Mogućnost primjene upravljačkog računovodstva kod proračunskih subjekata

Valković, Jadranka

Master's thesis / Diplomski rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:137:940929

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Image not found or type unknown

Repository / Repozitorij:

Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula

zir.nsk.hr

Image not found or type unknown

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković”

JADRANKA VALKOVIĆ

MOGUĆNOST PRIMJENE UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA KOD PRORAČUNSKIH SUBJEKATA

Diplomski rad

Pula, 2018.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković"

JADRANKA VALKOVIĆ

MOGUĆNOST PRIMJENE UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA KOD PRORAČUNSKIH SUBJEKATA

Diplomski rad

JMBAG : 0303006819, izvanredna studentica

Studijski smjer : Financijski management

Predmet: Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija

Znanstveno područje : društvene znanosti
Znanstveno polje : ekonomija
Znanstvena grana : računovodstvo

Mentor: Izv.prof. dr. sc. Ksenija Černe

Pula, srpanj 2018.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana Jadranka Valković, kandidat za magistricu poslovne ekonomije ovime izjavljujem da je ovaj Diplomski rad rezultat isključivo mojega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojeg necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Studentica

U Puli,

IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, Jadranka Valković dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrila u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj diplomski rad pod nazivom : Mogućnost primjene upravljačkog računovodstva kod proračunskih subjekata koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli,

Potpis

KAZALO

1. UVOD 1

2. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U SUVREMENOJ STRUKTURI RAČUNOVODSTVA 3

2.1. Pojam upravljačkog računovodstva 3

2.2. Povijesni pregled upravljačkog računovodstva 4

2.3. Sadržaj upravljačkog računovodstva 7

2.4. Funkcija upravljačkog računovodstva 8

2.4.1. Proces poslovnog odlučivanja 9

2.4.2. Promjena konkurentskog okruženja 10

2.4.3. Promjena životnog ciklusa proizvoda 11

2.4.4. Fokusiranje na zadovoljstvo klijenta 11

2.5. Informatička tehnologija 13

3. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA 17

3.1. Značaj upravljačkog računovodstva u javnom sektoru 17

3.2. Međusobni utjecaj financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova u javnom sektoru 19

3.3. Razvoj proračunskog računovodstvenog sustava Republike Hrvatske 20

3.3.1. Proračunsko računovodstvo od 2015. godine 23

3.4. Važnost izbora računovodstvene osnove 26

3.4.1. Puni nastanak događaja – obračunska osnova 26

3.4.2. Novčana osnova 28

3.4.3. Modificirana novčana osnova 29

3.4.4. Modificirani nastanak događaja 29

3.5. Međunarodni trendovi u odabiru računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja 32

4. NOVI JAVNI MENADŽMENT 39

4.1. Novi javni menadžment u funkciji mjerenja uspješnosti poslovanja 39
proračunskih korisnika 39
4.2. Novi javni menadžment u pojedinim zemljama 41
4.2.1. Novi javni menadžment u Velikoj Britaniji 41
4.2.2. Novi javni menadžment u Danskoj 43
4.2.3. Novi javni menadžment u Njemačkoj 44
4.2.4. Novi javni menadžment u Sjedinjenim Američkim Državama 45
5. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U FUNKCIJI UPRAVLJANJA JAVNIM SEKTOROM 47
5.1. Eksterno izvještavanje 49
5.2. Interno izvještavanje 51
5.2.1. Interni financijski izvještaji 52
5.2.1.1. Upravljanje imovinom 52
5.2.1.2. Upravljanje obvezama 54
5.2.1.3. Upravljanje troškovima 55
5.2.1.4. Upravljanje ljudskim potencijalima 57
5.3. Harmonizacija eksternih i internih financijskih izvještaja 57
5.4. Mjerenje uspješnosti proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj 58
6. ZAKLJUČAK 61
LITERATURA 63
POPIS SLIKA 68
POPIS TABLICA 69
SAŽETAK 70
SUMMARY 71

1. UVOD

U cilju zadovoljavanja brojnih potreba širokog broja korisnika javnih usluga, a uz sve oskudnije resurse, jedan od najvećih izazova svim državama i vladama postaju zahtjevi za što djelotvornijim i učinkovitijim upravljanjem u javnom sektoru. Da bi se udovoljilo tim zahtjevima u poslovanju javnog sektora sve su više prisutne metode upravljanja preuzete iz privatnog sektora.

Svrha ovog diplomskog rada je utvrditi mogućnosti primjene upravljačkog računovodstva kod proračunskih subjekata.

Rad je podijeljen u šest poglavlja. Osim uvoda i zaključka u drugom poglavlju razmatra se pojam i povijesni pregled upravljačkog računovodstva. Upoznajemo se sa sadržajem upravljačkog računovodstva, a ukratko su opisana i četiri temeljna cilja upravljačkog računovodstva. Na kraju poglavlja dan je kraći osvrt na informatičku tehnologiju i njezinu ulogu u oblikovanju izvještaja za ciljne korisnike i osiguranje opstojnosti poslovnih subjekata u uvjetima sve veće tržišne konkurencije.

U trećem poglavlju upoznajemo se sa značajem upravljačkog računovodstva javnog sektora, kao i sa međusobnim utjecajem financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova u javnom sektoru. U nastavku poglavlja dan je pregled razvoja proračunskog računovodstvenog sustava u Republici Hrvatskoj od 1991. godine, sa posebnim osvrtom na proračunsko računovodstvo od 2015. godine do danas. Nadalje u poglavlju se upoznajemo sa četiri glavne računovodstvene osnove iskazivanja poslovnog događaja, kao i međunarodnim trendovima u odabiru iste.

Četvrto poglavlje posvećeno je Novom javnom menadžmentu koji podrazumijeva niz reformi javnog sektora koje se provode tijekom posljednjih 30 godina u većini zemalja svijeta. U nastavku poglavlja sažeto su prikazane reforme javne uprave u Velikoj Britaniji, Danskoj, Njemačkoj i SAD-u.

U petom poglavlju posebna pozornost posvećena je eksternom i internom izvještavanju kao i potrebi za njihovom harmonizacijom. Kroz analizu istraživanja koja su proveli priznati hrvatski ekonomisti utvrđen je stupanj korištenja instrumenata računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Prilikom izrade ovog diplomskog rada korištene su različite znanstvene metode: povijesna metoda, metoda analize i sinteze, metoda deskripcije te metoda kompilacije.

2. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U SUVREMENOJ STRUKTURI RAČUNOVODSTVA

2.1. Pojam upravljačkog računovodstva

Povezivanjem računovodstva s informacijskim potrebama menadžmenta nastala je sintagma *upravljačko računovodstvo (Management Accounting).* Postoje različite definicije pojma upravljačko računovodstvo, ali zajedničko je da je to računovodstvo za poslovno upravljanje ili računovodstvo za potrebe upravljanja (Broz Tominac et al. 2015).

Noreen, Brewer i Garrison (2011.) smatraju da je upravljačko računovodstvo usmjereno na pružanje informacija menadžmentu koji unutar organizacije usmjerava i kontrolira operacije. U istom djelu kažu: „Financijsko računovodstvo primarno je usmjereno na izvještavanje o poduzeću kao cjelini. Suprotno tome, upravljačko računovodstvo usmjereno je više na dijelove poduzeća ili segmente poduzeća. Ti segmenti mogu biti proizvodne linije, prodajna područja (teritoriji), divizije, odjeli ili bilo koja druga kategorizacija koju menadžeri smatraju relevantnom. U upravljačkom računovodstvu, izvještavanje po segmentu je od primarne važnosti."

U djelu „Financial & Managerial Accounting" Horngren i dr. zaključuju da „upravljačko računovodstvo ima svrhu pružiti informacije internim donositeljima odluka, kao što su tvrtkini menadžeri," a Garrison i dr. (2012.) smatraju da „upravljačko računovodstvo pomaže menadžmentu izvršiti tri važne aktivnosti: planiranje, kontrolu i donošenje odluka."

Vodeći svjetski akademski računovođe s prijelaza iz dvadesetog na dvadeset i prvo stoljeće (Horngren, Kaplan, Garrison, Noreen, Atkinson) za pojam upravljačko računovodstvo koriste engleski pridjev management, a Horngren posebno tvrdi da: „računovođe smatraju menadžere poduzeća primarnim korisnicima računovodstvenih informacija, te da postaju sve više osjetljivi na kvalitetu i pravodobnost računovodstvenih informacija koje zahtijevaju menadžeri."

Razvojem informacijske tehnologije i poslovnih sustava te razvojem znanosti iz područja menadžmenta, upravljačko računovodstvo poprima sve veću važnost kao poslovna funkcija i upravljački sustav u poduzeću. Upravljačko računovodstvo je

odgovor na izazov i potrebu za što ažurnijim i točnijim informacijama koje su potrebne za donošenje odluka u turbulentnoj poslovnoj okolini.

2.2. Povijesni pregled upravljačkog računovodstva

Iako prvi povijesni izračun kalkulacije dobiti potječe još iz 13. stoljeća[1], početak onoga što danas nazivamo upravljačko ili menadžersko računovodstvo seže u vrijeme industrijske revolucije. Industrijska proizvodnja zahtijevala je, između ostalog, i potrebu za kontrolom proizvodnih troškova, pa su tako vlasnici velikih tvornica zahtijevali od računovođa detaljnije informacije o troškovima proizvodnje proizvoda i usluga kako zbog podataka o potražnji na tržištu, tako i utvrđivanja prodajnih cijena (Boyns i Edwards, 2007).

Prve, jasno interpretirane informacije iz troškovnog računovodstva korištene su u SAD-u ranih 1800. – tih. Izvještaji o troškovnim informacijama sadržavali su usporedbe između različitih tvornica o ostvarenim prihodima i troškovima te njihovu učinkovitost za različita vremenska razdoblja, po proizvodnim linijama i pojedinim proizvodima (Fleischman i Tyson, 2007).

U prvoj polovici 19. stoljeća industrijsko računovodstvo počelo se razvijati u Francuskoj i Španjolskoj. Prema Salvadoru Carmoni (2007.) povijesna istraživanja dokazuju da je u poduzeću Manufactures des Glaces de France 1820. godine napravljen prijelaz na dvojno knjigovodstvo koje je sadržavalo sve podatke o troškovima za različite proizvodnje koje je to poduzeće imalo u to vrijeme. U španjolskom poduzeću The Royal Textile Factory of Ezcaray od 1820. godine primjenjuje se troškovno računovodstvo i tehnika budžetiranja za interne potrebe i u financijskim izvještajima.

U talijanskoj tvrtki La Magona d´Italia koja se bavila proizvodnjom željeza, čelika i bijelog lima, u drugoj polovici 19. stoljeća primijenjen je sustav upravljanja troškovima sa svrhom vrednovanja zaliha, kalkulacija cijena proizvoda i proizvodne učinkovitosti (Carmona, 2007).

[1] Godine 1224. britanski svećenici Canterburyske katedrale izradili su godišnji izvještaj o novčanim primicima i dobiti od pojedinih biskupijskih crkvi toga doba (Boyns, Edwards, 2007).

Carmona (2007.) naglašava kako su poseban doprinos razvoju literature iz područja troškovnog računovodstva dali francuski znanstvenici. Pierre-Antoine Godard Desmarest u svom djelu „Traité Géneral et Sommaire de la Compatabilite´ Commerciale“[2] na jednostavnim je primjerima pojasnio tehniku valoriziranja zaliha proizvodnje, a velik doprinos dao je i u dokazivanju relevantnosti da se troškovi evidentiraju na svim razinama proizvodnog procesa, odnosno da se razdvoje proizvodni i neproizvodni troškovi. Adolphe Guilbault 1865. godine objavio je djelo „Traite de compatibilité et d´ administration industielle“[3] u kojem je predložio metodu prosječnih cijena u vrednovanju zaliha, a došao je i do zaključka da troškovi prodaje, trgovine i administracije ne bi smjeli ulaziti u cijenu zalihe gotovih proizvoda.

Normiranjem i standardizacijom troškova u industriji SAD - a započelo se 1840 – ih godina u oružarnici Springfield, gdje se troškovno računovodstvo koristilo radi kontrole troškova u proizvodnji oružja i drugih proizvoda (Fleishman i Tayson, 2007). Nadalje, američki znanstvenici J. Edgar Thomson i Benjamin Latrobe bili su inicijatori prometnog računovodstva, a Albert Fink, otac željezničke ekonomije i statistike, uveo je mjeru tona – milja kao mjeru učinkovitosti troškova i mjerilo usporedbe učinkovitosti (Fleishman i Tayson, 2007).

Sve do kraja prvog svjetskog rata troškovno računovodstvo nije se intenzivnije razvijalo. Fleishman i Tayson (2007.) ističu da se značajan pomak u području znanosti desio djelovanjem Fredericka Winslowa Taylora[4] koji je smatrao da je za povećanje učinkovitosti proizvodnje nužno u proces rada ugraditi dostignuća iz znanstvenog menadžmenta, kao što su standardizacija rada i normiranje u procesima proizvodnje. Taylor je u prvom redu bio usmjeren na operacije u proizvodnji i njihovu efikasnost, a manje je značenje davao mjerenju financijske učinkovitosti operacija.

Jedan od većih kritičara Taylorovih načela bio je Alexsander Church koji je smatrao da je važno sagledati sve troškove poduzeća, rasporediti ih na sve proizvode, sučeliti prihode i rashode i izračunati profit za svaki proizvod (Fleishman i Tyson, 2007). I

[2] Rasprava o trgovačkom računovodsvu

[3] Ugovor o kompatibilnosti industrijske administracije

[4] Frederick Winslow Taylor (20. ožujka 1856. - 21. ožujka 1915.) bio je američki mehanički inženjer koji je nastojao poboljšati industrijsku učinkovitost. Taylor je svoje tehnike učinkovitosti objavio u knjizi The Principles of Scientific Management 1911. godine, a 2001. godine Fellows of the Academy of Management proglasio ju je najutjecajnijom knjigom upravljanja dvadesetog stoljeća.

Kaplan je u svom znanstvenom članku iz 1987. godine istaknuo kako smatra da je Church začetnik ideje da je sve troškove nužno prenjeti na troškovne objekte.

Poslije prvog svjetskog rata, najviše iz potrebe američkih korporacija General Motorsa i Du Ponta, dolazi do daljnjeg razvoja upravljačkog računovodstva. Donaldson Brown razvio je mjeru *return – on – investment* koja je imala svoju primjenu u ocjenjivanju učinkovitosti investicija velikih mega korporacija.

Razdoblje između dva rata američku ekonomiju obilježila su dva značajna događaja. Prvo je 1933. godine doneseno niz zakona za oživljavanje privrede (New Deal), kojima je između ostalog država nametnula najviše cijene, spriječila pojavu damping cijena i uvela pojačane kontrole u formiranju prodajnih cijena. Drugo je bio pad investicijskih aktivnosti u SAD-u što je dovelo do nesigurnosti za investitore, pa je zakonom uređena objava podataka troškovnog računovodstva za sve tržišno usmjerene industrije.

U 1960 – im godinama akademski računovođe Horngren, Vatter i Devine u svojim radovima daju značaj ne samo kontroli troškova proizvodnje već uvode i nove pojmove kao što su izravni i opći troškovi, te centri odgovornosti za pojedine troškove (Fleishman i Tyson, 2007). Osnovna pretpostavka je da se primjenom organizacije prema centrima odgovornosti postiže bolja učinkovitost dijelova, a samim time i cjeline poduzeća. Prema Fleishmanu i Tysonu (2007) Horngren, Devine i Vatter zaslužni su za razvoj akademskog pristupa upravljačkom računovodstvu s usmjerenjem na poslovnu praksu koja traje sve do današnjih dana.

Sve do 1960 – tih godina prošlog stoljeća postojao je samo sustav upravljanja troškovima temeljem volumena (*Volume Based Costing System*). Od tada, pa do danas razvijali su se novi pristupi upravljanja troškovima, a VBC sustav primjenjuje se tamo gdje novi, suvremeniji pristupi ne mogu dati rješenja. Neki od suvremenih pristupa upravljanja troškovima su (Drljača, 2004):

- Activity-Based Costing Systems,
- Upravljanje troškovima životnog ciklusa proizvoda,
- Pristup upravljanju ciljnim troškovima,
- Throughput pristup
- BSC metoda itd.

Activity-Based Costing Systems 1988. godine predstavili su Cooper i Kaplan kao sustav obračuna troškova temeljem aktivnosti. Pristup upravljanja troškovima životnog ciklusa proizvoda i pristup upravljanja ciljnim troškovima proizvoda utemeljeni su na upravljanju troškovima proizvoda kroz čitav životni ciklus proizvoda. *Throughput* pristup usmjeren je na što veću prodaju zaliha i veću proizvodnju kao i na postizanju efekta ekonomije obujma na razini cijelog poduzeća, a ne na razini segmenta. BSC metoda predstavlja uravnotežen sustav mjerenja rezultata kojeg su razvili Kaplan i Norton početkom 90-tih godina.

Tradicionalna VBC metoda i ABC metoda primjenjivi su u svakom poduzeću. Pristupi upravljanja troškovima životnog ciklusa proizvoda i ciljnim troškovima primjenjivi su samo u proizvodnim poduzećima. *Troughput* pristup može se primijeniti u poduzećima koja se bave proizvodnjom i trgovinom, ali nemaju svrhu u većini uslužnih poduzeća i orijentiran je kratkoročnom podizanju učinkovitosti. BSC metoda je široko primjenjiva u profitnom ili neprofitnom sektoru (Pervan i Soče, 2010).

2.3. Sadržaj upravljačkog računovodstva

U računovodstvenoj literaturi postoje dva osnovna koncepta sadržaja računovodstva. Prvi datira još iz pedesetih godina prošlog stoljeća kada je AICPA-a (Američki institut za certificirane javne računovođe) definirala sadržaj koji se sastojao od računovodstvenog planiranja, knjigovodstva, računovodstvene kontrole i računovodstvene analize. Potkraj 20. stoljeća računovodstvo se strukturira u dva osnovna dijela. Prvi dio koji se odnosi na praćenje prošlih poslovnih događaja i koji je osnova za sastavljanje financijskih izvještaja i onaj drugi dio računovodstva koji priprema informacije za menadžment i koji je okrenut budućem poslovanju. Između računovodstvenih autora, u pogledu sadržaja, postignut je dogovor, pa je tako prvi dio nazvan financijsko računovodstvo, a drugi dio upravljačko računovodstvo.

Osnovne razlike između financijskog i upravljačkog računovodstva su (Deželjin i drugi, 1998):

1. Financijsko računovodstvo pruža informacije svim interesnim skupinama u poduzeću i oko njega radi ostvarivanja njihovih ciljeva.

