

Državno računovodstvo u funkciji odlučivanja javnog menadžmenta

Vašiček, Davor

Doctoral thesis / Disertacija

2007

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:188:032530>

Rights / Prava: [Attribution 4.0 International](#)/[Imenovanje 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-01**



Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Rijeka Library - SVKRI Repository](#)



**SVEUČILIŠTE U RIJECI
EKONOMSKI FAKULTET RIJEKA**

236.13 (048.3)
320.528 (048.3)

mr. sc. Davor Vašiček

DOKTORSKA DISERTACIJA

**DRŽAVNO RAČUNOVODSTVO U FUNKCIJI
ODLUČIVANJA JAVNOG MENADŽMENTA**

Mentor: prof. dr. sc Josipa Mrša

RIJEKA, 2007. godine

PODACI I INFORMACIJE O DOKTORANDU

1. Ime i prezime: **Davor Vašiček**
2. Datum rođenja: **03. kolovoz 1961.g.**
3. Naziv fakulteta i godina diplomiranja: **Ekonomski fakultet u Zagrebu, 1980.**
4. Naziv poslijediplomskog znanstvenog studija i fakulteta i godina obrane magistarskog znanstvenog rada: **Ekonomski fakultet Rijeka, poslijediplomski znanstveni studij "Menadžment", modul "Financijski menadžment", 2004. g.**

INFORMACIJE O DOKTORSKOJ DISERTACIJI

1. Naslov disertacije:
"Državno računovodstvo u funkciji odlučivanja javnog menadžmenta"
2. Naziv fakulteta na kojemu je disertacija obranjena: **Ekonomski fakultet Rijeka**

POVJERENSTVA, OCJENA I OBRANA DOKTORSKE DISERTACIJE

1. Datum prijave doktorske disertacije: **26. listopad 2005.g.**
2. Povjerenstvo za ocjenu podobnosti doktoranda i pogodnosti teme:
 1. **prof. dr. sc. Josipa Mrša**
 2. **prof. dr. sc. Ivan Marković**
 3. **prof. dr. sc. Ferdo Spajić**
3. Datum prihvaćanja teme: **12. lipanj 2006.g.**
4. Mentor: **prof. dr. sc. Josipa Mrša**
5. Povjerenstvo za ocjenu disertacije:
 1. **prof. dr. sc. Josipa Mrša**
 2. **prof. dr. sc. Ivan Marković**
 3. **prof. dr. sc. Ferdo Spajić**
6. Povjerenstvo za obranu disertacije:
 1. **prof. dr. sc. Josipa Mrša**
 2. **prof. dr. sc. Ivan Marković**
 3. **prof. dr. sc. Ferdo Spajić**
7. Datum obrane disertacije: **23. srpanj 2007.g.**
8. Datum promocije doktoranda:

Predgovor

Uz proces globalizacije u međunarodnim razmjerima vrlo je prisutan i trend reforme javnog sektora u okviru nacionalnih gospodarstava brojnih država. Reforma javnog sektora, u osnovi podrazumijeva uvođenje ekonomskih zakonitosti i pravila dobrog gospodarenja i u područje u kojemu se tržišne funkcije ne mogu ogledati. Reformski procesi koji su globalno zahvatili javni sektor primarno podrazumijevaju reformu financijskog i svekolikog upravljanja u javnom sektoru.

Važna pretpostavka uspješnog provođenja reformi upravljanja javnim sektorom jest izgradnja primjerenog državnog računovodstvenog informacijskog sustava. Pritom oblikovanje računovodstvenog informacijskog sustava u pojedinim državama proizlazi iz brojnih razlika i posebnosti na području gospodarskog razvoja, političkog uređenja, socioloških, kulturoloških, povijesnih, i drugih nasljeđa.

Na svjetskoj razini postoje brojni znanstveni i stručni radovi kojima su predstavljene rezultati istraživanja određenih općih trendova i zakonitosti, no ti se modeli i rezultati, zbog svekolikih posebnosti svake države ne mogu izravno aplicirati u nacionalne okvire.

Domaći znanstveno istraživački potencijali u zadnje se vrijeme također sve više usmjeravaju na područje mikro i makro ekonomike javnog sektora. Kao rezultat tih aktivnosti u domaćoj se literaturi sve češće objavljuju rezultati različitih multidisciplinarnih istraživanja pojedinih segmenata ovog složenog reformskog procesa. O značaju i ulozi državnog računovodstva kao informacijskoj pretpostavci uspješnog odlučivanja u kontekstu provođenja reformi javnog sektora nema sustavnih i cjelovitih znanstvenih zapisa.

U takvom kontekstu činilo mi se opravdanim, znanstveno utemeljeno istražiti čimbenike koji utječu na kvalitetu financijskog izvješćivanja o poslovanju države i njenih institucionalnih sastavnica, elemente kvalitetnog državnog računovodstvenog informacijskog sustava kao upravljačkog instrumenta te korelaciju između kvalitete ovog sustava i efikasnosti odlučivanja javnog menadžmenta u okolnostima reformskih zadaća. Kao rezultat ovih istraživanja u disertaciji predlažem model selektivne primjene različitih računovodstvenih modela za pojedine funkcionalne skupine subjekata javnog sektora. Ovaj model predstavlja racionalan način postupnog približavanja potpunoj primjeni koncepta nastanka događaja u sustavu računovodstva opće države.

Znanstvene spoznaje i prijedlozi unaprjeđenja nacionalnog računovodstvenog informacijskog sustava u međunarodnom okruženju objavljeni u ovom radu, rezultat su nastavka i produbljivanja vlastitih istraživanja predstavljenih u znanstvenom magistarskom radu o temi "Učinci izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja proračuna".

Zahvaljujem se, prije svih, svojoj mentorici, uvaženoj prof. dr. sc. Josipi Mrša na svesrdnoj ljudskoj i profesionalnoj podršci koju mi je pružila tijekom izbora teme, istraživanja i konačnog oblikovanja ove disertacije. Također se zahvaljujem kolegama iz Ministarstva financija i zdravstvenih ustanova koji su mi dostavom relevantnih podataka omogućili provođenje istraživanja i dokazivanje znanstvene hipoteze.

Posebnu zahvalu upućujem svojoj supruzi Vesni i djeci koji su uz puno ljubavi pokazali i iznimno razumijevanje za moje fizičko i duhovno "odsustvo" tijekom izrade ove disertacije.

Disertaciju posvećujem svojim dragim roditeljima kao simboličnu zahvalu što su me izveli na životni put i pokazali mi pravac.

mr. sc. Davor Vašiček

Sažetak

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. Nemogućnost primjene isključivo ekonomskih kriterija u određivanju ciljeva djelovanja i mjerenja rezultata, uz naglašenu političku komponentu rezultiralo je nezadovoljavajućim stanjem u ekonomiji javnog sektora mnogih i razvijenih zemalja.

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 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 upravljanja s ciljem postizanja boljih rezultata u poslovanju javnog sektora. Proces također uključuje strukturalne i organizacijske promjene koje će pridonijeti decentraliziranoj kontroli kroz različite mogućnosti korištenja tržišnog mehanizma u pojedinim segmentima djelovanja javnog sektora. Ključnim točkama uspjeha reforme javnog sektora smatra se efikasno odlučivanje i jačanje odgovornosti javnog menadžmenta.

Državu i njene institucionalne jedinice počinje se promatrati kao poslovne subjekte koji imaju zadaću kontinuirano i učinkovito poslovati.

Reforma financijskog upravljanja prvenstveno je reforma javnog menadžmenta i odnosi se dakle 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 u pravcu primjene složenijih računovodstvenih koncepata koji će omogućiti i razvoj računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. U tom smislu reformirano državno računovodstvo, stvarajući informacijsku podlogu omogućava 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 točkom provođenja reforme javnog sektora, a u tom kontekstu primjena određenog računovodstvenog koncepta predstavlja i osnovu međunarodne harmonizacije državnih računovodstvenih i izvještajnih sustava diljem svijeta.

Heterogenost javnog sektora u funkcionalnom i institucionalnom smislu, a posebice u kontekstu primjene različitih modela financiranja, upućuje na to da se primjena unificiranog računovodstvenog koncepta i izvještajnog sustava, različitog od koncepta nastalog događaja, ne pokazuje optimalnim rješenjima. Pritom, ograničenja koja proizlaze iz sužavanja informacijske osnovice nisu izražene istim intenzitetom u svim segmentima javnog sektora. Ona su manje izražena u praćenju izvršavanja nekih funkcija države kao što su primjerice: nacionalna obrana i nacionalna si-

gurnost, održavanje unutarnjeg reda, mira, upravljanje nacionalnom prirodnom i kulturnom baštinom. U tim djelatnostima vrlo su izražene specifičnosti pojedinih oblika imovine kojom se upravlja, a rashodi funkcioniranja financiraju se prema prirodnim vrstama i programima. S druge strane, u nizu djelatnosti javnog sektora proizvodnja, distribucija i konzumacija većine dobara i usluga s karakterom mješovitog javnog dobra u značajnoj je mjeri egzaktno kvalitativno i kvantitativno mjerljiva i prepoznatljiva te kao takva usmjerena ciljanoj društveno grupi ili pojedincu. Vrijednost *outputa* tih djelatnosti može se utvrditi u uskoj korelaciji učinaka i pripadajućih naknada (cijena). U tim se djelatnostima način poslovanja i upotrijebljeni resursi ne razlikuje svojim pojavnim oblicima i funkcionalnim svojstvima od imovine u privatnom sektoru.

Sagledavanjem sveukupnih odnosa, modela financiranja, prirode i značaja pojedinih djelatnosti u javnom sektoru, uočava se da unificiranost primjene jednoobraznog općeg državnog računovodstvenog sustava utemeljenog na računovodstvenom konceptu različitom od koncepta nastanka događaja pokazuje izrazite manjkavosti u praćenju ovih djelatnosti uključenih u sustav opće države. Uvažavajući potrebu postupnosti i procjene troškova i koristi uvođenja koncepta nastanka događaja u državno računovodstvo na nacionalnoj razini pokazuje se optimalnim tom procesu pristupiti segmentirano.

U tom smislu dogradnja općeg modela državnog računovodstva moguća je uvođenjem posebnih računovodstvenih podsustava. U tim računovodstvenim podsustavima u cijelosti je moguće i opravdano primijeniti računovodstveni koncept nastanka događaja. Na taj bi se način u pojedinim segmentima javnog sektora stvorile pretpostavke za korištenje svih prednosti koje primjena koncepta nastanka događaja pruža, a istodobno općoj primjeni koncepta nastanka događaja ne bi se pristupalo dok se za to ne stvore sve društveno političke i gospodarske pretpostavke.

Polazeći od navedenog, može se zaključiti da je u okviru integralnog državnog računovodstveno informacijskog sustava moguće i opravdano uspostaviti računovodstveno informacijski podsustav koji će omogućiti egzaktno ekonomsko-financijsko praćenje *inputa* i *outputa* pojedinih djelatnosti, efikasno upravljanje troškovima i ukupnom imovinom, te generirati ostale kvalitetne informacije za odlučivanje javnog menadžmenta, kako na makro tako i na mikro razini.

Ovakav računovodstveni model mora biti na tragu suvremenih međunarodnih trendova što znači da treba pridonijeti harmonizaciji s međunarodnim okruženjem i omogućiti razvoj internog obračuna, odnosno konvergenciju internog i eksternog obračuna državnog subjekta koji ga primjenjuje.

Na temelju kvalitetnih računovodstvenih informacija kao rezultata primjene takvog modela moguće je oblikovati i uspostaviti specifični sustav financijskih pokazatelja te provoditi sustavnu financijsku analizu uspješnosti poslovanja državnih subjekata i javnog sektora u cjelini.

Testiranjem predloženog novog modela državnog računovodstva i financijskog izvješćivanja na reprezentativnom segmentu hrvatskog javnog sektora, dokazane su njegove kvantitativne i kvalitativne prednosti nad aktualnim modelom financijskoga izvješćivanja te potvrdila mogućnost izravnog i objektivnog utjecaja na postizanje transparentnosti poslovanja i učinkovitosti javnog menadžmenta.

Ključne riječi: javni sektor, javni menadžment, upravljanje, sustav proračuna, javno zdravstvo, državno računovodstvo, računovodstveni koncept, financijski izvještaji.

Summary

Public sector is characterized by deficiencies and limitations such as constant growth of public expenses and lack of financial resources, lack of transparency of public spending, unclear and non-transparent procedures and unclear definitions of public authorities' responsibilities, non-existence of value system and huge inefficient public administration. Exclusion of sole economic criteria when determining goals and measurement of results, with emphasized political component resulted with unsatisfied condition in the public sector economy of many even developed countries.

Inefficient public sector became limited factor in overall development on the national, but as well, on international level, especially in the context of intensified economic integration processes. Intensified economic integration processes set an issue of public sector efficiency and need for its reform as the key priority. *New public management* is the world acknowledged syntax for the overall reforming processes in public sector management. Process, also, includes structural and organizational changes that will improve decentralization of control through different usage of market mechanisms in individual public sector segments. Key points in successful reform are effective decision making and enhancement of responsibilities for public management.

State and its institutional units are now seen as business subjects that have to operate efficiently on going concern basis.

Financial management reform is first and foremost public management reform and stands for management of operation of some governmental units and management of budgetary processes in whole. Key factor in financial management reform is building the overall information platform which has to be generated by government accounting information system. It is understandable, for the purpose of financial management reform, to support government accounting reform toward implementation of more sophisticated accounting concepts that will allow development of cost and managerial accounting in public sector. Reformed government accounting allows traditional and modern methods and financial analysis indicators creating information platform. Quality of presented information in financial reports is determined by chosen accounting concept which creates basic determinant for government accounting model. For that reason the issue of choice and application of accounting concept in government accounting is critical for public sector reform. Consequently, application of certain accounting concept represents a basis for international harmonization of government accounting and reporting systems around the world.

Heterogeneity of functionality and institutionalism of public sector, especially in the context of different financing models, leads to conclusion that unified accounting concept and reporting system, different from the accrual accounting concept, are not optimal solutions for application in public sector. At the same time, limitations imposed from narrowing information basis are not expressed with the same intensity in all public sector segments. Limitations are less visible in following segments: national defense and national security, internal affairs and management of national natural and cultural heritage. These activities are characterized with specific asset forms and expenditures are financed according to natural classes and programs. At the other side, in a number of public sector activities, production, distribution and consuming of majority of goods and services which do have characteristics of mixed public good, have been exactly qualitatively and

quantitatively measured and recognizable, and as such directed toward focused social group or individual. Value of *output* of these activities may be determined in close correlation of effects and accompanied prices. In these activities business operation and used resources are not different in their forms and functional features from private sector assets.

Considering overall relations, financing models, nature and importance of some activities in public sector, it may be noticed that unified implementation of common government accounting system based on accounting concept different from accrual basis accounting shows significant deficiencies in monitoring these activities included into central government accounting system.

Taking into account needs for gradualism and cost assessment as well as benefits from accrual basis principle into government accounting on national level, segmental approach would be the optimal choice.

It is possible to upgrade model of government accounting by introduction of special accounting sub-systems. Accounting sub-systems may, then, fully and justified implement accrual basis accounting. In such way, in some public sector segments, prerequisites for using all the advantages from accrual basis accounting would be accomplished. Simultaneously, general concept of accrual basis accounting would not be implemented until all necessary social, political and economic preconditions met.

Taking into consideration all written above it may be concluded that accounting information sub-system may be established with full justification within integral government accounting system. Such accounting information sub-system will ensure exact economical and financial monitoring of inputs and outputs of certain activities, efficient cost management and efficient total asset management, generating all qualitative information for public management decision making, on macro and micro levels.

Such accounting model has to be on the course with modern international trends in order to contribute harmonization with international environment and to ensure development of internal accounting i.e. convergence of internal and external accounting of the particular entity.

On the basis of qualitative accounting information resulting from applying such model it is possible to form and establish specific system of financial indicators and to conduct systematic financial analysis of success in operation of government entities and public sector as a whole.

Testing suggested model of government accounting and financial reporting on representative sample of Croatian public sector segments, its quantitative and qualitative advantages over current model of financial reporting have been confirmed, as well as possibility of direct and objective influence on enhancing transparency in operation and efficiency in public management.

Key words: public sector, public management, governance, budgetary system, public health, government accounting, accounting concept, financial reports.

SADRŽAJ:

1. UVOD	1
1.1. Problem istraživanja.....	2
1.2. Svrha i ciljevi istraživanja.....	5
1.3. Rezultati dosadašnjih istraživanja.....	6
1.4. Metode istraživanja.....	6
1.5. Kompozicija disertacije.....	6
2. JAVNI SEKTOR	9
2.1. Institucionalni i funkcionalni sadržaj javnog sektora	9
2.1.1. Institucionalne sastavnice javnog sektora.....	9
2.1.2. Funkcije javnog sektora.....	12
2.2. Sustav proračuna kao dominantni izvor financiranja javnog sektora	14
2.2.1. Proračun kao pojam	15
2.2.2. Ciljevi i zadaci sustava proračuna	16
2.2.3. Elementi sustava proračuna	17
2.2.3.1. Prihodi proračuna	17
2.2.3.2. Rashodi proračuna.....	19
2.2.3.3. Državna riznica – povezujući element sustava proračuna.....	21
3. UPRAVLJANJE JAVNIM SEKTOROM - JAVNI MENADŽMENT	25
3.1. Javni menadžment.....	25
3.2. Obilježja upravljanja u javnom sektoru	27
3.3. Reforma upravljanja u javnom sektoru - <i>novi javni menadžment</i>	28
3.3.1. Značajke procesa obuhvaćenog konceptom <i>novi javni menadžment</i>	29
3.3.2. Reforma financijskog upravljanja u javnom sektoru.....	31
3.4. Suradnja javnog i privatnog sektora - suvremeni izazovi javnom menadžmentu.....	32
3.4.1. Korištenje vanjskih izvora - <i>outsourcing</i>	33
3.4.2. Javno- privatno partnerstvo	35
3.5. Upravljačka kontrola i revizija u javnom sektoru.....	38
3.5.1. Značaj kontrolnih mehanizama u procesu upravljanja	38
3.5.2. Uspostavljanje sustava unutarnje financijske kontrole u Republici Hrvatskoj	40
4. DRŽAVNO RAČUNOVODSTVO KAO PODRŠKA UPRAVLJANJU U JAVNOM SEKTORU	43
4.1. Računovodstvene informacije – pretpostavka djelovanju javnog menadžmenta i zaštiti javnih resursa.....	43
4.2. Razvoj računovodstvenog informacijskog sustava javnog sektora.....	45
4.3. Funkcije računovodstvenog informacijskog sustava u javnom sektoru.....	47
4.3.1. Područje izgradnje i primjene sustava	49
4.3.1.1. Sadržajni obuhvat sustava	49
4.3.2. Teorijska i pravna uporišta sustava državnog računovodstva	53
4.3.2.1. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor.....	53
4.3.2.2. Međunarodni sustavi državne financijske statistike.....	58
4.3.2.2.1. Utjecaj na izbor računovodstvenog koncepta.....	59
4.3.2.2.2. Utjecaj na klasificiranje računovodstvenih informacija.....	59
4.3.2.2.3. Utjecaj na oblikovanje izvještajnog sustava.....	61
4.4. Financijsko izvještavanje u javnom sektoru	62
4.4.1. Osnove financijskog izvještavanja države.....	62

4.4.1.1.	Ciljevi financijskog izvještavanja	63
4.4.1.2.	Korisnici financijskih izvještaja i njihove potrebe	64
4.4.1.3.	Kvalitativna obilježja financijskih izvještaja	65
4.4.2.	Temeljni financijski izvještaji i njihovi elementi	68
4.4.2.1.	Opći pristup priznavanju elemenata financijskih izvještaja	69
4.4.2.2.	Mjerenje elemenata financijskih izvještaja	71
4.4.3.	Konsolidacija financijskih izvještaja	73
4.5.	Razvoj i implementacija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva	75
4.5.1.	Uloga upravljačkog računovodstva u primjeni koncepta <i>novog javnog menadžmenta</i>	75
4.5.2.	Stanje i perspektive primjene računovodstva troškova u javnom sektoru.....	77
4.6.	Državno računovodstvo kao podrška implementaciji ekonomske i financijske analize	82
5.	RAČUNOVODSTVENI KONCEPTI I MEĐUNARODNA HARMONIZACIJA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA.....	85
5.1.	Računovodstveni koncepti – pojam i značaj.....	85
5.2.	Novčani računovodstveni koncept.....	86
5.2.1.	Sadržaj financijskih izvještaja	87
5.2.1.1.	Izvještaj o novčanim primicima i izdacima.....	87
5.2.1.2.	Računovodstvene politike i bilješke.....	88
5.2.2.	Prednosti i nedostaci primjene novčanog koncepta.....	88
5.3.	Prilagođeni novčani koncept.....	89
5.3.1.	Izvještavanje i posebnosti priznavanja primitaka i izdataka.....	90
5.3.2.	Prednosti i nedostaci primjene prilagođenog novčanog koncepta.....	91
5.4.	Računovodstveni koncept nastanka događaja.....	91
5.4.1.	Izvještavanje prema konceptu nastanka događaja	92
5.4.1.1.	Izvještaj o financijskom položaju – Bilanca.....	93
5.4.1.2.	Izvještaj o financijskom rezultatu - Račun prihoda i rashoda	94
5.4.1.3.	Izvještaj o promjenama neto imovine/kapitala.....	94
5.4.1.4.	Izvještaj o novčanom toku.....	94
5.4.1.5.	Bilješke uz financijske izvještaje	96
5.4.2.	Prednosti i nedostaci primjene koncepta nastanka događaja.....	97
5.4.2.1.	Upravljanje imovinom.....	98
5.4.2.2.	Upravljanje obvezama.....	101
5.4.2.3.	Upravljanje troškovima	101
5.4.2.4.	Nadzor i revizija poslovanja.....	102
5.5.	Prilagođeni koncept nastanka događaja	103
5.5.1.	Izvještavanje i posebnosti priznavanja elemenata financijskih izvještaja	104
5.5.2.	Prednosti i nedostaci primjene prilagođenog koncepta nastanka događaja.....	106
5.6.	Izbor računovodstvenog koncepta i ciljevi financijskog izvještavanja.....	106
5.7.	Računovodstveni koncepti i međunarodna harmonizacija računovodstva javnog sektora	108
5.7.1.	Međunarodna harmonizacija računovodstva profitnog sektora i javnog sektora.....	108
5.7.2.	Međunarodna harmonizacija računovodstva javnog sektora konvergencijom primjeni koncepta nastanka događaja.....	110
6.	HRVATSKI MODEL DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA I USKLAĐENOST S MEĐUNARODNIM OKVIROM.....	114

6.1.	Razvoj sustava državnog računovodstva	114
6.2.	Model primjene novčanog računovodstvenog koncepta.....	116
6.2.1.	Primjena novčanog računovodstvenog koncepta.....	117
6.2.2.	Izvjestajni sustav.....	121
6.2.3.	Sustav javnog zdravstva – iznimka u primjeni državnog računovodstva 1994.-2002.....	122
6.3.	Aktualni model primjene prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka dogadaja	124
6.3.1.	Zakonski okvir.....	125
6.3.2.	Institucionalni okvir - obveznici primjene.....	125
6.3.3.	Primjena prilagođenog koncepta nastanka dogadaja	125
6.3.3.1.	Iskazivanje imovine i obveza	126
6.3.3.2.	Iskazivanje prihoda i rashoda	126
6.3.3.3.	Primijenjeni sustav klasifikacija.....	127
6.3.4.	Sustav financijskog izvještavanja	128
6.3.4.1.	Osnovni analitički okvir	129
6.3.4.2.	Temeljni financijski izvještaji	130
6.3.5.	Nedostaci u primjeni i pravci dogradnje aktualnog računovodstvenog sustava	132
7.	PRIJEDLOG MODELA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA ZA UČINKOVITIJE UPRAVLJANJE U JAVNOM SEKTORU	134
7.1.	Pristup primjeni modela državnog računovodstva uz selektivnu primjenu koncepta nastanka dogadaja	134
7.2.	Informacijska obilježja i značaj primjene modela državnog računovodstva uz selektivnu primjenu koncepta nastanka dogadaja	137
7.3.	Osnove modela državnog računovodstva uz selektivnu primjenu koncepta nastanka dogadaja	141
7.3.1.	Obilježja računovodstveno informacijskog sustava opće države	141
7.3.2.	Obilježja računovodstvenih informacijskih podsustava za određene funkcionalne skupine državnih subjekata	143
7.3.2.1.	Priznavanje elemenata financijskih izvještaja.....	143
7.3.2.2.	Izještavanje prema konceptu nastanka dogadaja	144
7.3.2.2.1.	Izještaj o financijskom položaju – Bilanca.....	145
7.3.2.2.2.	Izještaj o financijskom rezultatu (Račun prihoda i rashoda).....	146
7.3.2.2.3.	Izještaj o promjenama neto imovine/kapitala.....	147
7.3.2.2.4.	Izještaj o novčanom toku.....	148
7.3.2.2.5.	Bilješke uz financijske izvještaje.....	149
7.4.	Poveznice u modelu državnog računovodstva utemeljenog na različitim računovodstvenim konceptima	150
7.4.1.	Razlike u informacijama zbog primjene različitih računovodstvenih konceptata u modelu državnoga računovodstva	150
7.4.2.	Obrazloženje razlika u priznavanju elemenata izvještaja o prihodima i rashodima.....	154
7.4.2.1.	Razlike u primjeni različite osnove priznavanja elemenata prihoda i rashoda	154
7.4.2.2.	Razlike zbog različitog obuhvata elemenata izvještaja o prihodima i rashodima	154
7.4.3.	Učinak primjene različitih računovodstvenih konceptata na bilancu	156
7.4.3.1.	Učinak primjene kapitalnog pristupa	157
7.4.3.2.	Učinak izbora dobitnog pristupa	157

7.5.	Doprinos predloženog modela razvoju upravljačkog računovodstva	158
7.6.	Doprinos predloženog modela razvoju financijske analize sigurnosti i uspješnosti poslovanja	160
7.7.	Preduvjeti i mogući otpori primjeni predloženog modela	163
8.	PRIMJENA MODELA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA UTEMELJENOG NA KONCEPTU NASTANKA DOGAĐAJA	165
8.1.	Zdravstvena djelatnost kao područje istraživanja primjene predloženog modela	165
8.1.1.	Zdravstvena zaštita	166
8.1.2.	Financiranje zdravstvene zaštite	167
8.1.2.1.	Osnovni elementi modela financiranja zdravstvene zaštite	167
8.1.2.2.	Model financiranja zdravstva u Republici Hrvatskoj	168
8.1.2.2.1.	Financiranje iz Državnog proračuna	168
8.1.2.2.2.	Financiranje zdravstva na decentraliziranoj razini	170
8.1.3.	Stanje u javnom zdravstvu i predstojeća reforma	173
8.2.	Računovodstveni informacijski sustav u zdravstvu	174
8.2.1.	Računovodstveni i porezni aspekti različitih oblika obavljanja djelatnosti zdravstva	174
8.2.2.	Posebnosti računovodstvenog sustava u javnom zdravstvu	176
8.2.2.1.	Prihodi od HZZO-a	177
8.2.2.2.	Prihodi iz proračuna JLP(R)S	177
8.2.2.3.	Vlastiti prihodi	178
8.2.2.4.	Prihodi po posebnim propisima	178
8.2.2.5.	Odobreni rabati i donacije	178
8.2.3.	Obilježja aktualnog sustava financijskog izvještavanja	178
8.3.	Istraživanje o stanju i potrebama unaprjeđenja računovodstvenog sustava u javnom zdravstvu	179
8.3.1.	Korištene statističke metode obrade anketnih upitnika	180
8.3.2.	Informacije o uzorku statističkog istraživanja	180
8.3.3.	Ciljevi provedenog statističkog istraživanja	182
8.3.4.	Sadržaj provedenog statističkog istraživanja	182
8.3.4.1.	Rezultati istraživanja financijskog računovodstva i financijskog izvještavanja ustanova javnog zdravstva	182
8.3.4.1.1.	Istraživanje primjerenosti računovodstvenog sustava	182
8.3.4.1.2.	Istraživanje stavova o kvaliteti financijskog izvještavanja	185
8.3.4.2.	Rezultati istraživanja primjene računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva	190
8.3.4.2.1.	Planiranje, obračun i kontrola troškova	191
8.3.4.2.2.	Određivanje cijena usluga	192
8.3.4.2.3.	Mjerenja rezultata poslovanja i uspješnosti	192
8.3.4.2.4.	Istraživanje stupnja povezanosti eksternog i internog obračuna	193
8.3.5.	Zaključak na temelju provedenog istraživanja	193
8.4.	Simulacija primjene predloženog modela računovodstva utemeljenog na konceptu nastanka događaja	194
8.4.1.	Informacije o izabranom uzorku za testiranje primjene novog računovodstvenog modela	195
8.4.2.	Postupak implementacije predloženog modela	200
8.4.2.1.	Uključivanje razlika zbog različitih osnova priznavanja prihoda i rashoda	200
8.4.2.2.	Uključivanje razlika zbog različitog obuhvata prihoda i rashoda	204
8.4.2.2.1.	Priznavanje kapitalnih prihoda	204
8.4.2.2.2.	Promjene razine iskazanih obveza	207
8.4.2.2.3.	Specifične razlike	207

8.4.3. Rekapitulacija ukupnih razlika zbog primjene različitih računovodstvenih modela	208
8.4.4. Povezivanje informacija iz novog modela s informacijskim zahtjevima aktualnog modela.....	211
8.5. Prijedlog modela financijskog izvještavanja u javnom zdravstvu.....	211
8.6. Učinci primjene modela na kvalitetu informacija za potrebe upravljanja	217
8.7. Financijska, pravna i tehnička ograničenja primjene modela	220
9. ZAKLJUČAK.....	222
Literatura.....	228
Prilozi	239
Popis slika.....	239
Popis tablica.....	240
Popis kratica	241
Anketni upitnik.....	242
Odgovori ispitanika na anketni upitnik	250
Postupak i rezultati provedenih statističkih istraživanja	253
Kumulirani podaci iz temeljnih financijskih izvještaja odabranog uzorka za razdoblje 2002-2006.	266

1. UVOD

Uz proces globalizacije u međunarodnim razmjerima vrlo je prisutan i trend reforme javnog sektora u okviru nacionalnih gospodarstava brojnih država. Reforma javnog sektora, u osnovi podrazumijeva uvođenje ekonomskih zakonitosti i pravila dobrog gospodarenja i u područje u kojemu se tržišne funkcije ne mogu ogledati. Reformski procesi koji su globalno zahvatili javni sektor primarno podrazumijevaju reformu financijskog i svekolikog upravljanja u javnom sektoru. U svijetu se za ukupnost reformskih procesa upravljanja u javnom sektoru ustalila sintagma *novi javni menadžment*.

Zadaća javnog menadžmenta jest ograničenim resursima maksimizirati učinke, odnosno, ostvariti zadane ciljeve uz što manje troškove i time omogućiti fiskalno rasterećenje stanovništva ili poboljšano zadovoljavanje javnih potreba.

Pritom, intenzivna međunarodna povezivanja i u područje javnog sektora nameću prihvaćanje i primjenu usporedivih i priznatih standarda međusobnog informiranja.

Reforme u javnom sektoru, uslijed sve razvijenije demokracije mijenjaju i tradicionalne načine provođenja i delegiranja odgovornosti javnog menadžmenta. Proces globalizacije i stvaranja svjetskog poslovnog sustava postupno i na ovom području nameće potrebu harmonizacije na međunarodnoj razini, a transparentnost poslovanja države postaje jedan od osnovnih preduvjeta njenog priznavanja i uključivanja u međunarodne gospodarske tokove.

Pretpostavka kvalitetnom postizanju većine navedenih procesa je, između ostalog, razvijeni informacijski sustav u kojemu računovodstvo zauzima dominantno mjesto. Efikasno upravljanje državnom jedinicom zahtijeva od javnog menadžmenta primjenu niza tehnika i metoda troškovnog i upravljačkog računovodstva i integraciju računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u širi aspekt informacijskih tehnologija i financijskog upravljanja. Tek po uvođenju navedenog moguće je uspostaviti učinkovit sustav upravljanja sveukupnim resursima i poslovanjem jedinicama javnog sektora, mjeriti njegovu učinkovitost te provoditi eksternu i internu kontrolu ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti.

Navedeni procesi i relacije, kako u segmentu djelovanja javnog menadžmenta, tako i u stvaranju informacijskih pretpostavki za njegovu učinkovitost sve više zaokupljaju pozornost znanstvene i stručne javnosti. Sve su brojniji timski i pojedinačni znanstveno istraživački projekti i radovi usmjereni na proučavanje različitih segmenata i zakonitosti ovih procesa u specifičnom okruženju nacionalnih gospodarstava i u okviru njih različitih djelatnosti. Može se konstatirati da zbog svoje iznimne kompleksnosti reforma javnog sektora na globalnoj, a poglavito nacionalnoj razini još uvijek predstavlja veliko neistraženo znanstveno područje.

Na svjetskoj razini postoje brojni znanstveni i stručni radovi kojima su predstavljeni rezultati istraživanja određenih općih trendova i zakonitosti, no ti se modeli i rezultati, zbog svekolikih posebnosti svake države ne mogu izravno primijeniti u nacionalne okvire.

Domaći znanstveno istraživački potencijali u zadnje se vrijeme također sve više usmjeravaju na područje mikro i makro ekonomike javnog sektora. Kao rezultat tih aktivnosti u domaćoj se literaturi sve češće objavljuju rezultati različitih multidisciplinarnih istraživanja pojedinih segmenata ovog složenog reformskog procesa. O značaju i ulozi državnog računovodstva kao informacijskoj pretpostavci uspješnog provođenja reformi javnog sektora nema sustavnih i cjelovitih znanstvenih zapisa.

U takvom kontekstu čini se opravdanim, znanstveno utemeljeno istražiti čimbenike koji utječu na kvalitetu financijskog izvješćivanja o poslovanju države i njenih institucionalnih sastavnica, elemente kvalitetnog državnog računovodstvenog informacijskog sustava kao upravljačkog instrumenta te korelaciju između kvalitete ovog sustava i efikasnosti odlučivanja javnog menadžmenta u okolnostima reformskih zadaća.

Znanstvene spoznaje i prijedlozi unaprjeđenja nacionalnog računovodstvenog informacijskog sustava u međunarodnom okruženju objavljeni u ovom radu, rezultat su nastavka i produbljivanja istraživanja autora predstavljenih u znanstvenom magistarskom radu o temi "Učinci izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja proračuna".

1.1. Problem istraživanja

Važna pretpostavka uspješnog provođenja reformi upravljanja javnim sektorom jest izgradnja primjerenog državnog računovodstvenog informacijskog sustava. Pritom oblikovanje računovodstvenog informacijskog sustava u pojedinim državama proizlazi iz brojnih razlika i posebnosti na području gospodarskog razvoja, političkog uređenja, socioloških, kulturoloških, povijesnih, i drugih nasljeđa.

Ishodište u razvijanju ovog sustava jest izbor temeljnog računovodstvenog koncepta, odnosno računovodstvene osnove financijskog izvještavanja opće države i njezinih sastavnica kao najznačajnijeg dijela javnog sektora. Za razliku od poduzetnika koji su jedinstveni u primjeni računovodstvenog koncepta nastanka događaja, u državnim računovodstvima primjena računovodstvenih koncepata još uvijek je vrlo neujednačena. Oni variraju od najčešće primjenjivanog i najjednostavnijeg novčanog koncepta do prilagođenog koncepta nastanka događaja.

Primjena punog koncepta nastanka događaja još uvijek je relativno rijetka u državnom računovodstvu i tek je manji broj razvijenih zemalja pristupilo njegovoj potpunoj primjeni. Razlozi za to su višestruki, a najvažniji su nedostatak kvalitetne informacijske osnovice, stručne osposobljenosti, nerazvijeni širi informacijski zahtjevi javnog menadžmenta te nedovoljno izražena politička volje za primjenom složenijih koncepata.

U posljednje vrijeme intenzivira se aktivnost međunarodnih strukovnih autoriteta na standardizaciji računovodstvenih pravila i postupaka financijskog izvještavanja pri čemu se snažno potiče primjena računovodstvenog koncepta nastanka događaja.

Ove aktivnosti rezultanta su potrebe za kvalitetnom informacijskom podlogom, kako za uspješnim djelovanjem i ocjenom učinkovitosti novog javnog menadžmenta, tako i za potrebe javnog nadzora nad državnom potrošnjom i uporabom javnih resursa.

Efikasno upravljanje jedinicom javnog sektora zahtijeva naime od menadžmenta primjenu niza tehnika i metoda kvantitativne analize, kao i ustrojavanje primjerenog sustava troškovnog i upravljačkog računovodstva. Ovi su zahtjevi sve izraženiji i u Republici Hrvatskoj koja, na pragu Europske unije, pokazuje intenzivna nastojanja reformirati sustav upravljanja javnim sektorom te time potaknuti i ubrzati sveukupni gospodarski razvitak.

U kontekstu takve problematike istraživanja, definira se **problem istraživanja**:

Sve su brojnije zemlje koje su provele ili započele reformu državnog računovodstva kao dio sveukupnih procesa provođenja reformi javnog sektora, odnosno uvođenju filozofije *novog javnog menadžmenta*. Najčešći rezultati provođenja reformi državnog računovodstva sežu do napuštanja novčanog računovodstvenog koncepta i približavanja računovodstvenom konceptu nastanka događaja. Reformirani državni računovodstveni sustavi oblikuju se na nekoj od varijacija prilagođenog koncepta nastanka događaja što predstavlja značajan razvojni iskorak, ali često i dalje sadrže brojna ograničenja koja se različito odražavaju na kvalitetu financijskog izvještavanja pojedinih segmenata javnog sektora.

Sustav državnog računovodstvenog i izvještajnog sustava, utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja, opterećen rješenjima različite kvalitete, po obuhvatu i kvaliteti informacija koje pruža najčešće ne osigurava dostatnu, razumljivu, pouzdanu i usporedivu informaciju koja bi bila temelj uspješnom djelovanju javnog menadžmenta i učinkovitosti poslovanja državnih subjekata.

Takav slučaj je i u Republici Hrvatskoj kojoj je, kao tranzicijskoj zemlji koja je prepoznala značaj upravljanja procesima u javnom sektoru, potreban daljnji korak u postavljanju državnog računovodstvenog informacijskog sustava koji će unaprijediti informacijske pretpostavke za djelovanje novog javnog menadžmenta u tranzicijskim uvjetima. Rezultat tog unaprijeđenog sustava treba biti informacija koja će omogućiti sustavno utvrđivanje i primjenu eksplicitnih standarda i pokazatelja uspješnosti državnih jedinica, uspostavu kontrole državnih *outputa* i *outcoma*, praćenje djelatnosti državnih jedinica po aktivnostima, analiziranje ekonomičnosti sporednih (*non core*) djelatnosti i uvođenje specifične tržišne utakmice te primjenu menadžerskih tehnika i vještina privatnog sektora u javnom sektoru. Kvalitetnim informacijama potakla bi se i financijska disciplina i odgovornosti za upotrebu državnih resursa.

U okviru opisane problematike i problema istraživanja postavlja se **predmet istraživanja:**

Informacije koje generira državni računovodstveni informacijski sustav utemeljen na prilagođenom računovodstvenom konceptu nastanka događaja ograničene su kvalitete te kao takve ne omogućuju razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva od kojih ovisi ispunjavanje nekih ključnih upravljačkih funkcija poput: budžetiranja, kontrole i smanjenja troškova, utvrđivanja cijena i naknada, mjerenja (ocjenjivanja) poslovanja, ocjena programa i mogućnosti odlučivanja o ekonomskom izboru.

Stoga se u disertaciji istražuju i konzistentno utvrđuju sve relevantne teorijske i aplikativne značajke primjerenog sustava državnog računovodstva koji će udovoljiti informacijskim potrebama razvitka i novim zadaćama javnog menadžmenta u reformskim uvjetima. Također se predlaže i novi model državnog računovodstvenog i izvještajnog sustava primjeren postupnom približavanju primjeni koncepta nastanka događaja u tranzicijskim uvjetima u kojima se nalazi i Republika Hrvatska.

Uvažavajući složenost problema i predmeta istraživanja postavljena je **temeljna znanstvena hipoteza:**

Oblikovanjem i implementacijom odgovarajućeg modela državnog računovodstva, prilagođenog međunarodnim zahtjevima i posebnostima nacionalnog gospodarstva, moguće je osigurati kvalitetnu informacijsku podlogu za djelovanje javnog menadžmenta u okolnostima sveukupne reforme javnog sektora.

Na temelju kvalitetnih računovodstvenih informacija kao rezultata primjene takvog modela moguće je oblikovati i uspostaviti specifični sustav financijskih pokazatelja te provoditi sustavnu financijsku analizu uspješnosti poslovanja državnih subjekata i javnog sektora u cjelini.

Testiranjem predloženog novog modela državnog računovodstva i financijskog izvješćivanja na reprezentativnom segmentu hrvatskog javnog sektora, istaknule bi se njegove kvantitativne i kvalitativne prednosti nad aktualnim modelom financijskoga izvješćivanja te potvrdila mogućnost izravnog i objektivnog utjecaja na postizanje transparentnosti poslovanja i učinkovitosti javnog menadžmenta.

Tako postavljena temeljna hipoteza implicira više **pomoćnih hipoteza:**

1. Državni računovodstveni informacijski sustav, kao afirmirani i kvalitetni izvor informacija o financijskom stanju i uspješnosti državnih jedinica u izravnoj je funkciji izvršavanja ciljeva proračuna.
2. Oblikovanje državnog računovodstvenog informacijskog sustava u pojedinim državama proizlazi iz brojnih razlika i posebnosti na području gospodarskog razvoja, političkog uređenja, socioloških, kulturoloških, povijesnih i drugih nasljeđa.

3. Transparentnost proračuna i javne potrošnje osigurava se izgradnjom primjerenog sustava financijskog izvještavanja.
4. Uspostavljane sustava unutarnje financijske kontrole i drugi oblici nadzora u javnom sektoru učinkovito i cjelovito se mogu provoditi samo na temelju kvalitetnih informacija o korištenju ukupnih javnih resursa.
5. Oblikom i sadržajem temeljnih financijskih izvještaja o poslovanju državnih subjekata izravno se utječe na njihovu informacijsku sposobnost i kvalitetu.
6. Usporednim računovodstvenim informacijama i na njima utemeljenim financijskim pokazateljima moguće je sagledati ekonomsko financijske učinke procesa reforme javnog sektora.

Brojni **argumenti** podupiru postavljenu hipotezu, a ističu se samo oni najznačajniji:

- Već niz godina jedna od najspominjanih reformi je reforma upravljanja u javnom sektoru, u svijetu poznata pod nazivom *novi javni menadžment (New Public Management)*. Pojam - novi javni menadžment različito se tumači i poprima različite sadržaje ovisno o dijelu svijeta iz kojeg tumačenje i upotreba pojma dolazi, ali se taj globalni pojam koji odražava sveprisutni trend promjena u javnom sektoru diljem svijeta može okarakterizirati procesom koji se odvija sa sljedećim ciljevima: unapređenje učinkovitosti i djelotvornosti u javnom sektoru, poticanje odgovornosti državnih jedinica prema korisnicima i kupcima njihovih usluga, smanjenje javnih izdataka, unapređenje i jačanje odgovornosti menadžmenta. Izbor instrumenata za postizanje navedenih ciljeva je također sličan: komercijalizacija državnih aktivnosti, osnivanje agencija (*kvazi korporacija*) - outsourcing aktivnosti, privatizacija, a što sve mijenja suštinu i metode rada državnih jedinica i njihovog menadžmenta.
- Zbog brojnih specifičnosti i različitosti javnog sektora u odnosu na poduzetničku sferu, iskustva u našoj zemlji, ali i u većini drugih, pa i razvijenih zemalja, pokazuju da je opseg primjene upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u državnom sektoru veoma mali. Najčešći razlozi nedovoljnom korištenju računovodstva troškova u državnoj upravi proizlaze iz činjenica što se: usluge se pružaju besplatno u sklopu izvršavanja temeljnih funkcija države, brojni troškovi ne mogu se pouzdano izračunati jer *inputi* u njihovu nastajanje nisu plaćeni (primjerice korištenje prirodnih resursa), kriteriji za procjenu i ocjenu neke aktivnosti, čak i uz poznate troškove, nisu poznati, nadalje programi, projekti i aktivnosti su najčešće stvar političkih odluka, pa su ciljevi tih odluka prioritetni u odnosu na troškove, državni proračuni ustrojani su i funkcioniraju prema načelu novčanog toka, pa su i nadzor proračunskih izvora i trošenje javnog novca često primarni ili čak jedini interes zakonodavca.
- S obzirom na činjenicu da se putem javnog sektora izvršavaju temeljne funkcije države, neosporno je da su svi elementi tog sektora promatranog kao sustava pod dominantnim utjecajem aktualnog političkog ustroja, stupnja razvijenosti i brojnih posebnosti svake zemlje. Upravo iz tih razloga i državni financijsko-informacijski sustavi često se razlikuju od zemlje do zemlje. Proces globalizacije i stvaranja svjetskog poslovnog sustava postupno, i na ovom području, nameće potrebu harmonizacije na međunarodnoj razini;
- Transparentnost javne potrošnje jedan je od osnovnih indikatora demokratske orijentacije neke zemlje. Stoga reforma javnog sektora može započeti kada se u nekoj zemlji stvore politički i gospodarsko-razvojni preduvjeti;
- Kako je informacija najvažniji resurs u procesu upravljanja tako je i u državnom sektoru izgradnja primjerenog financijsko-informacijskog sustava pretpostavka uspješnosti menadžmenta. Stoga se reformi državnog računovodstva kao informacijskoj osnovi upravljanja posvećuje iznimna pozornost u znanstvenim i stručnim krugovima širom svijeta. Pritom su sustavno potiče primjena temeljnog računovodstvenog koncepta nastanka događaja;

- Na međunarodnoj se razini, od strane afirmiranih strukovnih udruženja, kontinuirano istražuju i oblikuju određeni računovodstveni standardi koji se odnose na javni sektor. Ti će standardi predstavljati stručni okvir za oblikovanje državnih računovodstvenih sustava u pojedinim zemljama. Daljnjim razvijanjem tih standarda u budućnosti će se postići međunarodna transparentnost i usporedivost nacionalnih javnih sektora.

1.2. Svrha i ciljevi istraživanja

Izravno i u najužoj vezi s problemom i predmetom istraživanja, te postavljenom hipotezom determinirani su **svrha i ciljevi istraživanja**:

Temeljna svrha znanstvenog istraživanja u okviru teme doktorske disertacije jest objediniti i produbiti spoznaje o kvalitativnim značajkama temeljnih financijskih izvještaja državnih subjekata u funkciji donošenja kvalitetnih upravljačkih odluka i poticanja uspješnosti poslovanja države i javnog sektora u cjelini.

Cilj istraživanja jest znanstvenim metodama dokazati da je unatoč brojnim specifičnostima javnog sektora, a poglavito državnih subjekata, moguće uspostaviti računovodstveni sustav koji će generirati informacije koje mogu ispuniti sve zahtjeve kvalitete, te temeljem kojih je moguće uspostaviti sustav mjerenja uspješnosti poslovanja u državnom sektoru.

Cilj je nadalje, znanstveno utemeljeno formulirati rezultate istraživanja te predložiti računovodstveni model koji bi mogao biti u funkciji podizanja učinkovitosti javnog menadžmenta, i konačno, testirati učinkovitost modela na reprezentativnom segmentu hrvatskog javnog sektora.

Da bi se riješio problem istraživanja, ostvario predmet istraživanja te dokazala postavljena hipoteza, potrebno je znanstveno utemeljeno odgovoriti na sljedeća **pitanja**:

- U čemu se očituju posebnosti javnog sektora u odnosu na ostale sektore gospodarstva?
- Koje su posebne funkcije računovodstvenog informacijskog sustava javnog sektora s obzirom na njegove karakteristične izvore financiranja i ciljeve poslovanja?
- Što predstavlja i koje su pretpostavke uspostavljanja koncepta *novog javnog menadžmenta* u tranzicijskom razdoblju?
- Koje su pretpostavke i ciljevi međunarodne harmonizacije i standardizacije financijskog izvještavanja o poslovanju države?
- Kako se izbor i primjena pojedinog temeljnog računovodstvenog koncepta odražava na pojedine elemente financijskih izvještaja državnih subjekata?
- U čemu se sastoje kvalitativne razlike temeljnih financijskih izvještaja sastavljenih primjenom različitih računovodstvenih konceptata?
- Postoji li mogućnost manipulacije informacijama dobivenim iz financijskih izvještaja?
- Kako se modifikacijama temeljnih računovodstvenih konceptata uspostavlja suglasje između upravljačkih potreba za cjelovitim informacijama i ograničenjima koja proizlaze iz posebnosti nacionalnih državnih subjekata?
- Koje su manjkavosti aktualnog sustava državnog računovodstva u Hrvatskoj?
- Kako se u hrvatskom sustavu državnog računovodstva pokušavaju ublažiti informacijski nedostaci primjene prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja?
- Koji su razlozi relativno male zastupljenosti primjene koncepta nastanka događaja u svijetu?
- Kakav je utjecaj primjene različitih računovodstvenih konceptata na mogućnost uvođenja troškovnog i upravljačkog računovodstva u javni sektor?
- Koje su mogućnosti i ograničenja uvođenja tehnika i metoda poduzetničkog menadžmenta u javni sektor?
- U kojoj mjeri i pod kojim uvjetima je moguće unaprijediti financijsku analizu kao upravljački alat javnog menadžmenta?

1.3. Rezultati dosadašnjih istraživanja

Sveopći trend reforme javnog sektora na globalnoj razini u uvjetima institucionalne i funkcionalne kompleksnosti javnog sektora razlozi su zbog kojih se sve učestalije pokreću znanstveno istraživački projekti i radovi usmjereni na proučavanje različitih aspekata i zakonitosti ovih procesa u specifičnom okruženju nacionalnih gospodarstava i različitih djelatnosti u okviru njih. Ipak može se ustvrditi da je, zbog svoje iznimne kompleksnosti reforma državnog računovodstva na globalnoj, a poglavito nacionalnoj razini, još uvijek veliko neistraženo znanstveno područje.

Na svjetskoj razini postoje mnogi znanstveni i stručni radovi kojima su predstavljeni rezultati parcijalnih istraživanja određenih trendova i zakonitosti, no ti se modeli i rezultati, zbog svekolikih posebnosti svake države ne mogu izravno primijeniti u nacionalne okvire.

Domaći znanstveno istraživački potencijali u zadnje se vrijeme također sve više usmjeravaju na područje mikro i makro ekonomike javnog sektora. Kao rezultat tih aktivnosti u domaćoj se literaturi sve češće objavljuju rezultati različitih multidisciplinarnih istraživanja pojedinih segmenata ovog složenog reformskog procesa.

Problematika uspostavljanja optimalnog modela državnog računovodstva i financijskog izvješćivanja o poslovanju državnih subjekata uz primjenu različitih računovodstvenih koncepata priznavanja poslovnih događaja vrlo je zahtjevno istraživačko područje jer opći modeli nisu u potpunosti primjenjivi u okvirima različitih obilježja pojedinih država.

Rješavanje ovog problema jedan je od ključnih čimbenika uspješnosti reforme javnog sektora u nacionalnim okvirima. Stoga je zbog već ranije više puta isticanih posebnosti javnog sektora u nacionalnim okvirima, istraživanja potrebno usmjeriti na primjenljivost i učinke primjene općih koncepata na pojedine države, a u okviru njih, na pojedine državne subjekte.

U posljednje vrijeme u nekim su zemljama intenzivirana istraživanja mogućnosti primjene međunarodnih računovodstvenih standarda utemeljenih na računovodstvenom konceptu nastanka događaja. O problematici implementacije troškovnog i upravljačkog računovodstva kao i o uspostavljanju sustava pokazatelja uspješnosti u javnom sektoru ne postoje objavljena sustavna i cjelovita istraživanja. Zaključno može se ustvrditi da o cjelovitom sagledavanju značaja i uloge državnog računovodstva kao informacijskoj pretpostavci uspješnog odlučivanja, a time i provođenja reformi javnog sektora, nema sustavnih i cjelovitih znanstvenih zapisa.

1.4. Metode istraživanja

U znanstvenom istraživanju, formuliranju i prezentiranju rezultata istraživanja u doktorskoj disertaciji koriste se, u odgovarajućim kombinacijama, brojne znanstvene metode pomoću kojih će se istražuju postavljeni problem i predmet istraživanja, te dokazuje postavljena znanstvena hipoteza, a spominju se samo one najznačajnije: induktivna i deduktivna metoda, metode analize i sinteze, metoda generalizacije i specijalizacije, metode dokazivanja i opovrgavanja, klasifikacije, deskripcije, kompilacije, komparativna metoda, metoda uzorka i statističke metode anketiranja, testiranja i regresije.

1.5. Kompozicija disertacije

Brojni su čimbenici izravno utjecali na koncepciju i strukturu ove doktorske disertacije. Jedan od najvažnijih čimbenika jest potreba spoznavanja teorijskih i praktičnih značajki državnog računovodstvenog informacijskog sustava u kontekstu primjene određenog računovodstvenog koncepta, u rasponu od novčanog do nastanka događaja. U izravnoj svezi s odabranim konceptom postavlja se pitanje kvalitete financijskog izvješćivanja u kontekstu učinkovitog upravljanja državnim jedinicama kao ekonomskim subjektima, odnosno njena primjerenost zahtjevima suvremenog javnog menadžmenta.

Suvremeni trend harmonizacije i standardizacije računovodstvene regulative u kontekstu sveopće globalizacije nameće pomno istraživanje nacionalnih gospodarskih, političkih, kulturoloških i inih posebnosti te je u tom smislu nužno istražiti i spoznati optimalnu dinamiku i opseg prilagodbi međunarodno prihvatljivim okvirima. Uz to, imperativi ekonomičnosti i racionalnosti javne potrošnje i uopće upravljanja javnim dobrima iziskuju razvoj novog, učinkovitog javnog menadžmenta za čije djelovanje je nužno razviti primjerenu informacijsku upravljačku podlogu. Ona se nedvojbeno temelji na sveobuhvatnom i pouzdanom računovodstvenom sustavu te je nužno u znanstvenom i stručnom, a potom i u normativnom, smislu udovoljiti ovom zahtjevu.

Drugi, jednako važan čimbenik, jest činjenica da problem i predmet istraživanja, koji se obrađuju u ovoj doktorskoj disertaciji, nisu dovoljno obrađeni.

Navedeni čimbenici, kao i problem i predmet istraživanja, hipoteza, svrha i ciljevi istraživanja koji su prethodno obrazloženi, nametnuli su potrebu da se problem ove doktorske disertacije istraži u devet zaokruženih, logično raspodijeljenih i tematski povezanih dijelova. Dijelovi ove doktorske disertacije sadržajno su koncipirani na način da se što egzaktnije istraže i dovedu u funkcijsku vezu zahtjevi suvremenog javnog menadžmenta spram svih relevantnih kvalitativnih i kvantitativnih značajki temeljnih financijskih izvještaja, te znanstvenim metodama, u konačnici, postavi novi model državnog računovodstva, prihvatljiv s teorijskog i aplikativnog motrišta koji će rezultirati kvalitetnim upravljačkim informacijama.

U **prvom** dijelu, **Uvodu**, definira se problem i predmet istraživanja, postavlja znanstvena hipoteza, određuje svrha i ciljevi istraživanja, daje ocjena dosadašnjih istraživanja, potom se navode najvažnije znanstvene metode koje će koristiti tijekom istraživanja, te obrazlaže struktura disertacije.

U **drugom** dijelu s naslovom **Javni sektor**, pobliže se definira širi kontekst, pojmovi i procesi koji su potrebni za sagledavanje svrhe i cilja provedenih istraživanja. To je prije svega pojam javnog sektora i države s njihovog funkcionalnog i institucionalnog motrišta, nadalje sustav proračuna kao dominantni, te tržište kao sekundarni izvor njegovog financiranja. Posebna se pozornost u ovom dijelu posvećena je sadržaju i relevantnim klasifikacijama javnih prihoda i javnih rashoda kao temeljnih elementa u funkcioniranju sustavu javnih financija.

U **trećem** dijelu s naslovom **Upravljanje u javnom sektoru - javni menadžment**, obrazložene su specifičnosti procesa i ciljevi upravljanja u javnom sektoru. Predstavljene su i odrednice i načela aktualnog reformskog procesa upravljanja javnim sektorom koji se u međunarodnim razmjerima afirmirao pod sintagmom *novi javni menadžment*. Posebno su predstavljeni suvremeni izazovi javnom menadžmentu koji proizlaze iz sve učestalije i složenije suradnje javnog i privatnog sektora. Također je predstavljen značaj i sadržaj uspostavljanja upravljačke kontrole kao "produžene ruke" javnog menadžmenta,

U **četvrtom** dijelu s naslovom **Državno računovodstvo kao podrška upravljanju u javnom sektoru** sustavno se predstavljaju relevantne sastavnice i značajke državnog računovodstvenog sustava. Ističe se i argumentira značenje računovodstvenih informacija kao pretpostavke djelovanju javnog menadžmenta i zaštiti javnih resursa. Predstavljaju se rezultati teorijskih istraživanja sadržaja, razvoja i funkcije računovodstvenog informacijskog sustava javnog sektora, a posebice financijskog izvještavanja o poslovanju države kao njegove sastavnice. Također se razmatraju perspektive razvoja i implementacije troškovnog i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru, te u kontekstu toga, mogućnosti razvoja financijske analize i primjene sustava ekonomskih i financijskih pokazatelja.

U **petom** dijelu s naslovom **Računovodstveni koncepti i međunarodna harmonizacija državnog računovodstva**, sustavno se obrazlaže pojam i značaj računovodstvenog koncepta kao ishodišne točke u oblikovanju državnog računovodstvenog sustava. Prezentiraju se obilježja i sadržaj modela u spektru od primjene novčanog računovodstvenog koncepta do modela primjene koncepta nastanka događaja. Ističe se međuovisnost ciljeva financijskog izvještavanja i izbor modela, te učinci izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja.

Posebice se analiziraju učinci izbora računovodstvenog koncepta na mogućnost razvoja troškovnog i upravljačkog računovodstva te sustava ekonomskih i financijskih pokazatelja u uvjetima primjene različitih računovodstvenih konceptata.

Također se obrazlažu za osuvremenjivanjem sustava državnog računovodstva koji proizlaze iz globalizacije i međunarodne harmonizacije računovodstvene regulative. Predstavljaju se procesi i teorijski te normativni izvori harmonizacije međunarodnog izvještavanja o državnim financijama te financijskog izvještavanja o poslovanju državnih subjekata.

U šestom dijelu s naslovom **Hrvatski model državnog računovodstva i usklađenost s međunarodnim okvirom** uz predstavljanje povijesnog razvoja kritički se analizira i prezentira aktualni model primjene prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja. Ovaj sustav implementiran je 2002. godine kao izraz nastojanja da se državno računovodstvo dijelom približi međunarodnom trendu primjene koncepta nastanka događaja.

Uz određene prednosti u odnosu na napušteni novčani koncept, aktualni računovodstveni koncept pokazuje brojna ograničenja i manjkavosti u razvoju troškovnog i upravljačkog računovodstva, primjeni ekonomskih i financijskih pokazatelja poslovanja. Uz to aktualni sustav u svojim postavkama sadrži i određene informacijske manjkavosti te stvara izvjesne mogućnosti manipulacije financijskim izvještajima. Uz navedeno ističu se posebnosti računovodstvenog sustava javnog zdravstva kao specifičnog segmenta opće države. Isticanje ovih posebnosti značajno je kao uvod za istraživanja u nastavku disertacije.

U sedmom dijelu s naslovom **Prijedlog modela državnog računovodstva za učinkovitije upravljanje u javnom sektoru** predlažu se osnove novog modela državnog računovodstva temeljenog na usporednoj primjeni prilagođenog koncepta nastanka događaja računovodstvu opće države i primjene koncepta nastanka događaja u pojedinim segmentima kao sastavnicama opće države.

Predstavlja s model postupne institucionalne implementacije računovodstvenog koncepta nastanka događaja, te analiziraju kvalitativni i kvantitativni učinci primjene koncepta nastanka događaja na sadržaj i kvalitetu financijskih izvještaja. Uz prijedlog novog modela predstavljaju se i rezultati istraživanja ograničenja uvođenja i primjene koncepta nastanka događaja, kao i formalno pravne i financijske pretpostavke za implementaciju modela.

U osmom dijelu s naslovom **Primjena modela državnog računovodstva utemeljenog na konceptu nastanka događaja** predstavljaju se rezultati istraživanja opravdanosti i potrebe primjene predloženog novog modela, te rezultati istraživanja same primjene predloženog modela na sustavu javnog zdravstva - reprezentativnom segmentu hrvatskoj javnog sektora. Predstavlja se sustav javnog zdravstva kao područje istraživanja primjene predloženog modela i analiziraju nedostaci aktualnog računovodstvenog informacijskog sustava u funkciji upravljanja u zdravstvu.

Simulacijom predloženog novog modela primjene koncepta nastanka događaja analiziraju se učinci primjene modela na kvalitetu financijskih izvještaja, te potvrđuje znanstvena hipoteza da novi model omogućava razvoj i primjenu elemenata troškovnog i upravljačkog računovodstva te uspostavljanje sustava ekonomskih i financijskih pokazatelja poslovanja čime dolazi do izražaja njegova uloga u procesu odlučivanja. Za cjelovitu primjenu predloženog modela te puno ostvarenje njegovih mogućnosti u podršci odlučivanju javnog menadžmenta nužno je sagledati i određena financijska, pravna i tehnička ograničenja te se u ovom dijelu i ona analiziraju.

U devetom zaključnom dijelu, prikazuju se, te s teorijskog i aplikativnog motrišta obrazlažu, rezultati provedenih istraživanja i iznosi zaključno mišljenje o dokazanosti postavljene znanstvene hipoteze.

2. JAVNI SEKTOR

Za cjelovito sagledavanje sadržaja državnog računovodstvenog informacijskog sustava potrebno je detaljnije i preciznije obrazložiti institucionalno i funkcionalno područje njegove primjene, odnosno gospodarsko-financijski kontekst njegovog ustrojavanja i djelovanja. Državni računovodstveno informacijski sustav primjenjuje se dominantnom dijelu javnog sektora kao šireg gospodarskog okruženja. U tom smislu, nužno je obrazložiti pojam i sadržaj javnog sektora i sustava proračuna.

2.1. Institucionalni i funkcionalni sadržaj javnog sektora

U funkcionalnom smislu javni sektor razvio se radi zadovoljavanja javnih potreba, odnosno izvršavanja temeljnih funkcija države. Namirivanje javnih potreba zahtijeva proizvodnju javnih dobara. Temeljno obilježje javnih dobara je nekonkurentnost potrošnje, što znači da uključivanje svakog sljedećeg pojedinca u korištenje javnog dobra ne isključuje prethodne i ne zahtijeva dodatne troškove¹.

Javni sektor je jedan od pet temeljnih institucionalnih sektora kroz koje se promatra ukupna ekonomija. U institucionalnom smislu javni sektor sastoji se od izvršitelja temeljnih funkcija države, a to su središnja i lokalna država sa svojim agencijama i tijelima te druge pravne osobe osnovane i dominantno financirane od države. U širem smislu javni sektor obuhvaća ne samo određene institucionalne izvršitelje, već i aktivnosti odnosno usluge koje su od općeg interesa, vlasničke odnose državne i lokalne vlasti, javne financije, javna dobra i državnu regulativu. No, za potrebe istraživanja, analiziranja i definiranja uloge računovodstva u upravljanju javnim sektorom valja se zadržati u okviru definiranih institucionalnih jedinica.

2.1.1. INSTITUCIONALNE SASTAVNICE JAVNOG SEKTORA

Međunarodna i hrvatska pravna regulativa javni sektor ne određuje jednoznačno. Stoga je zbog preciziranja užeg područja istraživanja i primarnog sadržaja ovoga rada, potrebno konkretnije prikazati i pojasniti institucionalni opseg i strukturu javnog sektora prema međunarodnim i domaćim pravnim izvorima.

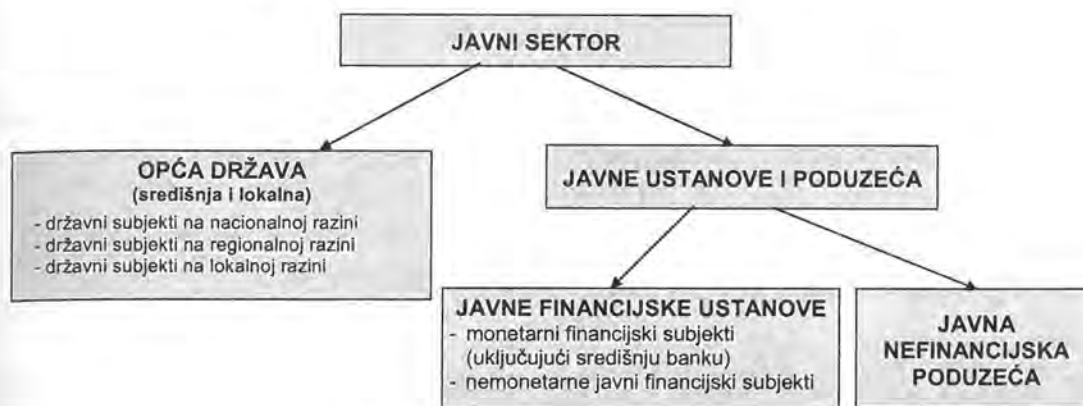
Obuhvat javnog sektora i njegovih integralnih podsektora je utvrđen prema uglavnom harmoniziranoj metodologiji Sustava državne financijske statistike Međunarodnog monetarnog fonda (dalje u tekstu: GFS), Sustavu društvenih računa Ujedinjenih naroda² (dalje u tekstu: SNA 1993.) i Europskom sustavu nacionalnih računa (dalje u tekstu: ESA 1995.).

¹ Detaljnije o pojmu i obilježjima javnog dobra vidjeti: Rosen, H. S.: "Public Finance", II. Ed., Irwin, Homewood, Illinois, 1988., str. 62. do 65., a o klasifikaciji tipičnih vrsta i kategorija javnih dobara: (1) Hyman, D. N.: "Public Finance - A Contemporary Application of Theory to Policy", sec. Ed., College Publishing, NY, 1983., str. 136 - 137; i (2) Jelčić, B.: "Javne financije", RRIF Plus, Zagreb, 2001., str. 376. - 382.

² Statistika državnih financija (Government Finance Statistics, u daljnjem tekstu: GFS) je statistički sustav koji razvija MMF, a oblikovan je s ciljem informacijske podrške ekonomskim analizama opće države, odnosno javnog sektora u cjelini. Prema principima iz sustava društvenih računa Ujedinjenih naroda (SNA 1993., poglavlje IV - Institucionalne jedinice i sektori) cjelokupna se privreda sastoji od svih rezidentnih institucionalnih jedinica podijeljenih u pet sektora, a to su: 1. nefinancijska korporativna i kvazi-korporativna poduzeća/društva; 2. financijske institucije; 3. ukupna (opća) država; 4. privatne neprofitne ustanove; 5. stanovništvo (kućanstva). Na ovih pet sektora dodaje se i cjelokupni inozemni sektor.

U tom kontekstu u javni se sektor države se uključuju:

- ukupna (opća) država,
- javna nefinancijska i financijska poduzeća/društva i kvazi-poduzeća.³



Slika 2.1. Javni sektor prema GFS -u⁴

Dakle, agregirana sva javna poduzeća i kvazi-poduzeća zajedno sa svim jedinicama opće države nazivaju se zajedničkim imenom - javni sektor.

Pritom obuhvat **ukupne (opće) države**, ovisno o političko-teritorijalnom ustroju čini:⁵

- **središnja država** (sve institucionalne jedinice državne uprave plus one koje su pretežno financirane i kontrolirane od države),
- **županijska (regionalna) uprava** (sve posebne županijske institucionalne jedinice plus one koje su kontrolirane i pretežno financirane od županije),
- **lokalna uprava** (sve posebne institucionalne lokalne jedinice plus one koje su kontrolirane i pretežno financirane od njih),
- **fondovi socijalne sigurnosti**.

Ostali segmenti javnog sektora (javna nefinancijska i financijska poduzeća i kvazi-poduzeća) sastoje se od:⁶

- nefinancijska javna poduzeća (sva rezidentna nefinancijska poduzeća pod kontrolom državnih jedinica),
- nemonetarna financijska javna poduzeća (sva rezidentna financijska poduzeća pod kontrolom jedinica opće države osim javnih depozitarnih poduzeća),
- nemonetarna javna poduzeća (kombinacija nefinancijskih javnih društava i nemonetarnih financijskih javnih društava),
- monetarna javna poduzeća osim središnje banke (sva rezidentna depozitarna poduzeća osim središnje banke, koja su pod kontrolom jedinica opće države),
- središnja banka.

Prema hrvatskoj pravnoj regulativi javni sektor čine:

- opća država,
- jedinice lokalne i područne te regionalne samouprave (općine, gradovi i županije),

³ Kvazi poduzeća su dio subjekata unutar opće države koji se zbog prodaje proizvoda i/ili pružanja usluga na tržištu te ostvarivanja profita ne konsolidira u opću državu nego izdvaja i konsolidira u sektoru financijskih ili nefinancijskih ustanova/poduzeća ovisno o prirodi poslovanja. cf. "A Manual on Government Finance Statistics 2001", IMF, Washington 2001., (dalje skraćeno: GFS 2001.), točke 2.16. i 2.31.

⁴ cf. op. cit: GFS 2001, IMF, str. 22 i Dimitrić, M.: "Računovodstvo rashoda javnog sektora na mikro i makro razini", Zbornik referata Konferencije "Javni sektor", HZRI, Zagreb, 2007., str. 272.

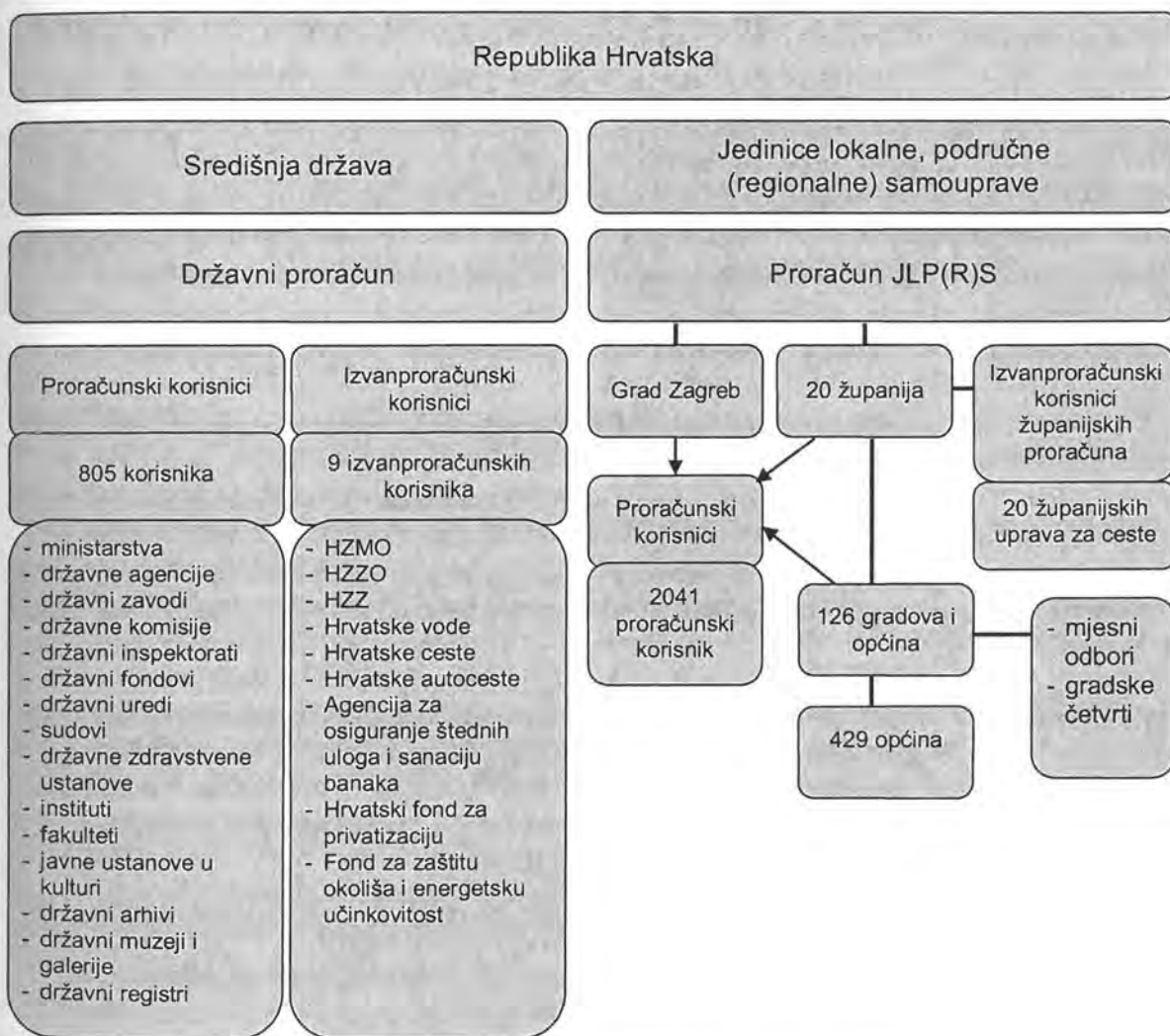
⁵ cf. "System of National Accounts – SNA 1993" Commission of the European Communities, IMF, OECD, UN, WB, 1993., (dalje skraćeno: SNA 1993.), S.13 – Sektor ukupne države.

⁶ cf. op. cit.: GFS 2001., pog. 2, točka 54.

- korisnici i izvanproračunski fondovi državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne samouprave (uključujući i mjesnu samoupravu i vijeća nacionalnih manjina),
- ustanove i financijske i nefinancijske jedinice gdje spadaju trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje.

Jedinice lokalne samouprave (općine i gradovi) i jedinice lokalne (područne) regionalne samouprave (županije) mogu osnivati javne ustanove i druge pravne osobe za obavljanje gospodarskih, društvenih, komunalnih i drugih djelatnosti od interesa za jedinice lokalne samouprave, odnosno jedinice lokalne (područne) regionalne samouprave⁷.

Ove pravne osobe obavljaju djelatnosti sukladno posebnim pravilima propisanim Zakonom o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi⁸ i Zakonom o proračunu⁹, kao općih zakona, kojima je uređen sustav lokalne samouprave u Republici Hrvatskoj¹⁰.



Slika 2.2. Institucionalni obuhvat hrvatskog javnog sektora

⁷ Točka 6. stavka 1. članka 35. Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (Nar. nov. br. 33/2001., 60/2001. – vjerodostojno tumačenje i 129/05) – u daljnjem tekstu: ZOLAPS.

⁸ Op. cit. ZOLAPS

⁹ Zakon o proračunu, Nar. nov. br. 96/2003.

¹⁰ Navedeni zakoni primjenjuju se na obavljanje djelatnosti pravnih osoba u vlasništvu JLS, odnosno JLP(R)S, pored općih odredbi Zakona o trgovačkom društvima (Nar. nov. br. 111/93, 34/99, 121/99 – vjerodostojno tumačenje, 52/2000. – odluka USH i 118/03 – u daljnjem tekstu: ZTD) i Zakona o ustanovama (Nar. nov. 76/1993. i 29/1997. – u daljnjem tekstu: ZU).

Pravo građana na lokalnu i područnu (regionalnu) samoupravu zajamčeno je Ustavom Republike Hrvatske¹¹, te Zakonom o lokalnoj samoupravi i upravi.¹² Pravo na samoupravu ostvaruje se preko lokalnih, odnosno područnih (regionalnih) predstavničkih tijela koja su sastavljena od članova izabranih na slobodnim i tajnim izborima na temelju neposrednog, jednakog i općega biračkog prava (članak 132. Ustava RH). Jedinice lokalne samouprave su općine i gradovi, a jedinice područne (regionalne) samouprave su županije.¹³

Prema Zakonu o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj¹⁴, u Republici Hrvatskoj je osnovano **429 općina, 126 gradova i 20 županija i Grad Zagreb.**

Navedeno institucionalno određenje opće države kao dominantnog dijela javnog sektora u Republici Hrvatskoj prikazano je na slici 2.2.

Prikazanim subjektima opće države pridodaju se svi gospodarski subjekti u vlasništvu države i jedinica lokalne područne (regionalne) samouprave, što sve zajedno čini hrvatski javni sektor.

2.1.2. FUNKCIJE JAVNOG SEKTORA

Potreba za javnim sektorom razvila se poglavito stoga što se tržište pokazalo neefikasnim mehanizmom u zadovoljavanju javnih potreba. Uzroci neefikasnosti tržišta proizlaze iz nemogućnosti da se ostvare pretpostavke za njegovo funkcioniranje. Politika javnog sektora potrebna je da usmjerava, ispravlja i dopunjava djelovanje tržišta. Mnoštvo razloga objašnjava zašto je to tako, uključujući i sljedeće¹⁵:

1. Učinkovita alokacija resursa temelji se na pretpostavci o konkurentnosti tržišta faktora proizvodnje i proizvoda. Konkurentnost je osigurana kada ne postoje prepreke ulasku na tržište i kada potrošači i proizvođači raspolažu potpunim informacijama. Državna je regulativa potrebna da bi se osigurali ovi uvjeti. Državna je regulativa potrebna i kada je konkurencija neučinkovita zbog opadajućih troškova proizvodnje.
2. Ugovorni aranžmani koji su nužni za funkcioniranje tržišta ne mogu postojati bez zaštite i zakonske prisile koju osigurava država.
3. Čak i kada je zakonska regulativa osigurana i kada su prepreke konkurenciji uklonjene postoje određena dobra čije su proizvodne i potrošne značajke takve da se ne mogu osiguravati putem tržišta. Pojavljuje se problem vanjskih učinaka koji se mora ispravljati pomoću politike javnog sektora, tj. subvencioniranjem, diskriminacijskim oporezivanjem ili proračunskim zadovoljavanjem.
4. Poštovanje pojedinih društvenih vrijednosti može zahtijevati određenu preraspodjelu dohotka ili bogatstva što se također rješava u okviru proračunske politike.
5. Tržišni sustav sam po sebi ne stvara punu zaposlenost, stabilnost cijena i društveno poželjne stope gospodarskog rasta. Javna politika neophodno je potrebna da bi se osigurali ovi ciljevi.
6. Javna i privatna gledanja na diskontnu stopu u procjeni vrijednosti buduće (u odnosu na sadašnju) potrošnje mogu se bitno razlikovati.

Dakle, neefikasnost tržišta u zadovoljavanju javnih (zajedničkih) potreba postoji zbog:¹⁶

- nekonkurentnosti potrošnje javnih dobara,
- nemogućnosti isključivanja pojedinca iz potrošnje javnih dobara.

Nekonkurentnost potrošnje javnih dobara znači da je isto dobro (korist) dostupno svima i da jedan korisnik ne ometa drugog u korištenju istog dobra.

¹¹ Nar. nov. br. 56/1990.

¹² Nar. nov. br. 91/1992., 94/1993., 117/1993., 5/1997., 17/1999., 128/1999., 51/2000. i 105/2000.

¹³ Članak 133. Ustava RH.

¹⁴ Nar. nov. br. 86/2006. i 125/2006.

¹⁵ Kesner-Škreb, M.: "Javne financije", raspoloživo na <http://www.ijf.hr>

¹⁶ cf. Musgrave, R. i P.: "Javne financije u teoriji i praksi", IJF, Zagreb, 1995., str. 45.

Neefikasnost tržišta proizlazi zbog nemogućnosti isključivanja pojedinca odnosno nedjeljivosti korištenja javnog dobra.¹⁷ Sličnih razmišljanja o neefikasnosti tržišta u zadovoljavanju javnih potreba je i H. Rosen¹⁸ koji naglašava i postojanje monopola u proizvodnji javnih dobara koji smanjuju alokacijsku ulogu tržišta.

Iz prethodno navedenog uočljiva je uloga države u zadovoljavanju potreba za javnim dobrima jer se zadovoljavanjem javnih potreba stvaraju pretpostavke za poboljšanjem kvalitete života i podizanjem životnog standarda građana, uvjeti socijalne sigurnosti pojedinca i pretpostavke za ekonomičniju i profitabilniju proizvodnju.

Razvijenost i struktura javnog sektora određena je nizom ekonomskih, socijalnih, političkih i povijesnih faktora. Kao globalna pojava uočava se trend kontinuiranog porasta aktivnosti države (proširenje funkcija države), a posljedično tome i povećanje javnih rashoda.

Glavne funkcije javnog sektora koje su odraz zadaća sektora jesu¹⁹: alokacijska, distribucijska i stabilizacijska funkcija.

Prema drugim autorima²⁰ moguće je istaknuti, osim navedenih, još neke funkcije javnog sektora, kao primjerice: javne financije u funkciji ekonomskog razvoja, socijalna funkcija javnih financija, i ostale funkcije.

Može se zaključiti da je zadovoljavanje javnih potreba primarno područje u kojem se država javlja kao nositelj odluke o alokaciji resursa. Veličina i struktura javnog sektora određena je ograničena stupnjem društveno-ekonomskog razvoja pojedine zemlje. Cilj javnog sektora je osigurati podjednake mogućnosti zadovoljavanja javnih (zajedničkih) potreba preraspodjelom dohodaka između pojedinih kategorija stanovništva.

Primjeri neposrednog izvršavanja nekih funkcija javnog sektora zorno se mogu predočiti konkretnim primjerima u Republici Hrvatskoj. Tako prema hrvatskoj zakonskoj regulativi, veliki gradovi, kao i gradovi sjedišta županija u svom samoupravnom djelokrugu obavljaju poslove lokalnog značaja kojima se neposredno ostvaruju potrebe građana i to osobito poslove koji se odnose na: uređenje naselja i stanovanje, prostorno i urbanističko planiranje, komunalno gospodarstvo, brigu o djeci, socijalnu skrb, primarnu zdravstvenu zaštitu, odgoj i obrazovanje, kulturu, tjelesnu kulturu i šport, zaštitu potrošača, zaštitu i unapređenje prirodnog okoliša, protupožarnu i civilnu zaštitu, promet na svom području, održavanje javnih cesta, izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih uz gradnju, te provedbu dokumenata prostornog uređenja, te ostale poslove sukladno posebnim zakonima. Posebnim zakonima kojima se uređuju pojedine od navedenih djelatnosti određuju se poslovi obavljanje kojih su veliki gradovi dužni organizirati te poslovi koje mogu obavljati.²¹

¹⁷ Načelo isključivanja primjenljivo u tržišnim uvjetima, znači da je potrošnja moguća samo ako potrošač plati odgovarajuću cijenu, a ako je ne plati biva isključen. Dok kod većine privatnih dobara postoji mogućnost isključivanja, kod javnih dobara to je često nemoguće primijeniti, iako bi bilo opravdano. Sudjelovanje pojedinca u potrošnji nije uvjetovano plaćanjem.

¹⁸ cf. op. cit.: Rosen, H.S.: "Public Finance", str. 53.

¹⁹ **Alokacijska funkcija** javnog sektora obuhvaća proces alociranja resursa za namirivanje javnih potreba mimo djelovanja slobodnog tržišta. Zbog specifičnosti javnih potreba njihovo namirivanje ne može biti prepušteno djelovanju tržišta, već država intervenira odgovarajućim razmještajem resursa kako bi se osigurala podjednake mogućnosti svima u korištenju javnih dobara.

Funkcija distribucije se bavi distribucijom dohotka između pojedinaca i redistribucijom (preraspodjelom) stvorenog dohotka. Zadaća je te funkcije prenositi dio dohotka pojedinih društvenih skupina (zahvaćen pomoću fiskalnih prihoda i javnog duga) za osiguranje namirivanja javnih potreba na nivou minimalnog standarda.

Stabilizacijska funkcija javnog sektora se bavi utjecajem politike poreza i rashoda na razinu privredne aktivnosti i na makroekonomske agregate. Aktivnosti javnog sektora utječu na ekonomsku stabilnost koja se ocjenjuje prvenstveno stopom nezaposlenosti i inflacijom. Više o tome cf. op. cit.: Musgrave, R. i P. str. 6. – 11.

²⁰ cf. Sever, I.: "Javne financije, Razvoj – Osnove – Teorija – Analiza", Ekonomski fakultet Rijeka i Tipograf Rijeka, 1995., str. 52. – 58.

²¹ cf. op.cit. ZOLAPS, članak 19a.

Županija u svom samoupravnom djelokrugu obavlja poslove od područnoga (regionalnog) značaja, a osobito poslove koji se odnose na: obrazovanje, zdravstvo, prostorno i urbanističko planiranje, gospodarski razvoj, promet i prometnu infrastrukturu, održavanje javnih cesta, planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova, izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih uz gradnju te provedbu dokumenata prostornog uređenja za područje županije izvan područja velikoga grada, te ostale poslove sukladno posebnim zakonima. Posebnim zakonima kojima se uređuju pojedine od navedenih djelatnosti odredit će se poslovi čije je obavljanje županija dužna organizirati te poslovi koje županija može obavljati.²²

Funkcionalno određenje javnog sektora može dakle se okarakterizirati i kao izvršavanja javnih službi i djelatnosti u javnom interesu.

U pravnoj doktrini za određivanju pojma *javne službe* bitni su sljedeći kriteriji²³:

a) Postoje djelatnosti, odnosno dijelovi djelatnosti obavljanje kojih država monopolizira zbog izuzetnog javnog interesa ili drugih razloga i treba ih obavljati bilo putem svojih upravnih organa ili povjeravanja javnim ustanovama kako bi iste obavljale kao javnu službu.

b) Kod nekih djelatnosti javlja se kao odlučni faktor za njihovo proglašavanje javnom službom, dužnost pojedinaca da se njome koriste, pa se onda govori o obveznosti javne službe.

c) Od velike je važnosti obveza da se korisnicima daje određenu služba ili pruža usluga uz jednake uvjete i jednako uživanje. Gledano sa stajališta korisnika, u jednakoj mogućnosti uživanja dolazi do izražaja načelo jednakosti. Ona je dvostruka: prvo, kad postoje svi potrebi uvjeti, mora se svakome pružiti služba, i drugo, svim korisnicima se mora, uz jednake uvjete, pružiti i jednaka služba.

d) Kod nekih djelatnosti postoji pravo korisnika na to da država organizira obavljanje određenih djelatnosti.

e) Raditi će se o javnoj službi i onda kad javna ustanova, koja obavlja djelatnost ima moć da svojim općim aktima uređuje prava i obveze svojih korisnika, da prema njima istupa autoritetom vlasti, da prema njima vrši neku vrstu disciplinske vlasti i sl.

f) Za javnu službu često je odlučno što je njen nositelj dužan kontinuirano obavljati djelatnost. On nema pravo da prekine njezino obavljanje i onda kad uslijed toga trpi određene gubitke.

g) U praksi europskih država nalaze se kao odlučni razlozi zašto se obavljanje neke djelatnosti ili posla proglašava javnom službom. To su: priroda i ciljevi djelatnosti, financiranje iz proračuna i analogija prema drugim djelatnostima koje su već ranije proglašene javnom službom.

Kao javna služba određuju se one djelatnosti kojima se zadovoljavaju *opće potrebe društva, a osobito one iz sfere zadovoljavanja svakodnevnih životnih potreba građana*. Zbog takvog društvenog značaja, funkcioniranje javnih službi mora biti trajno, uredno i kvalitetno, pa je zbog toga i obveza države da putem svojih instrumenata osigura efikasno funkcioniranje tih službi, posebno u onim djelatnostima kojima se zadovoljavaju važnije ljudske potrebe. U taj instrumentarij spadaju, uz ostalo, i javne ovlasti, najčešće za rješavanje određenih konkretnih situacija."

2.2. Sustav proračuna kao dominantni izvor financiranja javnog sektora

Sustav proračuna i njegovo djelovanje sljedeće je ključno područje čije poznavanje je neophodno za razumijevanje državnog računovodstvenog informacijskog sustava. Ciljevi i funkcije sustava proračuna značajna su, a često i primarna odrednica ustrojavanja određenog tipa računovodstvenog informacijskog sustava. U terminološkom smislu pojam proračun u našoj se praksi

²² cf. op.cit. ZOLAPS, članak 20.

²³ Cf. Sarvan, D.: "Komunalna društva i ustanove u vlasništvu JLP(R)S – upravljanje nekretninama, udjelima i dokapitalizacija", Zbornik referata Konferencije "Hrvatski javni sektor", 2007.g, HZRI F, Zagreb, str.143.

neprecizno upotrebljava pa je i u tom smislu potrebno napraviti jasnu distinkciju i pojmovno određenje proračuna.²⁴

2.2.1. PRORAČUN KAO POJAM

Hrvatska riječ *proračun* istoznačnica je ranije ustaljeno rabljenog internacionalnog termina *budžet*.²⁵ U kasnijim razdobljima riječ budžet sve više podrazumijeva dokument - izrađeni prijedlog (plan) prihoda i rashoda državne ili druge gospodarske jedinice.²⁶

U kontekstu javnih financija u literaturi se mogu pronaći brojne definicije budžeta, kao primjerice: "Budžet je plan prihoda i rashoda, koji određeno javnopravno tijelo donosi za određeno razdoblje, koje obično traje godinu dana."²⁷

"Državni je proračun potanki, strogo razdijeljeni pregled državnih prihoda i troškova, koji se sastavlja unaprijed za svaku godinu, da bude vladi neprekoračiva granica u podmirivanju državnih potreba."²⁸

"Budžet države je financijski plan koji objašnjava izdatke i primitke. Uobičajeni jasni izraz za taj dokument je budžet, ali budžet je mnogo više od toga. Budžet je rezultat procesa koji uključuje pripremu financijskog plana, (pre)ispitivanje plana od zakonskih predstavnika, izvršenje plana, i (idealni) proces izvještavanja javnosti o rezultatima."²⁹

Hrvatski Zakon o proračunu definira proračun kao "akt jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave za jednu godinu, u skladu sa zakonom i odlukom donesenom na temelju zakona, a donosi ga njezino predstavničko tijelo."³⁰

Uvažavajući raspoložive definicije kao i samu suštinu pojma proračun u kontekstu javnih financija, mogu se predočiti njegova osnovna obilježja:

- proračun je javni akt državne jedinice koji donosi njezino predstavničko tijelo,
- proračun je plan prihoda i rashoda državne jedinice koji po usvajanju predstavlja obvezni okvir za djelovanje,
- proračun se odnosi na određeno proračunsko razdoblje (najčešće jedna godina),
- pojam proračun odnosi se na planski dokument - plan prihoda i rashoda, i/ili proces planiranja i pripreme, prihvaćanja (usvajanja) proračuna, izvršenja i nadzora nad izvršenjem proračuna.

²⁴ Shvaćajući sustav proračuna kao financijsku infrastrukturu opće države (uključujući i pripadajuće institucionalne jedinice države) u ovom se radu ponekad, u odgovarajućem kontekstu, pojmovi "sustav proračuna" i "država", odnosno "opća država", kao i pridjevi izvedeni iz korijena tih riječi, koriste kao sinonimi. Primjerice "proračunski subjekt" podrazumijeva "državnu institucionalnu jedinicu", "računovodstvo proračuna" podrazumijeva "državno računovodstvo", "računovodstveno-informacijski sustav proračuna" podrazumijeva "državni računovodstveno informacijski sustav", i sl. Ovaj neujednačeni kategorijalni pristup zastupljen je u radu iz razloga što u hrvatskoj normativnoj, stručnoj i znanstvenoj terminologiji pojam "proračun" (i izvedenice iz ovog pojma) u financijsko-računovodstvenom kontekstu podrazumijeva opću državu, tj. odnosi se na državu (i ili njene institucionalne jedinice).

²⁵ Riječ *budžet* potječe od francuske riječi "*bougette*" i engleske riječi "*budget*", a označava vrećicu ili torbu. cf. Bujas, Ž.: "Veliki englesko - hrvatski rječnik" II. izdanje, Nakladni zavod Globus, Zagreb, 2001. g, str. 114.

²⁶ Tako se i u hrvatskom jeziku riječ budžet tumači kao "proračun prihoda i rashoda za određeno razdoblje (države, ustanove ili poduzeća)". cf. V. Anić, V.: "Rječnik hrvatskog jezika", II. dopunjeno izdanje, Novi Liber, Zagreb, str. 72.

²⁷ cf. Jelčić, B.: "Financije u teoriji i praksi", Sveučilišna naklada Liber, Zagreb, 1980., str. 293., šira rasprava o pojmu budžet objavljena je od istog autora u knjizi: "Javne financije", RRIF plus, Zagreb, 2001., str. 507-510.

²⁸ cf. Radić, S.: "Današnja financijska znanost", 1905., pretisak originala, HZRIF, Zagreb, 1995., str. 287.

²⁹ cf. Goode, R.: "Governmental Finance in Developing Countries", The Brooking Institution, Washington, D.C. 2002., str. 9.

³⁰ cf. op. cit. Zakon o proračunu, članak 1.

Iz poimanja proračuna kao gospodarskog, socijalnog i političkog dokumenta države kojim se najavljuje planirani način prikupljanja i distribuiranja prihoda te nastanka rashoda za nastupajuću godinu, podrazumijeva se da proračun mora osigurati cjelovitu informaciju o:

- ukupnom iznosu raspoloživih prihoda (poreznih, neporeznih i kapitalnih prihoda te o zaduženjima u zemlji i inozemstvu),
- načinu na koji će se prihodi ostvariti,
- ukupnom iznosu javne potrošnje,
- načinu na koji će biti raspoređeni na pojedine javne funkcije (npr. obrazovanje, socijalna skrb, uprava...).

Složenost i mnogoznačnost pojma proračun zahtijeva da se istakne njegova financijska, pravna, politička, ekonomska i socijalna priroda.³¹

Financijski aspekt proračuna očituje se u činjenici da je proračun numerički iskaz očekivanih kretanja prihoda i rashoda u novčanom obliku.

Pravni aspekt proračuna proizlazi iz niza pravnih odnosa koji nastaju među raznim subjektima angažiranim u svim fazama izrade, donošenja i izvršenja proračuna. Proračun je pravni dokument kojim se osigurava legitimitet javne vlasti u kreiranju i reguliranju onih aktivnosti koje su pod kontrolom javne vlasti.

Politički aspekt proračuna argumentira se činjenicom da je proračun snažno sredstvo za provođenje određenih političkih ciljeva.

Ekonomska aspekt proračuna je naglašen svugdje gdje postoji izražena državna intervencija koja regulatorno djeluje na privredna kretanja.³²

Socijalni aspekt proračuna sastoji se u njegovoj ulozi instrumenta redistribucije nacionalnog dohotka čime se osiguravaju podjednake mogućnosti zadovoljavanja javnih potreba svih pojedinaca bez obzira na njihovu ekonomsku snagu."

Zaključno proračun možemo smatrati instrumentom usmjeravanja prikupljenih javnih i ostalih prihoda državne jedinice u pravcu i s ciljem zadovoljavanja javnih potreba³³.

2.2.2. CILJEVI I ZADACI SUSTAVA PRORAČUNA

Sustav se općenito može definirati kao "ukupnost načela ili stvari usklađenih ili povezanih tako da čine cjelinu."³⁴ Primjenjujući sustavni pristup ili opću teoriju sustava,³⁵ proračun se također može promatrati i kao skup ekonomsko-financijskih komponenata međusobno povezanih u djelovanju i s međusobnim utjecajem. Pritom valja imati na umu da se radi o jednom od podsustava (komponenti) javnog sektora kao šireg sustava, odnosno ukupnog nacionalnog gospodarstva kao najšireg i najsloženijeg sustava.

Kao i svaki sustav, tako je i sustav proračuna definiran svojom funkcijom (ciljem), sadržajem (strukturuom elemenata) i strukturuom odnosa i veza među elementima. Razmatranje proračuna kao sustava zahtijeva poznavanje njegovih osnovnih komponenti, ponajprije njegove funkcije odnosno cilja. Iz samog poimanja proračuna, kao financijsko-planskog i javno-političkog akta države kojim se planira iznos prihoda i rashoda države za buduće razdoblje, mogu se prepoznati mo-

³¹ cf. (1) Grupa autora: "Sustav proračuna", HZRF, Zagreb, 2000.g., str. 14.; (2) op.cit. Jelčić. B.: "Financije u teoriji i praksi", str. 292. i 293.; (3) op. cit. Sever, I.: "Javne financije", str. 354. – 361.

³² Primjerice proračun EU (komunitarni proračun) provodi samo minimalnu korekciju tržišnih mehanizama, a više od 50% proračuna usmjereno je na potporu cijenama u poljoprivredi. Više cf. Kandžija, V.: "Gospodarski sustav Europske unije", Ekonomski fakultet Rijeka, 2003.g., str. 369.-380.

³³ O korelaciji sustava proračuna i fiskalnih rezultata cf.: Bajo, A.: "Sustav proračuna-ornament ili sredstvo upravljanja državnim financijama", Institut za javne financije, Zagreb, 2006.

³⁴ cf. op. cit.: Anić, V., str. 1008.

³⁵ Više o primjeni sustavnog pristupa i općoj teoriji sustava kao znanstvenoj metodi, cf.: Žugaj/ Šehanović/-Cingula: "Organizacija", Fakultet organizacije i informatike, Varaždin, 1999., str. 42. – 46.

gući temeljni ciljevi. Jedan temeljni cilj nije moguće općenito i jednoznačno odrediti u vremenu i prostoru. Mogući ciljevi izravno proizlaze iz hijerarhijski nadređenih ciljeva funkcioniranja države odnosno društveno-političkih i gospodarsko-socijalnih prilika i mogućnosti ispunjavanja temeljnih funkcija države. Stoga je, kao moguće temeljne ciljeve sustava proračuna koji se pritom međusobno ne isključuju, moguće istaknuti sljedeće:³⁶

- "putem proračunskog instrumentarija osigurati provedbu makroekonomske politike i postići željenu razinu i dinamiku gospodarske aktivnosti;
- održati gospodarsku stabilnost, postići punu zaposlenost, te kontrolu inflacije;
- osigurati predviđenu razinu zadovoljenja javnih potreba;
- postići očekivanu razinu raspoloživih prihoda;
- osigurati kontrolu trošenja javnog (državnog) novca;
- organizirati računovodstvenu evidenciju koja će osigurati točne i ažurne podatke o iznosima primitaka i izdataka, tj. osigurati nadzor nad izvršenjem proračuna;
- na temelju ažurne računovodstvene evidencije omogućiti utvrđivanje odstupanja ostvarenog od očekivanog, što će pravodobno upozoriti na dolazeće probleme;
- implementirati sustav proračuna koji će biti primjeren političkoj, ekonomskoj, socijalnoj slici države i komparativan u odnosu na druge zemlje."

Utvrđivanje funkcija i ciljeva proračuna je u nadležnosti i kompetenciji predstavničkih tijela državnih jedinica, a njihovo provođenje i operacionalizacija u kompetenciji je izvršne vlasti.

Implementacija odgovarajućeg proračunskog sustava sa zadanim ciljevima temelji se na zakonskim aktima, te podzakonskim aktima i provedbenim propisima. Pritom značajnu ulogu ima i proces globalizacije. Naime, u procesu međunarodnog povezivanja na svim razinama, čine se naponi i u pogledu harmonizacije nacionalnih sustava proračuna u njihovim temeljnim obilježjima (obuhvat sustava, postupak izrade, donošenja, izvršavanja i nadzora nad proračunom, računovodstveni sustav itd.).

2.2.3. ELEMENTI SUSTAVA PRORAČUNA

Promatrajući sustav proračuna kao skup ekonomsko – financijskih elemenata koji su međusobno povezani tako da tvore ciljno usmjerenu cjelinu mogu se definirati osnovni elementi koji čine sadržaj i strukturu sustava proračuna. To su:

- prihodi (i primici) proračuna,
- rashodi (i izdaci) proračuna i
- riznica kao funkcionalni skup ljudskih, tehničkih i informatičkih resursa za procesiranje i praćenje *inputa* i *outputa* sustava

Svaki od navedenih elemenata može se promatrati i kao zaseban podsustav čiji elementi se obrazlažu u nastavku.

2.2.3.1. Prihodi proračuna

Proračunski prihodi su *input* sustava proračuna i predstavljaju financijski potencijal za financiranje javne potrošnje.

