

Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru

*Davor Vašiček**

UDK 35.073.526

Pregledni znanstveni rad (review scientific paper)

Primljeno 4. 12. 2008.

Prihvaćeno 2. 6. 2009.

Raspravlja se o javnom menadžmentu i njegovoj ulozi u upravljanju državom, karakteristikama upravljanja u javnom sektoru, kao i o novom javnom menadžmentu i njegovu utjecaju na javni sektor, napose na proračunsko računovodstvo. Ističe se važnost državnog računovodstva kao elementa dobrog upravljanja. Državno se računovodstvo konceptualizira kao državni računovodstveni informacijski sustav. Analiziraju se njegove funkcije, područje izgradnje i primjene, kao i financijski izvještaji u javnom sektoru. Značenje računovodstva u javnom upravljanju vidi se u pogledu upravljanja imovinom, upravljanja obvezama, upravljanja troškovima te upravljačkom nadzoru i reviziji.

Ključne riječi: javni menadžment, računovodstvo, financijsko izvještavanje, državni računovodstveni informacijski sustav, novi javni menadžment

* Doc. dr. sc. Davor Vašiček, docent na Katedri za računovodstvo Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Rijeci (assistant professor at the Chair of Accounting, Faculty of Economics, University of Rijeka, Croatia)

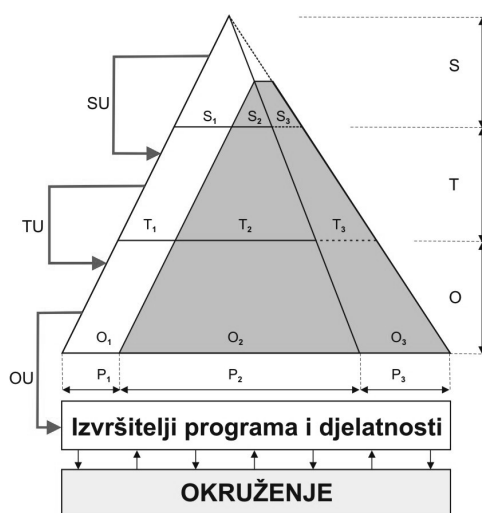
1. Upravljanje javnim sektorom – javni menadžment

Odgovornost za uspješno izvršavanje temeljnih funkcija države snosi javni menadžment. Menadžeri su profesionalni rukovoditelji koji obavljaju menadžerske funkcije: planiranje, organiziranje, vođenje i kontrolu, i koji imaju formalni autoritet nad organizacijom kojom rukovode. Od javnog se menadžmenta očekuje da primjenjuje temeljna »načela javnog života«: čestitosti, objektivnosti, odgovornosti, otvorenosti, iskrenosti i vodstva (IFAC-PSC, 2001).

Poslovi javnog menadžmenta kreću se u širokom rasponu, počevši od oblikovanja pravne države, ustrojavanja upravljačkih struktura, do poslova vezanih za svakodnevno izvršavanje funkcija države na svim razinama javne vlasti. Zbog iznimne hijerarhijske, institucionalne i funkcionalne složenosti javnog sektora, javni se menadžment također ne može jednoznačno definirati. U javni menadžment se tako svrstavaju predstavnici najviše državne vlasti, članovi izvršne vlasti jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, čelnici državnih agencija i ministarstava, direktori javnih poduzeća, čelnici ustanova pa sve do operativnih menadžera pojedinih organizacijskih segmenata svakog subjekta. U okviru svih institucionalnih jedinica postoji i zasebna hijerarhijska menadžerska struktura.

Sljedećom se slikom prikazuje autorovo viđenje temeljne strukture javnog menadžmenta u decentraliziranim državama:

Slika 1. Hijerarhija upravljanja u javnom sektoru



Hijerarhijski odnosi često se u literaturi prikazuju piramidom, što je učinjeno i na prethodnoj slici. Javni menadžment, odnosno proces upravljanja podijeljen je na stratešku razinu (slova S i SU), taktičku razinu (slova T i TU) te operativnu razinu (slova O i OU). Strelice označene sa SU, TU i OU pokazuju smjer upravljačkih odluka prema hijerarhijskim razinama menadžmenta sve do operativnih izvršitelja programa i djelatnosti. Podjelom na osjenčani i neosjenčani dio želi se upozoriti na postojanje usporednog, ali i tijesno povezanog sustava upravljanja na državnoj i lokalnoj razini.

Na državnoj strateškoj razini (S_1 i S_2) koju čini državna izvršna i zakonodavna vlast donose se strateške odluke u obliku zakona, uredbi, nacionalnih strategija, proračuna, razvojnih planova i programa na državnoj razini i sl. Te se odluke odnose na ukupnu opću državu. U dijelu njihova donošenja sudjeluje i strateški javni menadžment na lokalnoj razini (S_2). Osim tih odluka strateški menadžment na lokalnoj razini donosi i niz autonomnih strateških odluka u okvirima autonomnih samoupravnih prava predviđenih zakonima i ustavom (S_3). Odluke se prenose na taktičku razinu koja je također podijeljena na tri segmenta: dio odluka koje se odnose isključivo na funkcioniranje središnje države (T_1), dio koji se odnosi na središnju i lokalnu državu (T) i dio koji se odnosi isključivo na funkcioniranje lokalne države (T_3). Tu razinu javnog menadžmenta čine čelnici državnih agencija, ministarstava, državnih ureda, ravnateljstava, državnih uprava, gradskih i županijskih uprava i sl. Zadaća je menadžmenta na ovoj razini da donosi odluke kojima će se strateške odluke provesti na operativnoj razini. Te se odluke oblikuju kao razni napuci, pravilnici, službena stajališta, naredbe i sl. One se prenose operativnom menadžmentu koji ih razrađuje i provodi neposrednim upravljanjem tekućim aktivnostima izvršnih institucionalnih jedinica. Analogno prethodnoj podjeli, i operativna razina podijeljena je na dio u domeni središnje države (O_1), na zajedničku domenu središnje i lokalne države (O_2) i domenu lokalne države (O_3).

Upravljačka je struktura u javnom sektoru, dakle, podijeljena i vodoravno i okomito, okomito prema karakteru upravljačkih odluka, a vodoravno prema nadležnosti institucionalnih sastavnica opće države. U okviru svake jedinice javnog sektora na taktičkoj i operativnoj razini postoji naravno i interna piramida upravljanja.

2. Obilježja upravljanja u javnom sektoru

Funkcionalna i institucionalna složenost javnog sektora rezultira vrlo složenim sustavom upravljanja. Nemogućnost primjene isključivo ekonom-

skih kriterija u određivanju ciljeva djelovanja kao i mjerenja rezultata, uz naglašenu političku komponentu, rezultirala je nezadovoljavajućim stanjem u ekonomiji javnog sektora mnogih, čak i razvijenih zemalja. Neefikasan javni sektor postao je ograničavajući čimbenik sveukupnog razvoja kako na nacionalnoj tako i na međunarodnoj razini, a poglavito u kontekstu ekonomskih integracijskih procesa.

U tranzicijskim zemljama djelovanje javnog sektora obilježavaju izražene manjkavosti i ograničenja. To su najčešće:¹

1. stalni porast javnih rashoda uz rastuću nedostatnost sredstava za njihovo financiranje,
2. nedovoljna transparentnost javne potrošnje,
3. nejasne i netransparentne procedure ponašanja i definiranja odgovornosti javne vlasti,
4. neizgrađen sustav vrijednosti kako u funkciji nagrađivanja, tako i u funkciji sankcioniranja. Posljedično tome rezultat je i
5. neučinkovita javna administracija i financijsko upravljanje.

Uspješno izvršavanje temeljnih funkcija države pretpostavlja upravljanje njezinim poslovanjem i izravnije prihvaćanje odgovornosti javnog menadžmenta za postizanje očekivane visoke razine učinkovitosti. Pod uspješnim se upravljanjem podrazumijeva korisnički usmjereno, efikasno i transparentno upravljanje javnim poslovima u javnom interesu.

Za razliku od poduzetničkog sektora, kojeg se uspješnost mjeri stupnjem ostvarene dobiti, uspješnost javnog sektora, pojedinačno i u cjelini, primarno se mjeri stupnjem zadovoljavanja općih i zajedničkih potreba pojedinaca i zajednice u cjelini. Stupanj zadovoljenja općih i zajedničkih potreba mjeri se određenom vrijednošću i kvalitetom učinaka (*output*) i utjecajem učinaka (*outcome*) na postavljene ciljeve i društvenu zajednicu u odnosu prema raspoloživim i utrošenim resursima.