2. Korisnici informacija financijskog računovodstva su prije svega vanjski subjekti, dok informacije upravljačkog računovodstva koriste unutarnji subjekti.
3. Informacije financijskog računovodstva najviše se odnose na prošlost, dok se informacije upravljačkog računovodstva u pravilu odnose na buduće aktivnosti, njihovu kontrolu i analizu njihove provedbe.
4. Informacije upravljačkog računovodstva usmjerene su za poslovno odlučivanje i u pravilu nisu dostupne vanjskim korisnicima. Nema posebnih zahtjeva za njihovom opreznošću, objektivnošću ili konzistentnosti kao što zahtjeva proces financijskog računovodstva.
5. Objavljivanje financijskih izvještaja vanjskim korisnicima mora biti u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. To se objavljivanje ne odnosi na upravljačko računovodstvo.
6. U pripremi financijskih izvještaja nema fleksibilnosti glede donošenja odluka o tome koliko informacija uključiti u financijske izvještaje, koji oblik financijskih izvještaja i kada će se pripremiti za vanjske korisnike. Upravljačko računovodstvo ima visok stupanj fleksibilnosti u pripremi izvještaja.
7. Dok upravljačko računovodstvo daje detaljan pregled svih razina odgovornosti, financijsko računovodstvo u pravilu daje sažet pregled poduzeća kao cjeline.

Bez obzira na navedene razlike, informacije upravljačkog računovodstva temelje se na računovodstvenim evidencijama i financijskim izvještajima, a kvaliteta informacija upravljačkog računovodstva ovisi o kvaliteti podataka iz financijskog računovodstva.

2.4. Funkcija upravljačkog računovodstva

Najnoviji koncept upravljačkog računovodstva (Drury, 2009.) ukazuje na četiri temeljna cilja upravljačkog računovodstva:

- Proces poslovnog odlučivanja,
- Promjena konkurentskog okruženja,
- Promjena životnog ciklusa proizvoda i
- Fokusiranje na zadovoljstvo klijenata.

U nastavku se razrađuju navedeni temelji ciljevi upravljačkog računovodstva.

2.4.1. Proces poslovnog odlučivanja

Proces poslovnog odlučivanja obuhvaća aktivnosti planiranja i kontrole. Na Slici 1. prikazan je proces poslovnog odlučivanja koji prema Druryu (2009) ima šest koraka. Prva četiri koraka odnose se na fazu planiranja, dok su zadnja dva koraci u procesu kontrole.

Proces poslovnog odlučivanja započinje sa fazom planiranja koja ima četiri osnovna koraka:

a) **Određivanje ciljeva organizacije –** najčešći ciljevi kompanija mogu biti maksimiziranje vrijednosti tvrtke ili maksimiziranje dobiti. Postavljanjem cilja postavlja se i načelo koje treba postići, a kompanija stalno uči kako povećati dobit.

b) **Traženje alternativnog pravca djelovanja –** podrazumijeva stalno traženje potencijalnih ili mogućih strategija kako bi se određeni ciljevi najbolje ostvarili. Kompanija u tom pogledu može:
   - razviti nove proizvode za prodaju na postojećem tržištu
   - razviti nova tržišta za postojeće proizvode ili
   - razviti nove proizvode za nova tržišta.

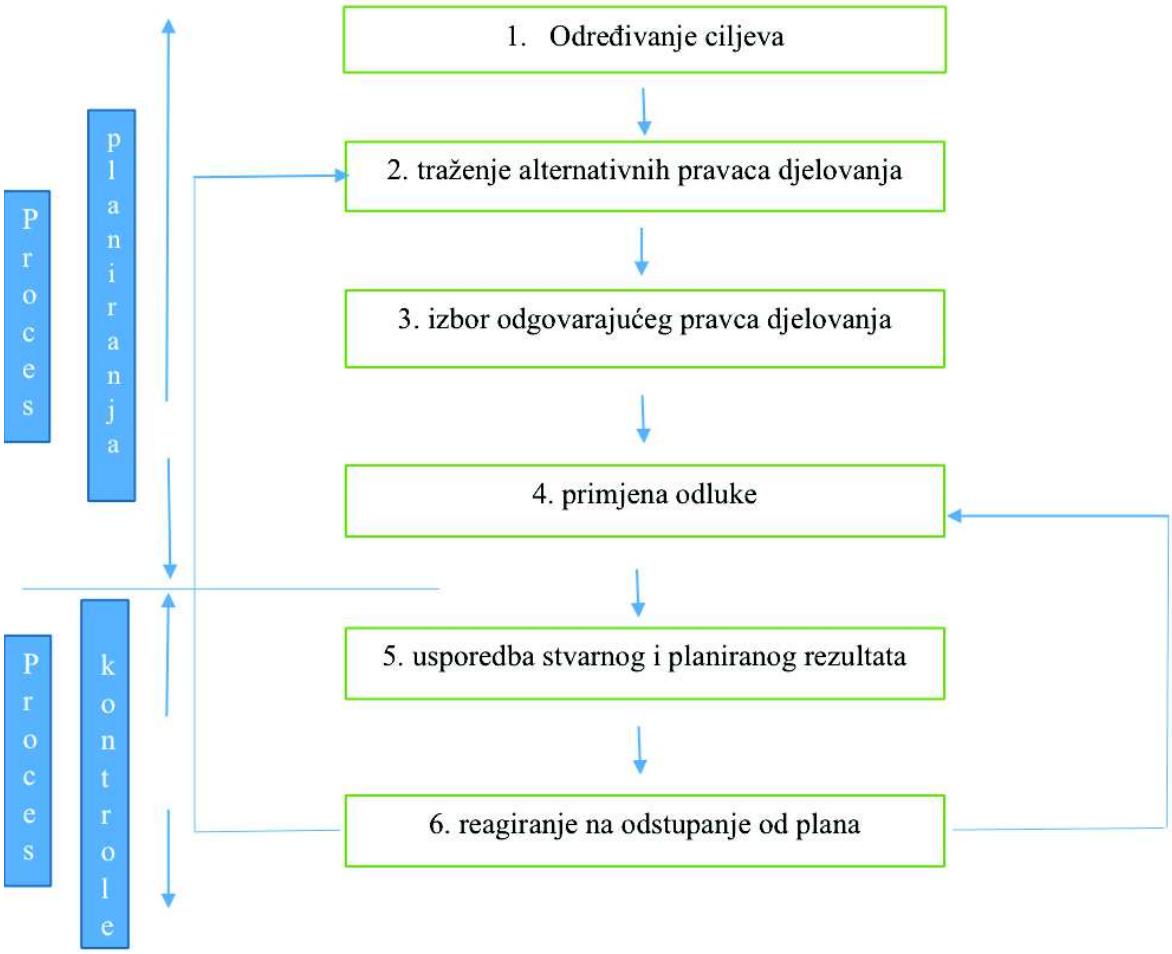
c) Kod **izbora odgovarajućeg pravca djelovanja,** a na temelju raspoloživih informacija o rastu tržišnog udjela I prodaji bira se ona alternative koja najbolje realizira postavljeni cilj. “Upravo funkcija upravljačkog računovodstva je osigurati informacije koje će olakšati odluku o alternativnom postupku djelovanja” (Gulin et al. 2011.)

d) Kada je izabran alternativni postupak djelovanja on se mora provesti ili ugraditi u organizaciju kao dio plana koji se razvija na kratkoročnoj ili dugoročnoj osnovi. **Primjena odluke** najbolje se realizira putem poslovnog plana ili master plana koji objedinjava operativni plan i financijski plan.

Proces kontrole započinje **usporedbom stvarnog i planiranog rezultata,** a nastavlja se poduzimanjem korektivnih aktivnosti u cilju eliminacije odstupanja. U slučaju da plan nije ostvariv u planskom roku tada se moraju razmotriti i mijenjati alternativni

postupci djelovanja odnosno metode ostvarivanja ciljeva, kao i mogućnosti promjene odluka o ciljevima, a time i na promjene svih elemenata plana.

Slika 1. Proces poslovnog odlučivanja



Izvor: Gulin, D. et al. Upravljačko računovodstvo, 2011.

2.4.2. Promjena konkurentskog okruženja

Poduzeće ili bilo koji poslovni sustav danas djeluje u veoma promjenjivom okruženju. Poduzeća moraju dobro razmisliti na čemu će zasnivati svoju konkurentsku prednost i kako se oduprijeti konkurenciji. Također, potrebno je naučiti i primjeniti nešto novo, odnosno pravodobno reagirati i prilagoditi se nepredvidljivim, neizvjesnim i brzim promjenama iz okruženja. Promjenom konkurentskog okruženja uspostavlja se povezanost između cijena, troškova i kvalitete proizvoda i usluga.

Značajan pomak u konkurentskom okruženju, u svjetskim razmjerima, događa se potkraj prošlog stoljeća privatizacijom kompanija koje su bile u državnom vlasništvu. Menadžment u kompanijama zahtjeva stalno praćenje konkurentnosti što je jedino moguće uz informacije, i to prije svega informacije iz upravljačkog računovodstva.

2.4.3. Promjena životnog ciklusa proizvoda

Životni ciklus proizvoda je vremensko razdoblje od stvaranja ideje o projektu do njene realizacije. Danas stalno povećanje konkurentnosti i sve posebnija potražnja kupaca zahtjeva skraćenje životnog ciklusa proizvod, jer svako kašnjenje uvođenja novog proizvoda na tržište može utjecati na smanjenje profitabilnosti. Skraćivanje životnog ciklusa proizvoda uzrokuje sve više pritisak prema upravljačkom računovodstvu zbog informacija koje se od njega očekuju kao npr. o troškovima redizajna, kvalitete i skraćivanje vremena od ideje do pojave novog proizvoda na tržištu.

2.4.4. Fokusiranje na zadovoljstvo klijenta

Zadovoljstvo klijenta je važno za tvrtke jer zadovoljan kupac može postati lojalan, širiti pozitivan glas o tvrtki i njezinim proizvodima i uslugama, a može biti i manje osjetljiv na promjenu cijena proizvoda i usluga. Glavna područja i čimbenici razvoja upravljačkog računovodstva, kada je riječ o zadovoljstvu klijenta prema Horngrenu i dr. (1997.) jesu:

1. Zadovoljavanje potrošača - potrošači su izuzetno važni za dobro poslovanje poduzeća, pa je i najveći dio poduzeća usmjeren na potrošače. Samim time i informacije upravljačkog računovodstva trebaju biti prvenstveno orijentirane kvaliteti zadovoljavanja potrošača.
2. Glavni čimbenici uspjeha: **troškovna efikasnost** (smanjenje troškova proizvoda ili usluga koji se prodaju potrošačima), **kvaliteta** (danas potrošači zahtijevaju visoku razinu kvalitete), **vrijeme** (kompanije trebaju skratiti vrijeme ciklusa svojih proizvodnih i neproizvodnih aktivnosti jer time smanjuju troškove, povećavaju kvalitetu i zadovoljstvo klijenta), i **inovacije** (kompanije moraju stalno razvijati nove proizvode i usluge i na taj način zadovoljavati potrebe svojih klijenata).
3. Sveukupna analiza vrijednosnog lanca kao niz međusobno povezanih aktivnosti koje dodajući vrijednost sudjeluju u preobrazbi ulaznih vrijednosti u izlazne te u

konačnici omogućuju postizanje konkurentske prednosti (Porter, 1985), od bitne je važnosti za menadžment, a utječe i na razvoj upravljačkog računovodstva. Može se promatrati iz dva pravca (Deželjin et al., 1998.):

a) Svaka od temeljnih funkcija poduzeća kao što su istraživanje i razvoj, proizvodnja, marketing, distribucija proizvoda, strategija i sl. doprinose povećanju vrijednosti proizvoda i usluga
b) Integriranje i koordinacija napora svih temeljnijih funkcija poduzeća u cilju su razvoja sposobnosti svake pojedine poslovne funkcije.

Funkcija upravljačkog računovodstva je potpora menadžmentu u informacijama neophodnim za strategiju i upravljanje vrijednosnim lancem.

4. Društvena odgovornost i korporativna etika integrirana je u sve aspekte poslovanja kompanija jer je to jedini put prema izgradnji ugleda u zajednici i široj društvenoj prihvaćenosti, jačanju konkurentnosti i postizanju dugoročnog održivog razvoja (Gregorić, 2015). Osim kodeksa etike za profesionalne računovođe (IESBA - ov Kodeks) izdanog od strane Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Bord for Accountants - IESBA) u velikom broju zemalja (npr. SAD i Velika Britanija) profesionalne udruge upravljačkih računovođa donijele su kodeks profesionalne etike. U kodeksima su navedena osnovna načela profesionalne odgovornosti, kompetencije profesije, objektivnosti u izvještavanju itd.
5. Stalna poboljšanja – danas u centru interesa kompanija više nije proizvod, nego klijent, odnosno njegovo zadovoljstvo. Jedino tvrtka koja ispunjava želje i potrebe svakog klijenta može opstati na tržištu. U tom smislu potrebno je poduzimati stalna poboljšanja, što podrazumijeva stalno istraživanje i smanjenje troškova, poboljšanje kvalitete, izvršavanje aktivnosti, eliminacija gubitka itd. Da bi se to moglo izvršavati menadžment mora raspolagati s informacijama koje treba dobiti od upravljačkog računovodstva. U svrhu postizanja stalnog poboljšanja tvrtke se koriste tehnikama benchmarkinga[5]. Interni bencmarking predstavlja usporedbu unutar iste organizacije, a eksterni obuhvaća usporedbu organizacije s njezinim direktnim i najjačim konkurentima ili organizacijama na drugim tržištima koja se bave istom djelatnošću.

[5] Bencmarking je instrument kojim organizacija kontinuirano uspoređuje i mjeri vlastito poslovanje u odnosu na druge organizacije, uči od najuspješnijih te primjenjuje stečena znanja s ciljem povećanja uspješnosti i efikasnosti vlastitog poslovanja (Ivezić, Osmanagić Bedenik, 2006).

2.5. Informatička tehnologija

Informatička tehnologija podrazumijeva razvoj, istraživanje, provedbu, dizajn i upravljanje informatičkim sustavima, pa tako veliko načenje ima i u pripremi upravljačkih informacija troškovnog i upravljačkog računovodstva. Cilj informatizacije je da se prava informacija dostavi u organizaciju u pravo vrijeme i uz minimalne troškove i kao takva utječe na poslovni rezultat. Bitni dijelovi svakog informacijskog sustava su (Galičić i Šimunić, 1992.):

- Hardware (računalna oprema – računala, server, pisač i drugi uređaji) namijenjeni prikupljanju, obradi, memoriranju i prezentaciji podataka.
- Software (sistemski i korisnički programi instalirani na računalima koji omogućavaju rad sustava i obavljanje složenih procesa prema zahtjevima korisnika).
- Lifeware (kadrovi sa svojim znanjem i iskustvom).
- Netware (skup uređaja, programa i telekomunikacijskih mogućnosti kojim se omogućuje razmjena podataka i informacija unutar i između različitih informacijskih sustava).
- Orgware (mjere, metode i propisi temeljem kojih se koordinira rad ostalih dijelova, kako bi se povezali u skladnu cjelinu radi osiguranja pravovremenih informacija).
- Dataware (organizacija čuvanja podataka i njihovo prikupljanje iz različitih izvora – internih i eksternih. Stvaranje baze podataka koju treba zaštititi od neovlaštenog korištenja, slučajnih grešaka, namjerne destrukcije ili utjecaja „više sile“, a istovremeno osigurati neometano korištenje podataka, tekuće održavanje i aktualne nadopune, na način da ista stalno mora biti razvojno usmjerena (Gulin et al., 2011).

Informatička tehnologija omogućava menadžmentu točnu, kvalitetnu i brzu informaciju na temelju koje se računovodstveni izvještaji pripremaju u kratkom vremenu i u raznim varijantama.

U 90 - tim godinama prošlog stoljeća W. H. Inmon uvodi pojam „skladište podataka“. Skladište podataka možemo definirati kao skup podataka o vlastitom poslovnom sustavu, partnerima i konkurenciji koji omogućava definiranje poslovnih planova i akcija, kao i postizanje ciljeva u kratkom i dugom roku. Podatke je moguće prikupljati

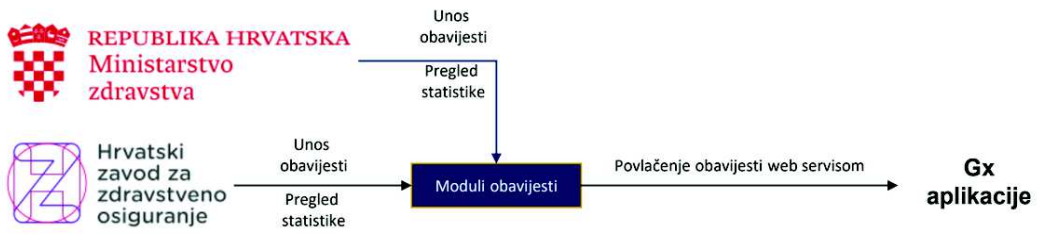
iz različitih izvora, ali se onda u okviru skladišta podataka ti podaci spajaju u stabilnu i harmonično povezanu cjelinu. Za donošenje dugoročnih poslovnih odluka potrebno je osigurati baze podataka od pet, deset ili više godina koje treba kontinuirano dopunjavati novim, tekućim informacijama.
Moderni informacijski sustavi omogućuju oblikovanje izvještaja za ciljne korisnike na temelju prethodno prikupljenih i pohranjenih podataka iz internih i eksternih izvora, te obrađenih primjenom analitičkih metoda (Gulin et al., 2011).

Informatička tehnologija omogućava da se različiti izvještaji potrebni menadžmentu pripreme u raznim oblicima u što kraćem vremenu. Uz to baza podataka omogućava da se izmjenom varijabli dolazi do novih projekcija.

Uspješnost informatizacije ovisi o razini informatičkog znanja menadžmenta i zaposlenika, ali i sposobnosti informatičkih stručnjaka da shvate specifične zahtjeve poslovnog i upravljačkog procesa poslovnog sustava. Proces informatizacije je skup i zahtjevan, pa se preporučuje modularna izgradnja sustava. Modularnost znači da se pojedine funkcionalne cjeline mogu mijenjati, a da se pritom ne mijenja funkcionalnost postojećih modula. Sustav mora biti otvoren i za nove komunikacijske pristupe bazi sukladno novim razvojnim mogućnostima informatičke tehnologije. Pretpostavka je da će informatička tehnologija imati sve veći značaj za opstojnost poduzeća u uvjetima sve veće tržišne konkurencije i efikasnog poslovanja suvremenih tvrtki (Čerić i Varga, 2004).