Prihodi proračuna se od države do države ostvaruju na različite načine i iz različitih izvora, što je uvjetovano nizom čimbenika koji proizlaze iz različitog gospodarskog potencijala pojedinih država, različitih oblika društveno-političkog uređenja i funkcioniranja vlasti, razvijenosti financijskog tržišta te povijesno-kulturnog nasljeđa. Modaliteti prihoda prilagođeni su mogućnostima i potrebama određene države, a njihovu strukturu i visinu određuje aktualna zakonodavna vlast svojim mjerama fiskalne i šire ekonomske politike. Ekonomsko-financijsko poimanje prihoda proračuna ovisi i o primjeni različitih računovodstvenih koncepata koji se kreću u rasponu od novčanog

³⁶ cf. op. cit.: Grupa autora: "Sustav proračuna", str. 17.

koncepta, prema kojemu se prihodima smatraju svi prihodi i primici novca u proračun, do obračunskog koncepta (koncepta nastanka događaja), po kojemu se prihodima smatraju agregatne vrijednosti onih kategorija transakcija koje povećavaju vrijednost neto imovine državne jedinice.

Za jedinice opće države postoje četiri glavna izvora prihoda: porezi i ostali obvezni transferi koje je ta jedinica države nametnula, dohodak od imovine, prodaja roba i usluga, i dobrovoljni transferi od drugih jedinica.

Država svoje aktivnosti financira poglavito ubiranjem poreza ili drugih obveznih transfera. Zbog toga je uobičajeno da porezi čine dominantni dio prihoda većine jedinica države. Za potrebe fiskalne analize transakcije prihoda se vrlo često klasificiraju jednostavno kao porezne ili neporezne.

Porezni prihod se sastoji od obveznih nepovratnih transfera sektoru opće države.

Tablica 2.1. Klasifikacija prihoda prema GFS 2001.

11	Porezi	1161	Koje plaćaju isključivo poslovni subjekti
111	Porezi na dohodak, dobit i kapitalne dobitke	1162	Koje plaćaju drugi osim poslovnih subjekata ili koje se ne može identificirati
1111	koje plaćaju pojedinci		
1112	koje plaćaju društva i druga poduzeća	12	Socijalni doprinosi
1113	neraspodijeljeni između 1111 i 1112	121	Doprinosi za socijalnu sigurnost
112	Porezi na platni spisak i radnu snagu	1211	Doprinosi zaposlenika
113	Porezi na imovinu	1212	Doprinosi poslodavca
1131	Opetovani porezi na nepokretnu imovinu	1213	Doprinosi samozaposlenih ili nezaposlenih
1132	Opetovani porezi na neto bogatstvo	1214	Neraspodjeljivi doprinosi
1133	Porezi na imanje, nasljedstvo i darove	122	Ostali socijalni doprinosi
1134	Porezi na financijske i kapitalne transakcije	1221	Doprinosi zaposlenika
1135	Ostali neopetovani porezi na imovinu	1222	Doprinosi poslodavca
1136	Ostali opetovani porezi na imovinu	1223	Pretpostavljeni doprinosi
114	Porezi na robu i usluge	13	Potpore
1141	Opći porezi na dodanu vrijednost, ukupnu prodaju i promet	131	Potpore od stranih država
11411	Porezi na dodanu vrijednost	1311	Tekuće
11412	Porezi na ukupnu prodaju	1312	Kapitalne
11413	Porezi na promet i drugi opći porezi na robe i usluge	132	Potpore međunarodnih organizacija
1142	Trošarine (posebni porezi)	1321	Tekuće
1143	Dobit fiskalnih monopola	1322	Kapitalne
1144	Porezi na određene usluge	133	Potpore drugih razina nacionalne države
1145	Porezi na korištenje robe i na odobrenje za korištenje robe i obavljanje djelatnosti	1331	Tekuće
11451	Porezi na motorna vozila	1332	Kapitalne
11452	Ostali porezi na korištenje robe i na odobrenje za korištenje robe ili obavljanje aktivnosti	14	Ostali prihodi
1146	Ostali porezi na robu i usluge	141	Dohodak od imovine
11461	Porezi na prekid odnosa	1411	Kamate
11462	Raznovrsni drugi porezi na robu i usluge	1412	Dividende
115	Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	1413	Podizanje novaca iz dohotka kvazidruštava
1151	Carine i ostale uvozne dažbine	1414	Najamnine
1152	Porezi na izvoz	142	Prodaja robe i usluga
1153	Dobit od izvoznih ili uvoznih monopola	1421	Prodaja trgovačkih ustanova
1154	Dobiti od razmjene	1422	Administrativne naknade
1155	Porezi na razmjene	1423	Povremene prodaje netržišnih ustanova
1156	Ostali porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	1424	Pretpostavljene prodaje roba i usluga
116	Ostali porezi	143	Kazne, globe i preuzete obveze
		144	Dobrovoljni transferi različiti od potpora
		1441	Tekući
		1442	Kapitalni
		145	Raznovrsni i neidentificirani prihodi

Neporezni prihodi sastoje se u osnovi od:

- socijalnih doprinosa (primici od osoba koje su osigurane programima socijalnog osiguranja ili od njihovih poslodavaca, koji su nametnuti ili dobrovoljni, a po kojima zaposlenik ima pravo na primanje socijalnih pogodnosti, odnosno zaštite),
- potpora (dobrovoljni transferi koje jedinice države primaju od drugih jedinica države ili međunarodnih organizacija),

- dohotka od imovine (prihod koji se ostvaruje kad jedinice države daju na raspolaganje drugim jedinicama financijsku imovinu i/ili neproizvedenu imovinu. Kamate, dividende i najamnine su najvažnije komponente ove kategorije),
- prihoda od prodaja roba i usluga (uključuju prodaje tržišnih i netržišnih državnih institucionalnih jedinica, administrativne naknade i sl.)

Ostali tipovi neporeznog prihoda mogu biti penali, kazne, preuzeta založena imovina, namire od sudskih procesa, i ostali dobrovoljni transferi osim potpora. Cjeloviti pregled prihoda prema novom sustavu državne financijske statistike prikazuje tablica 2.1.³⁷

2.2.3.2. Rashodi proračuna

Proračunski rashodi odražavaju način upotrebe proračunskih prihoda u izvršavanju državnih funkcija. Veličina proračunskih rashoda povezana je s opsegom sve razgranatijih funkcija koje obavlja suvremena država. Pritom se uočavaju trendovi rasta javnih rashoda uz istovremenu decentralizaciju.³⁸ Rashodima proračuna u ekonomskom smislu smatraju vrijednosti onih poslovnih događaja i transakcija koje umanjuju neto vrijednost državnog subjekta.

Rashodi su posljedica transakcija među institucionalnim jedinicama koje u javnom sektoru mogu biti: razmjene (kada jedinica dobiva neku protučinidbu) ili transferi (kada nema protučinidbe ili nije direktna veza između davanja i protučinidbe). Rashodi mogu biti i posljedica tzv. ostalih ekonomskih tokova, a označuju promjene vrijednosti imovine i obveza, npr. rashodovanje, zastarijevanje, uništenje usljed izvanrednih okolnost, uništenja, iscrpljenja prirodnih izvora, i sl.

Rashodi nastaju u postupku obavljanja djelatnosti s ciljem postizanja učinaka koji u javnom sektoru mogu biti:

- određena vrijednost i kvaliteta učinaka (*output*) i
- utjecaj učinaka na postavljene ciljeve i društvenu zajednicu (*outcome*).

Državne jedinice stvaraju tri vrste rashoda³⁹:

1. za besplatno pružanje usluga zajednici, npr. javna administracija, obrana, provođenje zakona, javno zdravstvo, odnosno izdaci za usluge koje zbog nedostatka tržišta moraju biti organizirane i financirane od strane države;
2. za besplatno (ili skoro besplatno) pružanje dobara ili usluga u svrhu provođenja socijalne politike;
3. transfere drugim jedinicama u cilju preraspodjele dohotka ili blagostanja.

Dvije su osnovne klasifikacije javnih rashoda koje se baziraju na funkcijama države: **ekonomska klasifikacija i funkcijska klasifikacija**. Ove klasifikacije slijede dva glavna smjera: **svrhu rashoda i ekonomska obilježja rashoda**.

Funkcijska klasifikacija⁴⁰ - osim praćenja tekuće javne potrošnje po funkcijama, pruža mogućnost i za praćenje trendova te usporedbu među zemljama o učešću države u pojedinim ekonomskim i socijalnim funkcijama. Zbog činjenice da na ovaj način klasificirani rashodi nisu pod utjecajem promjena ustroja države, pogodna je i za usporedbe dužih vremenskih nizova.

Državne funkcije grupirane su u deset osnovnih grupa navedenih u prvoj koloni križne tablice br. 2.2. u nastavku.

³⁷ Cjelovita klasifikacija prihoda proračuna sastavni je dio jedinstvene metodologije svih relevantnih priručnika državne financijske statistike pa je tako prikazana tablica objavljena u prilogu poglavlja 5. op. cit.: "GFS 2001".

³⁸ Porast javnih rashoda uzrokovan je: rastom dohotka po stanovniku, tehnološkim promjenama, promjenom broja stanovnika, relativnim troškovima javnih usluga (porast troškova u odnosu na privatna dobra), urbanizacijom; dostupnost poreznih izvora; politički i društveni faktori. cf. op. cit.: Musgrave, R. i P.: str. 129. – 132.

³⁹ op. cit. SNA, 1993., ch. 4. 104.

⁴⁰ Funkcionalna klasifikacija, poznata kao Klasifikacija funkcija države (COFOG), je sastavljena u Organizaciji za ekonomsku suradnju i razvoj, a objavljena pri Statističkom sektoru Ujedinjenih naroda. Cjelokupna klasifikacija objavljena je i u prilogu poglavlja 6. (op. cit.: GFS 2001.).

Ekonomska klasifikacija rashoda razvrstava rashode i izdatke prema njihovim prirodnim vrstama. Ovisno o zastupljenom računovodstvenom konceptu postoje dvije međunarodno primjenjive ekonomske klasifikacije.

Ekonomska klasifikacija temeljena na novčanom konceptu⁴¹ državnih izdataka i pozajmljivanja umanjeno za otplate razvrstava javne rashode i izdatke na:

1. Tekuće izdatke;
2. Kapitalne izdatke;
3. Pozajmljivanje umanjeno za otplate.

Pritom se tekući izdaci dijele u tri skupine, i to:

1. Izdaci za robu i usluge;
2. Izdaci za kamate;
3. Subvencije i drugi tekući transferi.

Kapitalni rashodi nastaju i bilježe se u visini izdataka pri:

1. Stjecanju stalne (kapitalne) imovine;
2. Kupnji zalih;
3. Kupnji zemljišta i nematerijalne imovine;
4. Kapitalnim transferima.⁴²

Pozajmljivanje umanjeno za otplate uključuje izdatke pozajmljivanja novca u svrhu ostvarivanja ciljeva javne politike, a ne zbog upravljanja likvidnošću države ili zbog zarade. Ovako nastali izdaci razlikuju se od prethodno navedenih izdataka koji su bespovratna, obvezna ili ne obvezna davanja drugima, pa stoga i u suštinskom ekonomskom smislu predstavljaju stvarne rashode. Izdaci s naslova pozajmljivanja znače financijska potraživanja države prema drugima ili sudjelovanje države u vlasničkim udjelima poduzeća. Stavke uključuju sve dane zajmove i vlasničke udjele, koje je država odobrila i stekla, umanjene za primitke na ime otplate glavnice danih zajmova, prodanih udjela ili vlasničkog kapitala vraćenog državi. U ovu kategoriju pripadaju: dani tuzemni i inozemni zajmovi, stjecanje udjela u glavnici i amortizacija danih državnih zajmova.

Ekonomska klasifikacija temeljena na obračunskom konceptu nastanka događaja⁴³ kategorizira javne rashode u osam temeljnih skupina, i to:

1. Naknade zaposlenima;
2. Utrošci roba i usluga;
3. Potrošnja trajne imovine (amortizacija);
4. Rashodi korištenja tuđe imovine (kamate);
5. Subvencije;
6. Potpore;
7. Socijalne pogodnosti;
8. Ostali rashodi.

Iz predstavljenih sustava ekonomske klasifikacije javnih rashoda vidljive su značajne razlike u metodologiji obuhvata i načinu priznavanja kategorija uspješnosti što će se detaljnije prikazati u nastavku rada.

Istovremenim promatranjem funkcijske i ekonomske klasifikacije dobiva se cjelovita slika javne potrošnje. Osnovna križna tablica to zorno prikazuje:

⁴¹ Detaljnije vidjeti u "A Manual on Government Finance Statistics 1986", IMF, Washington, 1986. (dalje skraćeno: GFS 1986).

⁴² Kapitalni transferi su transferi izdaci koji su učinjeni s ciljem da primatelju omoguće stjecanje kapitalne imovine, da mu nadoknade uništenje kapitalne imovine ili da mu uvećaju financijski kapital. Kapitalni transferi se klasificiraju prema vrstama primatelja.

⁴³ Novi sustav državne financijske statistike temelji se na konceptu nastanka događaja i u cijelosti je predstavljen u op. cit. priručniku: GFS 2001.

Tablica 2.2. Križna klasifikacija funkcionalne i ekonomske klasifikacije rashoda⁴⁴

Funkcionalna / Ekonomska	Naknade zaposlenicima	Korištenje roba i usluga	Potrošnja trajnog kapitala	Kamate	Subvencije	Potpore	Socijalne pogodnosti	Ostali rashodi
Opće javne službe								
Obrana								
Javni red i sigurnost								
Ekonomski poslovi								
Zaštita okoliša								
Usluge unapređenja stanovanja i zajednice								
Zdravstvo								
Rekreacija, kultura i religija								
Obrazovanje								
Socijalna zaštita								

Temeljno načelo u sustavu proračuna je načelo **proračunske ravnoteže**, odnosno vrijednosne ujednačenosti rashodne i prihodne strane proračuna. Drugim riječima, planirani rashodi i izdaci proračuna moraju unaprijed biti pokriveni planiranim prihodima i primicima.

Neovisno o proračunskom konceptu koji se primjenjuje, proračunska ravnoteža je ishodišna i nezaobilazna determinanta uspostavljanja ostalih planskih relacija u sustavu proračuna.

U uvjetima primjene novčanog koncepta proračunska ravnoteža temelji se na jednadžbi:

UKUPNI PRIHODI (TEKUĆI, KAPITALNI I POTPORE)

=

UKUPNI IZDACI I POZAJMLJIVANJE UMANJENO ZA OTPLATE

Ako iznos predviđenih izdataka premašuje predviđene izvore (prihode) pristupa se dodatnom zaduživanju. Tada se uspostavlja sljedeća ravnoteža:

UKUPNI PRIHODI (TEKUĆI, KAPITALNI I POTPORE) + ZADUŽIVANJE UMANJENO ZA OTPLATE

=

UKUPNI IZDACI I POZAJMLJIVANJE UMANJENO ZA OTPLATE

U uvjetima primjene koncepta nastanka događaja proračunska ravnoteža temelji se na jednadžbi:

UKUPNI RASHODI FISKALNOG RAZDOBLJA

=

UKUPNI PRIHODI FISKALNOG RAZDOBLJA + PRENESENI VIŠKOVI PRIHODA

To znači da planirani rashodi proračuna za fiskalnu godinu moraju imati svoje pokriće u planiranim prihodima fiskalne godine i neutrošenim sredstvima (viškovima prihoda) iz prethodnih fiskalnih godina. Značajno je spomenuti da je ravnoteža obvezna ne samo zbog pokrića planirane potrošnje, već i zbog opterećenja poreznih obveznika. To znači da, ako planirani prihodi nisu potrebni za pokriće planiranih rashoda, treba mjerama fiskalne politike smanjiti porezno opterećenje.

2.2.3.3. Državna riznica – povezujući element sustava proračuna

Promatrajući sustav proračuna, njegovo funkcioniranje može se podijeliti, u pravilu, na jednogodišnje cikluse, pri čemu se jedan proračunski ciklus sastoji od tri okvirne skupine aktivnosti, i to:

⁴⁴ cf. op. cit.: "GFS 2001", poglavlje 6.67.

1. Planiranje, izrada i donošenje proračuna;
2. Izvršavanje proračuna;
3. Nadzor sustava proračuna.

Sve ove aktivnosti, iako sadržajno i izvedbeno vrlo različite, odvijaju se u funkciji povezivanja, sučeljavanja i izravnog ekonomskog, financijskog, funkcionalnog i pravnog manifestiranja prihoda i rashoda kao elemenata sustava proračuna.

Proračunski prihodi i proračunski rashodi, premda u ukupnosti čine cjelinu sustava, međusobno su suprotne kategorije. Na jednoj strani, vrste proračunskih prihoda, načini i dinamika njihovog ubiranja i potrebna visina utvrđena je fiskalnom i općom politikom. Na drugoj strani, dinamika, iznos i struktura javnih rashoda definirana je usvojenim proračunom koji postaje obvezujući okvir za njihovu realizaciju.

Ostvarivanje ovih elemenata prema planiranoj dinamici i opsegu preduvjet je funkcioniranja sustava u cjelini. Stoga se nameće nužnost postojanja povezujućeg elementa sustava – riznice, koji će operativno provoditi aktivnosti i radnje cjelokupnog proračunskog ciklusa. Riznica se pojavljuje kao veza, most između proračunskih prihoda, s jedne strane, i proračunskih rashoda, s druge strane.

Prema općoj terminologiji riječ **riznica** ili **trezor**, kao njezin sinonim, podrazumijeva blagajnu, pretinac ili posebnu prostoriju u kojoj se čuvaju dragocjenosti, vrijednosni papiri i ostale vrijednosti. U suvremenim uvjetima riznica je višeznačan pojam kojim se osim prethodno navedenog "spremišta" za vrijednosti, označava i "javna institucija putem koje se u mnogim zemljama provodi financijska služba države i ostalih političko-teritorijalnih jedinica, a vezana je uz ministarstvo financija i aktivno djeluje u području financijskih i monetarnih intervencija na suzbijanju financijske nelikvidnosti i poremećaja općeg stanja nelikvidnosti".⁴⁵

U tom smislu i prvi hrvatski Zakon o proračunu⁴⁶ definirao je riznicu kao "organizacijsku jedinicu Ministarstva financija, u kojoj se u skladu sa Zakonom, Uredbom o sustavu glavne knjige riznice i načinu vođenja jedinstvenog računa riznice i drugim propisima, obavljaju poslovi koji se odnose na državni proračun, napose planiranje i izvršavanje državnog proračuna, nadzor državnog proračuna, upravljanje novcem, te državno računovodstvo."

Državnoj riznici predstavlja složeni sustav proračunskog i financijskog upravljanja državnim aktivnostima koji se operacionalizira u povezivanju javnih prihoda i javnih rashoda (izdataka). Povezivanje se odvija u svim fazama proračunskog ciklusa, od procjena i planiranja, operativnog izvršenja uz potrebu prilagodbe i nadzor, do analiziranja i izvješćivanja po završetku ciklusa.

Ova funkcija "mosta" potrebna je jer su tijela koja se brinu o javnim prihodima i javnim izdacima razdvojena⁴⁷, a dinamika ostvarivanja prihoda i nastanka potreba (obveza) za izdacima neujednačena. Funkciju državne riznice moguće je sagledati u širem kontekstu osnovnih zadataka proračunskog i financijskog upravljanja državnim aktivnostima koje najčešće provodi ministarstvo financija. Ovi zadaci uključuju:⁴⁸

- formuliranje proračunske i porezne politike u okviru postojeće makroekonomske politike;
- pripremu proračuna: formuliranje i procjene proračunskih primitaka te tekućih i kapitalnih izdataka, kao i elaboriranje i predočavanje proračuna parlamentu;
- izvršavanje proračuna: izvršavanje i kontrolu aktivnosti središnje vlasti, kao i praćenje aktivnosti izvanproračunskih fondova i lokalne samouprave;
- financijske operacije povezane s izvršenjem proračuna: upravljanje novcem, vođenje registra državnih sredstava i obveza, izdavanje državnih vrijednosnica i garancija, upravljanje unutarnjim i vanjskim javnim dugom, upravljanje inozemnom pomoći i dr.;

⁴⁵ cf. "Rječnik bankarstva i financija", Masmedia, Zagreb, str. 492.

⁴⁶ Prvi hrvatski Zakon o proračunu, Nar. nov. br. 92/1994.

⁴⁷ cf. op. cit. Sever, I., str. 347.

⁴⁸ cf. Vašiček, D.: "Neki praktični aspekti funkcioniranja sustava državne riznice", časopis "Računovodstvo i financije", HZRI, Zagreb br. 9/1998., str. 36.

- izgradnju i praćenje informatičkog sustava državnih operacija
- reviziju i nadzor izvršenja proračuna u skladu s odobrenjima, te u novije vrijeme analizu troškovne efikasnosti korištenja državnih sredstava.

Postoje i neke druge funkcije, više administrativne i zakonodavne prirode, koje također obavlja, u pravilu ministarstvo financija, a među njima su svakako priprema financijskih (propisa), financijsko praćenje i kontrola državnih poduzeća, te reguliranje plaća i usluga državnih službenika. U obavljanju spomenutih administrativnih i zakonodavnih funkcija ministarstva financija, državna riznica uglavnom ne sudjeluje. Kao što je i uloga samog ministarstva financija u pojedinim zemljama različita, tako je i uloga državne riznice kao integralnog dijela ministarstva, različita ovisno o povijesnim, institucionalnim, gospodarskim i političkim posebnostima svake zemlje.

Premda u svijetu ne postoji jedinstveni ili barem dominantno zastupljeni model funkcioniranja državne riznice, ona je u svim zemljama koje su je ustrojile primarno zadužena za upravljanje državnim financijama. Višestruke funkcije državne riznice u upravljanju javnim financijama mogu se razvrstati u ove skupine⁴⁹:

1. **Blagajnička funkcija** koja obuhvaća prikupljanje svih proračunskih i izvanproračunskih prihoda i primitaka te namirivanje svih javnih izdataka;
2. **Bankarska funkcija** koja osigurava pokrivanje proračunskog manjka;
3. **Funkcija novčane i financijske kontrole** koja obuhvaća "praćenje i nadzor obujma novčane mase u procesu uravnoteženja sveukupnih izdataka i kreiranje novca", te financijsku kontrolu ekonomskog sektora.

U operativnom smislu ipak treba istaknuti integrativni faktor riznice u povezivanju prihoda i rashoda proračuna koji uključuje:⁵⁰

a) na prihodnoj strani (strani primitaka): prikupljanje poreza i drugih proračunskih i neproračunskih prihoda i primitaka, pregovaranje s bankama o prikupljanju prihoda putem bankarskog sustava, kontrola prikupljanja novca putem bankarskog sustava, distribucija primitaka između raznih razina vlasti (država i lokalna samouprava) ili prema posebnim programima;

b) na rashodnoj strani (strani izdataka):

- alociranje resursa ili općih financijskih ograničenja potrošnim jedinicama za njihove rashode i izdatke ili autorizacija (odobrenja) i obrađivanja zahtjeva za nastankom rashoda i isplatama koje podnose potrošne jedinice, pojedinačno ili automatsko plaćanje po zahtjevima za isplatama izdataka koje podnose potrošne jedinice. Učinkovito funkcioniranje riznice temelji se na suvremenom financijskom informatičkom sustavu.⁵¹

⁴⁹ cf. op. cit.: Sever, I. str. 347.

⁵⁰ Cf.: Premchand, A.: "Public Expenditure management", IMF, Washington, 1993., str. 22.

⁵¹ Prema Minassian, T.; Parente, P.; Mendez, P. M.: "Setting up Treasury in Countries in transition", IMF 1995., W/P, p. 5. osnovna obilježja suvremenog državnog informatičkog sustava obuhvaćaju sljedeće:

1) sustav treba biti tako postavljen da može procesirati sve transakcije - bilo da su proračunske ili vanproračunske, te uključuje sve transakcije i promjene koje se odnose na promjene u aktivni i pasivi središnje vlasti (sredstva i obveze) - svih korisnika državnog proračuna (svih potrošnih jedinica) direktno povezanih u sustavu, kao i neke transakcije potrošnih mjesta koja nisu direktno povezana u sustav.

2) Potrošne jedinice koje su direktno povezane u sustav moraju evidentirati u sustavu sve faze u nastanku troškova, od nastanka obveze do isplate. Sustav automatski provjerava mogućnost svake transakcije s odgovarajućim proračunskim mjestom, te usklađenost s ograničenjima koja su postavljena potrošnim jedinicama. Samo prema takvim verifikacijama, sustav dozvoljava da se ispostavi odgovarajući nalog za plaćanje i izvrši doznaka. Osiguravanjem usklađivanja stvarnih troškova pojedinih potrošnih jedinica s njihovim odobrenim predviđenim proračunom i postavljenim ograničenjima u tom razdoblju, sistem ostvaruju kontrolu riznice nad izvršavanjem državnog proračuna.

3) Država ima samo jedan jedinstveni račun u središnjoj banci, a računi ministarstava i drugih agencija su neka vrsta knjigovodstvenog konta (podračuna) u sustavu, a salda na njima koriste se za pokriće neto negativnog salda pri središnjoj banci.

4) Sve transakcije knjiže se unutar samog sustava, prema standardiziranim knjigovodstvenim pravilima i principima. To omogućava riznici ažurni pregled nad državnim financijskim transakcijama. Informacije koje su proizvod takvog sustava riznica će koristiti za pripreme periodičnih izvješća i izvršavanje proračuna, te za izradu godišnjih izvješća o izvršenju proračuna u cjelini.

Mjesto i uloga riznice u hrvatskom proračunskom ciklusu može se sagledati i iz sljedeće tablice.⁵²

Tablica 2.3. Povezanost djelatnosti Državne riznice s fazama izvršenja proračuna

Faze/Subjekt	Proračun	Državna riznica
Priprema	Određivanje politike i ciljeva: - izrada i donošenje proračuna	- Informacijska podrška i baza podataka za planiranje proračuna
Izvršenje	Raspored (korištenje) resursa u izvršavanju ciljeva proračuna: - izvršavanje proračuna kroz: - utvrđivanje odgovornosti i nadležnosti za ubiranje prihoda - utvrđivanje odgovornosti izvršne vlasti za trošenje javnog novca - određivanje načina (izvora zaduživanja) i gornje granice zaduživanja	Upravljanje javnim novcem u vidu: - prikupljanja novčanih sredstava po osnovi planiranih primitaka - obavljanja isplata u skladu s odobrenim zahtjevima korisnika proračuna - upravljanje državnim dugom - ustroj državnog računovodstva kao informatičke podrške realizaciji funkcija Državne riznice i proračuna
Kontrola (nadzor) izvršenja	Sigurnost da se navedeni zahtjevi obavljaju učinkovito: - kontrola izvršenja proračuna - utvrđivanje odgovornosti ministra financija, resornih ministara i nižih struktura javne vlasti za izvršenje proračuna - ustroj državne revizije (eksterne) i interne revizije	Osigurati nadzor nad trošenjem javnog novca putem: - financijske kontrole - računovodstvene kontrole - revizije i samih kontrolnih mehanizama ugrađenih u sustav državnog računovodstva

⁵² cf. Vašiček, V.: "Računovodstveno informacijski sustav kao podrška izvršavanju ciljeva proračuna", doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Zagreb, 1997., str. 62., a šire o razvoju hrvatske državne riznice vidjeti op.cit. Bajo, A., str.104.-126.

3. UPRAVLJANJE JAVNIM SEKTOROM - JAVNI MENADŽMENT

Promatrajući računovodstvo kao izvor informacija i pretpostavku odlučivanja i uopće djelovanja javnog menadžmenta nameće se potrebnim sagledati proces upravljanja javnim sektorom i njegov razvoj u kontekstu suvremenih reformi.

3.1. 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":⁵³ čestitosti, objektivnosti, odgovornosti, otvorenosti, iskrenosti i vodstva.

Otvorenost treba osigurati povjerenje korisnika javnih dobara i usluga u proces donošenja odluka, kreiranje i provođenje politike. Razmjena informacija s korisnicima osigurava povratne informacije javnom menadžmentu o pravodobnosti i ispravnosti poduzetih mjera i aktivnosti.

Čestitost se temelji na objektivnosti i iskrenosti. Njihove su pretpostavke u ispravnim i pravilnim standardima upravljanjem javnim dobrima i resursima te učinkovitosti kontrolnog okvira menadžmenta. Osobni moralni standardi i profesionalizam javnih menadžera također je vrlo značajan.

Odgovornost je usko povezana s funkcijom vođenja i rukovođenja te mora biti normativno postavljena već kod imenovanja menadžera, naročito na višim razinama. Tako državna vlast kao najviša razina menadžmenta mora biti odgovorna i za nadzor i nadgledanje učinkovitosti i djelotvornosti menadžmenta na nižim hijerarhijskim razinama javnog sektora.

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 tako se 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.

U prilog prethodnoj konstataciji, sljedećom se slikom prikazuje autorovo viđenje strukture javnog menadžmenta u Republici Hrvatskoj:

⁵³ cf. IFAC: "Governance in the Public Sector – a governing body perspective", Research Report, 2001.: www.ifac.org;



Slika 3.1. Hijerarhija upravljanja u hrvatskom javnom sektoru

Obrazloženje slike:

Hijerarhijski odnosi često se u stručnoj i udžbeničkoj literaturi prikazuju piramidom što je učinjeno i na prethodnoj slici. Javni menadžment, odnosno proces upravljanja podijeljen je na stratešku razinu (označeno slovima S i SU na slici), taktičku razinu (označeno slovima T i TU na slici) te operativnu razinu (označeno slovima O i OU na slici).

Strelice označene sa SU, TU i OU pokazuju smjer upravljačkih odluka prema hijerarhijskim razinama menadžmenta sve do operativnih izvršitelja programa i djelatnosti.

Piramida je vizualno podijeljena na osjenčani i neosjenčani dio. Time se želi ukazati na postojanje usporednog, ali i tijesno povezanog sustava upravljanja na državnoj i lokalnoj razini.

Na državnoj strateškoj razini (S₁ i S₂) 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 i dijelu njihova donošenja sudjeluje i strateški javni menadžment na lokalnoj razini (S₂). Osim ovih odluka strateški menadžment na lokalnoj razini donosi i niz autonomnih strateških odluka u okvirima autonomnih samoupravnih prava predviđenih zakonima i Ustavom (S₃). Odluke se prenose na taktičku razinu koja je također podijeljena na tri segmenta: dio odluka koje se odnose isključivo na funkcioniranje središnje države (T₁), dio koji se odnosi na središnju i lokalnu državu (T₂) i dio koji se odnosi isključivo na funkcioniranje lokalne države (T₃). Ovu razinu javnog menadžmenta čine čelnici državnih agencija, ministarstava, državnih ureda, ravnateljstava, državnih uprava, gradskih i županijskih uprava i sl. Zadaća menadžmenta na ovoj razini je da donosi odluke kojima će se strateške odluke provesti na operativnoj razini. Ove se odluke oblikuju kao razni napuci, pravilnici, službena stajališta, naredbe i sl. Ove se odluke u navedenim oblicima 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 (O₁), zajedničku domenu središnje i lokalne države (O₂) i domenu lokalne države (O₃).

Upravljačka je struktura u hrvatskom 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.

3.2. Obilježja upravljanja u javnom sektoru

Funkcionalna i institucionalna složenost javnog sektora implicira i vrlo složenim sustavom upravljanja. Nemogućnost primjene isključivo ekonomskih kriterija u određivanju ciljeva djelovanja kao i mjerenja rezultata, uz naglašenu političku komponentu rezultiralo 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:⁵⁴

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 njenim poslovanjem i izravnije prihvaćanje odgovornosti javnog menadžmenta za postizanje očekivane razine učinkovitosti. Pod uspješnim se upravljanjem podrazumijeva korisnički usmjereno, efikasno i transparentno upravljanje javnim poslovima u javnom interesu.

Za razliku od poduzetničkog sektora, čija 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 na raspoložive i utrošene resurse.

Financijski rezultati poslovanja i mjerenje uspješnosti financijskim pokazateljima predstavlja samo jednu od važnih komponenti cjelovitog sagledavanja i ocjene uspješnosti javnog menadžmenta. Korištenje tržišne valorizacije kao primarnog kriterija ocjene učinkovitosti javnog menadžmenta ograničeno je zbog sužene uloge tržišta u zadovoljavanju općih i zajedničkih potreba.

Nepostojanje standardnog sustava pokazatelja i postupaka analize predstavlja problem u ocjeni učinkovitosti i djelotvornosti javnog sektora, a time i djelotvornosti javnog menadžmenta.

Za izražavanje rezultata djelatnosti državne jedinice često se koriste kao pokazatelji: učinkovitost i djelotvornost.⁵⁵

Korištenje pokazatelja uspješnosti koji uključuje usporedbu *outputa* prema *inputima* nosi opasnost da se nepotpunim, pogrešnim definiranjem *outputa* ili *inputa* dobije iskrivljena informa-

⁵⁴ Slična ograničenja postoje i u razvijenim zemljama kao npr. u Švedskoj. Više cf. Roje, G.: "Utjecaj primjene računovodstvenih koncepata na financijsko upravljanje u javnom sektoru", magistarski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, 2006., str.7.

⁵⁵ **Efficiency** kao mjera efikasnosti (uspješnosti) je kvantitativni pokazatelj izražen odnosom *outputa* i *inputa* ili iznosom *outputa* po jedinici *inputa*, dok je **effectiveness** više kvalitativni pokazatelj odnosa između *outputa* državne jedinice i objektivnih pretpostavki za ostvarivanje tih *outputa*, tj. podrazumijeva davanje ocjene o optimalnosti izvršavanja postavljenih ciljeva uz postojeće resurse. cf. Antony/Young: "Management Control in Nonprofit Organizations", Irwin, Homewood, Illinois, 1998., str. 15. i 16.

cija 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.).

Na nižim razinama javne vlasti i u okviru nekih djelatnosti moguće ostvariti preciznije mjerenje *outputa* (primjerice, broj izvršenih medicinskih usluga, broj upisanih učenika i studenata, broj uspješno diplomiranih, i sl.). Pritom je važno koristiti raspon *outputa* jer niti jedan 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.

Temeljom pretpostavkom uspješnog upravljanja državom u međunarodnim stručnim krugovima smatra se postizanje fiskalne *transparentnosti*⁵⁶. Ona potiče kvalitetniju i sadržajnu javnu raspravu o oblikovanju i rezultatima fiskalne i šire ekonomske politike, te javni menadžment čini odgovornijim za primjenu i rezultate te politike. Na taj se način postiže veći kredibilitet države i podržava postizanje makroekonomske stabilnosti i viših stopa gospodarskog rasta. U tom je smislu Međunarodni monetarni fond 2001. godine usvojio **Kodeks fiskalne transparentnosti**⁵⁷ kojim se definira općeprihvaćeni međunarodni okvir transparentnosti državnih financija i nacionalne fiskalne politike. Kodeks obuhvaća pitanja jasnoće, uloge i odgovornosti javnog menadžmenta, dostupnost informacija javnosti, faze proračunskog ciklusa (pripremu, izvršavanje i izvještavanje) i osiguranje integriteta fiskalnih podataka.

3.3. Reforma upravljanja u javnom sektoru - novi javni menadžment

U posljednje vrijeme u poduzetničkom sektoru prisutan je zamah korporativnog upravljanja. Ova 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 boljem zadovoljenju 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.⁵⁸

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

⁵⁶ U ovom kontekstu pojam transparentnosti podrazumijeva preglednost i neposrednu raspoloživost informacija, odnosno mogućnost spoznaje svih bitnih kvalitativnih i kvantitativnih obilježja elemenata javne potrošnje i fiskalne politike, a u svrhu donošenja optimalnih odluka, analiza, usporedivosti i nadzora. Doslovni prijevod pojma "fiscal transparency" znači "pogled kroz" neki subjekt i pripisivanje dobiti ili gubitaka izravno članovima tog subjekta. cf. "Porezni leksikon", Institut za javne financije, Zagreb, 1999. str. 144.

⁵⁷ Cf. IMF: "Code of Good Practises on Fiscal Transparency", 2001., www.imf.org

⁵⁸ Cf. World Bank: "Governance matters", W/P, 1999. godina, www.worldbank.org

neekonomski 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*. Suština procesa objedinjenih ovim pojmom svodi se na poboljšanje upravljanja u javnom sektoru.⁵⁹

3.3.1. ZNAČAJKE PROCESA OBUHVAĆENOG KONCEPTOM *NOVI JAVNI MENADŽMENT*

Temeljna značajka koncepta *novi javni menadžment* jest poticanje efikasnijeg upravljanja s ciljem postizanja boljih rezultata u poslovanju.⁶⁰ Uvođenjem normi i ponašanja karakterističnih za poduzetnički sektor naglašava se uloga poduzetničkog sektora u obavljanju određenih usluga javnog sektora – primjerice, u svrhu objedinjavanja upravljanja i učinkovite uporabe državne imovine, financiranju investicija u infrastrukturu, te organizacijskom i vlasničkom preostroju 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 njene djelotvornosti.

Novi javni menadžment je proces koji podržava slijedeće ciljeve⁶¹:

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; i
4. jačanje menadžmenta državnih jedinica uz povećanje odgovornosti spram korisnika.

Za ostvarenje tih ciljeva koriste se različiti instrumenti i postavljaju različita načela koja kvalitetno definiraju proces upravljanja javnim sektorom.

Ključne točke uspješnog djelovanja *novog javnog menadžmenta* su:⁶²

1. Jačanje odgovornosti top menadžmenta kroz proces njihova imenovanja;
2. Utvrđivanje i primjena standarda kroz kvalitetne financijske izvještaje i pokazatelje uspješnosti proračunskih korisnika;
3. Davanje naglaske na rezultat umjesto na procese;
4. Praćenje djelatnosti proračunskih korisnika po aktivnostima ili programima;
5. Uvođenje nekih tržišnih mehanizama u javni sektor kao što je javna nabava odnosno javno natjecanje, a sve s ciljem smanjenja troškova i postizanja bolje kvalitete i standarda;
6. Primjenjivanje različitih tehnika i vještina privatnog sektora u javnom sektoru;
7. Utvrđivanje odgovornosti za uporabu javnih dobara i resursa.

U žarištu ovog koncepta posebno se ističe važnost financijskog upravljanja u javnom sektoru. Uvođenje tržišnih načela tj. ekonomskih zakonitosti i pravila dobrog gospodarstva u javni sektor, zahtijeva i redefiniranje uloge javnog menadžmenta. Uloga javnog menadžmenta podrazumijeva kao prihvaćanje odgovornosti za organizirano i učinkovito djelovanje u području upravljanja resursima i poslovanjem, a kontrolne funkcije se više usmjeravaju na maksimiziranje učina

⁵⁹ Cf. World Bank: "The New public management and its legacy", www.worldbank.org.

⁶⁰ Barret, P.: "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, 2004., str. 4.

⁶¹ Vašiček, V.: "Stanje i pravci primjene računovodstva troškova u javnom sektoru", RIF-ova Riznica, 4/06, HZRF, Zagreb, 2006., str. 23.

⁶² Hughes, O./ O'Neill, D.: "The limits of New Public Management: Reflection on the Kennett "revolution" in Victoria", www.inpuma.research

ka u upravljanju ograničenim resursima, te ostvarivanju zadanih ciljeva s načelom minimiziranja troškova i time smanjenja proračunskih opterećenja.⁶³

Koncept *novog javnog menadžmenta* dakle uključuje sljedeće reformske procese:⁶⁴

- repozicioniranje države i modifikiranje njezine uloge u sustavu – država se tretira kao poslovni subjekt koji kontinuirano i učinkovito posluje,
- usklađivanje poslovanja opće države s tržišnim kriterijima ponašanja, tj. primjenu "prakse dobrog gospodarenja", korištenje outsourcinga za usluge javnom sektoru, privatizaciju trgovačkih društava u državnom vlasništvu, te ulaganja u modelima javno-privatnog partnerstva
- poticanje efikasnijeg upravljanja temeljem procjene učinaka - profesionalizacijom poslova kroz institucijsku podršku, tj. osnivanjem novih, neovisnih, specijaliziranih agencija
- reformiranje državnog računovodstvenog informacijskog sustava sukladno praksi u poduzetničkom računovodstvu.

Proces uvođenja tržišnih kriterija ponašanja čini se ključnom sastavnicom skupa administrativnih i financijskih reformi javnog sektora zajednički objedinjenih konceptom *novi javni menadžment*.

Jedno od vrlo značajnih područja uvođenja tržišnih principa u javni sektor i isključivanje sporednih djelatnosti iz poslovanja državnih jedinica. U kontekstu isključivanja "*non core*" djelatnosti sve se intenzivnija suradnja javnog i privatnog sektora, odnosno specijaliziranih poduzetnika. Njihovom specijalizacijom u "*non core*" područjima osigurava se efikasnije i racionalnije obavljanje pojedinih "sporednih" segmenata poslovanja. Ovaj proces značajan je jer implicira uvođenje tržišnih kriterija ponašanja i mjerenja učinkovitosti i u javni sektor.

U određenom smislu ovaj se proces može smatrati i djelomičnom privatizacijom javnog sektora. U tom smislu sve češće se koristi sintagma javno - privatnog partnerstva koje se kao vrlo širok pojam može smjestiti između tradicionalnih oblika obavljanja javnih poslova i privatizacije⁶⁵.

Pojam *novi javni menadžment*, vrlo je zastupljen u novijoj međunarodnoj literaturi, što je razumljivo s obzirom na sve rašireniji trend provođenja reformskih procesa javnog sektora. Tako se prema nekim autorima koncept *novi javni menadžment* temelji na sljedećim načelima:⁶⁶

1. "razdvajanje poslova ugovaranja usluga od poslova samog izvršenja usluga,
2. financiranje s obzirom na ostvarene rezultate, a ne samo s obzirom na *inpute* potrebne za ostvarenje istih, gradeći na taj način okruženje koje dopušta subjektima privatnog sektora kao dobavljačima da odrede najučinkovitije načine pružanja usluga,
3. reduciranje uloge države kao direktnog ponuđača usluga".

Reformski procesi u okviru implementacije koncepta *novog javnog menadžmenta* započeli su koncem prošlog stoljeća u Velikoj Britaniji, Australiji i Novom Zelandu, a u reformske procese ušle su Kanada, i neke europske zemlje, poput Danske, Finske, Švedske, Francuske, Španjolske i Nizozemske.⁶⁷

Dosadašnja iskustva ovih zemalja upućuju na zaključak da uvođenje *novog javnog menadžmenta* kao skupa reformi javnog sektora, podrazumijeva skup dugoročnih i složenih procesa. Zato

⁶³ Cf. op.cit.: Barret, P., str. 4.

⁶⁴ Cf. op.cit.: Roje, G., str. 53., prema: Azuma, N: "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend", Government Auditing Review, Volume 10, 2003.

⁶⁵ Pojavni oblici javno-privatnog partnerstva vrlo su različiti i mogu se pojaviti kao oblici neformalne suradnje tj. kao priprema buduće suradnje, ali i u formalnim oblicima: dugoročnih ugovora o najmu, *leasingu* i isporuci dobara i usluga, koncesija; djelomične privatizacije pri čemu javni sektor zadržava većinski udjel; zajedničkih projektnih društava pri čemu privatni partner pruža javnu u slugu, a javni partner mu za to plaća naknadu.

⁶⁶ Cf. op.cit. Roje, G., str. 54, prema: English, L. & Guthrie, J.: "Driving privately financed projects in Australia: what makes them tick?", Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol 16, No 3, 2003., str. 498.

⁶⁷ Caridad, M.: "The system and the use of accrual accounting in the local authorities of the United Kingdom, Sweden and Spain, 28th Annual Congress of the European Accounting Association, Gotheborg, 2005.

se u provođenju reformi javnog sektora, temeljenih na teoriji *novog javnog menadžmenta*, ističe postupnost, dugoročnost i dosljednost.⁶⁸

U spomenutim zemljama, primjena koncepta *novog javnog menadžmenta* u obuhvaća sljedeće reformske procese:⁶⁹

1. uvođenje računovodstvenog koncepta nastanka događaja u državno računovodstvo,
2. redefiniranje uloge javnog menadžmenta odnosno poticanje njegove izravnije odgovornosti,
3. unaprjeđenje transparentnosti procedura i odgovornosti javnog menadžmenta,
4. upravljanje zasnovano na učinku i
5. poticanje ostvarivanja što veće ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti svih subjekata u javnom sektoru i javnog sektora u cijelosti primjenom *cost benefit* analiza i kontinuiranim mjerenjem učinaka.

Reforma državnog računovodstvena u pravcu njegove uporabljivosti u procesu odlučivanja značajna je sastavnica provođenja koncepta *novog javnog menadžmenta*.

Reforme računovodstvenog informacijskog sustava u ovog okviru koncepta usmjerene su prema standardizaciji računovodstvenih pravila i postupaka financijskog izvještavanja čime se pospješuje konvergencija državnog računovodstva i računovodstva profitnog sektora.

Pojam transparentnosti ključan je u razumijevanju koncepta *novog javnog menadžmenta*. Podrazumijeva preglednost i neposrednu raspoloživost informacija u svrhu donošenja optimalnih odluka, provedbe analiza i nadzora javne potrošnje i fiskalne politike. Transparentnost je nužna na razini cjelokupne opće države, ali i na razini poslovanja pojedinih državnih jedinica jer se njome ostvareni rezultati mogu izravno povezati s odgovornošću menadžmenta državnih jedinica izvršitelja. U tom kontekstu uvođenje i primjena računovodstvenog koncepta nastanka događaja, te razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru postaje pretpostavka razvoja suvremenog javnog menadžmenta.

Iskustva zemalja koje prednjače u primjeni koncepta *novog javnog menadžmenta*, mogu poslužiti kao primjer zemljama u kojima je reforma javnog sektora tek u početnoj fazi.

3.3.2. REFORMA FINANCIJSKOG UPRAVLJANJA U JAVNOM SEKTORU

Financijsko upravljanje u javnom sektoru može se sagledavati i analizirati s mikro i s makro stajališta.

Pritom mikro stajalište podrazumijeva promatranje financijskog upravljanja na razini državnih jedinica kao sastavnica opće države odnosno javnog sektora u cjelini, a makro stajalište podrazumijeva razmatranje financijskog upravljanja na razini ukupne opće države.

Financijsko upravljanje s makro stajališta pretežno se prepoznaje u području financijskog planiranja i provođenja proračunskih procesa. To poglavito podrazumijeva višegodišnje programsko planiranje proračuna, koordinaciju financiranja planiranjem prihoda i rashoda proračuna, osiguranje zakonitosti i pravovremenosti plaćanja te izvješćivanju o stupnju izvršenja programskih i planskih ograničenja javnih izdataka. Uspješnost financijskog upravljanja promatra se uspoređivanjem planiranih i realiziranih prihoda i rashoda proračuna, a učinkovitost ostvarenih rezultata poslovanja države usporedbom ostvarenih koristi i učinjenih troškova u pravilu se egzaktno ne mjeri. Ovakav pristup financijskom upravljanju u većini zemalja koje nisu započele reforme prenosi se i na nižu razinu, odnosno na financijsko upravljanje u državnim jedinicama. Prioritetni cilj financijskog poslovanja državnih jedinica je zadržavanje razine rashoda u okvirima ograničenja zadanim financijskim planovima. Financijsko upravljanje poslovanjem državnih jedinica u tim

⁶⁸ Reforma javnog sektora u Australiji odvijala se u razdoblju od 1983. do 1996. godine. Više cf. op. cit. Roje, G., str. 55., prema: "Reform in Australian Public Service", www.oag-byg.gc.ca.

⁶⁹ Ibidem.

okolnostima ne podrazumijeva upravljanje resursima, troškovima i rezultatima poslovanja državnih jedinica, niti podrazumijeva isticanje odgovornosti i zasluga za postignuti rezultat.

U tom kontekstu primjena koncepta *novog javnog menadžmenta* znači i reformu u području financijskog upravljanja. To nužno znači reorganiziranje države u ukupnom financijskom sustavu i promjenu njezine uloge u gospodarskom sustavu.

Država se počinje promatrati kao gospodarski subjekt čije se poslovanje ne analizira i ocjenjuje samo u okviru fiskalne godine, već kao poslovni subjekt koji ima zadaću kontinuirano i učinkovito poslovati. To se implicitno prenosi i na njene sastavnice – državne jedinice. U tom smislu financijsko upravljanje na svim institucionalnim razinama države poprima nova obilježja i dobiva nove zadaće.

Pritom je nužno uvažiti posebnosti javnog sektora i funkcija države koje se putem javnog sektora izvršavaju. To su prije svega odsutnost tržišta u dijelu zadovoljavanja općih potreba i otežana uspostava izravne korelacije *outputa (outcoma)* sa svim uložnim *inputima*⁷⁰.

Reforma financijskog upravljanja prvenstveno je reforma javnog menadžmenta i odnosi se dakle 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 kao pretpostavka potiče pokretanje reforme državnog računovodstva u pravcu primjene složenijih računovodstvenih koncepata.

Koncept *novi javni menadžment* implicira usmjeravanje funkcija javnog menadžmenta na maksimiziranje učinaka u upravljanju ograničenim resursima, te ostvarivanju zadanih ciljeva s načelom minimiziranja troškova i time smanjenja proračunskih opterećenja. To upućuje na temeljnu odrednicu započete reforme financijskog upravljanja. Riječ je o prerastanju sustava financijskog upravljanja iz administrativnog sustava upravljanja javnim prihodima i javnim rashodima u složeniji sustav koji uključuje upravljanje svim resursima, dugovima, utrošcima i rezultatima poslovanja.

Pretpostavka efikasnom djelovanju menadžmenta, bez obzira je li riječ o poduzetničkom - privatnom ili javnom sektoru, jest racionalno upravljanje troškovima odnosno razvoj modela računovodstva troškova. Shvaćajući financijsko upravljanje kao jedan od načina kontrole aktivnosti države, može se zaključiti da je njegova zadaća stvaranje pretpostavki za učinkovitiji nadzor kontroli javnih financija, realokaciju i prenamjenu resursa ovisno o prioritetnim potrebama te maksimiziranje učinaka upotrebom ograničenih resursa.

3.4. Suradnja javnog i privatnog sektora - suvremeni izazovi javnom menadžmentu

U kontekstu učinkovitog financijskog upravljanja značajna je usporedba troškova s poznatim ili planiranim koristima određenih aktivnosti. O tome će uveliko ovisiti odlučivanje o načinu izvršavanja određenih aktivnosti. Koncept *novog javnog menadžmenta* ukida ekskluzivnost jedinica javnog sektora u pružanju svih javnih usluga. U smislu izbora najekonomičnijih rješenja potrebno je stoga uzeti u razmatranje potrebe i mogućnosti uključivanja privatnog sektora.

U nastavku se obrazlažu neki razvijeni i sve više rasprostranjeni oblici suradnje javnog i privatnog sektora u izvršavanju funkcija države.

⁷⁰ Više cf. Šević, Ž. (ur): „Gauging Success: Performance Measurement in SE Europe, Open Society Institut, Budapest, 2003.g

3.4.1. KORIŠTENJE VANJSKIH IZVORA - *OUTSOURCING*

Ne postoji jednoznačni pojam kojim bi se pojam *outsourcinga* mogao prevesti i sadržajno obuhvatiti na hrvatskom, pa niti na drugim jezicima.⁷¹ Riječ *outsourcing* postala je globalna riječ i pojam koja označava prepuštanje dijela vlastitih poslova drugim specijaliziranim izvršiteljima. U poslovnom svijetu *outsourcing* je vrlo raširen, a procesom globalizacije dobio je i novu ekonomsku dimenziju.

U javnom sektoru *outsourcingom* možemo smatrati ugovaranje ili prepuštanje dijelova poslova ili cijelih poslova privatnim subjektima uz preuzimanje ovlasti državne ili lokalne uprave u određenom djelokrugu, funkciji ili procesu. Javna administracija ostaje i dalje odgovorna za te poslove, ali ih više izravno ne obavlja. Najčešći oblici provode se: osnivanjem specijaliziranih vladinih agencija kao samostalnih pravnih osoba, davanjem franšiza privatnim izvršiteljima, javno-privatnim *joint-venture* poslovima, aktivnostima volontera i neprofitnih organizacija te raznim oblicima javno-privatnog partnerstva na temeljima operativnog ili financijskog leasinga.⁷²

Ne samo kod nas već i u svijetu, *outsourcing* je često razmatrana tema mogućeg smanjivanja proračuna i troškova javne administracije. U takvim nastojanjima, za brojne administracije *outsourcing* postaje jedna od metoda smanjivanja troškova i povećanja efikasnosti rada.⁷³

"No *outsourcing* ostaje kontroverzni pojam u krugovima državne birokracije. S jedne strane on predstavlja zapravo prepuštanje određenih poslova ili usluga privatnom sektoru, dakle tržištu, koje bi po svoj prilici trebalo osigurati veću racionalizaciju i efikasnost. S druge strane *outsourcing* stvara uvjete za novu preraspodjelu resursa unutar lokalnih i državnih uprava te samim time i uvjete za smanjivanje potrebni lokalnih i državnih službenika."⁷⁴

Različite su interpretacije *outsourcinga*. U SAD-u, većina ispitanih dužnosnika interpretira i tumači *outsourcing* prema poslovima⁷⁵. Za njih je *outsourcing* prepuštanje vladinih poslova privatnom sektoru. Osim takvih mišljenja, pojedini dužnosnici *outsourcing* vide isključivo kao prepuštanje isključivo novih, budućih usluga privatnom sektoru, dok postojeće usluge i podugovaranje ne smatraju pravim *outsourcingom*.

Ciljevi uvođenja *outsourcinga* diljem svijeta mogu se sagledati sa dva ključna aspekta:⁷⁶ aspekt povećanja efikasnosti u pojedinim sredinama te aspekt transformacije. Vlade zemalja koje su usmjerene na povećanje efikasnosti vođene su ciljevima smanjivanja troškova te usmjeravanjem sredstava u druge ključne projekte. Drugi aspekt, transformacije pristupa poslovima, usmjeren je na agresivni pristup realizaciji unaprijed zacrtanih političkih ciljeva na osnovi kojih su pojedine stranke ili koalicije dobile izbore. U tom smislu, *outsourcing* ima ulogu svojevrsnog izbjegavanja istrošenih birokratskih struktura ili pojedinih elemenata za koje se smatra da bi mogli opstruirati realizaciju takvih ključnih ciljeva.

U razmatranju mogućnosti korištenja *outsourcinga* potrebno je razlikovati poslove koji se mogu uključiti u *outsourcing* i poslova koji to ne mogu.

⁷¹ Prema engleskom jeziku *outsourcing* je složenica od riječi *out* što znači *van*, *izvan* i riječi *source* što znači *izvor*, *vrela*.

⁷² cf. Torres, L./Pina, V.: „Public-private partnership and private finance initiatives in the EU and Spanish Local Government“, *European Accounting Review*, Vol.10, No.3, str. 603.-606., EAA, 2001.

⁷³ Prema istraživanju američke agencije Accenture, danas u svijetu čak 90 % ispitanih lokalnih administracija, državnih uprava i vlada nastoji putem *outsourcinga* preraspodijeliti i reorganizirati svoje postojeće izvore i usluge te određeni dio istih prepustiti slobodnom tržištu. Više vidjeti: Accenture: *Outsourcing in Government, Pathways to Value*, 2003, www.accenture.com

⁷⁴ Paliaga, M.: "Outsourcing u jedinicama lokalne uprave", neobjavljena rasprava, HZRF, 2006., Zagreb

⁷⁵ Op.cit.: Accenture: *Outsourcing in Government, Pathways to Value*, 2003.

⁷⁶ Op.cit.: Paliaga, M.

Poslovi se u osnovi dijele na procesne i projektne⁷⁷. Obilježja procesnih poslova je njihovo ponavljanje u kraćem vremenskom razdoblju, standardizirani su, nisu kreativni, dokumentirani su te da ne odstupaju i ne mijenjaju se promjenom ljudi koji ih obavljaju.

Za razliku od njih, "projektne poslovi su jedinstveni, obavljaju se i događaju u dužem vremenskom razdoblju, otežana je njihova dokumentiranost i standardizacija jer se ne ponavljaju uvijek u istom obliku, ovise o osobama koji ih obavljaju i njihovoj kreativnosti"⁷⁸.

Procesni poslovi u principu čine od 70 % do 80 % svih poslova bilo koje organizacije, dok na projektne poslove otpada onih ostalih 20 % do 30 %. S tog osnova, jasno je da je procesne poslove moguće prepustiti drugima, bez gubitka na kvaliteti i uz značajne napretke u efikasnosti i racionalizaciji.⁷⁹ Svjetsko gospodarstvo bilježi mnoge primjere *outsourcinga* gdje iza svjetskih korporacija stoje anonimni izvršitelji diljem svijeta, a mahom u zemljama s jeftinijom radnom snagom.⁸⁰ Prema istraživanju International facility management association iz 2002⁸¹, utvrđeno je da se kod *outsourcing* usluga najčešće ustupaju poslovi securityja (92%), održavanja (87%), cateringa (88 %), čišćenja (85%), IT tehnologije (65%), printanja i kopiranja (58%) itd.

Osnovni je cilj *outsourcinga* u poduzetničkom sektoru je dakle povećanje produktivnosti, a time i povećanjem profita.

U javnom sektoru ovi učinci mogu se promatrati u kontekstu snižavanja troškova⁸² i povećane efikasnosti javnog sektora.

"Osnovni cilj uvođenja *outsourcinga* u lokalne uprave bio bi povećanje efikasnosti i produktivnosti birokracije osobito kroz smanjenje troškova poslovanja, putem *outsourcinga* pomoćnih procesnih poslova (čišćenje i održavanje prostorija, kuhinje i prehrana, fotokopiranje, računovodstvo, informatičke usluge i održavanje web stranica, dio usluga iz komunalne oblasti, komunalno redarstvo, sigurnost zgrade, telefonisti i portiri) te kroz smanjivanje obima "nevažnih" poslova (dostave materijala vijećnicima, distribucija pošte) čime se može poboljšati usluga do konačnih korisnika-građana."⁸³

*Outsourcing*⁸⁴ "prema mišljenju rukovodećih osoba u svjetskim lokalnim i državnim upravama u najvećoj mjeri unapređuje brzinu i kvalitetu pružanja usluga, zatim omogućava bolji pristup ekspertnim znanjima i novim tehnologijama te uporabi istih, omogućava centraliziranje i standardizaciju usluga, omogućuje bolju realizaciju i ostvarivanje zacrtanih političkih ciljeva pojedinih vlada, smanjuje troškove i povećava prihode, unapređuje upravljanje i transparentnost birokracije i omogućuje kompenziranje potreba širenja potrebnih radnih mjesta, efikasnijim, tržišnim i privatnim sustavom".

U javnom sektoru *outsourcing* se može promatrati i kao eliminiranje sporednih poslova i time koncentriranje na osnovne poslove i zadaće.

Drugo, tvrtke na tržištu su visoko motivirane, profitno usmjerene i efikasne te se *outsourcingom* može postići dobivanje kvalitetnijih i bržih usluga čime bi se podigla razina zadovoljstva građana učinkom i djelovanjem javnog sektora.

⁷⁷ Cf. Thomsett, Rob: *Outsourcing: The great debate*, Thomsett company, 2003.

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ "Australaska zrakoplovna kompanija, Qantas prepustila je ukupnu pripremu hrane za avione privatnom sektoru. Australске državne pošte prepustile su svoje prijemne šaltere privatnim osobama. Procesiranje poreznih prijava za državljanje SAD-a rade tvrtke u Indiji u ime i za račun američkog Ministarstva financija." cf. op. cit.: Paliaga, M.

⁸⁰ Više primjera vidjeti: Kovačić, M.: "Izdvajanjem poslova postiže se ušteda, no treba pripaziti", *Poslovni magazin*, RRIF, br.2, 2004.

⁸¹ Prgomet, I.: "Bolje upravljanje nekretninama i opremom, troškovi i do 15 % niži", *Poslovni tjednik*, 2004., br. 100. str. 53.

⁸² Primjer CVP (cost-volume-profit) analize troškova za donošenje odluka o outsourcingu u zdravstvu vidjeti: Hankins, R.W./Baker, J.J.: "Management Accounting for Health Care Organizations", Jones&Bartlett Publ., Sudbury, Boston, 2004., p. 314.-316.

⁸³ Op.cit: Paliaga, M.

⁸⁴ Ibid.

3.4.2. JAVNO- PRIVATNO PARTNERSTVO

Javno-privatno partnerstvo (u daljnjem tekstu - JPP) podrazumijeva suradnju između tijela javne vlasti s privatnim sektorom, bilo na razini središnje ili lokalne zajednice, s ciljem zadovoljavanja neke javne potrebe.

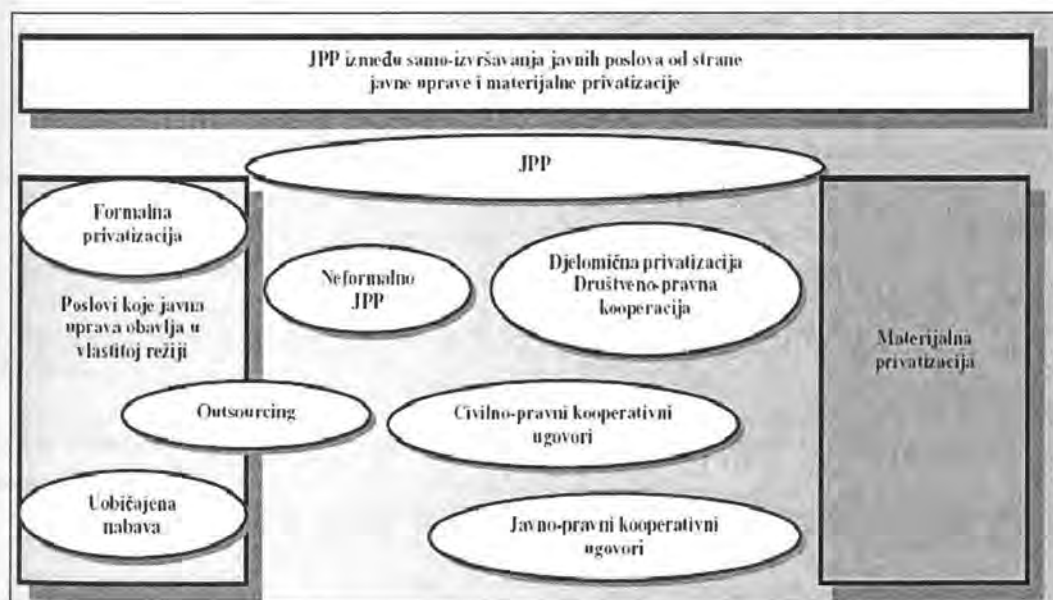
Znatan pomak u razvoju JPP te širenju prakse prijenosa financiranja i upravljanja aktivnostima od javnog interesa na razinu privatnog sektora počinje se događati devedesetih godina 20. stoljeća, zahvaljujući nizu okolnosti. Nove, promijenjene okolnosti uključuju veću spremnost države da u svoje projekte uključi privatne poduzetnike.

Izraz "javno-privatno partnerstvo" nije jednoznačno definiran. Prema Europskoj Komisiji⁸⁵ taj izraz podrazumijeva različite oblike suradnje između subjekata javnog sektora i privatnog poduzetništva, čiji je cilj osigurati financiranje, izgradnju, obnovu, upravljanje ili održavanje građevina ili pružanje usluga.

U najširem smislu JPP mogli bismo definirati kao "skupinu zajedničkih inicijativa javnog sektora te privatnog profitnog i neprofitnog sektora u kojima svaki subjekt pridonosi određene resurse i sudjeluje u planiranju i odlučivanju".⁸⁶

Pod pojmom javno-privatno partnerstvo danas se u užem smislu podrazumijevaju kooperativni pothvati u sklopu kojih javni i privatni sektori udružuju resurse i stručna znanja kako bi, kroz prikladne alokacije resursa, rizika i nagrada, zadovoljili neku javnu potrebu. Tako privatni sektor može angažirati svoje resurse i vještine u pružanju usluga koje tradicionalno osigurava javni sektor.

Pojam partnerstva naglašava novu kvalitetu odnosa između države i poduzetnika, koja je znatno više uravnotežena kroz podjele rizika i nagrada u odnosu na prijašnje uske ugovorne odnose iz područja javne nabave. Na izvjestan način javno-privatno partnerstvo može se smatrati određenim oblikom privatizacije, no uz njega se ne vežu negativne konotacije. Slika 3.2. prikazuje položaj JPP u kontekstu pojma privatizacije.



Izvor: Prozessleitfaden Public Private Partnership (www.initiaved21.de), str.11

Preuzeto: www.wikipedia.org

Slika 3.2. JPP između samo izvršavanja javnih poslova i privatizacije

⁸⁵ Cf. European Commission: „Green Paper on Public-Private Partnership and Community Law on Public Contracts and Concessions,„ COM(2004) 327

⁸⁶ cf. Gulija, B. "Javno-privatno partnerstvo", Euroscope, Bilten Europskog dokumentacijskog centra, br.13/2004., str 1.

Mogućnosti koje stoje na raspolaganju za pružanje javnih usluga kreću se od neposrednog pružanja usluge države do potpune privatizacije, kada država sve odgovornosti, rizike i nagrade za pružanje usluge prenosi na privatni sektor. Unutar tog spektra, JPP možemo razvrstati u nekoliko skupina ovisno o stupnju uključenosti javnog i privatnog sektora i o alokaciji rizika.⁸⁷

Među izrazite prednosti JPP naglašavaju se: generiranje novih izvora sredstava, nove infrastrukture i usluga, poticanje gospodarskog razvoja koji će rezultirati porastom fiskalnih prihoda, racionalnije i bolje usmjeravanje javnih sredstava. Kroz JPP moguće je redefinirati i neposrednu ulogu države u gospodarskim procesima jer privatne specijalizirane tvrtke mogu uspješnije ostvariti složene projekte. Na taj se način *de facto* "usaduju" elementi uspješnosti privatnog sektora u odnosu na metode javnog sektora. Pored toga, JPP doprinosi povećanju produktivnosti javnih usluga i smanjuje veličinu države što je intencije suvremenih kretanja.

Posljednjih godina zabilježen je porast suradnje javnog i privatnog sektora s ciljem razvijanja i izgradnje infrastrukture iz područja zaštite okoliša i transporta, a projekti se sve više šire i u druga područja⁸⁸. Naime, prednosti koje pruža suradnja s privatnim sektorom očituju se kao:⁸⁹

- "Brža izgradnja infrastrukture - JPP često omogućuje javnom sektoru da umjesto jednokratnog kapitalnog izdvajanja plaća korištenje usluge za trajanja projekta, pa je moguće pristupiti izgradnji infrastrukturnih projekata koji bi inače bili izvan proračunskih ograničenja.
- Brža provedba- budući da je za dizajn i izgradnju odgovoran privatni sektor, te da je plaćanje od strane javnog sektora vezano uz raspoloživost usluge, postoje poticaji privatnom sektoru da radove izvede što brže kako bi se što prije počelo s upotrebom.
- Manji ukupni troškovi - privatni sektor zainteresiran je za smanjivanje troškova u cijelom razdoblju operacionalizacije projekta, što je teško postići uz postojeće mehanizme upravljanja u javnom sektoru.
- Bolja alokacija rizika - temeljni je princip javno-privatnog partnerstva alociranje pojedinog rizika partneru koji ga može preuzeti uz najmanji trošak.
- Kvalitetnija usluga - prethodno navedena raspodjela rizika potiče privatni sektor na unapređenje kvalitete pružene usluge jer u većini projekata plaćanje je vezano uz zadovoljavanje unaprijed predviđenih standarda usluga.
- Stvaranje dodatnih prihoda - privatni sektor mora biti u mogućnosti stvoriti dodatne prihode od trećih osoba, smanjujući na taj način izdvajanja (subvencije) javnog sektora.
- Učinkovitije upravljanje - prenoseći odgovornost za pružanje javnih usluga država se javlja u ulozi regulatora i usmjerava se na aktivnosti planiranja i kontrole umjesto upravljanja svakodnevnim pružanjem usluga. "

Također je važno da je, uvodeći konkurenciju u javni sektor moguće usporediti pružanje javnih usluga s tržišnim standardima kako bi se osiguralo da se za uložena sredstva dobiva najbolja vrijednost.

Javno - privatno partnerstvo, općeniti je naziv za moguće različite oblike povezanosti svih sudionika u realizaciji projekta i različite ugovorne forme. Pod zajedničkim nazivom JPP-a postoji niz mogućih ugovornih formi kao što su:⁹⁰

- "Ugovori o upravljanju, gdje privatni sektor preuzima pružanje neke usluge u ime javnog sektora, ali bez preuzimanja ikakva rizika.
- Zajednička ulaganja, prema tumačenju Europske Komisije, spada u tzv. institucionalizirane JPP-ove gdje privatni i javni sektor osnivaju zajedničko poduzeće radi realizacije nekog projekta, a ulog i raspodjela rizika dijele se u dogovorenom odnosu.
- Isključivo ugovorni oblik javno - privatnog partnerstva."

⁸⁷ Cf. op.cit. Gulija, B.: str. 2

⁸⁸ Više op.cit. Torres, L./Pina, V., str. 601.-619.

⁸⁹ Cf.op.cit. Gulija, B.: str. 3

⁹⁰ cf. Marenjak, S.: "Javno - privatno partnerstvo u RH - zaduženje ili obveze javnog sektora?", Zbornik referata XLI. Simpozija, HZRF, Zagreb, 2006., str. 301.

Pod ugovornim formama formom udruživanja najpoznatija su dva modela:

Prvi model, često nazvan "koncesijski model", obilježava izravna veza između privatnog partnera i konačnog korisnika. Privatni partner umjesto, ali pod kontrolom, javnog partnera pruža uslugu javnosti. Drugo obilježje je metoda naknade za zajedničkog ugovaratelja koja se sastoji od pristojbi nametnutih korisnicima usluga, ako je potrebno dodatno potpomognutih subvencijama javnih tijela.

Drugi karakterističan model čisto ugovornog oblika javno - privatnog partnerstva poznat je pod nazivom Privatne financijske inicijative (PFI)⁹¹. Kod PFI modela, privatni partner se poziva da obavlja i rukovodi infrastrukturom za javno tijelo (npr. škole, bolnice i sl.). U ovom modelu, naknada privatnom partneru nema oblik pristojbe plaćene od korisnika za radove ili uslugu, već se redovito plaćanje izvodi od strane javnog partnera. Ova plaćanja mogu biti fiksna, ali se također mogu izračunavati na varijabilni način, na osnovi, na primjer, raspoloživosti građevina ili isporučenih usluga na osnovu strogo definiranih standarda.

S aspekta javnog partnera, ugovaranje projekata primjenom JPP treba koristiti samo ako osigurava veću korist od uloženog novca nego tradicionalni načini nabave.

Tehnike procjene koristi od uloženog novca su složene i zahtijevaju kvalitetne podatke i treba ih koristiti nakon pažljivog razmatranja. Međutim korist od uloženog novca mora biti primarni cilj u očuvanju javnog interesa.

JPP treba usvojiti kao opciju za nabavu i korištenje samo ako se očekuje da će dati veću korist od ulaganja novca u usporedbi s tradicionalnim metodama nabave. Procjena koristi od ulaganja novca je prema tome važna kad se odlučuje o prikladnosti pojedinog modela projekta. Osim toga, uz postojeća ograničenja postupaka nabave, faza vrednovanja neke ponude postaje važna u odlučivanju koji ponuditelj može dati najbolje rješenje, koje je u funkciji osiguranja koristi od ulaganja novca.⁹²

Sve projekte koji se provode na principu privatne financijske inicijative obilježava:

1. dugoročnost, odnosno dugoročna ugovorna suradnja (20 do 30 godina),
2. stvarna preraspodjela poslovnog rizika (rizika izgradnje, rizik potražnje, rizik funkcionalnosti poboljšanje kvaliteta usluge) i
3. sveobuhvatna odgovornost na strani privatnog sektora.

Javno-privatno partnerstvo u Republici Hrvatskoj počinje dobivati sve veću važnost i s obzirom na mogućnosti koje pruža lokalnom javnom sektoru, postaje atraktivna metoda osiguranja ponude lokalne javne infrastrukture. Razlog je tome i činjenica da je Ministarstvo financija propisalo restrikcije u izdavanju suglasnosti na zaduživanje jedinicama lokalne samouprave⁹³. Ograničenost ili pak potpuna nemogućnost zaduživanja radi financiranja javne infrastrukture do sada se nastojala prevladati najčešće: izgradnjom na bazi prodaje prava gradnje i zaduživanjem tvrtke/ustanove u vlasništvu JLP(R)S.

Da bi se u Republici Hrvatskoj uredio i afirmirao model JPP usvojene su Smjernice⁹⁴ Vlade kojima su definirani ciljevi koji se žele postići ugovaranjem JPP-a.⁹⁵

⁹¹ PFI (*Private Finance Initiative*) = program Britanske vlade koji omogućuje modernizaciju javne infrastrukture pribjegavanjem privatnom financiranju. Isti model koristi se u državama članicama EU, ponekad s većim razlikama. Više vidjeti op.cit. Gulija, B., str. 4.

⁹² Detaljnije cf. (1): Vuletić-Antić, B.: "Javno -privatno partnerstvo: investicijski zamah ili javna potrošnja", Zbornik "Hrvatski javni sektor-reforma i razvojne perspektive", HZRiF, 2007., str. 89.-91.; (2) European Commission: "Guidelines for successful Public-Private Partnerships", March, 2003., str. 56.

⁹³ Marenjak, S.: "Javno - privatno partnerstvo i Smjernice Vlade RH", RIF br. 9/06., str. 11.

⁹⁴ Vlada Republike Hrvatske na svojoj sjednici održanoj u lipnju 2006. godine donijela je Prijedlog smjernica za primjenu ugovornih oblika javno - privatnog partnerstva (JPP), a Hrvatski sabor prihvatio je Prijedlog smjernica 7. srpnja 2006. godine.

⁹⁵ cf. Smjernice za primjenu ugovornih oblika javno-privatnog partnerstva (JPP)
<http://www.nn.hr/clanci/sluzbeno/2006/2258.htm>

Javno -privatno partnerstvo u Republici Hrvatskoj dobilo je na posebnoj popularnosti zbog ograničenih mogućnosti zaduživanja proračunskih subjekata. Naime, kada privatni partner izgradi građevinu koja je u njegovom vlasništvu – javni partner plaća najam te građevine, uključujući tu i usluge koje daje privatni partner, a građevina se može uključiti u bilančnu aktivu javnog partnera ili u aktivu privatnoga partnera.

Ako se građevina uključuje u bilančnu aktivu javnog partnera – ona utječe na deficit ili zaduženje jedinice javnog sektora. Ako je uključena u aktivu privatnog partnera tada ovaj oblik financiranja ne utječe na zaduživanje javnog sektora.

Zbog ekspanzije interesa za primjenu modela javno - privatnog partnerstva Vlada Republike hrvatske propisala je uvjete za zaključivanje ugovora o JPP.⁹⁶

Zaključno se može reći da su ciljevi svih oblika javno-privatnog partnerstva su zajednički: ekonomičnija, djelotvornija i učinkovitija, tj. uspješnija proizvodnja javnih proizvoda ili usluga u odnosu na konvencionalan način pružanja javnih usluga.

3.5. Upravljačka kontrola i revizija u javnom sektoru

U kontekstu izvršavanja funkcije upravljanja javnim sektorom menadžmenta vrlo značajnu ulogu imaju i uspostavljeni nadzorni mehanizmi. Nadzor podrazumijeva skup aktivnosti kojima je svrha ocjenjivanje pravilnosti obavljanja određene djelatnosti i otklanjanje, na temelju nalaza obavljenog nadzora uočenih nepravilnosti. Prilikom pokušaja da se precizira pojam nadzora, kontrole, revizije, kontrolinga, inspekcije uočava se postojanje više različitih međusobno dopunjujućih kontrolnih mehanizama i određene terminološke nepreciznosti u njihovom pravilnom pojmovnom određenju.

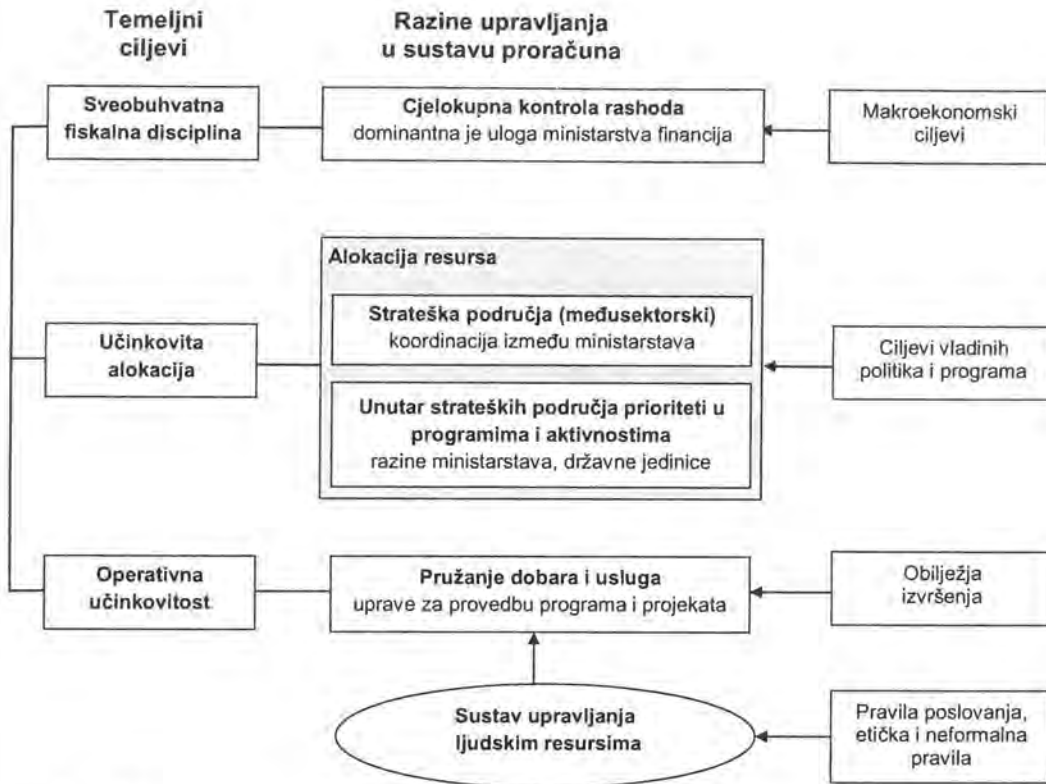
3.5.1. ZNAČAJ KONTROLNIH MEHANIZAMA U PROCESU UPRAVLJANJA

Mjesto i značaj kontrolnih mehanizama posebice je izražena u upravljanju sustavom proračuna. Upravljanje sustavom proračuna (javnim приходima i rashodima) podrazumijeva postojanje nadzora kod svih državnih jedinica (kod svih razina u sustavu) i u svakoj fazi proračunskog ciklusa (pri svim procesima, procedurama i postupcima). Navedeno zorno prikazuje slika 3.3.

Navedena tri cilja upravljanja javnim rashodima međusobno su komplementarni. Bez jake fiskalne discipline nemoguće je provesti prioritetne politike i programe i unaprijediti interne sustave upravljanja. Međutim postojanje samo formalne fiskalne discipline ne osigurava učinkovitu provedbu programa na razinama ministarstava i uprava za provedbu programa, te nametanje ograničenja "odozgo prema dolje" može uzrokovati nedovoljno financiranje mnogih programa, što će umanjiti uspješnost vladine politike u cjelini. Potrebna je optimalna kombinacija mjera kako bi se postigao ujednačeni napredak u postizanju sva tri cilja. U postizanju navedenih ciljeva nužna je prilagodba sustava internog nadzora kao jedna od prioritetnih politika u reformi javne uprave i osposobljavanju administrativnih kapaciteta u cilju pružanja razumnog uvjerenja da će organizacijski i financijski ciljevi državne jedinice biti ostvareni.

U okviru međunarodnih integracijskih procesa pitanju uspostavljanja učinkovite kontrole u javnom sektoru pridaje se iznimna pozornost.

⁹⁶ Ministarstvo financija kontrolira je li ukupan godišnji iznos svih naknada koje javni partner temeljem svih ugovora o JPP-u plaća privatnim partnerima ne prelazi 35% ostvarenog proračunskog prihoda prethodne proračunske godine umanjenog za kapitalne prihode. Detaljnije o proceduri i uvjetima vidjeti: Uredba o davanju prethodne suglasnosti za sklapanje ugovora o javno-privatnom partnerstvu po modelu privatne financijske inicijative, Nar. nov. br 20/2007.



Slika 3.3. Temeljna obilježja upravljanja javnim rashodima i upravljanja proračunom⁹⁷

Sustavi interne financijske kontrole u javnom sektoru su sveobuhvatni kontrolni postupci u najširem smislu te riječi. Interna kontrola ustrojava se s ciljem da se spriječi rizik financijskog gubitka, rizik neizvršavanja programa ili aktivnosti, gubitke zbog lošeg upravljanja, prijevare ili korupcije. Uspostavljena interna kontrola i sustav upravljanja rizicima ne osigurava stalnu učinkovitost sustava, te stoga menadžment organizira internu reviziju kao funkciju nadzora sustava interne kontrole i kao sponu između menadžmenta, zaposlenika i eksternih revizora.

"Interna kontrola može biti definirana kao organizacija, politike i procedure korištene da pomognu vladinim programima u postizanju njihovih zadaća; da se resursi u izvršavanju programa koriste skladu s definiranim ciljevima i svrhom programa važnim za organizaciju, da su programi zaštićeni od gubitaka, pronevjera i lošeg upravljanja; i da se prikupljaju, obrađuju, izvještavaju pouzdane i pravovremene informacije i iste koriste u donošenju odluka."⁹⁸

Pojam interna kontrola definira prije svega sustav, procese i metode, a ne institucije koje provode interne kontrole.

Za preciznije definiranje pojma interne kontrole i interne revizije u sustavu proračuna s željom da se izbjegnju nesporazumi i nerazumijevanja obuhvata pojma Europska komisija koristi termin PIFCS (**Public Internal Financial Control Systems**) - sustavi interne financijske kontrole u javnom sektoru.⁹⁹

Značaj sastavnica ovog sustava je sljedeći:

- **Public** (javni) pokriva sve kontrolne aktivnosti u javnom sektoru
- **Internal** (interna ili unutarnja) pokriva kontrolu koju provode centralizirano ili decentralizirano državna tijela nasuprot vanjskoj ili eksternoj kontroli koju provodi nezavisno tijelo (izvan vlade) – npr. Državna revizija

⁹⁷ Cf.: Allen, R./ Tommasi, D.: „Managing Public Expenditure“, A Reference Book for Transition Countries, OECD, SIGMA Programme, 2001., str. 20.

⁹⁸ Ibidem: str. 260.

⁹⁹ Ibidem: str. 262.

- **Financial** (financijska) naglasak je na financijskom (administrativnom, upravljačkom ili proračunskom) karakteru aktivnosti koje će biti provjeravane.
- **Control** (kontrola) podrazumijeva sve aktivnosti kontrole poduzete unutar područja financijskog upravljanja i poslovanja, (ustanovljavanje kontrola financijskih aktivnosti), podrazumijeva da će vlada biti sposobna kontrolirati svoje financijske aktivnosti (uključujući sve kontrolne mehanizme kao što je preventivna kontrola i naknadna revizija)
- **System** (sustav) podrazumijeva organizacije, obučeno osoblje, metodologiju, procedure i postupke, izvještavanje, odgovornosti, sankcije i prekršaje.

Sustav unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru čini čitava mreža sustava unutar organizacija/institucija/tijela uspostavljenih radi pružanja razumnog uvjerenja da će organizacijski i financijski ciljevi biti ostvareni, s posebnim naglaskom na:¹⁰⁰

- uspješnosti operacija,
- ekonomičnom i učinkovitom korištenju resursa,
- usklađenosti s odgovarajućim politikama, procedurama, zakonima i propisima,
- zaštiti imovine i interesa od gubitaka svih vrsta, uključujući one koji proizlaze iz prijevара, nepravilnosti ili korupcije i
- cjelovitosti i pouzdanosti službenih informacija, računa i podataka.

Ključnim se čimbenicima uspostavljanja sustava učinkovite financijske kontrole u javnom sektoru smatraju:¹⁰¹

- snažna središnja odgovornost ministarstva za sve financijske događaje
- jedinstveni standardi za računovodstvo, financijsko izvještavanje i internu reviziju i načini poticanja primjene standarda
- jasne i transparentne linije odgovornosti za državne jedinice i službenike
- učinkovit i koherentan sustavi i procedure za *ex-ante* (preventivnu) kontrolu (bez obzira gdje su locirane)
- jasne, sveobuhvatne i transparentne procedure za financijsko izvještavanje i izvještavanje o rezultatima poslovanja za sve državne jedinice
- snažni eksterni uvid od strane parlamenta i djelotvorna državna revizija.

3.5.2. USPOSTAVLJANJE SUSTAVA UNUTARNJE FINANCIJSKE KONTROLE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Proces uspostavljanja sustava unutarnje financijske kontrole kao sastavnica reforma javnog sektora intenzivirao se u kontekstu aktivnosti na priključivanju Europskoj uniji. Ranije razdoblje obilježava uspostavljena kontrolna odnosno inspeksijska tijela s općenitim zadacima i vrlo uskim opsegom aktivnosti u funkciji ispitivanja prijavljenih pojedinačnih nepravilnosti. Po svojoj definiciji, one nisu primjenjivale proaktivni pristup utemeljen na procjeni i analizi rizika, niti je njihov koncept dopuštao sustavni povrat informacija (davanje preporuka + praćenje učinjenog), usmjeren poboljšanju upravljanja kontrolnim sustavima i postupcima".¹⁰²

Budući da se interna kontrola, poglavito u javnom sektoru, smatra jednim od ključnih pitanja u izgradnji povjerenja u djelovanju Europske unije, u svojim pripremama za proces priključivanja Hrvatska je morala uložiti velike napore da se "preokrenu iz tog uglavnom tranzicijski orijentiranog, inspeksijskog pristupa u novu strukturu u kojoj odgovornost menadžmenta te postojanje funkcionalno neovisne interne revizije igraju ključnu ulogu".¹⁰³

¹⁰⁰ cf. Pernar, L.: "Uspostava i razvoj učinkovitog sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru", Zbornik radova "Interna revizija i kontrola", HZRI, Zagreb-Poreč, 2004.

¹⁰¹ Cf. op. cit. R. Allen, D. Tommasi, str. 266

¹⁰² cf. Pernar, L.: Sustavi internih kontrola javnog sektora u zemljama Europske unije, Zbornik referata VII. savjetovanja internih revizora, Umag, 2004.

¹⁰³ cf. Pernar, L.: "Uspostava i razvoj učinkovitog sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru", Zbornik radova "Financijski i računovodstveni aspekti korporativnog upravljanja u profitnim i neprofitnim subjektima", HZRF, Zagreb-Pula, 2004.

U cilju ustroja i održivosti sustava unutarnjeg nadzora u javnom sektoru izmijenjen i dopunjen normativni okvir. Definirana je strategija razvoja PIFC-a¹⁰⁴ koja je više puta redefinirana i usvojene od strane Vlade RH kao strateški dokument. Zakonom o proračunu¹⁰⁵ propisana je obveza ustrojavanja unutarnje revizije i postojanje osnovnih elementa financijskog upravljanja i unutarnjih kontrola. Na temelju Zakona o proračunu dana je mogućnost da se donošenjem podzakonskih akata detaljnije uredi područje unutarnje revizije i unutarnjih kontrola, te je donesen Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika¹⁰⁶ kojim su određeni standardi i metodologija rada unutarnje revizije, zajednički kriteriji na temelju kojih proračunski korisnici uređuju unutarnju reviziju, certificiranje unutarnjih revizora, te druga pitanja od važnosti za provođenje i unapređenje unutarnje revizije.

Potreba cjelovitog i detaljnog uređenja sustava unutarnjeg nadzora¹⁰⁷ u javnom sektoru dovela je do izrade Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru kojim se normativno određuje metodologija, standardi, odnosi i odgovornosti u provedbi sustava unutarnjih financijskih kontrola.¹⁰⁸

Primjenom ovog Zakona očekuje se postići:¹⁰⁹

- veću odgovornost čelnika za uspostavu, razvoj i provedbu sustava unutarnjih financijskih kontrola,
- uspješnije upravljanje i ostvarivanje zadaća korisnika proračuna,
- veću transparentnost i učinkovitost u upravljanju i kontroli javnih prihoda, primitaka, rashoda i izdataka te imovine i obveza,
- povećanje razine povjerenja poreznih obveznika u javnu upravu i suzbijanje korupcije.

Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru podijeljen je, odnosno obrađuje tematiku u dva zasebna dijela koja se odnose na **financijsko upravljanje i kontrole** s jedne strane, te na **unutarnju reviziju** s druge strane, potrebno je istaknuti da je upravo u dijelu koji se odnosi na financijsko upravljanje i kontrole izrazito naglašena upravljačka odgovornost javnog menadžmenta. Tako menadžeri odgovaraju za:¹¹⁰

- a) uspostavu prikladnog, učinkovitog i djelotvornog sustava financijskog upravljanja i kontrola,
- b) izradu i provedbu strateških i drugih planova kao i programa za ostvarivanje općih i posebnih ciljeva korisnika proračuna,
- c) zakonito, svrhovito, učinkovito, ekonomično i djelotvorno raspolaganje proračunskim i drugim sredstvima,
- d) određivanje i ostvarivanje ciljeva organizacije, upravljanje rizicima i uvođenje odgovarajućih i učinkovitih unutarnjih kontrola u skladu s odredbama zakona i međunarodnim standardima unutarnje kontrole,
- e) uspostavu linija izvješćivanja u skladu s prenesenim ovlastima i odgovornostima,
- f) kompetentnost svih zaposlenika za obavljanje zadaća u skladu s financijskim upravljanjem i kontrolama.

¹⁰⁴ Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC – Public Internal Financial Control) u Republici Hrvatskoj usvojena na sjednici Vlade RH 15. lipnja 2005. To je poboljšana verzija dokumenta koji je prvi put usvojen na sjednici Vlade 2. rujna 2004. godine.

¹⁰⁵ Nar. nov., br. 96/03

¹⁰⁶ Prvi put je donesen 2004. godine Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika (Narodne novine 114/04), a izmijenjen je i dopunjen 2005. godine (Nar. nov., br. 150/05).

¹⁰⁷ Rezultati opsežnog istraživanja u stanju u primjeni unutarnjih financijskih kontrola u Republici Hrvatskoj objavljeni su u radu: Vašiček, V.: "Djelokrug i organizacija unutarnje kontrole u javnom sektoru", Zbornik radova

"Interna revizija i kontrola", HZRiF, 2006., str. 135.-155.

¹⁰⁸ Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola, Nar. nov., br. 141/2006.

¹⁰⁹ cf. Linzbauer, Lj.: "Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru", RIF-Riznica, HZRiF, Zagreb, br. 2/2007. str. 16

¹¹⁰ cf. Linzbauer, Lj.: "Obveze čelnika u uspostavljanju interne revizije i financijske kontrole", Zbornik referata "Hrvatski javni sektor-reforma i razvojne perspektive", HZRiF, Zagreb, 2007., str. 46.

Za uspostavu, provedbu i razvoj financijskog upravljanja i kontrola, osim čelnika korisnika proračuna, zaduženi su i voditelj za financijsko upravljanje i kontrole te koordinator za financijsko upravljanje i kontrole.¹¹¹

Zaseban segment sustava unutarnje financijske kontrole je unutarnja revizija kojoj je zadaća da nadzire funkcioniranje sustava unutarnje financijske kontrole.

Već donošenjem Zakona o proračunu i Pravilnika o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika propisana je obveza i stvoreni su preduvjeti za organizaciju unutarnje revizije u hrvatskom javnom sektoru. Revizijski proces uključuje utvrđivanje i procjenjivanje sustava, testiranje funkcioniranja sustava unutarnjih kontrola i ocjenu nalaza unutarnje revizije. Aktivnosti utvrđivanja i procjenjivanja sustava obavljaju se u svrhu razumijevanja područja revizije. Testiranjem se utvrđuje funkcionalnost i primjerenost sustava unutarnjih kontrola. Ocjenom nalaza dobivaju se informacije bitne za donošenje stručnog mišljenja o sustavu unutarnjih kontrola i za davanje preporuka, s ciljem ostvarenja veće efikasnosti i u potpunosti u skladu sa zakonskim okvirom. Na zahtjev unutarnjeg revizora revidirani subjekt je obavezan dati sve potrebne informacije i dokumentaciju radi obavljanja unutarnje revizije.

Unutarnja revizija neovisna je, objektivna aktivnost koja utvrđuje efikasnost i ostvarivanje cjelovitih zadaća i funkcija u poslovnim procesima proračunskog subjekta. Upozorava na nepravilnosti i na neusklađenost sa zakonima i drugim propisima kojima se uređuje poslovanje proračunskog korisnika te predlaže mjere za otklanjanje nepravilnosti i za unapređenje poslovanja proračunskog korisnika. Dakle, to je neovisna, objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja, oblikovana na način da pridodaje vrijednost i poboljšava poslovanje organizacije. Pomaže organizaciji u ostvarenju njenih ciljeve uvođenjem sustavnog, discipliniranog pristupa procjenjivanju i povećanju efikasnosti procesa upravljanja rizikom, kontrole i gospodarenja.

Unutarnja revizija obavlja se u skladu s Međunarodnim standardima unutarnje revizije Međunarodnog instituta unutarnjih revizora¹¹² i najboljom praksom Europske unije¹¹³. U organizacijskom smislu interna revizija predviđa se kao zasebna samostalna organizacijska jedinica u okviru menadžmenta proračunskog subjekta, ali i u nekim drugim formama.¹¹⁴

Valja spomenuti da poslove interne revizije mogu obavljati samo osobe koje su se obrazovale i osposobile za poslove internog revizora.¹¹⁵

¹¹¹ Više o njihovim ovlastima i odgovornostima vidjeti op.cit.Linzbauer, Lj.: str. 48.

¹¹² Institute of Internal Auditors – IIA. Članica ovog Instituta je i Sekcija internih revizora HZRF, Zagreb

¹¹³ Cjelovita regulativa i Internet poveznice vezano za uspostavljanje sustava unutarnje revizije raspoloživa je na Internet stranici Ministarstva financija RH: <http://pifc.mfin.hr/>

¹¹⁴ Vidjeti čl.17. op. cit. Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola

¹¹⁵ To su osobe koje moraju ispunjavati sljedeće uvjete: visoka stručna sprema, uvjeti propisani za prijam u državnu službu, stručno ovlaštenje ministra financija za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru, koje se stječe prema programu izobrazbe i napatku koji donosi ministar financija.

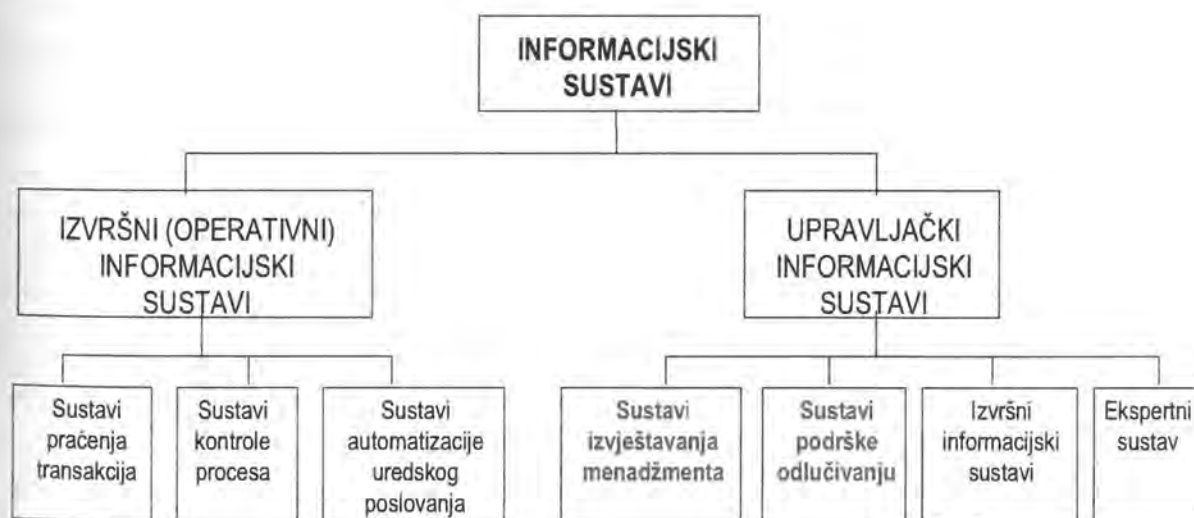
4. DRŽAVNO RAČUNOVODSTVO KAO PODRŠKA UPRAVLJANJU U JAVNOM SEKTORU

U prethodnom poglavlju u širem je smislu 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 unaprjeđenja državnog računovodstveno informacijskog sustava kao generatora informacija neophodnih za odvijanje reformi u željenom pravcu. Kvaliteta upravljačkih informacija koje nastaju u okviru državnog računovodstva neosporno je bitna pretpostavka za donošenje odluka koje bi trebale rezultirati uspješnijim javnim menadžmentom. U ovom se poglavlju obrađuju relevantne sastavnice i obilježja državnog računovodstva i računovodstvenih informacija kao dijela upravljačkog informacijskog sustava u javnom sektoru.

4.1. Računovodstvene informacije – pretpostavka djelovanju javnog menadžmenta i zaštiti javnih resursa

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

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



Slika 4.1. Informacijski sustavi

Računovodstveni informacijski sustav kao dio upravljačkih sustava u okviru ukupnog informacijskog sustava može se prepoznati u području sustava izvještavanja menadžmenta i podrške odlučivanju. To se može pokazati i slikom 4.1.¹¹⁶

¹¹⁶ cf. O'Brien, J. A.: "Information systems in Business Management", Irwin, Homewood, Illinois, 1988., str. 337.

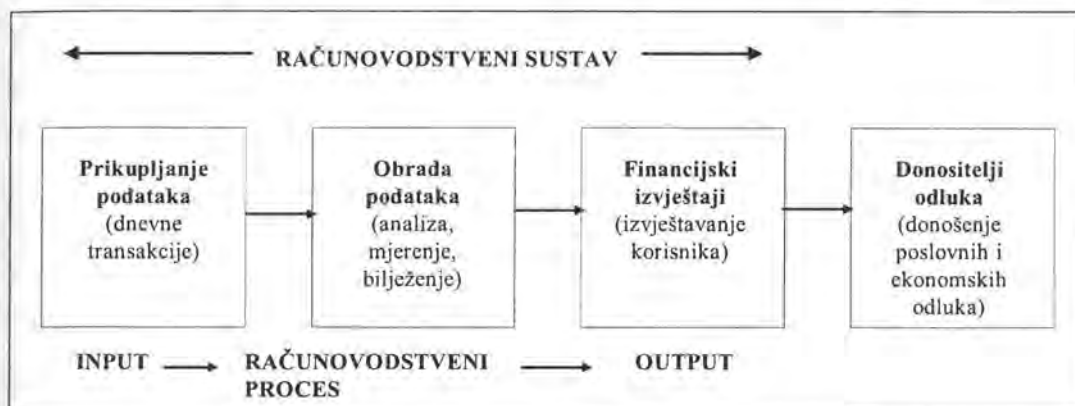
Kvaliteta informacijskog sustava ovisi o kvaliteti njegovih elemenata, odnosno kvaliteta informacije kao rezultata funkcioniranja sustava izravno ovisi o kvaliteti ulaznih podataka i samog procesa transformacije podataka.

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. Ovaj je sustav jedan od najstarijih i najvažnijih informacijskih sustava. Njegovu osnovu čini računovodstvo kao poslovna funkcija.¹¹⁷

Tijekovni informacija u računovodstvenom sustavu mogu se prikazati na sljedeći način.¹¹⁸



Slika 4.2. Tijek informacija u računovodstvenom sustavu

Svrha računovodstva je produkcija informacija za zadovoljavanje informacijskih i upravljačkih potreba širokog i heterogenog kruga korisnika.

U procesu poslovnog odlučivanja, računovodstvene informacije daju značajnu informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka i u tom smislu one su podrška funkciji upravljanja.

Stoga se i ovdje naglašava da računovodstvo nije samo sebi cilj, nego se njegova zadaća ispoljava u produkciji informacija potrebnih u procesu poslovnog odlučivanja.

Procesuiranje i pripremanje računovodstvenih informacija, kako u komercijalnom, tako i u javnom sektoru, danas je zadano nizom čimbenika. Rezultati nekih istraživanja provedenih među ovlaštenim računovođama kao najvažnije čimbenike ističu informacijske tehnologije, organizacijsko restrukturiranje, nova programska računalna rješenja, promijenjeni stilovi rukovođenja, E-poslovanje, globalizacija, preuzimanja i pripajanja i dr.¹¹⁹

Da bi ispunile svoju svrhu, računovodstvene informacije moraju biti razumljive korisnicima što se postiže stanovitom standardizacijom računovodstvenih informacija.¹²⁰

¹¹⁷ Brojne definicije računovodstva kao funkcije mogu se naći u gotovo svim relevantnim stručnim i znanstvenim izvorima kao, primjerice, (1) Larson/Pyle: "Fundamental Accounting Principles", Irwin, Homewood, Illinois, 1988., str. 24; (2) Welsh/ Short: "Fundamentals of Financial Accounting", str. 4;

¹¹⁸ cf. op. cit.: G. A. Welsh/ D. G. Short, str. 4.