Financijski rezultati poslovanja i mjerenje uspješnosti financijskim pokazateljima samo je jedna od važnih komponenti cjelovitog sagledavanja i ocjene uspješnosti javnog menadžmenta. Korištenje tržišnom valorizacijom kao primarnim kriterijem ocjene učinkovitosti javnog menadžmenta ograničeno je zbog sužene uloge tržišta u zadovoljavanju općih i zajedničkih potreba.

¹ Slična ograničenja postoje i u razvijenim zemljama kao npr. u Švedskoj. Više u: Roje, 2006: 7.

Nerazvijenost standardnog sustava pokazatelja i postupaka analize problem je u ocjeni i reviziji učinkovitosti i djelotvornosti javnog sektora, a time i djelotvornosti javnog menadžmenta.² Kao ekonomski kriteriji revizije subjekata javnog sektora uglavnom se koriste pokazatelji ekonomičnosti, učinkovitosti te djelotvornosti i svrhovitosti. Pritom se pod ekonomičnošću razumije minimiziranje potrebnih troškova za ostvarivanje određene razine prihoda. Za davanje ocjene o ekonomičnosti kao revizijski kriterij uzima se odnos između troškova i ostvarenih prihoda, a svrha mu je utvrđivanje najvećeg mogućeg učinka i najpovoljnijeg mogućeg odnosa između ukupnih troškova (novca, rada i stvari) i koristi koje se žele pritom postići (Revizija, 2009). Ekonomičnost se dakle može shvatiti i kao najveće moguće smanjenje troškova resursa ili korištenja javnom imovinom za obavljanje neke aktivnosti (*inputi*), uz istu kvalitetu proizvoda (*outputi*).

Učinkovitost se bavi mjerenjem opsega ostvarivanja ciljeva i odnosom između planiranog i ostvarenog učinka neke aktivnosti te se može definirati kao »instrument za poboljšano upravljanje programima, za povećanje odgovornosti i bolje donošenje odluka kroz pružanje povratnih informacija o ishodima i outputima postojećih politika i programa, kako bi se poboljšalo projektiranje i provedba takvih programa u sadašnjosti i budućnosti«,³ ili jednostavno kao kvantitativni pokazatelj koji izražava odnos *inputa* i *outputa*. Primjerice, ako je cilj politike smanjiti nezaposlenost, treba dokazati je li utvrđeno smanjenje broja nezaposlenih rezultat aktivnosti subjekta ili je rezultat općeg poboljšanja ekonomskih prilika na koje subjekt nema utjecaj. Treći kriterij, djelotvornost i svrhovitost, podrazumijeva ocjenu o optimalnosti izvršenja zadaće od strane državnog subjekta, odnosno o prikladnosti izvršene zadaće. Djelotvornost predstavlja opseg u kojem programi postižu očekivane ciljeve ili ishode i najvažniji je pokazatelj vrijednosti koja se dobiva za novac u javnom sektoru (OECD, 1994). Dobra

² Zbog malog opsega raspoloživih informacija o načinu na koji subjekti javnog sektora postavljaju financijske i nefinancijske ciljeve, kako mjere uspješnost te kako izvještavaju o postignutim rezultatima IFAC-IPSASB (riječ je o International Public Sector Accounting Board – prije Public Sector Committee), stalno tijelo Međunarodne federacije računovođa, koja ima primarni zadatak razvijati Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (MRSJS, engl. IPSAS – International public sector accounting standards), proveo je 2008. globalno istraživanje s ciljem identificirati sličnosti i razlike u strukturama mjerenja uspješnosti subjekata javnog sektora te na koji način te strukture pomažu subjektima javnog sektora u ostvarivanju postavljenih ciljeva. Istraživanjem se nastojalo identificirati slabosti u mjerenju uspješnosti te načine kojima se može poboljšati ostvarenje financijskih i nefinancijskih ciljeva subjekata javnog sektora. Detaljnije: u IFAC-IPSASB, 2008a.

³ Usp. Allen, Tommasi, 2001: 359; INTOSAI revizijski standardi (tumač pojmova i Smjernica br. 13: Revizijski dokazi i revizijski pristup, Dodatak 2, članak 6.1.).

ili usluge mogu se pružati efikasno, ali ako se ne postižu predviđeni ciljevi i ne zadovoljavaju korisnici javnih usluga, upotrijebljeni resursi u velikoj će mjeri biti uzalud potrošeni.⁴

Korištenje pokazatelja uspješnosti koji uključuje usporedbu *outputa* prema *inputima* nosi opasnost da se nepotpunim, pogrešnim definiranjem *outputa* ili *inputa* dobije iskrivljena informacija o uspješnosti države i državnih jedinica. Ponegdje *outputi* mogu biti presloženi za obuhvat i mjerenje te je potrebno valorizirati tzv. *outcome* (primjerice, izmjeriti uspješnost vladine politike zaštite okoliša, vanjskih poslova, obrane, sustava obrazovanja, socijalne zaštite i sl.) (Mandl et al., 2008).

Na nižim razinama javne vlasti i u okviru nekih djelatnosti moguće je ostvariti preciznije mjerenje *outputa* (primjerice, broj izvršenih medicinskih usluga, broj upisanih učenika i studenata, broj uspješno diplomiranih, i sl.). Pritom je važno koristiti se rasponom *outputa* jer nijedan učinak sam za sebe nije dostatan za pouzdanost izvedenih pokazatelja i zaključaka o uspješnosti. Za ocjenu uspješnosti također je nužno uspostaviti korelaciju *outputa* i *outcoma* sa svim relevantnim *inputima*. U mjerenju *inputa* važnu ulogu imaju ukupni troškovi koje je prouzročila određena aktivnost. Tek uporabom informacije o ukupnim troškovima moguće je izračunati pokazatelje uspješnosti koji su temeljeni na ukupnim angažiranim resursima.

U obavljanju nekih segmenata pojedine funkcije javnog sektora moguće je individualizirati potrošnju javnih dobara odnosno javnih usluga. U takvim je slučajevima, uz prepoznavanje mjesta troškova, moguće jasno definirati i nositelje troškova. Time se stvaraju pretpostavke za primjenu niza tehnika i metoda upravljanja troškovima koje primjenjuju poduzetnici.

Polazeći od teze da je primjereni računovodstveni informacijski sustav logistička infrastrukturna podrška uspješnom upravljanju, njegov sadržaj i strukturu treba više promatrati u funkciji povećanja učinkovitosti financijskog upravljanja i ocjene javnog menadžmenta, a ne samo u funkciji izvršenja ciljeva proračuna.

⁴ Primjerice, primjenom spomenutih kriterija u reviziji proračuna jedne od općina u kojoj je izgrađena nova škola za 500 učenika, državni revizor može potvrditi kako je objekt izgrađen ekonomično i učinkovito, ali zbog vrlo maloga broja djece predškolske i školske dobi (37 djece), gradnja takvog objekta nije svrsishodna.

3. Reforma upravljanja u javnom sektoru – novi javni menadžment

U posljednje vrijeme u poduzetničkom sektoru prisutan je zamah korporativnog upravljanja. Ta sintagma podrazumijeva upravljački proces kojim je poslovna organizacija uređena, kontrolirana i odgovorna. Upravljanje u tom kontekstu strukturirano je procesima vezanim za poslovno odlučivanje, odgovornost prema korisnicima, kontroli i ponašanju menadžmenta.

Razvoj i reforme javnog sektora zapravo kreću se prema istom cilju, a to je bolje upravljanje javnim resursima uz istodobno smanjenje javnih rashoda, što istodobno treba rezultirati boljim zadovoljenjem javnih potreba. Dobro upravljanje državom povezano je s razvojem zemlje koje se očituje najčešće kroz povećanje bruto domaćeg proizvoda, boljom pismenošću i smanjenjem smrtno stope novorođenčadi (WB, 1999).

U privatnom sektoru, u žarištu korporativnog upravljanja su nadzorni odbori i uprave društava – korporacija. U javnom sektoru žarište je raspršeno jer se okvir upravljanja proširuje i na neekonomska područja. Javni menadžment mora, uz ekonomske, zadovoljiti i različite političke i socijalne ciljeve.

S navedenim ciljem, a u složenijim okolnostima, razvoj upravljanja u javnom sektoru odvija se u okviru pojma *novi javni menadžment*. Bit procesa objedinjenih tim pojmom svodi se na poboljšanje upravljanja u javnom sektoru (WBa).