Primjer izgradnje modularnog sustava u Hrvatskoj je projekt Centralnog upravljačkog sustava za upravljanje organizacijskom strukturom zdravstvenog sustava. Cilj projekta je brzo i efikasno uspostavljanje sustava upravljanja organizacijskom strukturom zdravstvenog sustava. Bazirajući se na podacima iz Centralnog upravljačkog sustava (CUS), nadogradnjom sustava komunikacija omogućit će, između ostalog, i automatizirano slanje i primanje podataka s uključenim potvrdama prijema čime se ukida slanje e-mailova s obavijestima, sporo reagiranje u slučaju hitnih situacija, prekucavanje obavijesti i sl.

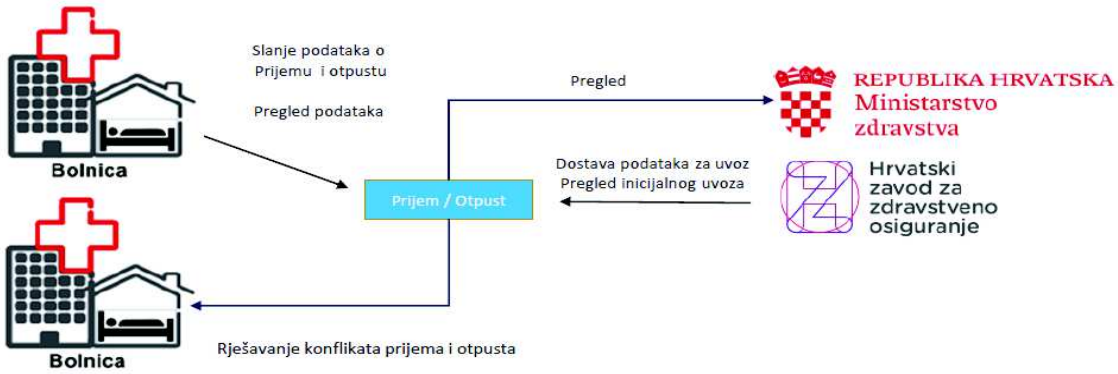
Slika 2. Prikaz interakcije kod sustava komunikacije između Ministarstva zdravstva, HZZO-a i zdravstvenih ustanova



Izvor: Ministarstvo zdravstva, Brošura CUS – centralni upravljački sustav, travanj 2018. godine

Do sada u Republici Hrvatskoj nije postojao jedinstveni sustav komunikacije sa zdravstvenim ustanovama, kao ni mehanizam praćenja korištenja obavijesti, što će se uvođenjem modula automatizirati (Slika 2.). Omogućit će se upotreba obavijesti za sve korisnike putem njihovog matičnog broja osigurane osobe (MBO-a).

Slika 3. Prikaz interakcije kod prijema/otpusta pacijenata



Izvor: Ministarstvo zdravstva, Brošura CUS – centralni upravljački sustav, travanj 2018. godine

Kod podsustava prijema i otpusta stacionarnih pacijenata (Slika 3.) uvest će se web servis kojim će se automatizirati prijava i odjava pacijenata te omogućiti transparentne informacije o greškama i konfliktima prilikom prijava i odjava. Npr. ukoliko pacijent nije

uredno otpušten sa stacionarnog liječenja u prvoj ustanovi, a zaprimljen je na liječenje u drugoj ustanovi, prvu ustanovu tražit će se da napravi uredan otpust pacijenta.

U dijelu fakturiranja uvest će se strukturirano otpusno pismo s elementima koji su potrebni za fakturiranje. Prilikom likvidacije računa HZZO će primjenom strojnog učenja automatizirati proces pronalaženja potencijalno netočnih računa koji će se posebno kontrolirati.

Bazirajući se na podacima iz Centralnog upravljačkog sustava i nadograđenog sustava fakturiranja izgradit će se poslovni sustav izvještavanja koji će se koristiti, kako za potrebe aktivnog praćenja stanja u zdravstvenim ustanovama od strane Ministarstva zdravstva i HZZO-a, tako i za potrebe samih zdravstvenih ustanova (Ministarstvo zdravstva, Brošura CUS – centralni upravljački sustav, 2018).

3. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA

3.1. Značaj upravljačkog računovodstva u javnom sektoru

Javni sektor je zajednički naziv za sektor opće države i javnih poduzeća kao i agencija u njenom vlasništvu, a jedan je od pet institucionalnih sektora kroz koje se promatra ukupna ekonomija. Prema Zakonu o proračunu (NN 87/08, 136/12 i 15/15) javni sektor Republike Hrvatske čine: središnja država, jedinice lokalne i područne te regionalne samouprave (općine, gradovi i županije), proračunski korisnici i izvanproračunski fondovi državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne samouprave, uključujući i mjesnu samoupravu i vijeća nacionalnih manjina, te financijske i nefinancijske jedinice u koje ubrajamo trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje.

Osnovni zadatak javnog sektora je osiguranje zadovoljavanja niza potreba i interesa građana. Financiranje javnih potreba provodi se putem proračuna (budžeta)[6]. Proračun je zakonski akt države ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u kojem se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci države i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave za jednu godinu. Tri su glavne funkcije proračuna (Ministarstvo financija Republike Hrvatske, web 2018):

- prikazuje najvažnije ciljeve države u fiskalnoj godini,
- služi kao instrument kojim država utječe na ekonomsko stanje zemlje i
- služi kao sustav kontrole prikupljanja i trošenja proračunskih sredstava.

Za praćenje proračunske potrošnje i aktivnosti državnih jedinica razvijeno je proračunsko računovodstvo. Računovodstvo prikuplja i priopćava ekonomske informacije internim i eksternim korisnicima. Državno (proračunsko) računovodstvo

[6] Riječ budžet potječe od francuske riječi bougette i engleske riječi budget, a označava vrećicu ili kožnu torbu u kojoj su se nalazili podaci o državnim prihodima i rashodima, a koje je ministar financija predočavao parlamentu. U kasnijim razdobljima riječ budžet se sve više odnosi na sami dokument – izrađeni zakonski prijedlog prihoda i rashoda države. Danas se kod nas umjesto riječi budžet rabi riječ proračun, što nije nova riječ, jer se ranije upotrebljavala da označi plan prihoda i rashoda (Vašiček i Vašiček, 2016).

prati veliki stupanj normativizma i specifični ciljevi i zahtjevi izvještavanja drugačiji od izvještavanja gospodarskih subjekata. Odsutnosti dobiti kao cilja poslovanja nalaže poseban okvir praćenja poslovanja i financijskog izvještavanja državnih jedinica što pred državno računovodstvo stavlja nove zadatke. Državno računovodstvo nužno prerasta iz ograničenog evidencijskog sustava u važan upravljački i nadzorni mehanizam javnosti, ali i novog javnog menadžmenta (Vašiček et al., 2011).

Financijski izvještaji koji se sastavljaju obavezno jednom godišnje, u pravilu na kraju godine, ne pružaju sve informacije koje su potrebne internim korisnicima za donošenje poslovnih odluka. U tu svrhu financijski izvještaji nadopunjuju se dodatnim financijskim i upravljačkim informacijama, čiji se sadržaj i oblik kreira zavisno od potreba pojedinog korisnika informacija.

Razvijeno upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova osnova je za pravilno upravljanje poslovanjem, analizu poslovanja, kao i za njegov nadzor. Modificirani sustav pokazatelja profitnog sektora trebao bi se ugraditi u specifičan proces javnog sektora i postati mjerilo ocjene uspješnosti, ekonomičnosti i djelotvornosti u javnom sektoru. Primjenom instrumentarija upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u javnom sektoru omogućio bi se kvalitetan nadzor uspješnosti, a za to je pretpostavka kvalitetna dokumentacija i financijska podloga u kojoj upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova čine važan dio. Međutim, prema istraživanjima i analizama Međunarodne federacije računovođa (IFAC – PSC, 2000.) današnja iskustva kao i praksa u Republici Hrvatskoj i u nizu drugih država pokazuje nedovoljno korištenje instrumentarija upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova, pa se sve to u konačnici odražava i na kvalitetu donesenih odluka.

Korištenjem informacija koje pruža računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo odlučivanje javnog menadžmenta može postati transparentnije i učinkovitije, a sve u svrhu namirivanja i zadovoljavanja javnih potreba.

3.2. Međusobni utjecaj financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova u javnom sektoru

Računovodstvo je usmjereno stvaranju informacija potrebnih korisnicima u procesu poslovnog odlučivanja. Za potrebe većine korisnika sastavljaju se temeljni financijski izvještaji, dok se za potrebe određenih, ponajprije internih korisnika sastavljaju specifični (interni) financijski izvještaji.

Prema funkcionalnoj strukturi računovodstvo možemo podijeliti na (Vašiček et al., 2011):

- financijsko računovodstvo,
- računovodstvo troškova i
- upravljačko računovodstvo.

Financijsko računovodstvo primarno je okrenuto vanjskim korisnicima, odnosi se na prošlost, strogo je propisan oblik i sadržaj financijskih izvještaja, daje se pregled poslovnog subjekta kao cjeline i pod utjecajem je propisa i računovodstvenih načela i standarda.

Upravljačko računovodstvo pruža informacije menadžmentu na svim razinama odgovornosti, odnosi se na buduće aktivnosti te kontrolu i analizu njihovog izvršenja, nije podložno zakonskim propisima ni računovodstvenim načelima i standardima. Pruža informacije za dijelove poslovnog subjekta i karakterizira ga visok stupanj fleksibilnosti u pripremi izvještaja (strukturu izvještaja određuje menadžment).

Računovodstvo troškova integrirano je i u financijsko i u upravljačko računovodstvo. Obuhvaća praćenje troškova po prirodnim vrstama, mjestima i nositeljima, planiranje troškova proizvodnje, prodaje i uprave te metode obračuna troškova.

U novije vrijeme razvija se i strategijsko računovodstvo koje je usmjereno pripremi informacija za donošenje strateških i taktičkih poslovnih odluka.

Između pojedinih dijelova računovodstva nužna je međusobna povezanost kako bi se osigurali podaci koji će istovremeno zadovoljiti potrebe internih korisnika, ali i osigurati podatke za eksterne financijske izvještaje.

Stupanj razvijenosti i međuzavisnosti financijskog, upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u javnom sektoru treba analizirati uzimajući u obzir specifičnosti javnog sektora. Proračunsko računovodstvo u Republici Hrvatskoj usmjereno je po svojim karakteristikama prvenstveno na eksterno izvještavanje, a poticaja razvoju upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u javnom sektoru nema dovoljno (Vašiček et al., 2011). Ne postoji sustavni pristup od strane nadležnih državnih tijela, kao ni educiranja zaposlenih za svakodnevnu primjenu.

Istina je da upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova može doprinijeti učinkovitom upravljanju, ali njihova uspješna implementacija mora voditi računa o tome (Vašiček et al., 2011):

- jesu li sve razine menadžmenta i korisnika upoznate s ciljem, svrhom i načinom implementacije upravljačkog i računovodstva troškova,
- da li postoji strategija i jesu li postavljeni ciljevi implementacije upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova,
- je li provedeno redizajniranje poslovnih procesa koji će jamčiti upotrebljivost informacija upravljačkog i računovodstva troškova,
- jesu li definirane potrebne informacije o troškovima i izabrani koncepti i metode obračuna troškova,
- jesu li napravljene upute za korisnike u vidu priručnika i studija, te jesu li korisnici educirani za korištenje informacija upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova.

3.3. Razvoj proračunskog računovodstvenog sustava Republike Hrvatske

Razvoj hrvatskog sustava proračuna zanimljivo je promatrati od 1991. godine. Te godine proglašena je neovisnost i započeo je proces osamostaljenja Republike Hrvatske. Od tada se u procesu razvoja, između ostalog, nastojalo i što prije udovoljiti međunarodnim zahtjevima usporedivosti i transparentnosti kao pretpostavkama za uključivanje u međunarodne financijske tokove. Bez potrebnog stručnog znanja i iskustva donosila su se rješenja koja su zahtijevala učestale izmjene i dopune propisa koji su regulirali hrvatski proračunski sustav. U razdoblju od 1991. godine do danas, u razvoju državnog računovodstva mogu se izdvojiti četiri osnovne faze (Vašiček i Vašiček, 2016) na koje se ukratko osvrćemo u nastavku.

Za prvu fazu (1991. godina do 1993. godine) karakteristično je to da su se primjenjivali propisi bivše države. Pravne osobe primjenjivale su računovodstvenu osnovu nastanka događaja, a izvještajni sustav zbog neprimjenjivanja odgovarajućih međunarodnih klasifikacija bio je vrlo netransparentan i u međunarodnim okvirima neusporediv bez značajnih reklasifikacija.

U drugoj fazi, koja je trajala samo godinu dana, svi su državni subjekti i sve nevladine neprofitne organizacije primjenjivale modificirani nastanak događaja interpoliran između novčane osnove i nastanka događaja. Pravila priznavanje prihoda i rashoda svodila su se na primjenu modificirane novčane osnove, jer se proračunska godina produžavala za razdoblje od 20 dana. Ovakav računovodstveni sustav nije omogućavao iskazivanje manjkova prihoda u odnosu na rashode, jer su se rashodi priznavali samo do razine plaćenih obveza, razmjerno naplaćenim prihodima. Stvarno stanje i rezultati poslovanja imali su za posljedicu kumuliranje neplaćenih obveza o kojima se izvještavalo u dodatnim izvještajima. Proračunski subjekti bili su dužni primjenjivati i sustav fondovskog računovodstva[7]. Ovaj računovodstveni sustav ostao je u primjeni za sve subjekte u sustavu zdravstva sve do 2002. godine.

Treća faza (od 1995. godine do 2001. godine) obilježena je postupnim osuvremenjivanjem sustava proračuna u kojem je jedno od središnjih mjesta zauzimala državna riznica[8]. Osnovne karakteristike ovog računovodstvenog sustava bile su primjena novčane računovodstvene osnove, uvažavanje načela dvostavnog knjigovodstva i primjena jedinstvenog računskog plana za vođenje dviju zasebnih glavnih knjiga, od kojih su se u jednoj bilježili elementi uspješnosti, a u drugoj stanje i promjene imovine, obveza i izvora vlasništva. Primjena novčane osnove omogućavala je da se prikaže usklađenost javne potrošnje s proračunskim ograničenjima, zadanim

[7] U sustavu fondovskog računovodstva fond je definiran kao fiskalni i računovodstveni entitet s ravnotežnim saldom kao razlikom između novčanih i drugih sredstava zabilježenih kao novac i pripadajućih obveza, koji je izdvojen s namjerom držanja za specifičnu aktivnost ili za postizanje određenih ciljeva u suglasju s posebnim propisima, restrikcijama ili ograničenjima (GASB, 1990).

[8] Državna riznica sustav je upravljanja javnim novcem**.** Državna riznica obavlja poslove koji se odnose na: pripremu i izvršavanje proračuna, državno računovodstvo i upravljanje gotovinom i javnim dugom. Cilj državne riznice jest racionalizacija u upravljanju javnim novcem. Učinci primjene sustava državne riznice su**:** racionalnije trošenje javnog novca, smanjuje se potreba za zaduživanjem države i poboljšana je likvidnost poduzetničkog sektora. Državna riznica podržana je informacijskom podrškom preko suvremenog financijsko - informacijskog sustava. Dizajniran je da procesira sve transakcije koje se odnose na sve faze proračunskog ciklusa. Svi proračunski korisnici povezani su u jedinstveni financijsko - informacijski sustav preko kojeg jedino i mogu obavljati transakcije (Ministarstvo financija Republike Hrvatske, web, 2018).

također na novčanoj osnovi. Istodobno stvarna potrošnja financirana nagomilanim nepodmirenim obvezama ostala je nezabilježena u poslovnim knjigama i izvještajima (Vašiček i Vašiček, 2016).

Već tijekom 2001. godine, a posebno početkom 2002. godine, (četvrta faza koja traje sve do danas) u hrvatskom proračunskom sustavu provedeno je niz promjena, a sve u cilju usklađivanja s globalnim trendovima i zahtjevima koje su postavljali međunarodni statistički sustavi.

Nekadašnje dvije glavne knjige spojile su se u jednu, računski plan se izmijenio u skladu sa zahtjevima ekonomske klasifikacije, a najvažnija metodološka promjena bila je prelazak s načela novčanog tijeka na modificirano načelo nastanka događaja (Jakir Bajo, 2017).

Od 2002. godine svi subjekti opće države primjenjuju jedinstveni računski plan, a prelaskom s računovodstva novčanog tijeka na računovodstvo modificiranog nastanka događaja, računovodstvo dobiva veću ulogu u proračunskim procesima i „ne odgovara više samo na pitanje što je plaćeno, već i koliko je potrošeno“ (Jakir Bajo, 2017). Vrsta, oblik i sadržaj financijskih izvještaja također je promijenjen i prilagođen novom računovodstvenom sustavu. Podaci iz financijskih izvještaja subjekata opće države jedan su od glavnih inputa u izradi statističkih podataka, pa se može ustvrditi da je statistika bila glavni pokretač promjena u proračunskom računovodstvenom sustavu.

Od prosinca 2001. godine kada je objavljen, Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN, br.119/01), nekoliko puta je izmijenjen i nadopunjen, ali izmjenama se nisu značajnije mijenjala osnovna pravila i metodologija.

U siječnju 2005. godine Pravilnik o proračunskom računovodstvu nadopunjen je s nekoliko odredbi od kojih su značajnije bile (Bičanić, Jakir Bajo i Karačić, 2017.):

- donacije imovine evidentiraju se kao prihod i rashod (osim donacija između proračuna i proračunskih korisnika),
- omogućuje se proračunima i proračunskim korisnicima da obveze za rashode poslovanja i nabavu nefinancijske imovine evidentiraju na računu obveza prema dobavljačima,
- propisano je evidentiranje tečajnih razlika utvrđenih na kraju izvještajnog razdoblja,

- dugoročni depoziti evidentiraju se kao dani zajmovi i
- podskupina 384 *Rashodi iz proteklih godina* s pripadajućim odjeljcima i osnovnim računima briše se iz Računskog plana budući da se svi rashodi trebaju iskazivati prema vrsti u skladu s ekonomskom klasifikacijom, neovisno o tome kojoj godini pripadaju.

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu iz 2005. godine dopunjen je krajem 2007. godine (NN br.127/07) i to prvenstveno zbog izmjena stopa ispravka vrijednosti, a izmijenjeni su i rokovi čuvanja poslovnih knjiga te način i rokovi čuvanja knjigovodstvenih isprava.