¹¹⁹ cf. Korošec, B.: "Računovodstvo danas", članak u časopisu "Računovodstvo i financije", br. 9/2003., HZRF, Zagreb, 2003., str. 6.

¹²⁰ "Standardizacija predstavlja svođenje različitih načina obrade i prezentiranja rezultata obrade na jedan tipičan način određenog oblika, sadržaja i kvalitete. Područje njene primjene treba se nalaziti u domeni obrade podataka i prezentiranja rezultata obrade." cf. Žager, K./ Žager, L.: "Računovodstveni standardi, financijski izvještaji i revizija", "Inženjerski biro", Zagreb, 1996., str. 48.

Standardizacija računovodstvenih informacija osigurava veći stupanj njihove razumljivosti, a time i upotrebljivosti za većinu korisnika. Rezultat standardizacije računovodstvenih informacija su, u formalnom i sadržajnom pogledu, računovodstveni (financijski) izvještaji.

Kvalitetu računovodstvene informacije u osnovi određuju komponente: razumljivost, važnost, pouzdanost, usporedivost i dosljednost te kao ograničenje ekonomičnost, a kao osnova priznavanja materijalnost. Ovi zahtjevi kvalitete računovodstvenih informacija su zastupljeni u svim relevantnim međunarodnim i domaćim teorijskim izvorima.¹²¹

Navedeni opći pristup definiranju računovodstva u određenoj mjeri i pod određenim se uvjetima može primijeniti i na sustav proračuna, odnosno šire, na praćenje aktivnosti države kao ekonomskog subjekta. U nastavku se, zbog niza posebnosti i razlikovnih obilježja države u odnosu na jedinice privatnog sektora, obrazlaže sam sustav državnog računovodstvenog informacijskog sustava, njegov razvoj povezan s ciljevima izvještavanja kao i druga, za ovo istraživanje, značajna pitanja.

4.2. Razvoj računovodstvenog informacijskog sustava javnog sektora

Računovodstvo je najobuhvatnija baza za pripremanje informacija za potrebe internih i eksternih korisnika. Upravo zbog te činjenice, nepotpune i nepouzdate računovodstvene informacije mogu imati nesagledive posljedice. Problemi sa, u novijoj povijesti, etabliranim, tzv. "kreativnim" računovodstvom koje je potreslo međunarodna financijska tržišta, ugledne strukovne organizacije i revizorske tvrtke, pokrenuli su novu široku međunarodnu inicijativu vraćanja povjerenja u računovodstvo¹²².

Državno računovodstvo uglavnom je, uslijed tradicionalno velikog stupnja normativizma i odsutnosti dobiti kao cilja poslovanja, "poštedeno" eksperimentiranja s neegzaktnim kriterijima vrednovanja i priznavanja elemenata financijskih izvještaja. U javnom sektoru, međutim, pred računovodstvo su stavljeni novi zadaci. Ono mora proizvesti potpune i pouzdane informacije o svim segmentima javne potrošnje jer bez potpune informiranosti nema ni potpune demokracije. Područje državnog računovodstva u kontekstu računovodstva javnog sektora predmet je vrlo intenzivnih istraživanja i razvoja.¹²³ Državno računovodstvo stoga nužno prerasta iz ograničenog evidencijskog sustava u važan upravljački i nadzorni alat javnosti.

¹²¹ Vidjeti primjerice: "Okvir za sastavljanje i predočavanje financijskih izvještaja", MSFI I MRS 2004., Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja, točka 22. – 46., Prijevod s engleskog jezika HZRI F, Zagreb, 2005. i FASB-ov Konceptijski okvir financijskog računovodstva i izvještavanja (SFAS No. 2. – Studija br. 2) predstavljen u knjizi Žager, K./ Žager, L./ Vašiček, V.: "Računovodstvo za neračunovođe", II. Izdanje, HZRI F, Zagreb 2003., str. 133. – 135.

¹²² Vodeću ulogu u ovom procesu ima Međunarodna federacija računovođa (IFAC) koja je u tom kontekstu publicirala svoje izdanje: "Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting", IFAC, NY, USA, 2003.

¹²³ Prema sadržaju stručnih publikacija (npr. Accountancy, Journal of Accountancy, Accounting Education, Journal of Accounting Education, Financial Management, Journal of International Financial Management and Accounting) i programa međunarodnih kongresa i skupova (Kongresi Europskog udruženja računovođa – EAA i Međunarodne asocijacije računovođa – IFAC) najintenzivnija istraživanja na području računovodstvene teorije i prakse provode se o temama:

- procjena gospodarskih kategorija; prije svega intelektualnih mogućnosti ("kapitala"), financijskih instrumenata i ocjena korisnosti i problema konzervativnog vrednovanja i vrednovanja s fair vrijednošću;
- korisnost računovodstvenih informacija za predviđanje budućih prinosa;
- ograničenja i mogućnosti harmonizacije računovodstvenih standarda;
- računovodstvo i upravljanje poduzećima (corporate governance);
- prije svega teme koje se odnose na socijalno izvješćivanje i izvješćivanje o okruženju, povezanost između političke ekonomije i računovodstva, uloge (menadžerskog) računovodstva u ostvarivanju vrijednosti;
- računovodstvo i znanstvene (behavioral) spoznaje;
- primjene suvremene informacijske tehnologije;
- "nova područja odnosno gledišta proučavanja" računovodstva kao što su kritično računovodstvo, radikalno računovodstvo;
- računovodstvo i etičnost, prije svega, teme koje su povezane s "kreativnim" računovodstvom te njegovim etičnim, sociološkim i kulturnim elementima i forenzičnim računovodstvom;
- vođenje računovodstva u javnom sektoru;
- obrazovanje na području računovodstva.

Na značaj ustrojavanja kvalitetnog računovodstvenog sustava u javnom sektoru izravno upućuju i odredbe Kodeksa fiskalne transparentnosti¹²⁴. Tako se u Kodeksu navodi da "javnost mora biti u potpunosti upoznata s informacijama o prošlim, tekućim i budućim državnim aktivnostima"¹²⁵. Ovo se postiže tako da proračunska dokumentacija, obračuni i ostali fiskalni izvještaji obvezno pokrivaju sve proračunske aktivnosti, uključujući i aktivnosti izvanproračunskih fondova, i to, kako usporedne podatke za prethodne godine, tako i projekcije glavnih agregata za sljedeće godine. Središnja država nadalje mora, po unaprijed poznatom vremenskom rasporedu, objavljivati i potpune informacije o razini i strukturi svoga duga i financijske imovine.

Proračunske informacije moraju biti predočene na bruto osnovi, razlikujući prihode, rashode i financiranje, a rashodi pritom trebaju biti razvrstani prema ekonomskoj, funkcijskoj i organizacijskoj klasifikaciji.

Kodeksom se posebno naglašava nužnost postojanja sveobuhvatnog i cjelovitog računovodstvenog sustava koji osigurava pouzdanu osnovu za utvrđivanje nepodmirenih obveza, kao i za primjereno praćenje uvjetnih obveza. S obzirom na mogućnost izbora odgovarajućeg računovodstvenog koncepta, fiskalna transparentnost podrazumijeva i da se objavi koji je koncept primijenjen u izradi proračuna i praćenju njegova izvršavanja.¹²⁶

Državno računovodstvo, a u okviru njega i računovodstvo proračuna ima mnogo sličnosti, ali i značajnih razlika u odnosu na poduzetničko računovodstvo. Sličnosti su, primjerice, u primjeni sustava dvostavnog knjigovodstva, vođenju glavne knjige, izradi temeljnih financijskih izvještaja, internoj kontroli, itd.

Razlike su sljedeće:¹²⁷ "odsutnost dobiti kao motiva (osim za državne poduzetničke jedinice); postojanje zakonskih zahtijeva koji uključuju ograničenja kod pribavljanja i trošenja prihoda; nemogućnost u "susretanju" prihoda s troškovima, npr. prihodi koji su često pribavljeni od osoba u odnosu na one ostvarene od izvršenja usluga; naglasci su na odgovornosti ili upravljanju resursima povjerenim javnim službama; upotreba fondovskog računovodstva; praćenje planiranih vrijednosti (proračunskih) po nekim fondovima; korištenje prilagođenog načela nastanka događaja radije nego načela punog nastanka događaja u nekim fondovima".

Razvoj sustava državnog računovodstva kroz povijest može se usko povezati s razvojem i funkcijama države. U svom razvojnom procesu do današnjeg suvremenog sustava državnog računovodstva može se izdvojiti nekoliko osnovnih faza¹²⁸. U **prvoj fazi**, koja uključuje razvijene civilizacije predkršćanskog doba, staru Atenu, kraljevstva Kine i Indije, došlo je istodobno do razvoja bilježenja vladarevih transakcija i primitivnog izvješćivanja i kontrole sustava državnih financija.

Drugu fazu u razvoju državnog računovodstva odražava pokušaj kodifikacije sustava državnog računovodstva. Sama pojava dvostavnog knjigovodstva imala je mali utjecaj na državno računovodstvo koje je zadržalo zatečene jednostavne knjigovodstvene postupke. Kameralisti Njemačke pokušali su ujednačiti administrativne poslove državnih odjela i uobličene kodificirane informacije bila su glavni izvor komunikacije između vlastodržaca i podanika.

Treću fazu, od 19. stoljeća obilježava postupni razvoj demokracije što iziskuje i potpuniji uvid u državne financije. Računovodstveni sustav postaje definiran zakonima, a preciziraju se i dužnosti vlasti, zakonodavstva i državnih agencija koje su odgovorne za nadzor i kontrolu potrošačkih jedinica. Računovodstveni se sustav ugrađuje u zakonodavni sustav kao kontrolni mehani-

Više o tome cf. op. cit.: Bojana Korošec: "Računovodstvo danas", str. 9.

¹²⁴ Cf. op. cit.: "Code of Good Practises on Fiscal Transparency"

¹²⁵ Ibidem, točka 2.1.

¹²⁶ Ibidem, poglavlje IV.: "Osiguranje integriteta fiskalnih podataka".

¹²⁷ cf. Delaney, P. R.: CPA "Examination Review Accounting and Reporting: Taxation, Managerial, Governmental and Not-for-profit Accounting", John Wiley & Sons, New York, 1994., str. 190.

¹²⁸ Detaljnije vidjeti (1) Premchand, A.: "Toward Effective Governmental Accounting", IMF, 1994., str. 1. – 4.; (2) op. cit.: Vašiček, V.: Doktorska disertacija, str. 84. – 87.

zam za izvršenje navedenih zahtjeva. Devetnaesto stoljeće karakterizira i razvoj kolonijalizma, što zahtijeva usklađivanje zatečenog stanja državnih financija kolonija s državnim financijama kolonizatora. Tako započinju procesi internacionalizacije i svojevrsne harmonizacije računovodstvenih metoda i načela.¹²⁹

U četvrtoj fazi, pojavom centralizirane planske privrede promijenjene su i temeljne funkcije države, a posljedično tome i uloga računovodstva. Državno računovodstvo dobilo je sekundarni značaj, a statistički sustavi praćenja izvršenja plana dobili su primat. Djelokrug računovodstvenih sustava u tom razdoblju razvijao se samo u području kvazi-komercijalnih transakcija države.

U petoj fazi, proširenjem djelokruga državnih funkcija i aktivnosti, uvođenjem proračuna kao temeljnog instrumenta provođenja distribucijske i stabilizacijske uloge države, raste i uloga računovodstva. Ono postaje važna informacijska baza za praćenje javnih primitaka, izdataka i njihovih implikacija.

Nakon ove faze, u kojoj se još uvijek nalaze mnoge države, može se govoriti o aktualnom razvoju suvremenog računovodstvenog sustava države.

Može se utvrditi da se računovodstvo države tradicionalno smatralo sustavom knjiženja financijskih transakcija državnih organa. Sustav knjiženja trebao je osigurati postizanje dva osnovna cilja: informiranost o funkcionalnosti i praćenje zakonitosti državnih financijskih transakcija. Postupno se, uz ova dva cilja, uvodi i treći, a to je podrška formuliranju i uvođenju državnog proračuna. Računovodstveni su sustavi, stoga, prošireni i dopunjeni novim zadacima u postupku izrade proračuna svake agencije, konsolidiranja proračuna države u cjelini i pomoći nadležnim jedinicama u postupku odgovornosti za usvajanje proračuna pružanjem odgovarajućih informacija o raspoloživim izvorima, postojećim obvezama, troškovima poslovanja i odgovarajućem poslovanju.

Te su zadaće narasle tijekom godina i postale vrlo složene, odražavajući rast i složenost poslova državne uprave.

4.3. 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 suštinu 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, iznosima koje državni subjekti troše, obvezama i raspoloživim resursima.

Od računovodstva se zahtijeva zadovoljenje informacijskih potreba tri široke grupe korisnika: stanovništva, zakonodavnog okvira i menadžera državnih institucija¹³⁰. To iziskuje značajno unaprjeđenje izvještajnog sustava, što će se u nastavku rada detaljnije obrazložiti.

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 mikro-razinama). Središnje agencije primarno trebaju računovodstvene informacije koje se odnose na praćenje provođenja mjera fis-

¹²⁹ Retrospektivni prikaz harmonizacije računovodstvene regulative i načela u novijoj povijesti detaljno je obrađen u referatu Gulin, D.: "Obilježja i razvoj računovodstvene regulative u svijetu i kod nas", XXXVI. simpozij HZRiF, Zagreb-Pula, 2001., str. 9. – 37.

¹³⁰ O računovodstvu u kontekstu sukoba ekonomskih i političkih zadataka javnih menadžera cf.: Lapsley, I.: "The Changing Public Sector – from transition to transition", *European Accounting Review*, Vpl. 10., No. 3, str. 501-505., EAA, 2001.

kalnih 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 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.¹³¹

Zaključujemo da suvremeni državni računovodstveni sustav u operativnom smislu treba imati sljedeća obilježja:¹³²

- "računovodstveni sustav treba biti utemeljen na sustavu dvojnog knjigovodstva, čime se osiguravaju efikasni kontrolni mehanizmi;
- evidencije, ažuriranje i unos podataka vode se jedinstveno u državnom financijsko-informacijskom sustavu čime se izbjegava ponavljanje istih, kao i svi drugi neželjeni efekti prenošenja, povezivanja i sintetiziranja podataka;
- računovodstveni sustav mora biti sveobuhvatan, odnosno mora obuhvatiti svaku transakciju koja utječe na sadašnju ili buduću vrijednost državne imovine i obveza, a u tom smislu potrebno je izgraditi primjereni računski plan koji će predvidjeti svaku pojedinu vrstu financijske i poslovne transakcije; te
- računovodstveni procesi (sheme knjiženja, i dr.) su stručno utemeljeni, unificirani i dosljedno se primjenjuju."

Razina kvalitete računovodstvenog sustava u implementaciji i njegova spremnost za tranziciju u složeniji i napredniji sustav ocjenjuje se primjerenom ako sustav ima sljedeća obilježja:¹³³

- primjenjuju se djelotvorne računovodstvene procedure uz sustavno evidentiranje transakcija, prihvatljive sigurnosne karakteristike i sistemski kompatibilnost s bankovnim izvodima. Navedeno 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;
- redovno se i sustavno prezentiraju financijski izvještaji (čiji je oblik i sadržaj utemeljen na zakonskoj osnovi);
- 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;

¹³¹ O značaju 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 "obračunikom" zbog napuštanja svog ortodoksnog zagovaranja novčanog koncepta u praćenju javnih financija, Accountancy, "Government Accounting: a revolution in the making", 10/2002.

¹³² cf. T. Minassian, P. Parente: "Setting up a Treasury in Countries in Transition", IMF, W/p, str. 5.

¹³³ Detaljnije cf.op.cit.: OECD, "Managing Public Expenditures", str. 302.-303. i Vašiček, V.: Stanje i pravci razvoja računovodstva proračuna, XXXIX simpozij HZRFD, Zagreb, 2004., str. 192.-200.

- bez obzira 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 unaprjeđenja proračunskih računovodstvenih sustava temeljnih na nekoj od varijanti novčane osnove ili modificirane obračunske osnove su:

- 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 istima 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 državnom jedinicom. Učinkovito upravljanje državnom jedinicom zahtijeva od menadžmenta primjenu niza tehnika i metoda kvantitativne analize, kao i ustrojavanje primjerenog sustava troškovnog i upravljačkog računovodstva. Tek po uvođenju navedenih sustava moguće je provoditi eksternu i internu kontrolu ekonomske učinkovitosti poslovanja jedinice javnog sektora, odnosno kontrolna funkcija računovodstva može doći do punog izražaja

4.3.1. PODRUČJE IZGRADNJE I PRIMJENE SUSTAVA

Područje izgradnje i primjene državnog računovodstvenog informacijskog sustava potrebno je sagledati s motrišta njegova suštinskog sadržaja i s motrišta njegove primjene na određeni, ciljani segment ukupnog nacionalnog gospodarstva.

4.3.1.1. Sadržajni obuhvat sustava

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 s zakonskim i proračunskim ograničenjima i
- osiguranje informacijske baze za upravljanje i nadzor poslovanja pojedinim državnim subjektom, kao i za makroekonomsko upravljanje državom u cjelini.

U tom smislu računovodstveno informacijski sustav za praćenje proračuna može se u primjeni ograničiti na sustav proračuna koji je prikazan u 2. poglavlju ovog rada. On se najčešće i naziva "proračunsko računovodstvo" i rezultira izvještajima o izvršenju proračuna u odnosu na planske zadane okvire.¹³⁴

U ranijim razvojnim fazama razvoja državnog računovodstva - proračunsko računovodstvo u dobroj je mjeri bilo poistovjećeno s računovodstvenim sustavom države. Informacije, kao rezultati ovog sustava, dopunjavane su više ili manje dodatnim izvještajima o imovini i obvezama. Ovaj 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, niti su u potpunosti odražavale učinkovitost upravljanja programima.

¹³⁴ Primjer ovakvog pristupa nalazi se i u hrvatskom Zakonu o proračunu koji neovisno o normativnom postavljanju sustava izvještavanja za svaku institucionalnu jedinicu propisuje sadržaj, tzv. godišnjeg i polugodišnjeg obračuna proračuna. Više cf. op. cit.: Zakon o proračunu, članak 124.

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 usmjereno 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, složeniji i potpuniji koncepti obračuna i oblici financijskih izvještaja koje sastavlja svaka pojedina institucionalna jedinica.

Promatrajući opću ili lokalnu državu kao jedan složeni ekonomski entitet čiji se prihodi i rashodi te financijsko poslovanje odvijaju kroz sustav proračuna, može se zaključiti da je "proračunsko računovodstvo" samo podsustav njegovog 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).¹³⁵

Složenost ustrojavanja ovakvog računovodstvenog sustava izražena je u situacijama kada 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 ka 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 se postavlja 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 za posljedicu i postojanje dvojnog izvještajnog sustava. "Proračunsko računovodstvo" primarno osigurava podatke i informacije o izvršenju proračuna za fiskalnu (proračunsku) godinu, pri čemu od zakonske regulative ovisi koje dodatne informacije se 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.

U praksi se nerijetko pojmovi "državno računovodstvo" i "proračunsko računovodstvo (računovodstvo proračuna)" poistovjećuju jer su u uvjetima primjene novčanog koncepta "budžetiranja" i knjiženja vrlo podudarni.

Nerazlikovanje ovih pojmova u uvjetima napuštenog računovodstvenog novčanog koncepta izaziva terminološku zbrku u operacionalizaciji i razumijevanju ovih dvaju sustava. Takav primjer prisutan je i u hrvatskoj normativnoj i stručnoj terminologiji, a može se pripisati terminološkoj inerciji nakon napuštanja novčanog računovodstvenog koncepta početkom 2002. godine.

Sustav državnog računovodstva kao zaseban i specifičan sustav, najjednostavnije rečeno primjenjuje se na opću (središnju i lokalnu) državu i sve njezine netržišne institucionalne jedinice. Sustav se, dakle, ne primjenjuje na ukupni javni sektor koji je institucionalno širi od opće države.¹³⁶

¹³⁵ Detaljnije cf.: Hay, L.E./ Engstrom, J.H.: "Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations", Irwin, Homewood, Illinois, 1987., str. 8.

¹³⁶ Vidjeti institucionalni obuhvat javnog sektora u poglavlju 2. ovog rada

INTEGRALNO DRŽAVNO RAČUNOVODSTVO			
IMOVINA	RASHODI	PRIHODI	OBVEZE IZVORI VLASNIŠTVA
IZVANBILANČNA AKTIVA	PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO		IZVANBILANČNA PASIVA

Slika 4.3. Odnos proračunskog i integralnog državnog računovodstva

Kriteriji uključivanja pojedinih institucionalnih jedinica u javni sektor, odnosno opću državu precizirani su u relevantnim međunarodnim sustavima državne financijske statistike koji se, u pravilu, primjenjuju i u Republici Hrvatskoj.

U trenutku stvaranja pretpostavki za ulazak u Europsku uniju za nas najprimjereniji izvor i uzor svakako je "Europski sustav nacionalnih računa – ESA 95."¹³⁷ koji je u tom pogledu usklađen i sa Sustavom nacionalnih računa – SNA 1993., te novim sustavom Državne financijske statistike – GFS 2001.

U sastav opće (ukupne) države (sektor S.13) prema navedenom izvoru¹³⁸ uključuju se:

1. Subjekti ukupne države (isključujući javne proizvođače organizirane kao javna poduzeća ili prema posebnom zakonu) koji upravljaju i financiraju grupu aktivnosti, uglavnom isporučujući netržišna dobra i usluge namijenjene koristi zajednice;
2. Neprofitne ustanove priznate kao neovisni pravni subjekti, a koje su netržišno orijentirane i koje kontrolira i pretežno financira opća država;
3. Fondovi socijalne sigurnosti pod uvjetom da ispunjavaju zahtjeve koji su definirani u paragrafu 2.74. (financiraju se iz obveznih doprinosa i država je odgovorna za upravljanje institucijom).

U pogledu naših "javnih poduzeća" treba imati na umu definicije koje daju spomenuti izvori i međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. Naime, ovakve se pravne osobe ubrajaju u tzv. "državne poduzetničke subjekte" i na njih se i u računovodstvenom smislu primjenjuju međunarodni računovodstveni standardi za gospodarstvo, a ne za javni sektor. Obilježja ovih subjekata, prema međunarodnim računovodstvenim standardima, jesu:¹³⁹ pravna osobnost, osnovanost i ovlaštenost za obavljanje poduzetničkih djelatnosti, obavljanje tržišne djelatnosti na tržišnim principima i s ciljem ostvarivanja dobiti, ne financiraju se iz proračuna i kontrolirane¹⁴⁰ su od strane državne jedinice.

Dvojbe se javljaju u razvrstavanju subjekata prethodno navedenih pod r.b. 2., dakle, neprofitnih subjekata koji se financiraju iz više različitih izvora.

¹³⁷ "European System of Accounts – ESA 1995", Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburg, 1996., prijevod s engleskog jezika objavio je Državni zavod za statistiku, Zagreb, 1998.

¹³⁸ Vidjeti paragrafe 2.68 do 2.74, ESA 95.

¹³⁹ Prema IAS PLUS informacijama, <http://www.iasplus.com/resource/ifaepsc.htm>

¹⁴⁰ Prema općoj definiciji za potrebe tumačenja Međunarodnih računovodstvenih standarda kontrolom se podrazumijeva sposobnost utjecaja na poslovnu i financijsku politiku radi ostvarivanja koristi. Ona se očituje u sposobnosti određivanja opće poslovne politike, postavljanju menadžmenta, pravu veta na usvajanje financijskog plana, posjedovanju, tzv. zlatne dionice ili njezinom ekvivalentu (većinskom udjelu u vlasništvu npr.). Ovi subjekti se tek postupkom konsolidacije iskazuju kao konsolidirani javni sektor. Za te potrebe svoje godišnje financijske izvještaje reklasificiraju prema pravilima i računskom okviru propisanom za subjekte opće države.

Prema citiranom izvoru, da bi neki neprofitni subjekt bio uključen u sektor opće države moraju biti ispunjeni svi sljedeći uvjeti:¹⁴¹

1. Subjekt mora biti formalno-pravno registriran kao pravna osoba (udruga, ustanova i sl.) koja nastupa u svoje ime i za svoj račun, odgovara pred zakonom za svoj rad i preuzete obveze. Dakle, to ne mogu biti fizičke osobe, neformalna udruženja, skupovi stanara povezanih međuvlasničkim ugovorom, konzorciji, ortačka društva, i sl.;
2. Subjekt ne može biti privatni, odnosno mora biti javni. To znači da je osnovan i u pretežnom je vlasništvu države (središnje ili lokalne);
3. Subjekt mora biti netržišni, što znači da cijenom svojih isporuka – prihodima ostvarenim na specifičnom tržištu (u našim uvjetima – prihodima od djelatnosti) ne pokriva više od 50% svojih ukupnih troškova¹⁴² djelatnosti. Ovaj kriterij tzv. ekonomski signifikantne cijene mora se promatrati u dužem razdoblju (nekoliko godina) i ne može se na temelju rezultata samo jedne godine provoditi reklasifikacija;
4. Subjekt je kontroliran¹⁴³ od državne jedinice – izvora financiranja;

Podrazumijeva se da je subjekt kontroliran ako državna jedinica na temelju unaprijed poznatih formalnih, pisanih dokumenata (propisa, statuta, odluka, pravilnika, ugovora i sl.) ima sljedeće mogućnosti:

- određivati opći program neprofitne organizacije;
- ne prihvatiti plan financiranja tekućih i kapitalnih aktivnosti;
- upravljati financijskom politikom i poslovanjem prema usvojenom planu;
- postavljati upravu ili ključne ljude neprofitne organizacije (izravno ili utjecajem na skupštini odnosno predstavničkom tijelu).

U kontekstu međunarodnih računovodstvenih standarda za gospodarstvo, kontrola se uobičajeno definira kao moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama poduzeća kako bi se tim aktivnostima ostvarile koristi¹⁴⁴. Ovu opću definiciju možemo prihvatiti i za javni sektor. Razlika je u tome što se u poduzetničkoj sferi korist ispoljava kao povećanje dobiti, a u javnom sektoru korišću se može smatrati kvalitetnije ispunjavanje funkcija države;

5. Subjekt je pretežno financiran od države – proračuna. Pretežnim financiranjem uobičajeno se podrazumijeva da subjekt ostvaruje više od 50% svojih prihoda iz navedenog izvora.

Prema navedenim izvorima, kriteriji su isključujući što znači da subjekt mora zadovoljiti sve kriterije da bi se uključio u sektor opće države (S.13), odnosno podsektor "državna uprava" (S.1312) ili pak podsektor "lokalna uprava" (S.1313), a time i bio obveznik primjene propisa o vodenju državnog računovodstva.

U slučaju da se subjekt financira iz više izvora – proračuna (kao što je to slučaj s ustanovama koje obavljaju, tzv. decentralizirane funkcije) razvrstavanje se provodi na temelju prevladavajućeg izvora financiranja u dužem vremenskom razdoblju.

¹⁴¹ Prema priručniku za primjenu ESA 95: "Criteria for the classification of units inside the general government sector", EUROSTAT; <http://www.esapub.esrin.esa.it/bulletin/bulet.htm>

¹⁴² Ovdje treba uzeti u obzir sve troškove uključujući i amortizaciju dugotrajne nefinancijske imovine. Informacija o ovom trošku može se aproksimativno izvesti iz obračunatog ispravka vrijednosti. Primjer nesignifikantne cijene je članarina u gradskoj knjižnici koja kontinuirano ne pokriva pola ukupnih troškova knjižnice, ili pak cijena kino ulaznica koja također ne pokriva veći dio troškova djelovanja kina u nekom gradu.

¹⁴³ Osim op. cit.: ESA 95, pomoć u definiranju kontrole u smislu vođenja računovodstva odnosno financijskog izvještavanja može se naći i u: (1) Dodatku priručniku za primjenu međunarodnog računovodstvenog standarda o primjeni novčane osnove u javnom sektoru, "Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting", Appendix 5: "Establishing Control of Another Entity for Financial Reporting Purposes" str. 91.do 96. IFAC-PSC, NY, 2003. g. (2) IFAC - IPSAS 6 i 20.

¹⁴⁴ Npr. MRS 27 "Konsolidirani financijski izvještaji i računovodstvo ulaganja u podružnice" ili MRS 28 "Računovodstvo ulaganja u pridružene kompanije".

4.3.2. TEORIJSKA I PRAVNA UPORIŠTA SUSTAVA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA

U području implementacije i primjene sustava državnog računovodstva u svim zemljama izražen je vrlo visok stupanj normativizma. To je i razumljivo kad se ima u vidu da se ukupna država promatra kao jedan gospodarski entitet. S obzirom da je država u svojoj ukupnosti zbroj pripadajućih institucionalnih jedinica podrazumijeva se da sve te jedinice moraju primjenjivati jedinstveni računski okvir i ujednačena pravila, kako u priznavanju i bilježenju transakcija, tako i u izvještavanju. Ova pravila, uvažavajući posebnosti pojedine zemlje kao i ciljeve financijskog izvještavanja, oblikuju nacionalni strukovni autoriteti, a u formi zakonskih i podzakonskih akata propisuje nadležna državna jedinica (uobičajeno je to ministarstvo financija zaduženo za računovodstveni, financijski i fiskalni sustav države).

U uvjetima globalizacije i međunarodnog povezivanja nužno je da se i u području državnog računovodstva i izvještavanja nacionalni sustavi harmoniziraju i standardiziraju. U tom smislu učestale su aktivnosti međunarodnih stručnih institucija koje razvijaju i potiču primjenu međunarodnih računovodstvenih načela i standarda¹⁴⁵ kao podloge za oblikovanje nacionalnih zakonodavstava u ovom području.

4.3.2.1. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor

Računovodstveni standardi za izvještajne jedinice javnog sektora su općeprihvaćeni okvir za obradu i prezentiranje razumljivih, relevantnih i pouzdanih informacija o financijskom položaju, aktivnostima i operacijama države i njezinih dijelova. Odsutnost standarda vodi različitoj računovodstvenoj praksi, što dovodi do neusporedivosti u međunarodnim razmjerima. Standardi trebaju omogućiti ustrojavanje primjenjivog računovodstvenog sustava koji će osigurati jasno očitovanje o financijskom statusu države i bilo koje jedinice javnog sektora. Formulirani standardi trebaju odražavati uravnotežen pristup između onog što je idealno potrebno i što je praktično provedivo. Formulaciju i donošenje računovodstvenih standarda obavljaju nezavisna strukovna tijela izvan utjecaja države što u određenoj mjeri jamči visok stupanj objektivnosti.

Veliki izravni ili neizravni doprinos harmonizaciji računovodstvenih sustava na međunarodnoj razini dale su i neke nacionalne strukovne institucije razvijenih zemalja u čemu prednjače SAD, no glavnu ulogu ima Međunarodna federacija računovođa (u nastavku rada -IFAC)¹⁴⁶ čije će djelovanje biti u nastavku više predstavljeno.

Najrazvijeniji nacionalni sustav računovodstva, sukladno svom gospodarskom renomeu, imaju SAD-e. Konceptijski okvir računovodstvenog izvješćivanja u SAD-u čine Općeprihvaćena računovodstvena načela (GAAP)¹⁴⁷. Najveće strukovno udruženje računovođa u SAD-u je Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (AICPA)¹⁴⁸ koji vodi brigu o profesionalnom obrazovanju i usavršavanju računovođa, te donosi etičke standarde za računovođe. AICPA je koordinacijsko tijelo između računovođa i tijela koja oblikuju i donose računovodstvene standarde i to standarde financijskog izvještavanja komercijalnog sektora (FASB)¹⁴⁹ i standarde državnog računovodstva i izvještavanja (GASB)¹⁵⁰.

¹⁴⁵ Definiranje i razgraničenje pojmova načela i standarda detaljno je obrađeno, npr. (1) Razek/Hosch: "Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting", Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1985., prikaz Statement No 4. "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises" str. 3; (2) Žager, L. u knjizi "Računovodstvo", HZRI, Zagreb, 2003., str. 35. – 43.

¹⁴⁶ Skr. engl.: IFAC (International Federation of Accountants)

¹⁴⁷ Skr. engl. GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)

¹⁴⁸ Skr. engl. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)

¹⁴⁹ Skr. engl. FASB (Financial Accounting Standards Board) - Odbor je za računovodstvene standarde i nezavisna organizacija kojoj je poglavito cilj donošenje i objavljivanje principa, načela i standarda koji se primjenjuju za sastavljanje financijskih izvještaja profitnih organizacija, te za njihovo razumijevanje i interpretaciju.

¹⁵⁰ Skr. engl. GASB (Governmental Accounting Standards Board), cjelovito upoznavanje sa ciljevima, aktivnostima i relevantnim publikacijama uključujući i standarde moguće je putem Internet stranice – portala GASB-a na adresi <http://www.gasb.org>

Zadatak GASB-a je unapređenje općih računovodstvenih načela za državne jedinice. "Ova načela su specifična fundamentalna načela koja su, temeljena na razumu, jasno izraženih obilježja, općeprihvaćena od državne administracije, računovođa, revizora, i drugih zainteresiranih za javne financijske operacije, i općenito su priznata kao osnova učinkovite menadžerske kontrole i financijskog izvješćivanja."¹⁵¹

Postojanje izgrađene i razgranate strukture udruženja, odbora i tijela koja se bave razvojem i utemeljenjem računovodstvenih načela i standarda u SAD-u potaklo je takav razvoj i na međunarodnoj razini.

Glavni čimbenik međunarodne standardizacije računovodstva i financijskog izvješćivanja je IFAC. Članstvo u IFAC-u otvoreno je za sve zemlje koje žele razvijati i harmonizirati financijsko izvješćivanje i računovodstvenu praksu kao preduvjet lakšeg međusobnog povezivanja¹⁵².

IFAC kontinuirano razvija Međunarodne računovodstvene standarde¹⁵³ za profitno orijentirane subjekte (u nastavku rada - MRS) koji se u novije vrijeme uglavnom objavljuju kao Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja¹⁵⁴ (u nastavku rada - MSFI). Ovi standardi služe za opće namjene financijskog izvješćivanja i kod profitno orijentiranih državnih subjekata, odnosno tzv. državnih poslovnih poduzeća.

Kao jedan od stalnih odbora IFAC-a djeluje i Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (u nastavku rada - IFAC - IPSASB) koji se razvio 2004. iz Komiteta (odbora) za javni sektor¹⁵⁵. IFAC IPSASB je ustanovljen s ciljem razvijanja i donošenja međunarodnih standarda za financijsko izvješćivanje, računovodstvo i reviziju javnog sektora (u nastavku rada - IPSAS).¹⁵⁶

IFAC-IPSASB se usredotočuje se na računovodstvo, reviziju i potrebe financijskog izvješćivanja nacionalne, regionalne i lokalne vlasti, vladinih agencija i drugih tijela. Odbor izdaje i promovira smjernice (naputke), provodi obrazovne i istraživačke programe i razmjenjuje informacije s drugim računovođama i onima koji rade u javnom sektoru ili ovisе o njemu.

Trenutne aktivnosti IFAC-IPSASB-a su usredotočene na razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor¹⁵⁷ za financijsko izvješćivanje državnih i drugih tijela javnog sektora osim državnih poslovnih poduzeća.¹⁵⁸

Sukladno trendu afirmacije koncepta nastanka događaja u državnom računovodstvu, IFAC-IPSASB provodi projekt izrade i donošenja standarda za javni sektor utemeljenih na konceptu nastanka događaja. Za potrebe brojnih država koje i dalje primjenjuju novčani računovodstveni koncept, IFAC-IPSASB je objavio i standard za primjenu tog koncepta pod nazivom: "**Financijsko izvješćivanje uz primjenu novčanog računovodstvenog koncepta**".

¹⁵¹ cf. "Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards", published by GASB., third edition, 1990., str. XI.

¹⁵² Početkom 2007. u IFAC je učlanjeno 155 uglavnom nacionalnih (ali i uže ekspertnih) strukovnih organizacija računovođa te IFAC tako predstavlja asocijaciju od oko 2,5 milijuna računovođa. Kao punopravna članica IFAC-a učlanjena je i Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika iz Zagreba. Uvjete pristupa IFAC-u kao i organizacijsku shemu te aktivnosti i publikacije IFAC-a mogu se vidjeti na Internet stranici: <http://www.ifac.org>

¹⁵³ Skr. engl. IAS (International Accounting Standards)

¹⁵⁴ Skr. engl. IFRS (International Financial Reporting Standards)

¹⁵⁵ Skr. engl. IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), a do 2004. god. pod nazivom PSC (Public Sector Committee).

¹⁵⁶ Osnovne zadaće i ciljeve IFAC-IPSASB mogu se vidjeti u svakom godišnjem tehničkom priručniku IFAC-a. Tako npr. i u IFAC-IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements., IFAC, New York, 2007., <http://www.ifac.org>

¹⁵⁷ Skr. engl. IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)

¹⁵⁸ Tijekom 2006. Odbor je dao amandmane ili prijedloge za promjene u IPSAS-ima br. 1-21. Također, IFAC-IPSASB je tijekom 2006. pokrenuo i nove IPSAS-e i to: IPSAS br. 22 - Objavljivanje financijskih informacija opće države; IPSAS br. 23 - Prihodi od nereguliranih transakcija, IPSAS br. 24 - Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima. Sve izmjene standarda stupaju na snagu 01. 01. 2008.

Dakle, standardizacija računovodstva na međunarodnoj razini od strane IFAC-IPSASB-a provodi se za primjenu dva temeljna računovodstvena koncepta, novčanog koncepta i koncepta nastanka događaja. Primjena prilagođenih računovodstvenih konceptata se ne standardizira što znači da će zemlje koje primjenjuju prilagođeni koncept same odrediti smjer, opseg i intenzitet prilagodbe koji je primjeren konkretnoj situaciji u pojedinoj zemlji.

Do sada je IFAC-IPSASB objavio 24 standarda sa sljedećim osnovnim sadržajem:¹⁵⁹

Standardi za primjenu koncepta nastanka događaja (IPSAS br.):

1. **Prezentiranje financijskih izvještaja (Presentation of Financial Statements)** – iznosi opća razmatranja o prezentiranju financijskih izvještaja, upute o strukturi tih izvještaja i minimalne zahtjeve njihovog sadržaja prema konceptu nastanka događaja.
2. **Izvjestaj o novčanom toku (Cash Flow Statements)** – zahtijeva informacije o promjenama u novcu i novčanim ekvivalentima u razdoblju u svezi poslovanja, investiranja i financijskim aktivnostima.
3. **Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)** – uređuje računovodstveni postupak za promjene u računovodstvenim procjenama, promjene u računovodstvenim politikama i ispravke temeljnih pogreški, definira izvanredne stavke i zahtjeve posebnog objavljivanja određenih stavki u financijskim izvještajima.
4. **Učinci promjene tečaja stranih valuta (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)** – uređuje računovodstvo u svezi deviznih transakcija i poslova s inozemstvom. Navodi zahtjeve za određivanje tečaja koji će se koristiti za priznavanje određenih transakcija i tečajnih razlika, te kako priznati financijske učinke promjena tečaja u financijskim izvještajima.
5. **Troškovi posuđivanja (Borrowing Costs)** – propisuje računovodstveni postupak u svezi troškova posuđivanja i zahtijeva ili neodgodivo rashodovanje troškova posuđivanja ili, u skladu s dozvoljenim postupkom, uključivanje troškova posuđivanja u imovinu (kapitalizaciju), a koji se mogu direktno vezati za određeno stjecanje, izgradnju ili proizvodnju određene imovine.
6. **Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji (Consolidated and Separate Financial Statements)** – zahtijeva da povezane jedinice izrađuju konsolidirane financijske izvještaje koji će konsolidirati sve kontrolirane jedinice. Standard također sadrži detaljnu raspravu o konceptu kontrole u javnom sektoru, te upute za određivanje postoji li kontrola u svrhu financijskog izvještavanja.
7. **Ulaganja u pridružena društva (Investment in Associates)** – zahtijeva da se sva ulaganja u povezana društva prikazuju u konsolidiranim financijskim izvještajima korištenjem metode udjela, osim kada se ulaganje događa i drži isključivo s namjerom otuđenja u bliskoj budućnosti, kada se primjenjuje metoda troška ulaganja.
8. **Udjeli u zajedničkim pothvatima (Interests in Joint Ventures)** – zahtijeva proporcionalnu konsolidaciju kao osnovni postupak za računovodstvo u takvim zajedničkim pothvatima od strane javnog sektora. Međutim, ovaj standard također omogućava – kao dozvoljeni postupak – da se primjenjuje i metoda udjela.
9. **Prihodi od "transakcija razmjene" (Revenue from Exchange Transactions)** – uspostavlja zahtjeve za računovodstveni postupak priznavanja prihoda od transakcija razmjene (recipročni prihodi). Ostali prihodi (nerecipročni) npr. od poreza – nisu predmet ovog standarda. Oni su sadržani u IPSAS-u br. 23.

¹⁵⁹ Tekstovi svih Standarda raspoloživi su članicama IFAC-a na Internet stranici: www.ifac.org kao pojedinačne objave Standarda ili u cjelovitom tekstu "International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements," IFAC, New York, 2007.

10. **Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)** – opisuje obilježja privrede koja pokazuju postoji li hiperinflacija i daje upute za ponovno procjenjivanje financijskih izvještaja u razdoblju hiperinflacije.
11. **Ugovori o izgradnji (Construction Contracts)** – odnosi se i na komercijalne i nekomercijalne ugovore i daje upute o alociranju troškova ugovora i gdje je primjenjivo, za ugovorene prihode u izvještajnom razdoblju u kojem je izgradnja i obavljena.
12. **Zalihe (Inventories)** – uređuje računovodstveni postupak za zalihe koje imaju jedinice javnog sektora i zalihe koje se drže za prodaju u transakcijama razmjene i određene zalihe koje se drže radi distribucije bez naknade ili uz uobičajenu naknadu. Standard isključuje radove u tijeku za usluge koje će biti obavljene bez naknade ili uz uobičajenu naknadu (zato što se njima ne bavi ni MRS 2) i zato što se one odnose na specifična pitanja javnog sektora koja zahtijevaju dodatna razmatranja.
13. **Najmovi (Leases)** – Ovaj se standard temelji na MRS-u 17 Najmovi. Standard utvrđuje zahtjeve za financijsko izvještavanje kod najмова i transakcija prodaje i ponovnog najma (tzv. sale and leaseback) od strane javnog sektora (bilo da je najmodavac ili najmporimac).
14. **Događaji nakon datuma izvještavanja - datuma bilance (Events After the Reporting Date)** – standard utvrđuje kriterije za odlučivanje treba li financijske izvještaje uskladiti za događaje koji nastaju nakon datuma izvještavanja. Razlikuje usklađene događaje (one koji daju dokaz o uvjetima koji su postojali u izvještajnom datumu) i neusklađene događaje (one kod kojih su uvjeti nastali nakon izvještajnog datuma).
15. **Financijski instrumenti: Objavljivanje i prezentiranje (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)** – Ovaj standard se temelji na MRS-u 32, Financijski instrumenti, Objavljivanje i prezentiranje. Standard sadrži zahtjeve za objavljivanje bilančnih i vanbilančnih instrumenata, te klasifikaciju financijskih instrumenata kao financijska imovina, obveze ili kapital (udjeli).
16. **Ulaganja u nekretnine (Investment Property)** – Ulaganje u nekretnine temelji se na MRS-u 40 Ulaganje u nekretnine i predstavlja upute za identificiranje ulaganja u nekretnine (zemljišta, zgrade i sl., osim obnovljivih resursa) koja nisu izravno namijenjena obavljanju djelatnosti već predstavljaju investicije s ciljem ostvarivanja prihoda ili povećanja imovine. Ovaj standard zahtijeva: da se ulaganja u nekretnine početno priznaju prema trošku stjecanja i objašnjava da kad je imovina stečena bez troškova ili uz minimalni trošak, njezin se trošak utvrđuje kao fer vrijednost na datum prvog priznavanja u financijskim izvještajima; da kasnije mjerenje nekretnine bude dosljedno ili s fer vrijednosti ili s modelom troška; te uključuje prijelazne odredbe za početnu primjenu ovog standarda.
17. **Nekretnine, postrojenja i oprema (Property, Plant and Equipment)** – Ovaj standard utvrđuje računovodstveni postupak za nekretnine, postrojenja i opremu, uključujući osnovu i vrijeme početnog priznavanja, utvrđivanje njihove tekuće vrijednosti i amortizacije. Ne zahtijeva niti zabranjuje priznavanje naslijeđene imovine.
18. **Izvjestavanje po segmentima (Segment Reporting)s** – utvrđuje principe za izvještavanje financijskih informacija razvrstano po segmentima o različitim aktivnostima države ili druge jedinice javnog sektora koji odgovaraju vrednovanju poslovanja jedinice u prošlosti u svezi ostvarenja ciljeva i za odlučivanje o budućim alokacijama resursa.
19. **Rezerviranja, nepredvidene obveze i nepredvidena imovina (Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets)** - Ovaj standard definira rezerviranja, nepredvidene obveze i nepredviđenu imovinu, identificira okolnosti u kojima ta rezerviranja trebaju biti priznata, kako bi trebala biti vrednovana i objavljivana. Standard također zahtijeva objavljivanje određenih informacija o potencijalnim obvezama i imovini u bilješkama uz

financijske izvještaje koji omogućavaju korisnicima bolje razumijevanje njihove prirode, vremena i iznosa.

20. **Objavljivanja povezanih stranaka (Related Party Disclosures)** – Ovaj standard zahtijeva objavljivanje postojanja odnosa povezanih stranaka gdje postoji kontrola, te objavljivanje informacije o transakcijama između jedinica i njezinih povezanih strana u određenim okolnostima. Ova se informacija zahtijeva radi računovodstvenih razloga, te da omogući bolje razumijevanje financijske pozicije i uspješnosti izvještajne jedinice. Osnovno pitanje u objavljivanju informacija o povezanim strankama je identificiranje koja strana ima kontrolu ili značajan utjecaj na izvještajnu jedinicu, te utvrđivanje koje informacije treba objaviti o transakcijama između tih strana.
21. **Umanjenje imovine koja ne stvara novac (Impairment of Non-Cash Generating Assets)** – U ovom standardu utvrđuju se principi postupanja s imovinom koja ne stvara novac u slučaju kada je potrebno evidentirati umanjenje takve imovine, objavljivanje umanjenja i promjene prethodnih objava. U obuhvat ovog standarda nisu uključena umanjenja one imovine koja su u obuhvatu drugih standarda, npr. ulaganja u nekretnine, financijska imovina itd.
22. **Objavljivanje financijskih informacija opće države (Disclosure of Financial Information About the General Government Sector)** – Ovaj standard propisuje zahtjeve za objavljivanjem za države koje izaberu objavljivati informacije o općoj državi u njihovim konsolidiranim financijskim izvještajima. Financijsko izvještavanje u skladu s IPSAS-ima i statističkom bazom izvještavanja može se značajno razlikovati. Stoga se definira forma i sadržaj financijskih izvještaja u kojima se objavljuju stavke eliminacije razlika između računovodstvene i statističke osnove i obuhvata.
23. **Prihodi od neregularnih transakcija (Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfer))** – Svrha objave ovog standarda je definiranje priznavanja prihoda od neregularnih transakcija. Primjenjuje se na sve entitete koji sastavljaju i prezentiraju financijske izvještaje po načelu nastanka događaja, te se ne primjenjuje na državne poslovne subjekte. Standard ima pristup transakcijske analize po kojoj se od jedinica zahtijeva da analiziraju priljeve novca po osnovi transakcija bez protučinidbe kako bi se odredilo mogu li se definirati kao imovina i jesu li zadovoljeni svi kriterije za priznavanje kao imovine te ako jesu treba li se po toj osnovi priznati i određena obveza. Priznavanje takve imovine, kao rezultat transakcija bez protučinidbe, početno se mora mjeriti po fer vrijednosti od datuma stjecanja. Standard zahtijeva da se priznavanje obveza proizašlih iz transakcija bez protučinidbe priznaju u skladu s IPSAS – om 19. Također, zahtijeva da se svaki prihod koji povećava imovinu, a koji je posljedica priljeva novčanih sredstava priznaje. Pruža specifične smjernice za poreze, otpisivanje dugova, kazne, darove, donacije uključujući donacije u naravi i usluge.
24. **Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima (Presentation of Budget Information in Financial Statements)** – zahtijeva se da financijski izvještaji uključuju: usporedbu tekućih (ostvarenih) iznosa (izvršenja proračuna) s planiranim iznosima (izvornim ili rebalansiranim) na istoj osnovi na kojoj je usvojen proračun, i u slučaju kada je u financijskim izvještajima usvojena druga osnova, objašnjenje značajnih razlika između planskih i ostvarenih iznosa i usklađivanje ostvarenih iznosa iskazanih na osnovi na kojoj je usvojen proračun, s ostvarenim iznosima prezentiranim u financijskim izvještajima kada su proračunska i računovodstvena osnova različite. Objavljivanje ostvarenih iznosa na usporedivoj osnovi s planskim iznosima, u slučaju kada proračunski izvještaji i računovodstveni izvještaji nisu pripremljeni na usporedivoj osnovi, zahtijeva da ostvareni iznosi prezentirani u financijskim izvještajima budu usklađeni za identificirane razlike primijenjenih različitih računovodstvenih osnova, razlike između proračunskog i računovodstvenog razdoblja i razlike u obuhvatu podataka - pristup konsolidaciji.

Dio navedenih standarda revidiran je 2006. godine iz razloga što je 2004. godine s primjenom 2005. godine revidiran dio MRS-eva, a koji čine okosnicu sadržaja IPSAS-a. Kako bi se održaj IPSAS-a uskladio s promjenama MRS-a revidiran je dio IPSAS-a i objavljen početkom 2007. godine, a s primjenom 2008. godine.¹⁶⁰

Standard za primjenu novčanog koncepta: Financijsko izvještavanje prema novčanom konceptu računovodstva (Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting).

Ovaj standard utvrđuje zahtjeve za pripremu i prezentiranje izvještaja o novčanim primicima i izdacima, te odgovarajuće naputke i moguće računovodstvene politike. Prema ovom standardu izvještaj o novčanim primicima i izdacima treba prezentirati sljedeće iznose: ukupne novčane primitke jedinice, uz posebni prikaz podklasifikacija ukupnih novčanih primitaka; ukupne novčane izdatke, uz posebni prikaz podklasifikacija ukupnih novčanih izdataka; početna i zaključna salda; odvojeno se identificiraju i prikazuju plaćanja koja obavlja treća strana u ime izvještajne jedinice.

Računovodstvene politike i bilješke smatraju se neophodnima da bi se postiglo pošteno prezentiranje i pouzdanost, a ako usporedba s proračunom nije objavljena u samim financijskim izvještajima, može biti uključena u bilješke.

Osim standarda, IFAC-IPSASB kontinuirano publicira i svoje praktične studije¹⁶¹ kojima je svrha pomoć u rješavanju pojedinih računovodstvenih i revizijskih pitanja te prenošenje iskustava pojedinih zemalja u primjeni standarda i dobre prakse.

4.3.2.2. Međunarodni sustavi državne financijske statistike

Računovodstveni sustav države sve je odgovorniji i u području makroekonomskog upravljanja. Osim pružanja pouzdanih i pravodobnih informacija izvršnoj vlasti u oblikovanju preciznih ciljeva kao dio fiskalnih politika, sustav svoju ulogu mora ispuniti i u pogledu osiguranja podloge za međunarodno izvještavanje o poslovanju države. U tom smislu na međunarodnoj su razini ustanovljeni standardizirani sustavi fiskalnog i šire financijskog izvještavanja koji se u provedbi nazivaju sustavima državne financijske statistike.

Statistika državnih financija je međunarodni statistički sustav koji razvija Međunarodni monetarni fond (u nastavku rada – MMF) kao krovna međunarodna financijska institucija, a s namjerom da potakne vlade da prezentiraju usporedive statističke podatke. Sustav državne financijske statistike je skup gospodarskih i statističkih koncepata, računovodstvenih pravila i klasifikacijskih smjernica o sustavnom organiziranju podataka o poslovanju sektora opće državne administracije.

Sustav je oblikovan i razvijan s ciljem da bude unificirana i usporediva matrica za praćenje ekonomskog i fiskalnog stanja i kretanja pojedinog nacionalnog gospodarstva te informacijska podrška ekonomskim analizama opće države odnosno javnog sektora u cjelini. Svrha mu je zadovoljiti i potrebe fiskalne analize. Sustav pruža informacije u svezi s poslovanjem opće državne administracije na razini podsektora središnje, državne i lokalne vlade. MMF – Odjel za statistiku

¹⁶⁰ Revidirani su IPSAS-i br. 1, 3, 4, 6, 7, 8, 12, 13, 14, 16, 17. prema IFAC – IPSASB 2007 International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements., IFAC, New York, 2007, str.1-2

¹⁶¹ Vrlo su aktualne Studije: **Study 11** - Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices, **Study 12** - Perspectives on Cost Accounting for Governments, **Study 14** – Transition to the Accrual Basis of Accounting. Ove studije raspoložive su na Internet stranici IFAC-IPSASB: <http://www.ifac.org>. Za potpunije razumijevanje problematike koja je uređena Standardima vrlo su korisne i Studije iz ranijih razdoblja koje su djelomično uključene u same standarde. To su: **Study 1**: "Financial Reporting by National Governments"; **Study 2**: "Elements of the Financial Statements of National Government"; **Study 3**: "Auditing for Compliance With Authorities - A Public Sector Perspective"; **Study 4**: "Using the Work of Other Auditors - A Public Sector Perspective"; **Study 5**: "Definition and Recognition of Assets"; **Study 6**: "Accounting for and Reporting Liabilities"; **Study 7**: "Performance Reporting by Government Business Enterprises"; **Study 8**: "The Government Financial Reporting Entity"; **Study 9**: "Definition and Recognition of Revenues"; **Study 10**: "Definition and Recognition of Expenses/Expenditures".

je 1986. godine objavio priručnik statistike državnih financija¹⁶², s ciljem povezivanja i ujednačavanja i usuglašavanja s ostalim međunarodnim makroekonomskim statističkim sustavima kao što su:

- Sustav nacionalnih računa¹⁶³
- Bilanca plaćanja
- Monetarna i financijska statistika
- Europski sustav nacionalnih računa

4.3.2.2.1. Utjecaj na izbor računovodstvenog koncepta

Navedeni međunarodni financijski statistički sustavi vrlo su značajan faktor oblikovanja nacionalnog računovodstvenog sustava kao jedinstvene informacijske baze. Ovi sustavi ispunjavajući svoju temeljnu ulogu osnove nacionalnog računovodstva između ostalog definiraju i računovodstvena pravila – principe vrednovanja, vrijeme bilježenja, grupiranje po agregatima (klasificiranje). Razumljivo je stoga da državni računovodstveni informacijski sustav svake zemlje mora biti kompatibilan i podudaran osnovnim zahtjevima ovih statističkih sustava. Uvođenje međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor između ostalog ima i tu zadaću. Dakle, standardizacija računovodstva na međunarodnoj razini odvija se u suglasju s zahtjevima državne financijske statistike kako bi računovodstveni podaci bili univerzalna podloga, i za interne potrebe upravljanja svake zemlje, i za međunarodno izvještavanje. Ova koordinacija primjetna je između IFAC-a i MMF-a. Tijekom posljednjih nekoliko godina, kao odraz koordiniranih aktivnosti međunarodnih institucija na harmonizaciji računovodstvenih i statističkih sustava pri uvođenju obračunskog koncepta, MMF je razvio novi model statistike državnih financija koji je objavljen u novom priručniku.¹⁶⁴

Jedna od najvećih promjena u novom pristupu GFS-u jest upravo prelazak s novčanog koncepta na koncept nastanka događaja. Time se izravno zapravo prisiljava državna nacionalna računovodstva da se u cilju racionalnosti i univerzalnosti računovodstvenih evidencija i izvještaja prilagode primjeni koncepta nastanka događaja. Zemlje u kojima se državno računovodstvo i dalje temelji na novčanom konceptu moraju raditi prilagodbe (reklasifikacije) podataka i osigurati dodatne informacije kako bi mogle sastaviti statistička izvješća temeljena na konceptu zastupljenom u novom GFS sustavu. Upravo zbog toga je krajnji cilj i preporuka, ne samo MMF-a nego i ostalih organizacija kao što su UN, EU, OECD, postupni prelazak državnih računovodstava s novčanog koncepta na koncept nastanka događaja.

4.3.2.2.2. Utjecaj na klasificiranje računovodstvenih informacija

Osim određivanja računovodstvenog koncepta, međunarodni statistički sustavi imaju presudnu ulogu u oblikovanju osnovnog analitičkog okvira – računskog plana za knjiženje državnih transakcija i ujednačeno iskazivanje državnih resursa i njihovih izvora. Međunarodna uspoređi-

¹⁶² Op. cit.: GFS 1986.

¹⁶³ Sustav nacionalnih računa (engl.skr. System of National Accounts – SNA) je međunarodni standard za nacionalne račune. Nacionalni se računi razlikuju od državnih računa u činjenici da je jedinica izvješćivanja nacionalni teritorij ili regija u naciji. Jedinica izvješćivanja u slučaju državnih računa može biti bilo koja razina vlade unutar nacije, ili bilo koja jedinica na nekoj razini vlade. SNA je i sveobuhvatni računovodstveni sustav koji koristi konzistentne računovodstvene definicije i koncepte radi sažimanja ekonomskih transakcija koje se odvijaju u jednom gospodarstvu u svrhu dobivanja cjelovite slike ukupne ekonomske aktivnosti. To je računovodstveni sustav koji državama omogućuje praćenje vlastitog financijskog položaja, kao i trendova u razvoju, te usporedbu razvoja s drugima državama.

Bruto domaći proizvod i bruto nacionalni dohodak su dvije stavke izvedene iz nacionalnih računa. Ti koncepti omogućuju ocjenu gospodarstva kao cjeline, jer omogućuju usporedbu razine outputa u jednoj godini s razinom u nekoj drugoj godini, ili mjerenje promjena u distribuciji dohotka i proizvoda između različitih grupa ili sektora. Najpoznatije je korištenje ove statistike u svrhu vođenja javne politike (na primjer za procjenu učinka koje će povećanje državne potrošnje imati na nacionalni dohodak). Cf. *System of National Accounts – SNA 1993, Commission of the European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Cooperation and Development, United Nations, World Bank, 1993.*

¹⁶⁴ Op. cit.: GFS 2001.

je 1986. godine objavio priručnik statistike državnih financija¹⁶², s ciljem povezivanja i ujednačavanja i usuglašavanja s ostalim međunarodnim makroekonomskim statističkim sustavima kao što su:

- Sustav nacionalnih računa¹⁶³
- Bilanca plaćanja
- Monetarna i financijska statistika
- Europski sustav nacionalnih računa

4.3.2.2.1. Utjecaj na izbor računovodstvenog koncepta

Navedeni međunarodni financijski statistički sustavi vrlo su značajan faktor oblikovanja nacionalnog računovodstvenog sustava kao jedinstvene informacijske baze. Ovi sustavi ispunjavajući svoju temeljnu ulogu osnove nacionalnog računovodstva između ostalog definiraju i računovodstvena pravila – principe vrednovanja, vrijeme bilježenja, grupiranje po agregatima (klasificiranje). Razumljivo je stoga da državni računovodstveni informacijski sustav svake zemlje mora biti kompatibilan i podudaran osnovnim zahtjevima ovih statističkih sustava. Uvođenje međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor između ostalog ima i tu zadaću. Dakle, standardizacija računovodstva na međunarodnoj razini odvija se u suglasju s zahtjevima državne financijske statistike kako bi računovodstveni podaci bili univerzalna podloga, i za interne potrebe upravljanja svake zemlje, i za međunarodno izvještavanje. Ova koordinacija primjetna je između IFAC-a i MMF-a. Tijekom posljednjih nekoliko godina, kao odraz koordiniranih aktivnosti međunarodnih institucija na harmonizaciji računovodstvenih i statističkih sustava pri uvođenju obračunskog koncepta, MMF je razvio novi model statistike državnih financija koji je objavljen u novom priručniku.¹⁶⁴

Jedna od najvećih promjena u novom pristupu GFS-u jest upravo prelazak s novčanog koncepta na koncept nastanka događaja. Time se izravno zapravo prisiljava državna nacionalna računovodstva da se u cilju racionalnosti i univerzalnosti računovodstvenih evidencija i izvještaja prilagode primjeni koncepta nastanka događaja. Zemlje u kojima se državno računovodstvo i dalje temelji na novčanom konceptu moraju raditi prilagodbe (reklasifikacije) podataka i osigurati dodatne informacije kako bi mogle sastaviti statistička izvješća temeljena na konceptu zastupljenom u novom GFS sustavu. Upravo zbog toga je krajnji cilj i preporuka, ne samo MMF-a nego i ostalih organizacija kao što su UN, EU, OECD, postupni prelazak državnih računovodstava s novčanog koncepta na koncept nastanka događaja.

4.3.2.2.2. Utjecaj na klasificiranje računovodstvenih informacija

Osim određivanja računovodstvenog koncepta, međunarodni statistički sustavi imaju presudnu ulogu u oblikovanju osnovnog analitičkog okvira – računskog plana za knjiženje državnih transakcija i ujednačeno iskazivanje državnih resursa i njihovih izvora. Međunarodna usporedi-

¹⁶² Op. cit.: GFS 1986.

¹⁶³ Sustav nacionalnih računa (engl.skr. System of National Accounts – SNA) je međunarodni standard za nacionalne račune. Nacionalni se računi razlikuju od državnih računa u činjenici da je jedinica izvješćivanja nacionalni teritorij ili regija u naciji. Jedinica izvješćivanja u slučaju državnih računa može biti bilo koja razina vlade unutar nacije, ili bilo koja jedinica na nekoj razini vlade. SNA je i sveobuhvatni računovodstveni sustav koji koristi konzistentne računovodstvene definicije i koncepte radi sažimanja ekonomskih transakcija koje se odvijaju u jednom gospodarstvu u svrhu dobivanja cjelovite slike ukupne ekonomske aktivnosti. To je računovodstveni sustav koji državama omogućuje praćenje vlastitog financijskog položaja, kao i trendova u razvoju, te usporedbu razvoja s drugima državama.

Bruto domaći proizvod i bruto nacionalni dohodak su dvije stavke izvedene iz nacionalnih računa. Ti koncepti omogućuju ocjenu gospodarstva kao cjeline, jer omogućuju usporedbu razine outputa u jednoj godini s razinom u nekoj drugoj godini, ili mjerenje promjena u distribuciji dohotka i proizvoda između različitih grupa ili sektora. Najpoznatije je korištenje ove statistike u svrhu vođenja javne politike (na primjer za procjenu učinka koje će povećanje državne potrošnje imati na nacionalni dohodak). Cf. *System of National Accounts – SNA 1993, Commission of the European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Cooperation and Development, United Nations, World Bank, 1993.*

¹⁶⁴ Op. cit.: GFS 2001.

vost informacija podrazumijeva da su iste standardizirane prije svega po svom sadržaju. Ova usporedivost postiže se utvrđenim sustavima ujednačavanja, odnosno klasifikacije.

Zadatak klasifikacije je u tome da prepozna osnovne sličnosti u državnoj imovini, obvezama i poslovnim događajima te da organizira mnogobrojne pojedinačne transakcije i programe unutar glavnih komponenti u relativno homogene kategorije koje mogu pomoći u prepoznavanju prirode, sastava i učinka prihoda, primitaka, rashoda, izdataka, financiranja i duga.

U tom smislu međunarodni statistički sustavi definirali su i sustave klasifikacija. Za područje javnog sektora najrelevantnije su klasifikacije sadržane u sustavu državne financijske statistike.¹⁶⁵ Temeljne klasifikacije kojima se prate aktivnosti države jesu ekonomska, funkcijska i organizacijska klasifikacija.¹⁶⁶ Primjena ovih klasifikacija udovoljava zahtjevima fiskalne transparentnosti jer daje odgovore na pitanja:¹⁶⁷

- "na što je novac potrošen,
- kako je novac potrošen i
- tko je novac potrošio."

Uz ekonomsko, funkcijsko i organizacijsko, kao osnovno klasificiranje podataka napredniji sustavi uvode i klasifikaciju programa koja podrazumijeva da je u primjeni i sustav programskog planiranja proračuna¹⁶⁸ te odgovara na pitanja zašto je novac potrošen i s kojim učincima. U tom smislu suvremeni računovodstveni informacijski sustavi temelje se na ugradnji navedenih klasifikacija pri oblikovanju i prezentiranju informacija. Za te namjene nacionalna zakonodavstva propisuju osnovni analitički okvir operacionaliziran u vidu obvezujućeg računskog plana za sve državne institucionalne jedinice.

U kontekstu sustava klasifikacija, računski se plan primarno treba temeljiti na ekonomskoj klasifikaciji. Pri utvrđivanju sadržaja računskog plana važno je voditi računa o informacijskim zahtjevima prema računovodstvu. Što dosljednije pridržavanje međunarodnih sustava klasifikacija značajno olakšava međunarodno izvješćivanje. Ako se pritom može udovoljiti i informacijskim potrebama ostalih korisnika informacija, računski plan je postigao optimalni stupanj univerzalnosti.

GFS ne priječi nacionalnim zakonodavstvima, definiranje vlastite ekonomske klasifikacije, ali mora postojati jasna veza između te klasifikacije i ekonomske klasifikacije utvrđene GFS-om. U slučaju odstupanja nacionalne klasifikacije obvezno trebaju uz svoju klasifikaciju sastaviti i veznu tablicu s GFS klasifikacijom.¹⁶⁹

S obzirom na precizne i široke informacijske zahtjeve međunarodnih statističkih sustava, primjena osnovnog analitičkog okvira utvrđenog ovim sustavima u pravilu osigurava univerzalnost računskog plana i za druge potrebe. Stoga osnovni sadržaj suvremenog računskog plana države koji bi osigurao prethodno spomenute uvjete treba temeljiti na analitičkom okviru novog sustava državne financijske statistike uz uvažavanje specifičnosti pojedine države.

¹⁶⁵ O konvergenciji cf.: IFAC-IPSASB: "IPSAS and Statistical Base of Financial Reporting-An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence", online version, www.ifac.org

¹⁶⁶ Osnovni sadržaj ekonomske i funkcijske klasifikacije prihoda i rashoda prema novom sustavu GFS prikazan je u poglavlju 2. ovog rada. Organizacijska klasifikacija izravno proizlazi iz institucionalnog ustroja države i njezinih institucionalnih jedinica. Poduzetničkim jezikom to je "mjesto troška".

¹⁶⁷ cf. "Manual on Fiscal Transparency", dio 3.3.1. International Monetary Fund, Washington, U.S.A., 2001.

¹⁶⁸ Programski proračun je proračun koji prikazuje troškove primarno prema utvrđenim programima i nositeljima programa, a tek sekundarno prema vrstama rashoda. Programski proračun se bavi očekivanim rezultatima usluga i aktivnosti koje se provode. Naglasak je na dugoročnim ciljevima šire zajednice. U programskom proračunu povezuju se prihodi i rashodi s višegodišnjim programima koji zadovoljavaju dugoročne i kratkoročne ciljeve i strategije državnog subjekta.

Više o programskom planiranju: (1) Vašiček, D. i V.: "Programski proračun – daljnji korak ka transparentnijem proračunu u Republici Hrvatskoj", Zbornik referata Simpozija računovođa FBiH, Neum, 2003.; (2) Grupa autora: "Upravljanje financijama u jedinicama lokalne (regionalne) samouprave", Urban Institut i HZRI F, Zagreb, 2003.

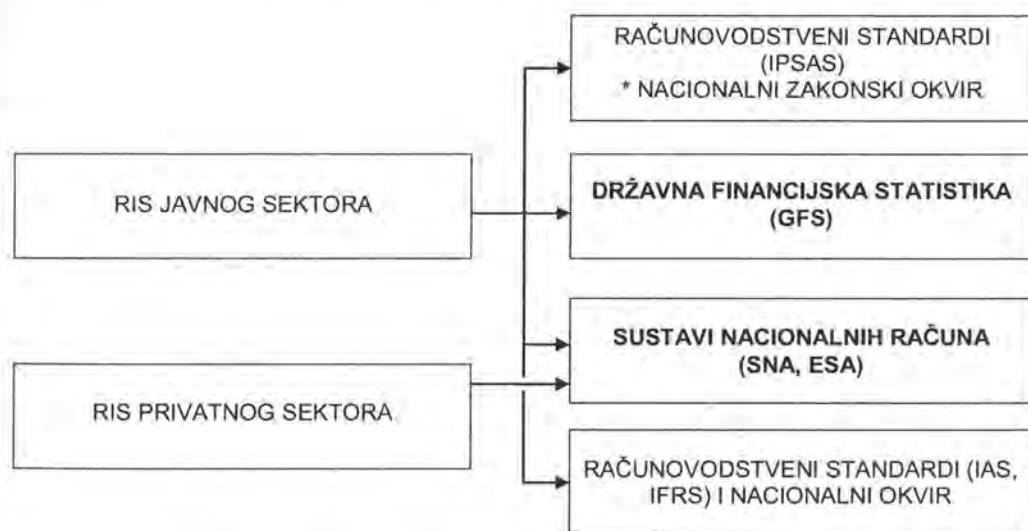
¹⁶⁹ Primjer vezne tablice u Hrvatskoj cf. Vašiček, V./Maletić, I.: "Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor", Zbornik referata XXXVIII. simpozija HZRI F, Pula, 2003., str. 93.

U dijelu elemenata uspješnosti osnovni sadržaj računskog plana države treba minimalno sa-
državati račune ekonomski klasificiranih prihoda i rashoda,¹⁷⁰ a za potrebe praćenja stanja i prom-
jena imovine i obveza račune za prikaz nefinancijske i financijske imovine, obveza i izvora vlas-
ništva.¹⁷¹

4.3.2.2.3. Utjecaj na oblikovanje izvještajnog sustava

Neupitna je i jasna veza između računovodstvenih informacija i informacija financijske sta-
tistike. Iako te dvije skupine informacija često ne služe istim ciljevima i ne moraju na isti način
izražavati pojedine stavke i transakcije one imaju zajedničko ishodište i podlogu u računovod-
stvenim podacima. Shvaćajući sustav državne financijske statistike kao kvantitativno sredstvo po-
drške provođenju fiskalne analize, rezultat statističke obrade mora olakšati prepoznavanje, mjere-
nje i ocjenu učinka državne ekonomske politike i drugih aktivnosti na gospodarstvo, uz omoguća-
vanje održivosti tih politika i aktivnosti. U tom kontekstu, nastojeći postići što veći stupanj uni-
verzalnosti, a time i racionalnosti računovodstvenog sustava države, nacionalna zakonodavstva
nastoje približiti ova dva izvještajna sustava. To se održava, prije svega, u sadržaju i strukturiranju
temeljnih financijskih izvještaja.

Rezimirajući predstavljena teorijska izvorišta, njihov utjecaj na oblikovanje nacionalnog
računovodstvenog izvještajnog sustava može se predočiti sljedećom slikom:



Slika 4.4. Izvorišta oblikovanja računovodstvenog informacijskog sustava (RIS) za eksterno izvještavanje

U pogledu primjene odgovarajućeg sustava klasifikacija kao podloge za financijsko izvješ-
tavanje, međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor nisu ograničavajući, odnosno de-
finiraju samo minimalne zahtjeve za predočavanje informacija u financijskim izvještajima.¹⁷²

Uvođenjem međunarodnih sustava klasifikacija u sadržaj i strukturu računskog plana, statis-
tički sustavi značajno utječu i na sadržaj i strukturu financijskih izvještaja za ostale potrebe eks-
ternog izvještavanja.

¹⁷⁰ Detaljnije vidjeti u poglavlju 2. ovog rada.

¹⁷¹ Detaljnije vidjeti op. cit.: GFS 2001, Glava 4., dodatak.

¹⁷² Tako se, npr. u IPSAS 1. točka 75. ostavlja mogućnost da subjekt odluči, ovisno o prirodi svog poslovanja, hoće li imovinu i obveze klasificirati na kratkoročne i dugoročne ili prema kriteriju likvidnosti. Dakle, IPSAS-i ne određuju pristup klasificiranju imovine i obveza te prihoda i rashoda, nego postavljaju opći zahtjev da subjekt iz kla-
sifikacije koju primjenjuje može sastaviti tražene informacije.

4.4. 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 zavise o njihovoj namjeni odnosno od zahtjeva njihovih korisnika. Uobičajeno se ističu dva pristupa oblikovanju i sadržaju financijskih izvještaja i to:¹⁷³ "Zakonom propisani ili standardizirani oblik i obvezni minimum informacija i neformalni, neobvezni oblik i sadržaj prilagođen konkretnoj potrebi korisnika."

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 je cilj djelovanja odnosno poslovanja. U osnovi taj se cilj može promatrati kao dobit ili ne-dobit. 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 sustav ostalih 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.¹⁷⁴

Uz to, za razliku od poduzetničkog računovodstva koje je jedinstveno u primjeni obračunskog računovodstvenog koncepta nastanka događaja, državno računovodstvo od zemlje do zemlje primjenjuje neki od konceptata u rasponu od novčanog do koncepta nastanka događaja. Utjecaj izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja je vrlo značajan što se sustavno pokazuje i dokazuje ovim radom. Smjer reforme državnog računovodstvenog informacijskog sustava, dakle ukazuju na započeti proces harmonizacije temeljen na primjeni koncepta nastanka događaja¹⁷⁵. Sljedeća faza započetih procesa trebala bi biti usklađenost ciljeva financijskog izvještavanja s prihvaćenim proračunom, a što podrazumijeva usklađenost primjenjene računovodstvene i proračunske osnove (osnove na kojoj je usvojen proračun).

4.4.1. OSNOVE FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA DRŽAVE

Posebnosti oblikovanja sustava financijskog izvještavanja države i proračuna proizlaze primarno iz ciljeva izvještavanja i potreba korisnika za informacijama koje izvještajni sustav pruža.

¹⁷³ cf. Gulin, D. u knjizi "Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa", HZRF, Zagreb, 2006., str. 717.

¹⁷⁴ Cjeloviti usporedni prikaz razlika ciljeva financijskog izvještavanja i ustroja računovodstvenog procesa u profitnom i neprofitnom sektoru (uključujući i državu) vidjeti u: Razeq/Hosch: "Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting", Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1985., str. 99.

¹⁷⁵ O procesu harmonizacije više vidjeti u poglavlju 5. ovoga rada.

Financijski izvještaji države moraju pružiti kvalitetnu informaciju standardiziranu u određenoj formi pri čemu temeljnu odrednicu predstavlja primijenjeni računovodstveni koncept i metode mjerenja pojedinih elemenata izvještaja.

4.4.1.1. Ciljevi financijskog izvještavanja

Ciljeve financijskih izvještaja općenito možemo definirati pružanjem informacija o financijskom položaju, uspješnosti i promjenama financijskog položaja izvještajnog subjekta. Dakle, opći cilj je zadovoljiti je potrebe korisnika za kvalitetnom informacijom koja je potrebna prilikom donošenja različitih, najčešće ekonomskih odluka.¹⁷⁶

O ciljevima financijskog izvješćivanja o poslovanju državnog subjekta relevantni izvori navode: "Financijsko izvješćivanje nije samo sebi svrhom, nego znači pružanje korisnicima relevantne i pouzdane informacije o izvještajnoj jedinici. Informacija koju treba izvijestiti jedinica javnoga sektora bit će određena prema informacijskim potrebama korisnika financijskih izvješća tih jedinica i treba biti uvjetovana vrstom izvještajne jedinice."¹⁷⁷

"Financijski izvještaji države i lokalne vlasti upotrebljivi su za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka i odmjerenje odgovornosti, i primarno imaju svrhu:

1. Uspoređivanja aktualnih rezultata s usvojenim proračunom;
2. Procjenjivanja financijskih uvjeta i rezultata državnih operacija;
3. Podrške u procjeni udovoljavanja financijsko relevantnim zakonima, pravilima i procedurama;
4. Podrške u razvoju djelotvornosti i efikasnosti."¹⁷⁸

Prema američkim strukovnim udrugama¹⁷⁹ temeljni ciljevi računovodstvenog i financijskog izvješćivanja za državne jedinice jesu:

- "osigurati financijske informacije upotrebljive za određivanje i predviđanje tokova, ravnoteže i drugih zahtijeva 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 zahtijeva;
- 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 organizacionih performansi; i
- omogućiti komunikaciju relevantnim informacijama na upotrebljiv način."

Prema IFAC-IPSASB osebno 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 njenim obvezama (redovnim i izvanrednim);
- prezentiranje informacije o financijskim uvjetima i promjenama u njima;
- prezentiranje zbirnih informacija korisnih u procjeni mogućnosti (izvršenja) jedinice u području troškova usluga, efikasnosti i izvršenja.

¹⁷⁶ Detaljnije vidjeti op. cit.: "Međunarodni računovodstveni standardi 2004", str. 25/26.

¹⁷⁷ cf. (1) op. cit.: IFAC-PSC: Study 2 "Elements of the Financial Statements of National Governments", 1993. str. 1; (2) Grupa autora (redakcija Vašiček, D.): "Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika", HZRIF, Zagreb, 1995., str. 35.

¹⁷⁸ cf. op. cit.: "Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards", str. 13. i 14.

¹⁷⁹ Više o tome: cf. op. cit.: "Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards", NCGA Concepts Statement 1 i GASB Concepts Statement No. 1, str. 601. – 619.

Financijski izvještaji također trebaju biti prezentirani korisnicima sa svrhom:

- ukazivanja da li su stečeni i upotrebljni resursi u skladu s zakonskim i ugovornim zahtjevima, uključujući financijska ograničenja ustanovljena od strane nadležnih zakonskih autoriteta;
- ukazivanja da li su stečeni i korišteni resursi u skladu s zakonski usvojenim proračunom¹⁸⁰.

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.**"¹⁸¹

4.4.1.2. Korisnici financijskih izvještaja i njihove potrebe

Spektar korisnika računovodstvenih informacija prezentiranih u financijskim izvještajima je vrlo širok. Korisnici se mogu svrstati u različite skupine ovisno o načinu upotrebe informacija, mjestu i vremenu upotrebe, no osnovna i najčešća podjela korisnika je na:

- vanjske (eksterne) i
- unutarnje (interne) korisnike.¹⁸²

Raznolikost vanjskih korisnika i njihovih potreba nametnula je potrebu standardizacije računovodstvenih informacija i njihovo oblikovanje u formi financijskih izvještaja. Brojne su i u literaturi zastupljene klasifikacije korisnika financijskih izvještaja, poglavito u poduzetničkom sektoru¹⁸³.

Zanimljivo istraživanje vrsta korisnika i njihovih informacijskih potreba provedeno je krajem 2002. godine od strane Američkog instituta ovlaštenih javnih računovođa (AICPA). Institut je objavio studiju u kojoj su rezultati istraživanja usmjereni na određene korisnike i razloge za korištenje poslovnog izvještavanja. Zbirne rezultate prikazuje tablica 4.1.¹⁸⁴

Tablica 4.1. Korisnici i njihove informacijske potrebe

Korisnik informacija	Razlozi korištenja poslovnog izvještavanja
Investitori	pomoć za investicijske odluke
Vjerovnici	pomoć za odobravanje zajmova
Menadžment	pomoć za donošenje odluka o poslovnim procesima
Zaposlenici	pomoć za razumijevanje rezerviranja za mirovinske planove
Konkurencija	pomoć u procjeni snage konkurencije i slabostima strategije
Zakonodavstvo	ocjena usklađenosti sa zakonskom regulativom
Istraživači	izvori podataka za istraživanja
Mediji	izvori podataka za izvještavanje šire javnosti

¹⁸⁰ Cf. IFAC-IPSASB: IPSAS 1 – Presentation of financial statements, 2007, www.ifac.org, (2) Mrša, J.: "Imovina u javnom sektoru", Zbornik referata "Hrvatski javni sektor-reforma i razvojne perspektive", HZRI F, Zagreb, 2007., str. 288.-289.

¹⁸¹ cf.: Vašiček, V. u knjizi grupe autora (redakcija Vašiček D.): "Sustav proračuna", HZRI F, Zagreb, 2000., str. 108.

¹⁸² Ovu klasifikaciju ne treba shvaćati isključivo jer se jedan korisnik može se istovremeno pojaviti kao unutarnji i vanjski zavisno od uloge koju ima u odnosu na izvještajni subjekt.

¹⁸³ Vidjeti npr.: (1) Grupa autora (redakcija Deželjin, Ja.): "Računovodstvo" IV. izd., HZRI F, Zagreb, str. 246. – 251.; (2) Gulin, D. u knjizi Grupe autora (redakcija Spajić, F.) "Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa", HZRI F, Zagreb, 2006 ., str. 718.; (3) IFAC: "Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja", točka 9., Međunarodni standardi financijskog izvještavanja uključujući Međunarodne računovodstvene standarde 2004., prijevod s engleskog jezika, HZRI F, Zagreb, 2005., str. 24.-25.

¹⁸⁴ Prema AICPA, Studija informacijskih potreba, New York, 2002., raspoloživo na: www.aicpa.org, šire obrađeno u referatu Gulin D.: "Dionička i menadžment kultura i perspektive korištenja računovodstva", Zbornik referata XXXVIII. simpozija HZRI F, Zagreb, 2003., str. 34.

Korisnici financijskih izvještaja državnih (i ostalih neprofitnih organizacija) unekoliko se razlikuju od korisnika financijskih izvještaja poduzetnika. Ipak, i u državnom i neprofitnom sektoru najčešće je zastupljena opća podjela korisnika na eksterne i interne korisnike.¹⁸⁵

Zanimljiva je i podjela korisnika predstavljena u GASB-ovim standardima koja korisnike dijeli na tri kategorije:¹⁸⁶

1. Građani (uključujući porezne obveznike, glasače, primatelje usluga), mediji, glasnogovornici, i javni financijski istražitelji;
2. Zakonodavne i nadzorne službe, uključujući članove državnog zakonodavstva, okružna povjerenstva, gradske uprave, odbori povjerenika, školski odbori i izvršne područne službe;
3. Investitori i kreditori, uključujući pojedinačne i institucionalne, osiguravajuća društva, agencije koje daju podatke o bonitetu obveznika, osiguranja obveznika, i ostale financijske organizacije."

Prema stavovima Međunarodne federacije računovođa¹⁸⁷ korisnici računovodstvenih informacija su:

- zakonodavna i druga tijela državne uprave;
- javnost;
- ulagači i kreditori;
- agencije za procjenu boniteta i drugi procjenitelji na financijskom tržištu;
- druge državne, međunarodne agencije i drugi opskrbljivači resursima;
- ekonomski i financijski analitičari;
- "viši" javni menadžment.

Potrebe korisnika financijskih izvještaja su u cjelovitoj informaciji o poslovanju, ukupnim resursima i dugovima. Informacije, ovisno o vrsti korisnika, im trebaju pomoći pri:¹⁸⁸

- "procjeni izvora i vrsta prihoda;
- procjeni raspodjele i uporabe resursa;
- procjeni razine prihoda koji su dostatni za financiranje troškova poslovanja;
- predviđanju dinamike i opsega novčanih tokova te dospjeća dugova na plaćanje;
- procjeni sposobnosti podmirenja kratkoročnih i dugoročnih obveza;
- procjeni ukupnih državnih mogućnosti;
- informiranju javnosti, odnosno poreznih obveznika o kontroli, strukturi, stanju i drugim relevantnim pitanjima o imovini;
- procjeni financijske efikasnosti uporabe državnih resursa;
- procjeni ekonomskog utjecaja državnih aktivnosti na ukupno gospodarstvo;
- izboru optimalnih mogućnosti djelovanja i prioriteta;
- procjeni zakonitosti uporabe resursa (uključujući pridržavanje ugovora, proračunskih limita i sl.) i
- procjeni kvalitete upravljanja i čuvanja resursa."

4.4.1.3. Kvalitativna obilježja financijskih izvještaja

Kvalitativna obilježja jesu obilježja koja informacije prezentirane u financijskim izvještajima čine upotrebljivima i svrsishodnima korisnicima tih izvještaja. Ona se odnose općenito na sve financijske izvještaje, neovisno o zastupljenom računovodstvenom konceptu prema kojemu su

¹⁸⁵ Eksterni korisnici su subjekti koje nisu izravno uključeni u djelatnost državne jedinice. Prema Razek/Hoschu to su: "1. Federalna vlada; 2. Agencija za regulaciju prometa obveznicama; 3. Biračko tijelo; 4. Državni zakonodavni komiteti; 5. Potencijalni investitori. Interni korisnici su osobe ili grupe koje su izravno uključene u djelatnosti izvještajne jedinice. To su: (1) Promatrači programa; (2) Upravitelj administrativne jedinice; (3) Odjelni čelnici; (4) Vladajuća većina i članovi gradskog vijeća; (5) Interni revizori, cf. op. cit.: Razek/Hosch, str. 3.

¹⁸⁶ cf. Rupel, W.: "GAAP for Governments - Interpretation and Application of GAAP for State and Local Governments 1998", I. Willey & Sons, Inc., New York, 1998., str. 34.

¹⁸⁷ cf. op. cit.: IFAC - PSC - Study 11., str. 11.

¹⁸⁸ cf. op. cit.: IFAC - PSC - Study 11., str. 13.

izvještaji sastavljeni. Upravo u tom kontekstu mogu se valorizirati učinci izbora pojedinog računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja. Kvalitativna obilježja računovodstvenih informacija i temeljnih financijskih izvještaja predmet su istraživanja gotovo svih stručno znanstvenih napisa o problematici financijskog izvještavanja, kako u profitnom, tako i u javnom i neprofitnom sektoru.¹⁸⁹ Sva obrazloženja mogu se zbrojno svesti na četiri osnovna obilježja i to:¹⁹⁰ razumljivost, važnost, pouzdanost i usporedivost.

Informacije su razumljive onda kada korisnici izvještaja mogu shvatiti njihovo značenje. U tom smislu i od korisnika se očekuje da imaju određeno predznanje o aktivnostima izvještajne jedinice i okruženja u kojem posluje, kao i da imaju volju da prouče te informacije.

Informacije koje su kompleksnije ne bi trebalo isključiti iz financijskih izvještaja samo radi toga jer bi mogle biti preteške određenoj grupi korisnika.

Za neku se informaciju kaže da je **važna** ako može pomoći u procjeni prošlih, sadašnjih i budućih događaja i u potvrđivanju, ispravkama prošlih procjena. Da bi informacija bila važna, mora biti ažurna.

Na važnost neke informacije utječe njena priroda i značaj. Informacija je značajna onda ako njeno propuštanje ili krivi navod mogu utjecati na donošenje odluka od strane korisnika ili na procjene na temelju financijskih izvještaja. Značaj informacije ovisi o prirodi ili veličini stavke ili pogreške koja se procjenjuje u određenim okolnostima. Stoga je značajnost informacije početna točka, a ne primarna kvalitativna karakteristika koju informacija treba imati da bi bila korisna.

Pouzdana informacija ne sadrži značajne pogreške i nagađanja, a može ovisiti o korisnicima koji trebaju informaciju.

Informacija sadržana u financijskim izvještajima je **usporediva** ako korisnici tih izvještaja mogu identificirati sličnosti i razlike između tih informacija i informacija u drugim izvještajima.

Korisnici informacija moraju biti upoznati s korištenim politikama u svezi pripreme i izrade financijskih izvještaja, promjenama tih politika i učincima takvih promjena.

S obzirom da korisnici žele uspoređivati rezultate izvještajne jedinice tijekom vremena, važno je da financijski izvještaji prikazuju i informacije iz prethodnog razdoblja.

Za osiguravanje obilježja značajnosti i pouzdanosti informacija postoje i neka ograničenja, odnosno pretpostavke. To je prije svega **pravovremenost i ekonomičnost**, odnosno pozitivan omjer troškova informiranja i koristi koje se ostvaruju.

Ako postoji kašnjenje u objavljivanju informacija, one mogu izgubiti na svojem značaju. Da bi informacija bila ažurna, često će se javiti potreba da bude objavljena prije nego što se prethodno uzmu u obzir svi važni aspekti transakcija ili kad postoji određeni stupanj nepouzdanosti. Obrnuto, ako se objavljivanje informacija odgađa dok svi aspekti transakcija budu poznati, takva informacija može biti jako pouzdana, ali od male koristi, onima koji su već ranije trebali donijeti odluku. Kako bi se postigla ravnoteža između važnosti i pouzdanosti, valja voditi računa o potrebi donošenja odluka od strane korisnika.

¹⁸⁹ Tako, primjerice, o kvalitativnim obilježjima financijskog izvještavanja svoje stavove iznosi: (1) IFAC u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja (cf. točka 24. do 26.); (2) Gulin, D. u knjizi "Računovodstvo trgovačkih društava", HZRI F, Zagreb, 2001., str. 620.; (3) Tadijančević, S. u knjizi "Računovodstvo", HZRI F, Zagreb, 2003., str. 48.; (4) Žager, L. u knjizi "Računovodstvo za neračunovode s osnovama računovodstva", HZRI F, Zagreb, 2002., str. 141.; (5) Kieso, D. E. – Weygandt, J. J.: "Intermediate Accounting", Willey & Sons, str. 29.; (6) FASB: Konceptijski okvir financijskog računovodstva i izvještavanja, (SFAC No. 2) – Kvalitativne karakteristike računovodstvenih informacija; (7) IFAC - PSC, Study 1, str. 14.

¹⁹⁰ Predstavljeno sažimanje je u duhu pristupa zastupljenog u: (1) Cash Basis IPSAS: "Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting", IFAC - IPSASB, Appendix 4, str. 88; (2) IPSAS 1 Presentation of Financial Statements", 2003., Appendix 2, str. 81. – 84.

Tablica 4.2. Usporedni prikaz kvalitativnih obilježja računovodstvenih informacija

GASB-concepts Statement 1	IPSAS 1 –Presentation of financial statements- Appendix B - Qualitative Characteristics of Financial Reporting	Kvalitativna obilježja računovodstvenih informacija
Razumljivost	RAZUMLJIVOST	Informacija se smatra razumljivom kada je prihvatljivo očekivati da je korisnici razumiju. U tu se svrhu pretpostavlja da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovanju jedinice i o računovodstvu kako bi razumijeli informaciju.
Značajnost	ZNAČAJNOST	Informacija se smatra važnom kad utječe na ekonomske odluke korisnika pomažući im da procijene prošle, sadašnje ili buduće događaje ili da potvrde ili isprave prošle procjene.
Materijalnost	Materijalnost	U financijskim izvještajima trebaju se objaviti sve pozicije koje su značajne za prosudbu ili donošenje odluke. Informacija će imati obilježje materijalnosti ako njeno izostavljanje može imati značajan utjecaj na odluke korisnika temeljene na financijskim izvještajima, a što zavisi od prirode same informacije.
Pouzdanost	POUZDANOST	Pouzdana informacija mora biti nepristrana, potpuna i dokaziva. Informacija ima kvalitetu pouzdanosti kada u njoj nema značajnih pogreški i pristranosti i u koju se korisnici mogu pouzdati da vjerno predstavlja poslovne događaje.
	Vjerno predočavanje	Informacija mora vjerno predočavati poslovne događaje i treba biti prikazana u skladu s prirodom događaja.
	Prevaga biti nad formom	Ako informacija pouzdano predočuje poslovne događaje, potrebno ih je prezentirati u skladu sa suštinom i ekonomskom prirodom poslovnog događaja, a ne samo u skladu sa zakonskom formom
	Neutralnost	Informacija mora biti neutralna, prezentirana bez pristranosti. Informacije u financijskim izvještajima nisu neutralne ako se izborom i prezentiranjem informacija utječe na donošenje odluke ili prosudbe za svrhom postizanja unaprijed određenog ishoda.
	Opreznost	Opreznost podrazumijeva uključivanje stupnja opreza u prosuđivanjima u uvjetima neizvjesnosti, tako da imovina ili prihodi ne budu precijenjeni, a rashodi ili obveze podcijenjeni.
	Potpunost	Informacije u financijskim izvještajima trebaju biti potpune u granicama značajnosti i troška
Usporedivost	USPOREDIVOST	Financijski izvještaji moraju biti usporedivi vremenski i između izvještajnih jedinica kako bi se mogli identificirati trendovi financijskog položaja i uspješnosti. Važna je implikacija obilježja usporedivosti je da je korisnike važno informirati o računovodstvenim politikama primjenjenim pri sastavljanju financijskih izvještaja, o promjenama tih politika i učincima promjena. Budući da korisnici žele uspoređivati uspješnost kroz razdoblja, važno je da financijski izvještaji pokazuju usporedive informacije.
OGRANIČENJA VAŽNOSTI I POUZDANOSTI INFORMACIJA		
Pravodobnost	Pravodobnost	Pravodobnost prezentiranja informacija čini informacije korisnijima pri donošenju odluka. Ako je informacija prezentirana u pravo vrijeme njena je vrijednost maksimalna. Potrebno je pronaći ravnotežu između prednosti pravodobnog izvještavanja i zahtjeva za pouzdanim informacijama.
	Ravnoteža između koristi i troška	Ravnoteža između koristi i troška više je ograničenje koje se podrazumijeva nego kvalitativno obilježje. Koristi proizašle iz informacija ne bi trebale prelaziti troškove njihova stvaranja. Pri tome je potrebna prosudba koja treba uzeti u obzir i koristi koje imaju svi drugi korisnici, za što je ponekad teško procijeniti odnos koristi i troška.
	Ravnoteža između kvalitativnih obilježja	Za postizanje cilja financijskih izvještaja treba postići ravnotežu između kvalitativnih obilježja. Relativna važnost kvalitativnih obilježja u različitim slučajevima stvar je profesionalne prosudbe.
Dosljednost		Informacije moraju biti dosljedne u dužem razdoblju, što znači da se primijenjeni računovodstveni postupci, procedure i metode ne trebaju bitno mijenjati.

Izvori: GASB-concepts: Statement 1 i. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements ", IFAC-IPSASB, New York, 2007., str. 67-69, www.ifac.org¹⁹¹

¹⁹¹ cf. (1) "Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards", GASB, third edition, 1990., Norwalk, str. 21. – 23.; prema op. cit Vašiček, V.: doktorska disertacija, str. 97 i (2) Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements ", IFAC-IPSASB, New York, 2007., str. 67-69, www.ifac.org

Jedno od značajnih ograničenja je i balansiranje između koristi i troškova. Koristi koje proizlaze iz informacija trebaju biti veće od troškova vezanih za njihovo dobivanje. Ipak, utvrđivanje koristi i troškova je često samo procjena. Osim toga, troškove često i ne snosi onaj koji ima koristi od informacija, a koristi od informacija imaju korisnici, a ne sastavljači. Zbog tih razloga vrlo je teško provesti test koristi i troškova u nekom konkretnom slučaju. Ipak, odnos koristi i troškova ne bi trebalo zanemariti.

U praksi je često neophodno, a i neizbježno balansiranje između različitih kvalitativnih obilježja, odnosno pronalaženje optimalnog "miksa" obilježja s utvrđenim prioritarnim ciljem financijskog izvještavanja.

Općenito, cilj je da se postigne odgovarajuća ravnoteža između karakteristika kako bi se postigli ciljevi financijskog izvještavanja. Relativna važnost pojedinih obilježja u različitim slučajevima, stvar je profesionalne procjene i konkretne potrebe za određenim informacijama.

Navedeni zahtjev za kvalitativnim obilježjima računovodstvenih informacija prisutan je u općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i studijama te standardima¹⁹² za (javni sektor) državne jedinice i ostale neprofitne jedinice, što je skraćeno predstavljeno u tablici 4.2.

4.4.2. TEMELJNI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI I NJIHOVI ELEMENTI

Najznačajniji rezultat standardizacije financijskog izvještavanja su temeljni financijski izvještaji.

Financijskim izvještajima oblikovan je dio procesa financijskog izvještavanja jer financijsko izvještavanje u širem smislu obuhvaća i niz drugih relevantnih informacija koje su u užoj ili široj vezi s informacijama prezentiranim u financijskim izvještajima, ali nisu predmet izravne računovodstvene obrade¹⁹³. Financijski izvještaji obično uključuju bilancu, izvještaj o uspješnosti, izvještaj o promjenama financijskog položaja, te onih bilješki i ostalih izvještaja i obrazloženja koji su sastavni dio financijskih izvještaja. Oni također mogu uključivati dodatne izvještaje i informacije temeljene na takvim izvještajima ili izvedene iz njih s očekivanjem da se čitaju uz takve izvještaje. Ovi izvještaji i dodatne informacije mogu se odnositi, primjerice, na zemljopisne i industrijske segmente (dijelove) i objave učinka promjena cijena, i slično. Izvještaji obvezno sadrže i neke osnovne informacije o izvještajnom subjektu, razdoblju izvještavanja, valuti, i sl.¹⁹⁴

Ovisno o primijenjenom računovodstvenom konceptu, temeljni financijski izvještaji variraju od manjeg broja izvještaja, koji su usmjereni samo na izvještavanje o primarnom cilju izvještavanja, do svih vrsta izvještaja kojima se cjelovito obuhvaćaju svi resursi, obveze, kapital i novčani tokovi. Najširi okvir financijskog izvještavanja zastupljen je kod primjene koncepta nastanka događaja, neovisno radi li se o poduzetničkom ili neprofitnom segmentu ukupne privrede. Nastavno se navodi samo opći i osnovni sadržaj pojedinog financijskog izvještaja.

Posebnosti financijskog izvještavanja primjenom različitih računovodstvenih koncepata sastoji se u činjenici da se osnovni elementi, njihovo ekonomsko značenje i sadržaj razlikuju. Stoga se

¹⁹² Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor svoje izvorište i podlogu imaju u međunarodnim računovodstvenim standardima za profitne subjekte. Tako se i okvir financijskog izvještavanja te zahtjevi za kvalitetom informacija odnose i primjenjuju i na javni sektor. To je izričito navedeno u Uvodu standarda za javni sektor. Detaljnije vidjeti: "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements", IFAC-IPSASB, New York, 2007., str. 67-69, www.ifac.org

¹⁹³ Npr. Godišnji izvještaj proračuna sadrži niz informacija koje nisu sadržane u financijskim izvještajima (cf. čl. 124, op. cit. Zakona o proračunu)

¹⁹⁴ cf. op. cit.: "Međunarodni standardi financijskog izvještavanja uključujući Međunarodne računovodstvene standarde 2004.", MRS 1, točka 46., Opći sadržaj financijskih izvještaja u pravilu podrazumijeva sljedeće informacije: "naziv izvještajnog subjekta ili drugi način nedvojbene identifikacije; napomenu radi li se o cjelini ili dijelu izvještajnog subjekta ili grupi subjekata; datum ili razdoblje na koji se pojedini izvještaj odnosi; izvještajnu valutu; razinu preciznosti;" informacije kojima se potvrđuje vjerodostojnost, odnosno, odgovornost osoba za sastavljanje izvještaja.

pojedini temeljni financijski izvještaji, njihovi elementi i posebnosti načina priznavanja obrađuju uz predstavljanje pojedinih koncepata i njihovih obilježja u sljedećem poglavlju ovog rada.

4.4.2.1. Opći pristup priznavanju elemenata financijskih izvještaja

Priznavanje je proces uvrštavanja u financijske izvještaje stavke koja udovoljava definiciji elementa i zadovoljava određene opće uvjete. To su da:

- "je vjerojatno da će bilo koja buduća ekonomska korist povezana s tom stavkom teći u subjekt ili otjecati iz njega,
- stavka ima trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti."¹⁹⁵

Vjerojatnost buduće ekonomske koristi¹⁹⁶ koristi se kao kriterij priznavanja kako bi se ukazalo na stupanj neizvjesnosti da će buduće ekonomske koristi, u svezi sa stavkom teći u izvještajni subjekt ili otjecati iz njega. Ovaj kriterij povezan je s načelom opreznosti odnosno uvažavanjem stalne neizvjesnosti kao obilježja poslovnog okruženja.

Opredjeljenje za izbor ocjene stupnja neizvjesnosti pritjecanja budućih ekonomskih koristi, radi se na temelju raspoloživih dokaza kada se pripremaju financijski izvještaji, a može biti i izravni čimbenik izbora određenog računovodstvenog koncepta (npr. kao prihod se priznaje samo naplaćeni prihod bez obzira što postoji i realna ocjena da će se i neka potraživanja naplatiti).

Pouzdanost mjerenja kao kriterij za priznavanje stavki znači da stavka ima cijenu ili vrijednost koja se s pouzdanošću može izmjeriti. U mnogim slučajevima cijena ili vrijednost moraju biti procijenjeni pri čemu je nužna uporaba realnih procjena.

Stavke koje u određenom trenutku ne udovoljavaju kriterijima priznavanja vrlo izvjesno će ispuniti uvjete u nekim drugim razdobljima i tada će biti priznate kao elementi izvještaja za to razdoblje.