Temeljno obilježje koncepta *novog javnog menadžmenta* jest poticanje efikasnijeg upravljanja s ciljem postizanja boljih rezultata u poslovanju (Barret, 2004: 4). Uvođenjem normi i ponašanja karakterističnih za poduzetnički sektor naglašava se uloga poduzetničkog sektora u obavljanju određenih usluga javnog sektora – primjerice, radi objedinjavanja upravljanja i učinkovite uporabe državne imovine, financiranja investicija u infrastrukturu te organizacijskog i vlasničkog preustroja djelatnosti javnog sektora. Nova kultura upravljanja u okviru procesa *novi javni menadžment* ističe važnost građana i odgovornost javnog menadžmenta za postignute rezultate. Proces također sugerira strukturalne i organizacijske promjene koje će pridonijeti decentraliziranoj kontroli kroz različite mogućnosti korištenja tržišnog mehanizma u pojedinim segmentima djelovanja javnog sektora. *Novi javni menadžment* uz to ima zadaću i unaprijediti pristupačnost političkoj vlasti s ciljem podizanja razine njezine djelotvornosti.

Novi javni menadžment je proces koji podržava sljedeće ciljeve (Vašiček, V., 2006: 23):

1. poboljšanje djelotvornosti i učinkovitosti u javnom sektoru;
2. jačanje odgovornosti proračunskih korisnika i proračunskih korisnika prema korisnicima odnosno kupcima usluga ili programa;
3. povećanje koristi uz smanjenje javnih izdataka;
4. jačanje menadžmenta državnih jedinica uz povećanje odgovornosti spram korisnika.

U žarištu tog koncepta posebno se ističe važnost financijskog upravljanja u javnom sektoru. Uvođenje tržišnih načela, tj. ekonomskih zakonitosti i pravila dobroga gospodarenja u javni sektor, zahtijeva i redefiniranje uloge javnog menadžmenta. Uloga javnog menadžmenta podrazumijeva prihvaćanje odgovornosti za organizirano i učinkovito djelovanje u području upravljanja resursima i poslovanjem, a kontrolne funkcije više se usmjeravaju na maksimiziranje učinaka u upravljanju ograničenim resursima te ostvarivanje zadanih ciljeva s načelom minimiziranja troškova i time smanjenja proračunskih opterećenja (Barret, 2004: 4). Za razumijevanje reforme javnog sektora i javnog menadžmenta nužno je sagledati promjene na nacionalnoj, ali i na globalnoj razini. Iskustva Velike Britanije, Novog Zelanda i Australije, koje se zbog visokog stupnja dovršenosti reformi javnog sektora često drže referentnim primjerima, upućuju na zaključak da je uvođenje novog javnog menadžmenta dugoročan, složen i nužan proces.

Primjerice, reforma javnog sektora u Australiji odvijala se u razdoblju od 1983. do 1996. U ranim 1990-im reforme su dobile i šire međunarodno značenje. U reformske procese ušle su Kanada, Argentina, Singapur i neke europske zemlje, poput Danske, Finske, Švedske, Francuske, Španjolske i Nizozemske. U tim zemljama teorija novog javnog menadžmenta u izvedbenom pogledu ističe sljedeće sadržajne odrednice reformskih procesa (Roje, 2008: 55):

1. reforma državnog računovodstva u smislu uvođenja računovodstvenog načela nastanka događaja,
2. redefiniranje uloge javnog menadžmenta, prvenstveno kroz poticanje njegove izravnije odgovornosti za izvršavanje temeljnih funkcija države i odgovornosti za rezultate,
3. transparentnost procedura i odgovornosti javnog menadžmenta,
4. upravljanje bazirano na učinku,
5. postizanje većeg stupnja ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti svih subjekata u javnom sektoru, kao i javnog sektora u cijelosti, kroz poticanje tržišne konkurentnosti, *outsourcinga* i kontinuitet u provođenju *cost-benefit* analize.

Reforma državnog računovodstva prema njegovoj uporabljivosti u procesu odlučivanja značajna je sastavnica provođenja koncepta novog javnog menadžmenta.

Reforme računovodstvenog informacijskog sustava u okviru tog koncepta usmjerene su prema standardizaciji računovodstvenih pravila i postupaka financijskog izvještavanja čime se pospješuje konvergencija državnog računovodstva i računovodstva profitnog sektora. Može se reći da je u većini razvijenih zemalja proces provedbe skupa reformi pod nazivom *novi javni menadžment* pri kraju te se već mogu sagledati učinci provedenih reformi. To se prvenstveno odnosi na uspješno provedenu reformu državnog računovodstvenog informacijskog sustava. Implementacija računovodstvenog koncepta nastanka događaja te razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru i proračunskom sustavu postavili su informacijske osnove za razvoj suvremenog javnog menadžmenta. Većina zemalja OECD-a primjenjuje koncept nastanka događaja ili varijante koncepta nastanka događaja u računovodstvu i financijskom izvještavanju državnih jedinica i/ili u proračunu, ili je u procesu njegova uvođenja (detaljnije Roje, 2006).

Prednosti koje se generiraju primjenom punog računovodstvenog načela nastanka događaja u državnom računovodstvu i proračunu treba razmatrati kao polazište za provođenje reformskih procesa utjelovljenih u konceptu *novog javnog menadžmenta*. Ono je prva pretpostavka za redefiniranje uloge javnog menadžmenta za zemlje koje svoje računovodstvo i financijsko izvještavanje kao i proračun još uvijek ne temelje na konceptu nastanka događaja. Za većinu tranzicijskih zemalja, ali i za pojedine razvijene zemlje, u pogledu približavanja svjetskim trendovima, tek predstoji usvajanje koncepta nastanka događaja u računovodstvu i financijskom izvještavanju (Smith, 2007: 22–24). Primjerice, u Hrvatskoj, Češkoj, Mađarskoj, Slovačkoj i drugim zemljama još je uvijek prisutna usredotočenost na praćenje i analizu bilančnih podataka u proračunskom računovodstvu.

4. Državno računovodstvo kao determinanta uspješnog upravljanja

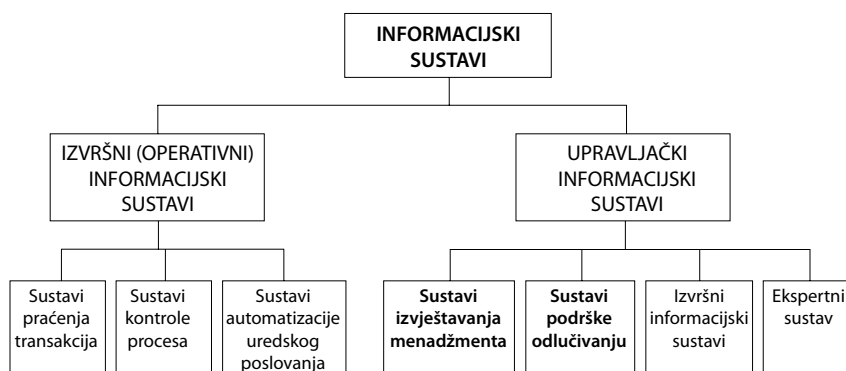
U prethodnim točkama sažeto je predstavljeno upravljanje u javnom sektoru i aktualni procesi reformi koji se u dobroj mjeri odnose i na područje djelovanja javnog financijskog menadžmenta. Pritom je naglašena uloga unapređenja državnog računovodstveno-informacijskog sustava kao gene-

ratora informacija nužnih za odvijanje reformi u željenom smjeru. Kvaliteta upravljačkih informacija koje nastaju u okviru državnog računovodstva neosporno je bitna pretpostavka za donošenje odluka koje bi trebale rezultirati uspješnijim javnim menadžmentom. U nastavku se obrađuju relevantne sastavnice i obilježja državnog računovodstva i računovodstvenih informacija kao dijela upravljačkog informacijskog sustava u javnom sektoru.

Računovodstveni informacijski sustav obuhvaća aktivnosti: prikupljanja, obrade, dostave i korištenja informacija.

Informacijski sustav možemo pojednostavnjeno definirati skupom povezanih elemenata sa svrhom produkcije i prezentiranja informacija relevantnih za proces informiranja, upravljanja i nadzora.

Slika 2. Informacijski sustavi



Izvor: O'Brien, 1988: 337.

Računovodstveni informacijski sustav kao dio upravljačkih sustava u okviru ukupnog informacijskog sustava može se prepoznati u području sustava izvještavanja menadžmenta i podrške odlučivanju. To je prikazano slikom 2.

Kvaliteta informacijskog sustava ovisi o kvaliteti njegovih elemenata, odnosno kvaliteta informacije kao rezultata funkcioniranja sustava izravno ovisi o kvaliteti ulaznih podataka i samog procesa transformacije podataka.