Zakon o proračunu iz 2008. godine (NN br. 87/08) zadržao je koncept Zakona iz 2003. godine u dijelu propisivanja odredbi iz područja proračunskog računovodstva. Proračunskim računovodstvom uređuju se poslovne knjige, knjigovodstvene isprave i obrada podataka, sadržaj računa računskog plana, priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka te druga područja u svezi s proračunskim računovodstvom.

Godine 2010. donesen je novi Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN br.114/10) koji je objedinio tekst izmjena i dopuna Pravilnika iz 2007. godine s osnovnim tekstom iz 2005. godine. Novi Pravilnik donio je i novine zbog izmjena Računskog plana koje su najvećim dijelom proizašle iz potrebe za usklađivanjem s Europskim sustavom nacionalnih i regionalnih računa (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2017). Od 2010. godine promjene koje su se događale u sustavu proračunskog računovodstva najvećim dijelom su uvjetovane potrebom da se udovolji zahtjevima statistike Europske Unije.

3.3.1. Proračunsko računovodstvo od 2015. godine

Ekonomska i gospodarska kriza ukazala je na potrebu jačanja i koordinacije nadzora nad ekonomskim politikama država članica EU u skladu s ciljevima fiskalne stabilnosti i rasta. Direktivom Vijeća 2011/85/EU, propisuje se državama članicama obvezu uspostave javnih računovodstvenih sustava koji pokrivaju sve podsektore opće države i sadržavaju informacije za generiranje podataka na obračunskoj računovodstvenoj

osnovi radi pripreme podataka temeljem standarda Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa (ESA).[9]

U travnju 2014. godine Vlada Republike Hrvatske usvojila je nacionalni program reformi kao jedan od dokumenata koji smo bili dužni izraditi kao država članica u okviru procesa pod nazivom Europski semestar[10].

Krajem 2014. godine donesen je Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN, br. 124/14) s primjenom na knjigovodstvene evidencije od 1. siječnja 2015. godine. Najvažnije izmjene u odnosu na dotadašnji Pravilnik bile su (Bičanić, Jakir Bajo i Karačić, 2017.):

- Novim Pravilnikom ukinuta je odredba o vođenju jednostavnog računovodstva za proračunske korisnike čiji su godišnji prihodi i vrijednost imovine prema podacima za proteklu proračunsku godinu manji od 100.000 kuna.
- Brisane su podskupine računa 418, 428, 438 i 458 te odgovarajući odjeljci i osnovni računi za evidentiranje predujmova za nabavu nefinancijske imovine.
- Uvedena je obveza evidentiranja danih subvencija i kapitalnih pomoći po nastanku događaja.
- Posebna pažnja posvećena je knjigovodstvenim evidencijama vezanim uz faktoring i depozite.
- Propisan je detaljniji sadržaj skupine računa 19 *Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (aktivna vremenska razgraničenja).*

Zbog potrebe za skraćivanjem rokova predaje financijskih izvještaja donesen je i Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN br. 3/15 i 93/15).

U rujnu 2016. godine na snagu su stupile izmjene i dopune Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN, br. 87/16), a od 2017. godine primjenjuje se i

[9] ESA se uspostavila 1996. godine Uredbom Vijeća o Europskom sustavu nacionalnih i regionalnih računa u Zajednici kako bi se osigurali zajednički standardi, definicije, klasifikacija i računovodstvena pravila, koja će se koristiti za kompiliranje računa i tablica zemelja članica. Ona je važan instrument za analizu ekonomske situacije pojedine regije ili zemlje. Raspoloživost i kvaliteta ESA podataka ključna je za osiguranje pravilnog funkcioniranja okvira proračunskog nadzora EU.

[10] Europski semestar je instrument fiskalnog nadzora i koordinacije ekonomskih politika država članica s ekonomskom politikom EU, utemeljenoj na strategiji Europa 2020 i usmjerenoj postizanju pametnog, održivog i uključivog rasta. Europski semestar odvija se u godišnjim ciklusima.

izmijenjeni Pravilnik o financijskom izvještavanju (NN, br. 135/15 i 2/17). Nove promjene odnosile su se na:

- Ukidanje odjeljka 1671 *Potraživanja za prihode iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika* i 9671 *Obračunati prihodi iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika* s pripadajućim osnovnim računima.

- Brisanje podskupina računa 236 *Obveze temeljem sredstava pomoći unutar općeg proračuna* sa pripadajućim odjeljkom 2365.

- Brisanje podskupine 384 *Prijenosi EU sredstava subjektima izvan općeg proračuna* i otvaranje nove podskupine prema tipovima korisnika izvan općeg proračuna.

- Na zahtjev znanstvene zajednice, a radi usklađenja s međunarodnom praksom za znanstvenu opremu propisan je vijek trajanja od dvije godine i stopa ispravka vrijednosti od 50%.

Današnji sustav državnog računovodstva Republike Hrvatske ima sljedeća obilježja (Vašiček i dr. 2011):

- Propisima je definirana primjena jedinstvenog računskog plana uz primjenu pravila evidencije transakcija i poslovnih događaja.

- Svi subjekti opće države zakonom su obvezani na primjenu proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja.

- Obvezna primjena proračunskih klasifikacija: ekonomske, organizacijske, funkcijske, lokacijske, programske, te klasifikacije prema izvorima u području planiranja proračuna, izvršavanja proračuna, računovodstva i financijskog izvještavanja.

- Primjenu međunarodno priznatog i usporedivog analitičkog okvira financijskog i statističkog izvještavanja.

- Obveza periodičnog i godišnjeg izvještavanja, kao i obvezna izrada konsolidiranog polugodišnjeg i godišnjeg obračuna proračuna Republike Hrvatske.

- Osnove proračunskog računovodstva temelje se na primjeni modificirane računovodstvene osnove nastanka događaja.

3.4. Važnost izbora računovodstvene osnove

Računovodstvena osnova upućuje na to kada je transakcija ili poslovni događaj priznat u financijskim izvještajima – kada je uslijedio novčani tok ili kada je nastao poslovni događaj (IFAC, 1993). Pitanje primjene računovodstvene osnove je važno pitanje razvoja i snažnije primjene računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru (Vašiček i dr. 2011). Zavisno od ciljeva financijskog izvještavanja i različitih potreba korisnika financijskih izvještaja, odabire se računovodstvena osnova koja će biti korištena pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja. Poznate su četiri glavne računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja (Vašiček i Vašiček, 2016.):

1. Puni nastanak događaja – obračunska osnova (*Full Accrual of Accoutning*),
2. Novčana osnova (*Cash Basis of Accounting*),
3. Modificirani nastanak događaja – modificirana obračunska osnova (*Modified Accrual Basis of Accounting*) i
4. Modificirana novčana osnova (*Modified Cash Basis of Accounting*).

3.4.1. Puni nastanak događaja – obračunska osnova

Kod računovodstvene osnove punog nastanka događaja prihodi se priznaju u trenutku kada su zarađeni, a rashodi u trenutku kada su nastali za ostvarenje tih prihoda, neovisno o tome je li novac povezan s tim događajem primljen ili isplaćen.

Računovodstvena osnova punog nastanka događaja koristi se pri sastavljanju financijskih izvještaja profitnih organizacija, pri čemu se korisnici informiraju ne samo o prošlim transakcijama, već i o obvezama koje će morati platiti u budućnosti kao i o imovini za koju će novac biti primljen u budućnosti. Takvi financijski izvještaji pružaju sveobuhvatne informacije potrebne za ocjenu financijskog položaja poduzeća u određenom trenutku i uspješnosti poslovanja u izvještajnom razdoblju, ali isto tako i informacije potrebne za ocjenu budućih kretanja u smislu promjene financijskog položaja i procjene budućeg uspjeha poslovanja.

Vođenje računovodstva na osnovi nastanka događaja – obračunskoj osnovi u javnom sektoru omogućilo bi uspješnije upravljanje državnim aktivnostima i jačanju

odgovornosti u izvršavanju proračunskih ciljeva. Prihvaćanjem izvještavanja na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja:

- poboljšalo bi se upravljanje sredstvima – državnom imovinom i obvezama,
- osigurale bi se informacije o ukupnim utroščima resursa upotrijebljenih u pružanju usluga vezanih za izvršenje određene aktivnosti,
- osigurala bi se transparentnost i
- poboljšala bi se cjelovitost i realnost računovodstvenih informacija.

U korištenju cjelovite obračunske osnove javljaju se poteškoće kod upravljanja nefinancijskom dugotrajnom imovinom. Nefinancijska dugotrajna imovina državnih jedinica nije u funkciji transformacije imovine u novac, već je u funkciji izvršavanja temeljnih funkcija države (država kao proizvođač, država kao makroekonomski i mikroekonomski regulator, država kao distributer itd.). U državnim jedinicama upravlja se posebnim vrstama kapitalne imovine kao što su spomenici kulture, povijesno – kulturna baština, sredstva obrane, prirodna bogatstva itd. gdje je vrlo teško utvrditi vrijednosti po kojoj bi navedena imovina mogla biti praćena u računovodstvenoj evidenciji i financijskim izvještajima.

Brojne ekonomsko - političke posebnost pojedinih država razlog su, također, vrlo postupnog prihvaćanja računovodstvene osnove nastanka događaja za prikazivanje i vrednovanje nefinancijske dugotrajne imovine u proračunu.

Kako „upravljanje obvezama ima glavni utjecaj na monetarnu politiku države, kamatne stope i inflatorni pritisak“ (Barton, 2000) posjedovanje informacija o strukturi i iznosima obveza važno je korisnicima odgovornim za donošenje odluka. Po toj osnovi primjena obračunske osnove značajna je i za upravljanje obvezama.

Primjena računovodstvene osnove nastanka događaja osigurava informacije o ukupnim troškovima resursa korištenih u pružanju usluga vezanih za izvršavanje određenih aktivnosti ili programa. Države koje primjenjuju računovodstvenu osnovu nastanka događaja u financijskom računovodstvu mogu brže razviti računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo jer su podaci kompatibilni, usporedivi i razmjenjivi bez preslagivanja podataka iz dodatnih izvora.

Stupanj razvoja računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru potrebno je promatrati u korelaciji sa stupnjem razvoja i obilježjima financijskog računovodstva.

3.4.2. Novčana osnova

Prema novčanoj osnovi, poslovni događaji se priznaju u trenutku kada je novac primljen ili isplaćen. To znači da se prihodi neće priznati dok novac nije primljen, a rashodi se neće priznati dok novac nije isplaćen. Prema GASB - u iz 1990. godine, unutar novčane osnove, prihodi i transferi neće biti zabilježeni u računovodstvu dok novac nije primljen, a izdaci ili rashodi i dani transferi bit će priznati kada je novac isplaćen.

Financijski izvještaji sastavljeni na novčanoj osnovi pružaju informacije o novčanim tijekovima kroz razdoblje i novčana salda na kraju razdoblja. Obično se, da bi se dobilo na kvaliteti informacija, primici i izdaci klasificiraju po izvorima: kupnja i prodaja opreme, kapitalni odljevi, priljevi i odljevi od poreza, posudbe itd. Dosljedna primjena novčane osnove iskazivanja poslovnih događaja slabi kvalitetu računovodstvenih informacija, jer se prate samo oni poslovni događaji koji iza sebe imaju novčani tok. Dio poslovnih transakcija i događaja nastalih u obračunskom razdoblju ostaju nezabilježeni iako mogu utjecati na kretanja u budućim razdobljima kada uslijedi naplata ili isplata po tim osnovama. Informacije temeljene na novčanoj osnovi iskazivanja transakcija i poslovnih događaja nisu kompletne i potpune, a kao razlozi ograničenja primjene u državnim jedinicama navode se sljedeći (Vašiček i Vašiček, 2016):

- Ne pružaju se informacije o materijalnoj i ostaloj nenovčanoj imovini, posudbama i ukupnoj zaduženosti, pa se ne pruža mogućnost za procjenjivanje financijskog položaja jedinica.
- Rezultat poslovanja jedinice u razdoblju, bilo ostvaren ili izgubljen, nije procijenjen, a izvještaj o uspješnosti poslovanja nije objavljen, kao ni informacije o glavnici i promjenama glavnice.
- Nije moguće objaviti pokazatelje izvršenja jer ekonomski tokovi nisu procijenjeni, a nedostatak informacija o rashodima razdoblja i njihovom sučeljavanju s prihodima razdoblja značajno je ograničenje u procjeni ekonomskih i financijskih rezultata.

- Informacije o pojedinim troškovima usluga samo su ograničeno raspoložive.

Usprkos navedenim nedostacima primjena novčane osnove postoji prisutna u proračunskom računovodstvu. Novčana osnova može biti upotrebljavana kao efikasna baza za prikazivanje udovoljavanja potrošnim ograničenjima i drugim zakonskim ili ugovornim zahtjevima (IFAC, 1993).

Države koje koriste novčanu osnovu u financijskom računovodstvu ne moraju se odreći koristi računovodstva troškova. Mogu razviti samostalni sustav računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva kojem pridružuju podatke o troškovima, planovima i analizama koji dolaze iz drugih pomoćnih računovodstvenih izvora.

3.4.3. Modificirana novčana osnova

Prema modificiranoj novčanoj osnovi u financijske izvještaje uključuju se svi primici i izdaci nastali u obračunskom razdoblju, uvećani za potraživanja koja nisu naplaćena u obračunskom razdoblju, a odnose se na to razdoblje i za obveze koje nisu izmirene u obračunskom razdoblju, a odnose se na to razdoblje. Modifikacija ide u smjeru odstupanja od novčane osnove za priznavanje nekih poslovnih događaja, pa se u prihode obračunskog razdoblja mogu priznati oni iznosi potraživanja koji će biti naplaćeni početkom idućeg obračunskog razdoblja (i do 20 dana nakon isteka obračunskog razdoblja), a odnose se na tekuće obračunsko razdoblje. Primjenom modificirane novčane osnove postiže se preciznije periodično sučeljavanje prihoda i odnosnih rashoda, odnosno primitaka i izdataka (Vašiček i Vašiček, 2016).

3.4.4. Modificirani nastanak događaja

Hrvatski proračunski računovodstveni sustav od 1. siječnja 2002. godine temelji se na modificiranom načelu nastanka događaja, odnosno prihodi se priznaju kada su sigurni glede naplate, a rashodi se priznaju u trenutku nastanka, ne čekajući trenutak isplate. Unutar modificiranog nastanka događaja, opće je pravilo da su stavke izdataka u državnim fondovima priznate kada su dobra ili usluge primljeni, što je identično priznavanju rashoda kod računovodstvene osnove punog nastanka događaja (Hay Engstrom, 1987).

Sustav je koncepcijski postavljen na način da je iz financijskih izvještaja moguće dobiti i informacije potrebne za potpuni nastanak događaja, odnosno za izvještavanje prema europskom statističkom sustavu. Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu (NN, br. 87/16), osnovne karakteristike modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja su:

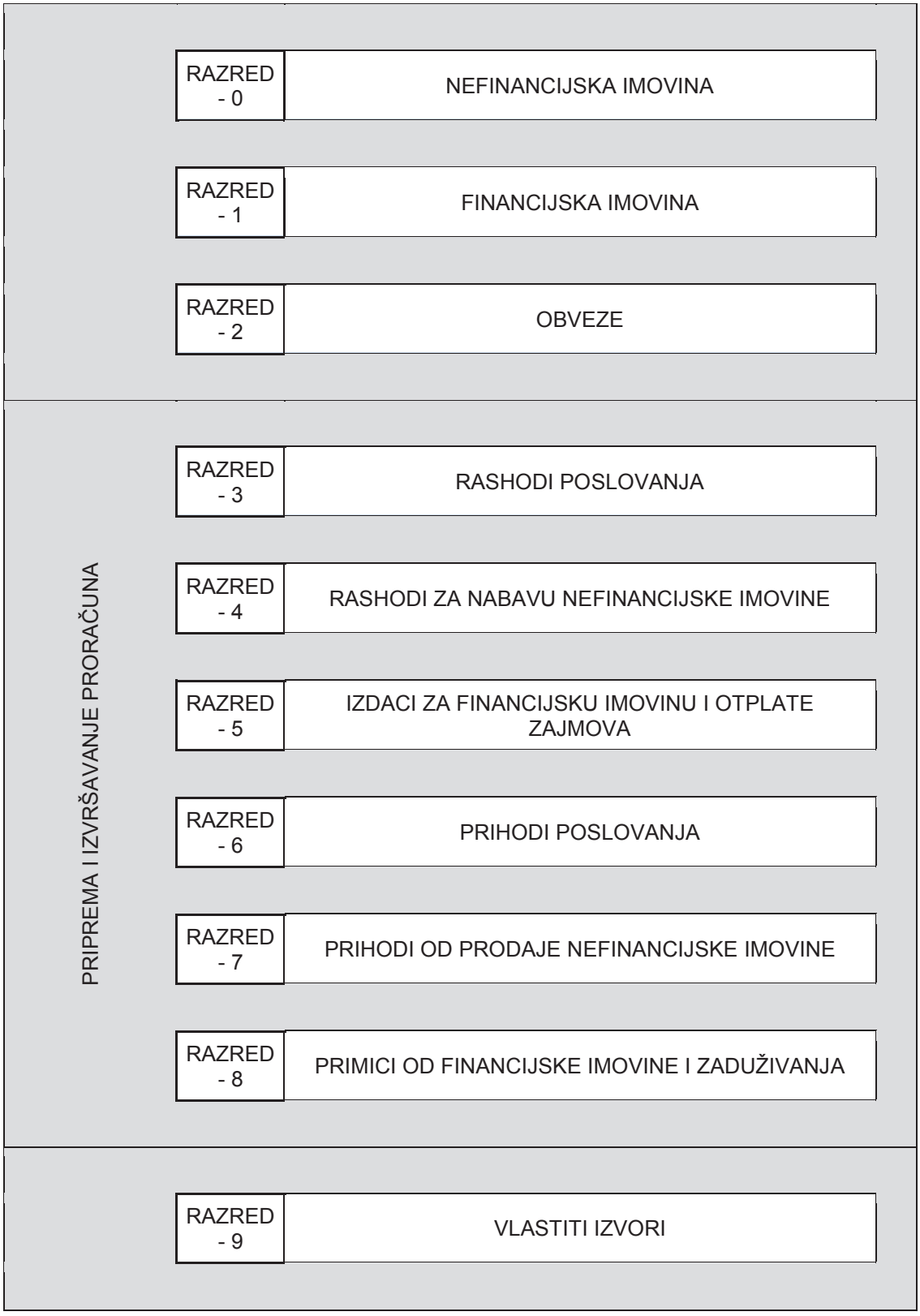
- ne iskazuju se prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine,
- prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti,
- rashodi se priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- rashodi za trošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva i u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška, odnosno prodaje,
- za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi i rashodi i
- ne iskazuje se rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine, ali se bilančno evidentira ispravak vrijednosti imovine.