Stavke koje imaju navedena osnovna obilježja elemenata, ali ne udovoljavaju kriterijima za priznavanje, mogu se objaviti u bilješkama, posebnim obrazloženjima ili dopunskim tablicama. To je primjereno kada je informacija o stavci važna za procjenu financijskog položaja, uspješnosti i promjena financijskog položaja.

Ovisno o primijenjenom računovodstvenom konceptu i elementi financijskih izvještaja mogu imati vrlo različit sadržaj. Ipak najopćenitije se može reći da se elementi u financijskim izvještajima priznaju u odnosu na njihovo značenje na promjene ekonomske koristi izvještajne jedinice.

Priznavanje elemenata bilance:

Ako je računovodstvenim konceptom predviđeno sastavljanje bilance njeni će se elementi priznati i iskazati kao:

- Imovina** – kao resursi kontrolirani od strane izvještajne jedinice kao rezultat prošlih događaja, korištenjem ili držanjem kojih je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi teći u izvještajnu jedinicu te kada resurs ima cijenu ili vrijednost koja se pouzdano može izmjeriti.¹⁹⁷
- Obveze** – sadašnja dužnost ili odgovornost djelovanja s naslova prošlih događaja. Pritom je vjerojatno da će uslijediti pouzdano mjerljivi odljev resursa koji utjelovljuje ekonomske koristi ili potencijal obavljanja djelatnosti izvještajne jedinice.¹⁹⁸

¹⁹⁵ cf. op. cit.: "Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja", Međunarodni standardi financijskog izvještavanja uključujući Međunarodne računovodstvene standarde 2004. točka 83.

¹⁹⁶ Buduća ekonomska korist definira se na brojne načine kao npr. upotreba za obavljanje djelatnosti (proizvodnju ili pružanje usluga), mogućnost razmjene za druga sredstva, upotreba za podmirenje obveza, raspodjela vlasnicima (detaljnije vidjeti: op. cit.: "Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja", točka 55.)

¹⁹⁷ cf. op. cit.: IFAC-IPSASB IPSAS 1, točka 7. i op. cit.: Međunarodni standardi financijskog izvještavanja uključujući Međunarodne računovodstvene standarde 2004., str 32.

¹⁹⁸ ibidem

Priznavanje elemenata uspješnosti:

Za priznavanje elemenata uspješnosti presudan je izbor određenog računovodstvenog koncepta što će detaljnije biti prikazano i obrazloženo u sljedećem poglavlju ovoga rada. U nastavku se samo iznose opće napomene i definicije ovih elemenata.

Osnovni elementi izvještaja o uspješnosti su prihodi (primici) i rashodi (izdaci), a njihova razlika predstavlja financijski rezultat kao svojevrsni pokazatelj uspješnosti.

a) Prihodi (primici)

Prihod se priznaje u izvještaju kada je povećanje budućih ekonomskih koristi povezano s povećanjem imovine ili smanjenjem obveza koje se mogu pouzdano izmjeriti. To znači da se priznanje prihoda pojavljuje istodobno s priznavanjem porasta sredstava ili smanjivanjem obveza (ako se radi o konceptu koji podrazumijeva iskazivanje obveza). Definicija prihoda u međunarodnim računovodstvenim standardima za poduzetnike je sljedeća: "Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja sredstava, ili smanjenja obveza što ima za posljedicu povećanje glavnice, osim onog u svezi s uplatama od strane sudionika u glavnici."¹⁹⁹

Na isti način, u javnom sektoru, u uvjetima primjene koncept nastanka događaja prihodi se definiraju kao "priljevi ekonomskih koristi ili uslužnih potencijala tijekom izvještajnog razdoblja što rezultira povećanjem neto vrijednosti imovine/glavnice, osim izravnog priljeva od strane vlasnika (osnivača)".²⁰⁰

U kontekstu posebnosti poslovanja državnih izvještajnih jedinica i mogućnosti primjene različitih računovodstvenih konceptata prihodi se mogu općenito klasificirati kao:²⁰¹

- a) prihodi izvedeni iz poslovnih promjena koje su po vrsti slične poslovnim promjenama u privatnom sektoru. Tu su uključeni prihodi od prodaje roba ili usluga, dividende, kamate i dobiti proizašli iz prodaje sredstava.
- b) prihodi koji su proizašli iz zakonodavnih ovlasti (iz upotrebe moći najviše vlasti). Oni uključuju različite izravne ili neizravne poreze, carine, pristojbe i kazne.
- c) drugi neregipročni transferi kao što su darovi ili donacije primljeni od drugih država, od nadnacionalnih autoriteta ili od privatnog sektora. Oni mogu biti ograničeni (uvjetovani) ili neograničeni (neuvjetovani).
- d) financijski primici, posebno posudbe.
- e) skrbnički primici.²⁰²

Navedeni prihodi državnih jedinica, mogu se prema srodnim obilježjima razvrstati u dvije osnovne skupine, i to kao:

- a) recipročni transferi,
- b) neregipročni transferi.²⁰³

Iz prethodne definicije vidljivo je da ona uključuje i mogućnost primjene novčanog računovodstvenog koncepta u kojemu se prihodi sadržajno poistovjećuju s novčanim primicima. Pritom važno je imati na umu da su primici financijska kategorija kojom se označavaju priljevi novca u izvještajnu jedincu, a koji nemaju nužno obilježja prihoda (npr. primici iz financijskih aktivnosti kao predujmovi, primici od emisije dionica, primljeni zajmovi i krediti i sl.).

¹⁹⁹ cf. op. cit.: MSFI uključujući MRS 2004, str. 36.

²⁰⁰ cf. op. cit.: IPSAS 1., točka 7.

²⁰¹ cf. IFAC - PSC Study 9: "Definition and Recognition of Revenues", New York, 1996., točka 13.

²⁰² Skrbnički primici (custodial receipts) uključuju poreze prikupljene za druge države (druge razine državne vlasti), doprinose prikupljene za mirovinske i socijalne fondove, i druge primitke prikupljene za druge jedinice.

²⁰³ Recipročni transferi su transferi u kojima izvještajna jedinica prima sredstava ili usluge, ili se njezine obveze smanjuju uz izravno davanje jednake razmjenske vrijednosti drugoj strani u razmjeni. Neregipročni transferi su transferi kojima izvještajna jedinica prima sredstva ili usluge ili se njene obveze smanjuju bez izravnog davanja jednake razmjenske vrijednosti drugoj strani u razmjeni. Detaljnije cf.: IPSAS 23, Handbook of IPSAS Pronouncements, 2006.ed., str. 717. - 775.

b) Rashodi (izdaci)

Kao i prihodi, rashodi mogu biti definirani na različite načine ovisno o vrsti izvještajne jedinice i izabranog računovodstvenog koncepta. U obračunskom konceptu rashodi se priznaju u izvještaju kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja sredstava ili povećanja obveza koji se mogu pouzdano izmjeriti. To znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istodobno s priznavanjem porasta obveza ili smanjenja imovine. Prema međunarodnim računovodstvenim standardima: "rashodi su smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja sredstava ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje glavnice, osim onog u svezi s raspodjelom glavnice vlasnicima."²⁰⁴

Prema nekim definicijama vezano za javni sektor rashodi se identificiraju kao troškovi poslovanja za izvještajno razdoblje. U neposlovnim jedinicama javnog sektora, to su troškovi pretrpljeni (nastali) u izvršenju državnih programa i/ili pružanju usluga. U poslovnim jedinicama, to su troškovi pretrpljeni u pružanju dobara ili usluga kupcima i obično se odnose, izravno ili neizravno, na zarade od prihoda tijekom izvještajnog razdoblja.²⁰⁵

Sadržajno određenje rashoda specifično je u uvjetima primjene novčanog koncepta računovodstva gdje se pojam rashod sadržajno (po trenutku priznavanja i mjerljivom iznosu) izjednačava s pojmom izdatka. U ovom se konceptu izdaci promatraju kao elementi financijskog izvještaja. Pritom je zbog njihova različitog ekonomskog značenja potrebno razlikovati izdatke u smislu novčanog odljeva vezanog za:

- pribavljanje dobara ili usluga tj. tekućih izdataka;
- pribavljanje dugotrajne imovine tj. kapitalnih izdataka; i
- otplatu dugova.

4.4.2.2. Mjerenje elemenata financijskih izvještaja

Mjerenje elemenata financijskih izvještaja je proces utvrđivanja novčanog iznosa po kojemu će se elementi prikazati u financijskim izvještajima. To znači da je za pripremu financijskih izvještaja i pripremanje računovodstvenih podataka potrebno određivanje određenog temelja za mjerenje (mjerne osnovice).

Sukladno međunarodnoj računovodstvenoj teoriji i praksi u vrednovanju elemenata financijskih izvještaja afirmirane su i različite mjerne osnovice (i njihove različite kombinacije). To su:²⁰⁶

- povijesni trošak (troškovi nabave),
- tekući trošak (troškovi zamjene),
- ostvariva – utrživa vrijednost (neto prodajna vrijednost),
- sadašnja vrijednost.

Izbor metode procjene ima izravni utjecaj na iskazivanje vrijednosti imovine, ali i na iskazivanje financijskog rezultata od poslovanja i od držanja imovine.

U tablici 4.3. prikazane su navedene metode (mjerenja) procjene pozicija bilance, te njihova obilježja i sadržaj.²⁰⁷

S vremenskog aspekta, metoda procjene vrijednosti po troškovima nabave temeljena je na povijesnim podacima, metode troškova zamjene i neto prodajne vrijednosti temeljene su na sadašnjim podacima, a metoda sadašnje vrijednosti na očekivanim budućim vrijednostima.

²⁰⁴ cf. op. cit.: "MSFI uključujući MRS 2004., str.36., a analogno i op.cit.: IPSAS 1, točka 7.

²⁰⁵ cf. IFAC - PSC Study 2, str. 24.

²⁰⁶ Šire cf. op. cit.: "MSFI uključujući MRS 2004., Okvir za sastavljanje o prezentiranje financijskih izvještaja, točka 100.

²⁰⁷ cf. Mrša, J.: "Procjena vrijednosti imovine u javnom sektoru", Zbornik referata savjetovanja Sekcije internih revizora HZRF, "Interna kontrola i revizija", Zagreb - Poreč, 2001., str. 273.

Tablica 4.3. Metode procjene vrijednosti imovine i dugova

Metoda	Obilježja imovine	Obilježja dugova
1. Troškovi nabave	Svota gotovine plaćena za nabavu imovine	Iznos gotovine u trenutku nastanka obveze
2. Troškovi zamjene	Svota gotovine koju je trebalo platiti za istu imovinu kad bi se ona ponovno stjecala 2.1. Ista imovina može biti fizički ista ("tekući troškovi reprodukcije" ili "tekući troškovi zamjene stvari") 2.2. Ista imovina može podrazumijevati i imovinu s ekvivalentnim proizvodnim kapacitetom ("tekući troškovi zamjene")	Potreban odljev novca za podmirenje obveze koja je ugovorena kao tekuća
3. Neto prodajna vrijednost	Svota gotovine u koju je moguće konvertirati imovinu umanjenu za izravne troškove prodaje ("neto vrijednost realizacije")	Svota gotovine koju treba platiti za podmirenje obveze u tekućem poslovanju, uključujući i izravne troškove nužne za izvršenje plaćanja (nediskontirana svota očekivanog odljeva novca)
4. Sadašnja vrijednost očekivanog neto novčanog toka	Sadašnja vrijednost budućeg priljeva gotovine koja će se ostvariti uporabom imovine u vlastitom poslovnom pothvatu umanjena za sadašnju vrijednost odljeva gotovine nužne za ostvarivanje priljeva. Vrijednost koja se diskontira može biti: 4.1. Nabavna vrijednost 4.2. Troškovi zamjene ili neto prodajna vrijednost 4.3. Ostale vrijednosne osnovice	Sadašnja vrijednost budućeg odljeva gotovine za podmirenje obveza tijekom poslovanja, uključujući odljev gotovine nužan za izvršenje plaćanja. Vrijednost koja se diskontira može biti: - trošak nabave, - tekući troškovi (troškovi zamjene ili neto prodajne vrijednosti), - ostale osnovice (prosječna očekivana svota obveza ili prosječni odljev za obveze)

"Tekuće vrijednosti imovine moguće je temeljiti na konceptu koji razmatra vrijednost imovine kroz očekivani tijek budućih koristi njezinim korištenjem, odnosno kroz procjenu budućeg neto priljeva ili budućeg dobitka ili je procjenjivanje temeljeno na nekoj od tekućih tržišnih vrijednosti postojeće imovine, neovisno o veličini ekonomskih koristi koje će se njome ostvariti. Tekuće vrijednosti trebale bi se koristiti za imovinu koja će se ponovno nabaviti, dok bi se za imovinu koja se neće ponovno nabaviti trebala primjenjivati metoda sadašnje vrijednosti."²⁰⁸

Procjena vrijednosti imovine i dugova po povijesnim troškovima najčešća je metoda pri čemu se u praksi primjenjuju različite mogućnosti modifikacije za izražavanje vrijednosti sljedeće imovine.²⁰⁹

- (i) "zalihe se vrednuju po neto prodajnoj cijeni ako je ona manja od troškova nabave ili proizvodnje;
- (ii) vrijednost potraživanja (za buduće prihode) i ostalih potraživanja procjenjuju se (smanjuju) ako je očekivana naplativa svota manja od zaračunate vrijednosti;
- (iii) otplata zajma ili dijela zajma koja je dvojbeno (sumnjiva ili sporna);
- (iv) zemljišta, zgrade i ostala dugotrajna imovina ako ne zadovoljava "test nadoknadivosti";
- (v) troškova nezavršene proizvodnje ako se procjenjuje da je njihova vrijednost veća od buduće "neto tekuće vrijednosti" i ostala nespomenuta imovina kojoj je vrijednost manja od troškova nabave."

Navedene prilagodbe povijesnih troškova prihvatljive su i za institucije državne uprave, osim zahtijeva da imovina treba zadovoljiti "test nadoknadivosti", jer se radi o imovini kojom se ne ostvaruju ekonomske koristi u obliku novčanog toka, te nije moguće utvrditi "jedinice koje generiraju novac".

Vrednovanje imovine za potrebe financijskog izvješćivanja sve se izrazitije razvija na isticanju tržišnih vrijednosti kao osnovice procjene. Međutim, za veliki dio imovine ne postoji aktiv-

²⁰⁸ cf. op. cit. Mrša, J.: str. 274.

²⁰⁹ cf. op. cit. "Guideline for Governmental Financial Reporting" ED, str. 188.

no tržište, kao primjerice za izgrađeni infrastrukturni sustav. U tom slučaju može se primijeniti alternativni pristup njezinom vrednovanju.²¹⁰ Ta alternativa jest procjena po vrijednosti zamjene umanjena za gubitak potencijalnih koristi koje se mogu ostvariti njezinom uporabom od trenutka nabave, korigirana za procijenjene vrijednosti tehničke zastare ili umanjjenja kapaciteta. Na taj se način dobiva, tzv. metoda "optimirane (korigirane) amortizirane vrijednosti zamjene".

4.4.3. KONSOLIDACIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Pojam konsolidacija²¹¹ višeznačan je, a njegovo značenje ovisi o kontekstu u kojemu se koristi. U kontekstu financijskog izvještavanja konsolidacija je postupak spajanja financijskih izvještaja povezanih izvještajnih jedinica i sastavljanje zajedničkog izvještaja kao da se radi o jednom subjektu.²¹² Konsolidirani se izvještaji u poduzetništvu definiraju i kao "jasna slika ukupnih resursa spojenih subjekata koji su pod kontrolom matičnog poduzeća".²¹³ U poduzetništvu je pojam konsolidacije usko povezan s poslovnim kombinacijama²¹⁴ i ulaganjima u podružnice, odnosno druge povezane jedinice.

U kontekstu poslovnih kombinacija – spajanja, konsolidacija ima nekoliko značenja. Najčešće se taj pojam može definirati u užem i širem smislu.

Konsolidacija u širem smislu obuhvaća: proces spajanja poduzeća nakon čega ona prestaju formalnopravno postojati kao posebni subjekti, a nastaje potpuno nov subjekt ($A + B = C$). Druga je varijanta takvih spajanja da jedno od poduzeća prestaje postojati, a drugo nastavlja kontinuitet poslovanja u novim okolnostima ($A + B = A$).

Konsolidacija u užem smislu podrazumijeva ulaganje u pridružene kompanije-podružnice i spajanje financijskih izvještaja različitih, ulaganjem povezanih poduzeća. Standardizacija pojedinih računovodstvenih postupaka poduzetnika u svezi konsolidacije uređena je Međunarodnim računovodstvenim standardima²¹⁵.

Za provođenje postupka konsolidacije financijskih izvještaja, neovisno o kojem se segmentu gospodarstva radi, važna je primjena općih načela konsolidacije. To su:

- ekonomsko jedinstvo,
- kontinuitet u primjeni metoda konsolidacije,
- jedinstveni rok konsolidacije i
- jedinstveno procjenjivanje.

Načelo ekonomskog jedinstva zahtijeva da se financijski izvještaji članova grupe prezentiraju kao jedinstveni izvještaj grupe.

Kontinuitet u primjeni metoda konsolidacije razumijeva da se prezentiranje financijskih izvještaja provodi dosljedno kako bi se konsolidirani podaci mogli pratiti kroz vremenske serije.

Načelo jedinstvenog roka konsolidacije zahtijeva da se konsolidirana financijska izvješća prezentiraju uvijek u isto vrijeme tijekom godine, ali isto tako zahtijeva da se konsolidacija obavlja za financijska izvješća sastavljena na isti datum.

²¹⁰ Detaljnije vidjeti: Ibidem, str. 189.

²¹¹ Prema (1) op. cit.: Anić, V.: "Rječnik hrvatskog jezika", konsolidacija znači u širem smislu srediti, učvrstiti, odnosno, u ekonomskom smislu izvesti kreditnu operaciju pretvaranja kratkoročnih kredita u dugoročni, str. 373; (2) prema "Rječniku bankarstva i financija" konsolidacija se usko povezuje s fuzijom kao načinom nastanka novog subjekta pri čemu se više subjekata spaja u jedan novi, Masmedia, Zagreb, 1993., str. 161.

²¹² cf. (1) op. cit.: "MSFI uključujući MRS 2004, MRS 27 "Konsolidirani financijski izvještaji i računovodstvo ulaganja u podružnice", točka 4.; (2) IPSAS 6: Consolidated and Separate Financial Statements", točka 7.

²¹³ cf. Gulin D., Idžojić, I., Novaković Ž., "Konsolidacija financijskih izvještaja", HZRI F, Zagreb, 1999., str. 9.

²¹⁴ Detaljno vidjeti u knjizi: Orsag, S./ Gulin, D.: "Poslovne kombinacije", HZRI F, Zagreb, 1996.

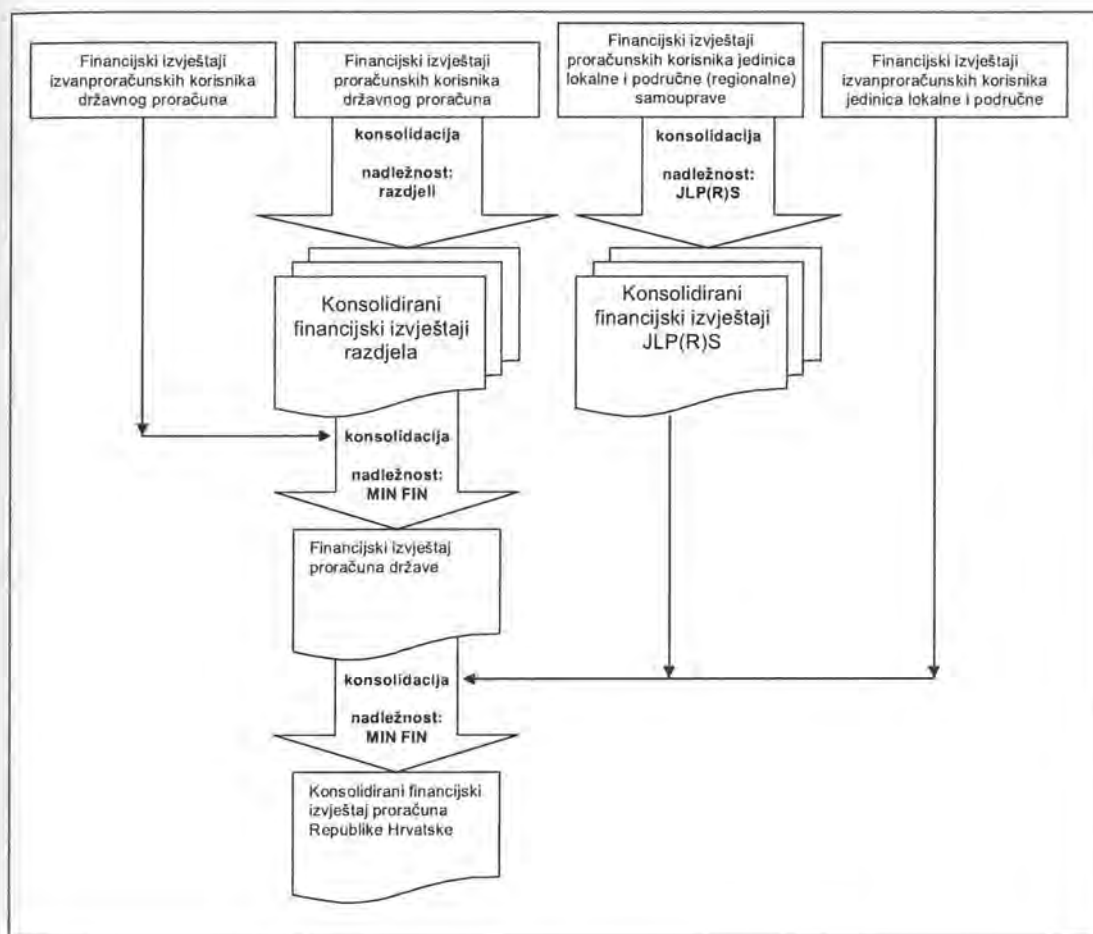
²¹⁵ cf. MRS 7. točka 37.- 42.; MRS 12. točke 38.- 45., 66.-68.; MRS 21. točka 44.-50.; MRS 24.; MRS 27.; MRS 28, MRS 29. točke 35. i 36.; MRS 30. točke 56. - 58.; MRS 31.

Načelo jedinstvenog procjenjivanja podrazumijeva da sve članice grupe primjenjuju isti računovodstveni koncept i metode mjerenja elemenata financijskih izvještaja.

U javnom sektoru konsolidacija financijskih izvještaja ima posebno značenje. U prethodnom poglavlju prikazan je institucionalni obuhvat javnog sektora i opće države te u tom smislu konsolidaciju financijskih izvještaja treba shvatiti kao obvezujući postupak prikazivanja resursa i rezultata poslovanja opće države, i šire, javnog sektora kao jednog izvještajnog subjekta, odnosno jedne ekonomske cjeline.²¹⁶

Postupci konsolidacije primarno ovise o organizacijskoj i institucionalnoj strukturi države i javnog sektora, ali i o stupnju izgrađenosti i načinu funkcioniranja državnog financijskog i pratećeg informatičkog sustava.

Tako se, primjerice, u Republici Hrvatskoj postupak konsolidacije financijskih izvještaja može prikazati sljedećom slikom²¹⁷



Slika 4.5. Proces konsolidacije financijskih izvještaja opće države

Napomena: Nadležna ministarstva i druga tijela državne uprave u kontekstu organizacijske klasifikacije jednim imenom nazivaju se "razdjeli".

²¹⁶ Ekonomska cjelina predstavlja grupu tijela koja se sastoji od jednog kontrolnog i jednog ili više kontroliranih tijela. Osim izraza ekonomske cjeline, za isti se pojam koriste i izrazi – administrativno tijelo, financijsko izvještajno tijelo, konsolidirana jedinica (tijelo) i grupa. Ekonomska cjelina može objedinjavati tijela s komercijalnim ciljevima i socijalnom politikom.

²¹⁷ prilagođeno prema: Maletić, I./Jakir I.; "Konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna", HZRiF, Zagreb, "Rif-ova Riznica", br. 3/2007., str.18.

Obrazloženje slike: Konsolidirana opća država dobiva se provedbom konsolidacije na tri razine:

- **Na prvoj razini** nadležna ministarstva/razdjeli i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidiraju izvještaje svojih proračunskih korisnika. Svaki od izvanproračunskih fondova daje jedinstveni izvještaj za svoju grupu.
- **Na drugoj razini** konsolidirani izvještaji grupa s prve razine konsolidiraju se u izvješća proračuna (državnog i jedinica lokalne samouprave i uprave) i izvještaja izvanproračunskih fondova. Konsolidacijom na ovoj razini eliminiraju se transakcije između grupa s prve razine.
- **Na trećoj razini** povezivanjem izvještaja državnog proračuna i izvanproračunskih fondova (konsolidirana središnja država) s izvještajima proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave dobiva se konsolidirani izvještaj opće države.

Računovodstveni postupci, kao i pripreme podataka za konsolidirane financijske izvještaje države, također su obuhvaćeni međunarodnom standardizacijom državnog računovodstva. U tom smislu, za primjenu računovodstvenog koncepta nastanka događaja pripremljen je poseban, opsežan standard²¹⁸ koji se "naslanja" na standardizirana rješenja uređena Međunarodnim računovodstvenim standardom 27, za računovodstvo poduzetnika. Postupci konsolidacije u uvjetima primjene novčanog koncepta uređeni su u okviru međunarodnog računovodstvenog standarda za primjenu ovog modela.²¹⁹

Zbog velikog značaja pravilnog provođenja postupaka konsolidacije financijskih izvještaja na razini opće države ti se postupci u pravilu detaljno propisuju od strane nadležnog državnog regulatornog tijela (najčešće je to državna riznica kao organizacijski dio Ministarstva financija).

Utjecaj izbora računovodstvenog koncepta odražava se na provođenje postupka konsolidacije financijskih izvještaja javnog sektora upravo iz razloga različitog obuhvata elemenata izvještaja. Što je računovodstveni koncept obuhvatniji to su i postupci konsolidacije zahtjevniji, kako u kvalitativnom smislu tako i u samoj operacionalizaciji izrade konsolidiranih financijskih izvještaja. Detaljnije predstavljanje postupaka konsolidacije u uvjetima primjene različitih računovodstvenih konceptata po svom opsegu i značenju prelazi okvire i potrebe ovog rada te se u nastavku ne obrađuje.

4.5. Razvoj i implementacija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva

Reforma proračunskog računovodstva dio je širih reformskih procesa u javnom sektoru, a može se promatrati kao reforma eksternog izvještavanja, ali i kao reforma internog izvještavanja tj. poticanje razvoja instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva te približavanje internog i eksternog obračuna, a usmjereno postizanju jedinstvene transparente i razvidne informacijske osnove za donošenje upravljačkih odluka.

4.5.1. ULOGA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA U PRIMJENI KONCEPTA *NOVOG JAVNOG MENADŽMENTA*

Sveobuhvatni financijsko-informacijski sustava infrastrukturna je pretpostavka uspješnosti menadžmenta jer su informacije i podaci najvažniji resursi u procesu upravljanja.

Razvijanje odgovarajućih modela upravljačkog računovodstva, a posebice računovodstva troškova pretpostavka je efikasnom djelovanju menadžmenta, bez obzira je li riječ o privatnom ili o javnom sektoru.

²¹⁸ Cf. IPSAS 6: " Consolidated and Separate Financial Statements ".

²¹⁹ Vidjeti op. cit.: "CASH BASIS IPSAS" koji u svom poglavlju 1.6. konkretno određuje procedure konsolidacije, definira kontrolu, računovodstvene politike i druga relevantna pitanja.

Za dugoročnu održivost svojih aktivnosti i programa javna uprava mora smanjivati troškove uz istovremeno poboljšanje kvalitete pruženih usluga. Danas računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo postaje upravljački alat u procesu *novog javnog menadžmenta*.

"Osvremenjivanje proračunskog računovodstva znači njegov razvoj od neutralnog sustava za transakcijsku obradu podataka u upravljački sustav podrške javnom menadžmentu. Razumljivost računovodstvenih informacija postiže se sljedeći načela standardiziranosti strukture podataka, standardiziranosti procedura financijskog izvještavanja, transparentnosti i neredundantnosti baze podataka. Računovodstvene informacije daju značajnu informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka i u tom smislu su podrška funkciji upravljanja. Sadržaj i struktura računovodstvenog i izvještajnog sustava sve se više promatra u funkciji povećanja učinkovitosti financijskog upravljanja i ocjene javnog menadžmenta, a ne samo u funkciji izvršenja ciljeva proračuna."²²⁰

Zbog brojnih specifičnosti i različitosti javnog sektora u odnosu na poduzetničku sferu potrebno je istražiti načine na koje se računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo može implementirati u računovodstveni sustav proračunske jedinice. Rizici upravljanja u privatnom sektoru su različiti od rizika upravljanja u javnom sektoru jer su različiti sustavi upravljanja. Primarna definicija rizika u privatnom sektoru je rizik kapitala. Danas privatizacija i korporativni pristup obavljanju djelatnosti javnog sektora, približava javnom menadžmentu iste ili slične rizike upravljanja kao i u privatnom sektoru.

Funkcije javnog menadžmenta sagledavaju se prvenstveno kao prihvaćanje odgovornosti za organizirano i rezultatima usmjereno djelovanje u području poslovanja opće države. Funkcije i djelovanje javnog menadžmenta usmjerene su na maksimiziranje učinaka s načelom minimiziranja troškova i time smanjenja proračunskih opterećenja.

Zahtjevi koji se postavljaju pred Republiku Hrvatsku u procesima prilagodbe zakonodavstvu i standardima EU nameću i cjelovitu reformu javne uprave. Utjecaj politike na promjene je značajan. Smjene upravljačkih struktura javne uprave narušavaju kontinuitet promjena. U Republici Hrvatskoj često ne postoji politički konsenzus oko nekih reformskih procesa. Započeti procesi se zbog smjena javnog menadžmenta gase, zaustavljaju ili mijenjaju smjer bez jasnih argumenata za i protiv.

Administrativna sposobnost državnih jedinica je niska. Jačanje administrativnog kapaciteta podrazumijeva uvođenje odgovornosti, transparentnosti i učešća svih u procesima za koje su odgovorni. Pitanje implementacije računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva kao upravljačkog alata treba smatrati jednim od značajnih reformskih procesa u javnoj upravi.

Uspješna implementacija mora voditi računa o tome je li postoji jasna strategija i precizni ciljevi oko kojih je postignut konsenzus na svim razinama, jesu li sve razine menadžmenta i korisnika upoznate s ciljem, svrhom i načinom implementacije instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva, jesu li definirana područja u kojima se namjerava koristiti informacije računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva, jesu li napravljene upute za korisnike (priručnici i studije), te jesu li korisnici obrazovani za korištenje informacija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Isto tako važno je da li postoji spremnost i jasan politički konsenzus o potrebi provedbe reinžinjeringa poslovnih procesa, a posebice upravljačkih procesa u javnoj upravi.

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.²²¹

²²⁰ Detaljnije o tome vidjeti Vašiček, V., Dražić-Lutitsky, I.: "Financijski izvještaji u funkciji upravljanja javnim sektorom", Zbornik referata VII. Međunarodni simpozij, Revicon, Sarajevo, 2007.

²²¹ Detaljnije o tome vidjeti: Spajić, F./ Gulin, D.: "Upravljačko računovodstvo u suvremenoj funkcionalnoj strukturi računovodstva", "Troškovno i upravljačko računovodstvo" (izabrane teme), HURE, Zagreb, 1998, str. 18.

4.5.2. STANJE I PERSPEKTIVE PRIMJENE RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA U JAVNOM SEKTORU

Sadašnja iskustva u našoj zemlji, ali i u većini drugih, pa i razvijenih zemalja, pokazuju da je opseg primjene računovodstva troškova u proračunskom sektoru veoma mali.²²²

Najčešći razlozi nedovoljnom korištenju računovodstva troškova u državnoj upravi proizlaze iz činjenica:

- "usluge se pružaju besplatno u sklopu izvršavanja temeljnih funkcija države,
- brojni troškovi ne mogu se pouzdano izračunati jer *inputi* u njihovu nastajanje nisu plaćeni (primjerice korištenje prirodnih resursa),
- kriteriji za procjenu i ocjenu neke aktivnosti, čak i uz poznate troškove, nisu poznati,
- programi, projekti i aktivnosti su najčešće stvar političkih odluka, pa su ciljevi tih odluka prioritetni u odnosu na troškove,
- državni proračuni ustrojani su i posluju prema načelu novčanog toka pa su nadzor proračunskih izvora i trošenje javnog novca često primarni ili čak jedini interes zakonodavca."²²³

Bez obzira na navedene razloge, sve veća ograničenja raspoloživih sredstava i rastući dugovi, s jedne strane, i sve veće javne potrebe te kritike javnosti na poduzete mjere, s druge strane, prisiljavaju javni menadžment na smanjenje troškova i povećanje kvalitete *outputa*. Tom zahtjevu nije moguće udovoljiti bez uvođenja primjerenog računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva.

Utvrđivanje odgovarajućih troškova *outputa* vladinih programa u načelu nije teže od utvrđivanja troškova proizvoda i usluga privatnog sektora. Tako se zakonodavcima i izvršnim menadžerima pružaju informacije koje su važne za odlučivanje, a pokazuju i učinke provođenja ranije usvojenih odluka. Naravno, takve informacije omogućuju i javnosti da cjelovitije sagleda i ocijeni rezultate vladinih programa.

Sustave upravljanja troškovima moguće je podijeliti u dvije skupine. To su:

- tradicionalni sustavi obračuna troškova
- suvremeni sustavi obračuna troškova.

Tradicionalni sustavi obračuna troškova, dgovarajući su za eksterno financijsko izvještavanje. Ali takve tradicionalne i standardne metode raspoređivanja troškova menadžerima osiguravaju vrlo oskudne informacije. Suvremeni sustavi obračuna troškova karakterizira ciljno djelovanje i razvijeni su prvenstveno iz potrebe da menadžerima pruže točne informacije o profitabilnosti proizvoda i usluga što je nužno za utvrđivanje optimalnog programa i vođenje politike cijena i snižavanja troškova. Odabrana metoda obračuna troškova u velikoj mjeri utječe na mjerenje rezultata poslovanja kao i na informaciju o tome u eksternim i internim financijskim izvještajima."²²⁴

Najznačajnije moderne metode sustava upravljanja troškovima su:²²⁵

- Obračun troškova prema aktivnostima;²²⁶
- Obračun ciljanih troškova;²²⁷
- Obračun troškova prema životnom vijeku;²²⁸

²²² O mogućnostima i perspektivama primjene računovodstva troškova u javnom sektoru IFAC – PSC je objavio posebnu studiju: Study 12: "Perspectives on Cost Accounting for Governments". Namjena ove studije je poticanje uvođenja pojedinih modaliteta troškovnog računovodstva u javni sektor sa ciljem generiranja kvalitetnih upravljačkih informacija.

²²³ cf. Vašiček D.: "Računovodstvo troškova u funkciji internog nadzora uspješnosti proračunskih subjekata", Interna revizija i kontrola, HZRI F, Zagreb - Opatija, 1999., str. 252.

²²⁴ više cf. Žager, K., Vašiček, V., Tušek, B.: Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovode, HZRI F, Zagreb, 2007., poglavlje 5.

²²⁵ Peršić, M., Janković, S.: "Menadžersko računovodstvo hotela", HZRI F, Zagreb, 2006. godina, str. 356.

²²⁶ Engl.: *Activity-based costing*, u daljnjem tekstu ABC metoda.

²²⁷ Engl.: *Target costing*

²²⁸ Engl.: *Life-cycle costing*

- Obračun troškova kvalitete;²²⁹
- Obračun troškova okoliša;²³⁰
- Koncepti upravljanja troškovima i prihodima;²³¹
- Dodana ekonomska vrijednost;²³²
- Uravnotežena matrica mjerenja rezultata.²³³

Primjena određenog sustava obračuna troškova uvjetovana je specifičnostima poslovnog procesa, stupnjem razvijenosti poslovnog i računovodstvenog sustava, a mora osigurati kvalitetno i cjelovito izvještavanje o rezultatima po svim hijerarhijskim razinama menadžmenta uvažavajući informacijske zahtjeve menadžmenta. Razne studije i istraživanja koja su poduzeta upućuju na zaključak da je prihvatljiva primjena različitih suvremenih metoda obračuna troškova koje ovisno o specifičnostima djelatnosti javnog sektora koja je predmet praćenja osiguravaju optimalni model rasporeda troškova i njihovog praćenja za različite svrhe: utvrđivanje cijene usluge, nadzor i smanjenje troškova, izbor između programa i sl.

U nastavku se ističu obilježja nekih metode i prednosti njihove primjene u praćenju troškova i rezultata u djelatnostima javnog sektora. Nakon što se ABC metoda pokazala izuzetno efikasnim instrumentom ocjene profitabilnosti proizvoda u proizvodnim jedinicama, počela je njezina primjena u utvrđivanju objektivnog troška pojedinih usluga javnog sektora. Postupak njezine primjene je identičan kao i kod proizvodne jedinice, s time da je prilagođen specifičnostima državne jedinice. Upravljanja temeljeno na ABC metodi – ABM²³⁴ je pristup kojim se brišu funkcionalne granice odjela i ustanova i naglasak se stavlja na funkcije i procese što u djelatnostima javnog sektora predstavlja iskorak u promjeni fokusa s *inputa* i resursa na procese i rezultate, te time korespondira s ostalim reformskim procesima javnog sektora.

Za razliku od tradicionalnog obračuna troškova gdje se koristi uglavnom jedna baza za raspored troškova kod ABC metode koristi se više ključeva za raspoređivanje troškova. Troškovi se identificiraju i svrstavaju se u određene grupe odnosno kategorije ("*cost pool*") koje se zatim razvrstavaju na aktivnosti preko ključeva za raspoređivanje troškova. U drugoj fazi obračuna, troškovi aktivnosti raspoređuju se na troškovne objekte tj. troškovi aktivnosti raspoređuju se na nositelja troška te aktivnosti. Određuje se nastanak usluge kroz aktivnosti i zatim se troškovi aktivnosti preko ključeva za raspoređivanje razvrstavaju na usluge. Kod ABC metode koristi se više ključeva za raspoređivanje troškova koji variraju zbog različitosti poslovnih aktivnosti. Ključevi za raspoređivanje u fazi povezivanja troškova i aktivnosti (prikupljanje u troškovne "*pool*"-ove (bazine) za svaki troškovni centar posebno) mogu se razlikovati od ključeva za raspoređivanje u fazi alokacije na nositelje troškova.

ABC metoda ima nekoliko prednosti nad tradicionalnom metodom praćenja troškova²³⁵:

- preciznije određuje troškove po vrstama usluga,
- minimalizira mogućnost prebacivanja troškova s neprofitabilnih na profitabilne usluge,
- daje mogućnost za preciznije određivanje cijene usluga,
- daje bolju podlogu za donošenje odluka,
- moguće je smanjiti troškove smanjivanjem režijskih troškova, a ne klasičnim "rezanjem" troškova.

²²⁹ Engl.: *Quality Costing*

²³⁰ Engl.: *Eco Costing*

²³¹ Engl.: *Throughput accounting, Yield management, Theory of Constraint*

²³² Engl.: *Economic Value Added* – dalje u tekstu EVA

²³³ Engl.: *Balanced scorecard* – dalje u tekstu BSC

²³⁴ Engl. *Activity-Based Management (ABM)* podrazumijeva upravljanje na temelju aktivnosti. Više cf.: Kaplan, R.S i Cooper, R.: "Cost and Effect – using integrated cost systems to drive profitability and performance", 1998., President and Fellows of Harvard College, Boston.

²³⁵ Zovko, V./Čulig, J.: "Utjecaj modela financiranja u zdravstvu na upravljanje troškovima zdravstvenih ustanova", XXXVI Simpozij HZRFD, Pula, 2004., str. 250. Više vidjeti: Young, D.W.: "Management Accounting in Health Care Organizations", A Willey Imprint, San Francisco, 2003., str. 200.- 208.

ABC metoda pruža informacije, koje su važne menadžmentu, jer je preko tih informacija lako pratiti i mjeriti troškove, razumjeti njihovo nastajanje te pokušati ih kontrolirati i smanjiti.

U nekim slučajevima biti će prikladno koristiti metodu ciljanih troškova²³⁶. "Koliko će proizvod odnosno usluga koštati" zamjenjuje se pitanjem "Koliko smije koštati proizvod odnosno usluga?", što osigurava orijentaciju na želje i potrebe kupaca, ali i uvažavanje konkurencije.²³⁷ Izvorno metoda ciljanih troškova određuje koji troškovi proizvoda predstavljaju osnovu za ostvarivanje željene dobiti po jedinici uz pretpostavljenu prodajnu cijenu. Kada je realiziran ciljani trošak proizvoda može se usporediti sa predviđenim ciljanim troškovima proizvoda. Ako je odstupanje značajno mora se pristupiti analizi poslovnog procesa i njegovom redizajnu.

Upotreba metode ciljanih troškova može u državnim jedinicama imati svoju inačicu u kojoj iznos ciljanih troškova određen limitiranjem prodajne cijene. Naime, u slučajevima kada je cijena pružene usluge eksterno određena i limitirana na određenu razinu, upravljanje troškovima usmjerava se na ograničavanje troškova tj. njihovo svođenje na ciljanu razinu koja će omogućiti pružanje usluge za priznatu cijenu bez gubitaka²³⁸.

Metodom ciljanih troškova nastoji se upravljati troškovima jer se isti nastoje unaprijed dizajnirati, a ne eliminirati nakon što je realizacija u tijeku²³⁹.

Target costing temelji se na nekoliko načela²⁴⁰:

- Referentne tržišne cijene - kao temelj za određivanje dozvoljene razine troškova;
- Usmjerenost na klijente - vrijednost proizvoda za klijente mora biti veća od troškova proizvodnje ili pružanja usluge;
- Usmjerenost na dizajn - proces kontrole troškova naglašen je u fazama dizajniranja proizvoda i procesa, a osobito na početku;
- Uključenost svih dijelova organizacije - za kreiranje novog proizvoda odgovorni su multidisciplinarni timovi iz cijele organizacije;
- Uključenost svih članova lanca vrijednosti - u procese određivanja cijena i troškova proizvoda i usluga trebaju biti uključene sve zainteresirane strane: dobavljači, pružatelji usluga, klijenti;
- Orijentacija na troškove životnog ciklusa proizvoda - treba uzeti u obzir sve troškove unutar cijelog životnog ciklusa proizvoda od uvođenja do izlaska s tržišta.

Temeljni cilj je što ranija identifikacija troškova unutar procesa dizajna i realizacije novog proizvoda. Za postojeće procese, naglasak je na identifikaciji svih aktivnosti, te u najvećoj mogućoj mjeri, eliminaciji aktivnosti bez dodatne vrijednosti kako bi se troškovi sveli na najmanju moguću mjeru.

Za dostizanje ciljane razine troškova potrebno je redizajnirati postojeće i napraviti nove procese kako bi se održala željena razina troškova pri čemu je važno da bude zadovoljena razina pružene usluge mjerena zadovoljstvom korisnika i kupaca. U tom pogledu, zbog specifičnosti isporuke usluga u javnom sektoru potrebno je voditi računa da se u cilju snižavanja troškova do željene razine ne izgubi kvaliteta pružene usluge.

Nedovoljno korištenje računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru odražava se u kvaliteti odluka koje donose menadžeri javnog sektora. Zbog toga je potrebno definirati metodološku bazu za sastavljanje internih izvještaja o uspješnosti državnih jedinica.

²³⁶ U literaturi i praksi se najčešće koristi neprevedni engleski izraz: *Target costing*.

²³⁷ Peršić, M./Janković S.: "Menadžersko računovodstvo hotela", HZRI F, Zagreb, 2006. godina, str. 366.

²³⁸ Primjer ovakvog pristupa zastupljen je u financiranju hrvatskog sustava javnog zdravstva.

²³⁹ Više cf.: (1) Tautrim, J.: "Target costing", www.target-costing.com. (2) Bird, H.M.B./Albano, R.E./Townsend, W.D.: "Target costing-Delighting Your Customers While Making a Profit", Focus magazine, www.focusmag.com

²⁴⁰ Cf. (1) Swenson D., Ansari S., Bell and Kim I.W.: "Best Practices in Target Costing", Management Accounting Quarterly, vol. 4, No. 2, pg. 12. - 17, (2) Zovko, V.: "Target Costing u zdravstvu", RIF-ova Riznica, HZRI F 04/2006., Zagreb., str. 18

Postojeće poznate instrumente, metode i postupke računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva potrebno je prilagoditi potrebama i specifičnostima organizacija javnog sektora da bi postali značajni instrumenti planiranja i kontrole te mjerenja izvršenja poslovnih zadaća.

Stoga, menadžmentu proračunskih subjekata treba prezentirati da računovodstvo troškova, uz povijesne uloge u utvrđivanju vrijednosti zaliha ili druge imovine u procesu financijskog računovodstva, ima i niz upravljačkih funkcija, poput: budžetiranja, kontrole i smanjenja troškova, utvrđivanja cijena i naknada, mjerenja (ocjenjivanja) poslovanja, ocjena programa i mogućnosti odlučivanja o ekonomskom izboru²⁴¹.

Obuhvaćanje troškova i njihovo planiranje te kontrola troškova za potrebe internog izvještavanja može se iskazivati u raznim oblicima nestandardiziranih financijskih izvještaja kao npr. kroz modificirani *master* proračun. Način obuhvaćanja troškova u internom izvještavanju treba biti podređen zahtjevima menadžere svih hijerarhijskih razina u ovisno o tome u kojim procesima se donose poslovne odluke. Zahtjevi menadžmenta trebaju odrediti način obuhvaćanja i iskazivanja troškova koji treba biti osnovom za pripremu i interpretaciju informacija u računovodstvu. Kako bi se udovoljilo ovim zahtjevima, potrebno je definirati temeljne vrste troškova, postaviti sustav njihova praćenja i evidentiranja, te analiziranja, što predstavlja integralni dio računovodstveno - informacijskog sustava namjenjenog internom i eksternom izvještavanju.

"Primjena računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u procesima planiranja moguća je i u slučajevima kada se proračun provodi na obračunskoj osnovi i na novčanoj osnovi. Ako se proračun usvaja po obračunskoj osnovi, troškovi se mogu koristiti u svrhu kontrole (planirano-izvršeno). Ako se proračun usvaja po novčanoj osnovi, obračuni troškova mogu pomoći kao dodatne informacije pri raspodjeli proračunskih sredstava. Činjenica je da se u pripremi proračuna podaci o troškovima nedovoljno koriste. Upute za izradu proračuna ne prezentiraju i ne zahtijevaju takve modele. Korištenje informacija o troškovima je djelomično i na dobrovoljnoj osnovi (nije propisana procedura).

Informacije o troškovima mogu se koristiti u svrhu njihove kontrole i potrebnog smanjenja. Moguće je usporediti ostvarene troškove po više osnova: s planiranim troškovima programa (aktivnosti), sa standardnim troškovima, s troškovima sličnog programa (aktivnosti), uspoređivati troškove kroz vrijeme. Cilj je utvrditi razlike, odstupanja u troškovima, revidirati ih i poduzeti odgovarajuće mjere. Činjenica je da je upravljanje troškovima za ove svrhe nerazvijeno i ne koristi se u dovoljnoj mjeri pri utvrđivanju proračunske potrošnje po korisnicima. Standardizacija troškova za iste ili srodne usluge, tj. priznavanje troškova do određenog iznosa za svaku pojedinu uslugu je praksa koja je djelomično prisutna kod proračunskih korisnika, a pogotovo u Republici Hrvatskoj."²⁴²

Ograničenjima korištenja tih mogućnosti troškovnog računovodstva svakako treba pridodati i odsutnost ekonomske inicijative jer država ne očekuje profit niti povrat uložених sredstava na svoje aktivnosti.

Ipak, utvrđivanje troškova nezaobilazna je sastavnica u svim slučajevima kada država utvrđuje cijene i naknade svojih roba 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 omogućava 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.

²⁴¹ Konkretnije aplikacije primjene u javnom zdravstvu vidjeti: op. cit. Young, D. W.: "Management Accounting in Health Care Organizations".

²⁴² Cf. Vašiček, V.: "Stanje i pravci primjene računovodstva troškova u javnom sektoru", RIF-ova "Riznica", HZRI, Zagreb, br. 04/2006.

Ako se cijena usluge, izražena kao troškovi svih *inputa* za njeno izvršenje, stavi u odnos sa 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.

Troškovi imaju značajnu ulogu u postupku ocjenjivanja državnih aktivnosti i programa. Troškovi su često presudan čimbenik u autorizaciji, izmjeni ili prekidu određenih programa. Upravo informacije o troškovima pojedinih programa omogućuju provođenje "cost benefit analize" za poboljšanje efikasnog alociranja sredstava između konkurentskih vladinih programa. Pri tome svaka vlada treba voditi računa i o troškovima kolaterala programa, kao i o vlastitim troškovima koji će nastati.

Konačno, računovodstvo troškova i studije troškova imaju nezamjenjivu ulogu pri usvajanju odluka o ekonomskom izboru, odnosno prihvaćanju ili odbijanju prijedloga nekoga kapitalnog projekta, obavljanja djelatnosti, privatizaciji nekog državnog segmenta i sl.

Razvoj internog orijentiranog računovodstva nemoguće je smatrati izoliranim procesom, već ga je potrebno 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 kada se financijsko računovodstvo ne temelji na konceptu nastanka događaja. Ipak, najbolje rješenje podrazumijeva financijsko računovodstvo temeljeno na obračunskom konceptu pri čemu bi bilo jednostavno korištenje iste računovodstvene osnove i za računovodstvo troškova i za financijsko računovodstvo.

"Vrijednost resursa korištenih i dovedenih u vezu s nositeljima troškova često su izvedeni iz financijskog računovodstvenog sustava s dva osnovna razloga:

1. veća razumljivost podataka o troškovima koji su konzistentni s podacima financijskog računovodstva,
2. postiže se bolja troškovna efikasnost generirajući podatke o troškovima iz integriranog proračunskog računovodstva."²⁴³

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. "To bi trebalo olakšati, pojednostaviti i integrirati cjeloviti sustav izvješćivanja, uz istovremeno osiguranje veće transparentnosti informacija uz znatno snižavanja troškova cjelokupne pripreme upravljačkih informacija za interne i eksterne korisnike."²⁴⁴

U tu svrhu treba primjenjivati odredbe IPSAS-a 18: Izvještavanje po segmentima²⁴⁵. Cilj donošenja ovog standarda je postići što bolje razumijevanje rezultata aktivnosti jedinice na temelju što uspješnije alokacije resursa na vodeće procese (programe i aktivnosti). Na polazištima MRS 14 – Izvještavanje po segmentu "IPSAS 18 definira segmente usluga i zemljopisne segmente koje izdvaja kao "prepoznatljivu aktivnost ili grupu aktivnosti određene organizacijske jedinice, koja predstavlja zaokruženu izvještajnu cjelinu s ciljem ocjene ostvarenih rezultata u prošlosti, a u svrhu ostvarenja postavljenih ciljeva i kao podloge za donošenje poslovnih odluka o budućoj alokaciji resursa" u okviru određenog sustava javnog sektora kao cjeline. Vladini uredi, agencije i

²⁴³ Cf. op.cit.: IFAC - Study 12.

²⁴⁴ Cf. Peršić, M.: "Interni i eksterni obračun u javnom sektoru", Zbornik referata Konferencije "Hrvatski javni sektor-reforma i razvojne perspektive", HZRI F, Zagreb, 2007., str. 266

²⁴⁵ IPSAS 18 je koncipiran na polazištima važećeg MRS-a 14 o izvješćivanju po segmentima čija je primjena još uvijek prisutna u praksi. No u procesu međunarodne harmonizacije MRS 14 se spaja sa odredbama SFAS-a 131 definiranog US GAAP-ova. Za očekivati je da će doći do izmjena u sadržaju IPSAS-a 18 kada se od 01. 01. 2009. godine počnje primjenjivati globalni MSFI 8 - Operational Segments), koji je donesen 30. 11. 2006. godine. Razlog što je potrebno povući paralelu u sagledavanju veza i odnosa između internog i eksternog obračuna u javnom sektoru (IPSAS 18) sa sličnim relacijama u gospodarstvu (MRS 14, MSFI 8) je u tome što javni sektor može prihvatiti pozitivna iskustva iz gospodarstva, koja se osim toga mogu direktno primijeniti i za izvješćivanje u javnim poduzećima. Cf. op. cit. Peršić, M.: str. 248.-249.

druge javne službe se u javnom sektoru prepoznaju kao segmenti, koji moraju ostvarivati vlastite ciljeve, koji moraju biti usklađeni s globalnim (ekonomskim, socijalnim, političkim...) ciljevima sustava čiju strukturu čine."²⁴⁶

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

4.6. Državno računovodstvo kao podrška implementaciji ekonomske i financijske analize

Osim prethodno istaknutih suvremenih metoda računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva čija primjena se, kao što je istaknuto u navedenim primjerima, smatra odgovarajućom i za praćenje djelatnosti javnog sektora, razvoj internog i eksternog obračuna harmoniziranog sa financijskim računovodstvom, u javnom sektoru valja promatrati i kao prepostavku razvoju ekonomske i financijske analize.

U tom smislu reformirano državno računovodstvo, stvarajući informacijsku podlogu omogućava primjenu tradicionalnih i suvremenih metoda i sustava pokazatelja financijske analize. Zbog posebnosti javnog sektora potrebno ih je donekle prilagoditi, ali njihova svrsishodnost u procesu upravljanja je neupitna. U varijanti korištenja računovodstvenog koncepta nastanka događaja u financijskom računovodstvu te računovodstvu troškova i upravljačkom računovodstvu osiguravaju se podaci za sve elemente financijskih izvještaja kao podloge za utvrđivanje financijskih pokazatelja. Pri izračunu financijskih pokazatelja jedna se ekonomska veličina stavlja u odnos s drugom, pri čemu se oblikuje nekoliko skupina klasičnih financijskih pokazatelja²⁴⁷:

1. Pokazatelji likvidnosti (*liquidity ratios*) – mjere sposobnost poduzeća da podmire svoje dospjele kratkoročne obveze.
2. Pokazatelji zaduženosti (*leverage ratios*) – mjere koliko se poduzeće financira iz tuđih izvora sredstava.
3. Pokazatelji aktivnosti (*activity ratios*) – mjere kako efikasno poduzeće upotrebljava svoja sredstva.
4. Pokazatelji ekonomičnosti (*economy ratios*) – mjere odnos prihoda i rashoda, odnosno, pokazuju koliko se prihoda ostvaruje po jedinici rashoda.
5. Pokazatelji profitabilnosti (*profitability ratios*) – mjere povrata uloženog kapitala.
6. Pokazatelji investiranja (*investibility ratios*) – mjere uspješnost ulaganja u obične dionice.

Navedene pokazatelje potrebno je usporediti s određenim standardnim veličinama kao npr. kretanje određenog pokazatelja tijekom vremena, planirani pokazatelji za analizirano razdoblje, pokazatelji na razini grupacije i sl.

Svi navedeni pokazatelji koriste se u profitnom sektoru, dok je situacija u javnom sektoru nešto drugačija. Metode financijske analize koje se koriste u profitnom sektoru nije moguće u potpunosti primjenjivati u javnom sektoru, pa je potrebno je definirati metode analize prilagođene definiciji i strukturi javnog sektora.

Obveza izvještavanja o uspješnosti državnih jedinica nije propisana u Republici Hrvatskoj, te ne postoji definirani sustavi pokazatelja uspješnosti (performance indicators) koji bi bili podloga za vrednovanje državnih jedinica. Značaj vrednovanja državnih jedinica kroz standardni sustav pokazatelja je u poboljšanju upravljanja jer se kroz pokazatelje mjeri ono što je učinjeno, a što povećava odgovornost i što je važno za državne jedinice, omogućava udovoljavanje zakonskim zahtjevima u pogledu kvalitete i troškova pružena usluge. Za definiranje sustava pokazatelja u

²⁴⁶ Cf. op. cit. Peršić, M.: str. 252.

²⁴⁷ Cf. Grupa autora (red: Gulin, D./Žager, L.): „Računovodstvo“, II. izdanje, HZRF, Zagreb, 2006., str. 467.

javnom sektoru nužno je stalno istraživanje raznih izvora potencijalnih korisnih pokazatelja uspješnosti i konzultacije s državnim jedinicama i korisnicima njihovih usluga jer njihovo sudjelovanje poboljšava kvalitetu pokazatelja i promiče organizacijsku kulturu u kojoj se naglašava samoocjenjivanje i usmjerenost postizanju rezultata. Vrednovanje se može provoditi kao vanjsko (provode ga nadležna tijela) ili unutarnje (samovrednovanje).

"Za procjenu učinkovitosti javnog sektora potrebno je odgovoriti na slijedeća pitanja:

1. Jesu li usluge usmjerene korisnicima?
2. Jesu li jedinice javnog sektora oblikovane na način da pružaju bolje usluge u budućnosti?
3. Je li rukovođenje uspješno?
4. Jesu li izvori iskorišteni na način da daju najbolju vrijednost za novac?²⁴⁸

Zaključno, može se reći da je razvoj sustava pokazatelja u javnom sektoru neophodan u postizanju potpune odgovornosti menadžmenta za rezultate državnih aktivnosti i odgovornosti za kvalitetu pružene usluge.

Od suvremenih instrumenata praćenja uspješnosti izdvaja se i mogućnost primjene uravnotežene matrice pokazatelja. Uravnotežena matrica pokazatelja (*engl. Balanced Scorecard*, dalje skraćeno BSC) je model pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz strategije poslovnog subjekta pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti poslovnog subjekta, te se mjere postignuća iz različitih perspektiva na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih činitelja uspješnosti.²⁴⁹ Putem primjereno postavljenog BSC modela definiraju se jasni strateški ciljevi temeljem kojih se odabiru mjere uspješnosti, realiziraju poslovne aktivnosti koje vode u ostvarivanje postavljenih ciljeva što konačno osigurava realniju procjenu ukupnih aktivnosti.

Dosadašnje mjerila uspješnosti uglavnom su se svodila na primjenu raznih metoda i sustava financijskih pokazatelja, dok BSC omogućuje da se kvalitativni učinci koji su zbog svoje prirode teže mjerljivi ipak izmjere. BSC predstavlja novi način cjelovitog mjerenja uspješnosti poslovanja pomoću mjeritelja koji se u modelu uravnotežuju. Poznati pokazatelji ekonomsko-financijske situacije povezuju se s pokazateljima budućeg razvoja, a u modelu uravnoteženog mjerenja uspješnosti kao pretpostavka se javljaju ciljevi koji se temelje na razvojnoj viziji i strategiji.²⁵⁰ Model polazi prvo od jasno definiranih strateških ciljeva i mjera ostvarivanja očekivanog gdje se kroz uzročno-posljedične odnose između financijske, interno-inovacijske, organizacijske i perspektive potrošača definiraju konkretni zadaci i njihovo mjerenje i ocjenjivanje unutar svake perspektive. Jezgru konstrukcije modela BSC čini definiranje vizije, misije i strategije (ciljeva) poslovnog subjekta na temelju kojih se definiraju planovi, zadaci, mjerila i budžeti u četiri slijedeće perspektive²⁵¹:

1. financijska perspektiva,
2. perspektiva kupaca,
3. perspektiva internog poslovnog procesa i
4. perspektiva usavršavanja i rasta efektivne snage zaposlenih.

Za razvijanje i oblikovanje neophodno je odabrati i definirati glavne pokazatelje pomoću kojih se mjere aktivnosti za sve četiri perspektive promatranja, odnosno za sva četiri područja²⁵²:

1. financijski pokazatelji;
2. pokazatelji vrijednosti za kupce;

²⁴⁸ CIPFA: The Joint Review Process, <http://www.cipfa.org.uk> (2) Budimir, V.: "Mjerenje uspješnosti u javnom sektoru", Zbornik referata Konferencije "Hrvatski javni sektor-reforma i razvojne perspektive", HZRI F, Zagreb, 2007., str. 315

²⁴⁹ Balaško, M.: "Komparativna analiza uspješnosti poslovanja poduzeća", magistarski rad, Ekonomski fakultet u Zagrebu, 2005.g., str. 58

²⁵⁰ Cf. Vitezić, N.: "Mjerenje učinkovitosti javnog sektora primjenom Balanced Scorecard modela", 34. Simpozij HZRI F, Pula, 2004., str. 219

²⁵¹ Cf. Kaplan, R. S/ Norton, D. P.: "Balanced Scorecard", Schaeffer-Poeschel, Stuttgart, 1997. str. 19.

²⁵² Ibidem

3. pokazatelji kvalitete i kvantitete internog procesa;
4. pokazatelji usavršavanja i rasta efektivne snage zaposlenih.²⁵³

BSC se zbog svojih obilježja nameće kao prihvatljivo rješenje za mjerenje uspješnosti djelatnosti javnog sektora u kojem se povezuju financijske i nefinancijske mjere uspješnosti što je komplementarno s sve naglašenijim zahtjevima za mjerenje uspješnosti državnih jedinica i njihovih programa. BSC je fleksibilni model koji polazi od četiri osnovne perspektive koje se u primjeni u javnom sektoru prilagođavaju njegovim specifičnostima. Definiranje misije i strategije javnog sektora usmjereno je pružanju javnih usluga i mjerenju zadovoljstvu korisnika primljenom uslugom. Perspektive mogu biti drugačije u odnosu na privatni sektor, npr. financijska perspektiva nije usmjerena na mjerenje profita, cijena usluge nije tržišno određena i sl. Ali perspektive mogu biti i vrlo slične, npr. mjerenje internog poslovnog procesa sadrži komponentu učinkovitosti što je imanentno i jednom i drugom sektoru, poboljšati znanje i vještine zaposlenih te njihovu odgovornost za rezultate jednako je važno u oba sektora.

²⁵³ Prema Dražić-Lutilsky, I: "Troškovi u funkciji upravljanja javnim sektorom", Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Zagreb, 2006., str. 121.

5. RAČUNOVODSTVENI KONCEPTI I MEĐUNARODNA HARMONIZACIJA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA

Značaj informacija koje generira državni računovodstveni informacijski sustav za upravljanje općom državom i njenim sastavnicama istaknut je u prethodnom poglavlju ovog rada. Pritom se nedvojbeno može zaključiti da je kvaliteta informacija prezentiranih u financijskim izvještajima determinirana izborom računovodstvenog koncepta koji čini temeljnu odrednicu modela državnog računovodstva. Stoga se pitanje izbora i primjene računovodstvenog koncepta u državnom računovodstvu smatra ključnom točkom provođenja reforme javnog sektora, a u tom kontekstu primjena određenog računovodstvenog koncepta predstavlja i osnovu međunarodne harmonizacije državnih računovodstvenih i izvještajnih sustava diljem svijeta. U ovom poglavlju obrazlaže se suština primjene i informacijske mogućnosti pojedinih računovodstvenih koncepata te prikazuju osnovni procesi međunarodne harmonizacije na području državnog financijskog izvještavanja.

5.1. Računovodstveni koncepti – pojam i značaj

Računovodstvenim konceptom²⁵⁴ u duhu našega stručnog jezika možemo smatrati ukupnost općeprihvaćenih računovodstvenih pretpostavki²⁵⁵ i izbora trenutka priznavanja transakcija ili događaja u financijskim izvještajima za određeno razdoblje. Za definiranje i razlikovanje pojedinog tipa računovodstvenog koncepta ključan je, dakle, "trenutak kada mjerenje elemenata financijskih izvještaja treba biti izvršeno i prikazano, bez obzira na prirodu mjerenja i mjernu osnovicu".²⁵⁶ S obzirom da "računovodstveni koncept upućuje na to kada je transakcija ili poslovni događaj priznat u financijskim izvještajima - kada je uslijedio novčani tok ili kada je nastao poslovni događaj,"²⁵⁷ on upućuje i na to, što je mjereno i prikazano u financijskim izvještajima određenog razdoblja – ukupni ekonomski resursi, ukupni financijski resursi, samo tekući financijski resursi ili novčani tok i ravnotežni saldo.

²⁵⁴ U doslovnom smislu riječi, koncept podrazumijeva skicu, nedotjerani nacrt, prvotnu zamisao (cf. Klaić B., "Rječnik stranih riječi", Nakladni zavod Matice Hrvatske, Zagreb, 1986., str. 719. i 720. i op. cit.: Anić, V., "Rječnik hrvatskog jezika", str. 371.).

U ovom je radu korišten pojam – "računovodstveni koncept" koji podrazumijeva ukupnost primijenjenih općeprihvaćenih računovodstvenih pretpostavki i izabrane računovodstvene osnove (basis of accounting). Argument za primjenu i razvijanje ovakvog pristupa je i činjenica da i MRS-evi podrazumijevaju nastanak događaja (full accrual) i neograničenost poslovanja temeljnim pretpostavkama financijskog izvještavanja poduzetnika. Detaljnije vidjeti: (1) "Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja", točka 22. i 23., Međunarodni računovodstveni standardi 2000., prijevod s engleskog jezika, HZRiF, Zagreb, 2000., (3) Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) 2004., prijevod s engl. jezika, HZRiF, Zagreb, 2005., str. 27

²⁵⁵ Općeprihvaćene računovodstvene pretpostavke za financijsko izvještavanje su: poslovni subjektivitet, vremenska neograničenost poslovanja subjekta, izražavanje u stabilnoj novčanoj jedinici, određeno obračunsko (izvještajno) razdoblje. Detaljnije vidjeti: (1) Larson, K. D./ Pyle, W. W.: "Fundamental Accounting Principles", Irwin, Homewood, Illinois, str. 24; (2) Žager, L. u knjizi: Grupa autora "Računovodstvo", HZRiF, Zagreb, 2003., str. 35. – 38.

²⁵⁶ cf. IFAC: "Guideline for Governmental Financial Reporting", str. 199., (2) IFAC IPSASB: "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement", 2007., ch.1.7, 3.7 i 24.7.

²⁵⁷ cf. IFAC: Study 2: "Elements of the Financial Statements of National Governments", IFAC – PSC, New York, 1993. str. 11.

U tom smislu primijenjeni računovodstveni koncept određuje izvještajno razdoblje u kojemu će se nastali poslovni događaji i promjene iskazati, a time izravno određuje i kvantitativni i kvalitativni sadržaj financijskih izvještaja za određeno razdoblje.

Dva su glavna računovodstvena koncepta čiji se sadržaj standardizirao na međunarodnoj razini. To su:

1. **Novčani koncept, i**
2. **Koncept nastanka događaja.**

Različitim varijacijama i prilagodbama²⁵⁸ glavnih konceptata dobivaju se i brojni drugi izvedeni računovodstveni koncepti poznati pod zajedničkim nazivima:

- **prilagođeni koncept nastanka događaja, i**
- **prilagođeni novčani koncept.**

S obzirom na prethodno izneseno sadržajno određenje računovodstvenog koncepta, on se može smatrati ishodišnom točkom oblikovanja računovodstvenih informacija, a nastavno tome i sadržaja temeljnih financijskih izvještaja. U tom kontekstu i tako shvaćajući računovodstveni koncept možemo ga, smatrati ključnom odrednicom oblikovanja konkretnog računovodstvenog informacijskog sustava.

Konkretni računovodstveni informacijski sustav neke države izgrađuje se primjenom nekog od navedenih računovodstvenih konceptata. Za razliku od poduzetnika koji, u pravilu, primjenjuju koncept nastanka događaja, u državnom računovodstvu pojedinih država nema takve homogenosti. O razlozima za tako različit pristup kao i o sadržajnim obilježjima pojedinih konceptata, detaljno je opisano u nastavku.

5.2. Novčani računovodstveni koncept

Novčani računovodstveni koncept podrazumijeva priznavanje transakcija i drugih poslovnih događaja u trenutku kad je novac ili novčani ekvivalent primljen (naplaćen) ili izdan (isplaćen).

Ovaj računovodstveni koncept još uvijek je najrasprostranjeniji u nacionalnim sustavima državnog računovodstva, a naročito proračunskog računovodstva, diljem svijeta. Primarni razlog za to je činjenica da je ovakav pristup računovodstvu koristan za praćenje ostvarene potrošnje financijskih resursa u odnosu na planiranu što je polazište za određivanje budućih zahtijeva i za utvrđivanje odgovornosti financijskog menadžmenta u raspolaganju financijskim resursima. Ovaj koncept je, dakle, "učinkovita baza za praćenje poštivanja potrošnih ograničenja i drugih zakonskih ili ugovornih zahtijeva."²⁵⁹

Zbog rasprostranjene primjene, a u kontekstu harmonizacije računovodstvene regulative, primjena ovog koncepta standardizirana je tijekom 2003. godine od strane Međunarodne federacije računovođa. U tom smislu objavljen je Standard pod nazivom – "Financijsko izvještavanje prema novčanom konceptu računovodstva".²⁶⁰

U žarištu ovog koncepta, kako i sam naziv ukazuje je **novac** koji sadržajno obuhvaća – gotovinu, depozite po viđenju i novčane ekvivalente²⁶¹.

²⁵⁸ Prema op. cit. Klaić.B.: "Rječnik hrvatskog jezika", modificirati znači izvršiti modifikaciju, preinačenje, prilagodbu, str. 477.

²⁵⁹ cf. op. cit.: "Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards", str. 69.

²⁶⁰ op. cit.: IFAC IPSASB - "Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting" (u nastavku rada skraćeno: Cash Basis IPSAS)

²⁶¹ Novčani ekvivalenti drže se u svrhu ispunjenja kratkoročnih obaveza, a ne radi ulaganja ili za neke druge namjene. Da bi se neko ulaganje smatralo novčanim ekvivalentom, potrebno je da bude visoko konvertibilno (zamjenjivo) za poznati iznos gotovine i da postoji veoma mali stupanj rizika promjene vrijednosti. To zapravo znači da su novčani ekvivalenti ulaganja s kratkoročnim dospijanjem (do tri mjeseca od datuma stjecanja). Također, ulaganja u kapital ne smatraju se novčanim ekvivalentima osim ako nisu, u svojoj suštini, novčani ekvivalenti." (cf. op. cit.: Cash Basis IPSAS, str. 10)

Financijski izvještaji koji se izrađuju prema novčanom konceptu računovodstva primarno pružaju korisnicima informacije o izvorima novca tijekom razdoblja, svrhu njegova korištenja i saldo novca na datum izvještavanja.

Mjerenje u financijskim izvještajima se usredotočuje na saldo i promjene novca. S obzirom na tako suženo žarište, dodatnim se izvještajima u obliku bilješki uz financijske izvještaje mogu pružiti neke dodatne informacije o obvezama, kao što su, npr. obveze prema dobavljačima i pozajmice, te nekoj nenovčanoj imovini, kao što su potraživanja, ulaganja te nekretnine, postrojenja i oprema.

5.2.1. SADRŽAJ FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

Financijski izvještaji sastavljeni primjenom novčanog koncepta, sukladno navedenom međunarodnom standardu trebali bi se sastojati od sljedećih komponenti:²⁶²

- a) izvještaja o novčanim primicima i izdacima koji:
 - priznaju i prikazuju sve novčane primitke, novčane izdatke i novčana salda kontrolirana od strane izvještajne jedinice;
 - odvojeno identificiraju i prikazuju plaćanja koja obavlja treća strana u ime izvještajne jedinice;
- b) računovodstvene politike i bilješke koje se smatraju neophodnima da bi se postiglo pošteno prezentiranje i pouzdanost, a ako usporedba s proračunom nije objavljena u samim financijskim izvještajima, također može biti uključena u bilješke.

Jedinice koje izrađuju izvještaje na ovoj osnovi, radi upotpunjenja financijskih informacija, često prikupljaju informacije o stavkama koje novčani koncept računovodstva ne priznaje.

Primjeri takvih informacija jesu:

- a) potraživanja, obveze prema dobavljačima, pozajmice i druge obveze, nenovčana imovina i obračunati, a nenaplaćeni prihodi i rashodi;
- b) ugovorne i potencijalne obveze;
- c) pokazatelji poslovanja i ispunjenja svrhe i ciljeva obavljenih usluga.

5.2.1.1. Izvještaj o novčanim primicima i izdacima

Izvještaj o novčanim primicima i izdacima treba prezentirati sljedeće iznose:

- a) ukupne novčane primitke subjekta, uz posebni prikaz podklasifikacija ukupnih novčanih primitaka korištenjem osnove klasifikacije koja odgovara poslovanju i karakteru izvještajnog subjekta;
- b) ukupne novčane izdatke tijela, uz posebni prikaz podklasifikacija ukupnih novčanih izdataka korištenjem osnove klasifikacije koja odgovara poslovanju te karakteru izvještajnog subjekta;
- c) početna i zaključna salda.

Ukupni novčani primici i izdaci, novčani primici i izdaci za svaku podklasifikaciju novčanog primitka i izdatka trebaju biti prikazani na bruto osnovi, osim slučajeva koji se prikazuju na neto principu, i to:

- "ako su proizašli iz transakcija kojima tijelo upravlja u ime drugih strana i koji se priznaju u izvještaju o novčanim primicima i izdacima, ili
- ako se radi o stavkama koje imaju kratak rok obrta, velike iznose i kratko dospijeće."²⁶³

Primijenjene klasifikacije novčanih primitaka i izdataka su stvar profesionalne procjene u kontekstu ciljeva i kvalitativnih obilježja financijskog izvještavanja. Tako, primjerice, novčani primici mogu biti klasificirani kao novčani primici od: poreza ili prireza; poklona i donacija; po-

²⁶² cf. op. cit.: Cash Basis IPSAS, str. 13., primjeri izvještaja objavljeni su u okviru ovog standarda.

²⁶³ Detaljnije cf. op. cit.: Cash Basis IPSAS, str. 15.

zajmica. Ukupni novčani izdaci mogu, npr. biti klasificirani kao novčani izdaci za: redovno poslovanje ili izdaci drugim organizacijama ili institucijama; programi smanjenja zaduženja; stjecanje nekretnina, postrojenja i opreme i sl. Alternativno prezentiranje je moguće, a tada se, primjerice, ukupni novčani primici mogu klasificirati prema njihovu izvoru, a novčani izdaci prema prirodi plaćanja ili funkciji ili programu samog tijela, ovisno što je primjerenije. Uobičajeno je i racionalno koristiti međunarodno priznate klasifikacijske sustave o čemu je više pisano u prethodnim poglavljima ovoga rada.

Kada, za vrijeme izvještajnog razdoblja, treća strana izravno izvršava obveze izvještajne jedinice ili nabavlja robu i usluge koje će koristiti jedinica, jedinica to treba objaviti u posebnoj koloni financijskog izvještaja o novčanim primicima i izdacima.

5.2.1.2. Računovodstvene politike i bilješke

Bilješke uz financijske izvještaje trebaju prezentirati informacije o osnovi izrade financijskih izvještaja i specifične računovodstvene politike koje su odabrane i primijenjene u značajnim transakcijama i drugim događajima, te pružiti dodatne informacije koje nisu prezentirane u samom financijskom izvještaju, ali su neophodne radi poštenog prezentiranja novčanih primitaka, izdataka i salda. Tako, npr., izvještajno tijelo treba objaviti u bilješkama financijskih izvještaja zajedno s komentarom, prirodu i iznos:

- a) "značajnih novčanih salda koje druga tijela ne mogu koristiti,
- b) značajnih novčanih salda koja su predmet vanjskih restrikcija, i
- c) neiskorištenih odobrenih kredita koji bi u budućnosti mogli biti na raspolaganju, navodeći eventualne restrikcije njihova korištenja. Ova ograničenja mogu se primjerice odnositi na primljene pomoći i donacije čije je iskorištenje uvjetovano i sl."²⁶⁴

Iako su u uvjetima primjene ovog koncepta vrlo sužene, računovodstvene politike su te koje trebaju osigurati da financijski izvještaji pruže potrebne informacije. Kod odlučivanja treba li neku određenu računovodstvenu politiku objaviti, menadžment razmatra hoće li to objavljivanje pomoći korisnicima izvještaja da bolje razumiju način na koji se transakcija ili događaj odražava na izvještaj o novčanim primicima, izdacima i saldu. Računovodstvena politika može biti značajna čak iako su iznosi prikazani u tekućem ili prethodnom razdoblju beznačajni. Računovodstvene politike svode se uglavnom na cjelovitost i način obuhvata podataka koji agregirano tvore elemente temeljnih i/ili dodatnih financijskih izvještaja. To su uz opće politike (predstavljanje izvještajne jedinice, izvještajno razdoblje, obrazloženje promjene u računovodstvenim politikama, i sl.) definicije i klasifikacije primitaka i izdataka, definicija novca i novčanih ekvivalenata, proračunsko izvještavanje, ispravak temeljnih pogrešaka, usporedbe, promjene tečaja stranih valuta, postupanje u uvjetima hiperinflacije, itd.²⁶⁵

5.2.2. PREDNOSTI I NEDOSTACI PRIMJENE NOVČANOG KONCEPTA

S obzirom na navedena obilježja da "se transakcije i poslovni događaji priznaju samo onda kada je novac primljen ili isplaćen"²⁶⁶ te da je financijsko izvještavanje primarno usredotočeno samo na novac i novčane ekvivalente, nameće se dojam jednostavnosti i objektivnosti takvog računovodstvenog i izvještajnog sustava.²⁶⁷

Uz jednostavnost i preciznost, kao osnovne prednosti novčanog koncepta, mogu se istaknuti i:

- mogućnost procjenjivanja i poštivanja proračunskih ograničenja,
- mogućnost kontinuiranog nadzora nad prikupljanjem i trošenjem javnog novca.

Uz istaknute prednosti, novčani koncept ima i brojne, značajne manjkavosti koje su temeljnim uzrokom njegova sve učestalijeg napuštanja.

²⁶⁴ cf. op. cit.: Cash Basis IPSAS, str. 25.

²⁶⁵ Opširnije cf. IFAC PSC Study 14: "Transition to the Accrual Basis of Accounting", str. 62. i 63.

²⁶⁶ cf. op.cit. IFAC Study 2, str. 4.

²⁶⁷ cf. IFAC - PSC: Occasional Paper 3: "Perspectives on Accrual Accounting", str. 2.

Tako primjerice, dosljedna primjena novčanog koncepta ne obuhvaća prikazivanje ostale (financijske i fizičke) imovine niti obveza u financijskim izvještajima. Ovaj nedostatak stručnjaci komentiraju na razne načine od kojih je jedan i nastavno citirani: "Informacije o nenovčanoj imovini i tekućim troškovima vezanim na korištenje te imovine posebno su važne u javnom sektoru zbog ogromnog investiranja u njega, zanemarivanja njihovog iskazivanja primjenom načela novčanog toka, te zbog nedostatka pritiska konkurencije koji bi unaprijedio učinkovitost korištenja te nenovčane imovine. Kao posljedica toga, nenovčana imovina se često uzima kao slobodno (javno) dobro, a prioriteti da se njome efikasno upravlja rangirani su nisko. Ne postoji kultura efikasnog upravljanja imovinom."²⁶⁸

Nabava imovine bilježi se tek kao izdatak u razdoblju plaćanja, dok se nabavljena imovina ne iskazuje i ne prenosi u iduća razdoblja. Isto tako, nastale obveze ne iskazuju se sve do trenutka izmirenja. Također, dio poslovnih događaja i transakcija nastalih u izvještajnom razdoblju se ne evidentira i ne prezentira u istom razdoblju, već tek kada uslijedi novčani tok. Ako se radi o događajima koji nemaju za posljedicu novčani tok oni ostaju potpuno nezabilježeni (npr. donacije fizičke imovine, rashodovanja imovine, otpisi obveza, i sl.). Dakle, novčani koncept ne pruža informacije za sagledavanje i predviđanje budućih promjena. Analizom osnovnih obilježja novčanog koncepta mogu se sustavno navesti njegova ograničenja:

- **"Ne prezentira se izvještaj o financijskom položaju** – nedostatak dvostavnog bilježenja i vrijednosnog mjerenja materijalne imovine čini nemogućim pripremu izvještaja o financijskom položaju. Sustav temeljen na novčanom konceptu ne pruža informaciju o ukupnim posudbama i zaduženosti. Ukupna imovina i iznosi glavnice nisu prezentirani što ne pruža mogućnost za procjenjivanje financijskog položaja državne jedinice.
- **Poslovni rezultat nije objavljen** – rezultat djelatnosti državne jedinice, ostvaren ili izgubljen, u razdoblju nije procijenjen, a izvještaj o poslovnoj aktivnosti nije objavljen. Objavljeni su jedino podaci o novčanim tokovima (proračunskim primicima i izdacima) iz kojih se ne vidi utjecaj na glavnice i promjene glavnice.
- **Nije moguće objaviti pokazatelje izvršenja** – ako ekonomski tokovi nisu procijenjeni, manjak informacije o rashodima razdoblja i njihovom sučeljavanju s prihodima je značajno ograničenje u procjeni ekonomskih i financijskih rezultata. Kao posljedica tog ograničenja pokazatelji, kao npr. pojedinačni ili ukupni prihodi u odnosu na rashode, različite stavke rashoda ili prihoda po osobi ili godišnje ne mogu biti određeni.
- **Nema informacije o troškovima pruženih usluga** – informacija o troškovima usluga je samo ograničeno raspoloživa, ali nema informacije o ukupnim rashodima.
- **Stvarni financijski i ekonomski položaj nije objavljen**²⁶⁹

5.3. Prilagođeni novčani koncept

Ovaj računovodstveni koncept čine različite varijacije osnovnog novčanog koncepta.

Najčešći oblik prilagodbe sastoji se u "produžavanju" fiskalne godine, odnosno uvažavanju novčanih primitaka i izdataka u određenom razdoblju nakon isteka godine za koju se izvještaji sastavljaju. "Prilagođeni novčani koncept mjeri novac i novčane obveze na način da se transakcije i poslovni događaji koji su nastali krajem godine priznaju u toj godini ako se očekuje da će rezultirati novčanim primicima i/ili izdacima unutar određenog razdoblja poslije kraja godine."²⁷⁰

To "produženo" razdoblje uobičajeno se u literaturi naziva "specifično razdoblje". U tom se razdoblju primici i izdaci novca i novčanih ekvivalenata koji se odnose na izvještajno razdoblje bilježe u računovodstvu i priznaju kao element aktualnih financijskih izvještaja.

²⁶⁸ cf. Barton, A. D.: "The Usefulness of Accrual Accounting for Government Resource Management", EAA, Munich, 2000., str. 5.

²⁶⁹ cf. op. cit. IFAC - PSC: Occasional Paper 3 "Perspectives on Accrual Accounting", str. 21.

²⁷⁰ cf. op. cit. IFAC - PSC: Study 1, "Financial Reporting by National Governments", str. 17.

Uvažavajući dosljednost primjene ovog koncepta iz razdoblja u razdoblje, novčani primici i izdaci koji su nastali početkom izvještajnog razdoblja, a koji se odnose na prethodno razdoblje, isključuju se iz aktualnih izvještaja.

"Specifično razdoblje" određuje aktualna fiskalna politika u cilju realnijeg izvještavanja za fiskalnu godinu. Obično je to razdoblje od 30 do 60 dana po isteku godine, no to može biti i neko drugo razdoblje u kojemu će biti obuhvaćeni primici i izdaci koji se odnose na izvještajnu godinu. Priznavanje primitka i izdatka u tom razdoblju identično je dosljednoj primjeni novčanog koncepta, odnosno odvija se na isti način kao i tijekom godine. Specifičnosti ovog razdoblja odražavaju se na iskazivanju novčanog salda, i to tako da poslovne knjige ostaju otvorene do isteka ovog razdoblja.

"Specifično razdoblje" može se različito određivati za različite vrste novčanih primitaka i izdataka, no važno je da se usvojeni pristup dosljedno primjenjuje, kako u pogledu trajanja tako i u pogledu tretmana pojedinih primitaka i izdataka. U protivnom stvaraju se poteškoće u usporedbama vremenskih serija.

Pri utvrđivanju postupanja u ovom razdoblju važno je pridržavati se određenih pravila kao npr.:²⁷¹

- trajanje razdoblja ne treba mijenjati iz godine u godinu,
- po mogućnosti treba obuhvatiti sve primitke i izdatke na isti način (dakle neselektivno),
- optimalno trajanje razdoblja je oko mjesec dana jer se u tom razdoblju u pravilu zatvara ciklus poslovnih transakcija, a problem je i u ažurnosti praćenja tekuće godine jer su knjige za prethodnu godinu još "otvorene". I što je najvažnije duže razdoblje dovodi u pitanje aktualnost i pravodobnost financijskih izvještaja o svim relevantnim pitanjima vezanim za postupanje u "specifičnom razdoblju" važno je objaviti i odgovarajuću računovodstvenu politiku. U protivnom izvještaji postaju nerazumljivi, a time i nekvalitetni.

5.3.1. IZVJEŠTAVANJE I POSEBNOSTI PRIZNAVANJA PRIMITAKA I IZDATAKA

Financijski izvještaji pripremljeni na prilagođenom novčanom konceptu u suštini i obliku ne razlikuju se od izvještaja pripremljenih na "čistom" novčanom konceptu. Sadržajna razlika je samo u primicima i izdacima priznatim u "specifičnom razdoblju".

Osnovni kriterij za priznavanje i iskazivanje pojedinih novčanih promjena je da se odnose na izvještajno razdoblje. Primici i izdaci nastali u "specifičnom razdoblju" koji se odnose na tekuću (ne izvještajnu) godinu ne bi trebali biti priznati u izvještajnom razdoblju. To, međutim, nije uvijek slučaj jer pojedine računovodstvene politike mogu to pitanje urediti i na način da se svi primici i izdaci u specifičnom razdoblju priznaju u izvještajno razdoblje.

Ovakav pristup, iako neprimjeren, ako se dosljedno primjenjuje iz godine u godinu dobiva na vjerodostojnosti, a bitno pojednostavljuje operacionalizaciju primjene ovog koncepta.

Općenito se može reći da, s obzirom na njihova obilježja, sljedeće vrste primitaka i izdataka nastalih u "specifičnom razdoblju" treba priznati u izvještajno razdoblje na koje se odnose:²⁷²

"Primici:

- porezni prihodi (prihodi) koji se odnose na izvještajno razdoblje,
- naplata za isporuke roba i usluga izvršene u izvještajnom razdoblju,
- pomoći, subvencije i donacije osigurane i namijenjene potrebama u izvještajnom razdoblju,
- kamate obračunate za izvještajno razdoblje,
- povrati danih zajmova dospjeli u izvještajnom razdoblju,
- primljeni zajmovi čije ugovaranje i dospelost je izvršena u izvještajnom razdoblju,
- premije osiguranja i refundacije koje se odnose na transakcije obavljene u izvještajnom razdoblju.

²⁷¹ cf. op. cit.: IFAC - PSC: "Governmental Financial Reporting", str. 53.

²⁷² Ibidem, str. 53

Izdaci:

- povrat više naplaćenih poreza za izvještajno razdoblje,
- plaćanje robe i usluga primljenih u izvještajnom razdoblju,
- državni transferi koji se odnose na izvještajno razdoblje,
- doznačene pomoći, subvencije i donacije koje se odnose na izvještajnu godinu,
- za stjecanje ili izgradnju imovine u slučaju da su dogovorene kondicije u okviru izvještajnog razdoblja,
- kamate koje se odnose na izvještajnu godinu,
- povrati zajmova i anuiteti koji su dospjeli u izvještajnoj godini,
- obeštećenja i refundacije (naknade) koje se odnose na izvještajnu godinu.”

Prilagodbe novčanog koncepta pojavljuju se također i u vidu priznavanja nekih elemenata financijskih izvještaja u trenutku nastanka događaja. To su obično one kategorije koje su vrlo blizu transformacije u novac.²⁷³

5.3.2. PREDNOSTI I NEDOSTACI PRIMJENE PRILAGOĐENOG NOVČANOG KONCEPTA

Prednosti i nedostaci "čistog" novčanog koncepta odnose se i na njegove prilagodbe.

Dodatne prednosti ove prilagodbe sastoje se u širem obuhvatu financijske imovine i na kategorije "blizu novca" što informacije i kontrolu čini kvalitetnijom.

Financijski izvještaji su objektivniji i realnije odražavaju financijsku stvarnost izvještajnog razdoblja, odnosno primjenom ove osnove postiže se preciznije periodično sučeljavanje prihoda i pripadajućih rashoda.

Nedostatak ovog koncepta u osnovi je isti kao i kod dosljedne primjene novčanog koncepta. Uz to ovakav način prikupljanja i obrade računovodstvenih podataka složeniji je i zahtjevniji nego u uvjetima primjene čistog novčanog koncepta.

5.4. Računovodstveni koncept nastanka događaja

Računovodstveni koncept nastanka događaja²⁷⁴ podrazumijeva priznavanje poslovnih događaja i transakcija u trenutku kada su se one stvarno i dogodile. Ovaj je računovodstveni koncept sveobuhvatan u pogledu priznavanja i prezentiranja stanja i promjena ukupnih resursa, dugova i izvora vlasništva izvještajne jedinice²⁷⁵. U poduzetničkoj sferi primjena ovog koncepta, uz neograničenost vremena poslovanja, smatra se temeljnom računovodstvenom pretpostavkom što se posebno ističe i u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja prema Međunarodnim računovodstvenim standardima: "Da bi postigli svoje ciljeve, financijski se izvještaji sastavljaju na temelju računovodstvenog načela nastanka poslovnog događaja. Po toj osnovi učinci transakcija i ostalih događaja priznaju se kada nastanu (a ne kada se primi ili isplati novac ili njegov ekvivalent), i bilježe se u računovodstvenim evidencijama i uključuju u financijske izvještaje razdoblja na koje se odnose. Financijski izvještaji sastavljeni na temelju računovodstvenog načela nastanka događaja informiraju korisnike ne samo o prošlim transakcijama, koje uključuju isplatu i primitak novca, već također i o obvezama koje će se novcem platiti u budućnosti i o imovini za koju će novac biti primljen u budućnosti. Stoga ti izvještaji osiguravaju takav tip informacija o prošlim transakcijama i ostalim događajima koji je svrhovit za korisnike pri donošenju ekonomskih odluka."²⁷⁶

²⁷³ Npr. financijska imovina koja se sastoji od danih zajmova, ulaganja, zapisa, depozita i obveze koje se sastaje od javnog duga, jamstava, mjenica.), cf. op. cit.: IFAC – PSC: Study 11, str. 51.

²⁷⁴ Engl.: *accrual basis*

²⁷⁵ Cf. IPSAS 1, Definitions, Handbook of IPSAS Pronouncements, 2007., str.32

²⁷⁶ cf. op. cit.: Međunarodni računovodstveni standardi 2000., prijevod s engleskog jezika, HZRI F, Zagreb, 2000., str. 44.

Suvremeni međunarodni trendovi transformacije državnog računovodstva potiču primjenu ovog koncepta i u javni sektor.

Prema računovodstvenom konceptu nastanka događaja prihodi se priznaju u trenutku ostvarenja (kada su zarađeni), a rashodi u trenutku kada su u funkciji ostvarenja prihoda stvarno i nastali. Time se ostvaruje načelo sučeljavanja prihoda i rashoda u obračunskom razdoblju. To znači da se u rashode razdoblja priznaje samo onaj dio troškova koji su nastali za ostvarivanje prihoda u istom razdoblju.²⁷⁷

Koncept nastanka događaja zahtijeva priznavanje učinaka poslovnih događaja u razdoblju u kojem su oni nastali, neovisno o tome je li novac, vezan uz te događaje, primljen ili isplaćen. U tom kontekstu, ovaj koncept zahtijeva i kapitalizaciju izdataka vezanih uz nabavu dugotrajne imovine i obračun amortizacije te imovine po razdobljima razmjerno trošenju njezine potencijalne koristi sadržane u iznosu troška nabave.²⁷⁸ To je ujedno i najsloženiji segment primjene ovog koncepta u državnom računovodstvu. Zbog složenosti ovog pitanja kao i specifičnosti državne imovine međunarodni računovodstveni standardi predviđaju petogodišnje prijelazno razdoblje za punu primjenu ovog koncepta u dijelu priznavanja imovine²⁷⁹. Kako se iz temeljnih izvještaja (bilance, računa dobiti i gubitka) pripremljenih na konceptu nastanka događaja, ne mogu vidjeti novčani tokovi, sastavlja se i zasebni izvještaj o novčanim tokovima koji izvještava o primicima, izdacima i čistom novčanom toku, razvrstanim po aktivnostima. Funkcija je ovog izvještaja i praćenje likvidnosti i solventnosti, odnosno pravodobno neutraliziranje mogućih uzroka nelikvidnosti i insolventnosti.²⁸⁰

Opća je ocjena da financijski izvještaji sastavljeni na računovodstvenom konceptu nastanka događaja pružaju sveobuhvatne informacije potrebne za ocjenu financijskog položaja izvještajnog subjekta u određenom trenutku i uspješnosti poslovanja u izvještajnom razdoblju, ali isto tako i informacije potrebne za ocjenu budućih promjena financijskog položaja i budućeg uspjeha poslovanja.

5.4.1. IZVJEŠTAVANJE PREMA KONCEPTU NASTANKA DOGAĐAJA

Temeljni financijski izvještaji i njihov sadržaj primjenom ovoga koncepta podudarni su izvještajnom sustavu u poduzetničkoj sferi. Izvještaji sadrže i prezentiraju prihode i rashode, stanje i promjene ukupne imovine, obveza i izvora vlasništva²⁸¹, a dodatno prikazuju i novčane tokove važne za upravljanje likvidnošću i ocjenu financijske situacije. Valja napomenuti da se sukladno standardima za javni sektor, kao i kod poduzetnika, potiče i na izvještavanje po segmentima (vrstama djelatnosti i zemljopisnom području).²⁸²

Osnovni elementi financijskih izvještaja su:²⁸³

- a) Imovina – kao resurs kontroliran od strane izvještajne jedinice stečen kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje pritjecanje budućih ekonomskih koristi i mogućnost korištenja budućih usluga, što podrazumijeva sposobnost imovine da sama ili u kombinaciji s

²⁷⁷ O tome detaljnije cf.: Spajić, F. u knjizi: Grupa autora "Računovodstvo", HZRI F, Zagreb 2006., str. 350. – 370.

²⁷⁸ Više o tome cf.: Grupa autora (redaktor Spajić, F.): "Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda i poreznih propisa", HZRI F, Zagreb, 2006., str. 335. – 363.

²⁷⁹ cf. IPSAS 17., točka 80. i 81.

²⁸⁰ Za potrebe financijskog menadžmenta i smanjenja rizika na financijskim tržištima ovaj se izvještaj koristi i kao korektiv ostalim izvještajima. Više cf. Garza-Gomez, X.: "Empirical Evaluation of Discretionary Accrual Models", International Accounting, Ch. 22., Elsevier, 2006.

²⁸¹ Engl. "net assets/equity" odgovara sadržajno pojmu neto imovine/kapitala, odnosno neto vlastitim izvorima državne jedinice. Utvrđuje se kao razlika ukupne imovine i ukupnih obveza.

²⁸² Više o tome vidjeti: IPSAS 18 – "Segment reporting", www.iasb.org, (2) Peršić, M.: Interni i eksterni obračun u javnom sektoru, Zbornik referata konferencije "Hrvatski javni sektor-reforma i razvojne perspektive", HZRI F, Zagreb, 2007., str. 247-266.

²⁸³ Detaljnije vidjeti: op.cit.: IPSAS 1, definicije elemenata, str. 29. - 34.

drugom imovinom izravno ili neizravno doprinese ostvarenju cilja ili svrhe zbog koje je institucija osnovana;

- b) Obveze – kao prisutni nepodmireni financijski teret nastao kao rezultat prošlih događaja čijim će podmirenjem doći do ustupanja (smanjenja) resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili potencijal obavljanja djelatnosti;
- c) Neto imovina/kapital (glavnica) – kao razlika ukupne imovine i ukupnih obveza;
- d) Prihodi – kao priljevi ekonomskih koristi ili povećanje potencijala obavljanja djelatnosti koji povećavaju neto vrijednost imovine/kapitala (glavnice);
- e) Rashodi – kao odljevi ekonomskih koristi ili smanjenja potencijala obavljanja djelatnosti koji smanjuju neto vrijednost imovine/kapitala (glavnice);
- f) Novčani tokovi – kao primici i izdaci novca i novčanih ekvivalenata.

Temeljni financijski izvještaji uključuju sljedeće sastavnice, odnosno pojedinačne izvještaje:²⁸⁴

- a) Izvještaj o financijskom položaju (bilanca);
- b) Izvještaj o financijskom uspjehu (izvještaj o prihodima i rashodima);
- c) Izvještaj o promjenama neto imovine/kapitala;
- d) Izvještaj o novčanom toku;
- e) Računovodstvene politike i bilješke uz financijske izvještaje.

Elementi navedenih financijskih izvještaja priznaju se i klasificiraju na sličan način kao i kod poduzetnika. U nastavku se prikazuje oblik i sadržaj pojedinih temeljnih financijskih izvještaja prilagođenih specifičnostima javnog sektora.

5.4.1.1. Izvještaj o financijskom položaju – Bilanca

Bilanca je temeljni izvještaj o stanju i promjenama ukupnih resursa, dugova i izvora vlasništva (kapitala ili glavnice). Stoga u bilanci državne izvještajne jedinice treba objaviti vrijednosti:²⁸⁵

Aktiva	Pasiva
- nekretnina, postrojenja i oprema;	- obveza po osnovi poreza i transfera;
- nematerijalne imovine;	- obveza iz transakcija s osnove razmjene;
- financijske imovine (isključujući iznose prikazane pod d), f), i h);	- rezerviranja;
- ulaganja obračunata metodom udjela;	- dugoročnih obveza;
- zaliha;	- manjinskog udjela;
- primanja iz transakcija koje nisu s osnove razmjene, uključujući poreze i transfere;	- neto imovine/kapitala.
- potraživanja iz transakcija s osnove razmjene;	
- novca i novčanih ekvivalenata;	

Navedene pozicije koje sadrže zbrojne podatke poželjno je u bilanci detaljnije raščlaniti i prezentirati. Preporučljivo raščlanjivanje je sljedeće:²⁸⁶

- a) materijalna imovina se razvrstava po skupinama sukladno pojedinim standardima koji uređuju to područje;
- b) potraživanja se raščlanjuju na potraživanja od korisnika usluga, poreza i drugi neregularni prihodi, potraživanja od povezanih stranaka, predujmovi, ostala potraživanja;
- c) zalihe su npr.: trgovačka roba, sirovine, materijal, proizvodnja u tijeku, gotovi proizvodi;
- d) porezi i obveze po transferima se raščlanjuju na obveze za povrate poreza, obveze po transferima, iznosi obveze prema drugim članovima jedinice;

²⁸⁴ cf. op. cit.: IPSAS 1, točka 19.

²⁸⁵ cf. op. cit.: IPSAS 1, točka 89.

²⁸⁶ cf. op. cit.: IPSAS 1, točka 96.

- e) rezerviranja se razvrstavaju tako da prikažu rezerviranja za mirovine, a sva ostala se razvrstavaju na jedinici svrhovit način;
- f) neto imovina/kapital se raščlanjuje na: kapital, akumulirane viškove ili prenesene manjkove, rezerve i manjinski udjel.

5.4.1.2. Izvještaj o financijskom rezultatu - Račun prihoda i rashoda

Izvještaj o financijskom rezultatu treba prezentirati ukupne prihode i njima sučeljene rashode izvještajnog razdoblja, te razliku između ovih elemenata koja se pojednostavljeno može smatrati svojevrsnim rezultatom poslovanja.

Prihodi i rashodi raščlanjuju se na način koji najbolje odgovara djelatnostima i aktivnostima izvještajne jedinice što se postiže primjenom odgovarajuće klasifikacije.

Pri tome, moguće je primijeniti dvije metode raščlanjivanja rashoda.²⁸⁷ Jedna metoda raščlanjivanja rashoda je metoda raščlanjivanja rashoda po prirodnim vrstama pri čemu je uputno i racionalno koristiti ekonomsku klasifikaciju propisanu međunarodnim sustavom državne financijske statistike.

Ta metoda jednostavna je za primjenu u malim izvještajnim jedinicama gdje nema potrebe za drugačijim raščlanjivanjem jer im se djelatnost iscrpljuje na izvršavanju jedne funkcije. Druga metoda raščlanjivanja rashoda je funkcionalna klasifikacija – klasifikacija rashoda prema programima ili prema cilju za koji su rashodi nastali.

Kada su rashodi iskazani prema jednoj klasifikaciji treba ih u bilješkama dopuniti podacima o rashodima prema drugoj klasifikaciji.

5.4.1.3. Izvještaj o promjenama neto imovine/kapitala

S obzirom da je u žarištu koncepta nastanka događaja stanje i promjene ukupne imovine, izvještajna jedinica treba kao posebni financijski izvještaj prezentirati sljedeće elemente koji odražavaju promjene u izvještajnom razdoblju:

- a) neto višak ili manjak prihoda razdoblja;
- b) stavke prihoda ili rashoda koje su izravno priznate u kapital (pojedinačno i ukupan iznos tih stavaka);
- c) kumulativni učinak promjena računovodstvenih politika i ispravaka temeljnih pogrešaka koje su utjecale na glavnice.