Informacijski sustav, s motrišta uloge i zadataka koje obavlja, a u kontekstu ovog rada, može se podijeliti na:

- računovodstveni informacijski sustav, i

- neračunovodstveni informacijski sustav.

Izdvajanje računovodstvenog informacijskog sustava kao zasebnog informacijskog sustava proizlazi iz značaja i posebnosti računovodstva kao najšire i najpouzdanije informacijske baze za produkciju financijskih i drugih ekonomskih informacija. Taj je sustav jedan od najstarijih i najvažnijih informacijskih sustava. Njegovu osnovu čini računovodstvo kao poslovna funkcija.⁵

4.1. Funkcije računovodstvenog informacijskog sustava u javnom sektoru

U posljednja dva desetljeća razvoj računalne tehnologije i uvođenje novih operativnih sustava značajno su se odrazili i na ustroj i na vođenje državnog računovodstva, no samu bit razvoja sustava determinirali su povećani zahtjevi za pouzdanošću financijskog izvještavanja te institucionalni razvoj državne infrastrukture.

Pouzdanost se definira na različite načine, no u ovom kontekstu znači pružanje informacija o statusu primljenih sredstava prema izglasanom proračunu i zakonskim ograničenjima, o iznosima koje državni subjekti troše, o obvezama i raspoloživim resursima. Od računovodstva se zahtijeva zadovoljenje informacijskih potreba triju širokih grupa korisnika: stanovništva, zakonodavnog okvira i menadžera državnih institucija.⁶

Druga navedena determinanta jest razvoj državne infrastrukture. Upravljanje u državnoj upravi postalo je određenije i konkretnije. Sada se kombiniraju različite, ali komplementarne grupe središnjih agencija (primarno odgovornih za makroekonomsko upravljanje državom) i brojne potrošne agencije (odgovorne za upravljanje zadacima i financijama koje su im povjerene na mikrorazinama). Središnje agencije primarno trebaju računovodstvene informacije koje se odnose na praćenje provođenja mjera fiskalnih politika, dok istovremeno služe zadovoljenju širokog spektra potreba korištenja pri planiranju i implementaciji resursa. Osim toga, računovodstveni sustavi trebaju pružiti informacije o statusu fizičke i financijske

⁵ Mnogobrojne definicije računovodstva mogu se naći u gotovo svim relevantnim izvorima kao, primjerice, u: Larson / Pyle, 1988: 24; Welsch / Short (str. 4), itd.

⁶ O računovodstvu u kontekstu sukoba ekonomskih i političkih zadataka javnih menadžera usp. Lapsley, 2001: 501–505.

imovine, podataka o potencijalnim obvezama i usporedni prikaz prednosti kad se ugovorom usluge državne uprave prenose na druge.

U tom kontekstu potrošne agencije trebaju sve bolji računovodstveni sustav koji će pratiti proračun, troškove, upravljanje novcem i drugom imovinom te upravljanje potencijalnim obvezama.

U svim spomenutim područjima narasla je svijest o ograničenjima tradicionalnog sustava koji se temelji na gotovu novcu.⁷

Razina kvalitete računovodstvenog sustava u implementaciji i njegova spremnost za tranziciju u složeniji i napredniji sustav ocjenjuje se primjerenom ako sustav ima sljedeća obilježja (detaljnije Vašiček, V., 2004: 192–200):

- primjenjuju se djelotvorne računovodstvene procedure uz sustavno evidentiranje transakcija, prihvatljive sigurnosne karakteristike i systemska kompatibilnost s bankovnim izvadcima. To se može postići računalnim sustavima u kojima je osigurana odgovarajuća zaštita i automatizam sprječavanja pogrešaka;
- sustav je sveobuhvatan u pogledu evidentiranja transakcija prihoda (primitaka) i rashoda (izdataka), što uključuje i namjenske prihode te transakcije financiranja (vanjsko i domaće zaduživanje);
- primjenjuju se jedinstveni kriteriji knjiženja i iskazivanja elemenata financijskih izvještaja primjenom međunarodno priznatih i usporedivih ekonomskih i funkcijskih klasifikacija;
- jasne su i na odgovarajući način dokumentirane (propisane) procedure i definirani koncepti evidencije transakcija i poslovnih događaja;
- redovito se i sustavno prezentiraju financijski izvještaji (njihov je oblik i sadržaj utemeljen na zakonu);
- postoji prihvatljiv sustav praćenja proračunske potrošnje u sve tri faze potrošnje (ugovaranje, verifikacija obveze, plaćanje);
- transparentno se izvještava o transakcijama napravljenim »ispod crte«, na prijelaznim kontima i sl. koje sukladno primijenjenoj računovodstvenoj osnovi možda i ne bi bile objavljene;

⁷ O značenju i mogućnostima započetog procesa razvoja računovodstva javnog sektora, primjerice u Velikoj Britaniji, svoja zapažanja i entuzijizam iznosi A. Likerman, direktor Odjela financijskog upravljanja u britanskom Ministarstvu financija, nazivajući se »obraćenikom« zbog napuštanja svoga ortodoksnog zagovaranja novčanog koncepta u praćenju javnih financija (Likerman, 2002).

- bez obzira na to koja je računovodstvena osnova primijenjena, narativni dio financijskih izvještaja sadržava objašnjenje primijenjenih računovodstvenih politika i pruža dovoljno informacija za razumijevanje financijskih izvještaja.

Prioritetna pitanja u pogledu unapređenja proračunskih računovodstvenih sustava utemeljenih na nekoj od varijanti novčane osnove ili modificirane obračunske osnove jesu:

- razvoj računovodstvenog praćenja proračunske potrošnje kao jednog od najvažnijih elemenata proračunskog računovodstva, važnog za pripremanje, izvršavanje i nadzor proračuna;
- obračunavanje duga, priznavanje financijskih obveza kao i potencijalnih obveza i izvještavanje o njima na obračunskoj osnovi.

Postizanje navedenih obilježja državnog računovodstvenog sustava osigurava vjerodostojnost takvog sustava i njegovu pouzdanost. Međutim, korištenje isključivo normativno postavljenog sustava računovodstvenog praćenja poslovanja i financijskog izvještavanja za eksterne korisnike u pravilu ne zadovoljava potrebe učinkovitog upravljanja.

Učinkovito upravljanje državnom jedinicom zahtijeva od menadžmenta primjenu niza tehnika i metoda kvantitativne analize, kao i ustrojavanje primjerenog sustava troškovnog i upravljačkog računovodstva.

4.2. Područje izgradnje i primjene sustava

Područje izgradnje i primjene državnog računovodstvenog informacijskog sustava potrebno je sagledati s motrišta njegova bitnog sadržaja i s motrišta njegove primjene na određeni, ciljani segment ukupnog nacionalnog gospodarstva. Sadržajno područje primjene računovodstvenog informacijskog sustava proračuna može se ograničiti njegovim temeljnim zadaćama. To su:

- osiguranje podloge za planiranje proračuna i praćenje njegova izvršavanja u skladu sa zakonskim i proračunskim ograničenjima, i
- osiguranje informacijske baze za upravljanje i nadzor poslovanja pojedinim državnim subjektima, kao i za makroekonomsko upravljanje državom u cjelini.

U prethodnim razvojnim fazama razvoja državnog računovodstva – proračunsko računovodstvo u dobroj je mjeri bilo poistovječeno s računovodstvenim sustavom države. Informacije, kao rezultati tog sustava, dopu-

njavane su više ili manje dodatnim izvještajima o imovini i obvezama. Taj se sustav u pravilu temelji na jednogodišnjem praćenju prihoda i rashoda proračuna, i to još uvijek najčešće na novčanom konceptu.

Kako je poslovanje države postajalo sve složenije, postajalo je jasno da su knjigovodstvene informacije koje su prikupljane po novčanom principu i ograničene na godinu bile neprimjerene za objavljivanje potpunih tekućih i budućih troškova poslovanja i investicijskih odluka, a nisu u potpunosti ni odražavale učinkovitost upravljanja programima.

Odgovor na te utvrđene nedostatke pronađen je u postupnom razvoju računovodstvenog sustava koji osigurava potpuno financijsko izvještavanje i procjenu stvarnog stanja.