Najznačajnija modifikacija načela nastanka događaja je priznavanje prihoda prema načelu novčanog tijeka što podrazumijeva evidentiranje prihoda po naplati.

Na Slici 4. prikazana je osnovna struktura Računskog plana. Računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune. Osnovni računi mogu se raščlanjivati, prema potrebama, na analitičke i podanalitičke račune po dekadskom sustavu (Slika 5.).

Razredi 0, 1, 2 i 9 jesu razredi u kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora. Razredi od 3 do 8 jesu razredi u kojima se prate tekuće, investicijske i financijske aktivnosti i čiji se računi koriste u procesu izrade financijskih planova i proračuna, ali i u procesu izvršavanja istih.

Slika 4. Osnovna struktura Računskog plana proračunskog računovodstva



Izvor: N. Bičanić, I. Jakir Bajo, M. Karačić Proračunsko računovodstvo

Slika 5. Struktura računskog plana proračuna (primjer rashoda poslovanja)

Oznaka	Naziv	Razina	zadano/slobodno
3	Rashodi poslovanja	Razred	zadano
31	Rashodi za zaposlene	Skupina	
311	Plaće	podskupina	
3111	Plaće za redovan rad	odjelja	
31111	Plaće za zaposlene	osnovni račun	
311111	Plaće za zaposlene - službenici	analitički račun	slobodno
311112	Plaće za zaposlene - namještenici	analitički račun	slobodno

Izvor: D. Vašiček, V. Vašiček, Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija

Države koje primjenjuju modificiranu osnovu nastanka događaja u financijskom računovodstvu mogu razviti samostalni sustav troškovnog računovodstva ako imaju evidencije o imovini koje mogu koristiti u izračunima.

3.5. Međunarodni trendovi u odabiru računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja

Dugi niz godina primjena modela novčane osnove u javnom sektoru bila je široko rasprostranjena. Sa sve većom brigom o odgovornosti, transparentnosti i održivosti javnog sektora, do izražaja dolazi potreba da se oblikuje sustav koji će korisnicima osigurati učinkovit i pouzdan računovodstveni sustav te racionalno trošenje javnih resursa. Neovisno o brojnim prednostima modela novčane osnove, sve više do izražaja dolaze i njegovi nedostaci, koji se prije svega ogledaju u smanjenom obuhvatu računovodstvenih informacija o ukupnim obvezama, ukupnoj imovini te budućim ekonomskim koristima i potencijalu pružanja usluga koji se očekuje od korištenja imovine (Hladika, 2012).

Kao alternativa modelu novčane osnove uveden je model obračunske osnove. Prema podacima iz Tablice 1. u kojoj je prikazan sažet prikaz usporedbe novčane i obračunske osnove može se zaključiti da korištenje obračunske osnove omogućava:

- širi obuhvat informacija o načinu na koji države koriste i na što troše javna sredstva,
- osigurava informacije o upotrebi imovine, o novcu i obvezama,
- bolje sagledavanje učinaka javne politike na financijski položaj subjekata javnog sektora

Tablica 1. Prikaz usporedbe novčane i obračunske osnove

Kriterij	Novčana osnova	Obračunska osnova
Razumijevanje	jednostavno	kompleksnije
Mogućnost manipulacije	Razmjerno lako manipuliranje; izdavanje MRSJS koji se temelji na novčanoj osnovi je veliki korak u sprječavanju manipulacija	Mogućnost manipuliranja ovisi o računovodstvenim i revizorskim standardima
Opsežnost informacija	Samo informacije o novcu i novčanim tokovima	Informacije o novcu i novčanim tokovima i širi obuhvat informacija
Korisnost za upravljanje likvidnošću	Osigurava samo temeljne informacije	Osigurava informacije o novcu o obvezama
Upravljanje nefinancijskom imovinom	Informacije nisu dostupne	Osigurava informacije o upotrebi imovine
Usporedivost	U zemljama se primjenjuju različiti "oblici" novčane osnove, politike nisu jasno definirane. Nije usklađen sa GFS i SNA	U zemljama se koriste različiti računovodstveni standardi. Usklađen sa GFS i SNA.
Mjerenje održivosti fiskalne politike	Ograničena korisnost	Korisno, ali je potrebna nadopuna podataka
Vjerodostojnost	Ograničena	Agencije za utvrđivanje kreditnog rejtinga, vjerovnici i mediji su više upoznati s financijskim izvještajima koji se temelje na primjeni obračunske osnove. Može dovesti do nižih troškova posudbe.
Osnova za određivanje fiskalne strategije	Ograničena	Dobra, u vezi s informacijama o novcu
Odgovornost	Ograničena	Osigurava informacije o odgovornosti za resurse (npr. fiksna imovina)
Osnova za utvrđivanje cijena usluga	Ograničena	Dobra

Mogućnost sprečavanja prijevare i korupcije	Ograničena	Bolje od novčane osnove, ali ovisi o internom kontrolnom okruženju i drugim okolnostima
Implementacija	Visoki troškovi informacijskih sustava (zbog prilagođavanja korisniku i ograničene upotrebljivosti)	Iako troškovi informacijskih sustava mogu biti niži, nužni su dodatni napori za identificiranje i vrednovanje imovine
Tekuće poslovanje	Troškovi primjene IS mogu biti viši jer su isti prilagođeni korisniku, zahtjeva više kadrova za obavljanje poslova, ali je potrebno manje kvalificiranih računovođa.	Tekuće poslovanje sustava je održivo jer je lakše privući i zadržati kvalificirane kadrove, pomoćne evidencije su integrirane (obveze prema dobavljačima, potraživanja od kupaca i registar imovine)

Izvor: Athukorala, S. L. I Reid, B. 2003., Accrual Budgeting and Accounting in Government and its relevance for Developing Member Countries, Asian Development Bank, str. 26-27

Primjena modela obračunske osnove povezuje se s uvođenjem Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS) s ciljem postizanja harmonizacije i standardizacije financijskih izvještaja na međunarodnoj razini. Na globalnoj razini primjena MRSJS nije obavezna, ali pod utjecajem Međunarodnog monetarnog fonda, Svjetske banke, Ujedinjenih naroda, Europske komisije i ostalih međunarodnih tijela i organizacija evidentno je njihovo prihvaćanje od strane država, čime se značajno olakšala međunarodna usporedivost podataka. Iako je u Svijetu evidentan trend uvođenja modela obračunske osnove u računovodstvo javnog sektora, postoje značajne razlike u načinima na koji se ta reforma provodi.

Pojedine zemlje, poput Australije, Novog Zelanda, Velike Britanije i SAD-a, odabiru intenzivan proces reforme koji podrazumijeva provođenje reforme u kratkom roku, dok ostale zemlje podrazumijevaju provođenje reforme kroz duži period (Benito, Brusca, Montesinos, 2007).

Neke države, kao npr. Švedska odabiru decentralizirani pristup uvođenju modela obračunske osnove koji podrazumijeva prvo uvođenje na razini lokalnih jedinica, a kasnije na razini središnje države, dok druge zemlje uvode model obračunske osnove na razini središnje države, a kasnije na razini lokalnih jedinica (Carli, 2005).

Prema istraživanju (Tablica 2.) koje su tijekom 2010. godine proveli Ernst&Young i Centar za računovodstvena istraživanja u javnom sektoru pri Sveučilištu u Ghentu (*Accounting Research Public Sector Centre of the Ghent University*) može se zaključiti da je evidentan trend napuštanja modela novčane osnove i primjena modela

obračunske osnove u računovodstvu javnog sektora. Najvažnije prednosti i razlozi za uvođenje modela obračunske osnove u računovodstvo javnog sektora države su izdvojile sljedeće:

- poboljšanje svijesti o troškovima i učinkovitosti,
- prošireni obuhvat računovodstvenih informacija koje služe kao podrška mjerenju uspješnosti,
- poboljšanje eksterne odgovornosti i kontrole,
- bolje upravljanje imovinom i obvezama i
- bolje sagledavanje učinaka javne politike na financijski položaj subjekta javnog sektora.

Zemlje koje i dalje primjenjuju model novčane osnove, kao najvažniji razlog ističu troškove provođenja računovodstvene reforme, kao i probleme koje su imali kod provođenja reformi u prošlosti. Dio zemalja još uvijek smatra da se primjenom modela novčane osnove lakše prate javne financije i izvršenje proračuna, a da bilanca i račun dobiti i gubitka nisu značajni za subjekte javnog sektora.

Tablica 2. Primjena modela obračunske osnove i MRS za javni sektor na razini središnje države u odabranim zemljama

	MRSJS	Planirana reforma uvođenja MRSJS	Model obračunske osnove	Planiranje uvođenja modela obračunske osnove	Novčana osnova
Austrija			da		
Australija			da		
Njemačka					da
Danska			da		
Finska			da		
Belgija				da	da
Francuska	da		da		
Grčka					da

Italija				da	
Litva	da				
Nizozemska		da			da
Norveška		da			da
Portugal			da		
Španjolska			da		
Švedska	da				
Švicarska	da				
Velika Britanija	da		da		
Kanada			da		
Novi Zeland			da		
SAD			da		

Izvor: Ernst&Young, 2010. Toward transparency: A comparative study of governmental accounting in Europe, Ernst&Young i ARPS-Accounting Research Public Sector Centre of the Ghent University

Iz rezultata prezentiranih u Tablici 2. može se nadalje zaključiti da pojedine zemlje koje su uvele model obračunske osnove nisu prihvatile Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor. U najvećem broju smatraju (Tablica 3.) da su nacionalna rješenja bolje prilagođena njihovim potrebama, ali i da bi uvođenje Međunarodnih računovodstvenih standarda uzrokovalo značajne troškove u odnosu na koristi koje bi se njihovom primjenom ostvarile. Neke su zemlje ustvrdile da uopće nisu upoznate s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, a nekima nedostatak iskustva s uvođenjem istih predstavljaju glavne razloge za njihovo neprihvaćanje.

Tablica 3. Razlozi protiv uvođenja Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor

Razlog	Lokalna vlast	Središnja vlast
Primjena nacionalne regulative i propisa za poduzetničko računovodstvo	8	3
Država nije upoznata sa MRSJS	5	3
Strah od gubitka nacionalnog tijela za računovodstvene standarde	4	2
Nedovoljna iskustva u uvođenju MRSJS	2	3
MRSJS ne uzimaju u obzir računovodstvo za donošenje proračuna	2	2
MRSJS se temelje na Međunarodnim računovodstvenim standardima i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za privatni sektor	1	1
MRSJS su uglavnom nadahnuti anglosaksonskom računovodstvenom regulativom	1	1
Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor ima ograničenu zakonodavnu moć	1	1
MRSJS ne pokrivaju sve relevantne računovodstvene probleme	0	1
MRSJS nisu dovoljno usmjereni na specifičnosti računovodstva javnog sektora	0	0
MRSJS nisu usklađeni sa statističkim standardima ESA-om 95	0	1

Izvor: Ernst&Young, 2010. Toward transparency: A comparative study of governmental accounting in Europe, Ernst&Young i ARPS-Accounting Research Public Sector Centre of the Ghent University i Christiaens, J.,Reyniers, B., Rolle, C. 2010. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study, International Review of Administrative Sciences, Vol. 76, No.3, str. 537-554.

Rezultati studije ukazuju na značajnu podršku država u primjeni modela obračunske osnove u računovodstvu javnog sektora zbog pozitivnog učinka modela na financijsko upravljanje i upravljanje likvidnošću. Model obračunske osnove pruža bolji uvid u

obveze i buduće ekonomske koristi, kao i u potencijal pružanja usluga od korištenja imovine subjekata javnog sektora te države u cjelini.

Nažalost, znatno je manja podrška u primjeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor kod financijskog izvještavanja, odnosno veća je sklonost zemalja ka nacionalnim rješenjima u regulatornom okviru računovodstva javnog sektora (Hladika, 2012).

4. NOVI JAVNI MENADŽMENT

4.1. Novi javni menadžment u funkciji mjerenja uspješnosti poslovanja proračunskih korisnika

Često se postavlja pitanje treba li mjeriti uspješnost javnog sektora kada on mora postojati zbog značajnosti ciljeva koje ispunjava neovisno o uspješnosti poslovanja. Također, sve češće porezni obveznici pitaju se na koji se način upotrebljavaju njihova sredstva, odnosno žele vidjeti rezultate rada javnog sektora na svim razinama poslovanja. Isto tako nameće se pitanje koliko uspješno proračunski korisnici upravljaju ograničenim javnim resursima jer znamo da samo dobro upravljanje javnim sektorom može dovesti do stvaranja povjerenja javnosti u proračunske korisnike i državu u cjelini.

Promjene u percepciji javnih usluga, sazrijevanje radne snage, sveobuhvatna ekonomsko tehnološka transformacija i globalizacija u velike se odrazilo na poimanje javnog sektora. Kao odgovor na sve te promjene javlja se potreba za modernizacijom javne uprave, odnosno novom načinu upravljanja javnim sektorom pod nazivom Novi javni menadžment – *New Public Management.*

Novi javni menadžment možemo definirati kao pokret kojemu je cilj (Vašiček, 2006.):

- unapređenje učinkovitosti i djelotvornosti javnog sektora,
- poticanje odgovornosti državnih jedinica prema korisnicima i kupcima njihovih usluga,
- smanjenje javnih izdataka i
- unapređenje i jačanje odgovornosti menadžmenta.

Koncept novog javnog menadžmenta označava pružanje visokokvalitetnih usluga javnosti, potreba za mjerenjem i nagrađivanjem svakog poboljšanja individualne i organizacijske uspješnosti, zagovaranje samostalnosti menadžera i smanjenje kontrole od strane središnje vlasti (Budimir, 2010). U skladu sa ciljevima i koncepcijom novog javnog menadžmenta u poslovanju javnog sektora sve su više prisutne korporativne metode upravljanja preuzete iz privatnog sektora (odgovornost prema

javnosti, kontrola i ponašanje menadžmenta). U javni sektor ulazi poduzetnička kultura, a javna uprava postaje javni menadžment (Budimir, 2010).

Da bi menadžment mogao na odgovoran i transparentan način upravljati javnim dobrima potrebne su mu pouzdane i vjerodostojne informacije na osnovu kojih će donositi kvalitetne odluke i odgovorno upravljati javnim sektorom.

Temeljni financijski izvještaji daju objektivne i razumljive računovodstvene informacije o financijskom stanju proračunskog korisnika, ali su ograničene na prošle događaje i isključivo su financijske naravi. Takve informacije u pravilu nisu dovoljne za donošenje upravljačkih odluka, pa ih je potrebno proširiti nefinancijskim i drugim informacijama iz internih financijskih izvještaja, točnije iz upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova. Temeljem ocjene planiranih aktivnosti i realiziranih programa moguće je izvršiti kontrolu i smanjenje troškova te utvrditi cijene javnih usluga (Budimir, 2010). Osim ekonomičnog i učinkovitog korištenja proračunskih sredstava javni menadžment mora voditi računa i o uspješnosti poslovanja. Mjerenjem uspješnosti poslovanja postiže se praćenje ostvarenja zadanih ciljeva, ali i pravdanje donesenih upravljačkih odluka.

Uspješnost poslovanja mjeri se pomoću pokazatelja uspješnosti. Rowe (2004) ih opisuje kao indekse kojima se mjeri i vrednuju podaci o funkcionalnosti i kvaliteti davatelja usluga i samog javnog sektora. Pri definiranju pokazatelja uspješnosti ključno je odrediti programske ciljeve usmjerene na željene rezultate i ciljanu populaciju na koju je program usmjeren. Informacije iz pokazatelja uspješnosti menadžmentu javnog sektora omogućuju učinkovito upravljanje, kontrolu i nadzor nad poslovanjem proračunskih korisnika.

Za učinkovito provođenje strategije potrebno je promicanje organizacijske kulture koja naglašava postizanje rezultata, samovrednovanje, sudjelovanje zaposlenika i korisnika. Pri provođenju strategije novi javni menadžment može uvoditi natjecateljski duh, raščlanjivati velike birokratske jedinice i poticati produktivnost.

Menadžmentu javnog sektora su za uspješno i uravnoteženo upravljanje potrebne informacije o: cijenama usluga i naknadama, strategiji, programskim ciljevima, troškovima, financijskim pokazateljima poslovanja, nefinancijskim pokazateljima poslovanja, kvaliteti pruženih usluga, načinu mjerenja uspješnosti izvršenja programa i drugo.

Pretpostavka kvalitetnog upravljanja je razvijen informacijski sustav u kojem računovodstvo zauzima dominantno mjesto (Vašiček, 2006). U tu svrhu računovodstveni sustav proračuna potrebno je prilagoditi informacijskim zahtjevima javnog menadžmenta.

4.2. Novi javni menadžment u pojedinim zemljama

Naftna kriza sedamdesetih godina 20. stoljeća, uzrokovala je proračunske deficite u bogatim zapadnim državama što je za posljedicu dovelo do rezanja proračuna, javnog sektora i njegovih programa. Potreba za smanjenjem troškova bivala je sve veća, pa su i zahtjevi da se menadžment primjeni i na javni sektor bivali sve glasniji.

U SAD-u su vrlo rano shvatili da poslovi javne uprave trebaju biti što djelotvorniji i učinkovitiji tj. da dovedu do ostvarenja onih ciljeva zbog kojih se obavljaju i to što efikasnije. Rooseveltov „New Deal“ možemo nazvati početak američke varijante države blagostanja. Bilo je to vrijeme povjerenja u javni sektor i vjerovanja u racionalnost državnih politika tj. planiranja (Perko-Šeparović, 2002).

Novi javni menadžment je zajednički naziv za niz reformi javnog sektora koje se provode tijekom posljednjih trideset godina u većini zemalja Europske unije, zemljama u razvoju i tranzicijskim zemljama. Zemlje se međusobno razlikuju s obzirom na društveno - političke, kulturne, ekonomske i ustavne osobine. Unatoč tim razlikama modeli reforme ne pokazuju isti stupanj različitosti s obzirom na sustave koji se reformiraju (Perko-Šeparović, 2002).

4.2.1. Novi javni menadžment u Velikoj Britaniji

Kada je riječ o reformama javne uprave, posebno mjesto pripada Velikoj Britaniji i političkom programu Margaret Thatcher, koja je 1979. godine postala premijerkom. Iz komparativnih analiza zemalja OECD - a slijedi da je po broju reformskih inicijativa Velika Britanija poduzela njih sedam velikog opsega te jednu malog opsega, pa je Naschold stavlja u kategoriju zemalja koje su zadržale tradicionalni obrazac upravljanja putem pravila, zajedno sa SAD-om, Japanom, Njemačkom i Austrijom. Ispred Velike Britanije nalazi se samo Novi Zeland, koji ima jednu inicijativu više, a odnosi se na normalizaciju industrijskih odnosa.