Osim toga u izvještaju jedinica treba objaviti, i:

- a) uplate osnivača (vlasnika) i raspodjele vlasnicima - prema njihovom učešću u strukturi kapitala;
- b) stanje akumuliranih viškova ili prenesenih manjkova na početku razdoblja, na datum bilance, te promjene tijekom razdoblja;
- c) posebno objavljene dijelove glavnice, usporedne knjigovodstvene iznose dijelova glavnice na početku i na kraju razdoblja, i odvojeno prikazivanje za svaki dio.

Ako informacije nisu objavljene u temeljnom izvještaju jedinica ih treba navesti u bilješkama uz ovaj izvještaj.

5.4.1.4. Izvještaj o novčanom toku

U uvjetima primjene koncepta nastanka događaja, informacije o novčanim tokovima objavljuju se u posebnom izvještaju i prezentiraju u setu temeljnih financijskih izvještaja. Uz opće korisne

²⁸⁷ Izvještajna jedinica za interne potrebe ili prema zahtjevu zakonodavstva može primijeniti sve vrste klasifikacija koje su opisane u prethodnim poglavljima ovog rada, no u duhu primjene standarda, a i zahtjeva državne financijske statistike, izbor se ograničava na dvije navedene.

informacije²⁸⁸ koje ovaj izvještaj pruža u ocjeni promjene neto imovine, financijske strukture, solventnosti i likvidnosti, donošenju odluka o pribavljanju resursa, itd., u državnoj izvještajnoj jedinici ovaj izvještaj služi i za procjenu usklađenosti financijske aktivnosti jedinice sa zakonima i izglasanim proračunom (ako je izglasan na novčanoj osnovi). Praćenjem novčanih tokova i sastavljanjem ovog izvještaja koncept nastanka događaja se dograđuje te poprima i prednosti koje daje primjena novčanog računovodstvenog koncepta.

Državna izvještajna jedinica u izvještaju o novčanim tokovima treba prezentirati novčane tokove tijekom izvještajnog razdoblja, pri čemu ih prikazuje razvrstane na:

- poslovne (tekuće),
- investicijske, i
- financijske aktivnosti.

Razvrstavanje po aktivnostima pruža informaciju koja korisnicima omogućuje da ocijene utjecaj pojedinih aktivnosti na financijski položaj poduzeća²⁸⁹.

Iznosi neto novčanog toka proizašli iz poslovne (tekuće) aktivnosti su ključni pokazatelj koje su to aktivnosti zbog kojih je jedinica utemeljena. Primjeri novčanih tokova iz poslovnih (tekućih) aktivnosti jedinica javnog sektora su:²⁹⁰

Novčani primici:

- a) od poreza, taksa, kazni;
- b) od prodaje roba i pružanja usluga;
- c) od pomoći ili transfera i drugih namjenskih doznaka od strane države ili drugih jedinica javnog sektora;
- d) od prava korištenja (npr. zemljišta, autorskih prava), naknada, provizija, i sl.

Novčani izdaci:

- e) drugim jedinicama javnog sektora za financiranje njihove aktivnosti (ne uključuje dane zajmove);
- f) dobavljačima za robu i usluge;
- g) zaposlenima i za račun zaposlenih;
- h) za lokalne poreze na imovinu ili porez na dobit, a odnose se na tekuće aktivnosti;

Novčani primici ili izdaci:

- i) prema ugovorima koji služe za poslovne ili trgovačke svrhe;
- j) od povremenih aktivnosti;
- k) koji se odnose na parnice stanovništva;
- l) osiguravajućeg društva za premije, odštetne zahtjeve, anuitete i druge police osiguranja.

Pripremanje izvještaja o novčanim tokovima iz poslovnih (tekuće) aktivnosti može biti učinjeno primjenom:

- a) **direktne metode**, pri čemu se objavljuju glavne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih izdataka; ili
- b) **indirektne metode**,²⁹¹ pri čemu se neto viškovi/manjkovi usklađuju za učinke transakcija nenovčane prirode, bilo koja razgraničenja nastanka događaja vezanih za iskazivanje prošlih ili budućih tekućih primitaka ili izdataka, te za pozicije prihoda ili rashoda koje su vezane za investicijski ili financijski novčani tok.

²⁸⁸ Detaljnije o namjeni ovog izvještaja cf.: (1) MRS 7., točka 4. i 5., op. cit.: "Međunarodni računovodstveni standardi 2000.", str. 117; (2) IPSAS 2 "Cash Flow Statements", točke 1. i 2.

²⁸⁹ Više cf. Brigham, E.F. / Ehrhard, M.C.: "Financial Management-Theory and Practice", 11th ed., Thomson, South-Western, 2005., Chapter-Analyses of the Cash Flow, str. 391. - 396.

²⁹⁰ cf. Op.cit. IPSAS 2 "Cash Flow Statements", točka 22.

²⁹¹ O mogućnosti promjene metoda izrade ovih izvještaja vidjeti: (1) Smith/Keith/Stephans: "Managerial Accounting", Mc Graw - Hill Int. Edition, 1988., str. 671. - 672., (2) Engler. C.: "Managerial Accounting-Statement of Cash Flow Edition", IRWIN, Homewood, Illinois, 1988., str. 804. - 858.

Odvojeno objavljivanje novčanog toka od **investicijske aktivnosti** važno je jer se prikazuju novčani izdaci upotrijebljeni za stjecanje resursa koji će omogućiti jedinici pružanje usluga u budućnosti, kao i primici ostvareni prodajom kapitalnih resursa koji su u pravilu namijenjeni za financiranje buduće investicijske aktivnosti. Primjeri novčanih izdataka i primitaka od investicijske aktivnosti državnih jedinica jesu:²⁹²

- a) "novčani izdaci za stjecanje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine. Navedeni izdaci obuhvaćaju kapitalizaciju troškova razvoja i izgradnju nekretnina, postrojenja i opreme;
- b) novčani primici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine;
- c) novčani izdaci za stjecanje glavninih ili dužničkih instrumenata drugih poduzeća i udjela u zajedničkim pothvatima (izuzev izdataka za instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za poslovne ili trgovačke svrhe);
- d) novčani primici od prodaje glavninih ili dužničkih instrumenata drugih poduzeća i udjela u zajedničkim pothvatima (izuzev primitaka za instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za poslovne ili trgovačke svrhe);
- e) novčani predujmovi i zajmovi dani drugim strankama (izuzev predujmova i zajmova koje je dala javna financijska institucija);
- f) novčani primici od povrata (otplata) predujmova i zajmova danih drugim strankama (izuzev predujmova i zajmova javne financijske institucije);
- g) novčani izdaci i primici po osnovi budućih ugovora, terminskih ugovora, ugovora s opcijom i kompenzacijskih ugovora, izuzev kada se ti ugovori drže za poslovne ili trgovačke svrhe, ili se plaćanja klasificiraju kao financijske aktivnosti."

Posebno objavljivanje novčanih tokova od **financijske aktivnosti** korisno je u procjenjivanju budućih novčanih tokova koji utječu na promjene imovine/kapitala jedinice. Primjeri novčanih tokova od financijske aktivnosti su:²⁹³

- a) "novčani primici od izdavanja (davanja) zadužnica, zajmova, pozajmica, obveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih i dugoročnih posudbi;
- b) novčani izdaci za otplate posuđenih iznosa;
- c) novčane isplate najmoprimca za smanjenje obveze koja se odnosi na financijski najam."

Važno je napomenuti da se pri sastavljanju ovog izvještaja novčani tokovi proizašli iz transakcija u stranoj valuti prikazuju u domicilnoj valuti te da se novčani tokovi povezani s izvanrednim stavkama prikazuju odvojeno pri čemu se razvrstavaju na one koji su proizašli iz poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.

5.4.1.5. Bilješke uz financijske izvještaje

Svrha bilješki uz financijske izvještaje je da upotpune i pojašne informacije prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima. U tom smislu bilješke uz financijske izvještaje državne jedinice trebaju:

- a) pružiti detaljniju informaciju o primijenjenom računovodstvenom konceptu (i mjernoj osnovici) pri sastavljanju financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama koje su izabrane i primijenjene za značajne transakcije i poslovne događaje;
- b) objaviti dodatne informacije koje zahtijevaju standardi, a koje nisu prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima;
- c) dati dodatnu informaciju koja nije prezentirana u financijskim izvještajima, a nužna je za objektivno prezentiranje i razumijevanje financijskih izvještaja.

²⁹² cf. op. cit.: IPSAS 2, točka 25.

²⁹³ cf. op. cit.: IPSAS 2, točka 26.

U dijelu bilješki gdje se govori o primijenjenim računovodstvenim politikama treba prije svega objaviti i obrazložiti računovodstveni koncept koji je primijenjen u pripremanju financijskih izvještaja. Također treba objaviti i pojedinačnu računovodstvenu politiku čije je poznavanje neophodno za razumijevanje iskaza pojedinog elementa financijskih izvještaja. Primjenom koncepta nastanka događaja i u državnom računovodstvu se otvorio spektar izbora određene računovodstvene politike u priznavanju pojedinih elemenata. Tako se izbor računovodstvenih politika proširio na područja:²⁹⁴

- a) Priznavanje prihoda;
- b) Načela konsolidacije, uključujući podružnice;
- c) Ulaganja;
- d) Priznavanje amortizacije materijalne i nematerijalne imovine;
- e) Kapitalizacija troškova posudbi i drugih izdataka:
 - zaliha koje su namijenjene prodaji,
 - druge pojedinačne imovine;
- f) Ugovori o izgradnji;
- g) Ulaganja u nekretnine;
- h) Financijski instrumenti i ulaganja;
- i) Najmovi;
- j) Troškovi istraživanja i razvoja;
- k) Zalihe:
 - namijenjene (pre) prodaji,
 - namijenjene potrošnji;
- l) Troškovi mirovina;
- m) Provođenje inozemnih valuta i zaštita;
- n) Definiranje segmenata i određivanje osnove za raspored troškova između segmenata;
- o) Računovodstvo inflacije;
- p) Državne potpore.

Navedena područja izbora računovodstvenih politika nisu ograničavajuća, što znači da se mogu pojaviti i drugi specifični pristupi pojedinim elementima.

5.4.2. PREDNOSTI I NEDOSTACI PRIMJENE KONCEPTA NASTANKA DOGAĐAJA

Temeljne prednosti primjene koncepta nastanka događaja proizlaze poglavito iz njegove sveobuhvatnosti, a promatraju se u odnosu na druge moguće primjenjive koncepte, poglavito novčani koncept. Istaknuto je u prethodnim razmatranjima da primjena novčanog koncepta ne obuhvaća prikazivanje nenovčane imovine i obveza u financijskim izvještajima iz čega proizlazi njezin temeljni nedostatak. Nasuprot tome izvodi se i ključna prednost primjene koncepta nastanka događaja, a to je mogućnost praćenja i upravljanja ukupnom imovinom i dugovima. Upravljanje imovinom moguće je samo uz primjenu koncepta koji osigurava njeno pouzdano mjerenje i procjenu nadoknadive (prodajne) vrijednosti.

Isto tako, neprikazivanje obveza u financijskim izvještajima bez obzira jesu li su nastale kao posljedica javnog duga ili po drugim osnovama, ne prikazuje posljedice tekućih poslovnih odluka niti njihov dugoročni utjecaj.

Novčani koncept također ne pruža cjelovite niti pravodobne informacije o ukupnim troškovima državnih programa/aktivnosti.

Konceptu nastanka događaja se kao osnovni nedostaci navode relativna složenost informacija koja iziskuje produbljivanje ekonomskih znanja i dodatna obrazloženja neekonomski obrazovnom dijelu javnog menadžmenta i drugih korisnika informacija (političari i šira javnost to nerijet-

²⁹⁴ cf. op. cit.: IPSAS 1, točka. 130.

ko jesu). Primjedba da ne posvećuje primarnu pozornost novčanim tokovima i praćenju likvidnosti te proračunskih ograničenja otklanja se pripremanjem podataka i sastavljanjem izvještaja o novčanom toku.

Iz ovih uvodnih napomena može se zaključiti da je **ključni** doprinos primjene koncepta nastanka događaja informacijska podrška:

- a) upravljanju imovinom,**
- b) upravljanju obvezama,**
- c) upravljanju troškovima,**
- d) učinkovitom nadzoru i reviziji u javnom sektoru.**

Posljedično, primjena ovog koncepta poboljšava transparentnost, cjelovitost i realnost računovodstvenih informacija i pruža mogućnost za primjenu pokazatelja za ocjenu uspješnosti i djelotvornosti aktivnosti državne jedinice, a time i ocjenu uspješnosti i podizanje razine odgovornosti javnog menadžmenta²⁹⁵.

5.4.2.1. Upravljanje imovinom

Izvještajne 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 njene 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 niti relevantnog tržišta za veliki 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 sektor.²⁹⁶ 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:²⁹⁷

- "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.²⁹⁸

²⁹⁵ Više cf. (1) Evans, P., "Resource Accounting and Budgeting", W/P, ACCA, 1995., (2) Diamond, J., "Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?", W/P/o2/240/IMF, Washington, 2002.

²⁹⁶ cf. IPSAS 17, "Property, Plant and Equipment", točke 38. - 65.

²⁹⁷ cf. op. cit.: IFAC, Study 1, str. 95.

²⁹⁸ Detaljnije vidjeti Mrša, J.: (1) "Sustavi vrednovanja imovine i dugova u računovodstvu", RRIF, br. 9/2000., RRIF, Zagreb, 2000., (2) Mrša, J. "Imovina u javnom sektoru", Zbornik referata konferencije "Hrvatski javni sektor-

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 ove 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.²⁹⁹

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.

Naslijeđena imovina (nacionalna baština)

Između ostaloga, zadaća je javnog menadžmenta upravljati vrlo vrijednim resursima nacionalne baštine, kao što su umjetnička djela, povijesni dokumenti, povijesno, ekološki ili znanstveno značajni lokaliteti, spomenički i kulturni objekti, i slično. "Pojam naslijeđena imovina upućuje na fiksnu imovinu koju država namjerava očuvati neodređeno (trajno) jer posjeduje obilježja povijesne jedinstvenosti, kulturne ili prirodne znamenitosti. Zajedničko obilježje za većinu naslijeđene imovine je da se ona ne može zamijeniti ni obnoviti."³⁰⁰

Vjerojatnost ostvarenja budućih ekonomskih koristi sadržana je u povijesnim, kulturnim i prirodnim obilježjima, ali je mjerljivost njihove vrijednosti vrlo upitna. Računovodstveni koncept nastanka događaja zahtijeva priznavanje sve imovine koja ispunjava kriterije priznavanja, pa se taj zahtjev odnosi i na imovinu nacionalne baštine uvažavajući specifična ekonomska obilježja i ograničenja te imovine.³⁰¹ Njezino nepriznavanje, odnosno vrednovanje s nulom, značilo bi prilagodbu načela nastanka događaja i zahtijevalo bi detaljno obrazloženje uz financijske izvještaje. Ekonomska obilježja ove imovine koja je čine neuobičajenom u vrednovanju i prezentiranju su:³⁰²

- nemjerodavnost tržišta u određivanju ekonomskih koristi koje ostvaruje,
- zakonska i druga ograničenja u tržišnoj valorizaciji same imovine (nije raspoloživa za prodaju),
- vezana je isključivo za određeni lokalitet,
- starenjem i fizičkim "propadanjem" postaje sve vrednija, i
- korisni vijek uporabe nije moguće pouzdano procijeniti.

Zbog navedenih obilježja "imovinu iz okvira nacionalne baštine trebalo bi vrednovati tako da se korisnicima financijskih izvještaja prikažu ekonomski troškovi držanja nacionalne baštine. To mogu biti troškovi nabave, tržišna vrijednost, troškovi zamjene ili vrijednost njihove alternativne uporabe. Do utvrđivanja jedne od navedenih vrijednosti kulturne baštine, njezina se vrijednost u financijskim izvještajima može prikazivati jednom novčanom jedinicom kako bi se korisnicima financijskih izvještaja ukazalo na postojanje ove skupine imovine.

Ako se određeni dio imovine nacionalne baštine, koja je procijenjena troškovima nabave ili tržišnim vrijednostima, može istrošiti, postupni gubitak vrijednosti također treba prikazati u financijskim izvještajima. Međutim, kod imovine nacionalne baštine moguće je prikladnim održava-

reforma i razvojne perspektive, HZRI F, Zagreb, 2007., str. 287.-297., (3) Mrša, J.: "Fer vrijednost u računovodstvu, koncepti, razlozi i kritike", XLII. Simpozij HZRI F, Zagreb, 2007., str. 81. - 90.

²⁹⁹ Više cf. Mrša J.: "Umanjenje vrijednosti imovine", Zbornik 35. simpozija HZRI F, Pula, 2000.

³⁰⁰ cf. IFAC: Study 5: "Definition and Recognition of Assets", str. 10.

³⁰¹ Više o ekonomiji nacionalne baštine cf. Šošić, H.: "Ekonomija spomeničke baštine", Školska knjiga, Zagreb, 1991., str. 16.-27. i 181.-186., a o računovodstvenim aspektima: (1) IFAC-IPSASB: "Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting", Consultation Paper, online version, 2006., www.ifac.org, (2) O primjeni FRS 15 u Velikoj Britaniji cf. ASB: "Heritage assets: Can Accounting do better?"

³⁰² Šira definicija ekonomskih obilježja ove imovine dana je u op. cit. IPSAS 17: "Property, Plant and Equipment", točke 7. - 9.

njem, restauriranjem i ostalim načinima čuvanja značajno produljiti vijek trajanja do te mjere da je njihova amortizacija beznačajna pa se neće ni iskazati u financijskim izvještajima.³⁰³

Zbog posebnosti ove imovine u bilješkama uz financijske izvještaje neophodno je obrazložiti specifične metode procjene vrijednosti, mjernu osnovicu, metodu amortizacije i procjene korisnog vijeka upotrebe, i druge značajne činjenice.³⁰⁴

Vojna imovina

Vojna imovina sastoji se od oružja, streljiva i odgovarajuće infrastrukture. Ovu skupinu imovine treba posebno pratiti i odvojeno iskazivati zbog njene specifične namjene i (često) tajnosti informacija. U tom smislu moguće su i određene posebne računovodstvene politike u pogledu njenog iskazivanja, praćenja, kapitalizacije i amortizacije, i sl.

Prirodna bogatstva

Prirodna bogatstva su ekonomski resursi u prirodnom stanju. Ova imovina je obnovljiva ili neobnovljiva, a vijek trajanja joj je nerijetko vrlo teško utvrditi.

U ovu skupinu imovine svrstavaju se obradiva zemljišta, šume, vodeni potencijali (u smislu proizvodnje energenata, opskrbe stanovništva, turizma, i sl.), mineralna nalazišta, flora i fauna, itd.

Prirodnim bogatstvima neosporno se mogu ostvariti buduće ekonomske koristi koje su pod izravnom državnom kontrolom i stoga ih treba prikazati kao imovinu, no problem se pojavljuje u izboru i primjeni objektivnog kriterija za njihovo vrednovanje.

Infrastrukturna imovina

Infrastrukturna imovina obuhvaća imovinu čija su zajednička obilježja:³⁰⁵

- "dio su šire mreže, odnosno potpuna funkcionalnost im je determinirana povezivanjem na širu mrežu,
- namjena im je isključiva i nepromjenjiva u smislu alternativnog korištenja,
- dugoročnost – zbog koje je vrlo teško predvidjeti korisni vijek trajanja te imovine (posebno ako je za neke od oblika infrastrukturne imovine predviđen učinkovit kontinuiran sastav održavanja),
- komponente ove imovine su periodično zamjenjive novim komponentama (op. D. V.) stoga je opravdano ponekad odvojeno pratiti komponente jer imaju bitno različit korisni vijek trajanja), kao npr., gornji asfaltni sloj ili gornji postroj željezničkih pruga,
- neprenosiva je, tj. fiksirana je za određenu lokaciju."

Infrastrukturna imovina, u pravilu, obuhvaća sljedeće pojavne oblike: cestovne mreže (koje uključuju mostove, vijadukte, kanale i pločnike, i dr.), kanalizacijske sustave, sustave opskrbe vodom, melioracijske i drenažne sustave, sustave opskrbe energentima, komunikacijske mreže i reakcijske sustave te ostale slične sustave.

Za korisnike financijskih izvještaja vrlo je značajna i sama ekonomska vrijednost te imovine, a u svojstvu korisnika infrastrukturnih sadržaja značajan je i potencijal usluga koji je sadržan u toj imovini.

Infrastrukturna imovina zadovoljava kriterije definicije imovine jer je i ostvarenje budućih ekonomskih koristi od te imovine nesporno, kao što je i korištenje uslužnih potencijala opravdano očekivano.

Zbog specifičnosti ove imovine njeno objektivno vrednovanje često je vrlo složeno, bilo da se vrednuje kroz troškove nabave ili se vrednuje kroz vrijednost na neaktivnom tržištu.³⁰⁶

³⁰³ cf. op. cit.: Mrša, J.: "Procjena vrijednosti imovine u javnom sektoru, str. 275

³⁰⁴ Dodatni zahtjevi za objavljivanjem prikazani su u op. cit.: IFAC - IPSAS 17, točke 73.-79.

³⁰⁵ cf. op. cit.: IFAC PSC, Study 11, str. 89. i op. cit.: IFAC – IPSAS 17, točka 21.

³⁰⁶ Više o tome vidjeti: op. cit. Mrša, J.: str. 276.

Nematerijalna imovina

Nematerijalna imovina javlja se u javnom sektoru u mnogo širem opsegu nego u privatnom sektoru. To se naročito ogleda u monopolnim i diskrecijskim pravima državnih jedinica da izdaju određene dozvole za uporabu određenih resursa (infrastrukturnih, prirodnih, i dr.). Pravo izdavanja državnih dozvola uglavnom ispunjava kriterije za priznavanje imovine, osim što, kao i kod svih ostalih oblika nematerijalne imovine, postoje problemi s vrednovanjem te imovine.

Osnovna podjela nematerijalne imovine temelji se na mogućnosti identifikacije: imovinu koju je moguće identificirati i imovinu koju nije moguće identificirati.³⁰⁷ U financijskim izvještajima se prikazuje samo imovina koju je moguće identificirati pri čemu se za procjenu njene vrijednosti može primijeniti metoda troškova nabave ili referentna tržišna vrijednost budućih ekonomskih koristi.

5.4.2.2. Upravljanje obvezama

Informacije o strukturi, dospijeću i iznosima obveza neophodno je menadžmentu za donošenje, kako strateških, tako 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 stanovišta vremenske preferencije novca, mogućnosti izbora različitih načina i izvora njihova podmirenja, njihova restrukturiranja, konvertiranja i reprogramiranja, itd.³⁰⁸

Neprikazivanje obveza u financijskim izvještajima značajno umanjuje 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."³⁰⁹ 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 prikriivanje i prenošenje na sljedeću vladajuću "postavu" može postati vrlo opasan makroekonomski problem. Posljedice takvog ponašanja mogu uzrokovati lančane reakcije nelikvidnosti i insolventnosti u gospodarstvu.³¹⁰

Uobičajeno, za potrebe upravljanja i izvještavanja, obveze se primarno grupiraju prema kriteriju likvidnosti, tj. prema vremenu njihova dospijea, a vrlo često se primjenjuje i klasifikacija prema funkciji obveza.³¹¹

5.4.2.3. Upravljanje troškovima

Razvijanje odgovarajućih modela upravljačkog računovodstva, a posebice računovodstva troškova pretpostavka je efikasnom djelovanju menadžmenta, bez obzira 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.³¹²

³⁰⁷ Primjeri imovine koju nije moguće identificirati jesu goodwill, ljudski kapital i pravo na porez. Cf. New Zealand Treasury, Crown Accounting Policies for External Financial Reporting, Assets, paragraph 10, p. 35.

³⁰⁸ O mogućnostima, načelima i pravilima financiranja detaljno vidjeti: Marković I., "Financiranje – teorija i praksa financiranja trgovačkih društava", RRIF, Zagreb, 2000.g

³⁰⁹ cf. op. cit: Barton A. D., str. 7.

³¹⁰ Više o tome vidjeti: Marković, I.: "Unutarnji uzroci insolventnosti poduzeća", časopis "Računovodstvo, revizija i financije", br. 4/99, RRIF, Zagreb 1999. i "Vanjski uzroci insolventnosti poduzeća", časopis "Računovodstvo, revizija i financije" 5/99., RRIF, Zagreb, 1999.

³¹¹ IFAC - Study 6: "Accounting for and Reporting Liabilities", str. 13

³¹² Više o tome vidjeti: Spajić, F. i Gulin, D.: "Upravljačko računovodstvo u suvremenoj funkcionalnoj strukturi računovodstva", "Troškovno i upravljačko računovodstvo" (izabrane teme), HURE, Zagreb, 1998. str. 18.

Zbog brojnih specifičnosti i različitosti javnog sektora u odnosu na poduzetničku sferu potrebno je istražiti načine na koje se troškovno računovodstvo može implementirati u računovodstveni sustav proračunske jedinice. Sadašnja iskustva u našoj zemlji, ali i u većini drugih, pa i razvijenih zemalja, pokazuju da je opseg primjene računovodstva troškova u proračunskom sektoru veoma mali.³¹³

Ipak, utvrđivanje troškova nezaobilazna je sastavnica u svim slučajevima kada država utvrđuje cijene i naknade svojih roba 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 omogućava 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 njeno izvršenje, stavi u odnos sa 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. Sama uvođenja sustava računovodstva troškova polazi od definiranja zahtijeva za informacijama od strane menadžmenta, a sukladno tome definirat će se ustroj i stupanj njegove razvijenosti.

5.4.2.4. Nadzor i revizija poslovanja

Doprinos koncepta nastanka događaja učinkovitim nadzoru i reviziji u javnom sektoru izravno se može prepoznati iz općih ciljeva koje nadzor i kontrola djelatnosti proračunskih subjekata trebaju ostvariti. To su:

- promicanje sustavnosti, ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja i kvalitete proizvoda i usluga u skladu s ulogom organizacije;
- zaštitu resursa u smislu gubitaka zbog otpadaka, zlorabe, pogrešnog upravljanja, pogrešaka, prijevare i nepravilnosti;
- primjenu zakona, propisa i naloga menadžmenta, i
- razvijanje i održavanje pouzdanih financijskih i upravljačkih podataka i pošteno objavljivanje tih podataka u izvještajima koji se daju u određenim vremenskim razdobljima.

Ovi opći ciljevi ugrađeni su na svojevrsan način i u zakonsko definiranje zadaća državne revizije kao vanjskog nadzornog autoriteta. Tako Zakon o državnoj reviziji, reviziju definira kao: "... ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava interne kontrole i interne revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka, te drugih evidencija radi utvrđivanja da li financijski izvještaji iskazuju istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i revizijskim standardima".

Revizija je i postupak ispitivanja financijskih transakcija koje predstavljaju državne izdatke u smislu zakonskog korištenja sredstava.

Revizija obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva iz stanovitog programa.³¹⁴

U posljednje vrijeme traži se od revizora da više pozornosti posvete razmatranju efikasnosti poslovanja, te da prate ostvarivanje predviđenih programa.

³¹³ O mogućnostima i perspektivama primjene računovodstva troškova u javnom sektoru IFAC je objavio posebnu studiju br.12: "Perspectives on Cost Accounting for Governments" s ciljem poticanja uvođenja pojedinih modaliteta računovodstva troškova računovodstva u javni sektor.

³¹⁴ cf. Zakon o državnoj reviziji, Nar. nov., br. 70/1993. i 48/1995., članak 2.

Prema 38. smjernici INTOSAI revizijskih standarda, koje izravno primjenjuje i hrvatska Državna revizija, područje njena rada uključuje:

- a) reviziju pravilnosti, i
- b) reviziju uspjeha.

Reviziji pravilnosti predmet je udovoljenost financijskih izvješća određenima zahtjevima i očekivanjima (kriterij ocjene je primjenjivost računovodstvenih standarda i usuglašenost sa zakonskim propisima) i potvrđivanje financijske odgovornosti državnih jedinica putem revizije financijskih sustava i transakcija, revizije interne kontrole i revizije ispravnosti upravnih odluka.

Revizija uspjeha, pak, podrazumijeva reviziju ekonomičnosti, učinkovitosti, i djelotvornosti korištenja ljudskih, financijskih i drugih resursa, ocjenu postignutih ciljeva državne jedinice i reviziju ostvarenih aktivnosti u usporedbi s namjeravanim. Revizija uspjeha ocjenjuje primjerenost ili korisnost administrativnih odluka i učinkovitost menadžmenta. "Takva revizija ne namjerava provoditi kritička ispitivanja učinkovitosti ili djelotvornosti korištenja financijskih resursa, već postupati s analizom javnih izdataka u svjetlu općih načela dobrog upravljanja."³¹⁵

Razlikuju se, dakle, dva oblika državne revizije, različita po obuhvatu i predmetu: revizija financijskih izvješća jedinice i revizija ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti, bilo cjelokupne aktivnosti i pojedinih programa ili, pak, samo određenih funkcija proračunske jedinice. Na ovakvom pristupu temelji se i ustrojavanje učinkovitog internog nadzora i interne revizije. Ustrojeni unutarnji nadzor (i proračunski nadzor) ne bi se trebali zadržavati samo na nadzoru računovodstvene i financijske aktivnosti nego se proširiti i na sva područja djelatnosti državnih jedinica.

Pretpostavka je obavljanju učinkovitog nadzora, bilo da je riječ o nadzoru pravilnosti ili nadzoru uspješnosti, kvalitetna dokumentacijska i informacijska podloga. Izgrađenost i primjena primjerenog računovodstveno-informacijskog sustava temeljni je izvor informacija potrebnih za kontrolu i reviziju uspješnosti poslovanja. U tom smislu nedvojbeno je da koncept nastanka događaja zbog svoje sveobuhvatnosti osigurava relevantne pretpostavke za dobivanje potrebnih informacija o svim aspektima poslovanja i uspješnosti, kako u svrhu upravljanja, tako i u svrhu svekolikog nadzora³¹⁶.

5.5. Prilagođeni koncept nastanka događaja

Odstupanja od dosljedne i pune primjene koncepta nastanka događaja imaju za rezultat različite i mnogobrojne varijacije koje se zajedničkim imenom mogu nazvati prilagođeni koncept nastanka događaja.

Oblikovanje konkretnog računovodstvenog modela ovisi od zemlje do zemlje i prilagođava se njenim posebnostima i primarnim ciljevima financijskog izvještavanja.

Najčešći primjeri prilagodbi u praksi nekih zemalja koje djelomično primjenjuju koncept nastanka događaja su sljedeći:

- od punog koncepta u iskazivanju fizičke imovine izuzimaju se sredstva obrane, infrastrukturalna imovina i kultura, i prirodna baština. Ova se imovina iskazuje kao rashod – izdatak u trenutku stjecanja (i ne kapitalizira se), a isključivanje nasljeđa provodi se iz praktičnih razloga jer je njihova vrijednost neprocjenjiva;
- gotovo sva imovina se kapitalizira i obveze iskazuju u trenutku stjecanja/nastanka, ali se prihodi priznaju na temelju novčanog koncepta (dakle, u trenutku naplate);
- u imovinu se priznaje i iskazuje samo kratkoročna financijska imovina i kratkoročne obveze;
- iz ukupnih obveza izuzimaju se neke opće obveze, kao npr. obveze za mirovine, itd.

³¹⁵ cf. INTOSAI revizijski standardi, Nar. nov., br. 93/1994., točka 43.

³¹⁶ Inauguraciju koncepta nastanka događaja u Europi potiče Europska asocijacija računovođa (EAA) putem svojih studija: "Better Financial Information for Better Decision Making" i "Accrual Accounting for More Effective Public Policy", raspoloživo na: www.fee-publications/main.htm

Uobičajena je, dakle, prilagodba na kraju spektra kod modela nastanka događaja da se isključuje fizička sredstva iz financijskih izvještaja. Stoga će takvi izvještaji "istaknuti zahtjeve za buduće financiranje obveza i financijskih sredstava koji se izvješćuju. Kao takvi, elementi financijskih izvještaja će biti obveze, prihodi, ona sredstva koja su raspoloživa da se udovolji obvezama kada dospijevaju (financijska sredstva) i izdaci za stjecanje sredstava za pribavljanje roba i usluga. Osim toga, financijski izvještaji mogu se izraditi za razlikovanje između iznosa potrošenih za nabavu roba i usluga koji su utrošeni tijekom razdoblja i iznosa potrošenih za nabavu sredstava koja će biti utrošena u narednom razdoblju."³¹⁷

5.5.1. IZVJEŠTAVANJE I POSEBNOSTI PRIZNAVANJA ELEMENATA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

U nastavku se prikazuju najznačajnije posebnosti prilagođenog koncepta nastanka događaja u odnosu na opširno predstavljene osnovni koncept.

Imovina

Nepriznavanje nekih kategorija imovine i obveza je najčešća prilagodba osnovnog koncepta. Pri tome prilagodba najčešće podrazumijeva isključivanje ukupne **nefinancijske imovine**, što se ponekad naziva i "troškovnom metodom". U središtu pozornosti ovog koncepta je financijska imovina koja se definira šire no što je to učinjeno u MRS-u 32,³¹⁸ Financijski instrumenti: Objavljanje i prezentiranje i istoimeni IPSAS 15.³¹⁹

Prema ovom konceptu financijskom imovinom smatraju se osim standardima definirani oblici kao što su:

- a) novac,
- b) ugovorno pravo da se primi novac ili druga financijska imovina,
- c) ugovorno pravo na razmjenu financijskih instrumenata prema potencijalno povoljnim uvjetima,
- d) glavni instrumenti druge jedinice, ali i pojedini oblici ostale (nefinancijske) imovine koja je raspoloživa i pogodna za plaćanje (podmirenje) postojećih obveza i financiranje skorih aktivnosti. To je dakle i nefinancijska "lako utrživa fizička imovina".

Tako to može biti svaka imovina koja je zamjenjiva za novac u kratkom vremenu, a da nije neophodna za normalno funkcioniranje i obavljanje primarne aktivnosti izvještajnog subjekta. To su najčešće raznovrsne zalihe formirane u svrhu prodaje, zemljište i druge nekretnine namijenjene preprodaji. U uvjetima punog koncepta nastanka događaja oblici imovine iskazuju se redovno kao nefinancijska imovina, dok se u ovako shvaćenom prilagođenom konceptu smatraju i prikazuju kao svojevrsna financijska imovina.³²⁰

Obveze

Kao što je već spomenuto neke varijacije koncepta nastanka događaja isključuju pojedine vrste obveza koje bi se u uvjetima primjene punog koncepta svakako iskazale (već istaknuti primjer obveza za mirovine) u bilanci. Ovo se u praksi čini uglavnom iz pragmatičnih razloga, tj. zbog nemogućnosti preciznog utvrđivanja vremena ispunjenja i iznosa izdataka, ali razlozi mogu biti i političke naravi.

Izuzeće od prikazivanja nekih obveza prisutno je i u nekim posebnim situacijama kada se njihovo ispunjenje ne namjerava izvršiti financijskom imovinom nego prijenosom neke inače, izvještajnim sustavom, neobuhvaćene fizičke imovine (nefinancijsko ispunjenje obveze).

³¹⁷ cf. op. cit. IFAC: Study 2, str. 5.

³¹⁸ Detaljnije vidjeti cf. op. cit.: "MSFI/MRS 2004.", str. 1181.

³¹⁹ cf. op. cit.: IPSASB- „Handbook of IPSAS Pronouncements“, 2007., str. 407.

³²⁰ Više o dugotrajnoj financijskoj imovini vidjeti: Mrša, J. u knjizi "Računovodstvo poduzetnika", IV izdanje, poglavlje 6., RRIF, Zagreb, 2005., str. 185. – 199.

U tom slučaju mogu se naći i situacije da se obveza prizna u izvještaju, ali u visini knjižne vrijednosti imovine kojom je obveza ispunjena.

Prihodi

U priznavanju prihoda prema prilagođenu konceptu nastanka događaja, stavke prihoda će biti priznate u razdoblju u kojem su mjerljive i raspoložive.

Primjena kriterija mjerljivosti i raspoloživosti prihoda može biti različita i ovisna o vrsti prihoda.³²¹ Uobičajena prilagodba pri iskazivanju prihoda, u odnosu na puni koncept, prisutna je pri iskazivanju, tzv. kapitalnih prihoda. U uvjetima kada se izdaci za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine ne kapitaliziraju već iskazuju kao rashod razdoblja u kojem je stjecanje izvršeno i prihodi prilikom prodaje ove imovine priznaju se u trenutku i u svoti naplaćenog prodajnog iznosa.

Posebnosti u priznavanju prihoda dolaze do izražaja i prihodom primitaka materijalnih donacija one nefinancijske imovine koja se ne iskazuje u financijskim izvještajima.

Ovo također vrijedi i kada neiskazane obveze izvještajne jedinice podmire treće osobe ili dođe do otpisa (oprosta) takvih obveza. U primjeni punog koncepta nastanka događaja ovakve bi transakcije po definiciji prihoda bile iskazane u izvještaju o uspješnosti poslovanja.

Rashodi

U pogledu rashoda primjenom prilagođenog koncepta nastanka događaja, opće je pravilo da su stavke izdataka priznate kada su dobra ili usluge primljeni (ili obveze nastale), što je identično priznavanju rashoda kod računovodstvenog koncepta punog nastanka događaja.

Tipično i učestalo odstupanje od koncepta nastanka događaja dolazi do izražaja u priznavanju amortizacije kao ekonomskog ekvivalenta fizičkog i vremenskog trošenja dugotrajne imovine. Obzirom da se troškovi nabave (stjecanja) nefinancijske imovine, u pravilu, ne kapitaliziraju već iskazuju kao "kapitalni" rashodi razdoblja u kojemu se akvizicija dogodila, amortizacija se ne iskazuje kao rashod. Trošenje ove imovine iskazuje se evidencijski kao ispravak vrijednosti (otpis) imovine na teret formiranih izvora financiranja (vlasništva).³²²

Izvještavanje

U pogledu eksternog izvještavanja, pripremljeni izvještaji formalno su istovjetni izvještajima pripremljenima na punom konceptu nastanka događaja. Sadržajno, ovisno o postavljenom modelu, postoje odstupanja u segmentu neobuhvaćene imovine i obveza.

Radi cjelovitosti izvještavanja, ova odstupanja je potrebno prikazati u dodatnim izvještajima što u izvjesnom smislu povećava troškove obrade podataka i izvještavanja.

Praćenje i kontinuirano izvještavanje o neobuhvaćenim obvezama i imovini značajno je za potpunije sagledavanje financijskog položaja, a također olakšava i smanjenje troškova u onim slučajevima kada se u perspektivi namjerava postupno primjenjivati puni koncept nastanka događaja.

U središtu promatranja i praćenja u financijskim izvještajima primjenom najčešće varijacije ovog koncepta je neto financijska imovina, odnosno neto financijski dug. U takvom modelu sve obveze i sva financijska imovina iskazuju se u bilanci. Ostali oblici imovine priznaju se na, tzv. troškovnom principu u trenutku akvizicije i prikazuju u dodatnim izvještajima. U financijsku se imovinu priznaju sva novčana sredstva, kao i druga imovina, kratkoročno raspoloživa i zamjenjiva za novac, a koja služi za financiranje državnih aktivnosti i podmirenje obveza.

³²¹ Npr. porez na imovinu je mjerljiv na osnovu procjene i može biti raspoloživ, za financiranje određenih izdataka, dok se npr. prihodi od novčanih kazni ili donacija ne mogu se predvidjeti pa će biti priznati tek u trenutku naplate.

³²² Primjer ovakvog pristupa je i hrvatski računovodstveni sustav, a primjer Kanade prikazan je u tablici 3.10. "Total Expenditures by standard objekts", (cf. op. cit.: "Governmental Financial Reporting", str. 180.).

U ovakvom konceptu najvažniji pokazatelj financijskog položaja je odnos razlika državnih obveza i financijske imovine. Ovaj se pokazatelj naziva neto financijska imovina (ako je financijska imovina veća od obveze) ili neto dug (ako je financijska imovina vrijednosno manja od ukupnih obveza).

Pokazatelj postojanja neto financijske imovine na kraju izvještajnog razdoblja ukazuje na sačuvani financijski potencijal, odnosno mogućnost financiranja budućih državnih aktivnosti iz "ušteda" proteklog razdoblja. U slučaju iskazivanja neto duga, pokazatelj ukazuje na to koji dio budućih javnih prihoda je "unaprijed potrošen", odnosno koliki dio budućih prihoda je potrebno namaknuti za financiranje potrošnje prethodnog razdoblja.

Ovi su pokazatelji vrlo pojednostavljeni indikatori održivosti aktualnih političkih odluka. Praćenje kretanja ovih pokazatelja u vremenskoj seriji ukazuje na odgovornost i kvalitetu upravljanja javnim financijama aktualne vlasti odnosno javnog menadžmenta.

5.5.2. PREDNOSTI I NEDOSTACI PRIMJENE PRILAGOĐENOG KONCEPTA NASTANKA DOGAĐAJA

Prednosti i ograničenja prilagođenog koncepta nastanka događaja mogu se promatrati u kontekstu istaknutih obilježja punog koncepta. Ako cjeloviti koncept nastanka događaja smatramo najboljim generatorom kvalitete financijskog izvještavanja, onda svaki otklon možemo smatrati slabljenjem objektivnosti i potpunosti financijskog izvještavanja. Uzimajući u obzir teškoće u primjeni punog koncepta zbog izraženih posebnosti javnog sektora, poglavito odsutnosti profita kao mjerila uspješnosti, nemjerodavnost tržišta kao "objektivnog procjenitelja" vrijednosti resursa i česte nemogućnosti valoriziranja specifične fizičke imovine, može se zaključiti da prilagođeni koncept nastanka događaja usredotočen na financijsku imovinu, nerijetko daje optimalnu kvalitetu financijskih izvještaja u današnjim uvjetima.

5.6. Izbor računovodstvenog koncepta i ciljevi financijskog izvještavanja

Prethodno su predstavljena ključna obilježja, sadržaj primjene te prednosti i nedostaci izbora pojedinog temeljnog računovodstvenog koncepta u računovodstvu države.

Prema prethodno, u ovom poglavlju, detaljno opisanom sadržaju elemenata financijskih izvještaja mogu se ocijeniti mogućnosti ispunjenja ciljeva financijskog izvještavanja s obzirom na primijenjeni računovodstveni koncept.

U nastavku se zbrojno prikazuju mogućnosti zadovoljenja primarnih ciljeva financijskog izvještavanja i sveukupne šire zadaće računovodstva u procesu upravljanja i nadzora.³²³

Prikazane tablice i obrazloženja iznesena u ovom poglavlju nedvojbeno upućuju da je u oblikovanju državnog računovodstvenog informacijskog sustava izbor određenog računovodstvenog koncepta ishodišna i ključna odrednica sadržaja i kvalitete financijskih izvještaja.

³²³ Prilagođeno prema op.cit.: Study 11., str. 15. Prikaz se odnosi samo na temeljne financijske izvještaje čija se ograničenja mogu otkloniti sastavljanjem dodatnih suplementarnih izvještaja.

Tablica 5.1. Udovoljavanje ciljevima financijskog izvještavanja primjenom različitih računovodstvenih koncepata

Objektivnost financijskog izvještavanja primjenom različitih računovodstvenih koncepata					
Rb.	Ciljevi izvještavanja o:	Novčani koncepti		Koncepti nastanka događaja	
		Novčani koncept	Prilagođeni novčani koncept	Prilagođeni koncept	Puni koncept
1.	Usklađenosti s prihvaćenim proračunom ³²⁴	da	da	da	da
2.	Usklađenosti sa zakonskim i ugovornim pravima i potrošenim ograničenjima	povezano s novčanim mogućnostima	povezano s novčanim i kvazi-novčanim mogućnostima i ograničenjima	povezano s mogućnostima i ograničenjima financijskih resursa	povezano s mogućnostima i ograničenjima ukupne imovine
3.	Izvorima, raspodjeli i uporabi financijskih resursa	samo novčani resursi	novčani i kvazi-novčani resursi	ukupni financijski resursi	ukupni financijski resursi
4.	Financiranju i potrebama likvidnosti	samo novčani resursi	novčani i kvazi-novčani resursi	ukupni financijski resursi	ukupni financijski resursi
5.	Mogućnosti financiranja poslovanja i podmirenju obveza	iz novca	iz novca i kvazi-novca	iz financijske imovine	iz ukupne imovine
6.	Financijskom položaju i promjenama položaja	raspoloživom novcu	raspoloživom novcu i kvazi-novcu	raspoloživoj financijskoj imovini	raspoloživoj ukupnoj imovini
7.	Ukupnim troškovima pružanja usluga, ekonomičnosti	ne	ne	ograničeno	da

Ovisno o postavljenim prioritetima ciljeva financijskog izvještavanja moguće je izabrati računovodstveni koncept koji će primjereno udovoljiti postavljenom prioritetu.

Financijski izvještaji sastavljeni prema različitim računovodstvenim konceptima različito i kvalitativno i kvantitativno prezentiraju financijski položaj i uspješnost poslovanja izvještajne jedinice.

Prednosti i nedostaci pojedinih predstavljenih koncepata otvaraju pitanje, koji koncept je optimalan i u kojim okolnostima ga primijeniti?³²⁵

Pitanje izbora računovodstvenog koncepta može imati i dalekosežne posljedice i smatra se ključnim korakom provođenja reforme javnog sektora. Prethodna obrazloženja i prikaz mogućnosti pojedinih koncepata jasno ukazuje da se mogućnost upravljanja i predstavljanje rezultata aktualne vlasti i uopće javnog menadžmenta može značajno razlikovati u ovisnosti o izboru računovodstvenog koncepta. Posljedično tome i informacije mogu biti ciljno usmjerene.³²⁶

³²⁴ Pod uvjetom da se proračun i računovodstveni sustav temelje na istom konceptu. U protivnom potrebne su prilagodbe računovodstvenog sustava u smislu osiguravanja dodatnih informacija. Više o tome vidjeti IPSAS 24 "Presentation of Budget Information in Financial Statements, IFAC-IPSAB "Handbook of International PSA Pronouncement", 2007., str. 775, i Vašiček, V. "Financijski izvještaji vs. izvještaji o izvršavanju proračuna", Zbornik konferencije "Hrvatski javni sektor-reforma i razvojne perspektive", HZRI, Zagreb, 2007., str. 231-245.

³²⁵ cf. N. Monsen/S. Nasi: "Is Accrual Accounting Appropriate for Governmental Organizations?", EIASM International Conference, Zaragoza, 2000.

³²⁶ Zanimljivo je razmatranje o ciljnom usmjeravanju informacija o poslovanju vlasti: "Država može željeti uvjeriti javnost, npr. da je proračunski deficit manji nego što stvarno jest; da nije prekoračena potrošnja odobrena kroz zakonski izglasani proračun; da je rast ukupnih izdataka manji nego što stvarno jest; da su dugovi koji su ostavljeni budućim generacijama manji nego što stvarno jesu; da su neke prošle odluke, opisane kao zvučne investicije tada, a sada još uvijek kao vrijednost za buduće generacije u stvari bezvrijedne; da se tekuća izvršenja uspoređena s prethodnim ili s izvršenjima prošle vlade prikažu povoljnije; da u usporedbi s izvršenjima drugih vlada njihovi rezultati budu zaista jako dobri." cf. IFAC - PSC: Occasional Paper 3: "Perspectives on Accrual Accounting", str 13.

Činjenica je da javni menadžment ne želi prikazati loše rezultate, jer to može ugroziti njegov položaj ili opstruirati aktualnu politiku i nastojanja koje ta vlada želi uvesti. Ponekad, vlada želi dati lošiju sliku državnih financija nego što ona stvarno jest, ako nasljeđuje prošlu vladu različite političke stranke, kako bi stvorila predodžbu o njihovoj neučinkovitosti, a "napravila prostor" za stvaranje povoljnije slike o vlastitim budućim uspjesima. U kojoj mjeri će računovodstvo biti u funkciji objektivnog informiranja korisnika ili pak u funkciji "dnevne politike" zavisi od mnogo čimbenika, no ključni čimbenik je spremnost političara na prihvaćanje transparentnosti i objektivnosti izvještavanja. U uvjetima globalizacije, svekolikog međunarodnog povezivanja i harmonizacije ovaj "diskrecioni prostor" političara znatno se smanjuje.

S obzirom na značaj izbora računovodstvenog koncepta u zadovoljavanju ciljeva financijskog izvještavanja sve je veći broj zemalja koje preoblikuju svoje računovodstvene sustave, ali i sustave "budžetiranja", prema složenijim i potpunijim konceptima na nekoj od varijacija koncepta nastanka događaja.

5.7. Računovodstveni koncepti i međunarodna harmonizacija računovodstva javnog sektora

Sveukupne integracije i poslovno-financijska povezivanja poslovnih subjekata u svjetskim razmjerima razvija potrebe i zahtjeve investitora za jedinstvenim okvirom financijskog izvještavanja svih poslovnih subjekata. Proces globalizacije uključuje tako i jedinice javnog sektora. Veće povezivanje nacionalnih gospodarstava zahtjeva i približavanje i ujednačavanje financijskog izvještavanja javnog sektora. Korisnici informacija o poslovanju javnog sektora traže ujednačenost izvještavanja jedinica javnog sektora kao na istim načelima koja vrijede u sferi poduzetništva.

"Harmonizacija financijskog izvještavanja odvija se danas na tri relacije i to:

- harmonizacija nacionalnih računovodstvenih standarda profitnog sektora s MRS-ima i MSFI-ma;
- harmonizacija nacionalnih standarda javnog sektora s IPSAS-ima;
- harmonizacija IPSAS-a s MRS-ima i MSFI-ma"³²⁷

5.7.1. MEĐUNARODNA HARMONIZACIJA RAČUNOVODSTVA PROFITNOG SEKTORA I JAVNOG SEKTORA

Reforme izvještavanja javnog sektora potaknute su zbog dva ključna razloga. To su: (a) povećanje efikasnosti javnog sektora i (b) mogućnosti mjerenja efikasnosti novog javnog menadžmenta.³²⁸

Za taj svakako dugoročni proces potrebno je da se subjekti javnog sektora ponašaju i tretiraju jednako kao poslovni subjekti u profitnom sektoru.

To prije svega znači da za subjekte javnog sektora moraju vrijedit osnovne pretpostavke kao što su: nastanak događaja, neograničenost vremena poslovanja, kvalitativna obilježja financijskih izvještaja, razumljivost, važnost, značajnost, pouzdanost, vjerno predočavanja, prevaga biti nad formom, neutralnost, opreznost, potpunost i usporedivost.³²⁹

U tom smislu intenzivno se razvijaju međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor utemeljeni na konceptu nastanka događaja. Pregled usvojenih standarda od strane IFC-IPSAB prikazan je u poglavlju 4. ovoga rada. U nastavku se prikazuje usporedni pregled odnosa međunarodnih računovodstvenih standarda za poduzetnički i za javni sektor:

³²⁷ cf. Gulin, D.: "Implementacija MSFI u hrvatskom javnom sektoru", Zbornik konferencije "Hrvatski javni sektor-reforma i razvojne perspektive", HZRI F, Zagreb, 2007., str. 327.

³²⁸ Ibid.

³²⁹ cf. op. cit.: Okvir MSFI, toč. 22. – 31., "MSFI/MRS 2004", HZRI F, 2005.

Tablica 5.2. Usporedba MSFI/MRS i IPSAS (MRSJS)³³⁰

MSFI	MRSJS
MSFI 1 Prva primjena međunarodnih standarda financijskog izvještavanja	
MSFI 2 Isplata s temelja dionica	
MSFI 3 Poslovna spajanja	
MSFI 4 Ugovori o osiguranju	
MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja	
MSFI 6 Istraživanja za procjenu mineralnih resursa	
MSFI 7 Financijski instrumenti-objavljivanje	
MSFI 8 * Poslovni segmenti	
MRS 1 Presentiranje financijskih izvještaja	MRSJS 1 Presentiranje financijskih izvještaja
MRS 2 Zalihe	MRSJS 12 Zalihe
MRS 7 Izvještaj o novčanom toku	MRSJ 2 Izvještaji o novčanom toku
MRS 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške	MRSJS 3 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
MRS 10 Događaji nakon datuma bilance	MRSJS 14 Događaji nakon datuma bilance
MRS 11 Ugovori o izgradnji	MRSJS 11 Ugovori o izgradnji
MRS 12 Porezi na dobit	
MRS 14 Izvještavanje po segmentu	MRSJS 18 Izvještavanje po segmentu
MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema	MRSJS 17 Nekretnine, postrojenja i oprema
MRS 17 Najmovi	MRSJS 13 Najmovi
MRS 18 Prihodi	MRSJS 9 Prihodi od transakcija razmjene MRSJS 23 Prihodi od ne-razmjenskih transakcija (porezi i transferi)
MRS 19 Primanja zaposlenih	
MRS 20 Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći	
MRS 21 Učinci promjena tečaja stranih valuta	MRSJ 4 Učinci promjena tečaja stranih valuta
MRS 23 Troškovi posudbe	MRSJS 5 Troškovi posudbe
MRS 24 Objavljivanje povezanih stranaka	MRSJS 20 Objavljivanje povezanih stranaka
MRS 26 Računovodstvo i izvještavanje planova mirovinskih primanja	
MRS 27 Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji	MRSJS 6 Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji
MRS 28 Ulaganja u pridružena društva	MRSJS 7 Ulaganja u pridružena društva
MRS 29 Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama	MRSJS 10 Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama
MRS 30 Objavljivanja u financijskim izvještajima banaka i sličnih financijskih institucija	
MRS 31 Udjeli u zajedničkim pothvatima	MRSJS 8 Udjeli u zajedničkim pothvatima
MRS 32 Financijski instrumenti: Objavljivanje i prezentiranje	MRSJS 15 Financijski instrumenti: Objavljivanje i prezentiranje
MRS 33 Zarade po dionici	
MRS 34 Financijsko izvještavanje za razdoblje tijekom godine	
MRS 36 Umanjenje imovine	MRSJS 21 Umanjenje ne-novčane imovine
MRS 37 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina	MRSJS 19 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina
MRS 38 Nematerijalna imovina	

³³⁰ cf. op. cit.: Gulin, D., str.328.

MSFI	MRSJS
MRS 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje	
MRS 40 Ulaganje u nekretnine	MRSJS 16 Ulaganje u nekretnine
MRS 41 Poljoprivreda	
	MRSJS 22 Objavljivanje informacija o sektoru opće države
	MRSJS 24 Prezentiranje proračunskih informacija u financijskim izvještajima
	MRSJS na novčanoj osnovi-Financijsko izvještavanje prema novčanom konceptu računovodstva

5.7.2. MEĐUNARODNA HARMONIZACIJA RAČUNOVODSTVA JAVNOG SEKTORA KONVERGENCIJOM PRIMJENI KONCEPTA NASTANKA DOGAĐAJA

Obzirom na istaknuti značaj izbora računovodstvenog koncepta osnove u zadovoljavanju ciljeva financijskog izvještavanja, kao i na predstavljenu harmonizaciju s računovodstvenim sustavima profitnog sektora sve je veći broj zemalja koje reformiraju svoje računovodstvene sustave³³¹, ali i sustave sastavljanja proračuna, prema složenijim i potpunijim konceptima na nekoj od varijacija koncepta nastanka događaja³³².

Prema različitim analizama OECD-a, stanje implementacije pojedinih konceptata u pojedinim državama prikazuje sljedeća tablica:³³³

Tablica 5.3. Status državnog računovodstva u izabranim zemljama

Zemlja	Obračunski koncept za pojedine državne jedinice	Konsolidirani izvještaji prema obračunskom konceptu	Sastavljanje proračuna prema obračunskom konceptu
SAD	Od 1998.	od 1998.	Neki
Australija	Od 1995.	Od 1997.	Od 2000
Austrija	Ne	Ne	ESA 95, modificirani koncept
Belgija	Neke	Ne	ESA 95, modificirani koncept
Kanada	Od 2002.	Od 2002.	Da
Čehoslovačka	Ne	Ne	ESA 95, modificirani koncept
Danska	Neke	Neki	ESA 95, obračunski koncept
Finska	Od 1998	Od 1998.	ESA 95, obračunski koncept
Francuska	Da	Da	ESA 95, modificirani koncept
Grčka	Neke	Da	ESA 95, modificirani koncept
Irska	Novčani koncept s dodacima obračunskog koncepta	Ne	ESA 95, modificirani koncept
Island	Od 1992.	Od 1992.	ESA 95 od 1998.
Italija	Da	Da	ESA 95, da.
Japan	Da	Da	Ne
Luksemburg	Ne	Ne	ESA 95
Mađarska	Novčani koncept s dodacima obračunskog koncepta	Ne	ESA 95, modificirani koncept
Meksiko	Ne	Ne	Ne

³³¹ Više cf. IFAC-IPSASB: "Convergence of IPSAS with IFRS" – Current Status, Sept., 2006., www.ifac.org

³³² Istraživanje o implementaciji koncepta nastanka događaja u Europi provela je EAA. Obuhvaćene su 23 zemlje od kojih 60% primjenjuje potpuno ili samo neku od varijanti ovog koncepta, a 40% primjenjuje novčani koncept (Italija i Mađarska prednjače). Uočena je i korelacija između primjene koncepta nastanka događaja i uvođenja koncepta novog javnog menadžmenta u čemu prednjače zemlje zapadne i sjeverne Europe. Više cf. FEE: "Accrual Accounting in Public Sector", www.fee.be/publications/main.htm

³³³ Cf. "Government Accounting: Recent trends and direction for India", The Chartered Accountant, Volume 54, No.07, 2006.

Zemlja	Obračunski koncept za pojedine državne jedinice	Konsolidirani izvještaji prema obračunskom konceptu	Sastavljanje proračuna prema obračunskom konceptu
Nizozemska	Od 1994.	Uvodi se	ESA 95, od 1997.
Norveška	Ne	Ne	Ne
Novi Zeland	Od 1992.	Od 1992	Od 1995.
Njemačka	Novčani koncept s dodacima obračunskog koncepta	Ne	ESA 95
Poljska	Neke	Neki	ESA 95, modificirani koncept
Portugal	Da	Ne	ESA 95, modificirani koncept
Republika Koreja	Da	Ne	Da
Slovačka	Ne	Ne	ESA 95, modificirani koncept
Španjolska	Modificirani koncept	Modificirani koncept	ESA 95, modificirani koncept
Švedska	Od 1994.	Od 1994.	ESA 95, obračunski koncept
Švicarska	Da	Ne	ESA 95, obračunski koncept
Turska	Ne	Ne	Ne
Velika Britanija	Od 2000.	Od 2006.	Od 2002.
HRVATSKA	Od 2002. modificirana obračunska osnova	Od 2002. modificirana obračunska osnova	Novčani koncept

Međunarodne reforme državnog računovodstvenog informacijskog sustava javnog sektora, osim što ukazuju na nužnost harmonizacije konceptata u nacionalnim državnim računovodstvima i financijskom izvještavanju državnih jedinica primjenom koncepta nastanka događaja, ukazuju i na nužnost harmonizacije istih konceptima na kojima se zasniva proračun pojedine zemlje. Usklađenost ciljeva financijskog izvještavanja s prihvaćenim proračunom moguće je samo pod uvjetom da se proračun i računovodstveni sustav temelje na istom konceptu.³³⁴ Najčešća je pojava da se, ukoliko ne postoje preduvjeti da se proračun i računovodstveni sustav temelje na istom konceptu, provedu potrebne prilagodbe računovodstvenog sustava u smislu osiguravanja dodatnih izvještaja³³⁵.

Prikaz primjene pojedinih računovodstvenih konceptata, planiranih promjena konceptata, te pregled tijela koji utvrđuju standarde u pojedinim zemljama navedeni su u tablicama u nastavku.. Podaci u tablicama kompletirani su na osnovi analiza OECD-a, dodatnih praktičnih studija i stručnih članaka kojima je svrha prenošenje iskustava pojedinih zemalja.³³⁶

³³⁴ Athukorala, L./ Reld, B.: "Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries", Asian Development Bank, 2006., str. 51.

³³⁵ U tom smislu usvojen je i op.cit. IPSAS 24

³³⁶ cf. (1) Roje, G.: "Računovodstvo javnog sektora razvijenih zemalja", Zbornik referata konferencije: "Hrvatski javni sektor" - reforma i razvojne perspektive, HZRI, Zagreb, 2007, str. 202., (2) Roje, G.: op. cit. magistarski rad, str 98. koja navodi sljedeće izvore: (1) OECD: "Accrual accounting and budgeting – Key issues and recent developments", OECD, Paris, 2002. i (2) op. cit.: Allen, R. / Tomassi D.: "Managing Public Expenditure – A reference Book for Transition Countries", (3) OECD: "Accrual accounting and budgeting practices in member countries: overview", International Accrual Accounting and Budgeting Symposium, Paris, 13-14 November 2000.

(4) Simpkins, K. (1998): Budgeting and accounting issues – New Zealand, Presentation to the IFAC-PSC, Washington, 1998.; (5) Implementation of accrual accounting in Australian government finance statistics and the national accounts, Australian Bureau of Statistics (ABS), Australia, OECD Meeting of National accounts experts, Paris, 2002.; (6) Hepworth, N.(2002): Changes to accrual accounting in central government (with particular regard to the experiences of the United Kingdom), Norway, 2002. (7) Caridad, M.(2005): The system and the use of accrual accounting in the local authorities of the United Kingdom, Sweden and Spain, 28th Annual Congress of the European Accounting Association *Collected abstracts*, Rimmel, Gunnar (ur.), Gotheborg, Sweden, BAS Publishing House - Goteborg 2005.; (8) Gurau, C., MacLulich, K.: "The Relationship Between Economic Performance and Accounting System Reform in the CEE Region: The Cases of Poland and Romania", Discussion paper, 2004., (9) Jaruga, A./ Nowak, W./ Lisiecka-Zajac, B.: "Polish Public Sector Accounting in Transition: Evidence from the Mid 1990s", *Financial Accountability and Management*, 14 (2), May 1998, str. 105.-122.

Tablica 5.4. Računovodstveni koncepti državnih računovodstava u primjeni odabranih zemalja

Integralno računovodstvo	Računovodstvo i finansijsko izvještavanje entiteta u sustavu proračuna			Proračun		
	Koncept	Puni koncept nastanka događaja	Modificirani koncept nastanka događaja	Modificirani novčani koncept (novčani koncept uz dodatne evidencije sa obračunskim veličinama)	Puni koncept nastanka događaja	Modificirani koncept nastanka događaja
Država						
Australija	X				X	
Austrija				X		X
Belgija	X					X
Danska	X					X
FBIH		X				X
Finska	X				X	
Francuska		X				X
Hrvatska		X				X
Irska				X		X
Island	X					X
Italy	X				X	
Kanada	X				X	
Mađarska				X		X
Nizozemska	X					X
Njemačka				X		X
Norveška				X		X
Novi Zeland	X				X	
Poljska	X	X				X
Portugal	X					X
Republika Češka				X		X
Rumunjska				X		X
Slovačka				X		X
Španjolska		X				X
Švedska	X					X
Švicarska	X					X
Velika Britanija	X				X	

Tablica 5.5. Planirane promjene računovodstvenih koncepata u primjeni u odabranim razvijenim zemljama i zemljama u tranziciji

Integralno računovodstvo	Računovodstvo i finansijsko izvještavanje entiteta u sustavu proračuna		Proračun			
	Koncept	Puni nastanak događaja	Modificirani novčani koncept (novčani koncept uz dodatne evidencije sa obračunskim veličinama)	Puni nastanak događaja	Modificirani koncept nastanka događaja	Novčani koncept, ali za neke transakcije nastanak događaja
Država						
Danska				X		
Francuska	X				X	
Mađarska					X	
Nizozemska				X		
Njemačka				X		
Poljska					X	
Portugal						X
Republika Češka					X	
Slovačka					X	
Španjolska	X					
Švedska				X		
Švicarska				X		

Zaključno možemo ustvrditi da je na području međunarodne računovodstvene harmonizacije u javnom sektoru prisutna vrlo intenzivna aktivnost na konvergenciji nacionalnih izvještajnih sustava primjenom standardiziranih računovodstvenih načela koje razvija i podržava Međunarodna federacija računovođa kao globalni strukovni lider.

Podlogu standardizacije i harmonizacije čini primjena standardiziranih računovodstvenih koncepata pri čemu se potiče primjena koncepta nastanka događaja.

Harmonizacija iziskuje provođenje reformi državnih računovodstvenih sustava kojima se zajednički ciljevi mogu sažeti na:

- usklađivanje računovodstvenih sustava izvještavanja državnih jedinica,
- razvijanje standardiziranih računovodstvenih politika i
- međunarodnu kompatibilnost i komparabilnost informacija o poslovanju državnih jedinica i države kao gospodarskog subjekta.

6. HRVATSKI MODEL DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA I USKLAĐENOST S MEĐUNARODNIM OKVIROM

U prethodnim poglavljima obrazložene su temeljne značajke državnog računovodstva, njegova uloga u procesu upravljanja javnim sektorom te razvojni procesi i međunarodna harmonizacija financijskog izvještavanja. U ovom se poglavlju predstavlja hrvatski primjer razvoja i implementacije sustava državnog računovodstva. Hrvatski primjer pokazuje tipičan razvojni proces promjene državnog računovodstvenog modela od primjene novčanog računovodstvenog koncepta prema primjeni koncepta nastanka događaja kao krajnjem cilju reforme državnog računovodstva. Sagledavanje ovog razvojnog procesa, poglavito u završnoj, danas aktualnoj fazi razvoja važno je za razumijevanje prijedloga novog računovodstvenog modela koji se predstavlja i obrazlaže u poglavlju 7., a potom primjenjuje i testira u poglavlju 8. ovoga rada.

6.1. Razvoj sustava državnog računovodstva

U prvim godinama samostalnosti, praćenima ratnim razaranjima, odvijala se intenzivna normativna aktivnost na izgradnji i oblikovanju ukupnog političkog i gospodarskog sustava nove države. Međunarodno priznavanje nove države podrazumijevalo je i njezino izgrađivanje u okvirima međunarodno priznatih pravila i standarda. Slijedom političko-ekonomskih prioriteta Hrvatska je donosila sustavne zakone i izgrađivala svoju pravnu državnu infrastrukturu. U međuvremenu, primjenjivali su se, uz određene prilagodbe, propisi preuzeti od bivše zajedničke države. Tako je i bilo s propisima koji su regulirali područje javnih financija i njemu komplementarnih pitanja.

Razvoj hrvatskog sustava proračuna,³³⁷ a time i modela državnog računovodstva, zanimljivo je promatrati u razdoblju od osamostaljenja Republike Hrvatske, odnosno nastanka Hrvatske kao samostalne države.

Od tada se u Hrvatskoj izgrađivao vlastiti državni računovodstveni informacijski sustav. U tom procesu razvoja nastojalo se što prije udovoljiti međunarodnim zahtjevima usporedivosti i transparentnosti kao pretpostavkama za uključivanje u međunarodne financijske tokove. Nedostatak iskustva i potrebnih stručnih znanja bili su uzrokom ishitrenog prihvaćanja ponekad i nekonzistentnih rješenja, a to je posljedično zahtijevalo učestale izmjene i dopune propisa koji reguliraju ovu materiju. Sustav je do današnjih dana prošao razvojni put od pokušaja primjene fondovskog računovodstva, preko primjene modificiranog novčanog koncepta do danas aktualnog modificiranog koncepta nastanka događaja za pojedine segmente, odnosno sastavnice opće države.

Nastavak započete reforme javnog sektora, kao i potreba daljnjeg usklađivanja s međunarodnim standardima financijskog i statističkog izvještavanja države, upućuje na to da i postojeći model treba dalje nadograđivati u pravcu selektivne primjene koncepta nastanka događaja.

U razdoblju od 1991. godine do danas, kako je to već navedeno, u razvoju računovodstvenog informacijskog sustava proračuna mogu se prepoznati **tri osnovne faze**.

Prvu fazu, u razdoblju od 1991. pa do kraja 1993. godine, obilježava kontinuitet primjene preuzetih propisa bivše države. U tom razdoblju područje javnih financija, i uopće djelovanje jav-

³³⁷ Detaljno o razvoju hrvatskog sustava proračuna vidjeti: Grupa autora: "Zakon o proračunu s komentarom", HZRI, Zagreb, 2003., str. 7. – 14.

nog sektora u cjelini, nije bilo uređeno suvremenim sustavnim pravnim aktima. Fiskalni i šire proračunski sustav u osnovi su počivali na kontinuitetu zatečenih poreznih oblika i modela financiranja javnih potreba bivše socijalističke republike.³³⁸ Računovodstveni izvještajni sustav opće države u tom razdoblju temeljio se na, također preuzetim zakonima i njima propisanim obračunskim i bilančnim shemama. U tom je razdoblju računovodstveni informacijski sustav javnog sektora bio razjedinjen na različite kategorije pravnih osoba kao što su samoupravne interesne zajednice (kasnije fondovi), organi i organizacije društveno-političkih zajednica, ostali i određeni korisnici društvenih sredstava, te proračuni društveno političkih zajednica.³³⁹

Zanimljivo je spomenuti da su u tom razdoblju spomenute pravne osobe primjenjivale računovodstveni koncept nastanka događaja, odnosno uz priznavanje obračunatih prihoda i rashoda, obračunavale su, uz određena ograničenja, i amortizaciju poslovne dugotrajne imovine kao rashod svog poslovanja.³⁴⁰ Zbog neprimjenjivanja odgovarajućih međunarodnih klasifikacija izvještajni sustav bio je vrlo netransparentan i u međunarodnim okvirima neusporediv bez radikalnih reklasifikacija.

Drugu fazu, u razdoblju od 1994. do kraja 2001. godine, obilježava postupno osuvremenjivanje sustava proračuna i državnog računovodstveno-informacijskog sustava. Pri tome valja posebno spomenuti da 1994. godinu obilježava uvođenje i primjena potpuno novog, ali vrlo loše ustrojenog, zajedničkog računovodstvenog sustava za sve tzv. "neprofitne organizacije". Sustav je bio idejno projektiran na temelju fondovskog računovodstva i prilagođenog koncepta nastanka događaja, ali je u svojoj zakonskoj izvedbi postavljen na nesustavan i nestručan način.³⁴¹ Kao takav, uz nikad procijenjene, ali neosporno velike štete, napušten je u javnom sektoru već nakon godinu dana obvezne primjene. Stoga, 1994. godinu valja izdvojiti kao "izgubljenju" godinu u ovoj razvojnoj fazi. Kao kuriozitet valja istaknuti da je ovaj računovodstveni sustav ostao u primjeni za sve subjekte u sustavu javno zdravstva. Stoga će se osnovne značajke sustava prikazati u nastavku rada.

Nakon 1994. godine, a u kontekstu intenzivnijeg uključivanja u međunarodne financijske i uopće ekonomske tokove Hrvatska je donijela svoj prvi cjeloviti Zakon o proračunu³⁴². Tim je zakonom u područje javnih financija normativno uvedena Državna riznica, a u područje državnog financijskog izvještavanja novčani računovodstveni koncept i klasifikacijski sustavi bliži međunarodno priznatim sustavima državne financijske statistike.

O ovom će modelu sadržajno biti više rečeno u nastavku ovoga rada.

I konačno, treću fazu, od početka 2002. godine do danas, obilježava napuštanje novčanog računovodstvenog koncepta i uvođenje prilagođenog koncepta nastanka događaja kao daljnji korak približavanju suvremenim međunarodnim trendovima. Istodobno u izvještajni sustav cjelovito su i dosljedno uvedene relevantne međunarodne klasifikacije koje osiguravaju transparentnost i usporedivost poslovanja države i njenih jedinica. Uvođenje sustava državne riznice u ovom razdoblju također se ubrzalo te je državna riznica osim višegodišnje isključivo blagajničke funkcije

³³⁸ U trenutku osamostaljenja Hrvatske u primjeni je tada bio "novi" Zakon o financiranju javnih potreba u Republici Hrvatskoj (Nar. nov., br. 58/1990.) kojim su uvedeni proračunski (budžetski) fondovi. Kritički pristup ovakvom načinu financiranja iscrpno je dao Šimović, J. u članku "Proračunski (budžetski) fondovi u novom sustavu financiranja javnih potreba", časopis "Računovodstvo i financije" br. 5/1991., SRFRH, Zagreb, 1991.

³³⁹ Cjelokupni normativni okvir i prikaz računovodstvenih sustava u tom razdoblju sustavno je obrađen u dodacima uz časopis "Računovodstvo i financije" br. 1/91., 1/92., 1/93., 1/94., Zagreb, HZRF.

³⁴⁰ Vidjeti Zakon o računovodstvu (Sl. list SFRJ, 12/89. do 61/90.) i Uredbu o načinu obračuna amortizacije, odnosno otpisa vrijednosti materijalnih i nematerijalnih ulaganja (Sl. list SFRJ, br. 49/1989. i 5/1990.).

³⁴¹ Navedeni računovodstveni informacijski sustav propisan je Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. Nov., br. 112/93. i Pravilnikom o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 20 i 40/94.) i kao takav se još uvijek primjenjuje na nevladine neprofitne organizacije. Sustav je cjelovito predstavljen u knjizi: "Računovodstvo neprofitnih organizacija", HZRF, Zagreb, 2005. O manjkavostima sustava detaljnije vidjeti u članku Vašiček, V.: "Ocjena stanja računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija i primjerenost izabranog modela fondovskog računovodstva", "Revizija" br. 1/1999., HUR, Zagreb.

³⁴² Objavljen u Nar. nov., br. 92/1994.

započela djelomično ispunjavati i svoju bankarsku i nadzornu funkciju. Vrlo značajan trenutak u ovoj fazi predstavlja donošenje novog Zakona o proračunu³⁴³ kojim su sustavno zakonski potvrđene opisane promjene, a nastavno njima uvedeno i programsko planiranje. U nastavku rada ovaj će model također biti šire predstavljen.

6.2. Model primjene novčanog računovodstvenog koncepta

Prvi samostalni hrvatski sustav računovodstva proračuna, postavljen 1995. godine u kontekstu započinjanja reforme upravljanja javnim rashodima, predstavljao je radikalni otklon od ranije primjenjivanih računovodstveno-informacijskih sustava.

Ovaj je sustav zamišljen kao integralni element sustava državne riznice, odnosno kao sastavni dio suvremenog državnog financijskog informacijskog sustava s ciljem generiranja kvalitetnih informacija za potrebe upravljanja javnim izdacima. Normativno postavljanje sustava započelo je već spomenutim usvajanjem Zakona o proračunu u kojemu je jedno od središnjih mjesta zauzimala upravo državna riznica kao novi suvremeni način upravljanja državnim financijskim aktivnostima.

Računovodstveno-informacijska podrška izvršavanja temeljnih funkcija državne riznice nastojala se izgrađivati razvijanjem sustava **glavne knjige riznice**.

Odrednica u oblikovanju sustava glavne knjige riznice bio je zahtjev za iskazivanje javnih prihoda i rashoda prema načelima MMF-a, odnosno izračunavanja društvenog proizvoda Hrvatske prema sustavu društvenih računa Ujedinjenih naroda, primjena jedinstvenog računskog plana i usporedivih ekonomskih i funkcionalnih klasifikacija.³⁴⁴

Računovodstveni sustav temeljio se, sukladno tada primarnim ciljevima financijskog izvještavanja, na novčanom konceptu.

Informacijski nedostaci primjene ovog računovodstvenog koncepta postupno su se nastojali otkloniti sve izraženijim prilagodbama u smislu proširenja obuhvata računovodstvenog praćenja na nenovčane transakcije i resurse (uvođenjem, tzv. glavne knjige II i niza pomoćnih knjiga i evidencija) kao i nedosljednim i često nesustavnim "produžavanjem" proračunske godine (nedosljednim određenjem "specifičnog razdoblja").

Postavljeni računovodstveni sustav pokazivao je i niz "neplaniranih" slabosti koje su bile posljedica zastoja u implementaciji sustava državne riznice. Zapravo temeljna prednost primjene novčanog koncepta, a to je efikasno praćenje stanja i promjena financijske imovine, nije mogla doći do izražaja.

Na tada dostignutom stupnju razvoja riznice plaćanja s jedinstvenog računa riznice uglavnom su se obavljala prenošenjem novca s računa riznice na nadležne agencije (ministarstva). Agencije su dalje prenosile novac na individualne račune potrošnih jedinica (proračunskih korisnika) koji su tim novcem podmirivali svoje obveze. Na svakoj razini plaćanja kontrolirala se usklađenost zahtjeva za plaćanje s ograničenjima zadanim u samom proračunu (što bi inače automatizmom obavljao informatički sustav riznice). Platni promet obavljao se standardiziranim obrascima koje su koristili i svi ostali gospodarski subjekti- sudionici platnog prometa. Izuzetak su bila samo plaćanja za investicije (tzv. kapitalne nabavke), plaće nekih ministarstava i plaćanje izdataka čija je pojedinačna vrijednost premašivala iznos od 200.000,00 kn.

Evidentiranje poslovnih promjena obavljalo se na svim razinama. Dakle, vodila se i glavna knjiga jedinstvenog računa riznice, agencije (ministarstva) također su vodile svoje knjigovodstvo, a to su činili i svi proračunski korisnici.

³⁴³ Objavljen u Nar. nov., br. 96/2003.

³⁴⁴ Primjenjivale su se klasifikacije prema op. cit.: "A Manual on Government Finance Statistic 1986."

Zbog vremenskog pomaka u samom izvršenju plaćanja od središnjeg računa proračuna do krajnjeg korisnika uveden je kao relevantan datum nastanka poslovnog događaja onaj dan u kojemu je novac isplaćen s računa proračuna. To je nadalje značilo da su svi sudionici na nižim razinama morali "simulirati" novčani tok u svojim knjigama. Dakle, bilježiti prihode (i primitke) i izdatke u izvještajnom razdoblju u kojemu se novčani tok na njihovim računima nije stvarno dogodio.

Ovakvi postupci bili su potrebni naročito na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu radi što objektivnijeg iskazivanja izvršavanja proračuna koji je također bio utemeljen na novčanoj osnovi.

Premda su svi sudionici, s iznimkom subjekata u javnom zdravstvu, u proračunskom procesu obvezno primjenjivali jedinstveni računski plan i propisane sheme knjiženja,³⁴⁵ neizbježno su se u praksi javljale računovodstvene pogreške zbog kojih je ovako složeni sustav bilo vrlo teško precizno konsolidirati.

Svi sudionici proračunskog ciklusa, obvezno su sastavljali i svoje, po unificiranom principu ustrojene, financijske izvještaje koje su u propisanim rokovima dostavljali hijerarhijski nadređenim agencijama (ministarstvima).

Agencije (ministarstva) su usklađivale i konsolidirale financijske izvještaje proračunskih korisnika iz svog djelokruga sa svojim izvještajima te ih prosljeđivale na višu razinu.

Iz ovog opisa može se zaključiti da se u praksi simulirao budući državni financijski informacijski sustav u kojem bi se sva plaćanja i evidentiranje istih na razini središnje države³⁴⁶ odvijalo samo jednom, i to samo na računu državne riznice.

Dakle, može se zaključiti da se, obzirom na dostignuti niži stupanj razvoja ostalih segmenata sustava državne riznice, sustav državnog računovodstva kao njen integralni dio, u velikoj mjeri prilagođavao objektivnim okolnostima koje su proizlazile iz razvijenosti našeg financijskog sustava, kao i promjenama u sustavu financiranja javnih potreba.

Temeljne odrednice u oblikovanju ovog računovodstvenog sustava bile su primjena novčanog računovodstvenog koncepta, 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.

6.2.1. PRIMJENA NOVČANOG RAČUNOVODSTVENOG KONCEPTA

Izbor i obvezatnost primjene³⁴⁷ novčanog računovodstvenog koncepta temeljio se na očekivanju da će informacije predstavljene u financijskim izvještajima poslužiti poglavito kao kvalitetna podloga za praćenje izvršavanja i likvidnosti proračuna, te nadzor nad izvršavanjem proračuna.

Prema izabranom novčanom konceptu, sustav evidentiranja izravno je bio vezan na novčani račun izvještajnog subjekta tj. na stanje i promjene stanja novca. Evidencije temeljene na novčanoj osnovi osiguravale su podatke o novčanim primicima i izdacima koji su bili potrebni za stalno nadziranje izvršavanja proračuna, što je i bilo postavljeno kao glavni cilj izvještajnog sustava.

³⁴⁵ Unificiranje pravila za jednoobrazno vođenje računovodstvenih evidencija provedeno je bilo obvezujućim zakonskim i podzakonskim (provedbenim) aktima:

- Uredba o računovodstvu proračuna (Nar. nov., br. 96/94., 108/96.);
- Pravilnik o računovodstvu i računskom planu proračuna (Nar. nov., br. 98/94, 15/96, 94/98, 165/98, 62/99, ...);
- Pravilnik o primjeni računskog plana (Nar. nov., br. 165/98.);
- Pravilnik o financijskom izvješćivanju za proračune i proračunske korisnike (Nar. nov., br. 12/97.);
- Uredba o sustavu glavne knjige riznice te načina vođenja jedinstvenog računa riznice (Nar. nov., br. 97/95.).

³⁴⁶ Propisima o sustavu riznice ni do danas nije predviđena obvezatnost ustrojavanja riznica za jedinice lokalne (regionalne) samouprave.

³⁴⁷ cf. čl. 13. i 14. Uredbe o računovodstvu proračuna (Nar. nov., br. 96/94., 108/96.)

Prednosti novčanog koncepta proračunskog računovodstva mogle su se, dakle, prepoznati u izravnom praćenju stanja i promjena jedinstvenog računa riznice. Time su stvarane pretpostavke za ažurno i učinkovito praćenje naplate javnih prihoda, gospodarenje raspoloživim novcem te racionalno upravljanje javnim izdacima. Međutim, stvoriti cjelovit zaključak o prednostima izabranog novčanog koncepta otežava činjenica što računovodstveni informacijski sustav nije djelovao potpuno na način kako je projektiran, jer je i sustav državne riznice bio u ranoj fazi uvođenja.

Novčani računovodstveni koncept koji prioritet praćenja i financijskog izvješćivanja stavlja na kretanje novca i novčanih ekvivalenata pokazao je nužno i stanovita **ograničenja i manjkavosti**. Ograničenja proizlaze iz jednostavnosti i usredotočenosti na novčane tokove. Stoga računovodstvene informacije nisu mogle zadovoljiti povećanu potražnju za složenijim informacijama o ostalim resursima kao što su zalihe, potraživanja, dugotrajna imovina, ostali oblici nenovčane imovine, te o dugovima, kapitalu, itd.

Analizom obuhvata i sadržaja poslovnih knjiga i financijskih izvještaja propisanih u hrvatskome sustavu proračuna uočavao se sve veći pomak od dosljedne primjene novčane osnove. **Odstupanje od dosljedne primjene novčanog računovodstvenog koncepta u hrvatskome proračunskom računovodstvu očitovale se poglavito u sadržaju Glavne knjige riznice koja se, uz glavnu knjigu I, kao evidenciju za praćenje isključivo novčanih promjena, sastojala i od, tzv. glavne knjige II, kao sustavne evidencije o stanju i promjenama dijela imovine, dugova i izvora vlasništva.** Vođenjem glavne knjige II značajno je upotpunjena informacijska podloga o nenovčanim resursima i dugovima koji su nastali i kao posljedica novčanih transakcija zabilježenih u glavnoj knjizi I.

Veliki zahvat u povećanju obuhvata glavne knjige II učinjen je početkom 1999. godine od kada se u ovoj knjizi obvezno prate i **obveze i potraživanja**³⁴⁸ proračunskih jedinica. Ova nadogradnja predstavljala je daljnje odstupanje od normativno uvedene primjene novčanog računovodstvenog koncepta, ali i značajan iskorak u podizanju kvalitete i realnosti financijskog izvještavanja o uspješnosti i financijskom položaju proračunskog subjekta. Proširenjem obuhvata financijskog računovodstva na gotovo sve³⁴⁹ oblike imovine, obveza i izvora, sustav proračunskog računovodstva približio se sadržajno **računovodstvenim sustavima utemeljenim na obračunskom konceptu nastanka događaja.**

Upravo iz tog razloga dodatno se naglašavalo pitanje svrhovitosti i opravdanosti postojanja zasebnih (odvojenih) glavnih knjiga čiji sadržaj zapravo čini nedjeljivu ekonomsko-financijsku cjelinu.

Računovodstveni postupci njihova povezivanja često su puta bili vrlo složeni, a mogućnost pogrešaka i količina potrebnog rada je povećana zbog multipliciranja unosa istih podataka te potom njihova povezivanja i usklađivanja u fizički razdvojenim poslovnim knjigama.

Sustav financijskog izvještavanja u hrvatskom proračunskom računovodstvu također je prelazio okvire koji su predviđeni uz dosljednu primjenu novčanog koncepta. Tako su temeljne financijske izvještaje, osim Računa primitaka i izdataka, činili i Bilanca, Račun zaduživanja te opsežne bilješke uz te izvještaje. Svrha im je i cilj bio proširivati opseg i podignuti razinu kvalitete informacija o poslovanju proračunskih subjekata.³⁵⁰

U ocjeni kvalitete tako objavljenih bilančnih podataka o stanju imovine i javnog duga ipak treba uzeti u obzir činjenicu da su oni imali ograničeni informativni karakter. Ovo proizlazi iz činjenice što nisu obuhvaćali sve resurse. Također iskazani podaci o bruto vrijednosti imovine (nabavnoj vrijednosti) i pripadajući ispravak te vrijednosti upućivali su samo na stupanj otpisanosti

³⁴⁸ O tome detaljnije cf. Vašiček, D.: "Otvaranje poslovnih knjiga i primjena novog računskog plana", dodatak uz časopis "Računovodstvo i financije", br. 1/99, str. 79., HZRI F, Zagreb

³⁴⁹ U financijskom knjigovodstvu proračuna nije se pratilo jedino formiranje i trošenje zaliha materijala za tekuće potrebe koje u pravilu i nemaju veliki materijalni značaj u poslovanju proračunskih jedinica.

³⁵⁰ O tome više cf. Vašiček V. i D.: "Prednosti i nedostaci novčane osnove u računovodstvu proračuna i neprofitnih organizacija", XXXIII. simpozij HZRI F, Zbornik radova, str. 153.

državne imovine (javnih dobara). Sadašnja knjigovodstvena vrijednost imovine mogla se značajno razlikovati od tekuće (fer) vrijednosti te imovine jer nije postojao strogi zahtjev za kontinuiranim vrijednosnim usklađivanjem.

Sa stajališta državnog proračuna, imovina je u punom iznosu troška nabave (nabavne vrijednosti) bila izdatak u razdoblju plaćanja i stoga obračun ispravka vrijednosti nije imao obilježje troška amortizacije. Težište u problematici vrednovanja imovine stavljeno je na trenutak nabave imovine, a ne na kasnije trošenje imovine tijekom upotrebe. Proizlazi da takva bilanca nije mogla u cijelosti zadovoljiti kao izvor informacija za kontrolu menadžmenta proračunske jedinice u raspolaganju imovinom koja mu je dana na upravljanje. U sadržajnom smislu – prema načinu procjene bilančnih pozicija, bilanca proračunskih jedinica, dakle nije uvijek bila dostatna podloga za cjelovitu ocjenu i utvrđivanje financijskog položaja.

Sadržajno odstupanje od novčanog računovodstvenog koncepta u hrvatskom proračunskom računovodstvu učinjeno je i nizom propisanih postupaka kojima su se zapravo uvele kategorije neprimjerene novčanom konceptu.³⁵¹

Računski plan proračuna bio je propisan Pravilnikom o računovodstvu i računskom planu proračuna³⁵² te su ga bile obvezne jedinstveno primjenjivati sve jedinice lokalne uprave i samouprave i korisnici proračunskih sredstava na svim razinama. Propisani računski plan oblikovanje sukladno obvezi primjene načela dvojnog knjigovodstva. Jedinstvena pravila knjiženja propisana su bila Pravilnikom o uporabi računskog plana³⁵³.

Sustav numeriranja računskog plana u osnovi se zasnivao, kao što je već istaknuto, na ekonomskoj klasifikaciji MMF-a, odnosno na analitičkom okviru utvrđenom u sustavu državne financijske statistike (GFS-a) iz 1986. godine. Treba istaknuti da ovaj sustav nije dosljedno primjenjivan. U propisanom računskom planu postojale su naime, stavke koje ne spadaju u ekonomsku klasifikaciju, već u funkcijsku ili su pak klasificirane na "autohtoni" način.³⁵⁴

Bit ovog računovodstvenog koncepta, zasnovanog na kontinuiranom praćenju javnih financija, sasvim pojednostavljeno, svodio se na jedinstveni princip i klasifikaciju u planiranju javnih prihoda i izdataka, zatim u praćenju izvršavanja tako usvojenih planova te konačno na financijskom izvješćivanju na istoj metodološkoj osnovi.

U osnovi ovakvog pristupa bio je jedinstveni računski plan čiji sadržaj se morao dosljedno primijeniti u postupku planiranja, evidentiranja transakcija u procesu izvršenja te izvješćivanja, uključujući i analizu odstupanja ostvarenih od planiranih veličina (stavaka).

Računski plan bio je oblikovan sukladno obvezi vođenja i ustroju poslovnih knjiga, odnosno prilagođen je evidentiranju poslovnih (financijskih) događaja u **glavnoj knjizi I i glavnoj knjizi II**.

Tako se u osnovi računski plan sastojao od dva zasebna plana:

1. **Računski plan glavne knjige I** (prihodi, primitci i izdaci),
2. **Računski plan glavne knjige II** (stanja i promjena imovine, obveza i izvora financiranja).

Osnovni sadržaj **računskog plana** prikazan je u tablicama 6.1. i 6.2.

Već opisan novčani koncept podrazumijevao je knjiženje samo onih poslovnih događaja koji rezultiraju primicima i izdacima novca. To znači da se knjiženja u glavnoj knjizi I, koja sadrži račune "uspješnosti", u pravilu obavljalo na temelju promjena novčanih računa i na temelju dokumentacije o blagajničkom poslovanju.

³⁵¹ To su poglavito kategorije koje se **ne temelje** na novčanim izdacima i primicima, a knjigovodstveno se bilježe kao simulacija novčanih tokova i predstavljaju elemente izvještaja o uspješnosti. Radi se o kategorijama proračunskih rezervi, rezerviranja (anticipiranje budućih proračunskih izdataka), formiranja tzv. zamjenskog fonda i postupcima s uporabom viška prihoda iz prethodnih razdoblja.

³⁵² Objavljen u Nar. nov., br. 98/1994., 15/1996., 94/1998., 165/1998. i 62/1999., Redakcijski pročišćeni tekst objavljen je u knjizi "Sustav proračuna", HZRI F, 2000., str. 419.

³⁵³ Objavljen u Nar. nov., br. 165/1998.

³⁵⁴ Na primjer transferi proračunskim korisnicima, izdaci za obranu,

Tablica 6.1. Računski plan glavne knjige I

PRIHODI/PRIMICI	RASHODI/IZDACI
000 - Porez i prirez na dohodak	100 - Izdaci poslovanja
005 - Porez na dobit	200 - Financijski i ostali vanjski izdaci
010 - doprinosi	300 - Tekući prijenosi i potpore proračunima i proračunskim korisnicima
015 - Porez na promet nekretnina	310 - Tekući prijenosi i potpore izvanproračunskim korisnicima i u inozemstvo
020 - Porez na dodanu vrijednost, posebni porezi i porezi na promet i potrošnju	400 - subvencije
025 - Carine i carinske pristojbe	500 - Ostali tekući prijenosi i potpore
030 - Ostali porezi, pristojbe i doprinosi	600 - Izdaci za nabavu, izgradnju i investicijsko održavanje kapitalnih sredstava
035 - Prihodi od poduzetničkih djelatnosti i imovine	700 - Kapitalni prijenosi proračunima i proračunskim korisnicima
040 - Upravne pristojbe, negospodarstvena i popratna trgovina	710 - Kapitalni prijenosi izvanproračunskim korisnicima i u inozemstvo
045 - Prihodi po posebnim propisima	800 - Dani državni zajmovi i udio u glavnici
050 - Prihodi od vlastite djelatnosti	810 - Otplata (povrat) danih državnih zajmova
055 - Prihodi od prodaje imovine (kapitala)	850 - Novčana sredstva
060 - Prihodi iz proračuna	900 - Otplata glavnice duga
065 - Potpore	950 - Izdvajanje sredstava u zamjenski fond
070 - Primici od zaduživanja	960 - Izdavanje sredstava u rezerviranja i stalnu pričuvu
075 - Sredstva zamjenskog fonda za pokriće izdataka fiskalne godine	
080 - Sredstva viškova prihoda iz prethodnih godina za pokriće izdataka fiskalne godine	
085 - Sredstva stalne pričuve za pokriće deficita proračuna fiskalne godine	

Tablica 6.2. Računski plan glavne knjige II

AKTIVA	PASIVA
600 - Dugotrajna imovina	870 - Potraživanja
800 - Dani državni zajmovi i udio u glavnici	900 - Državni dug
850 - Novčana sredstva	920 - obveze
860 - Čekovi i mjenice	950 - Zamjenski fond
	960 - Rezerviranja i stalna pričuva
	970 - Izvori vlasništva

Knjiženja u glavnoj knjizi II u kojoj se evidentiralo stanje i promjene imovine, obveza i izvora, dakle koja sadrži, tzv. "račune stanja", provodila su se, u pravilu, na osnovu knjigovodstvene temeljnice (otvaranje početnih stanja, poslovni događaji koji tijekom fiskalne godine utječu na promjenu bilančnih pozicija, ispravak vrijednosti imovine i izvora, itd.) i na temelju ostalih knjigovodstvenih isprava (računa, obračuna, i dr.).³⁵⁵

Analitički okvir proračunskog računovodstva zasnivao se na odvojenom praćenju elemenata uspješnosti temeljenih na novčanom toku (prihodi i izdaci) i elemenata bilance (stanja imovine, obveza, izvora), te niza pomoćnih knjiga i analitičkih evidencija.³⁵⁶ Temeljni okvir može se pokazati shemom na slici 6.1.³⁵⁷

³⁵⁵ Zbog zadovoljenja pravila dvojnog knjigovodstva glavna knjiga I, koja konceptijski sadrži račune prihoda i izdataka, nužno sadrži i određene račune stanja koji su u suštini integralni dio glavne knjige II. To su oni računi stanja imovine, obveza i izvora koji su izravno povezani ("protustavka") s novčanim primicima i izdacima čije knjiženje obavlja u glavnoj knjizi I. Tako, primjerice, novčani primitak predstavlja istodobno i prihod, ali i povećanje financijske imovine.

³⁵⁶ Pomoćne knjige i evidencije vode se sukladno potrebama pojedine proračunske organizacije. Propisima je određeno da su obvezne pomoćne knjige: knjiga ulaznih računa, knjiga izlaznih računa, knjiga nabavki, knjiga (popis) kapitalne imovine i knjiga javnih dugova. Osim navedenih knjiga proračunske organizacije mogle su voditi i druge pomoćne knjige i evidencije.

³⁵⁷ cf. op. cit.: Grupa autora: "Sustav proračuna", str. 222.



Slika 6.1. Okvir proračunskog računovodstva

6.2.2. IZVJEŠTAJNI SUSTAV

Iz prikazanog osnovnog analitičkog okvira vidljivo je da se izvještajni sustav sastojao od četiri temeljna financijska izvještaja, i to:³⁵⁸

1. Računa prihoda (primitaka) i izdataka koji se sastavljao iz podataka zabilježenih u glavnoj knjizi I;
2. Bilance koja se sastavljala iz podataka iz glavne knjige II; i
3. Računa zaduživanja koji se generirao djelomično iz podataka glavne knjige II i pomoćnih knjiga;
4. Bilješki.

Na temelju prethodno prikazanih pojednostavljenih shema i sažetog opisa temeljnih knjigovodstvenih pravila i postupaka koji su se kao obvezni primjenjivali kod svih proračunskih subjekata može se utvrditi da je predstavljeni računovodstveni sustav proračuna bio vrlo složen. Temeljni uzroci složenosti ovog sustava proizlazili su iz nastojanja da se u uvjetima primjene novčanog računovodstvenog koncepta sadržaj informacija koje daje financijsko računovodstvo maksimalno proširi. Ovo proširenje obuhvata nastojalo se postići prilagođivanjem i nadograđivanjem ishitreno prihvaćenog razjedinjenog računovodstvenog modela³⁵⁹ u kojemu se prioritet davao praćenju novčanih promjena (primitaka i izdataka) i raspoloživog novca. Sve ostale poslovne promjene i utjecaj novčanih transakcija na druge resurse u takvom modelu bile su u drugom planu, a naročito podcijenjeno je bilo praćenje dugova po svim osnovama. Primjena novčanog koncepta omogućavala je u mnogim slučajevima da se prikaže usklađenost javne potrošnje s proračunskim ograničenjima, zadanim također na novčanoj osnovi. Istodobno stvarna potrošnja financirana nagomilanim nepodmirenim obvezama ostala je nezabilježena u poslovnim knjigama i izvještajima.

Dodatno opterećivanje ustroja računovodstva proizlazilo je iz već spomenute činjenice da sustav Državne riznice u financijskom segmentu nije djelovao u potpunosti pa su se računovodstveno iznalazila rješenja za simuliranje njenog djelovanja. Ovo je poglavito dolazilo do izražaja na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu kada je postojao "vremenski pomak" u izvršavanju proračuna na različitim organizacijskim razinama.

³⁵⁸ cf. Pravilnik o financijskom izvješćivanju za proračune i proračunske korisnike, čl. 3., Nar. nov., br. 62/99., 137/99. Pravilnikom je propisana i obveza sastavljanja konsolidacijske bilance kapitalne imovine, no zbog nedovršenog postupka sukcesije ovaj izvještaj se nije sastavljao.

³⁵⁹ O potrebi i mogućem načinu racionalizacije ovog računovodstvenog sustava cf. Vašiček D., "Stanje i mogućnost preustroja računovodstva proračuna", Zbornik referata XXXIV. simpozija HZRiF, Zagreb - Pula 1999.

6.2.3. SUSTAV JAVNOG ZDRAVSTVA – IZNIMKA U PRIMJENI DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA 1994.-2002.

Unatoč činjenici je sustav javnog zdravstva neodvojivi sastavni dio opće države, računovodstveni informacijski sustav ovog značajnog segmenta nije bio inkorporiran u jedinstveni sustav računovodstva proračuna sve do 2002. godine.

U razdoblju od 1994. do 2002.godina ustanove u javnom zdravstvu primjenjivale su računovodstveni i izvještajni sustav propisan za mahom privatne neprofitne organizacije,

Razlozi za takvo zakonsko rješenje mogu se prepoznati u karakterističnom sustavu financiranja u odnosu na ostale proračunske korisnike, kao i u netipičnom ostvarivanju prava na prihode zdravstvenih ustanova.

Sustav javnog zdravstva financira se dominantno preko Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje koji je sve do 2002. godine imao status državnog izvanproračunskog fonda koji nije bio integriran u sustav državnog proračuna.

Sljedeće bitno razlikovno obilježje subjekata javnog zdravstva je bila (i ostala) činjenica da pravo na alimentiranje prihoda iz proračuna (fonda) ostvaruju temeljem ugovornog odnosa o realizaciji konkretnih programa i pruženih usluga zdravstvene zaštite. Pošto se u okvirima raspoložive zakonske regulative u to vrijeme nije raspolagali primjerenijim sustavom, a novi prilagođeni se nije kreirao, zdravstvene su ustanove punih osam godina primjenjivale računovodstveni i izvještajni sustav propisan za neprofitne organizacije. O manjkavostima tog sustava uopće, a poglavito u primjeni na sustav zdravstva objavljene su brojne rasprave no još uvijek od strane regulatornih tijela nije došlo do njegove izmjene.³⁶⁰

Temeljem važećeg zakonskog okvira³⁶¹ zdravstvene su ustanove, kao i ostale članske, dobrotvorne i komercijalne neprofitne organizacije³⁶² primjenjivale modificirani računovodstveni koncept (načelo) nastanka događaja.

Primjena modificiranog načela nastanka događaja odražavala se na priznavanje elemenata financijskih izvještaja na sljedeći način:

Imovina

Imovina (dugotrajna i kratkotrajna) se prezentira i knjiži po nabavnoj vrijednosti (trošku nabave) ili, ako ta vrijednost nije mjerljiva, po procijenjenoj vrijednosti. Kriterij za razgraničavanje dugotrajne i kratkotrajne imovine je: vijek trajanja i nabavna vrijednost (trošak nabave).