Tako se državno računovodstvo danas razvija s dvojakim pristupom:

- »proračunsko računovodstvo« koje prati jednogodišnje proračunske ovlasti i iznose koji su odobreni i koji se troše (dakle usmjeren je na jednogodišnji proračun), i
- računovodstvo koje je usmjereno na državni subjekt (agenciju, lokalnu državnu jedinicu ili ukupnu državu) kao ekonomski entitet. Dakle, kontinuirano prati sveukupne resurse, obveze i elemente uspješnosti pojedine državne institucionalne jedinice. U takvom računovodstvu dolaze do punog izražaja različiti, složeni i potpuniji koncepti obračuna i oblici financijskih izvještaja koje sastavlja svaka pojedina institucionalna jedinica.

Promatrajući opću ili lokalnu državu kao složen ekonomski entitet kojeg se prihodi i rashodi te financijsko poslovanje odvijaju kroz sustav proračuna, može se zaključiti da je »proračunsko računovodstvo« samo podsustav njegova računovodstva u cjelini. Drugačije rečeno, suvremeno računovodstvo države kao ekonomskog entiteta mora sadržavati integrirane podsustave praćenja stanja i promjena ukupnih resursa (imovine), dugova i izvora, kao i podsustav praćenja svojih prihoda i rashoda koji se ostvaruju prema proračunskim pravilima i ograničenjima (proračunsko računovodstvo) (detaljnije Hay, Engstrom, 1987: 8).

Složenost ustrojavanja takvog računovodstvenog sustava izražena je u situacijama kad se razlikuju načela po kojima se planira i usvaja proračun od načela i koncepta po kojemu se vodi računovodstvo entiteta. Česti su slučajevi da se u prijelaznom razdoblju k nekoj varijaciji prema konceptu nastanka događaja proračun donosi na novčanom konceptu, a računovodstveni sustav postavlja na modificiranom konceptu nastanka događaja. U tom slučaju pred integralno računovodstvo postavlja se dodatni zahtjev da

uz elemente ekonomske uspješnosti (prihode i rashode) prati i primitke i izdatke kao kategorije financiranja, odnosno izvršavanja novčanog proračuna.

Dvojni karakter državnog računovodstva ima nužno kao posljedicu i postojanje dvojnog izvještajnog sustava. »Proračunsko računovodstvo« primarno osigurava podatke i informacije o izvršenju proračuna za fiskalnu (proračunsku) godinu, pri čemu o zakonskoj regulativi ovisi koje se dodatne informacije predočavaju o učincima tog izvršavanja na resurse i obveze. Integralno računovodstvo države kao entiteta rezultira cjelovitim izvještajnim sustavom koji uz prihode i rashode prezentira i promjene financijskog položaja. Dakle, predstavlja državni entitet analogno komercijalnom subjektu.

5. Financijsko izvještavanje u javnom sektoru

Financijskim izvještajima najopćenitije možemo smatrati računovodstvene informacije prezentirane u određenom standardiziranom ili nestandardiziranom pisanom obliku. Vrste i sadržaj financijskih izvještaja ovisе o njihovoj namjeni odnosno o zahtjevu njihovih korisnika. Uobičajeno se ističu dva pristupa oblikovanju i sadržaju financijskih izvještaja, i to: »Zakonodrom propisani ili standardizirani oblik i obvezni minimum informacija i neformalni, neobvezni oblik i sadržaj prilagođen konkretnoj potrebi korisnika.« (Npr. D. Gulín, u: Spajić, 2006: 717)

Navedeni pristup prilagođen je zapravo vrstama korisnika informacija gdje se, s tog motrišta, uobičajeno razlikuju dvije osnovne vrste financijskih izvještaja. To su:

- eksterni financijski izvještaji, koji su, u pravilu, propisani ili standardizirani u smislu sadržaja sintetiziranih i sveobuhvatnih informacija i koji udovoljavaju potrebama većine korisnika u okruženju izvještajnog subjekta, i
- interni financijski izvještaji, koji su nestandardizirani (neunificirani) jer su sastavljeni prema zahtjevima pojedinog korisnika u okviru izvještajnog subjekta.

Uvažavajući posebnosti djelatnosti pojedinih izvještajnih jedinica, razvila se potreba za izgradnjom različitih računovodstvenih informacijskih sustava, a time i zasebnih podsustava financijskog izvještavanja.

Temeljna odrednica oblikovanja računovodstvenog procesa i izvještajnog sustava cilj je djelovanja odnosno poslovanja. U osnovi taj se cilj može

promatrati kao dobit ili nedobit. U tom su se smislu oblikovala i dva opća računovodstvena informacijska sustava – poduzetnički i »neprofitni«. U okviru »neprofitnog« sustava, s obzirom na heterogenost djelatnosti i ciljeva razlikuju se podsustavi državnog računovodstvenog informacijskog sustava i podsustavi nedržavnih (privatnih) »neprofitnih« subjekata.

U nastavku ovog rada razmatra se i prikazuje sustav državnog informacijskog sustava i njemu pripadajućeg sustava eksternog financijskog izvještavanja. Temeljna razlika između državnog računovodstva i računovodstva poduzetnika, pa često i drugih neprofitnih subjekata, u osnovi se svodi na dodatni zahtjev da državno računovodstvo osigura informacije o proračunskim i zakonskim ograničenjima. To, naravno, iziskuje i različit, složeniji pristup ustrojavanju računovodstvenog procesa.⁸

Uz to, za razliku od poduzetničkog računovodstva koje je jedinstveno u primjeni računovodstvenog koncepta nastanka događaja, državno računovodstvo od zemlje do zemlje primjenjuje neki od konceptata u rasponu od novčanog koncepta do koncepta nastanka događaja. Utjecaj izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja vrlo je značajan. Smjer reforme državnog računovodstvenog informacijskog sustava, dakle, upućuje na započeti proces harmonizacije temeljen na primjeni koncepta nastanka događaja. Sljedeća faza započetih procesa trebala bi biti usklađenost ciljeva financijskog izvještavanja s prihvaćenim proračunom, a to podrazumijeva usklađenost primijenjene računovodstvene i proračunske osnove (osnove na kojoj je usvojen proračun). To posebice dolazi do izražaja u okolnostima implementacije programskog planiranja i mjerenja financijskih, ali i nefinancijski ciljeva uspješnosti koji su podržani ključnim pokazateljima uspješnosti.⁹

Posebnosti oblikovanja sustava financijskog izvještavanja države i proračuna proizlaze primarno iz ciljeva izvještavanja i potreba korisnika za informacijama koje izvještajni sustav pruža. Financijski izvještaji države moraju pružiti kvalitetnu informaciju standardiziranu u određenoj formi, pri čemu temeljnu odrednicu predstavljaju primijenjeni računovodstveni koncept i metode mjerenja pojedinih elemenata izvještaja.

Ciljeve financijskih izvještaja općenito možemo definirati pružanjem informacija o financijskom položaju, uspješnosti i promjenama financijskog

⁸ Cjeloviti usporedni prikaz razlika ciljeva financijskog izvještavanja i ustroja računovodstvenog procesa u profitnom i neprofitnom sektoru (uključujući i državu) v. u: Razek / Hosch, 1985: 99.

⁹ Više o nefinancijskim pokazateljima uspješnosti u: OECD, 2008.

položaja izvještajnog subjekta. Dakle, opći je cilj zadovoljiti potrebe korisnika za kvalitetnom informacijom koja je potrebna prilikom donošenja različitih, najčešće ekonomskih odluka.¹⁰

Prema američkim strukovnim udrugama,¹¹ temeljni ciljevi računovodstvenog i financijskog izvješćivanja za državne jedinice jesu:

- »osigurati financijske informacije upotrebljive za određivanje i predviđanje tokova, ravnoteže i drugih zahtjeva kratkoročnih financijskih izvora;
- osigurati financijske informacije upotrebljive za određivanje i predviđanje financijskih uvjeta državnih jedinica i promjena unutar njih;
- osigurati financijske informacije upotrebljive za praćenje zakonskih, ugovornih uvjeta i fiducijarnih zahtjeva;
- osigurati informacije upotrebljive za planiranje i budžetiranje te za predviđanje utjecaja stjecanja i alokacije resursa na postizanje operativnih ciljeva;
- osigurati informacije upotrebljive za razvoj menadžerskih i organizacijskih performansi; i
- omogućiti komunikaciju relevantnim informacijama na upotrebljiv način.«

Prema IFAC-IPSASB posebno se ističu specifične namjene kojima moraju udovoljiti financijski izvještaji državnih jedinica:

- prezentiranje informacije o izvorima, alokaciji i upotrebi financijskih resursa;
- prezentiranje informacija o tome kako jedinica financira svoje aktivnosti i udovoljava novčanim zahtjevima;
- prezentiranje informacija korisnih u procjeni sposobnosti jedinice za financiranje njenih aktivnosti i udovoljavanje njezinim obvezama (redovitim i izvanrednim);
- prezentiranje informacije o financijskim uvjetima i promjenama u njima;

¹⁰ Detaljnije vidjeti u: Međunarodni računovodstveni standardi 2004., str. 25–26.