Novi javni menadžment prema britanskom modelu prihvatile su i druge zemlje ponajviše jer je britanski model u najvećoj mogućoj mjeri utjelovljenje neoliberalne misli i provođenja neoliberalnih principa u praksu čitavog spektra reformi koji izravno zahvaćaju javni sektor (Perko-Šeparović, 2002).

Prva nastojanja u pravcu menadžerskog pristupa javljaju se 20-tih godina 20. stoljeća Pokušaji reforme državne službe pojavile su se u vrijeme vlade Harolda Wilsona u smislu delegacije. Krajem osamdesetih krenulo se sa osnivanjem agencija, čiji šefovi dobivaju autonomiju i slobodu odlučivanja. Za vrijeme Majorove vlade došlo je do velikog povećanja broja agencija. Dok ih je u vrijem odlaska Margaret Thacher bilo oko 25, u vrijeme Johna Majora broj se popeo na 130 agencija u kojima je radilo 74% ukupnog broja državnih službenika u Velikoj Britaniji. Uz državne agencije u Velikoj Britaniji pojavljuju se i organizacije pod nazivom quangos – kvaziautonomna tijela (Chandler, 2000) koja su zauzimala područje između javnog i privatnog sektora. Imale su različite ovlasti, odgovornosti, ali i odnose sa centralnom vladom. Quangosi su javna tijela, nacionalne ili regionalne razine koja djeluju samostalno u odnosu na ministre, ali za koje je ministar u konačnici odgovoran.

Reforme u britanskom modelu koje se odnose na ekonomiju fokusirane su na oslobađanje djelovanja tržišta od državne intervencije. Reforme javnog sektora slijede istu logiku pokušavajući zamagliti razliku između javnog i privatnog. Zahtjeva se smanjenje veličine i aktivnosti države uz uvođenje discipline privatnog u javni sektor. Privatizacija postaje najsigurniji put prema rastu produktivnosti, dohotka i održivog ekonomskog razvoja države. Prva faza privatizacije svela se na djelomičnu promjenu vlasništva, da bi se zatim prešlo na potpunu prodaju. Prvo su 1982. godine privatizirali naftnu industriju i cestovni promet, 1984. godine telekomunikacije, 1986. godine plin i brodogradnju, 1987. zračne luke i zračne vlasti, 1988. industriju čelika itd. Privatizacija se provodila kod javnih korporacija s višom stopom produktivnosti, a ona s nižom ostale su u javnom vlasništvu. U drugom vidu privatizacije nije se radilo o prenošenju vlasništva, već samo o prenošenju upravljanja tako da javni sektor nije ostao automatski isključen. Trećom privatizacijskom mjerom trebalo je minimalizirati kapitalne investicije i javne rashode držati pod kontrolom, a država je dijelom subvencionirala samo projekte od šire društvene koristi.

Može se zaključiti da je britanska reforma uprave bila sveobuhvatna i brža no u bilo kojem drugom dijelu Europe, ali Perko-Šeparović (2002.) smatra da Veliku Britaniju

nije dovela na vodeću poziciju po gospodarskom učinku među najrazvijenije zemlje svijeta i postavlja pitanje treba li ona poslužiti kao uzor onima koji su daleko od najrazvijenijih zemalja.

4.2.2. Novi javni menadžment u Danskoj

Reforma danske javne uprave, inspirirana doktrinom novog javnog menadžmenta, započela je početkom osamdesetih godina dvadesetog stoljeća. Od samog početka reforme su se u Danskoj provodile radi povećanja kvalitete i efikasnosti javne uprave i osiguranja veće vrijednosti za uloženi novac, ali nipošto radi smanjenja države (Rhodes, 1999). Reforme javne uprave u Danskoj nisu bile ideološki motivirane (Manojlović, 2010), ali su imale široku potporu javnosti i program reformi donosio se na duže vrijeme.

Danska reforma bila je spora, ali kontinuirana i temeljita (Manojlović, 2010). Mjere su se poduzimale tek nakon što su se provela prethodna testiranja i nakon što se postizao dogovor oko potrebe njihova provođenja. Tako je npr. privatizacija o kojoj se počelo pričati početkom 1980. godine provedena tek 1997. godine. U više od 20 godina bilo je svega 12 privatizacija, a o privatizaciji energenata još se provode istraživanja. Reforme su bile kontinuirane što je značilo da je mjere jedne vlade nastavila primjenjivati i sljedeća, dodajući neke nove, svoje elemente, ali bez oštrih rezova i naglih promjena.

Danska je tako tijekom godina liberalizirala tržište usluga (bolnice, telekomunikacije), provela privatizaciju samo pojedinih državnih poduzeća, još ojačala lokalne i regionalne jedinice, okrenula se upravljanju putem rezultata i orijentaciji na rezultat, daleko odmakla u korištenju e-vlade, uvela promjene u personalnoj politici i statusu javnih službenika itd. Reforma danske javne uprave imala je za cilj uvesti menadžerske tehnike u funkcioniranju javne uprave i pojačati responzivnost javne uprave prema potrebama građana i bez mijenjanja strukture javne uprave (Christensen, 2009). Zbog visokog stupnja decentralizacije u Danskoj je bilo jednostavnije provesti reformu središnje državne uprave.

Reforma je dovela do modernizacije danske javne uprave kroz korištenje novih mjera i tržišnih mehanizama u javnom sektoru. Treba naglasiti da se bez obzira na sve

reformske mjere, koncepcija države blagostanja nije nikada dirala. Pošto su građani bili sigurni u svoju socijalnu sigurnost lako su prihvaćali i podupirali razne mjere reforme koje su uključivale i smanjenje broja zaposlenih, gubitak statusa državnog službenika, prodaju djelatnosti privatniku. Te su mjere bile usmjerene racionalizaciji i povećanju efikasnosti javnog sektora jer su oslobađala slobodna sredstva privatnom sektoru koji je to vraćao kroz veće poreze koji su se koristili za unapređenje države blagostanja (Hagen i Sitter, 2006).

Danska je primjenjivala skoro sve mjere koje novi javni menadžment propagira, ali ih je prilagodila svojim potrebama i svojoj kulturi i stvorila svoj model novog javnog menadžmenta. Primjena mjera novog javnog menadžmenta u kombinaciji sa zaštitom socijalne i pravne države bila je za Dansku pravi recept za povratak u kategoriju jedne od najrazvijenijih zemalja svijeta (Manojlović, 2010). Danska reforma nije bila usmjerena na donošenje novih zakona, već na osiguranje što boljeg funkcioniranja postojećeg pravnog sustava. Reformom je osigurano kvalitetno i preglednije zakonodavstvo na način da se uz svaki zakon koji se namjeravao donijeti naveden i popis podzakonskih propisa koji su potrebni za njegovu provedbu kao i listu zakona koje je potrebno uskladiti s tim zakonom.

Prepuštanje većeg dijela poslova lokalnim i regionalnim jedinicama i razvijanjem partnerskog odnosa između središnje vlasti i lokalne razine Danskoj je bilo puno lakše provesti reforme i osigurati racionalnost i efikasnost središnje države. Ne treba zanemariti i primjenu suvremene tehnologije u javnoj upravi, po čemu je Danska 2004. godine proglašena europskom zemljom s internetski najdostupnijim javnim uslugama.

4.2.3. Novi javni menadžment u Njemačkoj

Zbog njemačke specifičnosti koja se ogleda u umjerenoj veličini javnog sektora, osiguranju socijalnih usluga kroz nevladine neprofitne ustanove te visoke stope decentralizacije, reforma javnog sektora inspirirana novim javnim menadžmentom započela je tijekom 1990-tih godina. Naime, krajem 1990. godine došlo je do ujedinjenja Zapadne i Istočne Njemačke što je uzrokovalo visoke troškove, krizu

porezne politike i promjenu stava Kommunale Gemainschaftstelle[11] (KGST) o modelu upravljanja lokalnom samoupravom. KGST je 1990. godine zbog pritiska civilnog društva napustio weberijanski model[12] uprave i prihvatio doktrinu novog javnog menadžmenta. Novi model upravljanja nazvan je Neues Steuerungsmodel ili Tilburg model[13] (Banner, 2006). Novi model upravljanja uključivao je decentralizirano upravljanje sredstvima, kontrolu rezultata i troškovno računovodstvo, proračune po projektima, a sve sa ciljem jačanja lokalnih financija.

Nakon početnog oduševljenja novim modelom pojavili su se problemi, od kojih je među važnijima bio nedostatak stručnih ljudi za provođenje reformi. Uz to, prevelik je bio teret odgovornosti na neposredno izabranom načelniku od kojeg je zavisilo kako će se i u kojoj mjeri reforme zaista i provoditi. Zbog toga je neznatan broj lokalnih jedinica preuzeo model u sveobuhvatnom obliku, dok je većina prihvatila samo neke njegove elemente (Marčetić i Giljević, 2010).

4.2.4. Novi javni menadžment u Sjedinjenim Američkim Državama

Menadžerski pristup u javnoj upravi potekao je prvenstveno iz SAD-a, gdje se smatralo da se javna uprava mora voditi po načelima i vrijednostima kao u velikim poslovnim poduzećima uvođenjem tržišnih i kvazitržišnih mehanizama u javnu upravu. Mnogi političari i ekonomisti uvidjeli su prednosti koje uvođenje ekonomskih načela i vrijednosti ima u javnom sektoru.

Postepeno uvođenje menadžerskih i tržišnih vrijednosti započelo je predsjedništvom Woodrowa Wilsona koji je nastojao depolitizirati upravu te uvesti merit sustav, vjerujući

[11] Neprofitna savjetodavna organizacija koju su osnovale općine, čije su zadaće bile upravljanje lokalnom samoupravom.

[12] Weberijanska doktrina nastala je pod utjecajem Maxa Webera, prema kojemu birokraciju karakteriziraju određeni elementi: organizacija službenih funkcija (ureda) na temelju određenih pravila; svaki ured ima specifičnu sferu utjecaja, skup obaveza za obavljanje određenih funkcija, autoritet za provođenje tih funkcija i sredstva prisile za obavljanje određenog zadatka; uredi su organizirani u hijerarhijski sustav; službenici se odabiru na temelju tehničkih kvalifikacija i prikladnog treninga; službenici ne posjeduju sredstva proizvodnje; službenici nisu vlasnici svog položaja jer je položaj dio organizacije i administrativni akti, odluke i pravila se pismeno formuliraju i pohranjuju (Wikipedija, 2018).

[13] Tilburg model nastao je po uzoru na nizozemski grad Tilburg od 130.000 stanovnika koji je 1980-ih potpuno reorganizirao dotadašnji sustav upravljanja, osobito sustav upravljanja financijama, preuzevši metode iz privatnog sektora (Wikipedija, 2018).

da se ekonomičnost i efikasnost uprave može postići postavljanjem profesionalaca na vodeća mjesta u javnim službama.

Za razliku od ostalih zemalja koje su prije doktrine novog javnog menadžmenta primjenjivale weberijansku doktrinu, američka javna uprava bila je više vezana tradiciji F. Taylora, usmjerena davanju rezultata. Američke reforme u vrijeme novog javnog menadžmenta su većinom provedene vezano uz zakone, poreze te imigraciju jer je gotovo većina velikih profitabilnih poduzeća bila u privatnom vlasništvu.

5. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U FUNKCIJI UPRAVLJANJA JAVNIM SEKTOROM

U uvjetima zadovoljavanja rastućih potreba građana, javni sektor je pod stalnim pritiskom za unapređenje proračunskih procesa na način da se pružaju kvalitetne usluge uz najniže troškove za porezne obveznike.

Takvo djelotvorno i učinkovito korištenje proračunskih resursa zahtjeva od menadžmenta primjenu niza tehnika i metoda troškovnog i upravljačkog računovodstva kao i integraciju računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u širi aspekt informacijskih tehnologija i financijskog upravljanja.

Financijsko upravljanje poslovanjem u javnom sektoru vođeno je političkim načelima i usmjereno je programiranju i planiranju proračuna, izvršavanju i osiguravanju plaćanja te izvještavanju o izdacima. Reforma financijskog upravljanja morala bi ići u smjeru u kojem će se uspješnost mjeriti prema segmentima i rezultatima koje postižu pojedine državne jedinice. Treba mjeriti određeni program i njegovo ostvarenje prema izvršenju cilja zbog kojeg je i proveden. Za održivost svojih programa i aktivnosti proračunski korisnici trebali bi smanjivati troškove, ali istovremeno podizati kvalitetu pruženih usluga. Da bi se troškovi smanjivali potrebno je dobro poznavati njihovu strukturu kao i koncept vrednovanja troškova. Informacije o troškovima moguće je koristiti za planiranje i kontrolu troškova, ispitivanje tržišta, procjenu učinaka i evaluaciju programa kao i za npr. određivanje isplata, taksi ili korisničkih naknada.

Prema Studiji IFAC-a iz 2000. godine korištenje računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva nije dovoljno prisutno u većini država iz razloga što se:

- mnogi troškovi ne mogu pouzdano izračunati,
- velika većina vladinih programa su stvar političke odluke, pa su troškovi stavljeni u drugi plan,
- proračuni rade na principu novčanih tokova, pa je kontrola proračunskih izvora jedini primarni interes,
- nedostaje kriterija za procjenu nekih aktivnosti i
- svim se građanima određene usluge pružaju besplatno kao osnovna zadaća državnih jedinica.

Procesi uvođenja promjena su komplicirani i dugotrajni. Njima se mora upravljati, a česte smjene upravljačkih struktura državne uprave narušavaju kontinuitet promjena.

Utjecaj politike na promjene je velik. Započeti procesi se zbog smjene javnog menadžmenta zaustavljaju ili mijenjaju smjer bez jasnih argumenata za ili protiv.

Pri provođenju promjena u obzir se obavezno moraju uzeti formalna (zakoni, postupci, pravila), ali i neformalna pravila. Bez promjene u ponašanju političara, savjetnika i svih ostalih djelatnika promjene se neće dogoditi (Blažević, Ujević, Ukić, 2013).

Primjenu upravljačkog računovodstva kod proračunskih subjekata teško je provesti ako ne postoji integritet menadžmenta, a prisutni su neadekvatni zahtjevi menadžmenta za profesionalnim kompetencijama osoblja, neprikladne dodjele autoriteta i odgovornosti, te niske etičke vrijednosti i nedostatka upravljačkih politika.

Koristi od uvođenja upravljačkog računovodstva u javnom sektoru mogu biti višestruke jedino u slučaju značajnije primjene u svim područjima proračunskog procesa (Vašiček et al., 2011) od procesa planiranja, kontrole troškova, određivanje cijene usluga, izbora između programa, mjerenja uspješnosti i nadzora poslovanja.

Primjena upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u procesima budžetiranja moguća je i kada se proračun provodi na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja (troškovi se koriste u svrhu kontrole planirano – izvršeno) i na novčanoj osnovi (troškovi mogu pomoći kao dodatne informacije pri raspodjeli proračunskih sredstava).

Korištenje informacija o troškovima je sporadično i na dobrovoljnoj osnovi jer nije propisana procedura korištenja tih informacija (Vašiček et al., 2011). Informacije o troškovima moguće je upotrijebiti za usporedbu ostvarenih troškova s planiranim troškovima programa, sa standardnim troškovima, a troškovima sličnog programa, a mogu se uspoređivati i troškovi kroz vrijeme. Na osnovi utvrđenih razlika troškove možemo revidirati i poduzimati odgovarajuće mjere. Korištenje informacija o troškovima važno je i kod utvrđivanja cijene pojedinih usluga jer korisnici kroz naknade ili takse sudjeluju u participaciji ukupne cijene usluga. Mnogo je jednostavnije provesti mjerenje troška ili vrijednosti pružene usluge nego mjerenje zadovoljstva korisnika usluge ili troška na nivou države. Npr. moguće je izračunati trošak prevencije od pušenja, ali nije do kraja mjerljivo kako i koliko će to utjecati na produženi životni vijek ili smanjenje troškova bolovanja. Na osnovu izračuna o trošku pružanja usluge moguće je donositi i odluke o tome da li je bolje usluge pružati kroz državne jedinice ili je npr. privatizirati.

5.1. Eksterno izvještavanje

Eksterno izvještavanje u javnom sektoru ima dosta specifičnosti ovisno promatra li se kroz računovodstvenu, proračunsku ili statističku perspektivu.

Računovodstvo kontinuirano prati sveukupne resurse, obveze i elemente uspješnosti državnih jedinica (Vašiček, 2009), te priprema financijske izvještaje za eksterne korisnike. Proračunsko računovodstvo prati jednogodišnje proračunske ovlasti te osigurava informacije o provedbi izvršavanja proračuna. Statistički izvještaji predstavljaju izvor podataka za statističke potrebe i obrade sukladno standardima statistike.

Danas su sve više naglašeni trendovi približavanja i ujednačavanja izvještajnih sustava kroz sve tri perspektive kako bi se ostvarila transparentnost i razumljivost izvještavanja o poslovanju države kao i njihova usporedivost na međunarodnoj razini.

Na međunarodnoj razini izražena je primjena računovodstvene osnove nastanka događaja jer potiče odgovornost i transparentnost financijskog izvještavanja, a daje i bolje informacije za planiranje i unapređenje procesa upravljanja države i njenih jedinica.

Korištenje obračunske osnove daje dobru podlogu za upotrebu instrumenata upravljačkog računovodstva i računovodsta troškova u javnom sektoru. Do sada je od strane Međunarodne federacije računovođa i Odbora za računovodstvene standarde za javni sektor objavljeno 26 standarda na računovodstvenoj osnovi nastanka (MRSJS) događaja kao i cijeli niz studija i uputa za njihovu primjenu. Za potrebe država koje i dalje primjenjuju novčanu osnovu, Odbor je 2003. godine objavio standarde pod nazivom Financijsko izvještavanje na novčanoj osnovi.

Standardima MRSJS postavljena su opća načela za prezentiranje financijskih izvještaja, upute za njihovu strukturu i minimalni zahtjevi za sadržaj financijskih izvještaja, a sve u cilju osiguranja usporedivosti financijskih izvještaja s izvještajima drugih jedinica i usporedivosti financijskih izvještaja sa prethodnim razdobljima. Posebno se ističu specifične namjene kojima moraju udovoljiti financijski izvještaji državnih jedinica (IFAC – IPSASB, 1993), a odnose se na:

1. Prezentiranje informacije o izvorima, alokaciji i upotrebi financijskih resursa.

2. Prezentiranje informacija o tome kako jedinica financira svoje aktivnosti i udovoljava novčanim zahtjevima.
3. Prezentiranje informacija korisnih u procjeni sposobnosti jedinice za financiranje njenih aktivnosti i udovoljavanje njenim obvezama (redovnim i izvanrednim).
4. Prezentiranje informacije o financijskim uvjetima i promjenama u njima.
5. Prezentiranje zbirnih informacija korisnih u procjeni mogućnosti (izvršenja) jedinice u području troškova usluga, efikasnosti i izvršenja.