Dugotrajna imovina je ona imovina čiji je vijek trajanja duži od jedne godine i pojedinačna nabavna vrijednost veća od kunske protuvrijednosti 102,26 eura³⁶³. Sukladno tome, kratkotrajna imovina je imovina čiji je vijek trajanja kraći od jedne godine. Izuzetak su zalihe sitnog inventara koje su kratkotrajna imovina, ali dužeg vijeka trajanja. Dugotrajna imovina ima određeni vijek trajanja koji zavisi od očekivanog fizičkog trošenja, zastarjevanja, zakonskih ili drugih ograničenja korištenja sredstava. Smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine bilježi se putem ispravka vrijednosti dugotrajne imovine. Smanjivanje vrijednosti dugotrajne imovine u uporabi može se evidentirati kao:

- a) smanjenje izvora financiranja,
- b) trošak amortizacije.

³⁶⁰ cf. Belamarić, B.; Zdravstvo kao proračunski korisnik – Zavodi za javno zdravstvo u sustavu proračunskih korisnika, Hrvatski časopis za javno zdravstvo, br. 2, 2005., www.htjz.hr

³⁶¹ Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 112/93.) i Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 20/1994. i 40/1994.

³⁶² U obveznike primjene ovoga sustava su uz zdravstvene ustanove svrstane: udruge građana, zaklade, sindikati, komore, vjerske zajednice, političke stranke i druge pravne osobe koje nisu osnovane s ciljem ostvarivanja profita. Više o tome vidjeti u knjizi: Vašiček, V. I D./Sirovica, K.: "Računovodstvo neprofitnih organizacija", HZRF, Zagreb, 2005.g, str. 17

³⁶³ U propisima (čl. 14. Uredbe i čl. 34 Pravilnika) je izvorno navedeno: protuvrijednost 200 DEM što preračunato po konverzijijskom tečaju na dan uvođenja eura iznosi navedenih 102,26 eura.

Ispravak vrijednosti dugotrajne imovine koja služi za obavljanje redovne djelatnosti financirane od strane osnivača, evidentira se kao smanjenje (na teret) izvora financiranja. U slučajevima kada se neprofitna organizacija takvom imovinom koristi za obavljanje vlastite djelatnosti, može ispravak vrijednosti evidentirati kao trošak amortizacije, na način kako to čine profitne organizacije. Dakle, ako je dugotrajna imovina vlasništvo osnivača, ne obračunava se amortizacija, već se provodi ispravak vrijednosti na teret izvora financiranja. Ispravak vrijednosti utvrđuje se po prosječnim godišnjim stopama utvrđenim spomenutim Pravilnikom o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija.

Prihodi i rashodi

Prihodi se priznaju kada udovoljavaju kriteriju mjerljivosti i raspoloživosti.

Kriterij mjerljivosti podrazumijeva da će u prihode biti priznati oni iznosi koje je moguće pouzdano utvrditi, a kriterij raspoloživosti podrazumijeva da se priznati iznosi prihoda mogu pripisati (naplatiti) unutar obračunskog razdoblja na koje se odnose.

Rashodi se iskazuju u obračunskom razdoblju u kojem su nastali. Priznavanje rashoda prema načelu nastanka događaja podrazumijeva priznavanje rashoda u trenutku nastanka, bez obzira na trenutak isplate.

Ključna prilagodba u priznavanju prihoda i rashoda u odnosu na načelo nastanka događaja sastoji se u sljedećem:

- a) neprofitna organizacija može priznati prihod razdoblja i kada postoji dovoljno jamstvo da će prihod biti naplaćen u roku 20 dana od isteka obračunskog razdoblja i pod uvjetom da se prihod odnosi na obračunsko razdoblje;
- b) izdaci (rashodi) obračunskog razdoblja mogu se priznati ako je plaćanje obavljeno najkasnije 20 dana nakon isteka obračunskog razdoblja i pod uvjetom da se odnose na to razdoblje.

Ovom se zakonskom formulacijom zapravo pravila priznavanja prihoda i rashoda zapravo svode na primjenu prilagođenog novčanog koncepta jer se proračunska godina produžava za "specifično razdoblje" od 20 dana.

Zbog primjene, *de facto* novčanog koncepta, u izvještavanju o poslovanju zdravstvenih subjekata javnoga sektora dolazile su do izražaja sve informacijske manjkavosti opisane u ovom radu.

Ono što je za operativni menadžment u sektoru javnog zdravstva bilo "povoljno" u ovom razdoblju je činjenica da ovakav računovodstveni sustav nije omogućavao iskazivanje "gubitaka", odnosno manjkova prihoda u odnosu na rashode. Rashodi se se naime priznavali samo do razine plaćenih obveza, a razmjerno naplaćenim приходima. S druge strane, stvarno stanje i rezultati poslovanja imali su za posljedicu kumuliranje nepodmirenih obveza prema dobavljačima o kojima se izvještavalo u suplementarnim izvještajima.

Uz primjenu opisanog računovodstvenog koncepta, zdravstvene su ustanove bile duže primjenjivati i sustav fondovskog računovodstva.³⁶⁴

Osnovna pravila za formiranje računovodstvenog fonda, suštinski akceptirana i u zakonskom okviru, mogu se sažeti u sljedeće:³⁶⁵

- za svaki fond kao zasebnu računovodstvenu jedinicu sastavljaju se posebni financijski izvještaji;
- posebni financijski izvještaji po pojedinim fondovima (ili tipovima fondova) sumiraju se u zbirne financijske izvještaje za neprofitnu jedinicu kao cjelinu;

³⁶⁴ Prema op.cit.Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, str. 45.: "Fond je definiran kao fiskalni i računovodstveni entitet s ravnotežnim saldonom 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."

³⁶⁵ Više o tome: op.cit. Vašiček, V. I D./Sirovica, K.: "Računovodstvo neprofitnih organizacija", HZRF, Zagreb, 2005.g., str. 32. – 36.

- broj fondova je praktično neograničen (za svaku vrstu djelatnosti ili za svaku specifičnu namjenu može se formirati zaseban fond), ali ih je moguće svrstati prema određenim prepoznatljivim sličnim obilježjima u određene skupine;
- metode i tehnike evidencije unutar istog tipa fonda moraju biti ujednačene, što osigurava mogućnost sumiranja podataka na razini istog tipa fonda;
- između različitih tipova fondova mogu postojati razlike u prihvaćenim računovodstvenim osnovama i pravilima evidencije.

U stvarnoj realizaciji fondovskog računovodstva u sustavu zdravstva u navedenom razdoblju primjenjivali su se:

Fond redovne djelatnosti (fond A) u kojemu je praćena redovna djelatnost i to prema postavkama propisanog prilagođenog računovodstvenog koncepta. U fondu redovne djelatnosti kao zasebnoj računovodstvenoj jedinici evidentiraju se imovina (sredstva), obveze, izvori financiranja, prihodi i izdaci koji se odnose na djelatnost radi koje je neprofitna organizacija osnovana i koji ukazuju na odnose između osnivača (financijera) i same ustanove.

Fond kapitalnih projekata (fond B) u kojemu su praćene investicijske aktivnosti tijekom njihove realizacije. Dakle, fond tip B koristi se samo za evidenciju procesa nabave dugotrajne imovine.

Vlastiti fond (fond D) kojim je otvorena mogućnost praćenja djelatnosti koja se "samostalno" obavlja i financira na tržištu. Značaj ovoga računovodstvenog fonda je u mogućnosti da se troškovi nabave dugotrajne imovine kapitaliziraju te iskazuje trošak amortizacije na sustavnom vremenskoj i li funkcionalnoj osnovi. osti ili vlastiti fond ili fond za ostale namjene).

Financijski izvještaji

Prethodno opisani računovodstveni sustav povezan je i sa odgovarajućim sustavom financijskog izvještavanja³⁶⁶ koji propisuje sljedeće temeljne financijske izvještaje: **bilanca, račun prihoda i rashoda i bilješke uz financijske izvještaje**. Sadržaj bilance računa prihoda i rashoda su propisani dok je njihov oblik slobodan.

Važno je naglasiti da sadržaj ovih financijskih izvještaja nije usklađen s relevantnim klasifikacijama zastupljenim u sustavu državnog računovodstva te su informacije o poslovanju zdravstvenih ustanova u ovom razdoblju, bez sastavljanja veznih tablica i opsežnih reklasifikacija, potpuno neusporedive s ostalim subjektima u sustavu proračuna.

6.3. Aktualni model primjene prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja

Kao što je prethodno prikazano i objašnjeno, hrvatski sustav računovodstva proračuna bio je do kraja 2001. godine utemeljen na novčanom konceptu. Istaknuti nedostaci sustava, harmonizacija s aktualnim međunarodnim procesima reformi javnog sektora i zahtjevi za učinkovitijim praćenjem imovine i javnog duga, osnovni su razlozi zbog kojih se u hrvatskom sustavu državnog računovodstva pristupilo značajnijim promjenama.

Dotadašnji novčani koncept proračunskog računovodstva u prvi plan je stavljao izvještaj o primicima (prihodima) i izdacima. "Uspješnost poslovanja" ocjenjivala se s aspekta usklađenosti s usvojenim proračunom i ostvarenjem financijskih planova, te mjerila ostvarenim viškovima. To je u stvarnosti često dovodilo do potpuno krivih zaključaka o uspješnosti javnog menadžmenta.

Nagomilane obveze bile su daleko od javnosti i "višeg" menadžmenta, a "dobri gospodari" često su kritizirani zbog "nepotrebne" štedljivosti na davanjima kao što su subvencije, donacije, organizacije različitih zabavnih i kulturnih događaja, i sl. Pažnja i ocjenjivanje poslovanja nije se temeljilo na dugoročnom pogledu i donošenju zaključka o održivosti razvoja.

³⁶⁶ Vidjeti čl. 12. i 17. op.cit. Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija.

Glavna pitanja koja je u odnosu na prethodni sustav trebalo primjerenije urediti su bila: primjena računovodstvenog koncepta temeljenog na nekoj od varijanti nastanka događaja, sustavno uređenje računskog plana sukladno relevantnim međunarodnim klasifikacijama i izgradnja transparentnijeg sustava financijskog izvještavanja.

6.3.1. ZAKONSKI OKVIR

Aktualni sustav proračuna koji se primjenjuje od 1. siječnja 2002. godine, uređen je nizom propisa od kojih se ističu ključni:

- Zakon o proračunu (Nar. nov., br. 96/2003.),
- Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 27/2007),
- Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 2/2007).
- Pravilnik o utvrđivanju korisnika proračuna i vodenju Registra korisnika proračuna (Nar. nov., br. 80/2004)

6.3.2. INSTITUCIONALNI OKVIR - OBVEZNICI PRIMJENE

Odredbe prethodno navedenih propisa odnose se na sve pravne subjekte unutar opće države, a to su: državni proračun, proračunski korisnici državnog proračuna, izvanproračunski fondovi, proračuni jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave i njihovi proračunski korisnici kao i zdravstvene ustanove u javnom sektoru.³⁶⁷

U cilju preciznijeg obuhvata svih subjekata u sektor opće države, a sukladno Zakonu o proračunu, ustrojen je registar proračunskih korisnika³⁶⁸ temeljem kriterija usklađenih sa zahtjevima međunarodnih sustava državne financijske statistike.

6.3.3. PRIMJENA PRILAGOĐENOG KONCEPTA NASTANKA DOGAĐAJA

Sukladno važećim propisima³⁶⁹ aktualni računovodstveni informacijski sustav opće države temelji se na specifičnom prilagođenom konceptu nastanka događaja i primjeni načela povijesnog troška u mjerenju bilančnih pozicija.

Najznačajnije posebnosti ovog računovodstvenog modela se odražavaju u sljedećim komponentama:

³⁶⁷ Primjena računovodstvenog sustava proračuna i u sustavu javnog zdravstva propisana je od 2002. godine zbog jednoobraznog i cjelovitog iskazivanja financijskih transakcija, resursa i dugova u općoj državi.

³⁶⁸ U smislu Zakona o proračunu i Pravilnika o utvrđivanju korisnika proračuna. Specifičnosti primjene sustava u zdravstvu prikazuju se u nastavku rada.

- registar korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave popis je proračunskih korisnika i izvanproračunskih korisnika,
- proračunski korisnici su državna tijela i tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu. Kriteriji za utvrđivanje statusa proračunskog korisnika utvrđeni su podzakonskim aktom, i to:
 - Korisnik je registrirana pravna osoba osnovana od strane središnje ili lokalne države,
 - Korisnik je u pretežitom vlasništvu države,
 - Korisniku se financira 50% ili više od 50% ukupnih rashoda iz proračuna,
 - izvanproračunski korisnici jesu izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje. Aktualni registar korisnika proračuna objavljen je u Nar. nov., br. 90/2006, a dostupan je i na internet stranici Ministarstva financija: www.mfin.hr

³⁶⁹ Članak 121., op. cit.: Zakona o proračunu to izričito navodi: "(1) Priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka temelji se na modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja. (2) Procjena imovine, obveza i izvora vlasništva obavlja se po modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška."

1. Priznavanje prihoda temelji se na primicima financijske imovine (naplati novca i novčanih ekvivalenata);
2. Poslovni (operativni) rashodi priznaju se prema obračunskom konceptu odnosno u trenutku njihova nastanka, dakle, neovisno o novčanim izdacima pri podmirivanju obveza koje su s njima povezane;
3. Rashodi nabave dugotrajne nefinancijske imovine ne kapitaliziraju se nego se iskazuju u izvještajnom razdoblju u kojemu je stjecanje (nabava) izvršena. To nadalje, podrazumijeva da se trošenje te imovine ne iskazuje na sustavnoj osnovi kao rashod amortizacije.
4. Donacije nefinancijske imovine (u okviru sustava proračuna) ne iskazuju se kao prihodi/rashodi već izravno mijenjaju vlastite izvore (kapital).

Ostale posebnosti i osnove primijenjenog koncepta će sažeto biti predstavljene u nastavku ovog dijela rada.

6.3.3.1. Iskazivanje imovine i obveza

Imovina je propisima³⁷⁰ definirana kao: resursi koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja, i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti. Imovina se klasificira po svojoj vrsti (nefinancijska po pojavnim oblicima i financijska po pojavnim oblicima), trajnosti (dugotrajna i kratkotrajna) i funkciji u obavljanju djelatnosti.

Obveze su neizmirene obveze proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa. Obveze se klasificiraju prema namjeni i ročnosti.

Vlastiti izvori su ostatak imovine nakon odbitka svih obveza.

Imovina i obveze iskazuju se po računovodstvenom konceptu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška. Imovina se početno iskazuje po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) odnosno, po procijenjenoj vrijednosti. Dugotrajnom imovinom smatra se financijska i nefinancijska imovina čiji je vijek uporabe duži od jedne godine i koja duže od jedne godine zadržava isti pojavni oblik. Dugotrajna proizvedena materijalna imovina čiji je pojedinačni trošak nabave (nabavna vrijednost) niži od 1.000,00 kuna klasificira se kao sitni inventar uz obvezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku uporabe. Kratkotrajna nefinancijska imovina je imovina namijenjena obavljanju djelatnosti ili daljnjoj prodaji u roku kraćem od godinu dana. Trošak nabave (nabavnu vrijednost) nefinancijske imovine čini kupovna cijena uvećana za carine, nepovratne poreze na promet, troškove prijevoza i sve druge troškove, koji se mogu izravno dodati troškovima nabave i osposobljavanja za početak uporabe.

Kao i do sada, vrijednost dugotrajne imovine ispravlja se po prosječnim godišnjim stopama linearnom metodom, a na temelju stopa ispravka vrijednosti koje se propisuju.

6.3.3.2. Iskazivanje prihoda i rashoda

Primjena prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja u Hrvatskoj konkretno znači da se:³⁷¹

- "ne iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine,
- ne iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine,
- prihodi priznaju na temelju priljeva novčanih sredstava u izvještajnom razdoblju,
- rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- kratkotrajna imovina i sitni inventar koji se nabavljaju za obavljanje redovne djelatnosti izravno se iskazuju kao rashod u trenutku nabave. Bilančno se iskazuju i prate samo zalihe kratkotrajne imovine za preraspodjelu drugima ili daljnju prodaju, iznimno u djelatnosti

³⁷⁰ cf. čl. 18., 19. i 20. op. cit.: Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu.

³⁷¹ ibidem, čl. 21.

zdravstva, trgovine i proizvodnje rashodi se iskazuju u trenutku stvarne potrošnje, dakle ne u trenutku nabave,

- donacije dugotrajne imovine izravno povećavaju/smanjuju vlastite izvore."

Prihodi su definirani kao povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata, što nedvojbeno upućuje da se u priznavanju proračunskih prihoda zadržava novčani koncept koji je bio u primjeni i do sada.

Prihodi se temeljno klasificiraju na prihode poslovanja (tzv. tekući prihodi) i prihode od prodaje nefinancijske imovine (tzv. kapitalni prihodi).

Prihodi poslovanja klasificiraju se na prihode od poreza, prihode od doprinosa, potpore, prihode od imovine, prihode od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima i ostale prihode.

Prihodi od prodaje nefinancijske imovine klasificiraju se prema vrstama prodane nefinancijske imovine.

Rashodi su sukladno obračunskom konceptu definirani kao smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza.

Rashodi se temeljno klasificiraju na rashode poslovanja (tzv. tekući rashodi) i rashode za nabavu nefinancijske imovine (tzv. kapitalni rashodi).

Rashodi poslovanja klasificiraju se na rashode za zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, subvencije, potpore, naknade, donacije i ostale rashode.

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine klasificiraju se po vrstama nabavljene nefinancijske imovine.

6.3.3.3. Primijenjeni sustav klasifikacija

Zbog promjene računovodstvenog koncepta i određene nedosljednosti u primjeni standardnih, međunarodno priznatih klasifikacija, bilo je potrebno pristupiti izradi novog računskog plana. Novi računski plan je podloga i analitički okvir za praćenje svih faza proračunskog ciklusa (planiranja, praćenja izvršavanja i izvještavanja), a postavljen je široko te omogućava i praćenje ukupnih resursa i obveza izvještajnog subjekta.

Osnovicu za izradu novog računskog plana čini revidirani GFS³⁷² uz uvažavanje specifičnosti hrvatskog javnog sektora.

Kao što je već prethodno istaknuto osnovu novog računskog plana čini **ekonomska** klasifikacija međunarodnog sustava državne financijske statistike (GFS).

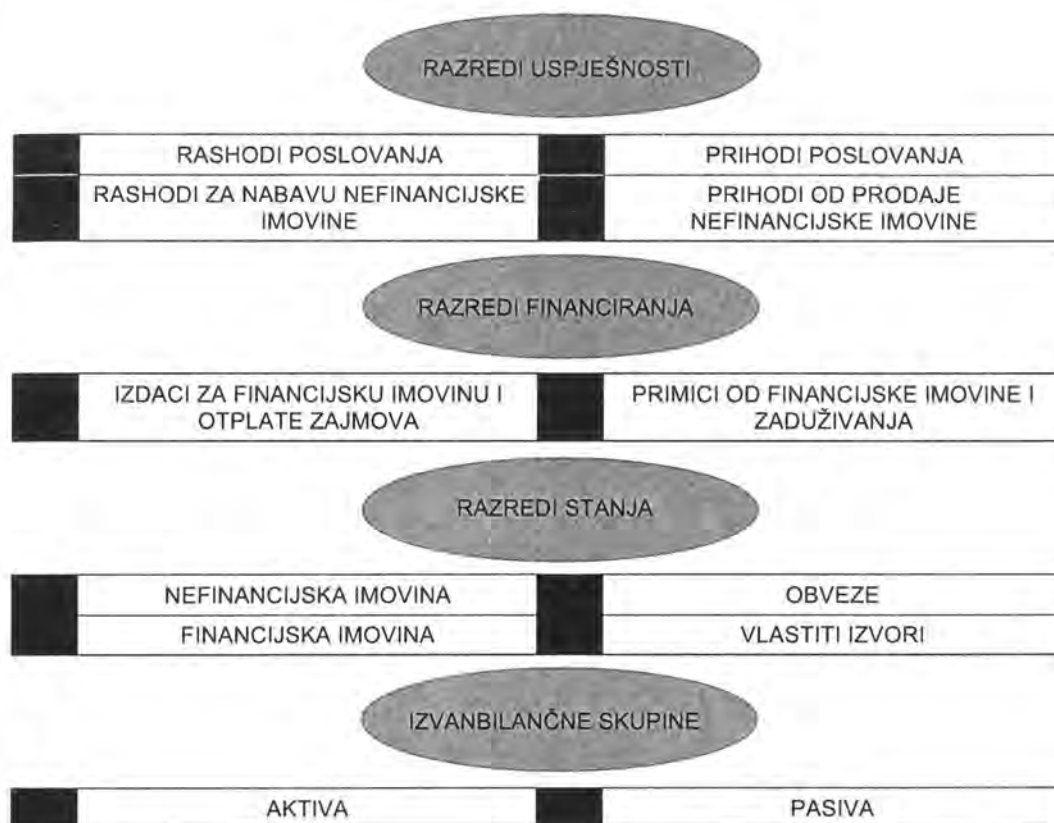
Računskim planom proračuna utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode/primitke i rashode/izdatke.

Propisani računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune.

Osnovni računi iz računskog plana mogu se raščlanjivati, prema potrebama, na analitičke i subanalitičke račune. Raščlanjivanje osnovnih računa u računskom planu obavlja se po dekadnom sustavu. Obveznici primjene dužni su primjenjivati isključivo propisane račune do 5. razine (tj. osnovne račune), odnosno ne mogu otvarati "svoje" osnovne račune, već mogu samo raščlanjivati pojedini propisani osnovni račun prema svojim potrebama.

Računski plan sadrži 10 razreda prikazanih sljedećom slikom:

³⁷² op. cit.: "GFS 2001."



Slika 6.2. Sadržaj računskog plana po razredima

Razredi 0, 1, 2 i 9 jesu razredi u kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora.

Razredi 3, 4, 5, 6, 7, 8 jesu razredi u kojima se prema propisanoj ekonomskoj klasifikaciji prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti.

Sadržajno, računski plan postavljen je vrlo široko. Namjera u oblikovanju bila je da se omogućí procesuiranje podataka za izvještavanje i na obračunskoj i na novčanoj osnovi. To je naročito značajno u prijelaznom razdoblju kada se po inerciji primjene novčanog koncepta u velikoj mjeri traže detaljne informacije o novčanim tokovima. Iz navedenih razloga struktura razreda 1 i 2 pomalo odstupa od uobičajene klasifikacije obveza i potraživanja. Brojčano, nastojalo se povezati brojeve računa npr. obveza s konkretnim rashodima (skupina 23 - razred 3 - skupina 93; skupina 24 - razred 4 - skupina 94), a slično tome i potraživanja. Ovako strukturirane skupine obveza i potraživanja omogućit će izravno crpljenje podataka za izradu izvještaja o novčanim tokovima, a olakšat će i poslove klasificiranja (kontiranja) i knjiženja pojedinih transakcija.

Računskim planom predviđena je i skupina računa 99 - Izvanbilančni zapisi, koja sadrži stavke koje su vezane, ali nisu uključene u bilančne kategorije, i to:

- tuđa imovina dobivena na korištenje,
- dana jamstva, dana kreditna pisma, i slično.

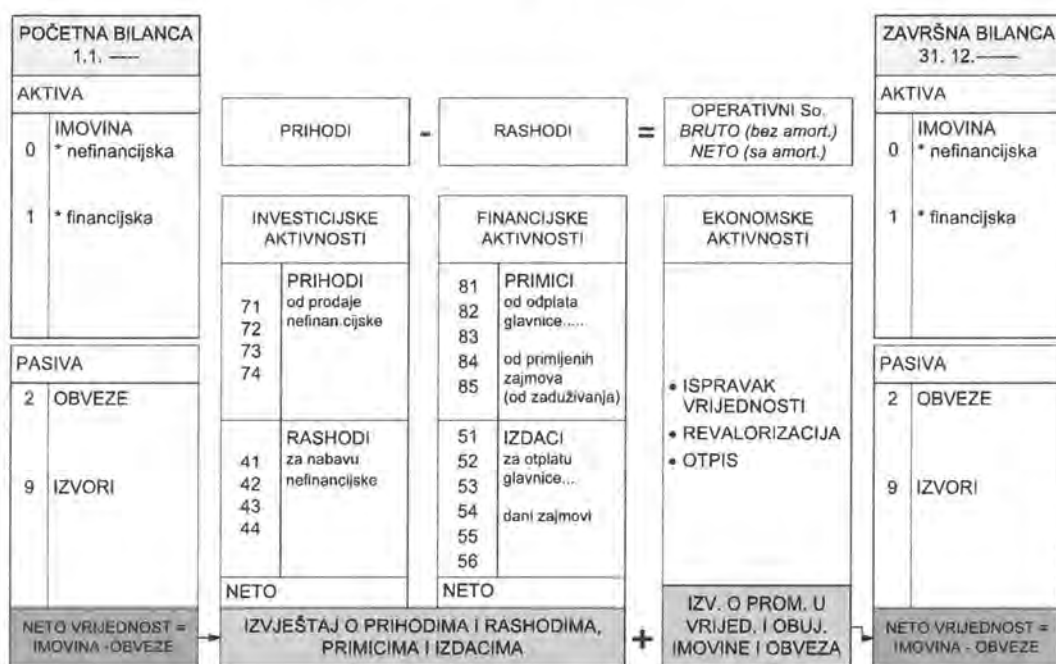
6.3.4. SUSTAV FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Sukladno namjeri uvođenja opisanog računovodstvenog modela postavljen je i odgovarajući izvještajni sustav. Po svom obuhvatu, izvještajni sustav znatno je proširen i na stanje i promjene ukupne financijske i nefinancijske imovine. Osnove ovog sustava predstavljaju se u nastavku kroz prikaz osnovnog analitičkog okvira i temeljnih financijskih izvještaja.

6.3.4.1. Osnovni analitički okvir

Polazišta u izgradnji aktualnog računovodstvenog informacijskog sustava determinirala su osnovni analitički okvir financijskog izvještavanja. Približavanje sustava konceptu nastanka događaja omogućilo je da se analitički okvir u što većoj mjeri prilagodi zahtjevima međunarodnog sustava državne financijske statistike (GFS 2001.) temeljenog na konceptu nastanka događaja. Time se postigao visoki stupanj racionalnosti i univerzalnosti izvještajnog sustava jer on, osim za opće namjene, služi i kao podloga za međunarodno izvještavanje. Primijenjena odstupanja od koncepta nastanka događaja bila su razlog što se u cijelosti nisu mogle primijeniti i sve preporuke dane u međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor.

Postavljeni analitički okvir može se zorno prikazati sljedećom slikom:³⁷³



Slika 6.3. Analitički okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj

Prikazanim analitičkim okvirom predviđeno je prikupljanje računovodstvenih podataka (u razredima 0, 1, 2 i 9 prati se stanje imovine, obveza i vlastitih izvora) i sastavljanje bilance za potrebe pružanje informacija o stanju i promjenama neto vrijednosti ukupne imovine.

Promjene u vrijednosti neto imovine tijekom izvještajnog razdoblja svojevrsan su pokazatelj uspješnosti i razvojnog trenda. Ovakav pristup po svojoj suštini odgovara poduzetničkom konceptu očuvanja kapitala³⁷⁴ pa se i ostvarena "razlika kapitala" državne jedinice u određenom razdoblju može smatrati pokazateljem uspješnosti. S obzirom da je hrvatski računovodstveni koncept ipak primarno usredotočen na financijsku imovinu, poslovne transakcije koje utječu na promjene ukupne imovine, a nemaju za posljedicu promjene financijske imovine, zasebno se evidentiraju u glavnoj knjizi kao izravne promjene imovine i vlastitih izvora (kapitala) i o njima se sastavlja poseban izvještaj.

³⁷³ cf. Vašiček, V. / Maletić, I.: "Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor", Zbornik referata XXXVIII. simpozija HZRiF, Pula, 2003., str. 99.

³⁷⁴ Koncept očuvanja kapitala (fizički i financijski koncept) podrazumijeva da se uspješnost u izvještajnom razdoblju mjeri stupnjem prirasta/smanjenja kapitala na kraju razdoblja u odnosu na početak razdoblja. Kapital sadržajno odgovara pojmu neto imovine kao razlike imovine i obveza. U državnom sektoru, čini se primjereniji je pristup očuvanju fizičkog kapitala jer on podrazumijeva očuvanje poslovne sposobnosti (potencijala obavljanja djelatnosti) državnih jedinica, premda i koncept financijskog kapitala ima svoj puni smisao. Više o konceptu kapitala vidjeti: op.cit. "Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja", točke 104. - 110.

Analitičkim okvirom predviđa se posebno praćenje prihoda i rashoda od poslovnih aktivnosti (razredi 3 i 6 računskog plana), te prihoda i rashoda povezanih s nefinancijskom dugotrajnom imovinom (razredi 4 i 7 računskog plana).³⁷⁵

Posebnost hrvatskog analitičkog okvira sastoji se i u obvezatnosti posebnog praćenja financijskih transakcija koje nemaju obilježje prihoda i rashoda već se kao primici i izdaci odnose isključivo na aktivnosti financiranja (razredi 5 i 8 računskog plana).

Ovakav pristup izraz je nastojanja da se računovodstveni sustav postavi univerzalno, i to kao:

1. Proračunsko računovodstvo – za praćenje izvršenja i nadzor proračuna koji se još uvijek sastavlja uglavnom na novčanoj osnovi;
2. Računovodstvo izvještajnog entiteta – za praćenje ukupnih resursa i elemenata uspješnosti; i
3. Statistički izvještajni sustav – prilagođen GFS-u i ne zahtijeva velika usklađenja zahtjevima međunarodnog statističkog izvještavanja.

Pošto se rashodi priznaju primjenom obračunskog koncepta, cjelovita informacija za praćenje novčanih izdataka (i za potrebe praćenja izvršenja novčanog proračuna i za potrebe upravljanja likvidnošću) osigurava se ekonomskim klasificiranjem obveza na način opisan u prethodnoj točki ovog poglavlja. Tako informacije o podmirenju obveza ujedno služe, i kao podaci o ekonomski razvrstanim izdacima kao elementima novčanog proračuna, i kao elementi izvještaja o novčanom toku.

6.3.4.2. Temeljni financijski izvještaji

Set temeljnih financijskih izvještaja sadržajno je prilagođen prethodno navedenim funkcijama sustava državnog računovodstva. Promatrano s aspekta zadovoljavanja vrlo široko postavljenih zahtijeva od kojih polaze makroekonomski statistički sustavi (poglavitito GFS 2001. koji zahtijeva izvještaj o poslovanju države, izvještaj o ostalim ekonomskim tokovima, bilancu, a uz to i praćenje likvidnosti) hrvatski izvještajni sustav uključuje obvezu sastavljanja temeljnih izvještaja.³⁷⁶

- Bilanca,
- Izvješće o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima),
- Izvješće o novčanim tokovima,
- Izvješće o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
- Bilješke.

Uz temeljne izvještaje obvezno je sastavljanje i pomoćnih djelomičnih izvještaja o obvezama i prihodima ostvarenim na tržištu (tzv. vlastitim prihodima).

a) Bilanca

Bilanca prezentira informacije (vrijednost i strukturu) o stanju imovine i obveza na početku i kraju izvještajnog razdoblja te je pokazatelj o promjenama neto vrijednosti kao pokazatelj očuvanja "kapitala", i to:

- neto vrijednost financijske imovine (financijska imovina umanjena za obveze), i
- neto vrijednost ukupne imovine (ukupna imovina umanjena za obveze).

S obzirom da je primjena punog obračunskog koncepta za sada onemogućena iz razloga nepostojanja realne baze podataka o ukupnoj imovini (naročito specifičnoj imovini kao što je baština, infrastrukturna imovina, i sl.) fokus praćenja i analiza bilančnih podataka usmjereni su na stanje i promjene financijske imovine kao pokazatelja održivosti fiskalnih aktivnosti.

³⁷⁵ U razredu 4 prate se transakcije nabave – stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine na način da se svi troškovi povezani za proces nabave (investicije) priznaju kao rashodi izvještajnog razdoblja u kojemu je stjecanje nastalo. Dakle, troškovi stjecanja se ne kapitaliziraju. Usporedno s priznavanjem rashoda bilježi se i povećanje konkretnog pojavnog oblika nabavljene imovine i kapitala. Utrošak ove imovine u korisnom vijeku upotrebe bilježi se također kao izravno smanjenje vrijednosti imovine i kapitala (ispravaka vrijednosti). U razredu 7 iskazuju se naplaćeni prihodi od prodaje dugotrajne nefinancijske imovine. Prema propisima ovi su prihodi namjenskog karaktera i služe se buduće investicijske aktivnosti.

³⁷⁶ cf. op. cit.: Pravilnik o financijskom izvješćivanju za proračune i proračunske korisnike.

b) Izvještaj o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima)

Izvještaj o poslovanju, po analogiji izvještaja o poslovanju države³⁷⁷ prikazuje klasificirani sažetak i pojedinosti transakcija na prihodima, rashodima, neto stjecanju nefinancijske imovine, i financiranju (neto stjecanje financijske imovine i neto zaduživanje)³⁷⁸.

Sukladno prihvaćenom konceptu, prihod se definira kao transakcija koja povećava neto vrijednost financijske imovine, a rashod kao transakcija koja smanjuje neto vrijednost iste. Ovaj izvještaj oblikovan je na istoj metodološkoj i klasifikacijskoj osnovi kao proračun opće odnosno lokalne države. Iz njega se dobivaju pregledne informacije o rezultatima operativnog poslovanja, investicijskih aktivnosti i financiranja. Konceptija ovog izvještaja omogućava da se on ugradi u izvještaj o izvršenju proračuna i izravno omogućava praćenje udovoljenja proračunskim (plan-
skim) ograničenjima.

S aspekta makroekonomskog upravljanja i ocjene uspješnosti ovaj izvještaj služi za utvrđivanje dva važna analitička salda:

- Prihodi umanjeni za rashode jednaki su **neto saldu poslovanja i predstavljaju** zbirni pokazatelj kontinuirane održivosti poslovanja države;
- Neto posuđivanje (+)/zaduživanje (-) - što je jednako **neto rezultatu transakcija na financijskoj imovini i obvezama i predstavlja** zbirni pokazatelj koji pokazuje koliko financijskih resursa država stavlja na raspolaganje drugim sektorima u gospodarstvu, odnosno koliko koristi resursa stvorenih u drugim sektorima. Zato se taj pokazatelj može smatrati pokazateljem financijskog učinka državnih aktivnosti na gospodarstvo.

c) Izvještaj o novčanim tokovima

Informacije o novčanim tokovima su važne za upravljanje likvidnošću i praćenje proračunskih ograničenja. U ovom izvještaju se prikazuje struktura i ukupan iznos novčanih priljeva i odljeva u izvještajnom razdoblju.

Posebno se promatraju novčani tokovi tekućeg poslovanja, novčani tokovi iz transakcija na nefinancijskoj imovini te transakcija na financijskoj imovini i obvezama. Ukupna neto promjena novčanog salda rezultat je neto promjena novčanog salda ostvarenog iz tri navedene aktivnosti.

Zanimljivo je spomenuti da ovaj izvještaj obvezno sastavljaju samo jedinice lokalne regionalne (područne) samouprave, dok to proračunski korisnici nisu dužni činiti za potrebe eksternog izvještavanja.³⁷⁹

d) Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

Analogijom primjene sustava državne financijske statistike temeljenog na obračunskom konceptu obvezno je i sastavljanje posebnog izvještaja o "ostalim ekonomskim transakcijama".³⁸⁰

U izvještaju o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza iskazuju se svi utjecaji na neto vrijednost, koji nisu rezultat poslovnih aktivnosti odnosno financijskih transakcija.

Ti utjecaji se klasificiraju na promjene u vrijednosti (revalorizacija, procjena ...) i promjene u obujmu imovine i obveza.

³⁷⁷ Prema op. cit.: "GFS 2001", glava 4.9.: "Izvješće o poslovanju države predstavlja sažetak transakcija općeg sektora države u određenom računovodstvenom razdoblju. U biti, te transakcije predstavljaju promjene stanja koje su rezultat obostrano dogovorenih interakcija dviju institucionalnih jedinica, kao što je, na primjer, prodaja robe ili usluge, koju obavlja jedna jedinica i kupnja te robe od strane druge jedinice".

³⁷⁸ Prema op. cit.: "GFS 2001", glava. 4.13.: "Financiranje je jednako neto stjecanju financijske imovine iz političkih razloga, neto stjecanju financijske imovine radi upravljanja likvidnošću, te neto preuzimanju obveza".

³⁷⁹ Posebnosti izrade izvještaja o novčanom toku u sustavu proračuna: Jakir Bajo, I./ Maletić I.: "Izvještavanje o novčanim tokovima", Riznica br. 3/2007, HZRF, Zagreb, str. 12.

³⁸⁰ Prema glavi 4.34. op. cit.: "GFS 2001" posebno se prate transakcije kojima se mijenja stanje nefinancijske imovine države neposrednim stjecanjem i raspolaganjem nefinancijskom imovinom (uključujući i potrošnju trajnog kapitala).

Revalorizacija može bit rezultat inflacije ili pak promjene u tržišnoj vrijednosti imovine odnosno obveza.

"Promjene u obujmu (količini) mogu nastati iz različitih razloga:

- izvanredni događaji kao što su potresi, poplave, požar, rat ... U ovu kategoriju se klasificira i otpis potraživanja, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine (lom, kvar...),
- uobičajeni događaji uključuju prepoznavanje do tada neotkrivene i/ili neprepoznate imovine, primjerice otkriće novog rudnika, izvora nafte ili pak iscrpljenje imovine pod zemljom uslijed vađenja,
- reklasifikacija – kada se neki proračunski korisnik izdvoji iz opće države i postane, npr. javno poduzeće ili obratno, u slučaju restrukturiranja ili spajanja proračunskih korisnika i javnih poduzeća."³⁸¹

6.3.5. NEDOSTACI U PRIMJENI I PRAVCI DOGRADNJE AKTUALNOG RAČUNOVODSTVENOG SUSTAVA

Implementacija i primjena sustava državnog računovodstva primjenom prethodno predstavljenog prilagođenog koncepta nastanka događaja predstavlja značajan pozitivan iskorak prema izgradnji međunarodno komparabilnog i transparentnog sustava izvještavanja o državnim financijama i poslovanju države i njenih sastavnica kao ekonomskih entiteta.

Uvažavajući dosegnuti stupanj gospodarskog razvoja i ostale relevantne elemente i posebnosti nacionalnog gospodarstva i hrvatskog javnog sektora, postavljeni sustav može se ocijeniti optimalnim u ovoj razvojnoj fazi. To naravno ne znači da ne treba težiti njegovoj daljnjoj izgradnji u pravcu efikasnog upravljačkog instrumenta, kako na makro tako i na mikro razini.

Na temelju višegodišnje primjene opisanog sustava državnog računovodstva utemeljenog na prilagođenom konceptu nastanka događaja prepoznaju se konkretna područja na kojima je potrebno dalje razvijati ukupni državni računovodstveni informacijski sustav. Ona se mogu grupirati na sljedeće:

1. Jasno definiranje dosljedne primjene odgovarajućeg računovodstvenog koncepta u procesu planiranja i praćenja izvršenja proračuna i financijskih planova, u odnosu na primijenjeni računovodstveni koncept za praćenje imovine, obveza i rezultata poslovanja subjekata kao ekonomskih jedinica. Po ovom vrlo važnom pitanju u Republici Hrvatskoj ne postoji zadovoljavajući stupanj usklađenosti što nerijetko dovodi do entropije izvještajnog sustava na višim razinama, a još češće ne omogućava provođenje kvalitetne konsolidacije financijskih izvještaja povezanih proračunskih subjekata. Dakle, nužno je precizno definirati ulogu računovodstva kao instrumenta praćenja poslovanja državnih jedinica i kao instrumenta praćenja izvršavanja proračuna i financijskog plana. Ove se dvije uloge računovodstva moraju ili jasno razdvojiti ili u potpunosti poistovjetiti.

To znači da se u procesu planiranja i praćenja izvršavanja proračuna može primijeniti različita računovodstvena osnova priznavanja prihoda i rashoda u odnosu od one koja se primjenjuje za praćenje poslovanja državnog entiteta. U tom slučaju potrebno je odgovarajućim izvještajima iskazati odstupanja.³⁸²

U slučaju primjene istog načela priznavanja prihoda i rashoda potrebno je snagom zakonskog autoriteta inzistirati na uniformnosti i dosljednosti primjene takvog rješenja.

2. Iz prethodno navedenog problema, a u cilju rješavanja postojećeg metodološkog konflikta te racionalizacije izvještajnog sustava, nameće se pitanje opravdanosti razdvajanja jedinstvenog izvještajnog sustava, odnosno oblikovanje zasebnog izvještajnog sustava za

³⁸¹ cf. Jakir Bajo, I./ Maletić I.: "Izveštaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza", "Riznica", br. 2/2007., HZRI F, Zagreb, str. 7.

³⁸² Cf. Op.cit IPSAS 24, www.ifac.org

središnji proračun i proračune JLP(R)S, te njegovog podsustava za izvještavanje o poslovanju proračunskih korisnika koji se iz njih dominantno financiraju. U sadašnjim uvjetima proračunski korisnici prezentiraju temeljne financijske izvještaje na jedinstvenim, propisanim obrascima koji zajedno sadrže preko 1200 pozicija, a pritom najveći broj pozicija ostaje nepopunjen jer se odnosi isključivo na elemente koji se mogu pojaviti samo na razini proračuna, a ne i na razini proračunskih korisnika.

3. Dosljedna primjena prilagođenog računovodstvenog koncepta u dijelu priznavanja prihoda proračunskih subjekata pokazuje ozbiljne manjkavosti u iskazivanju rezultata poslovanja u slučajevima poremećene dinamike financiranja na relaciji proračun-proračunski korisnik. Kao što je predstavljeno, rashodi proračunskih korisnika priznaju se u trenutku nastanka poslovnog događaja, a prihodi u trenutku primitka novca s obilježjem prihoda. Na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu, svako kašnjenje uplate prihoda iz proračuna za financiranje rashoda proračunskih korisnika odražava se negativno na izvještaj o rezultatima poslovanja korisnika. Posljedica toga je da se u pripremi godišnjih financijskih izvještaja nerijetko pribjegava manipulacijama i iskrivljavanju iskazivanju nastalih rashoda, odnosno njihovom "premještanju" u proračunsku godinu u kojoj su ostvareni prihodi koji su im sučeljeni. Time se iskrivljava stvarno stanje javne potrošnje, a u slučaju dosljednog iskazivanja svih rashoda iskazuje se nepovoljan financijski rezultat koji ne odražava stvarno poslovanje i negativno se odražava na subjektivnu ocjenu rada menadžmenta na nižim razinama od strane menadžmenta na višim razinama. Kako se ocjena uspješnosti menadžmenta u javnom sektoru nerijetko ne temelji isključivo na objektivnim ekonomskim pokazateljima često se radije od računovođa traži manipulacija računovodstvenim podacima nego iskazivanje nepovoljnog rezultata.
4. U informacijskom smislu postavljeni sustav pokazuje određene manjkavosti koje proizlaze iz suženog obuhvata financijskih transakcija u odnosu na primjenu koncepta punog nastanka događaja. Ti se nedostaci odnose poglavito na područje kvalitete informacija za upravljanje ukupnim troškovima, a time i na mjerenje efikasnosti poslovanja u nekim djelatnostima javnog sektora. Radi se poglavito o djelatnostima koje su kapitalno intenzivne, a primijenjeni računovodstveni koncept ne predviđa mogućnost kapitalizacije troškova stjecanja dugotrajne imovine i njihovo sustavno vremensko ili funkcionalno alociranje putem amortizacije na mjesta i nositelje troškova. Na taj se način ne stvaraju pretpostavke za izračun ekonomske cijene *outputa* niti u onim djelatnostima gdje su *outputi* egzaktno prepoznatljivi i mjerljivi.
To sužava i prostor optimalnog ekonomskog izbora pri donošenju odluka o načinu izvođenja određenih projekata i obavljanja usluga, primjerice za odlučivanje kupiti ili iznajmiti, raditi sam ili koristiti *outsourcing*, ući u projekt na bazi javno-privatnog partnerstva itd.
5. U kontekstu reforme javnog sektora u pravcu povećanja njegove efikasnosti sve je naglašenija potreba razvoja internog obračuna i njegove konvergencije s eksternim obračunom. Razvojem računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva otklonit će se manjkavosti sustava u razvijanju upravljačkih alata za odlučivanje, tj. specifičnih pokazatelja za mjerenje uspješnosti poslovanja i financijskog poslovanja.
6. Sagledavanjem sveukupnih odnosa, modela financiranja, prirode i značaja pojedinih djelatnosti u hrvatskom javnom sektoru, uočava se da unificiranost primjene jednoobraznog općeg državnog računovodstvenog sustava pokazuje slabosti u praćenju nekih djelatnosti uključenih u sustav opće države. Jedan od izraženih primjera je djelatnost javnog zdravstva. Od uključivanja javnih zdravstvenih ustanova u opisani računovodstveni sustav menadžment u javnom zdravstvu naglašava neusklađenost ovog sustava s potrebama upravljanja, modelu financiranja te značaju i prirodi ove djelatnosti.

Manjkavosti i ograničenja aktualnog računovodstvenog sustava prikazat će se u sljedećem dijelu rada upravo na primjeru poslovanja i djelovanja javnog zdravstva.

7. PRIJEDLOG MODELA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA ZA UČINKOVITIJE UPRAVLJANJE U JAVNOM SEKTORU

U prethodnoj točki ovoga rada predstavljen je razvojni proces i aktualno stanje državnog računovodstvenog informacijskog sustava u Republici Hrvatskoj. Opisani model karakterističan je za većinu tranzicijskih zemalja, a poglavito za zemlje u okruženju Republike Hrvatske.

Dosegnuti razvoj sustava državnog računovodstvenog informacijskog sustava i njegova utemeljenost na prilagođenom konceptu nastanka događaja značajno je unaprijedila informacijsku podlogu te omogućila unaprjeđenje sustava upravljanja u sustavu proračuna.

Hrvatski primjer i istaknuti problemi primjene potvrđuju da svako odstupanje od primjene koncepta punog nastanka događaja predstavlja prepreku za potpuno afirmiranje državnog računovodstva kao jednog od ključnih alata u djelovanju javnog menadžmenta. Pritom valja primijetiti da se nedostaci računovodstveno-informacijske osnovice različitim intenzitetom i kvalitativnim obilježjima odražavaju na upravljanje promatrano s makro aspekta, a različito na upravljanje s mikro aspekta. Za implementaciju računovodstvenog koncepta punog nastanka događaja opravdano se naglašava potreba ispitivanja uspoređivanja troškova i koristi kojima bi njegova primjena rezultirala. Osim toga, kad ispitivanje opravdanosti u određenoj razvojnoj fazi nacionalnog gospodarstva rezultira pozitivnom procjenom, naglašava se daljnja potreba postupnosti uvođenja računovodstvenog koncepta nastanka događaja.

Upravo u tom smislu postupnosti, ne dvojeći o opravdanosti daljnjeg približavanja primjeni računovodstvenog koncepta nastanka događaja u državnom računovodstvu, u radu se predlaže model dogradnje općeg modela državnog računovodstva koji se razvio do primjene prilagođenog koncepta nastanka događaja. Predloženi model ne podrazumijeva ukupne promjene općeg modela državnog računovodstva u pravcu daljnjeg približavanja konceptu punog nastanka događaja nego uvođenje posebnih računovodstvenih podsustava u okviru općeg sustava državnog računovodstva. U ovim računovodstvenim podsustavima u cijelosti je moguće i opravdano primijeniti računovodstveni koncept nastanka događaja. Na taj bi se način u pojedinim segmentima javnog sektora stvorile pretpostavke za korištenje svih prednosti koje primjena koncepta nastanka događaja pruža. Istodobno selektivne primjene ovog modela u segmentima opće države gdje zato postoje izražene potrebe i pretpostavke omogućila bi da se općoj primjeni koncepta nastanka događaja ne pristupa dok se za to ne stvore sve društveno političke i gospodarske pretpostavke i ne ispita ekonomska opravdanost njegove implementacije.

7.1. Pristup primjeni modela državnog računovodstva uz selektivnu primjenu koncepta nastanka događaja

Heterogenost javnog sektora u funkcionalnom i institucionalnom smislu, a posebice u kontekstu primjene različitih modela financiranja, upućuje na to da se primjena unificiranog računovodstvenog koncepta i izvještajnog sustava, različitog od koncepta nastalog događaja, ne pokazuje optimalnim rješenjem za sve njegove sastavnice. To poglavito dolazi do izražaja u okviru subjekta opće države³⁸³.

³⁸³ Poduzetnički segment javnog sektora (tzv. Government Business Enterprises) primjenjuje MSFI te se u ovom radu ne razmatra.

Ograničenja koja proizlaze iz sužavanja informacijske osnovice zbog primjene prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja manje su izražene u praćenju izvršavanja nekih funkcija države kao što su primjerice: nacionalna obrana, nacionalna sigurnost, održavanje unutarnjeg reda i mira, upravljanje i gospodarenje nacionalnom povijesnom, prirodnom i kulturnom baštinom. U tim djelatnostima vrlo su izražene specifičnosti pojedinih oblika imovine kojom se upravlja te se primjena prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja čini optimalnom u zadanim financijskim i društveno-ekonomskim okolnostima. Tržišni mehanizmi mjerenja učinaka u ovim djelatnostima ne funkcioniraju, a same učinke najčešće nije moguće egzaktno kvantificirati i vrijednosno izraziti. To nadalje implicira da se u tim djelatnostima ne mogu egzaktno primijeniti pokazatelji ekonomičnosti, uspješnosti i djelotvornosti. Istodobno prelazak na računovodstveni koncept punog nastanka događaja u tim djelatnostima iziskuje složeni pripremi proces od stvaranja informacijskih, političkih, pravnih i tehnoloških pretpostavki do pažljivog procjenjivanja koristi i troškova za uvođenje i operacionalizaciju u praksi.

S druge strane, u nizu drugih djelatnosti javnog sektora, proizvodnja, distribucija i konzumacija većine dobara i usluga s karakterom mješovitog javnog dobra u značajnoj je mjeri usmjerena ciljanoj društvenoj grupi ili pojedincu te je egzaktno kvalitativno i kvantitativno prepoznatljiva.

U tim se djelatnostima imovina ne razlikuje svojim pojavnim oblicima i funkcionalnim svojstvima od imovine u privatnom sektoru. Proizvodno-uslužni proces također je podudaran procesima u poduzetničkom sektoru. S obzirom da su *outputi* prepoznatljivi i pojedinačno mjerljivi to je i način utvrđivanja ukupnog prihoda moguće je izravno povezati s cijenama i količinom isporučenih dobara i usluga.

Posebnost utvrđivanja prihoda na spomenuti način u javnom sektoru proizlazi iz njegova neprofitnog karaktera koji determinira i načinu formiranja prodajne cijene. Na utvrđivanje prodajne cijene tržišni zakon ponude i potražnje nema bitnog utjecaja, već se one u pravilu određuju administrativno od strane izvora financiranja, odnosno države kao dominantnog naručitelja dobara i usluga³⁸⁴.

Zbog odsustva profita kao cilja poslovanja, temeljna jednadžba profita može se izraziti:

$$\text{Profit} = 0 = \text{TR} - \text{TC}$$

Imajući u vidu strukturu ukupnih troškova izraz se može proširiti:

$$\text{Profit} = 0 = \text{TR} - (\text{FC} + \text{VC})$$

Iz prethodnog izraza proizlazi da vrijedi:

$$\text{TR} = \text{VC} + \text{FC}$$

Odnosno, primjenom CVP analize koja uzima u razmatranje odnos prihoda od isporuka dobara i usluga, pripadajućih varijabilnih troškova i isporučenih količina dobara i usluga, te ukupne fiksne troškove izraz poprima oblik:

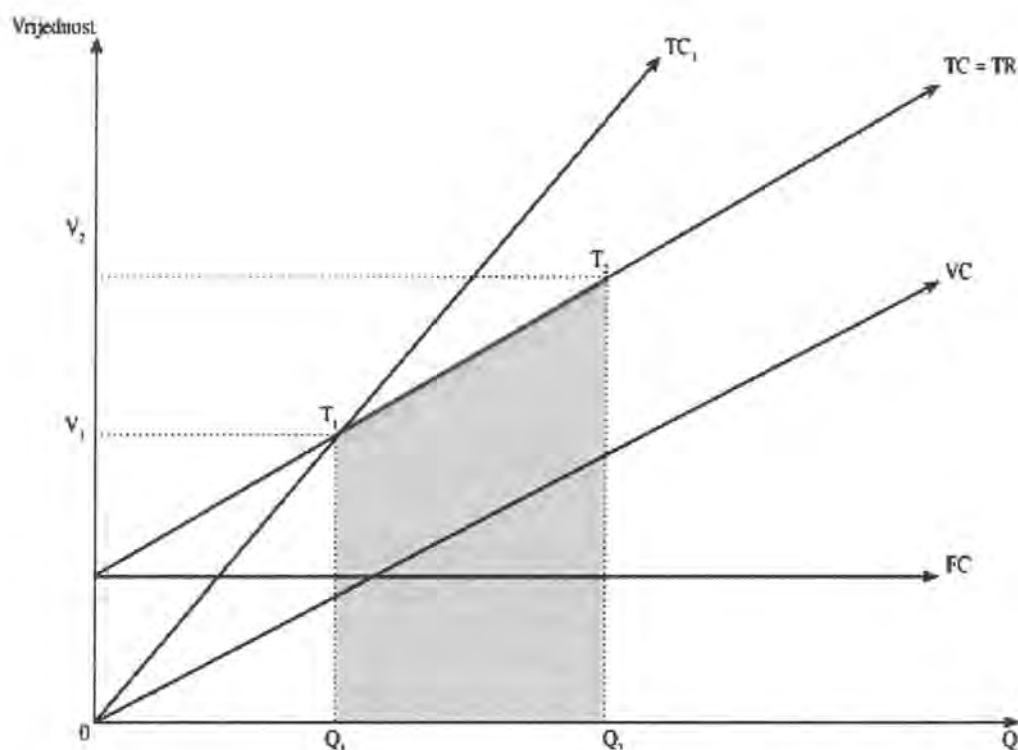
$$\text{Profit} = 0 = \sum_{i=1}^n (P_i - VC_i) Q_i - FC$$

Gdje: **TR** = ukupan prihod, **TC** = ukupni troškovi, **FC** = fiksni troškovi, **VC** = varijabilni troškovi, **P** = cijena (naknada), **Q** = količina outputa, **i** = jedinična isporuka.

³⁸⁴ Određivanje cijena u javnom sektoru složeno je i značajno pitanje iz područja javnih financija. Zbog prirodnih i drugih monopola te eksternih faktora cijene se ne utvrđuju tržišno već ih država određuje uvažavajući kriterije: učinkovitosti raspodjele resursa, pokrivanje troškova proizvodnje i pravednosti raspodjele. Cijene se u pravilu nazivaju naknadama korisnika, a teorijske preporuke za njihovo utvrđivanje su na razini graničnih troškova ili prosječnih troškova. Treći način je tzv. dvodjelna tarifa (fiksni paušalni iznos za pristup korištenju + varijabilni iznos u visini graničnog troška). Više o konceptima utvrđivanja cijena u javnom sektoru cf.: (1) Kesner-Škreb, M.: "Određivanje cijena u javnom sektoru", Financijska praksa, br.10/1996.g, Institut za javne financije, Zagreb, 1996.g, str.91.-93.; (2) Rosen, H. S.: "Public finance", IRWIN, Illinois, 1988.g.; (3) IMF: "Public Expenditures Handbook", Washington, 1991.

Ovakav koncept podrazumijeva da razina ukupnog prihoda (TR) mora pratiti razinu ukupnih troškova (TC) neovisno o razini isporučenih *outputa*. U poduzetničkom konceptu, gdje se u strukturu prodajnih cijena uključuje i profit, moguće je CVP analizom³⁸⁵ egzaktno utvrditi točke pokrića fiksnih i ukupnih troškova. U neprofitnim subjektima javnog sektora utvrđivanje točke pokrića ukupnih troškova kao donje razine isporuka koja osigurava ekonomično i profitabilno poslovanje ima drugačije informacijsko značenje. Posebnost ovih jedinica je zadovoljavanje općih i zajedničkih potreba uz ograničeno djelovanje ekonomskih zakonitosti. Stoga razina isporuka dobara i usluga nije determinirana mogućnošću ostvarivanja profita, nego rasponom koji je određen minimalno potrebnim standardom zadovoljavanja javnih potreba i maksimalno raspoloživim financijskim sredstvima za njihovo financiranje.

Takav se odnos može prikazati grafički:



Slika 7.1. Grafikon kretanja prihoda i troškova u jedinici javnog sektora

Objasnenje simbola:

Q_1 – minimalna razina isporuka javnog dobra koju je društveno-ekonomski opravdano „proizvoditi“ putem jedinice javnog sektora (npr. bolnice, škole i sl.). Do te razine ekonomski je opravdano, zbog visoke razine fiksnih troškova po jedinici *outputa*, koristiti pojedinačno skuplje, alternativne mogućnosti zadovoljavanja javnih potreba.

V_1 – ukupna vrijednost isporuka javnog dobra za razinu Q_1

Q_2 – maksimalna razina isporuka javnog dobra sukladno financijskim ograničenjima (godišnjim proračunom) i utvrđenim društvenim standardom

V_2 – ukupna vrijednost isporuka javnog dobra za razinu Q_2

FC – fiksni troškovi obavljanja djelatnosti

VC – varijabilni troškovi obavljanja djelatnosti

TC – ukupni troškovi obavljanja djelatnosti

TR – ukupan prihod

TC_1 – ukupni troškovi alternativnog zadovoljavanja javnih potreba

³⁸⁵ Engl. skraćeno; CVP – Cost – Volume – Profit Analysis. Više o primjeni cf. op. cit.: Young, D., str.82.-85.

Iz grafikona je vidljivo da se minimalno ekonomski opravdano i/ili maksimalno financijski moguće djelovanje jedinica javnog sektora kreće u rasponu koji određuju točke $T_1(V_1, Q_1)$ i $T_2(V_2, Q_2)$ pri čemu:

$$V_1 = f(Q_1), \text{ odnosno } V_1 = Q_1 \times p_i$$

$$Q_2 = f(V_2), \text{ odnosno } Q_2 = \frac{V_2}{p_i}$$

gdje je p_i jedinična naknada (cijena), a $TR = TC$

U tom rasponu ukupni prihodi (TR), zbog isključivanja profita iz cijena (naknada), trebaju biti izjednačeni s ukupnim troškovima (TC).

Zbog nemogućnosti uključivanja profita u vrijednost jediničnih cijena (naknada) nameće se zaključak da se razina ukupnog prihoda, izjednačenog s ukupnim troškovima, neprofitnih jedinica javnog sektora može izraziti kao linearna funkcija, odnosno polinom prvog stupnja:³⁸⁶

$$y(x) = ax + b, a \neq 0$$

odnosno konkretno

$$TR = TC = Vc_i \times Q_i + FC$$

gdje $i \in (Q_1, Q_2)$, a Vc_i jedinični varijabilni trošak

Na taj način osigurava se dostatna razina prihoda za obavljanje djelatnosti od javnog interesa u rasponu isporuka između točaka Q_1 i Q_2 .

Ovaj princip *de facto* predstavlja specifično formiranje iznosa cijena (naknada) analogijom tzv. dvodjelne tarife. Fiksni troškovi financiraju se kao svojevrsni „paušal“ neovisno o razini isporuka, a varijabilni dio kreće se razmjerno graničnim ili prosječnim troškovima za određenu razinu isporuka.

S obzirom na proračunska financijska ograničenja u jedinicama javnog sektora nerijetko postoji i višak proizvodnih i uslužnih kapaciteta. Dio proizvoda i usluga u navedenim djelatnostima nema karakter javnog dobra i isporučuje se na tržištu. U tom segmentu prodajne cijene opravdano je formirati i prema tržišnim kriterijima, odnosno u njihovu formiranju opravdano je uključiti i određeni profit. Tim dijelom poslovanja državne jedinice ostvaruju tzv. vlastite prihode. Primjeri ovih djelatnosti u okviru opće države najizraženiji su u okviru zdravstvene zaštite i liječenja, socijalne skrbi i obrazovanja (predškolskog, osnovno školskog, srednje školskog i visokog obrazovanja).

U tom se segmentu djelovanja javnog sektora sve intenzivnije se osjeća i sudjelovanje privatnog sektora. To posljedično znači da je tom segmentu moguće i potrebno pristupiti različito u odnosu na opća rješenja koja se primjenjuju na razini opće države.

Elemente uspješnosti subjekata javnog sektora u tim djelatnostima moguće je, dakle, valorizirati i egzaktnim specifičnim financijskim pokazateljima, iako financijski učinci poslovanja nisu primarni za ocjenu uspješnosti. Nadalje, moguće ih je uspoređivati na razini istovrsnih nositelja troškova i mjesta troškova. Ti pokazatelji, dakle, u ekonomskom smislu, mogu upotpuniti elemente za ocjenu ukupne uspješnosti menadžmenta institucionalnih jedinica koje određene djelatnosti obavljaju.

7.2. Informacijska obilježja i značaj primjene modela državnog računovodstva uz selektivnu primjenu koncepta nastanka događaja

Polazeći od navedenoga, nameće se zaključak da je u okviru integralnog državnog računovodstveno informacijskog sustava (dalje u tekstu koristit će se kratica: DFIS) moguće i opravdano uspostaviti računovodstveno informacijski **pod sustav** koji će omogućiti egzaktno ekonomsko-financijsko praćenje *inputa* i *outputa* pojedinih djelatnosti, efikasno upravljanje troškovima i ukupnom

³⁸⁶ Više cf. Šego, B.: „Matematika za ekonomiste“, Potecon, Zagreb, 2000., str. 247. – 251.

imovinom, te generirati ostale kvalitetne informacije za odlučivanje javnog menadžmenta, kako na makro tako i na mikro razini.

Za uspostavljanje i implementaciju takvog modela računovodstveno-informacijskog sustava potrebno je definirati njegove:

- osnovne elemente,
- ispitati potrebu, način i dinamiku implementacije,
- definirati i uskladiti stupanj njegove konvergencije s ukupnim DFIS i sustavom financiranja,
- sagledati prednosti i mogućnosti koje pruža u kontekstu upravljanja i nužnih racionalizacija u javnom sektoru.

Računovodstveni model mora biti na tragu suvremenih međunarodnih trendova što znači da treba:

- pridonijeti harmonizaciji ukupnog DFIS-a s međunarodnim okruženjem
- omogućiti razvoj internog obračuna, odnosno konvergenciju internog i eksternog obračuna državnog subjekta koji ga primjenjuje.

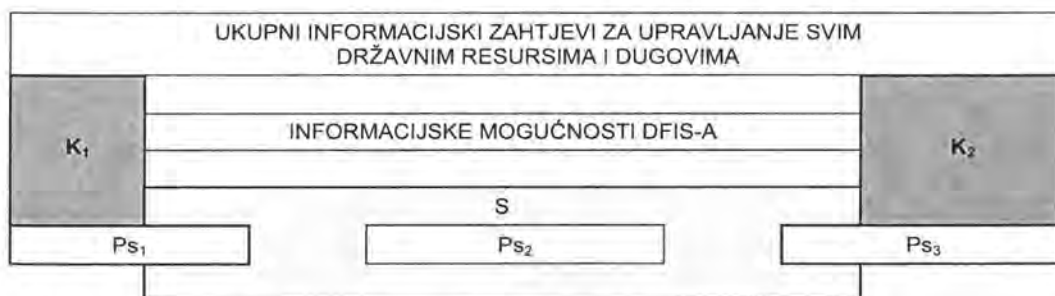
Sva navedena obilježja upućuje na to da se primjereni računovodstveno-informacijski podsustav mora temeljiti na **konceptu punog nastanka događaja** koji će uz navedeno, menadžmentu državnih subjekata koji ga primjenjuju, generirati pouzdanu informacijsku podlogu za odlučivanje u vođenju operativnog poslovanja, a javnom menadžmentu na višim razinama informacije potrebne za sagledavanje stvarnog učinka i stvarne potrošnje u određenoj djelatnosti kao segmentu ukupnog javnog sektora odnosno opće države.

U uvjetima kada se DFIS ne temelji na konceptu nastanka događaja navedeno implicira potrebu dogradnje uvođenjem DFIS-a računovodstvenih podsustava funkcionalno sličnih subjekata, odnosno državnih institucionalnih jedinica koje obavljaju istu djelatnost.

Pritom, različitost djelatnosti državnih institucionalnih jedinica kao i način njihova financiranja mogu značiti da je u okviru DFIS-a potrebno ustrojiti više računovodstvenih podsustava.

Polazeći od prethodno navedenih tvrdnji, mjesto i uloga računovodstvenih podsustava u okviru DFIS-a utemeljenog na različitim računovodstvenim konceptima pokazuje se slikama u nastavku.

Tako slika 7.2. pokazuje da DFIS utemeljen na novčanom konceptu pruža znatno uži spektar informacija no što su ukupni informacijski zahtjevi za upravljanje resursima i dugovima. Ove manjkavosti šire su obrazložene u poglavlju 5. gdje su istaknuta sva bitna obilježja primjene novčanog računovodstvenog koncepta.



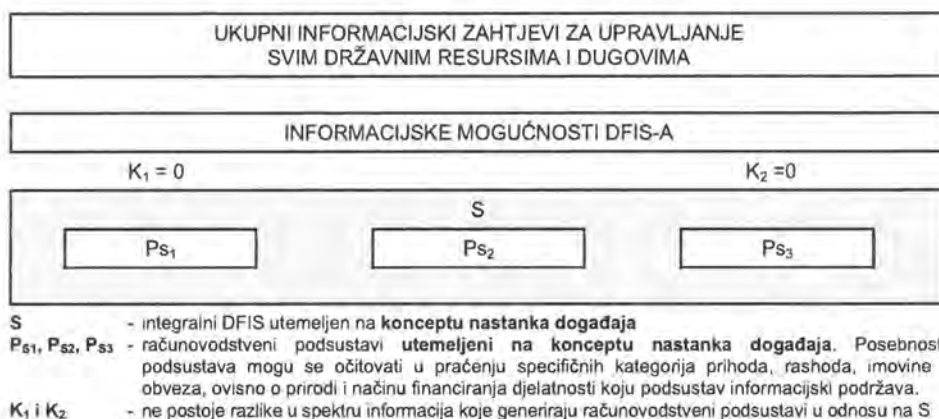
- S** - integralni DFIS utemeljen na **novčanom računovodstvenom konceptu**
- Ps₁** - računovodstveni podsustav utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja
- Ps₂** - računovodstveni podsustav utemeljen na novčanom računovodstvenom konceptu
- Ps₃** - računovodstveni podsustav utemeljen na konceptu punog nastanka događaja
- K₁** - spektar dodatnih informacija koje generira Ps₁ u odnosu na S
- K₂** - spektar dodatnih informacija koje generira Ps₃ u odnosu na S

Slika 7.2. Informacijski obuhvat DFIS-a utemeljenog na novčanom konceptu i mogućih podsustava

Primjena novčanog koncepta u planiranju i računovodstvenom praćenju financijskog poslovanja svih subjekata koji se financiraju iz proračuna kojega informacijski podržava DFIS ne mora biti obvezujuća.

Na slici su proračunski subjekti koji primjenjuju isti novčani računovodstveni koncept obuhvaćeni podsustavom s oznakom Ps_2 . Informacije o njihovu poslovanju bit će sužene jednako kao informacije o proračunu kao ukupnom sustavu (S).

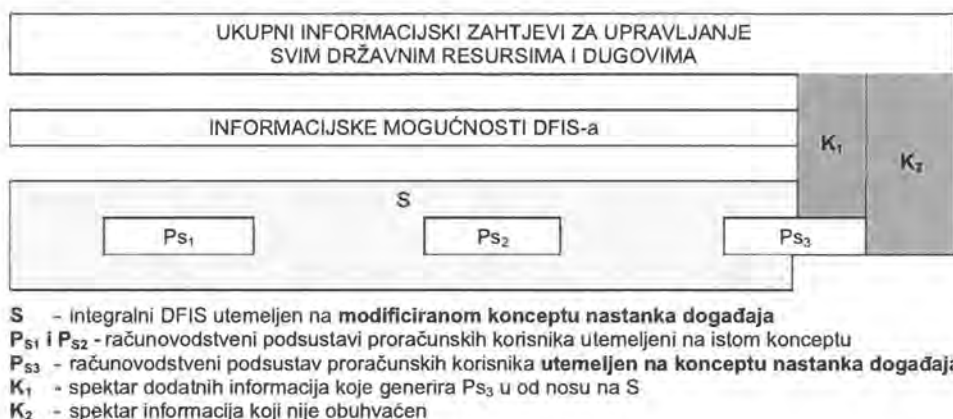
Mogućnost uspostavljanja računovodstvenih podsustava različitih od računovodstva sustava proračuna, odnosno DFIS-a pokazani su s oznakama Ps_1 i Ps_2 . Ustrojavanjem ovih podsustava ublažile bi se informacijske manjkavosti DFIS-a u dijelu informacija koje su potrebne za mikro i makro upravljanje ukupnim resursima i dugovima funkcionalno povezanih skupina proračunskih subjekata. Ove razlike na slici su označene K_1 i K_2 . Što su primijenjeni računovodstveni koncepti prikazanih podsustava bliži konceptu nastanka događaja to su razlike u opsegu i kvaliteti informacija u odnosu na DFIS veće.



Slika 7.3. Informacijski obuhvat DFIS-a utemeljenog na konceptu nastanka događaja i mogućih podsustava

Slika 7.3. prikazuje varijantu u kojoj je DFIS utemeljen na konceptu nastanka događaja te stoga može udovoljiti informacijskim zahtjevima za upravljanjem ukupnim resursima i dugovima. U okviru ovako postavljenog DFIS-a mogu se uz primjenu istog računovodstvenog koncepta uspostaviti računovodstveni podsustavi (Ps_1 , Ps_2 , Ps_3) pojedinih funkcionalnih skupina državnih jedinica. Razlozi za uspostavljanje ovih podsustava mogu biti njihove funkcionalne posebnosti ili racionalizacija računovodstvenog praćenja i izvještavanja u slučaju jednostavnih poslovnih procesa.

Razlika uz spektru informacija koje podsustavi Ps_1 , Ps_2 , Ps_3 u odnosu na ukupan sustav S nema.



Slika 7.4. Informacijski obuhvat DFIS-a utemeljenog na prilagođenom konceptu nastanka događaja i mogućih podsustava

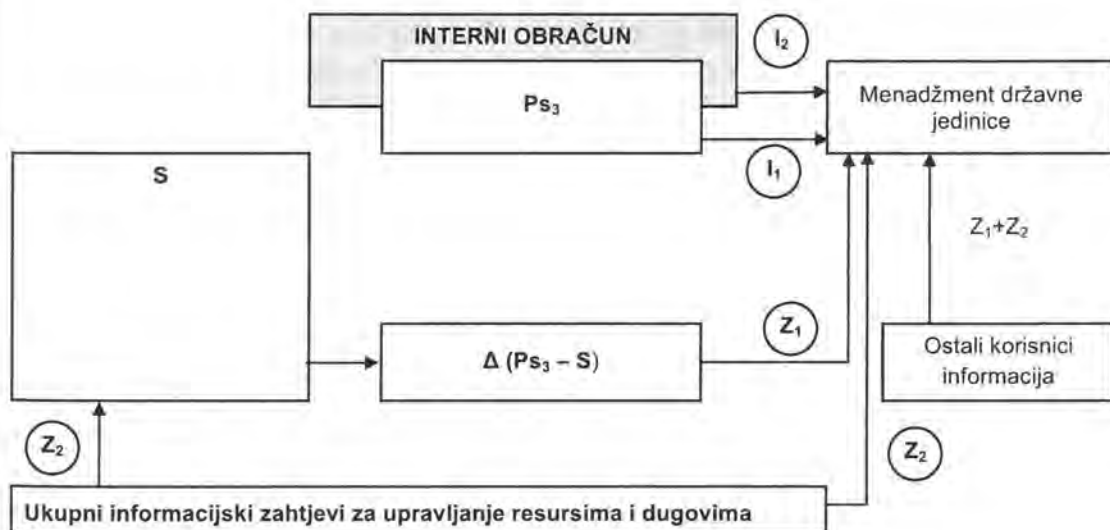
Slika 7. 4. pokazuje varijantu u kojoj je DFIS utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja. U okviru ovoga sustava moguće je uspostaviti podsustave Ps_1 i Ps_2 utemeljene na istom računovodstvenom konceptu ako za to ima posebnih razloga kao što je to navedeno u obrazloženju prethodne slike. Postoje, međutim, funkcionalne i institucionalne skupine državnih subjekata čije informacijske potrebe nisu zadovoljene informacijskim mogućnostima koje pruža DFIS. Što je primijenjeni koncept računovodstva DFIS-a udaljeniji od koncepta nastanka događaja to će spektar nedostajućih informacija biti veći.

Stoga u takvim slučajevima za određene funkcionalno slične i povezane državne jedinice valja uspostaviti računovodstveni podsustav utemeljen na konceptu punog nastanka događaja.

S obzirom na obrazložene poteškoće uvođenja koncepta punog nastanka događaja na razini ukupnog DFIS -a, pokazuje se optimalnim na razini države koja još nije spremna na uvođenje koncepta punog nastanka događaja uspostaviti računovodstveni sustav na objektivno mogućoj razini prilagodbe konceptu nastanka događaja. Unaprjeđenje ovakvog sustava može se postići uspostavljanjem računovodstvenih podsustava za pojedine grupacije državnih jedinica koje s izraženim potrebama, a bez opsežnih priprema i ulaganja mogu primijeniti računovodstveni koncept nastanka događaja. Primarni kriteriji za uspostavljanje ovih računovodstvenih podsustava su struktura imovine kojom raspolažu, način financiranja i djelatnost kojom se bave.

To su djelatnosti koje se obavljaju na način i na principima vrlo sličnima poduzetništvu, poglavito državnih poduzeća, s osnovnom razlikom u odsutnosti profita kao glavnog motiva i cilja poslovanja. Takav podsustav na prethodnoj slici označen je kao Ps_3 .

U odnosu na informacijske mogućnosti DFIS-a, ovaj podsustav generira širi spektar informacija (K_1) i time cjelovitije udovoljava ukupnim zahtjevima za upravljačkim informacijama.



- S** - DFIS utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja
- Ps₃** - računovodstveni podsustav državnih jedinica utemeljen na nastanku događaja. Podsustav informacijski prati ukupne resurse i obveze državne jedinice subjekta pri čemu se oslanja na **interni obračun** (računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo).
- I₁** - informacije koje generira Ps₃ u dijelu financijskog računovodstva. Informacije su relevantne za praćenje financijskih ograničenja zadanih financijskim planom i iskazivanje sintetiziranih podataka o financijskom položaju i rezultatima poslovanja
- I₂** - informacije na temelju kojih su generirane informacije I₁ i dodatne informacije potrebne za upravljanje pojedinim segmentima poslovanja proračunskog subjekta
- Z₁** - informacijski zahtjevi DFIS-a sukladno primjeni prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja
- Z₂** - informacijski zahtjevi za potrebe šireg sagledavanja stanja i poslovanja te potrebe upravljanja
- Δ (Ps₃ - S)** - razlika u opsegu i kvaliteti informacija koje generira podsustav Ps₃ u odnosu na sustav S.

Slika 7.5. Tijek informacija u praćenju aktivnosti državnih jedinica

U ovako postavljenom modelu DFIS-a s uključenim podsustavima utemeljenim na konceptu nastanka događaja vrlo mali spektar informacija ostaje izvan ukupnih informacijskih potreba (K₂). To su samo one informacije koje se odnose na specifičnu imovinu javnog sektora.

Tijek informacija u ovako postavljenom DFIS-u može se prikazati slikom 7.5.

Kao što se iz obrazloženja korištenih simbola može zaključiti predloženi integralni DFIS sastojao bi se od **općeg računovodstvenog sustava utemeljenog** na prilagođenom konceptu nastanka događaja i povezanih **podsustava utemeljenih na punom konceptu nastanka događaja**. Takav bi DFIS generirao, osim unificiranih zajedničkih informacija za sve državne jedinice još i širi spektar dodatnih informacija o financijskom poslovanju i stanju pojedinih državnih segmenata (djelatnosti) i institucionalnih jedinica koje ga čine.

Ovako postavljeni DFIS, optimalan je za sve zemlje kao postupan i racionalan korak prema općoj implementaciji i primjeni računovodstvenog koncepta punog nastanka događaja.

Model je primjenjiv i u zemljama koje primjenjuju novčani računovodstveni koncept uz uvažavanje značajnih informacijskih razlika između novčanog i obračunskog koncepta.

Stoga se u nastavku rada predlažu elementi ovakvoga modela DFIS-a, obrazlažu prednosti njegove primjene te način konkretne implementacije.

7.3. Osnove modela državnog računovodstva uz selektivnu primjenu koncepta nastanka događaja

Sukladno prethodnim obrazloženjima i pristupu uspostavljanja novog modela DFIS-a mogu se navesti njegove temeljne sastavnice. To su:

- 1. Računovodstveno-informacijski sustav opće države utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja,³⁸⁷**
- 2. Računovodstveni informacijski podsustav(i) za određene funkcionalne skupine državnih subjekata utemeljen na konceptu punog nastanka događaja, i³⁸⁸**
- 3. Poveznice sustava i podsustava utemeljenih na različitim računovodstvenim konceptima**

7.3.1. OBILJEŽJA RAČUNOVODSTVENO INFORMACIJSKOG SUSTAVA OPĆE DRŽAVE

Računovodstveno-informacijski sustava opće države temelji se na prilagođenom računovodstvenom konceptu nastanka događaja. O obilježjima prilagođenih računovodstvenih modela nastanka događaja iscrpno je pisano u 5. poglavlju ovog rada te se u nastavku ističu posebnosti jedne od mogućih varijacija računovodstvenog modela na temelju prilagođenog koncepta nastanka događaja.

U odnosu na primjenu računovodstvenog koncepta punog nastanka događaja ovaj pretpostavljeni računovodstveni model obilježavaju sljedeće prilagodbe:

- 1. Prihodi državnih jedinica priznaju se na temelju primitka novca**, dakle, na novčanom računovodstvenom konceptu.
- 2. Rashodi utrošaka kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave**, dakle ne u trenutku stvarne potrošnje. Iznimno u nekim djelatnostima (trgovina, proizvodnja i zdravstvena djelatnost) rashodi se priznaju sukcesivno tijekom njihove prodaje, odnosno trošenja u procesu obavljanja djelatnosti.
- 3. Troškovi stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine male vrijednosti sitnog inventara ne kapitaliziraju se**, već se u cijelosti iskazuju kao rashod u trenutku nabave.
- 4. Troškovi stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine ne kapitaliziraju se i ne raspoređuju sustavno na vremenskoj ili funkcionalnoj osnovi u rashode razdoblja tijekom korisnog vijeka uporabe**. Dakle, ne obračunavaju se godišnje svote amortizacije, nego se u

³⁸⁷ U daljnjem tekstu zbog pojednostavljenja za ovaj dio DFIS-a koristit će se izraz *sustav*.

³⁸⁸ U daljnjem tekstu zbog pojednostavljenja za ovaj dio DFIS-a koristit će se izraz *podsustav*.

rashode izvještajnog razdoblja u kojemu je stjecanje izvršeno uključuje ukupan trošak nabave. Ovaj se princip primjenjuje i na dane predujmove u postupku nabave kao i na investicije u tijeku, dakle, neovisno što proces nabave nije okončan, odnosno imovina nije osposobljena za namjeravanu upotrebu.

5. **Povećanje imovine prilikom stjecanja nefinancijske imovine bez troška nabave** (primljene kapitalne donacije) ne priznaje se kao prihod već se izravno uvećavaju izvori vlasništva (javni kapital).
6. **Trošenje dugotrajne nefinancijske imovine tijekom administrativno procijenjenog korisnog vijeka uporabe iskazuje se na teret izvora vlasništva** (javnog kapitala) primjernom proporcionalne metode obračuna ispravka vrijednosti.
7. **Neotpisana vrijednost dugotrajne nefinancijske imovine prilikom otuđenja ili rashodovanja ne iskazuje se kao rashod** što proizlazi iz činjenice da je ukupan rashod priznat u trenutku stjecanja.
8. **Promjene vrijednosti i obujma imovine i obveza** ne održavaju se na financijski rezultat već se izravno odražavaju na vrijednost izvora vlasništva (javnog kapitala).

Iz obilježja ovog računovodstvenog modela razvidno je da se radi o prilagođenom računovodstvenom konceptu nastanka događaja u čijem žarištu su **financijska imovina i obveze**, a nefinancijska imovina je u drugom planu te se u bilanci prati samo radi upotpunjenja informacija o ukupnim resursima.

Opisani računovodstveni model s manjim prilagodbama često je zastupljena varijanta otklona od punog nastanka događaja.

Prilagodba ovoga modela polazi od pretpostavki da su prihodi subjekata opće države pretežno nerekipročni, odnosno da ne podrazumijevaju konkretnu protučinidbu kao osnovu za njihovo stjecanje. Time spektar informacija o promjeni potraživanja kao važnom dijelu financijske imovine nije uključen u sagledavanje financijskog rezultata poslovanja. U djelatnostima državnih jedinica koje značajno ostvaruju recipročne prihode, dakle one prihode koji se ostvaruju temeljem konkretnih isporuka javnih dobara i usluga, ovakav pristup ne udovoljava potrebi cjelovitog i objektivnog sagledavanja poslovne uspješnosti odnosno financijskog rezultata poslovanja. U obavljanju takvih djelatnosti kontinuirano nastaju troškovi potrebni za "proizvodnju" javnih dobara i usluga koji se priznaju u rashode razdoblja u kojemu su nastali. S druge strane, za isporučena dobra i usluge iskazuju se potraživanja temeljem ugovornih odnosa. Ova se potraživanja u pravilu naplaćuju s vremensko odgodom što onemogućava istodobno sučeljavanje priznatih rashoda s ostvarenim prihodima s obzirom da se prihodi priznaju tek u trenutku primitka novčanih sredstava. U uvjetima poremećene likvidnosti u gospodarstvu i javnom sektoru ovakav neujednačeni pristup u priznavanju rashoda i prihoda može potpuno iskriviti informacije o financijskom rezultatu izvještajnog razdoblja.

U opisanom računovodstvenom modelu sučeljavanje nastalih rashoda u svrhu ostvarivanja prihoda moguće je samo u idealnim uvjetima što podrazumijeva da su trenutak isporuke i trenutak naplate za isporuku izjednačeni ili skoro izjednačeni.

Sljedeće značajno odstupanje od koncepta nastanka događaja je **neravnomjerno** priznavanje rashoda zbog trošenja dugotrajne nefinancijske imovine. Kako je prethodno navedeno, izvještajno razdoblje u kojemu je stjecanje dugotrajne nefinancijske imovine nastalo u cijelosti je opterećeno ukupnim troškom stjecanja dok se u sljedećim razdobljima tijekom uporabe ove imovine troškovi amortizacije ne pojavljuju. U djelatnostima koje se obavljaju pružanjem konkretnih usluga ili isporukom dobara ovakav pristup znatno otežava sustavno praćenje ukupnih troškova po izvršiteljima (mjestima troška), a poglavito po vrstama i količinama isporuka (nositeljima troška).

Zbog navedenih, a i ostalih manje izraženih manjkavosti ovaj osnovni državni računovodstveni model valja dograditi uvođenjem računovodstvenog podsustava primjerenog srodnim funkcionalnim i institucionalnim grupama proračunskih subjekata u sustavu opće države.

7.3.2. OBILJEŽJA RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJSKIH PODSUSTAVA ZA ODREĐENE FUNKCIONALNE SKUPINE DRŽAVNIH SUBJEKATA

Uvođenje računovodstvenog informacijskog podsustava predlaže se za državne jedinice koji u okviru svoje djelatnosti ostvaruju prihode na specifičnom tržištu. Dakle, ne radi se o državnim jedinicama - tipičnim proračunskim korisnicima koji se, sukladno planu proračuna i financijskom planu, financiraju prijenosom sredstava iz proračuna u točno određenim iznosima i za točno određene vrste rashoda. Radi se o državnim jedinicama koje svoje pravo na financijska sredstva iz proračuna mogu ostvariti, a unaprijed primljena sredstva opravdati, točno definiranom količinom i vrstom isporuka dobara i usluga. Država se kod navedenih državnih jedinica pojavljuje de facto kao kupac dobara i usluga. Stoga je uvodno navedeno da ove državne jedinice djeluju na specifičnom tržištu koje se **dominantno sastoji od same države i u manjoj mjeri od sudionika na slobodnom tržištu.**

Posebnost ovakvih odnosa na opisanom tržištu ogleda se u činjenici da se prodajna cijena isporuka ne određuje na temelju ponude i potražnje. Potražnju determinira dominantni kupac - država sukladno poreznim potrebama, usmjerenim standardima njihova zadovoljavanja i financijskim mogućnostima utvrđenim proračunom. Kupac, dakle, određuje i količinu i cijenu isporuke, a isporučitelj je obvezan pod zadanim uvjetima i uz raspoložive resurse isporučiti predviđenu količinu dobara i usluga. S obzirom da je količina isporuka limitirana raspoloživim financijskim sredstvima dominantnog kupca, isporučitelj višak svoje ponude može plasirati na slobodnom tržištu, pri čemu i cijene svojih isporuka može određivati na ekonomskim načelima.

Opisani ekonomski položaj isporučitelja upućuje na zaključak da, kao svojevrсни *kvazi* poduzetnik, za uspješno upravljanje poslovanjem mora raspolagati znatno širim spektrom informacija nego što mu to omogućava opći računovodstveni model države.

Istina, dodatne informacije za potrebe upravljanja moguće je generirati u okviru internog obračuna, no ostaje problem nemogućnosti integriranja dobivenih informacija u opći državni računovodstveni informacijski sustav. Nadalje, zbog visokog stupanja neharmoniziranosti i divergencije eksternog i internog izvještajnog sustava uporabljivost ovih informacija za upravljanje na makro razini je neznatna.

Stoga, opći model državnog računovodstva i sustava izvještavanja u prijelaznoj fazi ka primjeni koncepta nastanka događaja treba nadopuniti **podsustavom utemeljenim na konceptu nastanka događaja.**

Obilježja računovodstvenog koncepta nastanka događaja na kojemu se temelji predloženi podsustav iscrpno su predstavljena i obrazložena u poglavlju 5. ovoga rada.

U nastavku se stoga ponavljaju samo osnovne značajke ovog računovodstvenog koncepta i metodološki postupci njegove implementacije u odnosu na opći model državnog računovodstva utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja.

7.3.2.1. Priznavanje elemenata financijskih izvještaja

Priznavanje elemenata financijskih izvještaja u predloženom računovodstvenom informacijskom podsustavu utemeljenom na konceptu nastanka događaja u cijelosti se treba provoditi na način koji je detaljno prikazan u poglavlju 5. ovoga rada. To znači da u potpunosti treba prihvatiti preporuke, u osnovi podudarnih, međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i međunarodnih sustava državne financijske statistike.

Polazna pretpostavka za cjelovitu primjenu ovog modela izgradi priprema pouzdane informacijske osnovica o sveukupnim resursima i dugovima.

Za to je potrebno korektno prepoznati, popisati i klasificirati sveukupnu imovinu. Nakon utvrđivanja stvarnog fizičkog stanja sveukupne imovine potrebno je što pouzdanije procijeniti njenu stvarnu financijsku i funkcionalnu vrijednost, odnosno predvidivi korisni vijek uporabe.

Osiguravanje objektivnih informacija o stanju imovine neophodno je za primjenu određenih metoda obračunavanja amortizacije kao ekonomske kategorije i na taj način upotpunjavanja informacija o ukupnim troškovima izvještajnih jedinica.

Osim sukcesivnog priznavanja troškova dugotrajne nefinancijske imovine u korisnom vijeku upotrebe, u izvještajnom razdoblju ostvarenim prihodima treba sučeljavati i stvarne utroške kratkotrajne nefinancijske imovine. Ovo je poglavito značajno u djelatnostima za čije obavljanje je potrebno intenzivno angažiranje kratkotrajnih materijalnih resursa. To su prije svega djelatnosti zdravstva, stacionarne socijalne skrbi, poslovanje s robnim zalihama, prateće proizvodnje i trgovine i dr.

Računovodstveni koncept nastanka događaja³⁸⁹ podrazumijeva priznavanje poslovnih događaja i transakcija u trenutku kada su se one stvarno i dogodile. Ovaj je računovodstveni koncept sveobuhvatan u pogledu priznavanja i prezentiranja stanja i promjena ukupnih resursa, dugova i izvora vlasništva izvještajne jedinice.

Primjenom računovodstvenog koncepta nastanka događaja prihodi se priznaju u trenutku ostvarenja (kada su zaradjeni), a rashodi u trenutku kada su u funkciji ostvarenja prihoda stvarno i nastali. Time se ostvaruje načelo sučeljavanja prihoda i rashoda u obračunskom razdoblju. To znači da se u rashode razdoblja priznaje samo onaj dio troškova koji su nastali za ostvarivanje prihoda u istom razdoblju.

Koncept nastanka događaja zahtijeva priznavanje učinaka poslovnih događaja u razdoblju u kojem su oni nastali, neovisno o tome je li novac, vezan uz te događaje, primljen ili isplaćen. U tom kontekstu, ovaj koncept zahtijeva i kapitalizaciju izdataka vezanih uz nabavu dugotrajne imovine i obračun amortizacije te imovine po razdobljima razmjerno trošenju njezine potencijalne koristi sadržane u iznosu troška nabave.

Kako se iz temeljnih izvještaja (bilance, računa dobiti i gubitka) pripremljenih na konceptu nastanka događaja, ne mogu vidjeti novčani tokovi, sastavlja se i zasebni izvještaj o novčanim tokovima koji izvještava o primicima, izdacima i čistom novčanom toku, razvrstanim po aktivnostima. Funkcija je ovog izvještaja i praćenje likvidnosti i solventnosti, odnosno pravodobno neutraliziranje mogućih uzroka nelikvidnosti i insolventnosti.

Opća je ocjena da financijski izvještaji sastavljeni na računovodstvenom konceptu nastanka događaja pružaju sveobuhvatne informacije potrebne za ocjenu financijskog položaja izvještajnog subjekta u određenom trenutku i uspješnosti poslovanja u izvještajnom razdoblju, ali isto tako i informacije potrebne za ocjenu budućih promjena financijskog položaja i budućeg uspjeha poslovanja.

7.3.2.2. Izvještavanje prema konceptu nastanka događaja

Temeljni financijski izvještaji i njihov sadržaj primjenom ovoga koncepta podudarni su izvještajnom sustavu u poduzetničkoj sferi. Izvještaji sadrže i prezentiraju prihode i rashode, stanje i promjene ukupne imovine, obveza i izvora vlasništva, a dodatno prikazuju i novčane tokove važne za upravljanje likvidnošću i ocjenu financijske situacije.

Osnovni elementi financijskih izvještaja su:

- a) Imovina – kao resurs kontroliran od strane državne jedinice stečen kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje pritjecanje budućih ekonomskih koristi i mogućnost korištenja budućih usluga, što podrazumijeva sposobnost imovine da sama ili u kombinaciji s drugom imovinom izravno ili neizravno doprinese ostvarenju cilja ili svrhe zbog koje je institucija osnovana;

³⁸⁹ U domaćoj stručnoj literaturi i računovodstvenoj praksi ovaj se koncept često naziva "obračunski koncept". U tom smislu se korištenje ovih alternativnih sintagma i u ovom radu treba shvatiti istoznačno.

- b) Obveze – kao prisutni nepodmireni financijski teret nastao kao rezultat prošlih događaja čijim će podmirenjem doći do ustupanja (smanjenja) resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi ili potencijal obavljanja djelatnosti;
- c) Neto imovina/kapital (glavnica) – kao razlika ukupne imovine i ukupnih obveza;
- d) Prihodi – kao priljevi ekonomskih koristi ili povećanje potencijala obavljanja djelatnosti koji povećavaju neto vrijednost imovine/kapitala (glavnice);
- e) Rashodi – kao odljevi ekonomskih koristi ili smanjenja potencijala obavljanja djelatnosti koji smanjuju neto vrijednost imovine/kapitala (glavnice);
- f) Novčani tokovi – kao primici i izdaci novca i novčanih ekvivalenata.

Temeljni financijski izvještaji uključuju pojedinačne izvještaje:

- a) Izvještaj o financijskom položaju (bilanca);
- b) Izvještaj o financijskom uspjehu (izvještaj o prihodima i rashodima);
- c) Izvještaj o promjenama neto imovine/kapitala;
- d) Izvještaj o novčanom toku;
- e) Računovodstvene politike i bilješke uz financijske izvještaje.

Elementi navedenih financijskih izvještaja priznaju se i klasificiraju na sličan način kao i kod poduzetnika. U nastavku se prikazuje oblik i sadržaj pojedinih temeljnih financijskih izvještaja prilagođenih specifičnostima javnog sektora.

7.3.2.2.1. Izvještaj o financijskom položaju – Bilanca

Bilanca je temeljni izvještaj o stanju i promjenama ukupnih resursa, dugova i izvora vlasništva (kapitala ili glavnice). Stoga u bilanci državne izvještajne jedinice treba objaviti vrijednosti:

Aktiva	Pasiva
<ul style="list-style-type: none"> a) nekretnina, postrojenja i oprema; b) nematerijalne imovine; c) financijske imovine (isključujući iznose prikazane pod d), f) i h); d) ulaganja obračunata metodom udjela; e) zaliha; f) primanja iz transakcija koje nisu s osnove razmjene, uključujući poreze i transfere; g) potraživanja iz transakcija s osnove razmjene; h) novca i novčanih ekvivalenata; 	<ul style="list-style-type: none"> i) obveza po osnovi poreza i transfera; j) obveza iz transakcija s osnove razmjene; k) rezerviranja; l) dugoročnih obveza; m) manjinskog udjela; n) neto imovine/kapitala.

Navedene pozicije koje sadrže zbrojne podatke poželjno je u bilanci detaljnije raščlaniti i prezentirati.

Primjer bilance prikazuje se u nastavku:

Tablica 7.1. Izvještaj o financijskom položaju - Bilanca³⁹⁰

Državna jedinica X, na 31. 12. 20X2.

Elementi	20X2.	20X2.	20X1.	20X1.
IMOVINA				
A) Kratkotrajna imovina				
Novac i novčani ekvivalenti				
Potraživanja				
Zalihe				
Predujmovi				
Ulaganja				
B) Dugotrajna imovina				
Potraživanja				
Ulaganja				
Druga financijska imovina				
Infrastrukturna imovina, postrojenja i oprema				
Zemljište i zgrade				
Nematerijalna imovina				
Ostala nefinancijska imovina				
Ukupna imovina				
OBVEZE				
C) Tekuće (kratkoročne) obveze				
Dobavljači				
Kratkoročni krediti				
Dospjeli dio dugoročnih kredita				
Rezerviranja				
Obveze prema zaposlenima				
Obveze za dospelje mirovine				
D) Dugoročne obveze				
Dobavljači i ostale obveze				
Zajmovi				
Rezerviranja				
Obveze prema zaposlenima				
Mirovine				
Ukupne obveze				
Neto imovina				
NETO IMOVINA/KAPITAL				
Kapital drugih jedinica				
Rezerve				
Akumulirani viškovi/manjkovi				
Manjinski udjel				
E) Ukupna neto imovina/kapital				

7.3.2.2.2. Izvještaj o financijskom rezultatu (Račun prihoda i rashoda)

Izvještaj o financijskom rezultatu treba prezentirati ukupne prihode i njima sučeljene rashode izvještajnog razdoblja, te razliku između ovih elemenata koja se pojednostavljeno može smatrati svojevrsnim rezultatom poslovanja.

Prihodi i rashodi raščlanjuju se na način koji najbolje odgovara djelatnostima i aktivnostima izvještajne jedinice što se postiže primjenom odgovarajuće klasifikacije.

Pritom, preporučljivo je koristiti istu metodu raščlanjivanja prihoda i rashoda koja se primjenjuje u općem državnom računovodstvenom modelu kako se informacije ne bi morale dodatno reklasificirati pri povezivanju financijskih izvještaja podsustava s izvještajem sustava.

³⁹⁰ prilagođeno prema op. cit.: IPSAS 1, Appendix 1.

U nastavku se prikazuju primjer ovog izvještaja primjenom ekonomske klasifikacije.³⁹¹

Tablica 7.2. Izvještaj o financijskom rezultatu (ekonomska klasifikacija)

Elementi	20X2.	20X1.
Tekući (redovni, operativni) prihodi		
Prihodi od transakcija s osnove razmjene (recipročnih transakcija)		
Transferi od strane drugih jedinica		
Drugi tekući prihodi		
Ukupni tekući prihodi		
Tekući (redovni, operativni) rashodi		
Plaće, zarade i druga davanja zaposlenima		
Pomoći i drugi transferi		
Utrošena roba i usluge		
Rashod amortizacije		
Drugi tekući rashodi		
Ukupni tekući rashodi		
Višak/manjak iz tekućih aktivnosti		
Financijski troškovi		
Dobici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme		
Ukupni netekući prihodi (rashodi)		
Višak/manjak iz redovnih aktivnosti		
Neto višak/manjak prije izvanrednih stavki		
Izvanredne stavke		
Neto višak/manjak za razdoblje		

7.3.2.2.3. Izvještaj o promjenama neto imovine/kapitala

S obzirom da je u žarištu koncepta nastanka događaja stanje i promjene ukupne imovine, izvještajna jedinica treba kao posebni financijski izvještaj prezentirati sljedeće elemente koji odražavaju promjene u izvještajnom razdoblju:

- neto višak ili manjak prihoda razdoblja;
- stavke prihoda ili rashoda koje su izravno priznate u kapital (pojedinačno i ukupan iznos tih stavaka);
- učinak promjena računovodstvenih politika i ispravaka temeljnih pogrešaka koje su utjecale na kapital.

Osim toga u izvještaju jedinica treba objaviti, i:

- uplate osnivača (vlasnika) i raspodjele vlasnicima - prema njihovom učešću u strukturi kapitala;
- stanje akumuliranih viškova ili prenesenih manjkova na početku razdoblja, na datum bilance, te promjene tijekom razdoblja;
- posebno objavljene dijelove glavnice, usporedne knjigovodstvene iznose dijelova glavnice na početku i na kraju razdoblja, i odvojeno prikazivanje za svaki dio.

Primjer ovog izvještaja daje se u nastavku:³⁹²

³⁹¹ Prilagođeno prema op. cit.: IPSAS 1, App. 1.

³⁹² Primjer je pripremljen prema oglednom primjeru prikazanom u op. cit.: IPSAS 1, App 1.

Tablica 7.3. Izvještaj o promjenama neto imovine/kapitala

Elementi	Uplaćeni kapital	Revalorizacijske rezerve	Rezerve od tečajnih razlika	Akumulirani viškovi/manjkovi	Ukupno
Stanje na 31. 12. 200X.					
Promjene u računovodstvenim politikama					
Prepravljeni saldo					
Viškovi od revalorizacije nekretnina					
Manjkovi od revalorizacije ulaganja					
Tečajne razlike					
Neto dobiti ili gubici koji nisu priznati u izvještaju o financijskom uspjehu					
Neto višak razdoblja					
Stanje na 31. 12. 200X.					
Manjkovi od revalorizacije nekretnina					
Viškovi od revalorizacije ulaganja					
Tečajne razlike					
Neto dobiti ili gubici koji nisu priznati u izvještaju o financijskom rezultatu					
Neto manjak razdoblja					
Saldo na 31. 12. 200X.					

7.3.2.2.4. Izvještaj o novčanom toku

U uvjetima primjene koncepta nastanka događaja, informacije o novčanim tokovima objavljuju se u posebnom izvještaju i prezentiraju u setu temeljnih financijskih izvještaja. Uz opće korisne informacije koje ovaj izvještaj pruža u ocjeni promjene neto imovine, financijske strukture, solventnosti i likvidnosti, donošenju odluka o pribavljanju resursa, itd., u državnoj izvještajnoj jedinici ovaj izvještaj služi i za procjenu usklađenosti financijske aktivnosti jedinice sa izvorom financiranja (ako je izglasan na novčanoj osnovi).

Državna izvještajna jedinica u izvještaju o novčanim tokovima treba prezentirati novčane tokove tijekom izvještajnog razdoblja, pri čemu ih prikazuje razvrstane na:

- poslovne (tekuće),
- investicijske, i
- financijske aktivnosti.

Razvrstavanje po aktivnostima pruža informaciju koja korisnicima omogućuje da ocijene utjecaj pojedinih aktivnosti na financijski položaj državne jedinice.

U nastavku se prikazuje primjer izvještaja o novčanom toku državne jedinice:³⁹³

³⁹³ Primjer ju pripremljen prema oglednom modelu prikazanom u op.cit.: IPSAS 2 (Appendix).