¹¹ Više o tome u: Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, NCGA Concepts Statement 1 i GASB Concepts Statement No. 1, str. 601–619.

- prezentiranje zbirnih informacija korisnih u procjeni mogućnosti (izvršenja) jedinice u području troškova usluga, efikasnosti i izvršenja.

Financijski izvještaji također trebaju biti prezentirani korisnicima sa svrhom:

- upozoravaju jesu li su stečeni i upotrijebljivi resursi u skladu s zakonskim i ugovornim zahtjevima, uključujući financijska ograničenja ustanovljena od nadležnih zakonskih autoriteta;
- upozoravaju jesu li su stečeni i korišteni resursi u skladu sa zakonski usvojenim proračunom. (IFAC-IPSASB, 2007).

Može se zaključiti da financijski izvještaji državnih subjekata moraju:

- »osigurati relevantnu i pouzdanu informaciju potrebnu za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka – informacija kao podrška upravljanju;
- osigurati informaciju koja će omogućiti učinkovitu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i pomoći razvoj financijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti – informacija kao podrška internoj kontroli i reviziji.« (Vašiček, V., u: Vašiček, D., 2000: 108).

Upravo s tim ciljem, a u kontekstu procesa međunarodne harmonizacije nacionalnih izvještajnih sustava za javni sektor, Međunarodna federacija računovođa pokrenula je široku inicijativu i svoj opsežni projekt izrade međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor utemeljenih na konceptu nastanka događaja.¹² Osnovne prednosti primjene koncepta nastanka događaja proizlaze poglavito iz njegove sveobuhvatnosti, pri čemu se ključnom smatra mogućnost praćenja i upravljanja ukupnom imovinom i dugovima. Upravljanje imovinom moguće je samo uz primjenu koncepta koji osigurava njezino pouzdano mjerenje i procjenu nadoknadive (prodajne) vrijednosti. Isto tako, neprikazivanje obveza u financijskim izvještajima bez obzira na to jesu li nastale kao posljedica javnog duga ili po drugim osnovama, ne prikazuje posljedice tekućih poslovnih odluka niti njihov dugoročni utjecaj.

¹² Do sada je IFAC-IPSASB objavio 24 standarda. Sadržaj standarda raspoloživ je na IFAC-IPSASB, 2008.

6. Značenje računovodstva u upravljanju javnim sektorom

Temeljna uloga računovodstva i financijskog izvještavanja u javnom sektoru ogleda se u njegovoj aplikativnosti u procesima:

- a) upravljanja imovinom,
- b) upravljanja obvezama,
- c) upravljanja troškovima,
- d) upravljačkog nadzora i revizije.

Posljedično, zahtjevi prema sustavu financijskog izvještavanja jesu: poboljšanje transparentnosti, cjelovitost i realnost računovodstvenih informacija i pružanje mogućnosti za primjenu pokazatelja za ocjenu uspješnosti i djelotvornosti aktivnosti državne jedinice, a time i ocjenu uspješnosti i podizanje razine odgovornosti javnog menadžmenta (više u: Evans, 1995; Diamond, 2002).

6.1. Upravljanje imovinom

Izveštajne jedinice imaju obvezu upravljati pažnjom dobrog gospodara imovinom koja je pod njihovom kontrolom. Dužnost upravljanja imovinom uključuje učinkovito stjecanje, upotrebu, zaštitu, održavanje i raspolaganje imovinom u suglasju s ciljevima izvještajne jedinice i u okviru njezine nadležnosti. Pojedine imovinske čestice državnih jedinica često manje odražavaju buduću ekonomsku korist u smislu promjene te imovine u novac ili ekvivalente novca, a više odražavaju potencijal pružanja usluga odnosno izvršavanja temeljnih funkcija državne jedinice. Priznavanje nekih posebnih oblika imovine, kao mogućnost ostvarenja budućih ekonomskih koristi ili mogućnost korištenja budućih usluga u javnom sektoru, nerijetko je teško precizno utvrditi. Razlozi za to su što se vrlo često ne znaju troškovi nabave, nema općeprihvaćenih metoda vrednovanja, a u pravilu nema ni relevantnog tržišta za velik dio specifične imovine. Općenito za imovinu koja je kupljena ili izgrađena troškove nabave čine kupovna cijena, ovisni troškovi nabave, uvozne carine i pristojbe te ostali izravni troškovi koji su nastali da bi imovina došla u funkcionalno stanje i lokaciju. Međutim, u javnom sektoru, ako nabavna cijena nije poznata ili se značajno promijenila razina cijena, potrebno je vrijednost imovine naknadno procijeniti, primjenjujući postupke definirane računovodstvenim

standardima za javni sector (usp. IFAC-IPSAS 17, t. 38–65). U postupku procjenjivanja imovine vrlo će se često pojaviti suprotnosti između kvalitativnih obilježja značajnosti imovine i realnosti procjene. Iako bi, primjenom punog koncepta nastanka događaja, svu imovinu u javnom sektoru koja ispunjava kriterije priznavanja trebalo prikazati u financijskim izvještajima, to se često ne čini. Razlozi za to mogu biti (IFAC-PSC, Study 1: 95):

- »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;
- politika priznavanja, prema kojoj se neke skupine imovine ne objavljuju.«

Činjenicu da imovina nije priznata u financijskim izvještajima treba objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje.

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 (detaljnije Mrša, 2007: 287–297). Inicijalna će vrijednost u tom slučaju biti vrednovana troškovima nabave. Prihvatanjem prilagođene metode troškova nabave imovina će se periodično revalorizirati do svote koja neće biti veća od nadoknadive vrijednosti imovine. Isto tako, može se primijeniti i vrednovanje primjenom metode tekućih troškova zamjene.

Umanjenje vrijednosti te imovine zbog istrošenja tereti razdoblje u kojem je istrošenje nastalo, a sam proces utvrđivanja vrijednosti istrošenja ili pak smanjenja vrijednosti poseban je problem koji prelazi okvire ovog rada (Mrša, 2000).

Specifičnost upravljanja i izvještavanja u javnom sektoru vezana je za posebne oblike dugotrajne materijalne imovine koju čine: infrastrukturna imovina, naslijeđena imovina (nacionalna baština), vojna i obrambena imovina te prirodna bogatstva.

6.2. Upravljanje obvezama

Informacije o strukturi, dospijeću i iznosima obveza nužne su menadžmentu za donošenje i strateških i dnevnih operativnih odluka. Financiranje poslovanja i osiguranje optimalnih i dostatnih financijskih resursa te ekonomiziranje s dugovima postaje sve zahtjevnije i razvijenije područje

menadžmenta. Razvojem tržišta kapitala i financijskih tržišta otvaraju se velike mogućnosti upravljanja ne samo raspoloživim resursima nego i obvezama. Obveze se mogu promatrati i sa stajališta vremenske preferencije novca, mogućnosti izbora različitih načina i izvora njihova podmirenja, njihova restrukturiranja, konvertiranja i reprogramiranja, itd.

Neprikazivanje obveza u financijskim izvještajima značajno smanjuje vjerodostojnost procjene financijskog položaja izvještajne jedinice. Osim toga, »upravljanje obvezama ima glavni utjecaj na monetarnu politiku države, kamatne stope i inflatorni pritisak te također i utjecaj na problematiku, tzv. međugeneracijskog kapitala«. (Barton, 2000: 7) Obveze koje su preuzele prethodne generacije ostaju teret budućim generacijama. S obzirom na periodičnost promjene vlasti, multipliciranje obveza u političke svrhe bez realnog pokrića te njihovo prikrivanje i prenošenje na sljedeću vladajuću »postavu« može postati vrlo opasan makroekonomski problem. Posljedice takvog ponašanja mogu uzrokovati lančane reakcije nelikvidnosti i insolventnosti u gospodarstvu.

Uobičajeno, za potrebe upravljanja i izvještavanja obveze se primarno grupiraju prema kriteriju likvidnosti, tj. prema vremenu njihova dospijeca, a vrlo često primjenjuje se i klasifikacija prema funkciji obveza (IFAC-PSC, Study 6: 13).