Financijski izvještaji trebaju ukazati i na to da li su stečeni i upotrebljeni resursi u skladu sa zakonskim i ugovornim zahtjevima, kao i to da li su stečeni i korišteni resursi u skladu sa zakonski usvojenim proračunom.

Ovisno o vrsti korisnika informacije iz financijskih izvještaja trebaju pomoći pri (IFAC, 1996):

- procjeni visine prihoda koji su dostatni za financiranje troškova poslovanja,
- procjeni sposobnosti podmirenja kratkoročnih i dugoročnih obveza,
- procjeni izvora i vrsta prihoda,
- informiranju javnosti o strukturi, stanju ili nekim drugim pitanjima o imovini,
- izboru optimalnih mogućnosti djelovanja itd.

Specifično, proračunskim izvještavanjem moraju se osigurati informacije o usklađenosti proračunske potrošnje sa zakonskim okvirom i ograničenjima koja su definirana kroz proračun. Kako su proračunska i računovodstvena perspektiva različite (proračunska je usmjerena na novčane tokove i eventualno pojedine obveze, a računovodstvena je fokusirana na obračunske informacije i sekundarno na novčane tokove) postavlja se pitanje kompatibilnosti računovodstvenog i proračunskog iskaza. Izvještaji o izvršenju proračuna moraju slijediti osnovu na kojoj je izvršeno planiranje. U uvjetima postojanja različitih osnova potrebno je Izvještaj o izvršenju proračuna (Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna) iskazati na proračunskoj osnovi i iskazati razlike između tog izvještaja i financijskih izvještaja ističući razlike u podacima

koji su posljedica primjene različitih osnova. Moguće je naglasiti i razlike koje su posljedica primjene različitih klasifikacija podataka, kao i različitog obuhvata podataka s aspekta pristupa konsolidaciji (Vašiček i Vašiček, 2016).

Možemo zaključiti da prema zakonskom okviru postoje dva seta izvještaja: financijski ili računovodstveni izvještaji i izvještaji o izvršenju proračuna (polugodišnji i godišnji). Izvještaji se sastavljaju s različitim ciljevima i za različite namjene, pa zato postoje i različiti pristupi obradi podataka i prezentacija informacija. Trebalo bi da se pristupi izvještavanja za različite namjene približe, na način da se jasno istaknu razlike između podataka koje proizlaze iz izvještavanja za različite namjene. Međutim, to zahtjeva razumijevanje načina mjerenja, vrednovanja i priznavanja pozicija u financijskom izvještaju, ali i reklasifikaciju financijskih izvještaja glede proračunskog i statističkog izvještavanja.

5.2. Interno izvještavanje

Računovodstvene informacije i financijski izvještaji neophodna su informacijska podloga za donošenje poslovnih odluka i postizanje financijske odgovornosti svih razina javnog menadžmenta. Izvještajni sustav sve je više u funkciji povećanja učinkovitosti financijskog upravljanja i ocjene javnog menadžmenta.

Interno izvještavanje podređeno je zahtjevima menadžmenta unutar javnog sektora sa ciljem pružanja odgovarajućih informacija u pravo vrijeme i kako bi javni menadžment imao kvalitetnu podlogu za donošenje prave poslovne odluke.

Interni izvještaji sastavljaju se prema zahtjevima korisnika, slobodne su forme i zapravo je prepušteno volji proračunskog korisnika da po svojim potrebama kreiraju interne financijske izvještaje. To su interni izvještaji koji ne nastaju samo unutar računovodstva, već i unutar nekih drugih poslovnih jedinica proračunskog korisnika. Sadrže specifične i ciljane informacije, usko vezane za djelatnost proračunskog korisnika. Pripremu informacija treba temeljiti na informacijskim zahtjevima internih korisnika o onim programima, projektima i aktivnostima, koji su od posebnog značaja za pojedinog proračunskog korisnika ili izvanproračunskog korisnika, a uz uvažavanje temeljnih načela internog obračuna, koji se primjenjuje u profitnom sektoru (Peršić, 2009).

Razvoj internog financijskog izvještavanja u javnom sektoru nameće se kao nužna pretpostavka za kvalitetnu realizaciju eksterno prezentiranih izvještaja. Metodološka osnovica pripreme internih obračuna i izbor odgovarajućeg sustava i metoda obračuna troškova, koji treba uvažiti specifičnosti poslovnog procesa, informacijske zahtjeve menadžmenta i razvijenost poslovnog i računovodstvenog sustava, mora biti usklađena sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja, te mora osigurati kvalitetno i cjelovito izvještavanje o rezultatima po svim hijerarhijskim razinama menadžmenta (Vašiček et al., 2011).

5.2.1. Interni financijski izvještaji

Sadržaj internih financijskih izvještaja može obuhvaćati troškove energije, uredskog materijala, zaposlenika, specifične troškove koji proizlaze iz djelatnosti proračunskih korisnika te ostale relevantne troškove prema zahtjevima pojedinih proračunskih korisnika. Interni financijski izvještaji služe kao podrška upravljanju, nadzoru i reviziji, a pomažu pri upravljanju imovinom, obvezama, troškovima, ljudskim potencijalima itd. (Blažević, Ujević i Ukić, 2013). U nastavu se razrađuju navedena područja u kojima je izražena podrška upravljanju.

5.2.1.1. Upravljanje imovinom

Države raspolažu raznim oblicima imovine, od infrastrukturne imovine, vojne i obrambene imovine, spomenika kulture ili nacionalne baštine te prirodnih bogatstava. Neki oblici državne imovine (spomenici kulture, parkovi) često ne sudjeluju u stjecanju dobiti, već više odražavaju potencijal pružanja usluga odnosno izvršavanja temeljnih funkcija države. Upravljanje imovinom važno je pitanje svake vlade koja ga pokušava riješiti osnivanjem raznih agencija, centrima, fondovima ili središnjim uredima izmjenjujući im organizacijske strukture i ovlasti. Prema Bajo (2013) upravljanje državnom imovinom bitan je korak prema konsolidaciji državnih financija i povećanja vjerodostojnosti države na financijskom tržištu.

Utvrđivanje vrijednosti posebnih oblika imovine u javnom sektoru često je teško precizno utvrditi. Razlozi za to su što nema općeprihvaćenih metoda vrednovanja, a ni relevantnog tržišta za velik dio specifične imovine. Općenito za imovinu koja je izgrađena ili kupljena troškovi nabave čine trošak gradnje ili kupovna cijena, uvozne

carine i pristojbe te ostali izravni troškovi koji su nastali da bi imovina došla u funkcionalno stanje. U javnom sektoru, ako nabavna cijena nije poznata ili se značajno promijenila razina cijena, potrebno je vrijednost imovine naknadno procijeniti. U postupku procjenjivanja imovne koji je definiran računovodstvenim standardima za javni sektor vrlo se često pojavljuju suprotnosti između kvalitativnih obilježja značajnosti imovine i realnosti procjene. Razlozi za to mogu biti (IFAC-PSC 2001):

- pragmatični, kao što je progresivni rast broja skupina imovine iznad broja prikladnog za iskazivanje u financijskim izvještajima,
- kriteriji priznavanja, posebice nezadovoljavanje kriterija koji se odnose na prihvatljive metode vrednovanja,
- politiku priznavanja, prema kojoj se neke skupine imovine ne objavljuju.

Izuzimajući posebne oblike imovine koja je svojstvena za javni sektor i u javnom sektoru mogu se za stalnu imovinu primijeniti ista načela i metode procjene kao i u poduzetničkom sektoru (Mrša, 2007). Početna će vrijednost u tom slučaju biti jednaka troškovima nabave. Prihvaćanjem prilagođene metode troškova nabave imovina će se periodično revalorizirati do svote koja neće biti veća od nadoknadive vrijednosti imovine. Isto tako, može se primjeniti i vrednovanje primjenom metode tekućih troškova zamjene (Vašiček, 2009). Umanjenje vrijednosti imovine zbog istrošenja tereti razdoblje u kojem je istrošenje nastalo, a činjenicu da imovina nije priznata u financijskim izvještajima treba objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje.

S obzirom na to da proračunski korisnici moraju upravljati imovinom s brigom dobrog gospodarstvenika, potrebno je da svaka izvještajna jedinica donese svoj interni akt kojim će jasno odrediti pravila i procedure kako bi se osigurali uvjeti za ekonomično, djelotvorno i svrsishodno upravljanje imovinom.

Interni financijski izvještaji koji su u funkciji upravljanja imovinom proračunskih korisnika mogu sadržavati informacije o dugotrajnoj imovini po amortizacijskim stopama, po lokacijama, daju pregled rashodovane dugotrajne imovine, pregled sitnog inventara i slično.

Pregled dugotrajne imovine po amortizacijskim stopama potreban je menadžmentu kako bi za potrebe planiranja održavanja, nadogradnje i ulaganja u novu opremu, kontinuirano i u pravo vrijeme bili upoznati sa stanjem postojeće opreme.

Pregled dugotrajne imovine po lokacijama može koristiti npr. informatičkom odjelu kako bi bio upoznat s opremljenošću pojedinih stručnih službi te kako bi bili u mogućnosti planirati dodatno opremanje informatičkom opremom.

5.2.1.2. Upravljanje obvezama

Sustavno upravljanje državnom imovinom pretpostavlja upravljanje i s njome povezanih obveza. Obveze su neizmirene obveze proračuna odnosno proračunskog korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa, a mogu se klasificirati prema namjeni i ročnosti (Vidović, 2015). Obveze se prema ročnosti dijele na kratkoročne i dugoročne. Posebnost klasifikacije obveza proizlazi iz nastojanja da se kroz računovodstveni sustav omogući istodobno praćenje uspješnosti i izvršavanja financijskog plana i proračuna primjenom obračunske i novčane računovodstvene osnove. Obveze se klasificiraju i kao (Vašiček i Vašiček, 2016):

- obveze za rashode poslovanja (korespondiraju sa strukturom rashoda poslovanja),
- obveze za nabavu nefinancijske imovine (korespondiraju sa strukturom rashoda nabave pojedinih vrsta imovine),
- obveza za vrijednosne papire,
- obveze za kredite i zajmove (korespondiraju sa strukturom primitaka po osnovi zaduživanja),
- odgođeno plaćanje rashoda i prihoda budućih razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja).

Informacije o iznosima, strukturi i dospijeću obveza potrebne su menadžmentu za donošenje strateških, ali i dnevnih opreativnih odluka. Osiguranje optimalnih i dostatnih financijskih resursa, kao i ekonomiziranje s dugovima postaje sve zahtjevnije i razvijenije područje menadžmenta.

Neprikazivanje obveza u financijskim izvještajima značajno smanjuje vjerodostojnost procjene financijskog položaja proračunskog korisnika, a prema Bartonu (2000) upravljanje obvezama ima glavni utjecaj na monetarnu politiku države, kamatne stope

i inflatorni pritisak te također i utjecaj na problematiku, tzv. međugeneracijskog kapitala[14].

U dijelu upravljanja obvezama cilj je praćenje stanja obveza, pregled obveza po datumu dospjelosti, po dobavljačima, po vrstama obveza i slično. Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju obveze se prate kroz:

- stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja,
- povećanje obveza u izvještajnom razdoblju,
- podmirene obveze u izvještajnom razdoblju i
- stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja.

Svaka se grupa podataka dalje razrađuje prema vrsti obveza i služi za izradu mjesečnih, tromjesečnih i godišnjih izvještaja. Interni izvještaj o obvezama proračunski korisnici mogu sastavljati i učestalije nego što je propisano. Tjedno sastavljanje izvještaja o obvezama nužnost je u vrijeme smanjene likvidnosti ili nedostatnog financiranja proračuna.

5.2.1.3. Upravljanje troškovima

Primjena odgovarajućeg modela upravljačkog računovodstva, a posebice računovodstva troškova sve je više prisutna u javnom sektoru. Normalno je da se ti modeli ne primjenjuju u obliku karakterističnom za proizvodna poduzeća, već se te metode prilagođavaju potrebama i specifičnostima pojedinih djelatnosti javnog sektora.

Definiranjem ciljeva računovodstva troškova određuje se koncept troškova koji će se koristiti. Koncept ukupnih troškova najčešće se koristi kod planiranja i mjerenja uspješnosti programa. Kod planiranja, koncept ukupnih troškova, služi za kontrolu troškova i smanjenje istih, a prilikom mjerenja uspješnosti programa prikazuju se i troškovi na koje menadžeri mogu utjecati i za koje su odgovorni. Koncept marginalnih

[14] Međugeneracijski kapital predstavlja materijalna i nematerijalna, prirodna, financijska i sva druga dobra (npr. šume, rude, nafta, prirodna bogatstva, voda i sl.) koja su u javnome društvenom vlasništvu i koja kako nijedan pojedinac, tako ni jedna generacija nema pravo neplanirano i na neodrživi način trošiti niti potpuno iskoristiti. Pretpostavlja se kako i državnu štednju i državni javni dug možemo smatrati međugeneracijskim kapitalom jer se oni mogu, u pozitivnom ili negativnom smislu, postići, koristiti i utrošiti, te na taj način utjecati na više živućih i budućih generacija (Šundulić i Dernaj, 2012).

troškova usredotočen je na varijabilni trošak i kako će se troškovi „outputa“ ili aktivnosti mijenjati ako se određena produktivnost povećava ili smanjuje. Koncept je koristan kada se donosi odluka o razini usluge, kada se definiraju troškovi izvanrednih aktivnosti ili kod identificiranja dodatnih kapaciteta.

Kada jedinice javnog sektora moraju odlučiti da li da same pružaju određene usluge ili koriste usluge nekog drugog poslovnog subjekta koriste se diferencijalni (inkramentalni) troškovi s ciljem izbjegavanja dodatnih troškova. Koncept oportunitetnih troškova, odnosno troškova propuštenih mogućnosti temelje se na vrijednosti koja se mora uložiti da bi se dobio određeni rezultat. Ugovoreni troškovi se koriste za određivanje cijena pojedinih usluga i naknada na ugovore sklopljene s dobavljačima (Vašiček, 2009).

Uvijek je važno pravilno odrediti nositelje troškova kako bi pravilno utvrdili vrijednost troškova, klasificirali relevantne troškove, ali i izabrali i primjenili odgovarajuću metodu obračuna troškova.

Nositelji troškova su jedinice javnog sektora, ali mogu biti i različiti vladini programi u obliku usluga te dobivene koristi od pojedinih programa. Osim nositelja troškova, mogu se identificirati i dodatni nositelji troškova sa svrhom dobivanja informacija npr. o visini troškova na dugoročnim projektima. Za interne potrebe važna su i mjesta troškova koja sudjeluju u procesima, aktivnostima i programima.

Zahtjevi kod određivanja nositelja troškova su sljedeći (Dražić Lutilsky i Vašiček, 2007):

- koji su zadaci i ciljevi računovodstva troškova i nositelja troškova,
- koje odluke se mogu donijeti temeljene na informacijama o troškovima i
- koja je frekvencija željene informacije i troškova koji ih pružaju.

Informacije o troškovima mogu se koristiti kod kontrole troškova i potrebnog smanjenja. Ostvarene troškove moguće je usporediti po više osnova:

- s planiranim troškovima programa,
- sa standardnim troškovima,
- s troškovima sličnog programa,
- uspoređivati troškove kroz vrijeme,

a sve u cilju utvrđivanja odstupanja u troškovima i pravovremenog poduzimanja odgovarajućih mjera. Pravovremene i valjane informacije o troškovima mogu pomoći u (Dražić Lutilsky i Vašiček, 2007.):

- usporedbi troškova i njihovih promjena kroz određeno vremensko razdoblje, utvrditi razloge takvoga ponašanja troškova i poduzeti određene korake sa svrhom poboljšanja efikasnosti,
- identifikaciji i smanjivanju viškova troškova kapaciteta,
- usporedbi troškova s mogućim koristima pojedinih aktivnosti ili programa zbog kojih će biti moguće ustanoviti korisne i nekorisne aktivnosti, temeljem kojih će se donositi odluke o smanjenju ili ukidanju aktivnosti koje nisu isplative te
- usporedbi troškova sa sličnim benchmark aktivnostima, pronaći uzroke i različitosti u troškovima te revidirati i poboljšati procese.

Upravljanje troškovima i njihovo optimiziranje preduvjet je uspješnog poslovanja proračunskih korisnika. Na temelju izvedenih mjesta troška mogu se organizirati interni financijski izvještaji koji će detaljno pratiti određene troškove po pojedinim mjestima troška. Ovakve interne financijske izvještaje mogu koristit ne samo proračunski korisnici već i drugi korisnici.

5.2.1.4. Upravljanje ljudskim potencijalima

Interni financijski izvještaji unutar upravljanja ljudskim potencijalima može analizirati i odrediti optimalan broj zaposlenih, odrediti zadatke, analizirati razvoj ljudskih potencijala i njihovu izobrazbu i slično. Interni izvještaji koji obilježavaju upravljanje ljudskim potencijalima sadrže podatke o broju potrebnih djelatnika, broju raspoloživih djelatnika na određeno i neodređeno vrijeme, bolovanja na teret proračunskog korisnika, bolovanje na teret HZZO-a i slično.

5.3. Harmonizacija eksternih i internih financijskih izvještaja

Za donošenje kvalitetnih odluka u javnom sektoru neophodne su informacije koje su istinite i provjerene, a nadasve razumljive korisnicima kojima su namijenjeni. Cilj prezentiranih informacija u financijskim izvještajima je prikazati stvarno stanje i

financijski položaj proračunskog korisnika, a interni financijski izvještaji daju detaljniji prikaz računovodstvenih informacija u procesu donošenja poslovnih odluka.

Proces harmonizacije eksternih i internih financijskih izvještaja odvija se polako. Jedan od razloga leži u činjenici da se tek od nedavno shvatilo da poslovni uspjeh proračunskog korisnika može biti mjerljiv. I u smjernicama koje su sadržane u MRSJS-u (Međunarodni standardi za javni sektor) govori se o povezanosti internog i eksternog obračuna, odnosno za osiguranjem jedinstvene metodološke osnove u pripremi informacija za interne i eksterne korisnike.