Tablica 7.4. Primjer izvještaja o novčanom toku primjenom direktne metode

Opis pozicije	20X2.	20X1.
NOVČANI TOK IZ TEKUĆE AKTIVNOSTI		
PRIMICI		
Primici od prodaje roba i usluga		
Pomoći		
Primici od kamata		
Drugi primici		
IZDACI		
Troškovi zaposlenih		
Mirovine		
Dobavljači		
Plaćene kamate		
Drugi izdaci		
Neto novčani tok iz tekućih aktivnosti		
NOVČANI TOK IZ INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI		
Stjecanje postrojenja i opreme		
Primici od prodaje postrojenja i opreme		
Primici od prodaje ulaganja		
Stjecanje vrijednosnih papira u stranoj valuti		
Neto novčani tok iz investicijskih aktivnosti		
NOVČANI TOK IZ FINACIJSKIH AKTIVNOSTI		
Primici od posudbi		
Otplate po osnovi posudbi		
Isplate vlasnicima		
Neto novčani tok iz financijskih aktivnosti		
Neto porast/smanjenje novca i novčanih ekvivalenata		
Novac i novčani ekvivalenti na početku razdoblja		
Novac i novčani ekvivalenti na kraju razdoblja		

7.3.2.2.5. Bilješke uz financijske izvještaje

Svrha bilješki uz financijske izvještaje je da upotpune i pojasne informacije prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima. U tom smislu bilješke uz financijske izvještaje državne jedinice trebaju:

- pružiti detaljniju informaciju o primijenjenom računovodstvenom konceptu (i mjernoj osnovici) pri sastavljanju financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama koje su izabrane i primijenjene za značajne transakcije i poslovne događaje;
- objaviti dodatne informacije koje zahtijevaju standardi, a koje nisu prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima;
- dati dodatnu informaciju koja nije prezentirana u financijskim izvještajima, a nužna je za objektivno prezentiranje i razumijevanje financijskih izvještaja.

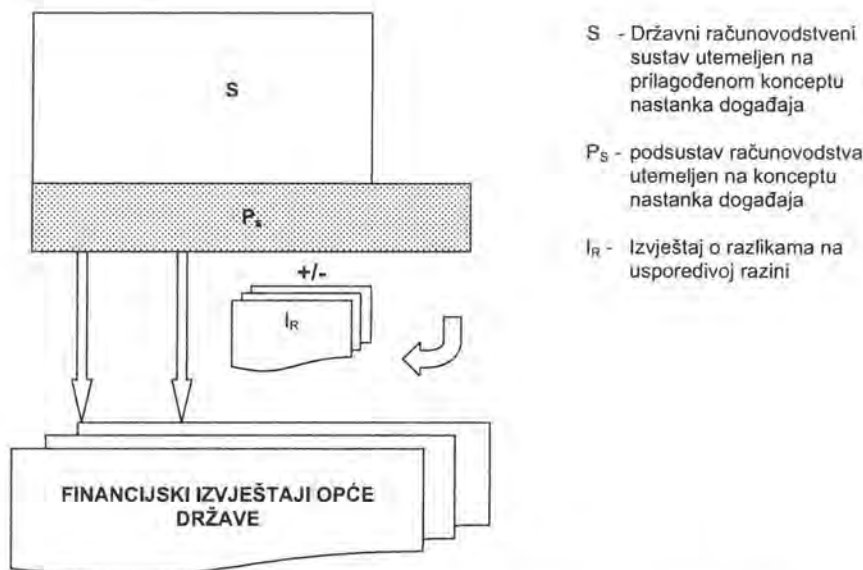
Također treba objaviti i pojedinačnu računovodstvenu politiku čije je poznavanje neophodno za razumijevanje iskaza pojedinog elementa financijskih izvještaja. Primjenom koncepta nastanka događaja i u državnom računovodstvu se otvorio spektar izbora određene računovodstvene politike u priznavanju pojedinih elemenata.

S obzirom da se radi o implementaciji koncepta nastanka događaja samo u računovodstvenom podsustavu za očekivati je da će izbor računovodstvenih politika biti sužen kako kako ne bi došlo do prevelike divergencije informacija koje generira računovodstveni podsustav u odnosu na informacije zahtijeva opći državni računovodstveni sustav.

7.4. Poveznice u modelu državnog računovodstva utemeljenog na različitim računovodstvenim konceptima

Polazna pretpostavka za postavljanje modela promjene računovodstvenog koncepta i oblikovanje sustava financijskog izvještavanja prema odabranom konceptu je poznavanje suštine pojedinog koncepta i načina priznavanja te sadržaja elemenata temeljnih financijskih izvještaja.

Shematski, povezivanje financijskih informacija dobivenih primjenom različitih računovodstvenih koncepata možemo prikazati slikom 7.6.



Slika 7.6. Povezivanje računovodstvenih informacija na usporedivoj osnovi

Pritom je neophodno precizno definirati poveznice općeg sustava državnog računovodstva s njegovim podsustavom. To se postiže dodatnim izvještajem o kvalitativnim i kvantitativnim informacijskim razlikama koji ostvarene rezultate prezentira na usporedivoj osnovi. Ove poveznice značajne su i u fazi financijskog planiranja, praćenja izvršenja plana i financijskom izvještavanju o poslovanju.

7.4.1. RAZLIKE U INFORMACIJAMA ZBOG PRIMJENE RAZLIČITIH RAČUNOVODSTVENIH KONCEPATA U MODELU DRŽAVNOGA RAČUNOVODSTVA

S obzirom da je grupacija državnih jedinica koje primjenjuju računovodstveni podsustav utemeljen na konceptu nastanka događaja integralni dio opće države to je za potrebe usporedbe s ostalim državnim jedinicama izvan podsustava i konsolidacije potrebno sastaviti izvještaje prema unificiranim pravilima za sve subjekte sastavnice opće države. **To znači da će se financijski izvještaji ove grupacije povezati, odnosno po vremenu, obuhvatu i konceptu priznavanja elemenata financijskih izvještaja prilagoditi zahtjevima državnog financijskog izvještajnog sustava.** To se, ovisno o stupnju divergencije, postiže izvještajem o razlikama u obliku veznih tablica, popisa, vrsta i iznosa razlike i sl.

Na temelju prethodno predstavljenih obilježja i osnovnih postavki predloženog modela državnog računovodstva dopunjenog podsustavom računovodstva za određene grupacije subjekata unutar opće države, moguće razlike između računovodstvenih informacija koje generiraju sustav i podsustav prikazuju se slijedećom tablicom.

Tablica 7.5. Razlike informacija računovodstvenog sustava i predloženog podsustava – Izvještaj o prihodima i rashodima

I. Razlike zbog obuhvata različitog vremenskog razdoblja: nema (pretpostavlja se obuhvat istog vremenskog razdoblja – kalendarska godina = proračunska godina)				
II. Razlike zbog primjene različite osnove priznavanja elemenata izvještaja				
Sustav	Podsustav	Iznos	Plus/minus razlika	Element izvještaja
PRIHODI (R)				
R₁ - Naplaćeni recipročni tekući prihodi		x	minus (y - x)	
	R₂ - Obračunati recipročni tekući prihodi	Y		R
R₃ - Naplaćeni nerecipročni tekući prihodi	R₃ - Naplaćeni nerecipročni tekući prihodi	z	-	
RASHODI (C)				
Rashod utroška dugotrajne nefinancijske imovine				
C₁ - Ukupan trošak stjecanja		x	plus x	C
	C₂ - Trošak amortizacije	y	minus y	C
III. Razlike zbog različitog obuhvata elemenata financijskih izvještaja				
PRIHODI (P)				
R₄ - Naplaćeni nerecipročni kapitalni prihodi (kapitalni transferi, potpore, donacije)		x	plus x	R
	R₅ - Odgođeni kapitalni prihodi u visini troškova amortizacije	y	minus y	R
-	R₆ - Povećanje imovine priznato kao prihod	x	minus x	R
	R₇ - Smanjenje obveza priznato kao prihod	y	minus x	R
-				
RASHODI (C)				
C₃ - rashodi poslovanja	C₃ - rashodi poslovanja		-	
	C₄ - Smanjenje imovine priznato kao rashod	x	minus x	C
	C₅ - Povećanje obveza priznato kao rashod	x	minus x	C
IV. UKUPNO RAZLIKA				
	PRIHODI (Δ R)	xxx	minus/plus xxx	TR (ΣR)
	RASHODI (Δ C)	yyy	minus/plus yyy	TC (ΣC)

Kao osnova za kvantificiranje razlika mogu poslužiti matematički izrazi linearnih jednadžbi kojima se opisuju osnovne relacije i odnosi među vrijednostima pojedinih elemenata financijskih izvještaja.³⁹⁴

Polazište u definiranju sustava linearnih jednadžbi su matematički izrazi prihoda i rashoda, te financijskog rezultata iskazani primjenom različitih računovodstvenih sustava.

³⁹⁴ Više cf: Barnett, A./Ziegler, M.R./Bylen. K.E.: "Applied mathematics for Business, Economics, Life Insurances and Social Sciences", prijevod na hrvatski jezik: „Primijenjena matematika“, - Mate, Zagreb, 2003., str. 178.-191.

Tako navedene elemente možemo prikazati:

Neka je TR_S **ukupan prihod sustava** koji se sastoji od i komponenti:

$$TR_S = \sum_{i=1}^n R_{Si}, \text{ gdje je } R_{Si} \text{ iznos prihoda } i\text{-te komponente.}$$

Dekompozicijom ukupnog prihoda na pojedine vrste prihoda prikazane tablicom 7.5. dobivamo izraz:

$$\sum_{i=1}^n R_{Si} = \sum_{i=1}^j R_1 + \sum_j^k R_3 + \sum_k^n R_4$$

gdje su R_1 naplaćeni recipročni tekući prihodi, R_3 naplaćeni nerecipročni tekući prihodi i R_4 naplaćeni nerecipročni kapitalni prihodi.

Ukupan prihod podsustava P_S označimo sa TR_{PS} koji se također sastoji od i komponenti.

$$TR_{PS} = \sum_{i=1}^n R_{PSi},$$

odnosno dekompozicijom u **varijanti primjene dobitnog pristupa** izraz glasi:

$$\sum_{i=1}^n R_{PSi} = \sum_{i=1}^j R_2 + \sum_j^k R_3 + \sum_k^l R_5 + \sum_l^m R_6 + \sum_m^n R_7.$$

U **varijanti primjene kapitalnog pristupa** izraz glasi:

$$\sum_{i=1}^n R_{PSi} = \sum_{i=1}^j R_2 + \sum_j^k R_3 + \sum_k^m R_6 + \sum_m^n R_7$$

Pri tome R_2 jesu obračunati recipročni tekući prihodi, R_3 naplaćeni nerecipročni tekući prihodi, R_5 – priznati odgođeni kapitalni prihodi u visini troškova obračunate amortizacije, R_6 – prihodi od povećanja vrijednosti imovine, R_7 – prihodi po osnovi smanjenja obveza.

Za matematičko izražavanje rashoda neka TC_S **znači ukupne rashode sustava** S koji se sastoje od i komponenti. Ukupan rashod sustava može se izraziti kao:

$$TC_S = \sum_{i=1}^n C_{Si},$$

gdje je C_{Si} predstavlja iznos rashoda i -te komponente.

Dekompozicijom ukupnih rashoda na pojedine komponente prikazane tablicom 7.5. dobivamo izraz:

$$\sum_{i=1}^n C_{Si} = \sum_{i=1}^j C_1 + \sum_j^n C_3$$

gdje je C_1 rashod dugotrajne imovine u visini troškova stjecanja, a C_3 rashodi poslovanja priznati u trenutku nastanka događaja.

Ukupne rashode podsustava PS označimo sa TC_{PS} koji se također sastoje od i komponenti.

$$TC_{PS} = \sum_{i=1}^n C_{PSi}$$

gdje je C_{PSi} iznos rashoda i -te komponente.

Dekompozicijom ukupnih rashoda sustava na pojedine komponente prikazane tablicom 7.5. dobivamo izraz:

$$\sum_{i=1}^n C_{PSi} = \sum_{i=1}^j C_2 + \sum_{j=1}^k C_3 + \sum_{k=1}^m C_4 + \sum_{m=1}^n C_5$$

gdje je C_2 - rashod u visini troška amortizacije, C_3 - kao i u sustavu S rashodi poslovanja priznati u trenutku nastanka, C_4 - rashod po osnovi umanjenja vrijednosti imovine, a C_5 - rashodi po osnovi povećanja obveza.

Rezultat poslovanja sustava S označimo sa Π_S koji se može izraziti kao:

$$\Pi_S = TR_S - TC_S = \sum_{i=1}^n R_{Si} - \sum_{i=1}^n C_{Si}$$

Analogno, **rezultat poslovanja podsustava P_S** označimo sa Π_{PS} koji se može izraziti kao:

$$\Pi_{PS} = TR_{PS} - TC_{PS} = \sum_{i=1}^n R_{PSi} - \sum_{i=1}^n C_{PSi}$$

Razlike koje su rezultat primjene različitih računovodstvenih koncepata mogu se kvantificirati rješavanjem sljedećih jednadžbi:

a) Razlike zbog primjene različite osnove priznavanja elemenata financijskih izvještaja (Δ_1)

Razlika razine prihoda:
$$\Delta_1 R = \sum_{i=1}^n R_2 - \sum_{i=1}^j R_1,$$

gdje je $\Delta_1 R$ iznos razlike između obračunatih i naplaćenih recipročnih prihoda pri čemu uvijek vrijedi $R_2 \geq R_1$. Dakle, $\Delta_1 R = f(R_1, R_2)$

Razlika razine rashoda:
$$\Delta_1 C = \sum_{i=1}^j C_1 - \sum_{i=1}^j C_2,$$

gdje je $\Delta_1 C$ iznos razlike rashoda kao posljedice kapitalizacije troška stjecanja dugotrajne imovine i obračuna amortizacije. Dakle, $\Delta_1 C = f(C_1, C_2)$

b) Razlike zbog različitog obuhvata elemenata financijskog izvještaja (Δ_2)

Razlika razine prihoda:
$$\Delta_2 R = \sum_k R_4 - \left(\sum_k R_5 + \sum_l R_6 + \sum_m R_7 \right),$$

gdje je $\Delta_2 R$ razlika prihoda sustava S i podsustava P_S nastala različitim obuhvaćanjem elemenata financijskih izvještaja. Navedeni izraz podrazumijeva primjenu **dobitnog pristupa**, dok bi se kod **kapitalnog pristupa** razlika utvrdila bez priznatih odgođenih prihoda $\sum_k R_5$.

Dakle, u dobitnom pristupu $\Delta_2 R = f(R_4, R_5, R_6, R_7)$, a u kapitalnom $\Delta_2 R = f(R_4, R_6, R_7)$.

Razlika razine rashoda:
$$\Delta_2 C = \sum_k C_4 + \sum_m C_5,$$

gdje je $\Delta_2 C$ razlika u razini rashoda zbog obuhvaćanja smanjenja vrijednosti imovine i obveza. Dakle $\Delta_2 C = f(C_4, C_5)$

- c) Sveukupna nominalna razlika zbog primjene različitih računovodstvenih koncepata izražena je kao razlika rezultata poslovanja ($\Delta\Pi$).

$$\Delta\Pi = \Pi_S - \Pi_{Ps} = \left(\sum_{i=1}^n R_{Si} - \sum_{i=1}^n C_{Si} \right) - \left(\sum_{i=1}^n R_{PSi} - \sum_{i=1}^n C_{PSi} \right) = \Delta_1 R + \Delta_1 C + \Delta_2 R + \Delta_2 C.$$

Pritom se razlike u razini ukupnog prihoda mogu izraziti kao:

$$\Delta R = \Delta_1 R + \Delta_2 R,$$

a razlike u razini ukupnih rashoda kao:

$$\Delta C = \Delta_1 C + \Delta_2 C.$$

7.4.2. OBRAZLOŽENJE RAZLIKA U PRIZNAVANJU ELEMENATA IZVJEŠTAJA O PRIHODIMA I RASHODIMA

Predloženi model računovodstvenog podsustava temelji se na konceptu nastanka događaja što u odnosu na opći računovodstveni model sustava državnog računovodstva implicira razlikama koje su prikazane u prethodnoj tablici.

Razlike nastaju zbog različitih osnova priznavanja elemenata i različitog obuhvata elemenata ovoga izvještaja. U tablici je prikazan ukupan pregled razlika koje se mogu pojaviti premda će se konkretne razlike pojaviti ovisno o izboru **dobitnog ili kapitalnog pristupa** u priznavanju kapitalnih prihoda i ulaganja dugotrajne imovine od strane osnivača (države). Ove transakcije u ekonomskom smislu spadaju u kategoriju državnih potpora te se na njih mogu analogijom primijeniti postupci definirani Međunarodnim računovodstvenim standardom br. 20³⁹⁵. Odluka o primjeni dobitnog ili kapitalnog pristupa ovisi poglavito o vrsti ulaganja, odnosu ulagača (države) i primatelja te o ekonomskoj politici ulagača (države) prema uložnim sredstvima.

7.4.2.1. Razlike u primjeni različite osnove priznavanja elemenata prihoda i rashoda

Razlike u primjeni različite osnove priznavanja elemenata prihoda i rashoda u predloženom modelu pojavljuju se zbog različitog priznavanja prihoda i različitog priznavanja rashoda dugotrajne nefinancijske imovine.

Razlike u osnovi priznavanja prihoda proizlaze iz toga što se prema konceptu nastanka događaja prihodi priznavaju u trenutku isporuke dobra i usluge. U tom trenutku nastaje potraživanje, odnosno povećanje imovine bez istovremenog povećanja obveza čime su ispunjeni uvjeti za priznavanje prihoda u modelu primjene koncepta nastanka događaja. Kako se prihodi u državnom računovodstvenom modelu priznaju na temelju primitka novca, razliku čini iznos nenaplaćenih potraživanja.

Razlike u osnovi priznavanja rashoda temeljem utroška dugotrajne nefinancijske imovine nastaju zbog toga što se prema konceptu nastanka događaja trošak dugotrajne nefinancijske imovine sustavno raspoređuje tijekom korisnog vijeka uporabe, a ne u trenutku stjecanja kao to predviđa državni računovodstveni model. Razlika u izvještajnom razdoblju utvrđuje se isključivanjem troška stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine, a uključivanjem troška amortizacije u ukupne rashode.

7.4.2.2. Razlike zbog različitog obuhvata elemenata izvještaja o prihodima i rashodima

Razlike zbog različitog obuhvata elemenata izvještaja o prihodima i rashodima u predloženom modelu pojavljuju se u različitom obuhvaćanju namjenskih prihoda za investicije i s tim po-

³⁹⁵ Vidjeti MRS 20. - Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći, op.cit. MSFI/MRS 2004., HZRIIF, Zagreb, 2005.

vezano izboru dobitnog ili kapitalnog pristupa u računovodstvenom postupanju, te u različitom obuhvatu prihoda i rashoda povezanih s promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.

Državni računovodstveni sustav predviđa da se u ukupan prihod izvještajnog razdoblja priznanju svi novčani primici čija je namjena financiranje nabave dugotrajne nefinancijske imovine. To su prema prirodnim vrstama i ekonomskoj klasifikaciji: kapitalne donacije, kapitalne pomoći i primici iz proračuna za financiranje rashoda nabave nefinancijske imovine.

Ovakav pristup proizlazi iz načela priznavanja rashoda u visini troška stjecanja nefinancijske imovine u trenutku kada je stjecanje izvršeno.

Time se omogućava sučeljavanje investicijskih prihoda i rashoda u izvještajnom razdoblju samo pod uvjetom da je i ostvarivanje prihoda i stjecanje imovine nastalo u istom razdoblju.

Vremenska neusklađenost u ostvarivanju ovih prihoda i rashoda ne prijelazu iz jednog u drugo izvještajno razdoblje bitno iskrivljuje rezultat poslovanja i jednog i drugog izvještajnog razdoblja. Primjerice u jednom su razdoblju ostvareni prihoda, a u drugom izvršeno stjecanje. Rezultat prvog razdoblja bit će neobjektivno pozitivan, a rezultat drugog razdoblja neobjektivno negativan.

U strukturi navedenih prihoda dominantno učešće imaju namjenski novčani primici iz nadležnog proračuna i opće države. Po svojoj ekonomskoj suštini ovi primici imaju karakter ulaganja u javni financijski kapital ili u povećanje javnog proizvodnog potencijala (kapitala). Ovisno o cilju ulaganja i funkciji ulaganja, ulagač može obvezati primatelja da očuva vrijednost uložene imovine povećavajući ulogom svoj (javni) kapital. Alternativno, ulagač može uložiti imovinu s ciljem povećanja "proizvodne" sposobnosti u određenom razdoblju nakon kojega će ponovo izvršiti novo ulaganje kako bi "proizvodna sposobnost" ostala na potrebnoj razini.

O ovoj odluci ovisi računovodstveni tretman primljenih ulaganja. U kapitalnom pristupu ulaganjima navedeni principi priznat će se u bilanci kao povećanje izvora vlasništva, odnosno javnog kapitala, a isključit će se iz ukupnog prihoda.³⁹⁶

U dobitnom pristupu ulaganjima navedeni primici priznat će se u bilanci na poziciji odgođenih prihoda (prihod budućih razdoblja), a isključiti iz ukupnog prihoda razdoblja u kojemu su primljeni. Njihovo postupno uključivanje u ukupan prihod pojedinog razdoblja odvijat će se razmjerno rashodima priznatima po osnovi utrošaka imovine za čiju nabavu su i primljeni.

Računovodstveni koncept nastanka događaja predviđa priznavanje navedenih primitaka na jedan od dva opisana načina te se u predloženom računovodstvenom podsustavu može primijeniti jedan od njih ili oba što ovisi o vrsti pojedinih ulaganja i karakteru ulagača.

U kapitalnom pristupu razlike u izvještajima pojavit će se u visini isključenih namjenskih primitaka iz ukupnog prihoda.

U dobitnom pristupu razliku u izvještajima pojavit će se u iznosu razlike isključenih ukupnih namjenskih prihoda i priznatih odgođenih prihoda koji se mogu priznati u ukupan prihod izvještajnog razdoblja.

Razlike u izvještaju o prihodima i rashodima zbog različitog obuhvaćanja promjena vrijednosti i obujma obveza proizlaze iz određenja državnog računovodstvenog sustava prema kojemu se ove promjene izravno odražavaju samo na vrijednost vlastitih izvora (javnog kapitala).

Prema konceptu nastanka događaja ove promjene održavaju se na prihode i rashode i to povećanje obveza predstavlja rashod, a smanjenje obveza predstavlja prihod izvještajnog razdoblja.

³⁹⁶ Više o ekonomski i financijskim učincima primjene pojedinih pristupa vidjeti: Spajić, F.: "Javni kapital – ekonomski i financijski aspekti", Zbornik referata Konferencije "Hrvatski javni sektor-reforma i razvojne perspektive", HZRI, Zagreb, 2007., str. 157.-164.

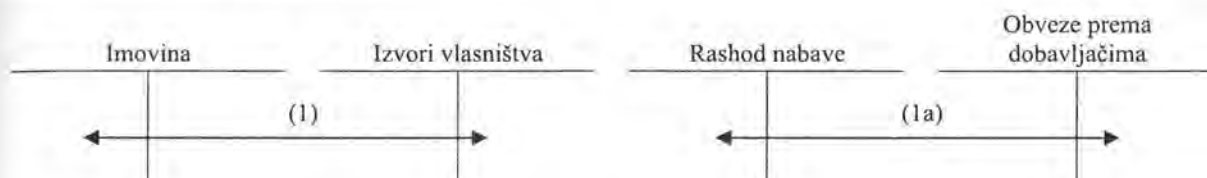
7.4.3. UČINAK PRIMJENE RAZLIČITIH RAČUNOVODSTVENIH KONCEPATA NA BILANCU

Različita osnova priznavanja i obuhvata elemenata izvještaja o rezultatima poslovanja (prihodima i rashodima) odražava se u određenoj mjeri na strukturu bilance.

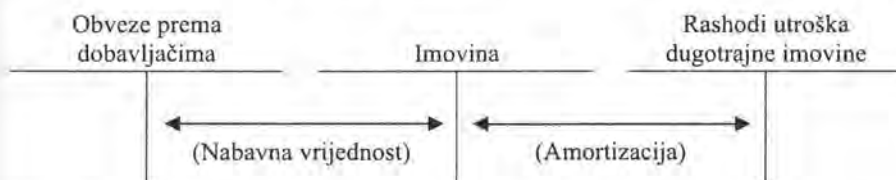
U pogledu primijenjene osnove priznavanja prihoda struktura bilance promijenit će se za razliku između obračunatih i naplaćenih prihoda. Obračunati **nenaplaćeni** prihodi u bilanci sustava iskazani su u pasivi kao integralni dio izvora financiranja u širem smislu. U bilanci podsustava ova razlika uključena je u izračun rezultata poslovanja te će se posredno "vratiti" u bilancu kroz poziciju ostvarenog viška prihoda.

Promjena u metodologiji priznavanja rashoda po o snovi **utroška dugotrajne nefinancijske imovine** kompleksnije se održava na strukturu pasive bilance.

U bilanci državnog računovodstvenog sustava nabavljena dugotrajna imovina izravno je povećala ukupnu imovinu (aktivu) i izvore vlasništva (pasivu), a obveze prema dobavljačima dugotrajne imovine priznate su u cijelosti kao rashod izvještajnog razdoblja. To se knjigovodstveno može pokazati na slijedeći način:



U računovodstvu podsustava nabava dugotrajne nefinancijske imovine priznaje se kao povećanje ukupne imovine (aktive) i obveze prema dobavljačima, a njeno trošenje priznaje se kao rashod sukcesivno tijekom korisnog vijeka uporabe. Dakle, rashodi izvještajnog razdoblja uvećavaju se samo za iznos godišnjeg troška amortizacije. Knjigovodstveno se to može pokazati:



Dakle, bilanca izvještajnog razdoblja podsustava razlikovat će se o bilance sustava u toliko što u pasivi podsustava neće biti iskazano povećanje izvora vlasništva-javnog kapitala u trenutku nabave dugotrajne imovine, a razlika između ukupne nabavne vrijednosti dugotrajne imovine i obračunate amortizacije uključit će se u izvore vlasništva posredno kroz ostvarenje rezultata poslovanja (kao višak ili manjak prihoda).

Posebnost javnog sektora u dijelu financiranja nabave dugotrajne imovine su i različiti oblici osiguravanja sredstava za investicije. Ovi se kao „kapitalni“ prihodi pojavljuju u vidu:

- kapitalnih donacija
- kapitalnih transakcija i pomoći
- redovnih prihoda za nabavu dugotrajne imovine iz nadležnog proračuna.

Osim toga, česti su slučajevi izravnog fizičkog prijenosa u vlasništvo pojedinih predmeta dugotrajne imovine ili čitavih gospodarskih cjelina.

Računovodstveno iskazivanje navedenih transakcija ovisi o formalno-pravnim i ekonomskim odnosima primatelja i davatelja novčanih sredstava, odnosno drugog oblika imovine.

Pritom je važno obrazložiti moguće pristupe vlasnika u odnosu na svoja ulaganja. U osnovi mogu se prepoznati već spomenuta dva osnovna pristupa koja je zbog značajnog utjecaja na bilancu potrebno dodatno obrazložiti.

7.4.3.1. Učinak primjene kapitalnog pristupa

Kapitalni pristup se razvija između osnivača (vlasnika) i povezanog (kontroliranog) proračunskog subjekta (ustanove). Uplaćena novčana sredstva za investicije i prijenosi druge imovine u vlasništvo ustanove od strane osnivača-vlasnika predstavljaju povećanje izvora vlasništva, odnosno javnog kapitala u poslovnim knjigama primatelja. Dakle, povećanja imovine, bilo financijske, bilo nefinancijske, ne iskazuju se kao prihod primatelja jer su istodobno rezultirala i povećanjem izvora (javnog kapitala).

Osnivač može zahtijevati od ustanove – primatelja da očuva vrijednost javnog kapitala što znači da će utrošak primljene imovine priznate kao povećanje javnog kapitala ustanova iskazivati kao amortizaciju i nadoknađivati iz svog ukupnog prihoda.

To nužno podrazumijeva da će kalkulacija prodajnih cijena dobara i usluga ustanove uključivati i rashod amortizacije. Primjena ovog pristupa ima opravdanja ako ustanova svoje prihode ostvaruje na specifičnom tržištu gdje karakter dobara i usluga i prodajna cijena omogućavaju nadoknađivanje svih troškova uključujući i amortizaciju. Ovaj pristup može se primijeniti i u slučajevima ako je sam osnivač (vlasnik) ujedno i konzument dobra i usluga. To znači da osnivač želi ravnomjerno vremenski rasporediti troškove financiranja dugotrajne imovine. Plaćajući prodajnu cijenu koja pokriva sve troškove, uključujući i amortizaciju, kontinuirano se formiraju financijska sredstva za buduće investiranje u svrhu očuvanja "proizvodne sposobnosti".

Osnivač – vlasnik nadalje može zahtijevati samo djelomično očuvanje uloženog kapitala na način da se prodajne cijene dobara i usluga formiraju selektivno prema tržištu.

To znači da se u kalkulaciji prodajnih cijena dobara i usluga pojavljuje dvojaki pristup. Prvi podrazumijeva da se za isporuke koje konzumira sam osnivač (država) prodajne cijene formiraju bez uključenog troška amortizacije jer je osnivač već financirao nabavu dugotrajne imovine i uložio je u javni kapital isporučitelja dobara i usluga. U tom slučaju osnivač može očekivati da će se za nepokrivene rashode u dijelu amortizacije kod isporučitelja pojaviti negativan financijski učinak koji će se posredno odraziti na umanjenje njegovog (javnog) kapitala.

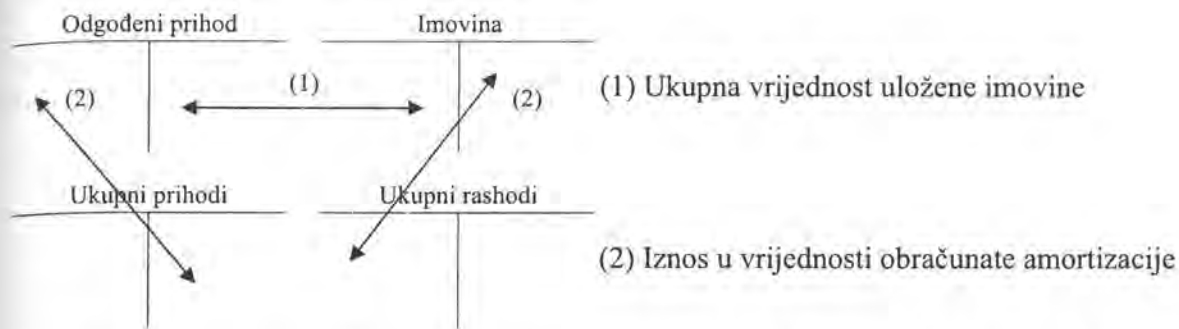
Drugi pristup u formiranju prodajnih cijena odnosi se na dio isporuka dobara i usluga koje se prodaju na slobodnom tržištu. U formiranju cijena ovih isporuka uključuju se svi troškovi, a ovisno o tržišnim uvjetima uključuje se i određena zarada (profit). Primjere ovog pristupa možemo prepoznati u ostvarivanju tzv. vlastitih prihoda ustanova gdje bi se cijene, primjerice školovanja za osobne potrebe, liječničkih usluga iznad standarda, privatnog smještaja u ustanove socijalne skrbi, predškolskog odgoja i sl. trebalo formirati uvažavajući ukupne troškove isporučitelja.

Primjena kapitalnog pristupa u računovodstvu provodi se tako da se za unos financijske i nefinancijske imovine iskaže povećanje konkretnog oblika imovine i istodobno povećanje izvora vlasništva (javnog kapitala). Trošenje imovine tijekom poslovanja iskazivat će se u slučaju izbora ovog pristupa u okviru rashoda koji se sučeljavaju s ostvarenim prihodima razdoblja.

Promatrano u kontekstu predloženog modela računovodstva podsustava, učinak na bilancu ostvaruje se posredno preko rezultata poslovanja, a financijski ga čini razlika između ulaganja u nefinancijsku imovinu i obračunata amortizacija u **istom razdoblju**. Promatrano kroz čitav korisni vijek uporabe uložene dugotrajne imovine ovaj se učinak poništava.

7.4.3.2. Učinak izbora dobitnog pristupa

Dobitni pristup ulaganju dugotrajne nefinancijske imovine podrazumijeva da se vrijednost ulaganja kod primatelja ne priznaje kao prihod razdoblja u kojemu je povećanje imovine izvršeno. Vrijednost ulaganja priznaje se kao odgođeni prihod, odnosno prihod koji će se priznavati kontinuirano u budućim razdobljima razmjerno trošenju uložene imovine. To znači da će se u ukupan prihod primatelja priznati dio odgođenih prihoda u visini troška amortizacije koji je uključen u ukupne rashode izvještajnog razdoblja. Knjigovodstveno se to može prikazati na slijedeći način:



Učinak ovakvog pristupa na financijski rezultat je neutralan jer se rashodi i prihodi u izvještajnom razdoblju priznaju za isti iznos.

Učinak ovog pristupa na bilancu održava se na strukturu pasive, gdje se za povećanje vrijednosti imovine u trenutku ulaganja ne iskazuje povećanje izvora vlasništva (javnog kapitala) već se uvodi kategorija "prihoda budućih razdoblja".

7.5. Doprinos predloženog modela razvoju upravljačkog računovodstva

Predloženi model valja promatrati poglavito u kontekstu unaprjeđenja doprinosa državnog računovodstva provodenju reformi financijskog upravljanja u javnom sektoru.

Reforma državnog računovodstva dio je širih reformskih procesa u javnom sektoru, a može se promatrati kao reforma eksternog izvještavanja, ali i kao reforma internog izvještavanja tj. poticanje razvoja instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Time se stvaraju pretpostavke za približavanje internog i eksternog obračuna s ciljem postizanja jedinstvene i razvidne informacijske osnove za donošenje upravljačkih odluka. Sveobuhvatni financijsko-informacijski sustav infrastrukturna je pretpostavka uspješnosti menadžmenta jer su informacije i podaci najvažniji resursi u procesu upravljanja.

Razvijanje odgovarajućih modela upravljačkog računovodstva, a posebice računovodstva troškova pretpostavka je efikasnom djelovanju menadžmenta, bez obzira je li riječ o privatnom ili o javnom sektoru.

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.

Zbog brojnih specifičnosti i različitosti javnog sektora u odnosu na poduzetničku sferu potrebno je istražiti načine na koje se računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo može implementirati u računovodstveni sustav proračunske jedinice. "Rizici upravljanja u privatnom sektoru su različiti od rizika upravljanja u javnom sektoru jer su različiti sustavi upravljanja. Primarna definicija rizika u privatnom sektoru je rizik kapitala. Danas privatizacija i korporativni pristup obavljanju djelatnosti javnog sektora, nameće javnom menadžmentu iste ili slične rizike upravljanja kao i u privatnom sektoru. Prisutan je trend približavanja rizika upravljanja u javnom i privatnom sektoru."³⁹⁷

Funkcije javnog menadžmenta sagledavaju se prvenstveno kao prihvaćanje odgovornosti za organizirano i rezultatima usmjereno djelovanje u području poslovanja opće države. 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.

³⁹⁷ Prema McNamee, D.: „The Risk Management in the Public Sector“, Institute of Internal Auditors (1-407-830-7600), 1998., str. 2

Uspješna implementacija mora voditi računa o tome je li postoji jasna strategija i precizni ciljevi oko kojih je postignuto suglasje na svim razinama, jesu li sve razine menadžmenta i korisnika upoznate s ciljem, svrhom i načinom implementacije instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva, jesu li definirana područja u kojima se namjerava koristiti informacije računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva, jesu li napravljene upute za korisnike (priručnici i studije), te jesu li korisnici educirani za korištenje informacija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Isto tako važno je da li postoji spremnost i jasan politički konsenzus o potrebi provedbe reinžinjeringa (redizajniranja) poslovnih procesa, a posebice upravljačkih procesa u javnoj upravi.

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 itd.), ali i na područja okrenuta budućnosti, poput planiranja i kontrole.

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 sektoru³⁹⁸. Samo uvođenje sustava računovodstva troškova polazi od definiranja zahtijeva za informacijama od strane menadžmenta, a sukladno tome definirat će se ustroj i stupanj njegove razvijenosti.

Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u okviru državnih jedinica treba promatrati kroz njegovu ključnu ulogu u osiguranju informacija potrebnih za ostvarenje "poslovnih" ciljeva "izvođačkog, upravljačkog i informacijskog" podsustava državne jedinice. Metodološka osnovica pripreme internih rezultata 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 usklađen sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja, te mora osigurati kvalitetno i cjelovito izvještavanje o rezultatima po svim hijerarhijskim razinama menadžmenta. Interni obračun troškova koji je bio orijentiran na iznalaženje mogućnosti za što realniju raspodjelu stvarno nastalih ukupnih troškova na njihove nositelje, danas se stavlja u funkciju nadzora i tekuće kontrole ekonomičnosti poslovnih procesa i stanja, sa sve snažnijom orijentacijom na očekivane buduće rezultate.

Stoga, menadžmentu proračunskih subjekata treba prezentirati da računovodstvo troškova, uz povijesne uloge u utvrđivanju vrijednosti zaliha ili druge imovine u procesu financijskog računovodstva, ima i niz upravljačkih funkcija, poput: budžetiranja, kontrole i smanjenja troškova, utvrđivanja cijena i naknada, mjerenja (ocjenjivanja) poslovanja, ocjena programa i mogućnosti odlučivanja o ekonomskom izboru.

Utvrđivanje troškova nezaobilazna je sastavnica u svim slučajevima kada državni subjekt ili država utvrđuju cijene i naknade svojih dobara i usluga. To dolazi do izražaja u 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 omogućava i mjerenje učinkovitosti poslovanja u javnom sektoru. Promatranjem troškova u korelaciji s količinom i kvalitetom izvršenih usluga može se dobiti troškovna učinkovitost pojedine aktivnosti. Ako se cijena usluge, izražena kao troškovi svih *inputa* za njeno izvršenje, stavi u odnos sa količinom izvršenih usluga, dobije se trošak po jedinici različitih *outputa* kao mjera odnosa cijene i izvršenja usluge. Dobiveni pokazatelji mogu se usporediti s istima ili sličnima u privatnom sektoru ili između više proračunskih jedinica - izvršitelja usluga.

Razvoj internog orijentiranog računovodstva je potrebno promatrati u kontekstu povezivanja internog i eksternog računovodstva tj. internog i eksternog financijskog izvještavanja. Kao što je

³⁹⁸ O razlikama cf. Hankins, R.W./Baker, J.J.: "Management accounting for Health Care Organizations- Tools and Techniques for Decision Support", Jones & Bartlett Publ., Boston Sudbury, Massachusetts, USA, 2004., str.12.-15.

već istaknuto, računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo moguće je razviti i u slučajevima kada 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 odnosu na informacije iz financijskog računovodstva. 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.

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



Slika 7.7. Tijek informacija u procesu upravljanja u javnom sektoru

Mjesto i funkciju predloženog modela državnog računovodstva u pripremanju informacija za potrebe upravljanja prikazani su na slici 7.7.

Prethodna slika izvedena je iz slike kojom je prikazan tijek upravljanja u javnom sektoru obrazloženom u poglavlju 3. ovog rada. Slika je dopunjena prikazom mjesta državnog računovodstva u procesu upravljanja. Vidljivo je 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 je vidljivo da je vrlo bitno da se informacije u domeni internog i eksternog obračuna prezentiraju primjenom istog računovodstvenog koncepta što omogućava njihovu potpunost, razumljivost i usporedivost.

7.6. Doprinos predloženog modela razvoju financijske analize sigurnosti i uspješnosti poslovanja

Informacije koje generiraju financijski izvještaji osim apsolutnih vrijednosti pojedinih elemenata pružaju mogućnost izračuna i relativnih vrijednosti elemenata stavljajući ih u međusobne odnose. Vrlo je korisno i stavljanje vrijednosti pojedinih elemenata financijskih izvještaja u odnos

s određenim nefinancijskim podacima. Tako se primjerice vrlo korisne informacije mogu dobiti promatrajući pojedine elemente po zaposlenom radniku, ekspertnim timovima, količini proizvedenih dobara i usluga ili nekoj drugoj prirodnoj veličini. Time se omogućava usporedba ostvarenih iznosa sa sličnim subjektima, sa subjektima u drugim djelatnostima, a i usporedba u određenoj vremenskoj seriji dobiva novu dimenziju. Ovaj aspekt analize omogućava i mjerenje doprinosa poslovnoj uspješnosti svake jedinice uloženog resursa i svake jedinice ostvarenog učinka. Cjelovita informacijska osnova omogućava i komparativnu analizu trenda kretanja pojedinih elemenata uspješnosti, kao i posebne analize promjena u financijskom položaju i analizu točke pokrića.³⁹⁹

Analiza samih financijskih izvještaja provodi se financijskim pokazateljima. Temeljna zadaća analize financijskih izvještaja je "omogućavanje razumijevanja poslovanja koje je zapisano u financijskim izvještajima. U tom kontekstu, potrebno je istaknuti da se za analizu financijskih izvještaja često puta ističe kako ona omogućava "čitanje" financijskih izvještaja različitim korisnicima. Pri tome valja istaknuti kako se pomoću financijskih pokazatelja uobičajeno mjeri kvaliteta poslovanja.

Pošto su temeljne kriteriji kvalitete poslovanja sigurnost i uspješnost, financijske pokazatelje moguće je razmatrati kao mjerila sigurnosti i uspješnosti poslovanja⁴⁰⁰.

Proces analize financijskih izvještaja u osnovi se svodi na raščlanjivanje i uspoređivanje i pojedinih elemenata financijskih izvještaja. Horizontalnom analizom komparativnih financijskih izvještaja uočava se tendencija i dinamika promjena pojedinih istovrsnih pozicija financijskih izvještaja. Raščlanjivanjem elemenata financijskih izvještaja i njihovom vertikalnom analizom omogućava uvid u strukturu i promjene i strukturi elemenata financijskih izvještaja. U analizi financijskih izvještaja posebno značajno mjesto zauzimaju određeni pokazatelji kao racionalni brojevi koji se dobivaju stavljanjem ekonomskih veličina u međusoban odnos.⁴⁰¹

Elementi bilance pokazuju financijski položaj izvještajnog subjekta, dok elementi izvještaja o приходima i rashodima pokazuju financijsku uspješnost poslovanja subjekta u izvještajnom razdoblju. Stavljanje u međusoban odnos elemenata u okviru pojedinog izvještaja i povezivanje elemenata jednog s elementima drugog izvještaja proširuje raspon upravljačkih informacija menadžmentu. Kombiniranjem financijskih pokazatelja s nefinancijskim informacijama dodatno se obogaćuje spektar informacijskih upravljačkih alata. U tom smislu kreiranje specifičnih pokazatelja prilagođava se posebnostima informacijskih zahtjeva menadžmenta ovisno o kojoj se djelatnosti radi i koji spektar nefinancijskih informacija im je relevantan⁴⁰². Sustavi pokazatelja kontinuirano se razvijaju u skladu s razvojem sve složenijih oblika poslovanja i razvojem financijskih tržišta⁴⁰³. U javnom sektoru kojemu primarni cilj poslovanja nije ostvarivanje profita uporaba brojnih financijskih pokazatelja usmjerenih ka iskazivanju profitabilnosti nije smisljena. Može se čak ustvrditi da, zbog ciljeva djelovanja javnog sektora, niti ukupna analiza financijske uspješnosti nema prioritet nad analizom funkcionalne uspješnosti. To istodobno ne znači da je čitav spektar financijskih pokazatelja koji primjenjuje poduzetnički sektor neupotrebljiv za ocjenu financijske uspješnosti poslovanja subjekata javnog sektora. Ovo naročito dolazi do izražaja u kontekstu reforme javnog sektora gdje se uz postojeće imperativne stabilnosti poslovanja sve intenzivnije postavljaju i imperativi

³⁹⁹ Više cf. op. cit.: Engler, C.: "Managerial Accounting", Ch.17 – Analyses of Financial Statements, str. 858.-899.

⁴⁰⁰ cf. Žager, L.: "Financijski pokazatelji kao mjerila sigurnosti i uspješnosti poslovanja", Računovodstvo i financije", br.4/2007., HZRI F, Zagreb, str.13.

⁴⁰¹ Više o tome cf. Gulin, D./Tušek, B./Žager, L.: "Poslovno planiranje, kontrola i analiza", HZRI F, Zagreb, 2004., str. 180. – 184.

⁴⁰² Povezivanjem financijskih i nefinancijskih informacija može se izraditi mrežni dijagram (tzv. *Spidergram*) koji pokazuje razinu iskorištenja mogućnosti subjekata. Više cf.: Anthony, R./Young, D.W.: "Management Control i Nonprofit Organizations", VII. Ed, Appendix, McGraw-Hill, Irwin, 2003.

⁴⁰³ Više vidjeti: (1) Krishna, P./Healy P./Bernard, L.: "Business Analysis & Valuation", Thomson-South Western Co., Ohio, 2004.g str. 2. – 15., (2) Bernstein, A.L./Wild, J.: "Analysis of Financial Statements", V. Ed., McGraw-Hill, 2000., str. 45. – 52.

primjene načela ekonomičnosti u poslovanje. U tom kontekstu valja zaključiti da su i u javnom sektoru primjenjivi brojni klasični financijski pokazatelji kao osnove za donošenje poslovnih odluka. Pretpostavka sa njihovo izračunavanje i puni informacijski smisao je utemeljenost računovodstvenih podataka na konceptu nastanka događaja. Svi ostali računovodstveni koncepti, sužavajući spektar ekonomskih i financijskih informacija, sužavaju mogućnost i svrhovitost primjene i čitavog niza financijskih pokazatelja. To naravno onemogućava i međusobnu kombinaciju pokazatelja za specifične analitičke ciljeve kao što je npr. vrednovanje vlastitog kapitala, mjerenje rizika, kreditna analiza rejtinga, prognoziranje bankrota i dr.⁴⁰⁴

Na temelju financijskih izvještaja subjekata javnog sektora moguće je dakle i opravdano za potrebe dobivanja baznih informacija za financijsko upravljanje koristiti dio klasičnih financijskih pokazatelja koji se uobičajeno svrstavaju u skupine pokazatelja i to:

- 1. Pokazatelje likvidnosti** - kao mjere sposobnosti subjekta da podmiri svoje dospjele kratkoročne obveze. U ovu se skupinu najčešće svrstavaju: koeficijent trenutne likvidnosti = novac / kratkoročne obveze, koeficijent ubrzane likvidnosti = (novac + potraživanja) / kratkoročne obveze, koeficijent tekuće likvidnosti = kratkotrajna imovina / kratkoročne obveze, koeficijent financijske stabilnosti = dugotrajna imovina / (kapital i dugoročne obveze).
- 2. Pokazatelje zaduženosti** - kao mjere financiranja iz tuđih izvora sredstava (tuđeg kapitala). U ovu se skupinu svrstavaju: koeficijent zaduženosti = ukupne obveze / ukupna imovina, koeficijent vlastitog financiranja = glavnica / ukupna imovina, koeficijent financiranja = ukupne obveze / glavnica, pokriće troškova kamata = dobit prije poreza i kamata / kamate, faktor zaduženosti = ukupne obveze / (zadržana dobit + amortizacija), stupanj pokrića I = glavnica / dugotrajna imovina, stupanj pokrića II = (glavnica + dugoročne obveze) / dugotrajna imovina.
- 3. Pokazatelji aktivnosti (operativne efektivnosti)** - kao mjere kako efikasne upotrebe svojih resursa. U ovu skupinu svrstavaju se koeficijent obrta ukupne imovine = ukupni prihod / ukupna imovina, koeficijent obrta kratkotrajne imovine = ukupni prihod / kratkotrajna imovina, koeficijent obrta potraživanja = prihodi od prodaje / potraživanja, trajanje naplate u danima = broj dana u godini (365) / koeficijent obrta potraživanja.
- 4. Pokazatelji ekonomičnosti** - kao mjere odnosa prihoda i rashoda. U ovu se skupinu svrstavaju: ekonomičnost ukupnog poslovanja = ukupni prihodi / ukupni rashodi, ekonomičnost poslovanja (prodaje) = prihodi od prodaje / rashodi od prodaje, ekonomičnost financiranja = financijski prihodi / financijski rashodi, ekonomičnost izvanrednih aktivnosti = izvanredni prihodi / izvanredni rashodi.

U poduzetničkom sektoru vrlo su važni i pokazatelji **pokazatelji investiranja** kao mjere uspješnost ulaganja u dionice, a pogotovo **pokazatelji profitabilnosti** kao mjere povrata uloženog kapitala.⁴⁰⁵ U javnom sektoru, poglavito u dijelu analize financijskih izvještaja subjekata opće države koje su formalno-pravno utemeljene kao državne neprofitne oorganizacije mjerenje profitabilnosti i ulaganja nema smisla. Prvi razlog je sama činjenica da ti subjekti ne ostvaruju profit, a

⁴⁰⁴ Više vidjeti: Greuning, H.: "IFRS - A Practical Guide", IV Edition, p. 20. - 27.

⁴⁰⁵ Prema op.cit. Žager.L: str. 15: " Za mjerenje stope povrata (**profitabilnosti**) uobičajeno se koriste slijedeći pokazatelji (uobičajeno se izražavaju u postotku tj. navedeni odnosi množe se sa 100):

1. neto marža profita = (neto dobit + kamate) / ukupni prihod,
2. bruto marža profita = (dobit prije poreza + kamate) / ukupni prihod,
3. neto rentabilnost imovine = (neto dobit + kamate) / ukupna imovina,
4. bruto rentabilnost imovine = (dobit prije poreza + kamate) / ukupna imovina,
5. rentabilnost vlastitog kapitala (glavnice) = neto dobit / vlastiti kapital (glavnica)."

a kao **pokazatelji investiranja**:

1. dobit (zarada) po dionici (EPS) = neto dobit / broj dionica,
2. dividenda po dionici (DPS) = dio neto dobiti za dividende / broj dionica,
3. odnos isplate dividendi (DPR) = dividenda po dionici (DPS) / dobit po dionici (EPS),
4. ukupna rentabilnost dionice = dobit po dionici (EPS) / tržišna cijena dionice (PPS),

drugi razlog je što njihovu financijskom poslovanju nije imanentno nikakvo investiranje izvan potreba obavljanja djelatnosti pa time niti ulaganje u vrijednosne papire.

U javnom sektoru dobro upravljanje također podrazumijeva da su u poslovanju zadovoljeni kriteriji sigurnosti i kriteriji uspješnosti.

Pritom zadovoljenje kriterija sigurnosti valja promatrati uporabom pokazatelja likvidnost, financijske stabilnosti i zaduženosti, a kriterija uspješnosti uporabom pokazatelja ekonomičnosti.

Ovi se pokazatelji ipak se vrlo malo koriste u financijskoj analizi poslovanja državnih subjekata. Jedan od osnovnih razloga zašto je tako su ograničene informacijske mogućnosti njihovih financijskih izvještaja utemeljenih na računovodstvenom konceptu različitom od koncepta nastanka događaja. Stoga se primjena predloženog računovodstvenog modela može promatrati i kao važan doprinos stvaranja osnovnih pretpostavki za razvoj financijske analize za potrebe upravljanja.

Navedene pokazatelje potrebno je usporediti s određenim standardnim veličinama kao npr. kretanje određenog pokazatelja tijekom vremena, planirani pokazatelji za analizirano razdoblje, pokazatelji na razini grupacije i sl.

Svi navedeni pokazatelji koriste se u profitnom sektoru, dok je situacija u javnom sektoru nešto drugačija. Metode financijske analize koje se koriste u profitnom sektoru nije moguće u potpunosti primjenjivati u javnom sektoru, pa je potrebno je definirati metode analize prilagođene definiciji i strukturi javnog sektora. Obveza izvještavanja o uspješnosti državnih jedinica nije propisana u Republici Hrvatskoj, te ne postoji definirani sustavi pokazatelja uspješnosti (performance indicators) koji bi bili podloga za vrednovanje državnih jedinica. Značaj vrednovanja državnih jedinica kroz standardni sustav pokazatelja je u poboljšanju upravljanja. Pokazateljima se mjeri ono što je učinjeno i omogućava udovoljavanje zakonskim zahtjevima u pogledu kvalitete i troškova pružena usluge, a to povećava odgovornost što je vrlo važno za državne jedinice.

Za definiranje sustava pokazatelja u javnom sektoru nužno je stalno istraživanje raznih izvora potencijalnih korisnih pokazatelja uspješnosti i konzultacije s državnim jedinicama i korisnicima njihovih usluga jer njihovo sudjelovanje poboljšava kvalitetu pokazatelja i promiče organizacijsku kulturu u kojoj se naglašava samoocjenjivanje i usmjerenost postizanju rezultata. Vrednovanje se može provoditi kao vanjsko (provode ga nadležna tijela) ili unutarnje (samovrednovanje).

"Za procjenu učinkovitosti javnog sektora potrebno je odgovoriti na slijedeća pitanja:

1. Jesu li usluge usmjerene korisnicima?
2. Jesu li jedinice javnog sektora oblikovane na način da pružaju bolje usluge u budućnosti?
3. Je li rukovođenje uspješno?
4. Jesu li izvori iskorišteni na način da daju najbolju vrijednost za novac?⁴⁰⁶

Zaključno, može se reći da je razvoj sustava pokazatelja (mjeritelja) u javnom sektoru neophodan u postizanju potpune odgovornosti menadžmenta za rezultate državnih aktivnosti i odgovornosti za kvalitetu pružene usluge.

7.7. Preduvjeti i mogući otpori primjeni predloženog modela

Iz prethodnih obrazloženja i istaknutih obilježja predstavljenog modela državnog računovodstvenog informacijskog sustava nedvojbeno se može zaključiti da bi njegova implementacija znatno doprinijela daljnjoj afirmaciji državnog računovodstva kao podrške financijskom upravljanju u javnom sektoru, moguće je da bi njegova primjena izazvala i određene otpore. Razlozi za to mogu biti:

⁴⁰⁶ Cf. (1) Budimir, V.: "Mjerenje uspješnosti u javnom sektoru", Zbornik Konferencije Hrvatski javni sektor, HZRI F, Opatija, 2007., str. 315., (2): CIPFA: The Joint Review Process, www.cipfa.org.uk

- potreban je profesionalan i organizacijski napor za detaljnu razradu i oblikovanje zakonske regulative kojom bi se ovaj model inaugurirao u praksu,
- nedostatna zainteresiranost dijela javnog menadžmenta za usvajanje novih znanja potrebnih za razumijevanje složenijih informacija koje model nudi u odnosu na postojeći model,
- nespremnost dijela javnog menadžmenta na prihvaćanje ocjene njihove uspješnosti temeljem ekonomskih kriterija i pokazatelja koje novi model generira,
- opća nesklonost računovodstvenih stručnjaka za sustavnim promjenama i bojazan za multipliciranjem operativnih poslova,
- pogrešna procjena troškova uvođenja novog sustava⁴⁰⁷ i nedovoljno sagledavanje prednosti koje pruža, odnosno manjak političke volje za primjenom složenijih računovodstvenih koncepata, budući da isti podrazumijeva i uspostavljanje novog sustava mjerenja uspješnosti, a izbog potrebe osiguranja izvjesnih financijskih sredstava, koje iziskuje sama implementacija koncepata.

Na temelju navedenih mogućih razloga otporu uvođenja predloženog modela utemeljenog na selektivnoj primjeni koncepta nastanka događaja, valja navesti i preduvjete da bi se ovi otpori uklonili.

Prvi preduvjet za uvođenje modela je njegovo sagledavanje kao nužne razvojne faze u približavanju opće primjene koncepta nastanka događaja kao globalnog trenda.

Drugi preduvjet je podizanje svijesti i imperativa za ubrzanjem reformi financijskog upravljanja u javnom sektoru pri čemu je razvoj državnog računovodstvenog informacijskog sustava vrlo bitna sastavnica skupa složenih i dugoročnih procesa.

Treći preduvjet je ispravna procjena pozitivnih učinaka primjene modela u koju svrhu se može primijeniti i *cost - benefit* analiza⁴⁰⁸.

I kao **četvrti preduvjet** valja navesti podizanje razine stupnja obrazovanosti javnog menadžmenta koji će razumjeti kompleksnost i mogućnosti primjene ovog modela u odnosu na postojeći model.

⁴⁰⁷ Implementacija koncepta nastanka događaja generira troškove za priznavanje i vrednovanje postojeće imovine, razvijanje računovodstvenih politika, ustrojavanje računovodstvenog informacijskog sustava i njegovo testiranje, dodatnu izobrazbu zaposlenih na poslovima računovodstva i financijskog izvještavanja, te korisnika informacija u financijskim izvještajima. Prema: Wynne, A.: "Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts", European group of public administration annual conference on "Public Law and the Modernising State", Oeiras (Portugal), September 2003., p. 65.

⁴⁰⁸ *Cost-benefit* analiza, uz svu složenost njenog provođenja, trebala bi pokazati da je koeficijent između sadašnje vrijednosti procijenjenih pozitivnih učinaka u budućnosti i mjerljivih sadašnjih troškova veći od 1. Dok su troškovi implementacije navedeni u prethodnoj bilješci, jednostavno mjerljivi, pozitivne učinke teško je izravno egzaktno valorizirati. Pozitivne učinke valja valorizirati indirektno, odnosno kao posljedicu efikasnijeg upravljanja i budućih ušteda usljed odgovornijeg i racionalnijeg poslovanja. Efikasnije upravljanje i uštede temelje se na prednostima primjene koncepta nastanka događaja koji podiže razinu transparentnosti javne potrošnje, omogućava mjerenje uspješnosti i aktivnosti, potiče tržišnu konkurentnost, a time i razinu odgovornosti javnog menadžmenta. Pritom za izračunavanje sadašnje vrijednosti pozitivnih učinaka je vrlo značajno i složeno pitanje određivanje društvene diskontne stope kao mjere vremenske preferencije novca, odnosno vrijednosti kojom društvo ocjenjuje oportunitetni trošak sadašnje potrošnje. Taj se postupak u javnom sektoru značajno razlikuje od privatnog sektora. Prema Rosenu, razlog je u brizi za buduće naraštaje, paternalizmu i tržišnoj neučinkovitosti. O provođenju *cost - benefit* analize u javnom sektoru cf. op.cit. Rosen, H.: „Javne financije“, str. 239.- 266.

8. PRIMJENA MODELA DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA UTEMELJENOG NA KONCEPTU NASTANKA DOGAĐAJA

Sukladno obrazloženjima prijedloga računovodstvenog modela utemeljenog na konceptu nastanka događaja i integriranog u opći državni model računovodstva utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja u ovom se poglavlju prikazuje postupak istraživanja i testiranja:

- a) **opravdanosti primjene predloženog modela,**
- b) **mogućnosti i načina primjene modela i**
- c) **učinaka primjene predloženog modela na podizanje razine kvalitete računovodstvenih informacija za potrebe upravljanja.**

Istraživanje je provedeno u hrvatskom sustavu javnog zdravstva kao vrlo značajnom segmentu opće države. Pritom je istraživanjem obuhvaćen, vrijednosno i funkcionalno, najznačajniji dio javnih zdravstvenih ustanova. Prema složenosti poslovanja, strukturi imovine i načinu financiranja ovaj segment opće države predstavlja optimalan uzorak za primjenu predloženog modela selektivne primjene računovodstvenog koncepta nastanka događaja integriranog u opći model državnog računovodstva utemeljenog na drugačijem računovodstvenom konceptu. Uvodno se поближе predstavlja sustav zdravstvene zaštite i sustava financiranja javnog zdravstva čime se upotpunjuju argumenti opravdanosti istraživanja u ovom segmentu javnog sektora.

Istraživanje **opravdanosti primjene predloženog modela** provedeno je statističkom obradom informacija prikupljenih anketiranjem izabranog uzorka kojeg čini **svih 67 bolnica** u Republici Hrvatskoj.

Istraživanje **primjene i učinaka primjene predloženog modela** provedeno je simulacijom primjene predloženog modela na elemente financijskih izvještaja izabranog uzorka kojeg čine **svih 14 bolnica** u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju od **2002. do 2006. godine**.

Rezultati provedenih istraživanja objavljuju se u kontekstu razrade pojedinih pitanja u ovom poglavlju, a cjeloviti materijali temeljem kojih su istraživanja provedena i postupak statističke obrade objavljuju se u prilogu rada.

8.1. Zdravstvena djelatnost kao područje istraživanja primjene predloženog modela

Zdravstvena se djelatnost smatra djelatnošću od interesa za cjelokupnu Republiku Hrvatsku koju obavljaju zdravstveni kao i nezdravstveni djelatnici sukladno utvrđenim pravilima Hrvatske gospodarske komore.

Zdravstvenu djelatnost obavljaju ustanove, trgovačka društva i privatni zdravstveni radnici sukladno zakonskim propisima: Zakonu o zdravstvenoj zaštiti, Zakonu o zdravstvenom osiguranju, Zakonu o trgovačkim društvima.

Zdravstvena se djelatnost obavlja u okviru osnovne mreže zdravstvene djelatnosti kao i izvan nje.

Osnovna mreža zdravstvene djelatnosti za primarnu, sekundarnu i tercijarnu razinu zdravstvene zaštite utvrđuje se na temelju Plana zdravstvene zaštite.

Tom se mrežom za područje Republike Hrvatske, za područja jedinica lokalne samouprave, te za područja jedinica područne (regionalne) samouprave utvrđuje potreban broj zdravstvenih ustanova, privatnih zdravstvenih radnika, najveći mogući broj timova primarne zdravstvene zaštite, medicinskih sestara, broj timova specijalističko konzilijarne zdravstvene zaštite i specijalističke dijagnostike po djelatnostima, broj fizioterapeuta, broj postelja po zdravstvenim djelatnostima i po vrstama bolničkih zdravstvenih ustanova, te broj postelja po stacionarima domova zdravlja.

8.1.1. ZDRAVSTVENA ZAŠTITA

Zdravstvena zaštita na teritoriju Republike Hrvatske usmjerena je ka poduzimanju niza mjera, usluga i aktivnosti radi očuvanja i unapređivanja zdravlja, sprečavanja nastanka bolesti, ranom otkrivanju bolesti, pravodobnom liječenju, te pružanju cjelokupne zdravstvene njege i rehabilitacije korisnicima zdravstvene zaštite koji imaju pravo na zdravstvenu zaštitu sukladno Zakonu o zdravstvenoj zaštiti i Zakonu o zdravstvenom osiguranju⁴⁰⁹.

Djelovanje zdravstvene zaštite Republika Hrvatska osigurava na svojem cjelokupnom teritoriju, a usmjereno je na cjelokupno stanovništvo. Uvjeti za njeno provođenje usmjereno ka zaštiti i očuvanju, te poboljšanju zdravlja stanovništva osiguravaju se mjerama državne gospodarske i socijalne politike. Uvjete za ostvarivanje i provođenje zdravstvene zaštite na svojem području osiguravaju i jedinice lokalne i područne samouprave u okviru svojih prava i obveza.

Načini provođenja zdravstvene zaštite na teritoriju Republike Hrvatske utvrđuju se tzv. Planom zdravstvene zaštite Republike Hrvatske⁴¹⁰ kojeg izrađuje i predlaže Ministar nadležan za zdravstvo Republike Hrvatske. Prije no što isti da prijedlog Vladi Republike Hrvatske neophodno je da dobije suglasnost odnosno mišljenje Hrvatskog zavoda za javno zdravstvo⁴¹¹, nakon čega slijedi zadnji korak, a to je prihvata Plan od strane Vlade Republike Hrvatske. Nositelji zadaća za ostvarivanje Plana su:

- Republika Hrvatska
- jedinice područne (regionalne) samouprave
- jedinice lokalne samouprave
- Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje

Zdravstvena se zaštita na teritoriju Republike Hrvatske provodi na **četiri razine**:

- primarnoj
- sekundarnoj
- tercijarnoj, te
- na razini zdravstvenih zavoda

Zdravstvena se zaštita u okviru **primarne razine** provodi kroz djelatnosti:

- opće medicine
- zdravstvene zaštite predškolske djece
- zdravstvene zaštite žena
- medicinu rada
- patronažnu zdravstvenu zaštitu
- hitnu medicinsku pomoć
- ljekarništvo
- laboratorijsku dijagnostiku i dr.

⁴⁰⁹ Cf. Zakon o zdravstvenoj zaštiti, Nar. nov, br. 121/2003., Zakon o obveznom zdravstvenom osiguranju, Nar. Nov., br. 85/2006. Ostala aktualna zakonska regulativa raspoloživa je na internet stranici Ministarstva zdravstva i socijalne skrbi: <http://www.mzss.hr/hr/ministarstvo/zakonodavstvo>

⁴¹⁰ Plan zdravstvene zaštite u Republici Hrvatskoj, Nar. nov, 49/2004. ili www.vlada.hr/hr/content/download/12922/147877/file/Plan_zdravstvene_zastite_Republike_Hrvatske_NN_49-04.htm - 162k

⁴¹¹ Više vidjeti: www.lhzjz.hr

Na **sekundarnoj se razini** obavljaju specijalističko konzilijarne i bolničke djelatnosti. Specijalističko konzilijarna djelatnost predstavlja provođenje složenijih mjera i postupaka kod prevencije, dijagnosticiranja i liječenja bolesti, te ambulantne i medicinske rehabilitacije u kući. U okviru bolničke djelatnosti obavljaju se postupci dijagnosticiranja, liječenja i medicinske rehabilitacije, zdravstvene njege, te osiguranje boravka i prehrane bolesnika u bolnici.

Na **tercijarnoj se razini** obavlja specijalističko konzilijarna i bolnička djelatnost i pruža najsloženija zdravstvena zaštita iz specijalističko konzilijarnih i bolničkih djelatnosti, te provodi znanstveno istraživački rad i nastavni planovi. Zdravstvena se djelatnost na tercijarnoj razini obavlja u klinikama, kliničkim bolnicama i kliničkim bolničkim centrima.

Zdravstvene ustanove na primarnoj razini zdravstvene djelatnosti su:

- domovi zdravlja
- ustanove za hitnu medicinsku pomoć
- ustanove za zdravstvenu njegu
- liječničke ustanove i
- ustanove za palijativnu skrb

Zdravstvene ustanove na sekundarnoj razini zdravstvene djelatnosti su:

- poliklinike
- bolnice
- lječilišta

Zdravstvene ustanove na tercijarnoj razini zdravstvene djelatnosti su:

- kliničke ustanove
- kliničke bolnice
- klinički bolnički centri

8.1.2. FINANCIRANJE ZDRAVSTVENE ZAŠTITE

Financiranje zdravstvene zaštite predstavlja jedan od najvažnijih segmenata funkcioniranja cjelokupnog zdravstvenog sustava. Troškovi zdravstvene zaštite iz dana u dan stalno rastu, dok su sredstva za financiranje javnih potreba općenita, pa tako i u zdravstvu ograničena.

Uzroke povećanju troškova zdravstvene zaštite nalazimo u povećanom broju starijih osoba koje sve više zahtijevaju zdravstvenu zaštitu, produljenju životnog vijeka, povećanom broju degenerativnih bolesti koje zahtijevaju dugotrajno liječenje, te korištenju sofisticiranijih, modernijih i skupljih medicinskih uređaja.

Činjenica jest da je svaka zemlja koja ima poteškoća pri financiranju zdravstvene potrošnje u smislu sve veće potražnje za zdravstvenim uslugama, a sve manje financijskih sredstava na raspolaganju, obvezna krenuti u reformu zdravstva s ciljem kontrole i ograničavanja troškova što uključuje mjere ograničavanja zdravstvenih usluga radi smanjenja potražnje za istima i mjere racionalizacije troškova u pružanju zdravstvenih usluga.

8.1.2.1. Osnovni elementi modela financiranja zdravstvene zaštite

Glavni subjekti u svakom zdravstvenom sustavu su:

- građani, osiguranici, pacijenti
- pružatelji zdravstvenih usluga
- posredničke institucije koje ubiru prihode i plaćaju usluge

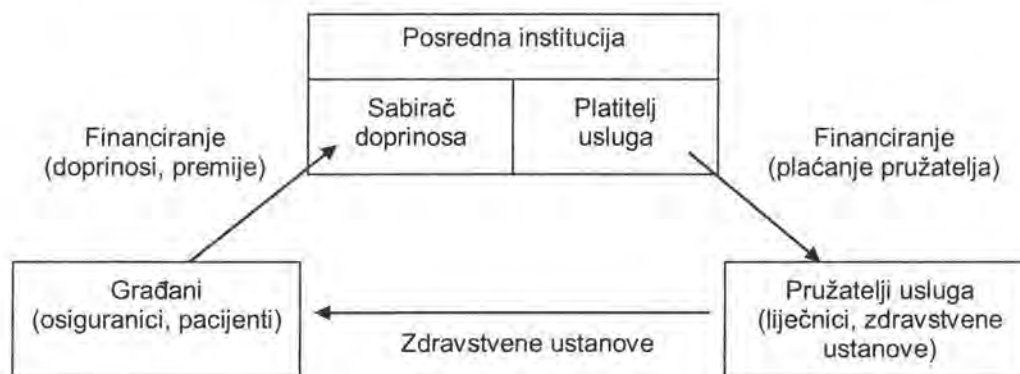
Sukladno tome postoji izravno i neizravno plaćanje načina plaćanja zdravstvene zaštite.

Izravno plaćanje naziva se plaćanjem kod kojeg pacijent plaća uslugu pružatelju zdravstvene zaštite. **Neizravno plaćanje** predstavlja način plaćanja preko nekog administrativnog tijela koje može biti državna ili privatna institucija⁴¹².

⁴¹² O sustavima financijskih agenata u financiranju zdravstva cf.: "Guide to producing national Health accounts", WHO, 2003., Chapter- 4, 9, 10, 11, 12, 13., www.who.com

Zbog specifičnosti zdravstvenih potreba i usluga, plaćanje na neizravan način postalo je prihvatljivo obzirom da se na taj način građani najbolje štite od financijskog rizika nepredvidljivog obolijevanja i visokih troškova zdravstvene zaštite

I u Republici Hrvatskoj dominantno je razvijen **neizravni sustav** plaćanja usluga. Financiranje javnih zdravstvenih usluga prepušteno je Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje kao posrednoj instituciji koja u svoje ime, a za račun državnog proračuna, upravlja prihodima, te ih raspodjeljuje pružateljima zdravstvenih usluga. Ovaj model prikazuje sljedeća slika.⁴¹³



Slika 8.1. Shema osnovnog modela financiranja zdravstvene zaštite

8.1.2.2. Model financiranja zdravstva u Republici Hrvatskoj

Hrvatski sustav zdravstva ima karakter mješovitoga sustava. Pretežito se financira iz doprinosa za obvezno zdravstveno osiguranje⁴¹⁴ a manjim dijelom i iz prihoda državnog proračuna, poreza na dohodak i drugih prihoda županijskih proračuna i proračuna Grada Zagreba te iz prihoda gradskih i općinskih proračuna. Pored toga, sustav se financira donacijama, sredstvima iz dobrovoljnih osiguranja te izravnim plaćanjem pacijenata (doplata, administrativna pristojba te ostala plaćanja), koja se koriste prioritarno i pretežito za privatnu potrošnju korisnika zdravstvenih usluga.⁴¹⁵

8.1.2.2.1. Financiranje iz Državnog proračuna

Prema Planu zdravstvene zaštite Republike Hrvatske,⁴¹⁶ Republika Hrvatska iz državnog proračuna osigurava sredstva za:

- promicanje zdravlja, te provođenje zdravstvenog prosvjeđivanja i odgoja stanovništva,
- organizaciju hitne medicinske pomoći na državnim cestama,
- utvrđivanje programa za poboljšanje zdravlja stanovništva,
- financiranje znanstveno-istraživačkog rada,
- suzbijanje zaraznih bolesti, kroničnih masovnih bolesti,
- investicijsko ulaganje i investicijsko i tekuće održavanje zdravstvenih ustanova, kako prostora, medicinske i nemedicinske opreme, tako i prijevoznih sredstava, te informatiziranje zdravstvenih ustanova čiji je osnivač,
- investicijsko ulaganje u zdravstvene ustanove čiji su osnivači županije odnosno gradovi ukoliko se radi o sanaciji poradi učinka elementarnih nepogoda i dr.

⁴¹³ Kovačić, L., „Organizacija i upravljanje u zdravstvenoj zaštiti“, Medicinska naklada, Zagreb, 2003.str.134.

⁴¹⁴ Nacionalna strategija razvitka zdravstva 2006. – 2011. (oko 80% troškova zdravstvenog osiguranja financira doprinosima za obvezno zdravstveno osiguranje). Člankom 68. Zakona o zdravstvenom osiguranju predviđeno je financiranje zdravstvenog osiguranja i iz proračuna (poreza), Nar. nov br. 85/2006., čl. 57. Zakon o obveznom zdravstvenom osiguranju i čl.32. Zakona o zdravstvenom osiguranju zaštite zdravlja na radu.

⁴¹⁵ Prema podacima Svjetske banke, privatna potrošnja u Republici Hrvatskoj iznosi manje od 1 % dok je u državama Europske unije u prosjeku oko 7%. Više cf. Barić, V., „Od javnog prema tržišnom financiranju zdravstva“, RRIF, Zagreb, br.3/2007.,str. 94.-100.

⁴¹⁶ Cf. op. cit.: „Plan zdravstvene zaštite“, Nar.nov. 49/2004.

Jedinice područne (regionalne) samouprave iz proračuna osiguravaju sredstva za:

- hitnu medicinsku pomoć na svojem području,
- investicijsko ulaganje i investicijsko i tekuće održavanje zdravstvenih ustanova kako prostora, medicinske i nemedicinske opreme tako i prijevoznih sredstava, te informatiziranje zdravstvenih ustanova čiji je osnivač,
- promicanje zdravlja i prevenciju bolesti na svojem području,
- provođenje epidemiološke djelatnosti.

Jedinice lokalne samouprave iz proračuna osiguravaju sredstva za investicijsko ulaganje i investicijsko i tekuće održavanje zdravstvenih ustanova, kako prostora, medicinske i nemedicinske opreme, tako i prijevoznih sredstava, te informatiziranje zdravstvenih ustanova čiji je osnivač.

Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje osigurava sredstva za provođenje prava iz osnovnog zdravstvenog osiguranja iz sredstava državnog proračuna, proračuna jedinica područne (regionalne) samouprave, te iz sredstava doprinosa

Financijski značaj sustava javnog zdravstva i trend stalnog rasta zdravstvene potrošnje vidljiv je iz tablice 8.1. o kretanju izdataka državnog proračuna za financiranje zdravstvene djelatnosti.

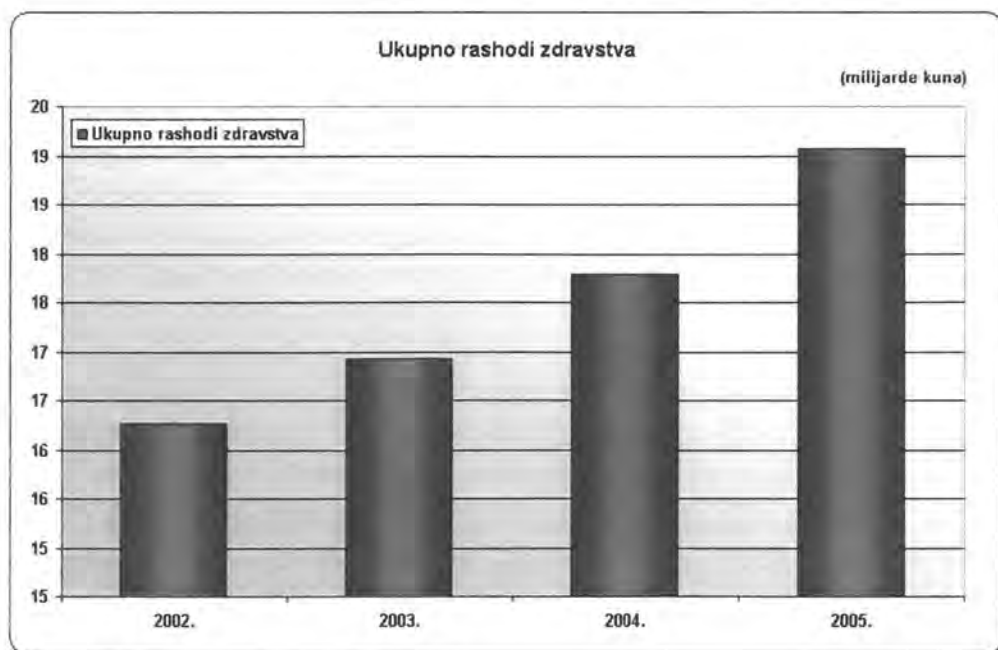
Tablica 8.1. Izdaci državnog proračuna za zdravstvo 2003.-2006.

(iznosi u tisućama kn)

Izdaci i udio izdataka	2003.	2004.	2005.	2006.
Izdaci zdravstva	16.267.898	16.924.186	17.783.456	19.070.909
Direktna plaćanja iz proračuna		533.000	400.000	400.000
Ukupno izdaci zdravstva	16.267.898	17.457.186	18.183.456	19.470.909
Izdaci proračuna (3,4)	80.379.476	85.128.301	90.131.299	95.425.834
Bruto domaći proizvod	198.422.000	214.983.000	231.349.000	247.237.946
Udio izdataka zdravstva u izdacima proračuna	20,24	20,51	20,17	20,40
Udio izdataka proračuna u BDP-u	40,51	39,60	38,96	38,60
Udio izdataka zdravstva u BDP-u	8,20	8,12	7,86	7,88

Izvor podataka: Ministarstvo financija RH

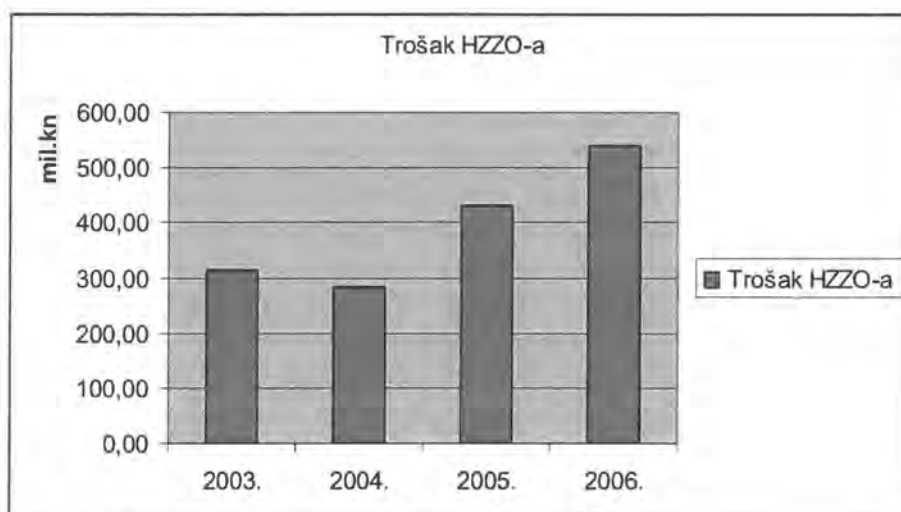
Rast izdataka za zdravstvo vizualno pokazuje sljedeći dijagram:



Izvor podataka: Ministarstvo financija RH

Slika 8.2. Kretanje izdataka državnog proračuna za zdravstvo

Iz raspoloživih podataka može se uočiti kako i troškovi funkcioniranja HZZO-a kao financijskog posrednika između državnog proračuna i zdravstvenih ustanova raste približnim trendom, odnosno sa 313 u 2003. godini, narasli su na 540 milijuna kuna u 2006. godini. To je prikazano grafikonom na slici 8.3.



Izvor podataka: Ministarstvo financija RH

Slika 8.3. Kretanje troškova HZZO-a u razdoblju 2003.- 2006.

Prikazana financijska sredstva realiziraju se putem **51 korisnika državnoga proračuna** i to⁴¹⁷:

- Kliničkih bolnica..... 14
- Dom zdravlja MUP-a 1
- Zatvorska bolnica u Zagrebu..... 1
- Dom za psihički bolesne osobe..... 19
- Centar za rehabilitaciju 13
- Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje. 1
- Hrvatski zavod za javno zdravstvo 1
- Hrvatski zavod za transfuzijsku medicinu . 1
- Hrvatski zavod za medicinu rada 1

8.1.2.2.2. *Financiranje zdravstva na decentraliziranoj razini*

Zakonom o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi⁴¹⁸ utvrđen je djelokrug poslova jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Citiranim zakonom propisano je tako da općine i gradovi te veliki gradovi (preko 35.000 stanovnika i županijska središta) u svom samoupravnom djelokrugu obavljaju poslove lokalnog značaja kojima se neposredno ostvaruju potrebe građana, a koji nisu Ustavom ili zakonom dodijeljeni državnim tijelima. Između ostalih poslova koje obavljaju općine i gradovi navedeni su poslovi koji se odnose na **primarnu zdravstvenu zaštitu**.

Navedenim zakonom je propisano da županija obavlja poslove od regionalnog značaja koje se odnose na zdravstvo, planiranje i razvoj mreže zdravstvenih ustanova. Najnovijim izmjenama iz 2005. godine i veliki gradovi na svom području mogu obavljati i poslove iz djelokruga županije.

Zakonom o zdravstvenom osiguranju i Zakonom o zdravstvenoj zaštiti propisani su poslovi koje obavljaju županije, s tim da se za općine i gradove tek od 2003. godine utvrđuju određeni rashodi koje oni mogu financirati.

⁴¹⁷ Prema obuhvatu objavljenom u op.cit. Registru korisnika (državnog) proračuna

⁴¹⁸ cf. 18. do 20. Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Nar. nov. br. 33/2001, 60/2001 i 129/2005.

Člankom 48. Zakona o zdravstvenom osiguranju iz 1997 godine⁴¹⁹ propisano je za koje se namjene osiguravaju sredstava iz proračuna županija, odnosno Grada Zagreba. Izmjenama iz 2001. godine propisane su šire funkcije koje financira županija⁴²⁰ Do izmjene toga članka iz 2001. godine investicijsko održavanje prostora i opreme zdravstvenih ustanova u vlasništvu županija nije bilo njihova obveza već je uvedeno kao nova decentralizirana obveza županija iako to nije tako definirano. Člankom 9. Zakona o zdravstvenoj zaštiti⁴²¹ iz 2003. godine propisane su funkcije koje obavljaju ili organiziraju županije odnosno za koje namjene osiguravaju sredstva iz svojih proračuna i do koje razine⁴²², s tim da su utvrđene i decentralizirane funkcije. Istim je člankom propisano također da se ugovorom između jedinice područne (regionalne) samouprave, odnosno jedinice lokalne samouprave, turističke zajednice i zdravstvene ustanove, odnosno trgovačkog društva koje obavlja zdravstvenu djelatnost uređuje organiziranje i financiranje provođenja mjera zdravstvene zaštite za povećani broj korisnika zdravstvene zaštite za vrijeme turističke sezone. Nadalje propisano je i to da se ugovorom između pravne ili fizičke osobe koja obavlja turističku djelatnost i zdravstvene ustanove, trgovačkog društva koje obavlja zdravstvenu djelatnost, odnosno privatnoga zdravstvenog radnika uređuje organiziranje i financiranje provođenja mjera zdravstvene zaštite koje se pružaju turistima.

U skladu s Programom Vlade RH o decentralizaciji određenih funkcija i rashoda u osnovnom i srednjem školstvu te zdravstvu i socijalnoj skrbi s razine države na razinu lokalne i područne (regionalne) samouprave polovinom 2001. godine stvoreni su pravni uvjeti za provedbu procesa decentralizacije. Decentralizacijom dijela financiranja upotpunjuje se postupak decentralizacije sustava zdravstva u Republici Hrvatskoj u cjelini. Zakonom o zdravstvenoj zaštiti iz 1997. godine. Naime u oblasti zdravstva već 1997. godine Zakonom o zdravstvenoj zaštiti decentralizirano je vlasništvo zdravstvenih ustanova na način da su kliničke ustanove ostale u državnom vlasništvu, dok su zdravstvene ustanove na primarnoj i sekundarnoj razini zdravstvene zaštite vlasništvo županija, odnosno Grada Zagreba, ali nije bilo riješeno pitanje prijenosa sredstava na razinu tih jedinica. **U vlasništvu županija su domovi zdravlja, poliklinike, opće bolnice, specijalne bolnice, lječilišta, ustanove za hitnu medicinsku pomoć i dr. (županijski zavodi za javno zdravstvo).** Izmjenama i dopunama Zakona o zdravstvenom osiguranju⁴²³ propisane su funkcije /rashodi koji se decentraliziraju s razine države na županije i Grad Zagreb dok je donošenjem Zakona o izmjenama i

⁴¹⁹ 1. zdravstvene mjere zaštite čovjekova okoliša na području županije, odnosno Grada Zagreba (zrak, voda, namirnica i sl.); 2. epidemiološke, zdravstvenostatističke i socijalno-medicinske djelatnosti na području županije, odnosno Grada Zagreba, ukoliko to ne osigurava Republika Hrvatska; 3. zdravstvenu zaštitu osoba iz članka 11. ovoga Zakona; 4. zdravstvenu zaštitu pučanstva županije, odnosno Grada Zagreba iznad standarda utvrđenog obveznim zdravstvenim osiguranjem; 5. članove seljačkog kućanstva koji su navršili 65 godina života; 6. zdravstvenu zaštitu osiguranih osoba iz članka 13. i 14. ovoga Zakona, ukoliko to ne osigurava Republika Hrvatska. Ugovorom između županije, turističke organizacije i zdravstvene ustanove, uređuje se organiziranje provođenja mjera zdravstvene zaštite za povećan broj osiguranih osoba za vrijeme turističke sezone.

⁴²⁰ Iz sredstava proračuna jedinica područne (regionalne) samouprave osiguravaju se sredstva za: **1. investicijsko održavanje prostora i opreme zdravstvenih ustanova u vlasništvu županija**, 2. zdravstvene mjere zaštite čovjekova okoliša na području županije (zrak, voda, namirnica i sl.) 3. epidemiološke, zdravstveno-statističke i socijalno-medicinske djelatnosti ako to ne osigurava Republika Hrvatska, 4. zdravstvenu zaštitu osiguranih osoba iz članka 13. i 14. ovoga zakona, ako to ne osigurava RH. Pored toga propisano je i da se iz sredstava proračuna jedinice područne (regionalne) samouprave mogu osigurati sredstva za zdravstvenu zaštitu stanovnika jedinica područne (regionalne) samouprave iznad standarda utvrđenog obveznim zdravstvenim osiguranjem.

⁴²¹ Cf. Nar. nov. br.: 121/2003., 48/2005. i 85 /2006.

⁴²² Izvorne funkcije koje županije trebaju obavljati jesu – provođenje epidemiološke, zdravstveno-statističke, socijalno-medicinske i zdravstveno-ekološke djelatnosti te promicanje zdravlja i prevenciju bolesti na svom području; – provođenje mjera zdravstvene ekologije i to: ispitivanje namirnica i predmeta opće uporabe, ispitivanje vode za piće, ispitivanje štetnih utjecaja onečišćenja zraka na zdravlje ljudi, ispitivanje komunalne buke i ispitivanje onečišćenja tla, te voda namijenjenih kupanju i rekreaciji, od interesa za jedinicu područne (regionalne) samouprave, sukladno programu mjera; hitnu medicinsku pomoć na svojem području, ako to ne osigurava Republika Hrvatska i organizaciju i rad mrtvozorničke službe.

⁴²³ Cf. Nar. nov. br 59 /2001.

dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave⁴²⁴ utvrđen je način i izvori sredstava za financiranje zdravstvenih ustanova u vlasništvu županija i Grada Zagreba. Tako je izmjenom članka 48. Zakona o zdravstvenom osiguranju propisano da se iz sredstava proračuna jedinica područne (regionalne) samouprave osiguravaju sredstva za investicijsko održavanje prostora i opreme zdravstvenih ustanova u vlasništvu jedinica područne (regionalne) samouprave.⁴²⁵ Člankom 13. citiranog zakona propisano je nadalje da Vlada Republike Hrvatske donosi godišnju odluku o elementima standarda za investicijsko održavanje prostora i opreme zdravstvenih ustanova u vlasništvu županije, odnosno Grada Zagreba koja je temelj za planiranje pomoći iz državnog proračuna na godišnjoj razini. Člankom 9. Zakona o zdravstvenoj zaštiti⁴²⁶ iz 2003. godine propisane su funkcije koje obavljaju ili organiziraju županije odnosno za koje namjene osiguravaju sredstva iz svojih proračuna i do koje razine. Pored prethodno navedenih izvornih funkcija koje županije trebaju obavljati⁴²⁷ ovim zakonom proširen je obuhvat decentraliziranih funkcija propisan izmjenama Zakona o zdravstvenom osiguranju iz 2001. godine. Tako **županije i gradovi osiguravaju sredstva za investicijsko ulaganje i investicijsko i tekuće održavanje zdravstvenih ustanova – prostora, medicinske i nemedicinske opreme i prijevoznih sredstava te informatizaciju zdravstvene djelatnosti, sukladno planu i programu mjera zdravstvene zaštite i osnovnoj mreži zdravstvene djelatnosti.**⁴²⁸ Sredstva za decentralizirane rashode od 2001. godine nadalje planirana su u skladu s planiranim rashodima u godini kada je započela decentralizacija i imala su tendenciju stalnog rasta koja je između ostalog rezultat proširenja funkcija koje su se pokrivala iz tih sredstava od 2003. godine.⁴²⁹ Iznosi sredstava za decentralizirane funkcije utvrđeni su u ukupnom iznosu na godišnjoj razini za svaku županiju, a same županije obavljaju raspored dodijeljenih sredstava između zdravstvenih ustanova na svom području, uvažavajući svrhu i kriterije utvrđene Odlukom.

Ukupni rashodi i izdaci županija, gradova, općina za zdravstvo u 2005. godini izvršeni su u iznosu od 626,8 milijuna kuna, a u 2006. u iznosu od 690,7 milijuna kuna.

Iz financijskih izvještaja županija i Grada Zagreba proizlazi da su županijski proračuni i Grad Zagreb u 2005. godini za zdravstvo u 2005. izdvojili 563,4 milijuna kuna, od čega za decentralizirane funkcije 392,8 milijuna kuna dok su za 2006. godinu izdvojena sredstva u iznosu od 618,1 milijuna kuna u čemu se na decentralizirane rashode odnosi 420,6 milijuna kuna. **Navedena kretanja financijskih izdataka jedinica lokalne područne (regionalne) samouprave prikazana su sljedećom tablicom:**⁴³⁰

⁴²⁴ Ibid.

⁴²⁵ Istim člankom propisano je da se iz sredstava proračuna jedinica područne (regionalne) samouprave mogu se osigurati i sredstva za zdravstvenu zaštitu stanovnika jedinica područne (regionalne) samouprave iznad standarda utvrđenog obveznim zdravstvenim osiguranjem, ali to nije u sustavu decentralizacije već neobveznih rashoda županije.

⁴²⁶ Nar.nov.br 121/2003., 48/2005. i 85/2006.

⁴²⁷ Ibid.

⁴²⁸ Od srpnja 2006. godine propisano je da županija osigurava i sredstva za pokriće gubitaka zdravstvenih ustanova čiji je osnivač, s tim da je izrijeком propisano da odluku o mjerilima za osiguranje elemenata standarda za investicijsko ulaganje i investicijsko i tekuće održavanje te informatizaciju zdravstvene djelatnosti sukladno planu i programu mjera zdravstvene zaštite i osnovnoj mreži zdravstvene djelatnosti, koja će biti temelj za planiranje potpora iz državnog proračuna, jednom godišnje donosi Vlada Republike Hrvatske.

⁴²⁹ Prema podacima Ministarstva financija RH-Uredbom Vlade i Odlukom o minimalnim standardima županijama za decentralizirane funkcije za zdravstvo bilo je planirano 192 milijuna kuna za razdoblje od šest mjeseci 2001. godine. Počevši od 2002. godine godišnji iznos sredstava za decentralizirane funkcije u zdravstvu kretao se od 385 milijuna kuna do 424,6 milijuna kuna u 2006. godini, a za 2007. godinu minimalni standardi za svih 21 županija i Grad Zagreb planirani su u visini od 452,6 milijuna kuna.

⁴³⁰ Izvor podataka za obradu: Ministarstvo financija RH, Obrasci RAS-funkcijski - Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji za 2005. i 2006.,

Tablica 8.2. Izdaci proračuna jedinica lokalne područne (regionalne) samouprave za zdravstvo

Proračun	Županijski		Indeks	Žup. + grad. + opć.		Indeks
	2005.	2006.		2005.	2006.	
Zagrebačka	20.354.918	21.461.307	105,43	22.027.794	23.957.959	108,76
Krapinsko-zagorska	16.051.501	18.389.121	114,56	16.236.364	18.660.382	114,93
Sisačko-moslavačka	20.540.412	25.534.818	124,32	22.175.694	28.921.420	130,42
Karlovačka	20.602.447	17.031.587	82,67	20.747.705	17.915.622	86,35
Varaždinska	24.773.786	19.635.089	79,26	25.906.042	20.514.813	79,19
Koprivničko-križevačka	12.091.921	12.882.558	106,54	12.529.376	13.330.447	106,39
Bjelovarsko-bilogorska	13.246.999	14.445.527	109,05	13.414.577	14.758.660	110,02
Primorsko-goranska	44.933.818	53.054.513	118,07	55.161.317	64.933.720	117,72
Ličko-senjska	7.323.570	7.825.299	106,85	7.857.059	8.735.735	111,18
Virovitičko-podravska	13.720.900	10.340.844	75,37	14.844.087	11.547.896	77,79
Požeško-slavonska	8.210.165	1.700.192	20,71	8.612.136	1.933.999	22,46
Brodsko-posavska	15.267.722	16.547.197	108,38	15.396.595	16.767.835	108,91
Zadarska	14.712.337	18.435.387	125,31	19.576.520	25.059.148	128,01
Osječko-baranjska	32.752.857	34.288.549	104,69	51.584.397	51.633.954	100,10
Šibensko-kninska	15.307.020	16.841.913	110,03	16.467.891	18.568.777	112,76
Vukovarsko-srijemska	16.644.583	18.508.683	111,20	17.064.969	19.045.324	111,60
Splitsko-dalmatinska	47.872.380	62.449.884	130,45	61.302.496	68.348.984	111,49
Istarska	20.405.465	21.020.034	103,01	26.364.207	29.485.796	111,84
Dubrovačko-neretvanska	16.049.705	17.624.726	109,81	16.993.420	26.010.021	153,06
Međimurska	12.348.984	14.180.136	114,83	12.423.297	14.662.795	118,03
Grad Zagreb	170.152.372	195.937.901	115,15	170.152.372	195.937.901	115,15
Sveukupno JLP(R)S	563.363.862	618.135.265	109,72	626.838.315	690.731.188	110,19

Na kraju valja spomenuti da funkciju javnog zdravstva **na decentraliziranoj razini izvršava 124** zdravstvene ustanove – registriranih korisnika lokalnih proračuna. Prema funkcionalnom ustrojstvu to je:⁴³¹

- Bolnica 42
- Domova zdravlja 44
- Zavoda za javno zdravstvo..... 20
- Poliklinika 10
- Ustanova hitne med.pomoć..... 4
- Lječilišta..... 1
- Ustanova za zdrav.njegu u kući 1
- Centar za profesionalnu rehabilitaciju 1
- Centar za autizam..... 1

8.1.3. STANJE U JAVNOM ZDRAVSTVU I PREDSTOJEĆA REFORMA

Iz prethodnog teksta vidljivo je da zdravstvena zaštita iz dana u dan postaje sve skuplja, te je za njeno provođenje potrebno sve više financijskih sredstava. Produžen je životni vijek, tehnologije su sve skuplje pa dolazi do povećanih potreba, a ponuda i mogućnosti u pružanju usluga zdravstvene zaštite sve su veće.

Uz navedeno postoji i niz razloga zbog kojih je nužno pristupiti korjenitoj reformi sustava javnog zdravstva u Republici Hrvatskoj. Iz analiza stanja zdravstva koje su radene u okviru pripreme nacionalne strategije zdravstva mogu se izdvojiti brojni ozbiljni problemi funkcioniranja su-

⁴³¹ Prema evidenciji objavljenoj u op. cit. Registru korisnika (lokalnih) proračuna,

stava javnog zdravstva. U području financiranja sustava značajno je da je zdravstvena skrb je neracionalno organizirana, a loša kontrola troškova u zdravstvu uz dugogodišnji nekontrolirani rast potrošnje u zdravstvenoj skrbi uzrokovali su sve veće podizanje troškova zdravstva, što značajno opterećuje hrvatsko gospodarstvo, odnosno proračun.

Pred hrvatskim je sustavom zdravstva velika reforma koja ima nekoliko bitnih ciljeva i područja djelovanja: To su:⁴³²

- uspostava integrirane zdravstvene zaštite,
- jačanje primarne zdravstvene zaštite kao temelja provođenja zdravstvene zaštite čime bi se uspostavila kontrola nad korištenjem sekundarnih i tercijarnih kapaciteta i općom potrošnjom, te bi se ujedno na toj razini rješavalo 80% medicinskih slučajeva,
- informatizacija zdravstvenog sustava u cijelosti poradi kontrole kvalitete rada i troškova,
- decentralizacija upravljanja i odgovornosti,
- centralizirana politika, standardi, norme, planiranje i kontrola provedbe,
- osiguranje sredstava, njihova racionalizacija, raspodjela prema temeljnim principima (jednakost, solidarnost, pristupačnost, racionalnost, kvaliteta), te posebnim potrebama,
- nagrađivanje, uspjeh i eliminiranje birokracije čime se osigurava veći izbor i veće zadovoljstvo korisnika zdravstvenih usluga.

U kontekstu svega što je izneseno u ovom dijelu rada uočljivo je da su za provođenje uspješne reforme nužno potrebne cjelovite informacije o svim segmentima poslovanja zdravstvenih ustanova. Teret provođenja reformi mahom je na menadžmentu u javnom zdravstvu čije će odluke biti presudne za uspjeh reforme. Sadašnji računovodstveno informacijski sustav za praćenje financijskog stanja i poslovnih rezultata pokazuje ozbiljne nedostatke. Zbog te činjenice sustav javnog zdravstva je optimalan uzorak za testiranje prijedloga novog računovodstvenog modela predstavljenog u prethodnoj točki ovoga rada.

8.2. Računovodstveni informacijski sustav u zdravstvu

U nastavku se prezentiraju osnove računovodstva i izvještajni sustav zdravstvenih subjekata, a posebice ustanova uključenih u sustav proračuna. Potonji kao i ostali proračunski subjekti, uz određene posebnosti javne zdravstvene ustanove primjenjuju računovodstveni sustav proračuna predstavljen u točki 6. ovoga rada.

Uključivanju sustava zdravstva u sustav proračuna, a posljedično i primjeni ovoga sustava menadžeri i računovođe u zdravstvu pružaju otpor od početka njegova uvođenja⁴³³. Uz to uz složenost izvještajnog sustava javljaju i pogreške u obuhvatu ekonomskih i financijskih kategorija čime se umanjuju realnost i objektivnost financijskih izvještaja.

8.2.1. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI ASPEKTI RAZLIČITIH OBLIKA OBAVLJANJA DJELATNOSTI ZDRAVSTVA

Zdravstvena djelatnost u Republici Hrvatskoj, s aspekta financiranja i formalno – pravnih organizacijskih oblika, obavlja se putem zdravstvenih ustanova u vlasništvu središnje i/ili lokalne države, privatnih zdravstvenih ustanova/društava i putem samostalne djelatnosti (privatne liječničke prakse, ljekarni i sl.).

⁴³² cf. Nacionalna strategija zdravstva 2006.-2011.g, Ministarstvo zdravstva i soc. skrbi, Zagreb, 2005. http://www.mzss.hr/hr/ministarstvo/strategije_i_planovi/nacionalna_strategija_zdravstva

⁴³³ Jedna od brojnih rasprava o neprimjerenosti statusa proračunskog korisnika za javne ustanove u zdravstvu je i Belamarić, B.: "Zdravstvo kao proračunski korisnik-Zavodi za javno zdravstvo u sustavu proračunskih korisnika", Hrvatski časopis za javno zdravstvo, br. 2/2005.

Ciljevi osnivanja, vlasnička struktura i formalno pravni oblik djelovanja zdravstvenih subjekata impliciraju i značajnim razlikama u pogledu položaja u hrvatskom poreznom sustavu i primjeni propisa o računovodstvu i financijskom izvještavanju.

Usluge liječenja i druge isporuke u zdravstvenim ustanovama i privatnoj praksi u poreznom su smislu oslobođene primjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁴³⁴ na temelju funkcionalnog principa propisanog u st. 4. i 5., čl. 11. Zakona. Iznimka su zavodi za javno zdravstvo na koje se ne primjenjuje opće oslobođenje.