6.3. Upravljanje troškovima

Razvijanje odgovarajućih modela upravljačkog računovodstva, a posebice računovodstva troškova, pretpostavka je efikasnom djelovanju menadžmenta, bez obzira na to je li riječ o privatnom ili o javnom sektoru. Razvoj upravljačkog računovodstva treba usmjeriti na područja koja su okrenuta rezultatima prošlih događaja (definiranje troškova koji se prate u organizaciji, metode obračuna i raspoređivanja troškova na mjesta i nositelje, praćenje ponašanja troškova i njihova procjena, analiza točke pokrića ...), ali i na područja okrenuta budućnosti, poput planiranja i kontrole.

Zbog mnogih specifičnosti i različitosti javnog sektora u odnosu prema poduzetničkoj sferi potrebno je istražiti načine na koje se troškovno računovodstvo može implementirati u računovodstveni sustav proračunske jedinice. Sadašnja iskustva u Hrvatskoj, ali i u mnogim zemljama pa i razvijanima, pokazuju da je opseg primjene računovodstva troškova u proračunskom sektoru vrlo mali.¹³

¹³ O mogućnostima i perspektivama primjene računovodstva troškova u javnom sektoru IFAC je objavio posebnu studiju br. 12, *Perspectives on Cost Accounting for Go-*

Ipak, utvrđivanje troškova nezaobilazna je sastavnica u svim slučajevima kada država utvrđuje cijene i naknade svoje robe i usluga. To dolazi do izražaja u svim slučajevima međusobne razmjene isporuka državnih jedinica, a i tada kada se određene, za javnost besplatne, usluge pojedinih uprava ili agencija plaćaju iz proračuna, a prema načelu »nadoknade troškova«.

Računovodstvo troškova omogućuje i mjerenje učinkovitosti poslovanja u javnom sektoru. Promatranjem troškova u korelaciji s količinom i kvalitetom izvršenih usluga može se dobiti samo troškovna učinkovitost pojedine aktivnosti.

Ako se cijena usluge, izražena kao troškovi svih *inputa* za njezino izvršenje, stavi u odnos s količinom izvršenih usluga, dobije se trošak po jedinici različitih *outputa* kao mjera odnosa cijene i izvršenja usluge. U određenim slučajevima dobiveni pokazatelji mogu se usporediti s istima ili sličnima u privatnom sektoru ili između više proračunskih jedinica – izvršitelja usluga.

Metode, tehnike, instrumentarij, troškovni koncepti i izvedbeni procesi računovodstva troškova, koji su znanstveno i stručno razvijeni te duboko ugrađeni u upravljački proces u poduzetničkoj sferi, mogu se u dobroj mjeri primijeniti i u javnom sektoru. Samo uvođenje sustava računovodstva troškova polazi od definiranja zahtjeva za informacijama od strane menadžmenta, a sukladno tome definirat će se ustroj i stupanj njegove razvijenosti.

Za dugoročnu održivost svojih aktivnosti i programa javna uprava mora smanjivati troškove uz istovremeno poboljšanje kvalitete pruženih usluga. Danas se od računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva očekuje da postane upravljački alat suvremenog javnog menadžmenta.

Funkcije i djelovanje javnog menadžmenta usmjerene su na maksimiziranje učinaka s načelom minimiziranja troškova i time smanjenja proračunskih opterećenja.

Pitanje implementacije računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva kao alata javnog menadžmenta treba smatrati jednim od značajnih reformskih procesa u javnoj upravi.

Razvoj internog orijentiranog računovodstva treba promatrati u kontekstu povezivanja internog i eksternog računovodstva, tj. internog i eksternog financijskog izvještavanja. Kao što je već istaknuto, računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo moguće je razviti i u slučajevima kad

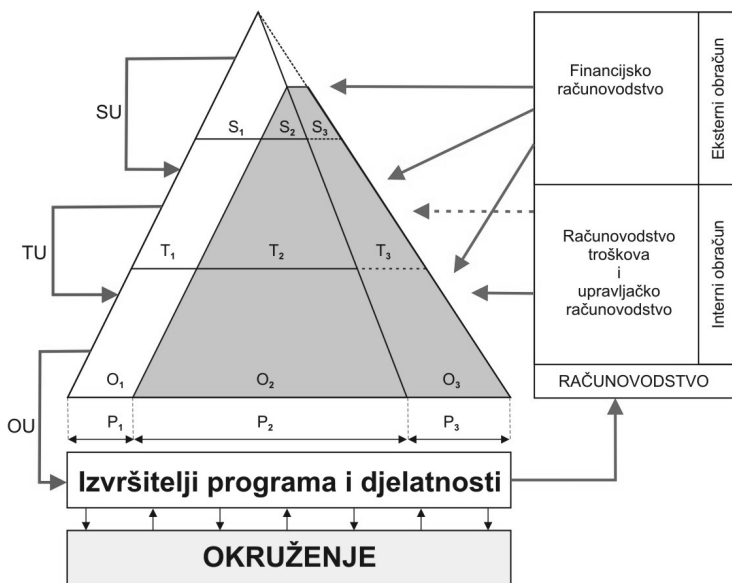
vernments, s ciljem poticanja uvođenja pojedinih modaliteta računovodstva troškova u javni sektor.

se financijsko računovodstvo ne temelji na konceptu nastanka događaja. Ipak, najbolje rješenje podrazumijeva financijsko računovodstvo temeljeno na predloženom konceptu nastanka događaja. To je vrlo značajno u kontekstu harmonizacije informacija koje generira računovodstvo troškova u usporedbi s informacijama iz financijskog računovodstva. U okviru međunarodnih procesa harmonizacije prisutna je harmonizacija u sustavu internog i eksternog izvještavanja s ciljem osiguravanja jedinstvene metodološke osnovice u pripremi informacija za interne i eksterne korisnike.

Potrebe i zahtjevi za internim izvještajima u procesu novog javnog menadžmenta nameću daljnje zahtjeve računovodstvenim obradama podataka za razvoj internog izvještavanja koje će biti metodološki usklađeno s eksternim izvještavanjem, a to operativno znači korištenje istom bazom podataka za kreiranje izvještaja prema zahtjevima internih i eksternih korisnika.

Mjesto i funkciju predloženog suvremenog državnog računovodstva u pripremanju informacija za potrebe upravljanja prikazani su na slici 3.

Slika 3. Tijek računovodstvenih informacija u procesu upravljanja u javnom sektoru



Prethodna slika izvedena je iz slike 1 kojom je prikazan tijek upravljanja u javnom sektoru obrazložen u prvoj točki ovog rada. Slika je dopunjena

prikazom mjesta državnog računovodstva u procesu upravljanja. Vidi se da suvremeno državno računovodstvo mora imati razvijene komponente internog i eksternog obračuna. Podaci iz okruženja prikupljaju se i obrađuju u okviru računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Pripremljene informacije prosljeđuju se zainteresiranom operativnom i taktičkom menadžmentu, a isto tako povezuju se s potrebama eksternog obračuna gdje se pripremaju sintetizirane informacije za vanjske korisnike. Informacije za vanjske korisnike upućuju se i menadžerima na svim upravljačkim razinama. Iz slike se vidi da je vrlo bitno da se informacije u domeni internog i eksternog obračuna prezentiraju primjenom istog računovodstvenog koncepta, što omogućuje njihovu potpunost, razumljivost i usporedivost.

7. Zaključak

Djelovanje javnog sektora obilježavaju izražene manjkavosti i ograničenja. To su najčešće: stalni porast javnih rashoda uz rastuću nedostatnost sredstava za njihovo financiranje, nedovoljna transparentnost javne potrošnje, nejasne i netransparentne procedure ponašanja i definiranja odgovornosti javne vlasti, neizgrađen sustav vrijednosti i «nabujala» neučinkovita javna administracija.

Neefikasan javni sektor postao je ograničavajući čimbenik sveukupnog razvoja, kako na nacionalnoj tako i na međunarodnoj razini, a poglavito u kontekstu intenziviranja ekonomskih integracijskih procesa. Intenziviranje globalnih integracijskih procesa postavilo je u prvi plan pitanje efikasnosti javnog sektora i potrebu njegova reformiranja. U svijetu se za ukupnost reformskih procesa upravljanja u javnom sektoru ustalila sintagma *novi javni menadžment* koji u osnovi znači efikasnije upravljanje s ciljem postizanja boljih rezultata u poslovanju javnog sektora. Primjena koncepta *novog javnog menadžmenta* podrazumijeva i reformu u području financijskog upravljanja u javnom sektoru.