Sam proces harmonizacije internih i eksternih financijskih izvještaja ovisit će prvenstveno o potrebama menadžmenta. Potrebe menadžmenta za detaljnijom i ciljanom računovodstvenom informacijom određivat će razvoj integriranog računovodstvenog informacijskog sustava koji će u sebi izravno generirati informacije iz različitih odjela i pružiti menadžmentu transparentnu i pravovremenu informaciju. Interni financijski izvještaji moraju biti potpuno prilagođeni zahtjevima novog javnog menadžmenta. Morali bi biti (Blažević, Ujević i Ukić, 2013) dobro prilagođeni korisnicima, prvenstveno menadžmentu, dostatni, ujednačeni u izvještavanju po određenim razdobljima, harmonizirani u izvještavanju po odjelima, službama itd. Mora se naglasiti da interni financijski izvještaji ispunjavaju svoju svrhu i imaju smisao samo ako njihova priprema proizlazi iz računovodstvenih informacija eksternih financijskih izvještaja. Da bi se zadovoljili zahtjevi korisnika za kreiranje eksternih i internih financijskih izvještaja potrebno je koristiti istu bazu podataka (Vašiček, 2009). U budućnosti značaj internih financijskih izvještaja može se samo povećavati.

5.4. Mjerenje uspješnosti proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj

Prema istraživanjima koja su u razdoblju od 2006. godine do 2009. godine proveli Dražić, Vašiček i Perčević, a odnose se na postignuti stupanj razvoja i korištenja pokazatelja uspješnosti u funkciji upravljanja proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj može se zaključiti da postoji niska razina primjene internih izvještaja u javnom sektoru Republike Hrvatske (Dražić, 2006). U Hrvatskoj je korištenje instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva nedovoljno, a rezultat toga je da se prilikom donošenja poslovnih odluka oslanja samo na eksterne

financijske izvještaje što utječe na kvalitetu donesenih odluka i s ekonomske i financijske strane.

Istraživanjima je utvrđeno da postojanje strateških planova nema značajan utjecaj na prezentiranje poslovnih rezultata proračunskih korisnika, a ako su i definirani nisu provedeni u djelo. Mjerenje uspješnosti smatra se važnom karikom u procesu donošenja poslovnih odluka, ali se ne vidi povezivanje strateških programskih planova s informacijama o troškovima i mjerenju uspješnosti. Također, mjerenje uspješnosti je prije svega u funkciji kratkoročnih, a ne dugoročnih odluka (Vašiček et al., 2011).

Upoznavanje zaposlenika s rezultatima poslovanja provodi se u preko 50% ispitanika i podjednako se provodi u varijanti postojanja ili nepostojanja vizije, misije i strategije. Zaposlenici se smatraju značajnim područjem mjerenja i praćenja uspješnosti. Više od 70% ispitanika mjerenje uspješnosti poslovanja provodi samo povremeno u obliku periodičnih i godišnjih financijskih izvještaja, a 41% u svojim analizama ne koristi financijske pokazatelje kao što su ekonomičnost, likvidnost ili zaduženost. Oko 90% ispitanika smatralo je da se u mjerenju uspješnosti treba obuhvatiti i aspekt financija.

Najznačajniji činitelj uspješnosti proračunskih korisnika je zadovoljstvo klijenta, zatim slijede ljudski resursi, kvaliteta pruženih usluga, financijska stabilnost itd.

Financijski ciljevi rijetko se definiraju, a pojava nefinancijskih ciljeva (efikasnost rada, iskorištenost kapaciteta, broj posjeta, broj posudbi, praćenje potreba korisnika, broj riješenih predmeta, broj projekata, učinkovitost, točnost itd.) nešto je učestalija. Kada se postave poslovni ciljevi rijetko se za njih definiraju mjerljivi pokazatelji (najčešće su to zadane ili planirane vrijednosti).

Menadžeri javnog sektora ne definiraju mjerljive pokazatelje uspješnosti, iako su svjesni potrebe izgradnje transparentnog javnog sektora kroz prezentiranje ostvarenih rezultata javnosti. Mnogi proračunski korisnici nastoje definirati i oblikovati strategiju, najčešće prema uputama ministarstva financija, ali se veliki dio njih bori s njenim provođenjem u djelo. Najčešća praksa je da se kreiraju „velike“ strategije koje kod prijenosa zaposlenicima i realizacije doživljavaju neuspjeh. Činjenica je da problem nije u lošem definiranju strategije, već u lošem planiranju i izvršenju strategije. Razlog tome može biti (Budimir, 2010):

- u nerazumijevanju strategije i vizije od strane zaposlenika,

- sustav pokazatelja uspješnosti temeljen je na mjerenju prošlih događaja, a izvršenje strategije zahtjeva pogled u budućnost,
- znanje zaposlenika, odnosi s korisnicima, kultura inovacija i promjena su vrijednosti koje je teško definirati, pratiti i iskoristiti u potpunosti.

Korištenje instrumentarija upravljačkog računovodstva postoji samo u onim područjima gdje je to i zakonski regulirano (proces planiranja proračuna i praćenje njegova izvršenja).

Većina javnih menadžera još uvijek smatra da su informacije koje se dobiju iz eksternih financijskih izvještaja dovoljne za uspješno upravljanje poslovanjem proračunskog korisnika. U Republici Hrvatskoj treba se što prije podići svijest javnog menadžmenta o nužnosti primjene upravljačkog računovodstva što bi se direktno odrazilo na efikasnije upravljanje javnim sektorom, a podigla bi se i kvaliteta pružene javne usluge (Budimir, 2010).

6. ZAKLJUČAK

Upravljačko računovodstvo je usmjereno na pružanje informacija menadžmentu koji planira, kontrolira i donosi odluke. Ono je odgovor na izazov i potrebu za što ažurnijim i točnijim informacijama koje su potrebne za donošenje kvalitetnih odluka u turbulentnoj poslovnoj okolini. Sa promjenom u percepciji javnih usluga i pod utjecajem ekonomsko tehnoloških transformacija javio se novi način upravljanja javnim sektorom pod nazivom Novi javni menadžment. Cilj mu je unaprijediti učinkovitost i djelotvornost javnog sektora te poticanje odgovornosti menadžmenta.

Informatička tehnologija omogućava menadžmentu točnu, kvalitetnu i brzu informaciju na temelju koje se računovodstveni izvještaji pripremaju u kratkom vremenu i u raznim varijacijama.

Za praćenje proračunske potrošnje i aktivnosti državnih jedinica razvijeno je proračunsko računovodstvo koje karakterizira veliki stupanj normativizma i specifični zahtjevi izvještavanja. Proračunsko računovodstvo usmjereno je po svojim karakteristikama prvenstveno na eksterno izvještavanje.

Pitanje primjene računovodstvene osnove važno je pitanje razvoja i snažnije primjene računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru. Dugi niz godina primjena modela novčane osnove u javnom sektoru bila je široko rasprostranjena, ali sa sve većom brigom o odgovornosti i održivosti javnog sektora uvodi se model obračunske osnove. Model obračunske osnove omogućava širi obuhvat informacija o načinu na koji države koriste i na što troše javna sredstva, osigurava informacije o upotrebi imovine, o novcu i obvezama.

Primjenom instrumentarija upravljačkog računovodstva u javnom sektoru omogućio bi se kvalitetan nadzor uspješnosti. Međutim, današnja iskustva kao i praksa pokazuje nedovoljno korištenje navedenih instrumentarija. Poticaj razvoja upravljačkog računovodstva u javnom sektoru nema dovoljno. Ne postoji sustavni pristup od strane nadležnih državnih tijela, ne postoji integritet menadžmenta, prisutni su neadekvatni zahtjevi, kao i neprikladne dodjele autoriteta i odgovornosti te niske etičke vrijednosti i nedostatak upravljačkih politika. Česte smjene upravljačkih struktura državne uprave narušavaju kontinuitet promjena, pa se započeti procesi zaustavljaju ili mijenjaju smjer bez jasnih argumenata za ili protiv.

U dolazećem razdoblju pred upravljačku strukturu javnog sektora postavlja se pitanje odgovornost ne samo za visinu i vrstu troškova u odnosu na planirane iznose nego i za postignute rezultate i realizirane ciljeve iz planova i programa unutar ograničenih proračunskih sredstava. Treba započeti razvijati računovodstvene sustave za potrebe internog izvješćivanja, što podrazumijeva razvoj računovodstvenih evidencija i sustav izvješćivanja kojim bi se osigurale potrebne informacije za upravljanje programima. To uključuje definirati temeljne vrste troškova, organizirati sustav njihova prepoznavanja, prikupljanja, praćenja, evidentiranja, klasificiranja i analiziranja. Riječ je o skupu vrlo složenih procesa kojima se mora pristupiti pažljivo i postupno kako bi se na kraju postigli svi željeni učinci.

LITERATURA

KNJIGE

1. Barton, A., 2000. *The Usefulness of Accrual Accounting for Government Resource Management*, Munich, EEA.
2. Banner, G., 2006 Local Government – *A Strategic Resource in German Public Management Reform*. U: H. Wollmann, V. Hoffmann-Martinot (eds.) State and Local Government Reforms in France and Germany. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, 125–145.
3. Bičanić, N., Jakir Bajo, I., Karačić M., 2017. *Proračunsko računovodstvo*, TEB – poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb
4. Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M., 2015. *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva*, HZRIF, Sveučilišna tiskara, Zagreb.
5. Boyns, T., Edwards, J. R., 2007. *The Development of Cost and Management Accounting in Britain*, Handbook of Management Accounting Research, Volume 2. Chapman, C. S. i dr., Oxford.
6. Carmona, S., 2007. *The History of Management Accounting in France, Italy*, *Portugal and Spain*, Handbook of Management Accounting Research, Volume 2., Chapman, C.S. i dr. Oxford.
7. Čerić, V., Varga, M., 2004. *Informacijska tehnologija u poslovanju*, Ekonomski fakultet, Zagreb.
8. Deželjin, J., Gulin, D., Peršić, M., Spajić, F., Spremić, I., 1998. *Troškovno i upravljačko računovodstvo*, HURE-HZRIF, Zagreb.
9. Drury, C., 2009. *Management Accounting, for Business*, 4th Edition, Cengage Learning EMEA, Adover Hampshire, UK.
10. Fleischman, R., Tyson, T., 2007. *The History of Management Accounting in the U.S*. Handbook of Management Accounting Research, Volume 2. Chapman, C. S. i dr., Oxford.
11. Garrison, R., Noreen, E., Brewer, P., 2012. *Managerial Accounting*, Mc Graw-Hill, Learning Solutions, Quitman, Texas, USA.
12. Galičić, V., Šimunić, M. 2006. *Informacijski sustavi i elektroničko poslovanje u turizmu i ugostiteljstvu*, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za turistički i hotelski menadžment u Opatiji.

13. GASB 1990. *Condification of Governmmental Accounting and Financial Reporting Standards*, GASB, USA
14. Gray, J., Recketts, O., 1982. *Cost and Managerial Accounting*, Mc Graw Hill, New York, USA.
15. Gregorić, M., 2015. *Poslovna etika i korporacijska društvena odgovornost u Hrvatskoj i Kataru*, Obrazovanje za poduzetništvo, znanstveno stručni časopis o obrazovanju za poduzetništvo, god. 5.
16. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V., 2011. *Upravljačko računovodstvo*, HZRIF, Sveučilišna tiskara, Zagreb.
17. Hay, L., E., Engstrom J., H., 1987. *Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations*, Irwin, Homewood Illinois, USA.
18. Horngren, C.T., Oliver, M. S., Harrison, W.T., 2012. *Financial & Managerial Accounting,* Pearsons Education, New Jersey, USA
19. IFAC, 1993. *Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments,* Public Sector Committee, New York, USA.
20. Karačić, M., Bičanić, N., Jakir Bajo, I., 2017. *Proračunsko računovodstvo*, TEB, Poslovno savjetovanje, Zagreb.
21. Porter, M. E., 1985. *The Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, Free Pres, New York, USA.
22. Vašiček, D., Dražić Lutilsky, I., Dragija, M., Peršić, M., Hladika, M., Broz Tominac, S., Budimir, V., Bosilj Vukšić, V., Vašiček V., 2011. *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – izabrane teme,* HZRIF, Zagreb
23. Vašiček, D., Vašiček V., 2016. *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka
24. Naschold, F., 1996. *New Frontiers in Public Sector Management*, Walter de Gruyter, Berlin/New York
25. Noreen, E.W., Brewer, P.C., Garrison, R.H., 2011. *Managerial Accounting for managers,* McGraw-Hill, Irwin, New York, USA.
26. Chandler, C. R., Plano, C. J., 1988.: *The Public Administration Dictionary,* ABC-Clio, Santa Barbara, California
27. Rhodes, R. A. W. 1999. *Traditions and Public Sector Reform: Comparing Britain and Denmark*. Scandinavian Political Studies 22(4): 341–370.

28. Christensen, J., 2009. *Danish Public Management Reform before and after NPM.* U: Joe L. Wallis, Shaun F. Goldfinch (eds.) International Handbook of Public Management Reform. Cheltenham: Edward Elgar Publishing

ZNANSTVENI ČLANCI

1. Bajo, A., 2013. *Upravljanje imovinom i obvezama javnog sektora*, Aktualni osvrt, 50, Institut za javne financije, Zagreb.
2. Benito, B., Brusca, I., Montesinos, V., 2007. *The harmonization* of *government financial information systems*: The role of the IPSAS International Review of Administrative Sciences, Vol.73, No. 2, str. 293-317.
3. Budimir, V., 2010. *Mjerenje uspješnosti poslovanja proračunskih korisnika*, Javni menadžment, Riznica 7/2010, HZRIF, Zagreb.
4. Jakir Bajo, I., 2017. *Očekivani trendovi u računovodstvu i financijskom izvještavanju proračunskih korisnika*, Riznica 8/2017, HZRIF, Zagreb
5. Barton, A., 2000. The Usefulness of Accrual Accounting for *Government Resource Management*. Paper for 23rd Annual Congress, European Accounting Association (EAA), Munich
6. Blažević, L., Ujević, M. i Ukić, Lj., 2013. *Interno financijsko izvještavanje unutar proračunskih korisnika kao potpora javnom menadžmentu*, Praktični menadžment, Vol. IV, br. 1
7. Carlin, T. M. 2005*. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector,* Financial Accountability & Managemet, Vol. 21, No. 3, str. 309-336.
8. Drljača, M., 2004. *Metode upravljanja troškovima*, Elektrika, Broj 4, Stilloeks Zagreb, 2004. Str 16-22,
9. Gregorić, M., 2015. *Poslovna etika i korporacijska društvena odgovornost u Hrvatskoj i Kataru*, Obrazovanje za poduzetništvo E4E: znanstveno stručni časopis o obrazovanju za poduzetništvo, God 5.
10. Hladika, M., 2012. *Primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u odabranim europskim zemljama – komparativni prikaz*, Računovodstvo i financije, Riznica, 4/2012, str. 17-21.
11. IFAC, 1993

12. IFAC, 2001. Study 13 – Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, New York: International Federation of Accountants, Public Sector Committee, str. 5.
13. Ivezić, V., Osmanagić Bedenik, N., 2006. Bencmarking kao instrument suvremenog kontrolinga, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Godina 4.
14. Kaplan, R. S., Johnson, H. T. 1987. Relevance lost: the rise and fall of management accounting, Boston, HBSP.
15. Perko-Šeparović, I., 2002. Novi javni menadžment – britanski model, Fakultet političkih znanosti Sveučilišta u Zgrebu, Zagreb, Pregledni članak, Politička misao, Vol XXXIX br, 4, str. 31-43
16. Peršić, M., 2009. Interni obračun i upravljanje troškovima u javnom sektoru, u: Vašiček, D., Ur Hrvatski javni sektor u aktualnim gospodarskim uvjetima, travanj 2009., Opatija. Zagreb: HZRIF, Računovodstvo i financije, Riznica, str. 253-272
17. Manojlović, R., 2010. Danski model novog javnog menadžmenta, Hrvatska javna uprava, god. 10. (2010.), br. 4., str. 961–996
18. Mrša, J., 2007. Imovina u javnom sektoru, u: Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRIF, Zagreb
19. Hagen, K., Sitter, N., 2006. Public Sector Reform and Economic Success: Nordic Lessons to be Learnet? Paper presented at 20th IPSA World Congress Explaining Institutional Changes in Public Administration.
20. Marčetić, G., Giljević T., 2010. Lokalna samouprava u Njemačkoj i Francuskoj, Hrvatska javna uprava, god. 10. br.1., str. 67-79
21. Pervan, I., Soče, I., 2010. Mjerenje uspješnosti poslovanja modelom Balances Scorecard, Udruga računovođa I financijskih djelatnika, Split, Računovodstveno-financijske informacije, 54 br 03, 18 str.
22. Šundalić, A., Dernaj, B., 2012. Međugeneracijska pravednost kao sastavnica globalne stategije održivog razvoja, Ekonomski vjesnik 2 (2012), Ekonomski fakultet u Osijeku, str. 237-246.
23. Vašiček, D., 2009. Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska javna uprava, god. 9. br. 2.
24. Vašiček, V., 2006. Stanje i pravci primjene računovodstva troškova u javnom sektoru, Računovodstvo i financije, Riznica, 52(4), str. 2

25. Vašiček, V., Vašiček D., 2016. Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Hrvatskoj u: Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne Europe, Hrvatska zaklada za znanost, Zagreb
26. Vidović, J., 2015. Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, Sveučilišni odjel za stručne studije, Split.

ELEKTRONIČKI IZVORI

1. IFAC-PSC, 2000, Study 12, Perspectives on Cost Accounting for Government, New York, http://www.ifac.org
2. Ministarstvo financija Republike Hrvatske, http://www.mfin.hr
3. Narodne novine: http://www.nn.hr
4. Rowe, Ken J., (2004) Analysing and Reporting Perfomance Inducator Data: „Caress the data and user beware“, http://www.acer.edu.au/research/programs/documents/Rowe-IIR_Conf_2004_Paper.pdf
5. Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15
6. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računski plan NN 87/16
7. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu NN 27/05, 2/07, 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17

POPIS SLIKA

Slika 1. Proces poslovnog odlučivanja 10
Slika 2. Prikaz interakcije kod sustava komunikacije između Ministarstva zdravstva, HZZO-a i zdravstvenih ustanova 15
Slika 3. Prikaz interakcije kod prijema/otpusta pacijenata 15
Slika 4. Osnovna struktura Računskog plana proračunskog računovodstva 31
Slika 5. Struktura računskog plana proračuna (primjer rashoda poslovanja)..... 32

POPIS TABLICA

Tablica 1. Prikaz usporedbe novčane i obračunske osnove 33
Tablica 2. Primjena modela obračunske osnove i MRS za javni sektor na razini središnje države u odabranim zemljama 35
Tablica 3. Razlozi protiv uvođenja Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor 37