Reforma financijskog upravljanja prvenstveno je reforma javnog menadžmenta i odnosi se na upravljanje poslovanjem pojedinih državnih subjekata i na upravljanje proračunskim procesima u cjelini. Ishodišna točka reforme financijskog upravljanja je izgradnja sveobuhvatne informacijske podloge koju mora generirati državni računovodstveni informacijski sustav. Stoga je razumljivo da se u kontekstu provođenja reforme financijskog upravljanja potiče pokretanje reforme državnog računovodstva pre-

ma primjeni složenijih računovodstvenih koncepata koji će omogućiti i razvoj računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Sadašnja iskustva pokazuju da je opseg primjene računovodstva troškova u javnom proračunskom sektoru mali, što se objašnjava argumentima da se usluge pružaju besplatno u sklopu izvršavanja temeljnih funkcija države, da se mnogi troškovi ne mogu pouzdano izračunati jer *inputi* u njihovu nastajanju često nisu plaćeni, kriteriji za procjenu i ocjenu neke aktivnosti nisu poznati, aktivnosti su češće stvar političkih, a ne ekonomskih potreba, državnih proračuni ustrojani su na novčanom konceptu pa je financiranje javne potrošnje i likvidnost proračuna primarna u odnosu prema troškovima i slično. Bez obzira na navedene razloge, sve veća ograničenja raspoloživih sredstava i rastuća javna potrošnja, uz sve oštrije kritike javnosti, prisiljavaju javni menadžment na smanjenje troškova i povećanje učinkovitosti.

Tom imperativu nije moguće udovoljiti bez uvođenja primjerenog računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Metode, tehnike, instrumentarij, troškovni koncepti i izvedbeni procesi računovodstva troškova, koji su znanstveno i stručno razvijeni te duboko ugrađeni u upravljački proces u poduzetničkoj sferi, mogu se u dobroj mjeri, uz stanovite prilagodbe, primijeniti i u javnom sektoru.

Razvoj interno orijentiranog upravljačkog računovodstva potrebno je promatrati u kontekstu povezivanja internog i eksternog računovodstva, tj. internog i eksternog financijskog izvještavanja. U okviru međunarodnih procesa harmonizacije prisutna je harmonizacija u sustavu internog i eksternog izvještavanja s ciljem osiguravanja jedinstvene metodološke osnove u pripremi informacija za interne i eksterne korisnike.

U tom smislu reformirano državno računovodstvo, stvarajući informacijsku podlogu, omogućuje primjenu tradicionalnih i suvremenih metoda i sustava pokazatelja financijske analize.

Kvaliteta informacija prezentiranih u financijskim izvještajima determinirana je izborom računovodstvenog koncepta koji čini temeljnu odrednicu modela državnog računovodstva. Stoga se pitanje izbora i primjene računovodstvenog koncepta u državnom računovodstvu smatra ključnom ishodišnom točkom provođenja reforme javnog sektora. Sveukupne integracije i poslovno-financijska povezivanja poslovnih subjekata u svjetskim razmjerima razvijaju potrebe i zahtjeve investitora za jedinstvenim okvirom financijskog izvještavanja svih poslovnih subjekata bez obzira na vlasničku strukturu. Proces globalizacije uključuje tako i jedinice javnog sektora. Veće povezivanje nacionalnih gospodarstava zahtijeva i približavanje i ujednačavanje financijskog izvještavanja javnog sektora. Korisnici

informacija o poslovanju javnog sektora traže ujednačenost izvještavanja jedinica javnog sektora na istim načelima koja vrijede u poduzetništvu.

U tom smislu intenzivno se razvijaju međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor utemeljeni na konceptu nastanka događaja.

Sve navedeno upućuje na zaključak da se suvremeni državni računovodstveno-informacijski podsustav mora temeljiti na konceptu punog nastanka događaja koji će javnom menadžmentu generirati pouzdanu informacijsku podlogu za odlučivanje u vođenju operativnog poslovanja, a i za sagledavanje stvarnog učinka i stvarne potrošnje u određenoj djelatnosti kao segmentu ukupnog javnog sektora odnosno opće države.

Literatura

- Allen, R., D. Tommasi (2001) *Managing Public Expenditures*. Paris: OECD
- Antony / Young (1998) *Management Control in Nonprofit Organizations*. Irwin, Homewood, Illinois
- Barret, P. (2004) *Financial Management in the Public Sector – How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability*. CPA Forum: Challenge of change: Driving governance and accountability, Singapore
- Barton, A. (2000) *The Usefulness of Accrual Accounting for Government Resource Management*. Paper for 23rd Annual Congress, European Accounting Association (EAA), Munich
- Diamond, J. (2002) *Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?* IMF, Washington
- Evans, P. (1995) *Resource Accounting and Budgeting*. ACCA Financial Management
- Hay, L. E., J. H. Engstrom (1987) *Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations*. Irwin, Homewood, Illinois
- IFAC-IPSAS 17: Property, Plant and Equipment
- IFAC-IPSASB (2008) *International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, <http://www.ifac.org>
- IFAC-IPSASB (2008a) *Development in Performance Measurement Structure in Public Sector Entities*, http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PAIB_Public_Sector_Survey.pdf
- IFAC-IPSASB (2007) *IPSAS 1 – Presentation of financial statements*, <http://www.ifac.org>
- IFAC-PSC (2001) *Governance in the Public Sector – a governing body perspective*, Research Report, <http://www.ifac.org>
- IFAC-PSC, Study 1, <http://www.ifac.org>

- IFAC-PSC Study 6: Accounting for and Reporting Liabilities, <http://www.ifac.org>
- IFAC-PSC Study 12: Perspectives on Cost Accounting for Governments, <http://www.ifac.org>
- INTOSAI revizijski standardi, <http://www.intosai.org>
- Larson / Pyle (1988) *Fundamental Accounting Principles*. Irwin, Homewood, Illinois
- Lapsley, I. (2001) *The Changing Public Sector – from transition to transition*. *European Accounting Review* 10(3)
- Likerman, A. (2002) *Government Accounting: a revolution in the making*. *Accountancy*, no. 10.
- Mandl, U., A. Dierx, F. Ilzkovitz (2008) *The effectiveness and efficiency of public spending*. http://ec.europa.eu/economy_finance/publications
- Mrša, J. (2000) *Umanjenje vrijednosti imovine*, u: Zbornik 35. simpozija HZRIF, Pula
- Mrša, J. (2007) *Imovina u javnom sektoru*, u: *Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive*. Zagreb, HZRIF
- O'Brien, J. A. (1988) *Information Systems in Business Management*. Irwin, Homewood, Illinois
- OECD (1994) *Performance Management in Government: Performance Measurement and Result-oriented Management*. PUMA, Occasional Paper No. 3.
- OECD (2008) *Performance Budgeting: A Users Guide*. Policy Brief
- Razek/Hosch (1985) *Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting*. Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, Inc.
- Revizija (grupa autora) (2009) *Revizija*. Zagreb, Masmedija
- Roje, G. (2006) *Utjecaj primjene računovodstvenih koncepata na financijsko upravljanje u javnom sektoru*. Magistarski rad, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
- Roje, G. (2008) *Novi javni menadžment: koncept suvremenog upravljanja u javnom sektoru*, *Riznica* br. 12/2008, Zagreb
- Smith, P. (2007) *Money and Monuments*. *Accountancy* 139(1362)
- Spajić, F. (ur.) (2006) *Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa*. Zagreb, HZRIF
- Vašiček, D. (ur.) (2000) *Sustav proračuna*, Zagreb, HZRIF
- Vašiček, D. (2007) *Državno računovodstvo u funkciji odlučivanja javnog menadžmenta*. Disertacija, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci
- Vašiček, V. (2004) *Stanje i pravci razvoja računovodstva proračuna*. XXXIX simpozij HZRFD, Zagreb
- Vašiček, V. (2006) *Stanje i pravci primjene računovodstva troškova u javnom sektoru*. *Riznica* br. 4/06.
- Welsch / Short: *Fundamentals of Financial Accounting*

World Bank: The New public management and its legacy, www.worldbank.org
World Bank (1999) Governance matters, www.worldbank.org

ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTS IN PUBLIC SECTOR MANAGEMENT

Summary

The paper discusses public management and its role in the state management, followed by management characteristics in the public sector, and the new public management and its influence on the public sector, particularly on budgetary accounting. The importance of state accounting is stressed as an element of good governance. State accounting is conceptualised as a state accounting information system. The author analyses its functions, construction and implementation area, and financial reports in the public sector. The importance of accounting in public management is visible in cases related to property management, liability management, management of expenses, as well as supervisory management and audit.

Key words: public management, accounting, financial reports, state accounting information system, the new public management