Nasuprot tome, u oporezivanju razlike prihoda i rashoda u obavljanju zdravstvene djelatnosti postoje suštinske razlike. Zdravstvene ustanove i drugi oblici obavljanja zdravstvene djelatnosti u privatnom vlasništvu smatraju se poduzetnicima i podliježu oporezivanju ostvarenog viška prihoda (pravne osobe dobiti, a fizičke osobe dohotka/dobiti).

Ovaj porezni položaj obvezuje ih i na primjenu različitih računovodstvenih i izvještajnih sustava.

Privatne pravne osobe u djelatnosti zdravstva smatraju se poduzetnicima i dužne su sukladno Zakonu o porezu na dobit⁴³⁵, kao i ostali poduzetnici u gospodarstvu, za potrebe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit, primjenjivati računovodstveni sustav utemeljen na Zakonu o računovodstvu⁴³⁶. To znači izravnu primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. U suštinskom smislu to znači primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja (accrual basis) kojega obilježava priznavanje prihoda i rashoda u trenutku njihova nastanka, a neovisno o plaćanju obveza/naplati potraživanja. Uz to vrlo značajno obilježje ovog načela je i priznavanje troškova amortizacije dugotrajne imovine tijekom korisnog vijeka uporabe.

Fizičke osobe – poduzetnici u djelatnosti zdravstva podliježu primjeni Zakona o porezu na dohodak⁴³⁷ te slijedom toga obvezno primjenjuju jednostavno knjigovodstvo svojih prihoda i rashoda koji se po načelu blagajne (cash basis) priznaju primitaka i izdataka novca. Iznimka su jedino troškovi amortizacije na koje se na sustavnoj osnovi priznaju tijekom uporabe dugotrajne imovine, a ne u trenutku plaćanja izvršene nabave (investicije).

Pod određenim uvjetima iz čl. 2. Zakona o porezu na dobit, ali i po svom izboru i fizičke osobe mogu umjesto obveznika poreza na dohodak postati obveznicima poreza na dobit. U tom slučaju i na njih se primjenjuje isti porezni i računovodstveni sustav kao i na prethodne spominjane privatne pravne osobe.

Izrazito dominantnu institucionalnu osnovu obavljanja zdravstvene djelatnosti čine zdravstvene **ustanove u vlasništvu države** (središnje i lokalne) putem kojih država izvršava jednu od svojih temeljnih funkcija – zdravstvenu zaštitu i liječenje stanovništva.

Opseg i standardi izvršenje ove funkcije države ovise o nizu čimbenika pri čemu su njene financijske mogućnosti svakako presudne. Vrlo pojednostavljeno može se reći da država, sukladno prioritetima, a primjereno financijskim mogućnostima, određuje svoju financijsku razinu potrošnje koja se odnosi na funkciju zdravstvene zaštite. Taj dio potrošnje predstavlja javne rashode za koje je država dužna osigurati i primjerene izvore financiranja u okviru svojih ukupnih prihoda i primitaka. Daljnji korak je distribucija tih prihoda na pojedine oblike zdravstvene zaštite te na subjekte koji je izravno provode. I prihodna i rashodna strana vrlo su kompleksne, posebice u uvjetima rastućih potreba i ograničenih mogućnosti. Tome svjedoče i brojne reforme u sustavu zdravstva kojima se pokušava optimalizirati djelovanje ovog vrlo složenog i osjetljivog sustava.

⁴³⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Nar. nov. br. 47/1995., 164/1998., 105/1999., 54/2000., 73/2000., 127/2000., 48/2004., 82/2004., 90/2005.

⁴³⁵ Zakon o porezu na dobit (Nar. nov. br. 177/2004., 90/2005., 57/2006.)

⁴³⁶ Zakon o računovodstvu (Nar. nov. br. 146/2005)

⁴³⁷ Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov. br. 177/2004.)

Jedna od značajnih reformi u financiranju sustava datira od početka 2002. godine kada je Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje (HZZO) promijenjen status izvanproračunskog fonda te je postao dio središnjeg proračuna. Doprinosi za zdravstveno osiguranje koji su se do tada uplaćivali na račun HZZO-a uplaćuju se na račun riznice (središnjeg proračuna), ali i dalje s obzirom na zakonsko uređenje zdravstvenog sustava zadržavaju obilježje doprinosa i prate se odvojeno od ostalih javnih prihoda.

“Ustanove u zdravstvu koje se financiraju iz doprinosa te se ponašaju u skladu sa standardima (pružanje usluga, formiranje cijena...) utvrđenim na razini središnje države (Ministarstvo zdravstva) jesu prema definicijama statističkih sustava klasični oblik proračunskog korisnika odnosno pravnog subjekta koji se nalazi u sektoru opće države.

Navedeni status zdravstvenih ustanova iziskuje i primjenu, za sve proračunske subjekte, unificiranog proračunskog računovodstva.

Posebnost sustava zdravstva je u tome što se proračunski korisnici u toj djelatnosti ne financiraju po pojedinim vrstama rashoda usvojenog financijskog plana, nego na temelju stvarnog izvršenja usluga, u okvirima ugovora sa HZZO-om odnosno državom koja preko njih građanima indirektno pruža zdravstvene usluge”.⁴³⁸

8.2.2. POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVENOG SUSTAVA U JAVNOM ZDRAVSTVU

Aktualni opći sustav računovodstva proračuna opisan u poglavlju 6. ovog rada primjenjuju i javne zdravstvene ustanove.

Sukladno važećim propisima aktualni računovodstveni informacijski sustav opće države i njenih strukturnih elemenata temelji se na specifičnom prilagođenom konceptu nastanka događaja i primjeni načela povijesnog troška u mjerenju bilančnih pozicija.

Dakle, primjena modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja u javnom zdravstvu slijedeće:

- ne iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine i obveza,
- kratkotrajna imovina i sitni inventar koji se nabavljaju za obavljanje redovne djelatnosti se iskazuju u trenutku stvarne potrošnje, dakle ne u trenutku nabave kako to vrijedi za ostale subjekte primjene.
- prihodi su određeni kao povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata, što nedvojbeno upućuje da se u priznavanju proračunskih prihoda zadržava novčani koncept.
- troškovi nabave nefinancijske dugotrajne imovine ne kapitaliziraju se već se iskazuju kao rashodi razdoblja u kojemu je stjecanje izvršeno.
- Sukladno prethodnom, namjenski primici kapitalnih potpora od osnivača (države i JLPRS) za financiranje investicijskih aktivnosti ne predstavljaju dokapitalizaciju niti se vremenski razgraničavaju, nego se priznaju u ukupan prihod izvještajnog razdoblja u kojemu su ostvareni,
- nefinancijska imovina primljena bez naknade (donacije) iskazuje se kao izravno povećanje izvora vlasništva, a ne kao prihod.

Problemi realnosti financijskih izvještaja u dobroj mjeri uzrokovane su posebnostima ostvarivanja prihoda javnih zdravstvenih ustanova.⁴³⁹

⁴³⁸ Upravo zato su u ekonomskoj klasifikaciji sredstva koja HZZO (središnji proračun) prenosi bolnicama na temelju sklopljenih ugovora odnosno pruženih usluga klasificirane kao - naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja. Više o tome cf. Maletić, I. u knjizi grupe autora: "Računovodstvo proračuna", HZRIF, Zagreb, 2007., str. 205.

⁴³⁹ Cf. Maletić, I.: «Posebnosti u djelatnosti zdravstva», u knjizi: "Primjena računskog plana proračuna 2005/2006", HZRIF, Zagreb, 2005. g., str. 222.

Kao što je već iscrpno opisano, ustanove u javnom zdravstvu financiraju se najvećim dijelom iz tri izvora: Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, županije odnosno Grada Zagreba i vlastitih izvora (ostvarivanjem prihoda po posebnim propisima i obavljanjem poslova na tržištu).

8.2.2.1. Prihodi od HZZO-a

Zdravstvene ustanove najveći dio prihoda ostvaruju temeljem ugovornog odnosa sa Hrvatskim zavodom za zdravstveno osiguranje. HZZO je u 2002. godini većim dijelom svojih prihoda i rashoda ušao u državni proračun, dok jednim dijelom i dalje ima status izvanproračunskog fonda.

HZZO i zdravstvene ustanove sklapaju ugovor kojim se uređuju međusobna prava i obveze u svezi provođenja bolničkog liječenja i specijalističko-konzularne zdravstvene zaštite. Ugovorom se utvrđuje i maksimalan mjesečni iznos sredstava koje ustanova dobiva od HZZO za razdoblje utvrđeno ugovorom. Ustanova se obvezuje uskladiti rashode za pruženu zdravstvenu zaštitu osiguranim osobama Zavoda s financijskim planom raspoloživih sredstava.

Prihodi koje ustanove ostvaruju na temelju ugovora sa HZZO iskazuju se kao prihodi iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti korisnika proračuna. **Potraživanja za izvršene isporuke usluga na temelju ugovora sklopljenih sa HZZO iskazuje se kao obračunati prihodi.**

HZZO mjesečno prati izvršenje ugovorenih usluga bolničkog liječenja i specijalističko-konzilijarne zdravstvene zaštite osiguranim osobama Zavoda na osnovi zaprimljenih i likvidiranih računa ustanove u odnosu na mjesečni iznos sredstva iz ugovora.

Usklađenje zaprimljenih i likvidiranih računa ustanova sukladno visini ugovorenih sredstava izvršava se na dan 31. prosinca tekuće proračunske godine.

Ako ustanova temeljem zaprimljenih i likvidiranih računa u Zavodu iskaže prekoračenje ugovorenog iznosa sredstva, HZZO ustanovi nakon konačnog godišnjeg usklađenja, ne priznaje račune za izvršene isporuke čija vrijednost premašuje iznos planom odobrenih sredstava.

U suprotnim slučajevima, ako je ustanova temeljem mjesečnih doznaka primila više sredstava nego što ih je opravdala izvršenjem zdravstvenih usluga u proračunskoj godini preostala sredstva mora iskazati kao pasivno vremensko razgraničenje, odnosno odgođeno priznavanje prihoda.

Iznimka su slučajevi kada se nekim zdravstvenim ustanovama više prenesena sredstva otpisuju za pokriće rashoda.⁴⁴⁰

8.2.2.2. Prihodi iz proračuna JLP(R)S

Za razliku od ostvarivanja prihoda temeljem ugovora sa HZZO-om, sredstva za financiranje zdravstva iz lokalnih proračuna ne temelje se na ugovoru i obvezujućem izvršavanju ugovornih obveza.

Županije i Grad Zagreb planiraju sredstva na pozicijama konkretnih rashoda za financiranje ustanova u zdravstvu u njihovom vlasništvu.

Sredstva ostvarena od županije odnosno Grada Zagreba javna ustanova u zdravstvu evidentira kao prihod iz proračuna na istim načelima kao i svi ostali proračunski korisnici, odnosno za financiranje konkretnih rashoda po ekonomskoj klasifikaciji.

⁴⁴⁰ Tako je primjerice Vlada Republike Hrvatske na sjednici održanoj 03. kolovoza 2006. donijela je Odluku o davanju suglasnosti direktoru Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, za otpis potraživanja prema bolničkim zdravstvenim ustanovama koje nisu izvršile ugovorenu zdravstvenu zaštitu. Na temelju navedene Odluke HZZO je otpisao 209.393.109,60 kuna potraživanja (stanje na dan 31. prosinca 2005.g.) bolničkim zdravstvenim ustanovama koje nisu izvršile isporuke zdravstvenih usluga i ispostavile račune do ugovorenog maksimalnog iznosa sredstva za bolničku zdravstvenu zaštitu. Navedene zdravstvene ustanove su u 2004. i 2005.g. temeljem izvršenih zdravstvenih usluga bolničke zdravstvene zaštite te zaračunale HZZO-u manji iznos no što im je to omogućavao ukupno ugovoreni maksimalni iznosa sredstva. Razlika više doznačenog iznosa od strane HZZO-a, utvrđena međusobnim usklađenjem, kod ustanova nije smjela biti prihodovana u navedenim godinama.

8.2.2.3. Vlastiti prihodi

Zdravstvene ustanove neke poslove obavljaju na tržištu i temeljem toga ostvaruju prihode (npr. sistematski pregledi, posebni komercijalni programi preventive, rekreacije, iznajmljivanje prostora i opreme, restoran za zaposlene i slično). Mjerila za korištenje tako ostvarenih prihoda propisana su Pravilnikom o mjerilima za korištenje prihoda proračunskih korisnika ostvarenih na tržištu od obavljanja osnovne i ostale djelatnosti ⁴⁴¹.

Kako se odredbe Pravilnika primjenjuju samo na **proračunske korisnike državnog proračuna**, a zdravstvene ustanove u vlasništvu županija odnosno Grada Zagreba **ne smatraju se proračunskim korisnicima državnog proračuna već regionalne (područne) samouprave to znači da za njih ne postoji obveza uplate vlastitih prihoda u državni proračun.**

Ustanove u zdravstvu u vlasništvu države obveze uplate vlastitih prihoda u proračun oslobađaju se temeljem Zakona o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske.

Ovi se prihodi priznaju također na temelju naplate računa ispostavljenih temeljem stvarnog izvršenja ugovorenih usluga.

8.2.2.4. Prihodi po posebnim propisima

Zdravstvene ustanove, osim prihoda ostvarenih na tržištu, ostvaruju i prihode po posebnim propisima. Zdravstvena ustanova je obvezna osiguranim osobama HZZO-a koje nisu oslobođene obveze sudjelovanja u troškovima zdravstvene zaštite i koje nisu osigurane u dopunskom zdravstvenom osiguranju nakon pružene zdravstvene usluge naplatiti propisano sudjelovanje u troškovima zdravstvene zaštite. Riječ je o **takozvanoj participaciji**. Prihodi od participacija priznaju se kao prihodi od sufinanciranja cijene usluge, participacije i slično.

Participacija i gotovinska naknada koju korisnik plati **nemaju isti karakter** u klasifikacijskom smislu. Participaciju plaćaju osigurane osobe i to je oblik dodatnog sufinanciranja cijene usluge koja se podmiruje iz sredstava doprinosa. Za razliku od gotovinske naknade koja iznosi punu cijenu pružene usluge participacija nema karakteristiku prihoda ostvarenog obavljanjem poslova na tržištu te se evidentira kao sufinanciranje cijene usluge, participacije i slično.

8.2.2.5. Odobreni rabati i donacije

Prilikom sklapanja ugovora s dobavljačima česti su ugovoreni su rabati na ostvareni promet. U skladu sa ugovorenim uvjetima dobavljači periodično dostavljaju financijska odobrenja (naknadno odobreni rabati) za određeno vremensko razdoblje.

U slučaju odobrenih rabata u trenutku nabave potrebno je smanjiti obvezu i trošak nabave. Ako se rabati ne mogu povezati sa materijalom na zalihima naknadni rabati izravno se priznaju kao prihod bez vremenskih razgraničenja.

Kada ustanove u zdravstvu dobiju od pravne ili fizičke osobe donaciju lijekova, sanitetskog i ostalog potrošnog materijala **prihodi od donacija priznaju se u trenutku utroška**.

8.2.3. OBILJEŽJA AKTUALNOG SUSTAVA FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Kao i za ostale subjekta u sustavu proračuna, izvještajni sustav za zdravstvene ustanove uključuje obvezu sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja:

- Bilanca,
- Izvješće o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima),
- Izvješće o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
- Bilješke.

⁴⁴¹ Pravilnik o mjerilima za korištenje prihoda proračunskih korisnika ostvarenih na tržištu od obavljanja osnovne i ostale djelatnosti, Nar. nov., br. 146/1998.

Uz temeljne izvještaje obvezno je sastavljanje i pomoćnih djelomičnih izvještaja o obvezama, dok se izvještaj novčanom toku sastavlja fakultativno.

Uz opisane temeljne financijske izvještaje koji se prezentiraju Ministarstvu financija, Državnoj reviziji i resornom ministarstvu, zdravstvene ustanove dužne su periodično i kontinuirano dodatno izvještavati i HZZO o elementima svog financijskog poslovanja.

U tu svrhu, kao paralelni izvještajni sustav, tipizirana je forma i sadržaj brojnih izvještaja koje, zbog ograničenog opsega ne prikazujemo u ovom radu.

Uz te izvještaje zdravstvene ustanove su dužne prezentirati i dodatne izvještaje o stanju obveza i nenaplaćenih potraživanja prema dospjelosti, vrstama i izvorima.

U spomenutim izvještajima prisutna su odstupanja od strukture i sadržaja propisanog temeljnog financijskog izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Uz to uočavaju se i određene terminološke neusklađenosti u svezi pojmova: prihodi i primici, rashodi i izdaci što u izvjesnoj mjeri može upućivati da se u predstavljenom izvještaju traže podaci koji su sadržajno različiti od sadržaja elemenata prihoda i rashoda u temeljnim financijskim izvještajima. Tako primjerice pojam izdaci upućuje na primjenu novčanog računovodstvenog koncepta u priznavanju rashoda. Doslovno shvaćeno, proizlazi da bi u tom izvještaju trebalo prikazati samo plaćene rashode po navedenim vrstama.

Takav pristup odstupao bi od inauguriranog prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja koji se primjenjuje u sastavljanju temeljnih financijskih izvještaja obuhvaćao bi samo djelomično stvarnu potrošnju (nastale rashode). Stoga bi valjalo i u terminološkom smislu ovaj obrazac prilagoditi ekonomskoj klasifikaciji koja se primjenjuje u računskom planu proračuna i sadržaju unificiranog izvještaja o poslovanju (PR-RAS). Korisno bi bilo ugraditi i numeričke poveznice s računskim planom čime bi se olakšao izravni obuhvat pojedinih pozicija s podacima zabilježenim na računima glavne knjige.

8.3. Istraživanje o stanju i potrebama unaprjeđenja računovodstvenog sustava u javnom zdravstvu

Kao polazna pretpostavka opravdanosti razvijanja i unaprjeđenja modela državnog računovodstva u javnom zdravstvu provedeno je istraživanje kvalitete aktualnog sustava računovodstva i eksternog financijskog izvještavanja utemeljenog na prikazanom prilagođenom konceptu nastanka događaja.

Također je istražen i stupanj razvijenosti i primjene troškovnog i upravljačkog računovodstva kao izvora informacija za donošenje upravljačkih odluka.

Istraživanje je provedeno metodom anketiranja na izabranom uzorku koji čini svih **67 bolničkih zdravstvenih ustanova u Republici Hrvatskoj**. Ove zdravstvene ustanove po načinu poslovanja i informacijskim potrebama čine homogen skup što je vrlo značajno za objektivnost analize rezultata i donošenja zaključaka na temelju provedenih istraživanja. Primjena metode slučajnog uzorka iz osnovnog skupa kojega čine sve javne zdravstvene ustanove bila bi znatno manje reprezentativna jer se kod jednostavnijih sustava manje uočavaju informacijska ograničenja aktualnog računovodstvenog sustava⁴⁴².

Odabir ovog uzorka temelji se na činjenici da su upravo bolničke zdravstvene ustanove naj-složeniji i najznačajniji segment javnog zdravstva. Složenost bolničkih sustava, raspolaganje značajnim materijalnim i ljudskim resursima, procesni način pružanja bolničkih zdravstvenih usluga podrazumijeva postojanje sposobnog menadžmenta kojemu za uspješno upravljanje i odlučivanje trebaju ažurne, potpune i u svakom pogledu kvalitetne financijske i nefinancijske informacije.

⁴⁴² Domovi zdravlja, zavodi za javno zdravstvo, ljekarne i dr. subjekti pretežno su radno intenzivni, raspoložu relativno malim resursima, u značajnoj su mjeri privatizirani – iznajmljeni ugovornim zdravstvenim djelatnicima. O namjerno izabranom uzorku više cf. Šošić, I./ Serdar, I: "Udžbenik statistike", Školska knjiga, Zagreb, 1994., str. 223.

S makro stajališta financijskog upravljanja zdravstvenom zaštitom upravo je bolnička potrošnja najzahtjevniji i najskuplji segment, a ekonomičnost i djelotvornost bolničkih zdravstvenih ustanova odražava kvalitetu ukupnog zdravstvenog sustava.

8.3.1. KORIŠTENE STATISTIČKE METODE OBRADE ANKETNIH UPITNIKA

Pri postupku prihvaćanja ili odbacivanja hipoteza postavljenih kao ciljeva ovog istraživanja korišteno je nekoliko vrsta statističkih testova, kao i jedna vrsta regresije.

Korišten je neparametarski test χ^2 (hi kvadrat) o jednakosti proporcije triju ili više skupova. Karakteristike neparametarskog testa jest da takav test ne pretpostavlja oblik krivulje osnovnog skupa dok parametarski testovi to pretpostavljaju. Budući da su postavljena pitanja imala po više modaliteta obilježja, bilo je od velikog značaja utvrditi jednakost proporcija triju ili više skupova.

Od neparametarskih testova korišten je Wilcoxonov i Sign Rank Test. *Sign* test (test predznaka) dijeli niz modaliteta numeričke ili rang-varijable na dva jednakobrojna dijela ako podaci čine uzorak, što u ovom slučaju čine, može se testirati hipoteza o pretpostavljenoj vrijednosti medijana osnovnog skupa⁴⁴³. Odluka se donosi pomoću binomne distribucije vjerojatnosti. Wilcoxonov test je sličan Sign testu, uz razliku što postupak testiranja uključuje i rangirane apsolutne razlike vrijednosti varijable i pretpostavljene vrijednosti medijana.⁴⁴⁴

Od parametarskih testova korišten je test o proporciji osnovnog skupa. Parametarski testovi pretpostavljaju oblik distribucije osnovnog skupa, a test o proporciji je korišten kod odgovora koji imaju dva modaliteta (da ili ne) da bi se dokazala većina ili manjina odgovora u osnovnom skupu. Većina se tretira od 0,5 ili 50%.

Također je korištena i logistička regresija u nastojanju da se dokaže povezanost nekih stavova iz prvog i drugog dijela anketnog upitnika. Za razliku od obične regresije gdje su odgovori kvantitativni, logistička regresija uzima u obzir kvalitativne odgovore, što je bio slučaj ovdje. Logistička regresija može biti binomna, ordinalna ili nominalna. Binomna pretpostavlja samo dva modaliteta odgovora, ordinalna pretpostavlja odgovore dobivene na ordinalnoj mjernoj skali, nominalna odgovore dobivene na nominalnoj mjernoj skali.⁴⁴⁵

8.3.2. INFORMACIJE O UZORKU STATISTIČKOG ISTRAŽIVANJA

U nastavku se iznosi više informacija o uzorku.

Istraživanje metodom anketiranja je provedeno na izabranom uzorku u okviru dijela javnih zdravstvenih ustanova kao osnovnog skupa i čini ga svih **67 bolničkih zdravstvenih ustanova u Republici Hrvatskoj**.

Prema strukturi vlasništva bolnice se u Republici Hrvatskoj mogu podijeliti na **15 bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske i 52 bolnice koje su uključene u sustav decentralizacije** te prenesene u vlasništvu županija i gradova tj. jedinica lokalne područne (regionalne) samouprave.

Sastav bolnica prema vlasničkoj strukturi prikazuje grafikon na slici 8.4.

⁴⁴³ Kada je broj podataka dovoljno velik, umjesto binomne distribucije rabi se normalna distribucija.

⁴⁴⁴ Više cf. (1) Šošić, I. «Primijenjena statistika», Školska knjiga, 2004., Zagreb, (2) McClave, J.T./ Benson, P.G./ Sincich, T. «Statistics for business and economics», Prentice Hall, 2005., str.1087.

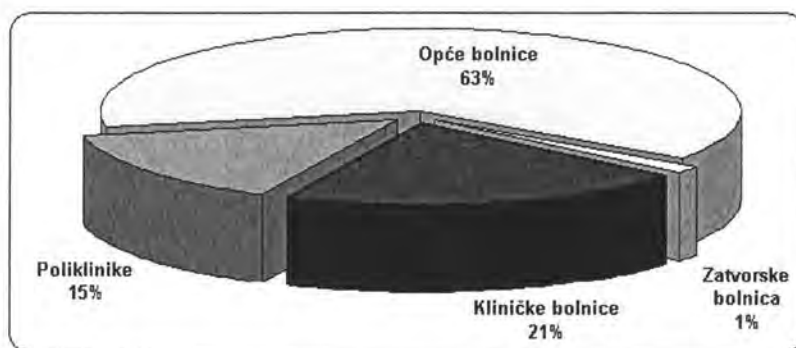
⁴⁴⁵ Ibidem



Slika 8.4. Bolnice u Republici Hrvatskoj prema vlasništvu

Prema razini na kojoj obavljaju zdravstvenu zaštitu uzorak se sastoji od bolnica koje se dijele na: 14 kliničkih bolnice, 10 poliklinika, 42 opće bolnice i 1 zatvorsku bolnicu.

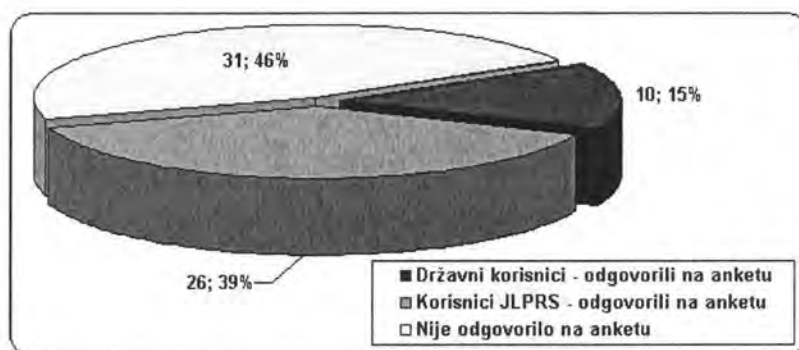
Struktura prema ovom kriteriju je prikazana grafikonom na slici 8.5.



Slika 8.5. Struktura bolnica u Republici Hrvatskoj prema razini djelatnosti

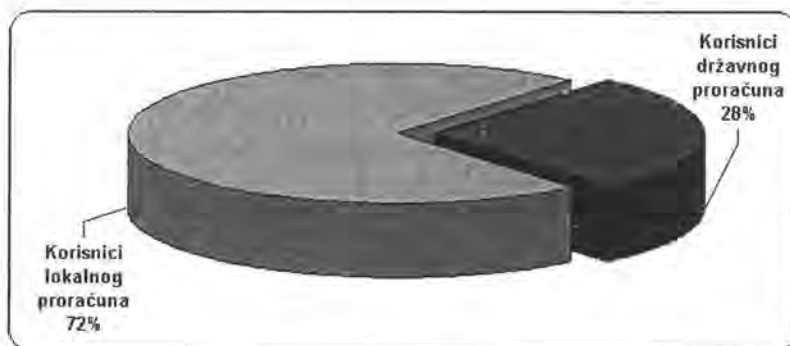
Popunjeni anketni upitnik (do zaključenja obrade) dostavilo je 36 ispitanika što čini 53,73% uzorka i predstavlja reprezentativan uzorak za provođenje istraživanja.

Struktura ispitanika koji su dostavili popunjeni upitnik je sljedeća:



Slika 8.6. Struktura i broj ukupnih ispitanika i ispitanika koji su odgovorili na upitnik

Prema vlasništvu broj i struktura prikupljenih anketa je sljedeća:



Slika 8.7. Broj i struktura ispitanika prema vlasništvu koji su odgovorili na anketni upitnik

8.3.3. CILJEVI PROVEDENOG STATISTIČKOG ISTRAŽIVANJA

Istraživanje anketiranjem i statističkom obradom pristiglih odgovora imalo je za cilj ispitivanje stanja i potreba unaprjeđenja aktualnog državnog računovodstvenog sustava i sustava financijskog izvještavanja za potrebe javnog zdravstva, kao i stanja i razvijenosti primjene računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u ovom značajnom dijelu javnog sektora.

Istraživanjem se također nastojalo potvrditi opravdanost razvijanja i primjene računovodstvenog modela utemeljenog na konceptu nastanka događaja u javnom zdravstvu kao segmentu opće države.

8.3.4. SADRŽAJ PROVEDENOG STATISTIČKOG ISTRAŽIVANJA

Istraživanje je provedeno anketnim upitnikom⁴⁴⁶ koji se sastoji od dva osnovna dijela:

1. dio - **Sustav financijskog računovodstva i financijskog izvještavanja**
2. dio: - **Primjena računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u ustanovama javnog zdravstva**

8.3.4.1. Rezultati istraživanja financijskog računovodstva i financijskog izvještavanja ustanova javnog zdravstva

Prvi dio istraživanja sastoji se od dva dijela:

- A) Financijsko računovodstvo i
- B) Financijski izvještaji.

Anketnim upitnikom u prvom dijelu postavljeno je ukupno 32 pitanja od kojih se 18 odnosi na istraživanje primjerenosti financijskog računovodstva potrebama zdravstvenih ustanova, a 14 na pitanja primjerenosti i kvalitete financijskih izvještaja.

8.3.4.1.1. Istraživanje primjerenosti računovodstvenog sustava

U ovom dijelu istraživanja postavljena je radna hipoteza da aktualni sustav državnog računovodstva nije primjeren potrebama objektivnog praćenja poslovanja i iskazivanja rezultata poslovanja zdravstvenih ustanova.

Neka od postavljenih pitanja posebno su značajna za dokazivanje postavljene hipoteze te će se u nastavku detaljnije obrazložiti stavovi ispitanika, dok će ona manje važna biti samo navedena.

Prema stavu ispitanika, njih 22 ili 61% ne smatra, da je primjenom državnog računovodstvenog sustava u javno zdravstvo početkom 2002. godine sustav računovodstva za njihove potrebe unaprijeđen. Istodobno njih 4 ili 11% ispitanika o tome nema zauzet vlastiti stav.

Ovakav stav može se protumačiti činjenicom da prema računovodstvenom sustavu koji je prethodio primjeni aktualnog računovodstvenog sustava, a koji je bio utemeljen na prilagođenom

⁴⁴⁶ Anketni upitnik s navedenim stavovima ispitanika objavljen je u prilogu ovog rada

novčanom konceptu *de facto* nije bilo moguće iskazivati negativan financijski rezultat. Premda iskazani financijski rezultat nije odražavao objektivno stanje, subjektivne prosudbe uspješnosti poslovanja od strane menadžmenta na višim razinama bile su povoljnije.

Loši rezultati ostajali su "skriveni" u nepodmirenim obvezama koje se sukladno primjenenom novčanom računovodstvenom konceptu nisu priznavale kao rashod do trenutka plaćanja.

Na drugo pitanje iz ankete koje glasi: "Smatrate li da je aktualni sustav računovodstva primjeren generiranju financijskih izvještaja za vanjske korisnike?", 24 ispitanika ili njih 67% odgovorilo je negativno.

Ovakav stav može se protumačiti kao posljedica osnovne manjkavosti aktualnog računovodstvenog sustava, a to je nemogućnost sučeljavanja nastalih rashoda s prihodima koji se priznaju na temelju naplate potraživanja.

U prilog ovoj pretpostavci valja razmotriti odgovore na trinaesto pitanje koje glasi:

"Prihodi zdravstvenih ustanova priznaju se prema novčanom načelu (u trenutku naplate).

Ovakav pristup:

A) realno održava formiranje ukupnog prihoda

B) podcjenjuje stvarno ostvareni ukupan приход u odnosu na priznate rashode

C) nemam stav

S obzirom na važnost ovog pitanja za dokazivanje postavljene hipoteze provedeno je statističko testiranje iskazanih stavova.

Za provođenje testiranja primjeren je test o proporciji osnovnog skupa. Hipoteze za test su sljedeće:

$$H_0 \dots p \leq 0,5$$

$$H_1 \dots p > 0,5$$

Rezultati dobiveni programskom potporom⁴⁴⁷:

Test of $p = 0,5$ vs $p > 0,5$

95%						
Lower						
Sample	X	N	Sample p	Bound	Z-Value	P-Value
1	34	36	0,944444	0,881649	5,33	0,000

Promatra se proporcija ispitanika koja smatraju da se pristup priznavanju prihoda zdravstvenih ustanova u trenutku naplate podcjenjuju stvarno ostvarene ukupne prihode u odnosu na priznate rashode. Alternativna hipoteza tvrdi da je većina takvih osoba (veće od 50%) od svih zdravstvenih ustanova u osnovnom skupu. Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da većina (više od 50%) zdravstvenih ustanova prihvaća ovo stajalište. Prihvaćena bi sigurno bila i hipoteza da je više od $\frac{3}{4}$ (0,75) zdravstvenih ustanova podržava mišljenje, ali to isto predstavlja većinu.

Dakle testiranje potvrđuje da je u osnovnom skupu proporcija zdravstvenih ustanova koje zastupaju stav da se podcjenjuju stvarno ostvareni ukupni prihodi veća od onih koji misle da takav način naplate realno održava formiranje ukupnog prihoda.

Od ispitanika koji su dostavili ispunjeni upitnik njih 94% (34 od 36) izrazilo je ovakav stav što ujedno predstavlja 51% (34 od 67) svih ispitanika.

Dakle može se zaključiti da o ovom pitanju postoji gotovo potpuno suglasje svih zdravstvenih ustanova.

⁴⁴⁷ Korištena je programska potpora *Minitab*, raspoloživa na (download) <http://www.minitab.com>

Sljedeće značajno pitanje za potvrdu postavljene hipoteze je sedmo pitanje iz anketnog upitnika koje glasi: "Smatrate li da bi za iskazivanje realnih rezultata poslovanja bilo primjereno rashode nabave nefinancijske imovine kapitalizirati, a potom iskazivati rashod amortizacije tijekom korisnog vijeka uporabe?"

Na ovo pitanje 58% (21 od 34) ispitanika odgovorilo je pozitivno, 12 % (4 od 36) odgovorilo je negativno, a 30% (11 od 36) nema zauzet stav o ovom pitanju.

Zbog važnosti ovog pitanja za dokazivanje postavljene hipoteze provedeno je statističko testiranje o jednakosti proporcije triju skupova, odnosno χ^2 test.

Hipoteze pri testiranju su:

$$H_0 \dots p_1 = p_2 = p_3 = p$$

$$H_1 \dots \exists p_i \neq p, i = 1, 2, 3$$

Prva hipoteza tvrdi da su proporcije skupova jednake, a alternativna hipoteza to opovrgava.

Test veličina ili empirijski $\chi^2 = 12,1667$. Teorijski $\chi^2_{0,05} (2) = 5,99$. Uz razinu značajnosti od 5% ne možemo prihvatiti pretpostavku da je proporcija triju skupova jednaka.

Budući da je za ispitivanje hipoteza od posebne važnosti proučavanje mišljenja da li je ili nije iskazivanje realnih rezultata poslovanja bilo primjereno trošak stjecanja nefinancijske imovine kapitalizirati, a potom iskazivati rashod amortizacije tijekom korisnog vijeka uporabe, u sljedećem koraku testiranje je ograničeno je samo na *odgovore da ili ne*.

Rezultati i primjereni test o proporciji osnovnog skupa prikazan je u nastavku:

Hipoteze za test su sljedeće:

$$H_0 \dots p \leq 0,5$$

$$H_1 \dots p > 0,5$$

Rezultati dobiveni programskom potporom⁴⁴⁸:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0,5$ vs $p > 0,5$

			95%		
			Lower	Exact	
Sample	X	N	Sample p	Bound	P-Value
1	21	25	0,840000	0,670392	0,000

Testiranje je pokazalo da uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da većina (više od 50%) ispitanika smatra da je iskazivanje realnih rezultata poslovanja primjereno troškove stjecanja nefinancijske imovine kapitalizirati, a potom iskazivati rashod amortizacije tijekom korisnog vijeka uporabe.

Sljedeće važno pitanje za potvrdu postavljene hipoteze je pitanje broj 10 koje glasi: "Sadašnja vrijednost dugotrajne nefinancijske imovine u bilanci vaše ustanove je:

a) podcijenjena

b) precijenjena

c) realna"

Na ovo pitanje 69% (25 od 36) odgovorilo je da je imovina podcijenjena, 17% (6 od 36) da je imovina precijenjena, a 14% (5 od 36) da je imovina iskazana realno. Odgovori su također obrađeni testom o proporciji osnovnog skupa koji rezultira zaključkom da uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da većina (više od 50%) ispitanika smatra da je sadašnja vrijednost dugotrajne nefinancijske imovine u bilanci dotične ustanove podcijenjena.

⁴⁴⁸ Ibidem

Povezano s prethodnim pitanjem zanimljivo je razmotriti i odgovore na sljedeće, jedanaesto pitanje koje glasi: "Smatrate li da bi stopu ispravka vrijednosti dugotrajne nefinancijske imovne trebala procjenjivati svaka ustanova u skladu sa svojom politikom i stvarnom trošenju?"

Na ovo pitanje 42 % (15 od 36) odgovorilo je potvrdno, 25% (9 od 36) niječno, a 33% (12 od 36) nema zauzet stav.

Na temelju rezultata obrade stavova ispitanika o prikazanim izdvojenim pitanjima može se ustvrditi da je radna hipoteza ovog dijela istraživanja potvrđena.

Ostali stavovi o postavljenim pitanjima također podupiru prethodnu tvrdnju ili je ne osporavaju te ih dalje nema potrebe obrazlagati.

8.3.4.1.2. Istraživanje stavova o kvaliteti financijskog izvještavanja

U ovom dijelu u istraživanja postavljeno je nekoliko radnih hipoteza od kojih je prva: temeljni financijski izvještaji ne iskazuju objektivno financijske stanje i uspješnost financijskog zdravstvenih ustanova.

Neka od postavljenih pitanja posebno su značajna za dokazivanje postavljene hipoteze te će se u nastavku detaljnije obrazložiti stavovi ispitanika, dok će ona manje važna biti samo navedena.

Prvo od značajnih pitanja za testiranje postavljene hipoteze je pitanje broj 21 koje glasi: "Iskazuju li vaši financijski izvještaji realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja vaše ustanove?"

a) da b) ne c) uglavnom da d) uglavnom ne

Na ovo pitanje 19% (7 od 36) ispitanika odgovorilo je pozitivno, 25% ispitanika (9 od 36) odgovorilo je "uglavnom da", 33% (12 od 36) odgovorilo je negativno, a 22% (8 od 36) odgovorilo je "uglavnom ne".

Zbog značaja ovog stava ispitanika za potvrđivanje ili opovrgavanje postavljene hipoteze provedeno je statističko testiranje o proporciji osnovnog skupa.

Testiranje je provedeno tako da nije pravljena razlika između modaliteta odgovora "da" i "uglavnom da", odnosno "ne" i "uglavnom ne". Pogotovo što "uglavnom" znači u većini slučajeva. Dakle, odgovori su podijeljeni u dvije skupine, tj. na one koji su odgovorili "da" i "uglavnom da" i one koji su odgovorili "ne" i "uglavnom ne".

U središtu promatranja je proporcija ispitanika koji su se izjasnili za "da" i "uglavnom da".

$$H_{0...p} = 0,61$$

$$H_{1...p} \neq 0,61$$

Nulta hipoteza pretpostavlja da je udio tih institucija 50% i manje, a alternativna da je više od 50% u osnovnom skupu. Rezultati su sljedeći:

Test and CI for One Proportion

Test of p = 0.61 vs p not = 0.61

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Z-Value	P-Value
1	16	36	0.444444	(0.282125, 0.606763)	-2.04	0.042

Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da je proporcija zdravstvenih ustanova u osnovnom skupu koje smatraju da iskazuju u financijskim izvještajima objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja različita od 0,61, odnosno da je 0,61 granični slučaj.

Osnovna ideja je da ispitamo granični slučaj za proporciju institucija koje su odgovorile "ne" i "uglavnom ne" pa da usporedimo granične slučajeve i donesemo odluku koja je proporcija veća.

Sljedeće hipoteze su postavljene za ispitanika koji su se izjasnili s "ne" i "uglavnom ne".

$$H_0 \dots p = 0,71$$

$$H_1 \dots p \neq 0,71$$

Rezultati obrade su sljedeći:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0.71$ vs $p \text{ not} = 0.71$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Z-Value	P-Value
1	20	36	0.555556	(0.393237, 0.717875)	-2.04	0.041

Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti da je proporcija zdravstvenih ustanova u osnovnom skupu koje smatraju da ne iskazuju ili uglavnom ne iskazuju u financijskim izvještajima objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja različita od 0,71 što je u ovom slučaju granični slučaj.

Dakle, možemo zaključiti da je proporcija ustanova u osnovnom skupu koje su se izjasnile s "da" i "uglavnom da" manja od ustanova koje su se na pitanje izjasnile s "ne" i "uglavnom ne".

Iz prikazanog testiranja može se ustvrditi da većina ispitanika ne smatra da je izvještajni sustav primjeren iskazivanju objektivnog financijskog položaja i rezultata poslovanja.

Slične rezultate pokazuje i ispitivanje pitanje broj 22 koje glasi: "Smatrate li da su informacije prezentirane u financijskim izvještajima dovoljne za ocjenu uspješnosti menadžmenta vaše ustanove?"

a) da b) ne c) uglavnom da d) uglavnom ne

Odgovore "da" i "uglavnom da" navelo je 42% ispitanika (15 od 36), dok je "ne" i "uglavnom ne" navelo 58% (21 od 36) ispitanika. Provedenim statističkim testiranjem jednakih proporcija utvrđenje da većina ispitanika smatra da financijski izvještaji nisu dostatni niti zadovoljavajući za ocjenu uspješnosti njihova menadžmenta.

Na pitanje broj 23 koje glasi: "Sadržaj, oblik i dinamika financijskog izvještavanja vanjskih korisnika propisan je Pravilnikom o financijskom izvještavanju u sustavu proračuna. Smatrate li da je sadržaj i struktura financijskih izvještaja primjerena djelatnosti zdravstvenih ustanova?"

Na ovo pitanje, 92 % (33 od 36) ispitanika je odgovorilo negativno, a samo 8% (3 od 36) pozitivno što ukazuje na negativan stav ispitanika o primjerenosti izvještajnog sustava njihovoj djelatnosti.

Temeljem rezultata provedenih testiranja možemo ustvrditi da je postavljena radna hipoteza potvrđena.

Druga postavljena hipoteza je da: financijski izvještaji služe primarno za ispunjavanje formalnih zakonskih obveza izvještavanja i praćenja financijskih ograničenja zadanih financijskim planovima, a tek sekundarno za vođenje poslovne politike i usporedbu s ostalim sličnim ustanovama.

Testiranje ove hipoteze provedeno je na temelju stavova ispitanika navedenih kao odgovora na pitanje broj 28 koje glasi:

Prema vašim spoznajama utemeljenim na zahtjevima uprave propisani sustav financijskog izvještavanja vašoj upravi važan je zbog (1 najmanja važnost, 5 najveća važnost):

- uspješnog vođenja poslovne politike
- praćenja izvršenja financijskog plana
- usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama
- ispunjavanje zakonske obveze izvještavanja

Odgovori ispitanika bili su (naveden je broj ispitanika koji su iznijeli svoje ocjene):

Pitanje	Broj ispitanika s ocjenom				
	1	2	3	4	5
a) uspješnog vođenja poslovne politike	3	6	16	7	4
b) praćenja izvršenja financijskog plana	0	3	5	10	17
c) usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama	4	16	7	8	1
d) ispunjavanje zakonske obveze izvještavanja	0	1	4	9	22

Da bi odgovorili na pitanje da li je propisani sustav financijskog izvještavanja važan zbog **uspješnog vođenja poslovne politike** proveden je neparametarski test, u ovom slučaju Sign test.

Hipoteze za medijan osnovnog skupa su sljedeće:

$$H_{0...n} = 3$$

$$H_{1...n} \neq 3$$

Prva hipoteza pretpostavlja da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 3 po zadovoljstvu, odnosno da je različito od 3 u alternativnoj hipotezi.

Rezultati dobiveni programskom potporom su sljedeći:

Sign Test for Median: "uspješno vođenje poslovne politike"

Sign test of median = 3.000 versus not = 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Us_vod_pos_pol:	36	9	16	11	0.8238	3.000

Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 3. **Drugim riječima 50% ustanova smatra da je propisani financijski izvještaj upravi osrednje važan zbog uspješnog vođenja poslovne politike.**

Ukoliko provedemo jednosmjerni test na gornju granicu dobit ćemo sljedeće rezultate:

Sign Test for Median: "uspješno vođenje poslovne politike"

Sign test of median = 3.000 versus > 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Us_vod_pos_pol:	36	9	16	11	0.4119	3.000

Uz razinu značajnosti od 5% ne možemo prihvatiti pretpostavku da je medijan osnovnog skupa veći od ocjene 3 na ljestivici odnosno možemo uz danu razinu značajnosti tvrditi da je medijan osnovnog skupa manji ili jednak ocjeni 3. Dakle, 50% ustanova od svih ustanova smatra da je propisani financijski sustav najmanje važan, malo više važan kao i osrednje važan, a 50% smatra da je vrlo do iznimno važan (ocjena 4 i 5).

Dakle, zaključimo da se 50% ustanova grupira na dvije ocjene (4 ili 5), a 50% ustanova se grupira na ocjene (1, 2 ili 3). Dakle, **koncentracija je veća na većim ocjenama pa smatramo da većina smatra da je propisani financijski sustav izvještavanja upravi važan zbog uspješnog vođenja poslovne politike.**

Da bi odgovorili na pitanje da li je propisani sustav financijskog izvještavanja važan zbog **praćenja izvršenja financijskog plana** proveden je isti test.

Hipoteze za medijan osnovnog skupa su sljedeće:

$$H_{0...n} \leq 4$$

$$H_{1...n} > 4$$

Prva hipoteza pretpostavlja da je medijan osnovnog skupa manji ili jednak ocjeni 4 po zadovoljstvu, odnosno da je veće od 4 u alternativnoj hipotezi.

Rezultati dobiveni programskom potporom su sljedeći:

Sign Test for Median: **praćenje izvršenja financijskog plana**

Sign test of median = 4.000 versus > 4.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Pra_izv_fin_pl	35	8	10	17	0.0539	4.000

Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo tvrdnju da je medijan osnovnog skupa manji ili jednak ocjeni 4. No, bilo bi dobro uočiti kako je ovdje granični slučaj. Ukoliko povećamo razinu značajnosti na 6% tada bi prihvatili pretpotavku da je medijan osnovnog skupa strogo veći od 4. Dakle, uočimo da je su ustanove mišljenja da postojeće financijsko izvještavanje služi za praćenje izvršenja financijskog plana. Dakle, 50% ustanova je odgovorilo s ocjenom 5, a ostalih 50% s ocjenama manje od 5. Dakle, iznimno je velika koncentracija na ocjeni 5, što **ukazuje da ustanove smatraju najviše važnom činjenicu da je propisani financijski sustav važan zbog praćenja izvršenja financijskog plana.**

Da bi odgovorili na pitanje da li je propisani sustav financijskog izvještavanja važan zbog **usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama** proveden je isti test: Hipoteze za medijan osnovnog skupa su sljedeće:

$$H_0 \dots \eta \geq 3$$

$$H_1 \dots \eta < 3$$

Prva hipoteza pretpostavlja da je medijan osnovnog skupa veći ili jednak ocjeni 3 po zadovoljstvu, odnosno da je manje od 3 u alternativnoj hipotezi.

Rezultati dobiveni programskom potporom su sljedeći:

Sign Test for Median: **usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama**

Sign test of median = 3.000 versus < 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Usp_ist_ust	36	20	7	9	0.0307	2.000

Uz razinu značajnosti od 5% prihvaća se pretpostavka da je medijan osnovnog skupa manji od ocjene 3 na ljestvici. Drugim riječima, 50% ustanova u osnovom skupu smatra da je propisani sustav financijskog izvještavanja za svrhe usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama najmanje važan (ocjena 1) ili malo važan (ocjena 2), dok 50% smatra da je srednje, jako ili najviše važan. Uočimo da većina koncentrira na ocjenama 1 ili 2 u osnovnom skupu. **Dakle, zaključimo da generalno ustanove smatraju da je propisani financijski sustav izvještavanja za svrhe usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama gotovo marginaliziran.**

Da bi odgovorili na pitanje da li je propisani sustav financijskog izvještavanja važan zbog **ispunjavanja zakonske obveze izvještavanja** proveden je isti test:

Hipoteze za medijan osnovnog skupa su sljedeće:

$$H_0 \dots \eta = 5$$

$$H_1 \dots \eta \neq 5$$

Prva hipoteza pretpostavlja da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 5 po zadovoljstvu, odnosno da je različit od ocjene 5 u alternativnoj hipotezi.

Rezultati dobiveni programskom potporom su sljedeći:

Sign Test for Median: **ispunajvanje zakonske obveze izvještavanja**

Sign test of median = 5.000 versus not = 5.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Isp_zak_obv	36	14	22	0	0.0001	5.000

Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 5. Drugim riječima uočavamo iznimno visoku koncentraciju na ocjeni 5 po zadovoljstvu odnosno većina ustanova u osnovnom skupu smatra da je propisani sustav financijskog izvještavanja **upravi važan zbog ispunjavanja zakonskih obveza izvještavanja**.

Ako sagledamo i pokušamo na temelju prethodnih testova rangirati razloge korištenja propisano financijskog sustava uočavamo da je na prvom mjestu ili kao onaj razlog za što se smatra da se najviše koristi propisani sustav financijskog izvještavanja jest **ispunjavanje zakonske obveze izvještavanja, zatim praćenje izvršenja financijskog plana, pa uspješno vođenje poslovne politike i na kraju usporedba s ostalim istovrsnim ustanovama**.

Iz ostalih iznesenih stavova ispitanika u ovom dijelu ankete vidljivo je da većina od 78% (28 od 36) ne sastavlja izvještaj o novčanom toku, niti se u analizi financijskih izvještaja služe nekim od standardnih financijskih pokazatelja.

Navedenim testiranjima i analiziranjem odgovora može se ustvrditi da je potvrđena je i druga postavljena hipoteza da **financijski izvještaji služe prvenstveno za ispunjavanje formalnih zakonskih obveza izvještavanja i praćenja financijskih ograničenja zadanih financijskim planovima, a tek sekundarno za vođenje poslovne politike i usporedbu s ostalim sličnim ustanovama**.

Ispitivanje stavova o kvaliteti informacija prezentiranih u financijskim izvještajima na temelju kriterija: razumljivosti, važnosti, pouzdanosti i usporedivosti provedeno je testiranjem odgovora na pitanja broj 29, 30, 31, 32.

Postavljena pitanja i odgovori ispitanika su sljedeći:

*"Informacije objavljene u financijskim izvještajima smatraju se kvalitetnima ako zadovoljavaju temeljne kriterije: **razumljivosti, važnosti, pouzdanosti i usporedivosti**.*

*Kao stručna osoba koja priprema financijske izvještaje na temelju važećih propisa, molimo da na temelju vlastitih iskustava u prezentiranju financijskog stanja i rezultata poslovanja **upravi i vanjskim korisnicima** (MZSS, Državnoj reviziji, HZZO) ocjenom od 1 do 5 (jedan je najniža, a pet najviša ocjena) ocijenite kvalitetu aktualnog financijskog izvještavanja:*

29. *Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su **razumljive** odnosno omogućavaju razumijevanje vašega financijskog stanja i rezultata:*

Pitanje	Broj ispitanika s ocjenom				
	1	2	3	4	5
a) Upravi	1	1	19	10	5
b) Vanjskim korisnicima	5	8	14	6	2

30. *Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su **važne** jer omogućavaju sagledavanje bitnih prošlih i sadašnjih, te procjenu budućih događaja:*

Pitanje	Broj ispitanika s ocjenom				
	1	2	3	4	5
a) Upravi	0	3	18	9	6
b) Vanjskim korisnicima	3	7	19	6	1

31. Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su **pouzdana** jer **ne** sadrže značajne pogreške i pretpostavke, pošteno su **prezentirane**, **neutralne** su i **potpune**

broj odgovora	1	2	3	4	5
	0	4	14	16	2

32. Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su **usporedive** jer omogućavaju usporedbu s ostalim subjektima u vašoj djelatnosti, te usporedbu u dužoj vremenskoj seriji (nizu):

broj odgovora	1	2	3	4	5
	0	1	19	14	2

Testiranjem ocjena koje su naveli ispitanici, primjenom neparametarskih testova čiji su rezultati objavljeni u prilogu ovoga rada, dobiveni su sljedeći rezultati obrade:

- Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su **razumljive** odnosno omogućavaju razumijevanje financijskog stanja i rezultata upravi ustanova, ali nisu razumljive vanjskim korisnicima;
- Informacije prezentirane u financijskim izvještajima **većini uprava niti vanjskim korisnicima nisu važne** za sagledavanje bitnih prošlih i sadašnjih, te procjenu budućih događaja;
- Informacije prezentirane u financijskim izvještajima većina ispitanika **smatra pouzdanim** jer ne sadrže značajne pogreške i pretpostavke, pošteno su prezentirane, neutralne su i potpune;
- Informacije prezentirane u financijskim izvještajima većina ispitanika smatra **usporedivim** jer omogućavaju usporedbu s ostalim subjektima u djelatnosti, te usporedbu u dužoj vremenskoj seriji.

8.3.4.2. Rezultati istraživanja primjene računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva

U drugom dijelu istraživanja **ispitan je stupanj razvijenosti računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva**. Anketni upitnik u ovom dijelu sadrži 26 pitanja raspoređenih u tri cjeline i to:

- pitanja koja se odnose na planiranje, obračun i kontrolu troškova,
- pitanja koja se odnose na određivanje cijena usluga i
- pitanja koja se odnose na mjerenje rezultata poslovanja.

U ovom dijelu ispitivanja postavljena je **radna hipoteza da je stupanj razvijenosti i primjene računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva nizak**.

U prvom pitanju koje glasi:

"U kojoj se mjeri u Vašoj ustanovi primjenjuju neki od navedenih instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva za potrebe internog obračuna (Koristite se ocjenama od 1 do 5, pri čemu je ocjena 1 – najmanje važno, a 5 – najviše važno):"

Ispitanici su korištenje navedenih instrumenata svojim ustanovama ocijenili na sljedeći način:

Instrument/ocjena	1	2	3	4	5
1. planiranje, obračun i kontrola troškova	1	1	6	13	15
2. određivanje cijena usluga	2	17	7	4	6
3. mjerenje rezultata poslovanja	1	11	12	7	6

Prikazani rezultati testirani su neparametarskim testom⁴⁴⁹ o medijanu populacije koji je rezultirao sljedećim rezultatima:

1. Većina ispitanika navodi da je planiranje, obračun i kontrola troškova vrlo važno ili najviše važno te se koristi u njihovim ustanovama⁴⁵⁰.
2. Stajališta o važnosti i primjeni određivanja cijena usluga su podijeljena.⁴⁵¹
3. Stajališta o primjeni mjerenju rezultata poslovanja također su podijeljena.⁴⁵²

Za cjelovitije sagledavanje iskazanih stajališta porebno je razmotriti i odgovore na neka druga pitanja u ovom dijelu ankete.

8.3.4.2.1. Planiranje, obračun i kontrola troškova

Na pitanje broj 2 koje glasi: "U svrhu planiranja troškova, troškovi u Vašoj Ustanovi se iskazuju:

- a) po prirodnim vrstama na razini ustanove kao cjeline (prema računskom planu)
- b) po mjestima troškova ili organizacijskim jedinicama (odjeli, službe, ...)
- c) po nositeljima troškova (vrste usluga i isporuka)

42 % ispitanika (15 od 36) navodi odgovor "a", a 58% (21 od 36) odgovore "a" i "b". Nitko od ispitanika nije odgovorio sa "c" što znači da se planiranje, obračun i kontrola troškova ne provodi prema nositeljima troškova⁴⁵³.

U strukturi troškova kod 83 % (30 od 36) ispitanika plaće su zastupljene sa 50-80%, a kod ostalih i iznad 80% ukupnih troškova.

Svi ispitanici su se izjasnili da se trošak plaća iskazuje samo po mjestima troškova, dakle ne i po nositeljima troškova.⁴⁵⁴ Pritom 42% ispitanika (15 od 36) troškove plaća iskazuje i prema nekim drugim kriterijima kao što je primjerice vrsta posla, redovan rad, dežurstva i sl.

Materijalni troškovi u strukturi ukupnih troškova zastupljeni su kod svih ispitanika do 50% ukupnih troškova, pri čemu je ta zastupljenost kod 67% (24 od 36) ispitanika u rasponu od 30-50% od ukupnih troškova, a kod ostalih je manja.

Po pitanju iskazivanja materijalnih troškova 50% (18 od 36) ispitanika izjasnilo se da iskazuju samo po mjestima troškova, a 39% (14 od 36) da ih iskazuje i po mjestima troškova i po vrstama usluga⁴⁵⁵.

O rasporedu indirektnih troškova ispitanici su se izjasnili tako da njih 47% (17 od 36) tvrdi da primjenjuje direktnu metodu tj. raspored preko jednog ili više ključeva, 38 % (14 od 36) da primjenjuje direktnu i indirektnu metodu, a 14% (5 od 36) da primjenjuje samo indirektnu metodu.

⁴⁴⁹ Wilcoxon Signed Rank Test

⁴⁵⁰ Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćen je pretpostavka da je medijan osnovnog skupa veći od ocjene 3 na ljestvici. Dakle, 50% ustanova koncentrirana se na ocjene 4 ili 5, a 50% na ocjene 1, 2 ili 3.

⁴⁵¹ Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćena je pretpostavka da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 3 na ljestvici. Usporedno je bilo provedeno nekoliko testova, a rezultati pokazuju da medijan nije veći od ocjene 3, a nije niti manji od ocjene 3, već upravo iznosi ocjenu 3. Drugi riječima 50% smatra da se određivanje cijena usluga koristi osrednje do najmanje, a 50% da se koriste osrednje do najviše. Dakle, podijeljenja su stajališta po pitanju određivanja cijena usluga.

⁴⁵² Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćena je pretpostavka da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 3 na ljestvici. Usporedno je bilo provedeno više testova, a rezultati su da medijan nije veći od ocjene 3, a nije niti manji od ocjene 3, već upravo iznosi ocjenu 3. Drugi riječima 50% smatra da je mjerenje rezultata poslovanja zastupljeno osrednje do najmanje, a 50% da se koriste osrednje do najviše. Dakle, podijeljenja su stajališta po ovom pitanju.

⁴⁵³ Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćena je pretpostavka da je medijan osnovnog skupa veći od ocjene 4 odnosno da većina ustanova iz osnovnog skupa najviše obračunava troškove po prirodnim vrstama.

⁴⁵⁴ Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćena je pretpostavka da je medijan osnovnog skupa veći od ocjene 4 odnosno da većina ustanova iz osnovnog skupa najviše obračunava troškove po mjestu troška ili organizacijskim jedinicama.

⁴⁵⁵ Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da više od 90% ustanova iz osnovnog skupa iskazuje troškove prema mjestu troška ili organizacijskim jedinicama. Simulirano je usporedno nekoliko testova, granični slučaj gdje je p-vrijednost 5% je pri testiranju alternativne hipoteze da je $H_{1...} p > 0,92$

8.3.4.2.2. *Određivanje cijena usluga*

U ovom dijelu istraživanja utvrđeno je da se zdravstvene ustanove dominantno financiraju iz ugovora sa HZZO pri čemu kod 67% ustanova (24 od 36) prihodi iz HZZO-a čine više od 70% ukupnog prihoda, kod ostalih ovi prihodi čine od 50d do 70% ukupnog prihoda.

Na pitanje o određivanju cijena usluga prevladava očekivani odgovor da cijene određuje HZZO, dok samo 0,5% ispitanika (2 od 36) navodi da cijene utvrđuju kombinirano.

Prema iskazima ispitanika, ugovorena cijena sa HZZO-om u 78% (28 od 36) slučajeva ne pokriva ili samo djelomično pokriva troškove isporučenih usluga. Ostali ispitanici nisu uspoređivali razinu ugovorenih cijena sa troškovima koji su potrebni za njihovo izvršenje.

Zanimljive rezultate pokazuju i odgovori na pitanje: "*Pokriva li utvrđena cijena usluga nastale troškove pruženih usluga s uključenim ispravkom vrijednosti (amortizacijom) nefinancijske dugotrajne imovine?*".

U 78% (28 od 36) slučajeva odgovor je "ne", dok 11% (4 od 36) ispitanika izjavljuje da je odgovor "da". Ostali nisu analizirali ovaj odnos cijena i troškova.

Prilikom isporuka usluga koje se izravno naplaćuju na tržištu 69% (25 od 36) ispitanika navodi da se ne primjenjuju iste cijene kao u ugovoru sa HZZO-om, dok ostali primjenjuju iste cijene usluga i za ostale konzumente.

Za utvrđivanje cijena usluga iz prethodnog pitanja ispitanici su se izjasnili tako da 17% njih (6 od 36) kalkulaciju cijena temelji na razini pokrića svih troškova, osim troška amortizacije. Troškove s uključenom amortizacijom kalkulira u formiranju prodajne cijene 0,5 % (2 od 36) ispitanika.

U formiranje prodajnih cijena 19% ispitanika (7 od 36) uz pokriće svih troškova uključuje i određeni postotak zarade, 25% ispitanika izjavljuje da cprodajne cijene određuju tržišni uvjeti što bi moglo značiti da se formiranje prodajnih cijena ne provodi na temelju njihovih kalkulacija.

8.3.4.2.3. *Mjerenja rezultata poslovanja i uspješnosti*

Ispitivanje zastupljenosti mjerenja rezultata provedeno je kroz osam pitanja.

Rezultati poslovanja, prema navodima ispitanika, mjere se u 94% (34 od 36) ustanova, pri čemu se u 69% (25 od 36) slučajeva mjerenje provodi i prema organizacijskim jedinicama ustanova.

Prema pruženim uslugama ispitanici tvrde da se mjerenje rezultata i uspješnosti provodi u 47% (17 od 36) ustanova, dok ostali tvrde suprotno.

Prema izvorima financiranja rezultate i uspješnost u cjelosti ili djelomično mjeri 64% (24 od 36) ustanova.

Prethodni pozitivni indikatori o mjerenju rezultata i uspješnosti pružanja usluga ipak se relativiziraju razmatranjem kriterija koji se porema navodima ispitanika primjenjuju za mjerenje i ocjenu uspješnosti.

Tako 67% ispitanika (24 od 36) navodi da se ocjena uspješnosti pružanja usluga provodi na temelju stečenih znanja i iskustava, 0,5 % (2 od 36) uspješnost ocjenjuje na temelju intuicije, a isto toliko ispitanika navodi da se za ocjenu koriste neke kvantitativne metode.

Za ocjenu uspješnosti pruženih usluga 88% (32 od 36) ispitanika ne koristi se ili se samo djelomično koristi obračunom troškova.

Financijske pokazatelje u ocjenjivanju uspješnosti pruženih usluga koristi samo 27% (10 od 36) ispitanika, a 3E analizu koristi potpuno ili djelomično samo 8% (3 od 36) ispitanika.

8.3.4.2.4. Istraživanje stupnja povezanosti eksternog i internog obračuna

S obzirom na rezultate istraživanja u prvom i drugom dijelu anketnog upitnika provedeno je istraživanje međusobne povezanosti sustava financijskog izvještavanja i primjene upravljačkog računovodstva.

Za ovo istraživanje postavljena je radna hipoteza da se informacijske manjkavosti eksternih financijskih izvještaja u prezentiranju objektivnog financijskog stanja i uspješnosti mogu otkloniti informacijama dobivenim primjenom tehnika i metoda upravljačkog računovodstva u dijelu ocjenjivanja uspješnosti pruženih usluga.

U tom cilju provedeno je statističko istraživanje povezanosti odgovora na pitanje broj 22 u prvom dijelu upitnika koje glasi:

"Smatrate li da su informacije prezentirane u financijskim izvještajima dovoljne za ocjenu uspješnosti menadžmenta vaše ustanove?"

i pitanja pod brojem 6, 7 i 8 u drugom dijelu upitnika (pod C) koja glase:

"Koristite li podatke dobivene obračunom troškova (kalkulacije) u ocjenjivanju uspješnosti pružanja usluga?"

"Koristite li financijske pokazatelje (pokazatelje analize financijskih izvještaja) u ocjenjivanju uspješnosti pruženih usluga?"

"Koristite li 3E analizu (efficiency, effectiveness and economy) u ocjenjivanju uspješnosti pruženih usluga?"

Za ispitivanje povezanosti navedenih pitanja u svrhu dokazivanja postavljene hipoteze korištena je logistička regresija koja uzima u obzir kvalitativne odgovore, što je ovdje slučaj.

Rezultati regresije⁴⁵⁶ pokazuju da navedena pitanja nisu povezana. To upućuje na zaključak da se informacijske manjkavosti eksternih financijskih izvještaja u prezentiranju objektivnog financijskog stanja i uspješnosti poslovanja ne supstituiraju dodatnim informacijama o uspješnosti pruženih usluga koje se mogu generirati u okviru internog računovodstva primjenom metoda financijske analize.

Implicitno to upućuje i na nizak stupanj konvergencija eksternog i internog izvještavanja.

8.3.5. ZAKLJUČAK NA TEMELJU PROVEDENOG ISTRAŽIVANJA

Na temelju provedenih istraživanja i prethodno prikazanih rezultata može se zaključiti da aktualni računovodstveni model i sustav financijskog izvještavanja javnih zdravstvenih ustanova nije u mogućnosti:

1. osigurati potpuno relevantnu i pouzdanu informacijsku podlogu potrebnu za donošenje ekonomskih odluka na mikro razini, te ekonomskih, socijalnih i političkih odluka na makro razini.
2. osigurati informaciju koja će omogućiti učinkovitu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i pomoći razvoj financijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti.

Posebnosti poslovanja zdravstvenih ustanova u kontekstu primjene općeg modela proračunskog računovodstva uzrokuju određene manjkavosti pri sagledavanju stvarnih financijskih pokazatelja poslovanja i izvještavanju o izvršavanju planskih ograničenja.

U tom smislu propisani izvještajni sustav za eksterne korisnike, potrebno je prilagoditi za potrebe upravljanja i harmonizirati na razini svih komparabilnih subjekata.

Uvažavajući posebnosti djelatnosti zdravstva prisutna je potreba za izgradnjom kvalitetnijeg računovodstvenog informacijskog sustava, a time i zasebnog podsustava financijskog izvještavanja u odnosu na opći model državnog računovodstva.

⁴⁵⁶ Uz razinu značajnosti od 5% uočeno je da ne postoji poveznost posljednjih pitanja sa pitanjem 22. Sve prvijednosti su veće od 5%. Ukupan postupak i rezultati primjene regresijskog modela objavljeni su u prilogu rada.

Zaključno o aktualnom sustavu financijskog izvještavanja zdravstvenih ustanova može se reći da je složen je zbog svoje formalne opsežnosti, česte periodike, kratkih rokova, ali i zbog činjenice da su zdravstvene ustanove specifičan poslovni subjekt u javnom sektoru. Ova specifičnost proizlazi iz činjenice da se radi o jedinoj djelatnosti koja se iz sustava proračuna financira na temelju ugovornog odnosa o stvarnom izvršenju svojih usluga.

Za potrebe objektivne ocjene uspješnosti poslovanja, to upućuje na nužnost sučeljavanja prihoda s rashodima nastalima za njihovo ostvarivanje. Pritom je nužno da se ove temeljne ekonomske kategorije trebale priznaju i mjere na istim računovodstvenim načelima, konkretno na načelima nastanka događaja. U sustavu računovodstva proračuna koji se primjenjuje i u zdravstvu, prihodi se priznaju po novčanom načelu, a rashodi u trenutka njihova nastanka, dakle neovisno o plaćanju obveza povezanih s njima.

Ovo nužno ima za posljedicu da svako odgađanje naplate prihoda rezultira formalno nepovoljnim financijskim rezultatom.

Radi ispravljanja ovog nedostatka, za stvarno sagledavanje financijskog rezultata potrebno je u kreirati izvještajni sustav koji će uključiti i obračunate (ostvarene) prihode koji još nisu naplaćeni, ali je njihova naplata u budućnosti izvjesna.

Za utvrđivanje financijskog rezultata nužno je nadalje pravilno obuhvatiti elemente koji ga čine. Operativni rezultat poslovanja čini razlika između prihoda i rashoda poslovanja, a ukupni rezultat formira se uključivanjem prihoda i rashoda od nefinancijske imovine. Zbog činjenice da se investicijski rashodi iskazuju u cijelosti u trenutku nabave dugotrajne imovine, ukupan rezultat nije dovoljno relevantno mjerilo za ocjenu uspješnosti poslovanja.

Primici i izdaci financijske imovine nastali u postupku financiranja poslovanja (zaduživanje, otplate zajmova i sl.) nisu elementi uspješnosti. Oni izravno ne utječu na financijski rezultat.

Njihovo prezentiranje u financijskim izvještajima o poslovanju zastupljeno je u računovodstvenom sustavu opće države iz razloga postizanja univerzalnosti računovodstvenih evidencija i za praćenje izvršavanja proračuna. Ostali računovodstveni sustavi ne sadrže ovakvu vrstu praćenje ni izvještavanja o financijskim transakcijama, već se takve promjene prate u okviru bilančnih pozicija kao povećanje ili smanjenje zaduženosti, a prikazuju u izvještaju o novčanom toku.

U svezi razvijenosti primjene računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva rezultati istraživanja pokazuju da se računovodstvo troškova u ograničenoj mjeri i s ograničenim informacijskim učinkom primjenjuje u djelatnosti javnog zdravstva.

Njegovu primjenu i razvijenost valja promatrati primarno kroz praćenje ukupne razine troškova te strukture troškova po prirodnim vrstama i mjestima troškova.

Praćenju ukupne razine troškova pridaje se posebna pozornost u kontekstu ugovorom ograničenih ukupnih financijskih sredstava za ugovorene obveze izvršenja određene količine usluga.

Praćenje troškova po nositeljima troškova nije razvijeno, a isto tako niti mjerenje uspješnosti pruženih usluga. Primjene tehnika i metoda financijske analize poslovanja na niskoj je razini.

Nedvojbeno je potrebno značajno unaprijediti interni obračun u sustavu javnog zdravstva, a uz primjenu računovodstvenog modela utemeljenog na konceptu nastanka događaja kako se to predlaže u prvom dijelu zaključaka unaprijedio bi se i stupanj konvergencija internog i eksternog obračuna.

8.4. Simulacija primjene predloženog modela računovodstva utemeljenog na konceptu nastanka događaja

Na temelju postavki predloženog modela računovodstvenog podsustava utemeljenog na konceptu nastanka događaja i ispitivanja informacijskih ograničenja aktualnog računovodstvenog sustava javnog zdravstva kao područja istraživanja u nastavku se predloženi model implementira na konkretnom uzorku javnih zdravstvenih ustanova. Pritom se primarno razmatra kapitalni pristup, a potom i dobitni pristup. Cilj ove simulacije je dokazati da primjenjivost predloženog računovod-

stvenog modela rezultira cjelovitijim i objektivnijim informacijama o rezultatima poslovanja izabranog segmenta opće države. Primjenom predloženog računovodstvenog modela osiguravaju se kvalitetnije informacije za potrebe odlučivanja javnog menadžmenta na mikro i makro razini. Simulacija se provodi na stvarnim računovodstvenim podacima iskazanima u temeljnim financijskim izvještajima. Podaci su agregirani na razini izabranog uzorka tako da se uzorak promatra konsolidirano kao jedan poslovni subjekt i to u razdoblju od pet godina (2002. do 2006. godine)⁴⁵⁷.

8.4.1. INFORMACIJE O IZABRANOM UZORKU ZA TESTIRANJE PRIMJENE NOVOG RAČUNOVODSTVENOG MODELA

Simulacija primjene računovodstvenog modela utemeljenog na konceptu nastanka događaja ispitana je na uzorku od **14 najznačajnijih zdravstvenih ustanova u Republici Hrvatskoj**.

Ovih četrnaest zdravstvenih ustanova spada u područje tercijarne zdravstvene djelatnosti. U ovim se ustanovama pruža najsloženija zdravstvena zaštita iz specijalističko-konzilijarnih i bolničkih djelatnosti te provodi znanstveno-istraživački rad. Radi se o bolnicama, kliničkim bolnicama i kliničkim bolničkim centrima. Sve navedene ustanove financiraju se iz državnog proračuna Republike Hrvatske, odnosno u vlasništvu su Republike Hrvatske. **Uzorak je cjelovit odnosno obuhvaća sve državne zdravstvene ustanove na tercijarnoj razini.**

Obuhvaćene zdravstvene ustanove s medicinskog stanovišta predstavljaju vrh piramide hrvatskog zdravstvenog sustava, a o njihovu ekonomskom i financijskom značenju najbolje svjedoče podaci da na rashode ove grupacije zdravstvenih ustanova otpada gotovo četvrtina ukupnih rashoda za financiranje zdravstva u Republici Hrvatskoj. Učešće rashoda ovih ustanova u skupini rashodima za zdravstvo prikazuju sljedeća tablica i grafikon:

Tablica 8.3. Rashodi odabranog uzorka u odnosu na ukupne rashode za financiranje zdravstva u Republici Hrvatskoj 2002. - 2006.

Opis	2003.	2004.	2005.	2006.
Rashodi uzorka (14 državnih bolnica)	3.977.888	4.172.500	4.436.135	4.658.521
Ukupno rashodi zdravstva	16.267.898	17.457.186	18.183.456	19.470.909
Udio rashoda odabranog uzorka	24%	24%	24%	24%



Slika 8.8. Udio rashoda odabranog uzorka u ukupnim rashodima zdravstva u Republici Hrvatskoj 2002. - 2006.

⁴⁵⁷ Podaci za istraživanje su odabrani relevantni podaci iz temeljnih financijskih izvještaja-Računa prihoda i rashoda (PR-RAS), Bilance (Bil) i Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (P-VRIO) za 14 državnih bolnica u razdoblju 2002. do 2006. Izvor svih podataka za obradu i istraživanje je arhiva Ministarstva financija Republike Hrvatske – Državna riznica - Uprava za izvršavanje državnog proračuna.

Uzorak obuhvaća slijedeće zdravstvene ustanove:

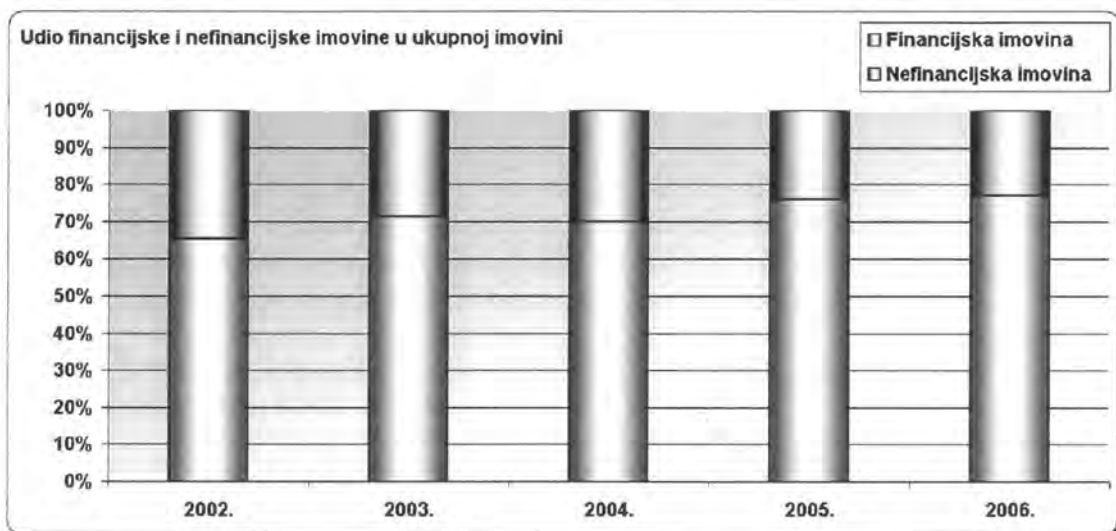
Tablica 8.4. Popis zdravstvenih ustanova u odabranom uzorku

Naziv zdravstvene ustanove	Mjesto	Naziv zdravstvene ustanove	Mjesto
Klinička bolnica Split	Split	Klinički bolnički centar Zagreb	Zagreb
Klinička bolnica Osijek	Osijek	Klinika za traumatologiju Zagreb	Zagreb
Klinika za ortopediju Lovran	Lovran	Klin. za infektivne bolesti dr. Fran Mihaljević	Zagreb
Klinika za dječje bolesti Zagreb	Zagreb	Klinička bolnica Merkur	Zagreb
Klinika za tumore	Zagreb	Sveučilišna klinika Vuk Vrhovac	Zagreb
Klinička bolnica sestre milosrdnice	Zagreb	Klinički bolnički centar Rijeka	Rijeka
Klinika za plućne bolesti Jordanovac	Zagreb	Klinička bolnica Dubrava	Zagreb

O ekonomskoj vrijednosti uzorka svjedoče impozantni podaci o vrijednosti imovine kojom uključene zdravstvene ustanove raspolažu.

Tablica 8.5. Imovina bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.

Vrsta imovine	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
Ukupno imovina	3.304.413	3.677.987	3.972.005	3.968.968	4.143.475
Financijska imovina	1.150.004	1.058.730	1.197.228	959.617	948.270
Nefinancijska imovina	2.154.409	2.619.257	2.774.777	3.009.351	3.195.205

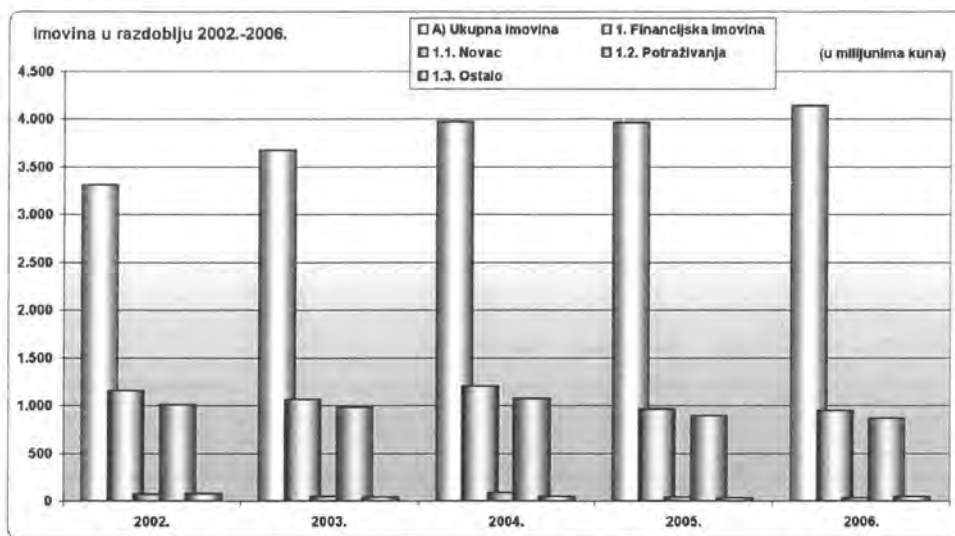


Slika 8.9. Udio financijske i nefinancijske imovine u ukupnoj imovini u razdoblju 2002. - 2006.

Tablica 8.6. Financijska imovina bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.

(u tisućama kuna)

Opis	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
A) Ukupna imovina	3.304.413	3.677.987	3.972.005	3.968.968	4.143.475
I. Financijska imovina	1.150.004	1.058.730	1.197.228	959.617	948.270
1.1. Novac	67.290	42.215	82.112	35.665	34.283
1.2. Potraživanja	1.009.611	980.380	1.069.917	893.412	866.855
1.3. Ostalo	73.103	36.135	45.199	30.539	47.132



Slika 8.10. Struktura financijske imovine bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.

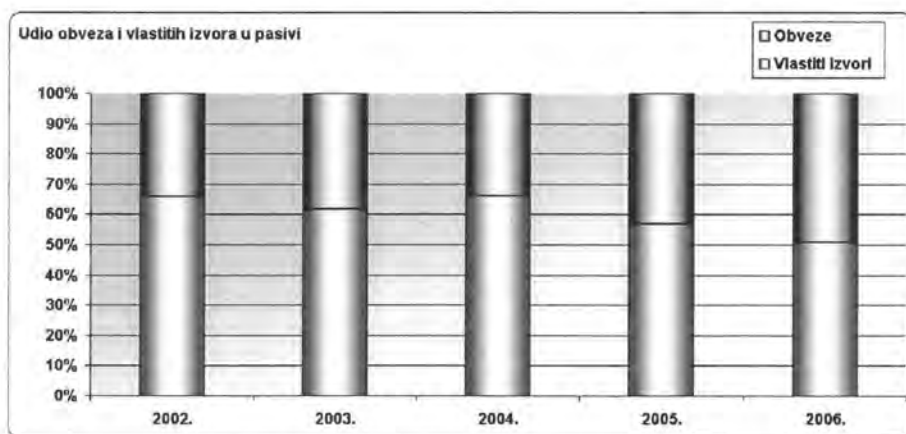
Iz prikazanog grafikona vidljivo je da u strukturi ukupne imovine vrlo značajno učešće ima financijska imovina, odnosno konkretno potraživanja iz poslovanja koja su relevantna u kontekstu istraživanja učinaka primjene novog računovodstvenog modela. Također značajno je primijetiti da u strukturi ukupne imovine dominira dugotrajna nefinancijska imovina što zorno svjedoči da se radi o kapitalno intenzivnom segmentu hrvatskog zdravstva. U tom kontekstu za sagledavanje objektivnog financijskog stanja i uspješnosti poslovanja na mikro i makro razini, ključno je pitanje kako se valoriziraju i računovodstveno tretiraju trošci nefinancijske dugotrajne imovine u procesu obavljanja djelatnosti.

U strukturi izvora financiranja prethodno prikazane imovine značajno je primijetiti vrlo visoko učešće obveza koje u promatranom vremenskom nizu kontinuirano rastu. Posebno je negativan trend rasta tekućih obveza za rashode poslovanja koje su u 2006. dosegle razinu 1,523 mlrd kuna, odnosno oko 600 milijuna kuna više od raspoložive financijske imovine.

Tablica 8.7. Izvori financiranja bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.

(u tisućama kuna)

Opis	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
Ukupno pasiva	3.304.413	3.677.987	3.972.005	3.968.968	4.143.475
Obveze	1.126.260	1.403.748	1.344.772	1.709.082	2.039.248
Vlastiti izvori	2.178.153	2.274.240	2.627.233	2.259.887	2.104.227



Slika 8.11. Struktura izvora financiranja bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.

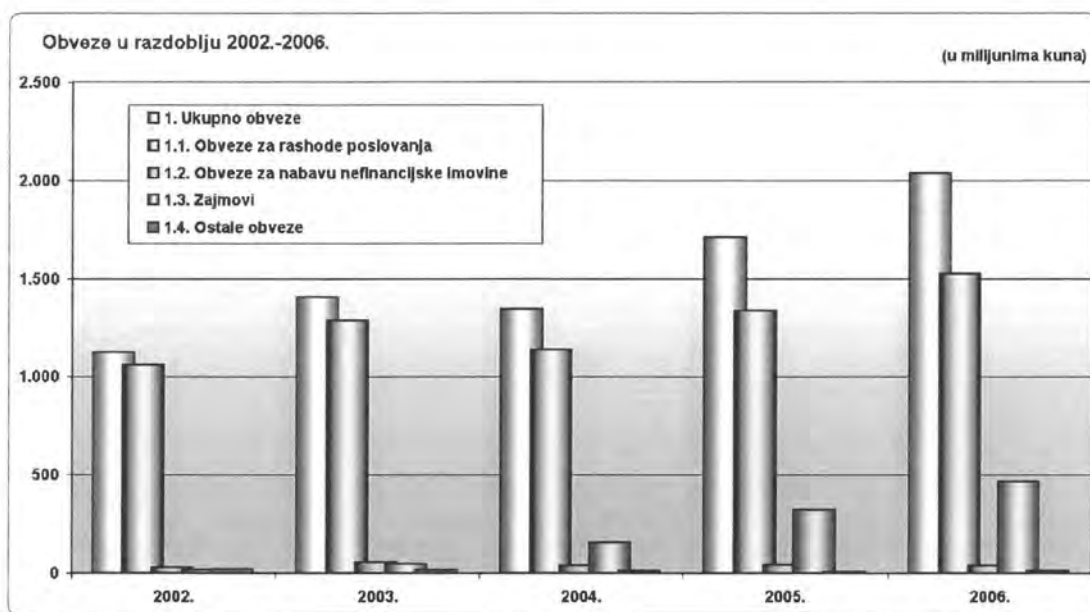
Ovakvo stanje obveza i trend rasta kratkoročnih obveza upućuje na rastuću nelikvidnost i sustavu javnog zdravstva, a posljedično tome i na rast nelikvidnosti u ukupnom gospodarstvu.

Struktura obveza prikazana je u sljedećoj tablici

Tablica 8.8. Obveze bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.

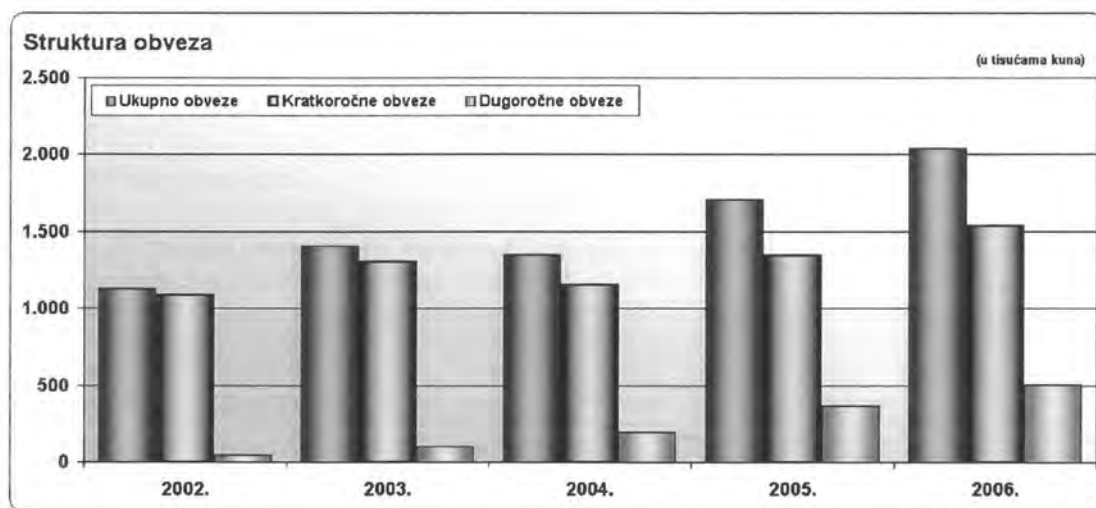
(u tisućama kuna)

Opis	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
1. Ukupno obveze	1.126.260	1.403.748	1.344.772	1.709.082	2.039.248
1.1. Obveze za rashode poslovanja	1.059.144	1.287.974	1.138.232	1.336.197	1.523.752
1.2. Obveze za nabavu nefinancijske imovine	30.619	53.648	39.035	43.667	38.136
1.3. Zajmovi	15.362	45.061	154.952	321.464	465.099
1.4. Ostale obveze	21.135	17.065	12.553	7.753	12.262



Slika 8.12. Struktura obveza bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.

Prema ročnosti obveze prikazane su u tablici 8.9. i na slici 8.13.



Slika 8.13. Struktura obveza bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006. god. - prema ročnosti

Tablica 8.9. Obveze bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006. – prema ročnosti

(u milijunima kuna)

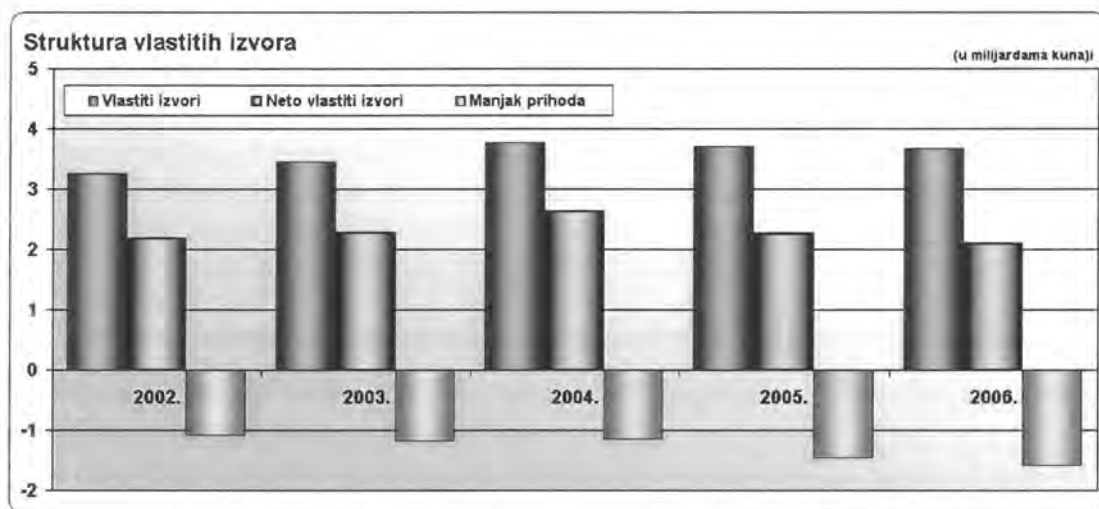
Opis	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
Ukupno obveze	1.126	1.404	1.345	1.709	2.039
Dugoročne obveze	46	99	194	365	503
Kratkoročne obveze	1.080	1.305	1.151	1.344	1.536

Struktura vlastitih izvora financiranja zdravstvenih ustanova obuhvaćenih uzorkom prikazana je u tablici 8.10.

Tablica 8.10. Struktura vlastitih izvora bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006. god

(u tisućama kuna)

Opis	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
Vlastiti izvori	3.254.306	3.444.451	3.774.222	3.704.775	3.681.253
Manjak prihoda	1.076.850	1.170.212	1.146.993	1.444.889	1.577.642
Višak prihoda	697	0	4	0	616
Neto vlastiti izvori	2.178.153	2.274.240	2.627.233	2.259.887	2.104.227



Slika 8.14. Struktura vlastitih izvora bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.

Za ispitivanje učinaka promjene novog računovodstvenog modela posebno je značajno sagledati agregirane financijske rezultate poslovanja ustanova u odabranom uzorku. Prema aktualnom računovodstvenom modelu u razdoblju od 2002. god 2006. godine ove ustanove su iskazivale ukupan manjak prihoda (s iznimkom 2004. godine). Pritom manjkovi u dobroj mjeri potječu od investicijskih aktivnosti koje se prema aktualnom računovodstvenom modelu iskazuju kao rashodi u trenutku stjecanja imovine.

Tablica 8.11. Rezultati poslovanja bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006. god

(u tisućama kuna)

Opis	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
Višak i manjak prihoda poslovanja					
Broj subjekata koji su poslovali s viškom	0	3	14	8	9
Ukupni višak	0	5.533	321.034	53.142	74.347
Broj subjekata koji su poslovali s manjkom	14	11	0	6	5
Ukupni manjak	777.547	213.067	0	62.194	43.957
Višak / manjak poslovanja*	-777.547	-207.534	321.034	-9.053	30.390

Opis	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
Višak i manjak od nefinancijske imovine					
Broj subjekata koji su poslovali s viškom	0	0	0	0	0
Ukupni višak	0	0	0	0	0
Broj subjekata koji su poslovali s manjkom	14	14	14	14	14
Ukupni manjak	118.304	209.202	257.661	391.601	347.326
Višak / manjak poslovanja*	-118.304	-209.202	-257.661	-391.601	-347.326
Ukupno višak i manjak prihoda					
Višak / manjak prihoda*	-897.144	-415.556	70.889	-400.771	-316.711

* Pozitivni iznosi označavaju višak, a negativni manjak prihoda

8.4.2. POSTUPAK IMPLEMENTACIJE PREDLOŽENOG MODELA

Metodološki postupak uvođenja novog računovodstvenog modela obrazložen u poglavlju 7. ovog rada primijenjen je na predstavljenom uzorku. Kao podloga za aplikaciju metodoloških rješenja upotrijebljeni su zbirni podaci dobiveni konsolidacijom financijskih izvještaja o prihodima i rashodima (PR-RAS) svih 14 zdravstvenih ustanova u razdoblju 2002.-2006. godine.

U nastavku se prikazuje konkretan postupak i rezultati pojedinih faza njegovog provođenja.

Simulacija primjene novog računovodstvenog sustava provodi se za razdoblje od 5 godina, odnosno u vremenskoj seriji od 2002. do 2006. godini. To je ujedno **čitavo razdoblje** od kada je na snazi obveza primjene aktualnog računovodstvenog modela u sustavu javnog zdravstva.

Analiza utjecaja primjene različitog računovodstvenog koncepta na dužoj vremenskoj seriji ima cilj pokazati da se jednokratni učinci primjene drugačijeg računovodstvenog koncepta poništavaju na duži rok. Stoga dinamičko istraživanje učinaka znatno doprinosi objektivnosti i ispravnosti donošenja zaključaka o rezultatima provedenog istraživanja.

8.4.2.1. Uključivanje razlika zbog različitih osnova priznavanja prihoda i rashoda

Postupak implementacije predloženog modela započinje obuhvaćanjem ukupnih prihoda sukladno konceptu nastanka događaja.

To u odnosu na aktualni model znači da u ukupan prihod uzorka, osim već priznatih naplaćenih prihoda treba priznati u ukupan prihod i iznose nenaplaćenih prihoda koji su iskazani kao potraživanja za nenaplaćene prihode poslovanja i potraživanja za nenaplaćena potraživanja od prodaje nefinancijske imovine.

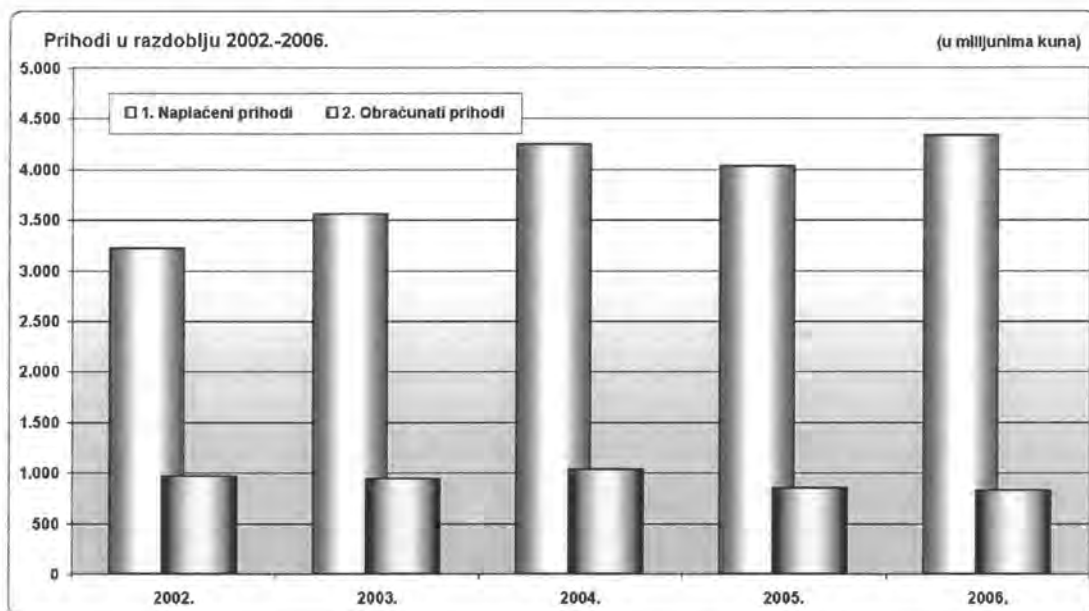
Tablica 8.12. Utvrđivanje razlike zbog priznavanja obračunatih prihoda u ukupan prihod u razdoblju 2002.- 2006. (u tisućama kuna)

Opis	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
1. Naplaćeni prihodi	3.221.210	3.562.332	4.243.389	4.035.364	4.341.810
1.1. Naplaćeni prihodi poslovanja	3.220.791	3.558.193	4.238.342	4.033.729	4.341.236
1.2. Naplaćeni prihodi od prodaje nefinancijske imovine	420	4.139	5.047	1.635	574
2. Obračunati prihodi	971.617	940.804	1.036.327	849.426	826.682
2.1. Obračunati prihodi poslovanja	969.149	938.522	1.028.023	842.637	818.416
2.2. Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine	2.468	2.282	8.304	6.788	8.266
Ukupan prihod I. (1+2)	4.192.827	4.503.136	5.279.716	4.884.790	5.168.493
Razlika I.	971.617	940.804	1.036.327	849.426	826.682

Provedeni postupak uključivanja obračunatih nenaplaćenih prihoda u ukupan prihod uzorka rezultirao je povećanjem ukupnog prihoda po godinama kako je to navedeno u posljednjem retku gornje tablice.

Odnos obračunatih nenaplaćenih prihoda i naplaćenih prihoda u razdoblju 2002. – 2006. prikazan je i grafikonom na slici 8.15.

Iz provedenog postupka vidljivo da primjena koncepta nastanka događaja prema novom modelu, u odnosu na primijenjeni aktualni novčani koncept priznavanja prihoda rezultira vrlo značajnim razlikama koje su u 2004. godini narasle do 1,036 mlrd kuna, a potom se smanjuju na 826 milijuna kuna u 2006. godini.



Slika 8.15. Obračunati i naplaćeni prihodi poslovanja u razdoblju 2002. - 2006.

Na rashodnoj strani postupak primjene novog modela iziskuje uklanjanje razlika u priznavanju rashoda po osnovi utrošaka dugotrajne nefinancijske imovine. To znači da je ukupne rashode pojedinog izvještajnog razdoblja potrebno umanjiti za iznose ulaganja u stjecanje dugotrajne nefinancijske imovine, a uvećati za pripadajuće iznose obračunate godišnje amortizacije na ukupnu dugotrajnu nefinancijsku imovinu iskazanu u bilancama.

Postupak obračuna godišnjih iznosa amortizacije proveden je linearnom metodom uz primjenu godišnjih stopa koje ovi subjekti primjenjuju za izračun godišnjeg ispravka vrijednosti prema aktualnom računovodstvenom modelu. Imovina iskazana u bilancama grupirana je u četiri osnovne skupine te su primijenjene pripadajuće stope amortizacije (isporuka vrijednosti) kako je to prikazano u sljedećoj tablici.

Tablica 8.13. Izračun troška amortizacije dugotrajne nefinancijske imovine odabranog uzorka u razdoblju 2002. – 2006. (u tisućama kuna)

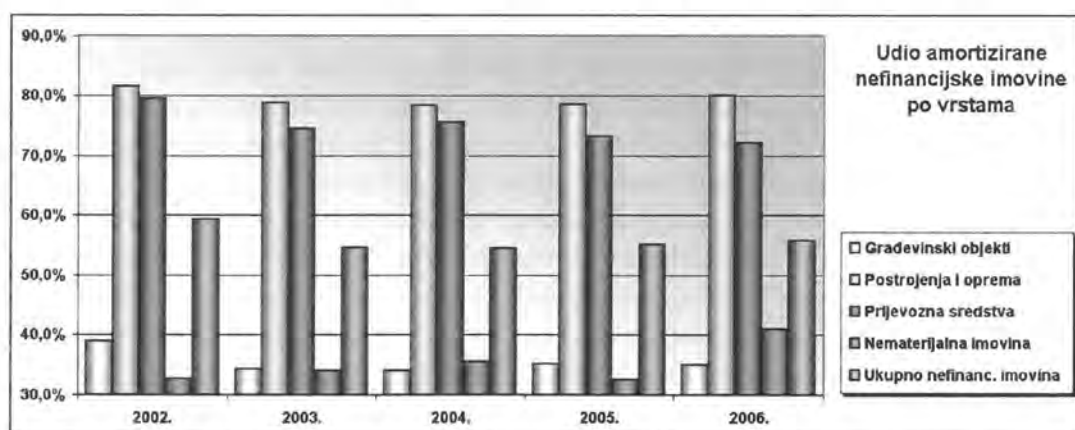
Vrsta imovine	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
Građevinski objekti	1.324.646	1.644.657	1.692.572	1.694.826	1.773.182
Ispravak vrijednosti građevinskih objekata	848.189	861.425	876.683	917.765	955.092
Godišnji iznos amortizacije (1,5%)	32.593	37.591	38.539	39.189	40.924
Postrojenja i oprema	368.984	439.288	471.724	482.600	467.552
Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme	1.625.707	1.642.424	1.714.576	1.768.585	1.878.644
Godišnji iznos amortizacije (20%)	398.938	416.342	437.260	450.237	469.239

Vrsta imovine	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
Prijevozna sredstva	2.385	3.302	3.470	3.713	4.172
Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava	9.259	9.651	10.707	10.182	10.816
Godišnji iznos amortizacije (30%)	3.493	3.886	4.253	4.169	4.496
Nematerijalna imovina	2.730	3.570	4.203	11.307	12.269
Ispravak vrijednosti nematerijalne imovine	1.329	1.846	2.316	5.482	8.511
Godišnji iznos amortizacije (20%)	812	1.083	1.304	3.358	4.156
Ukupni godišnji iznos amortizacije	435.836	458.903	481.356	496.952	518.816

Zanimljiva je informacija o stupnju istrošenosti dugotrajne nefinancijske imovine u ovoj grupaciji zdravstvenih ustanova.

Tablica 8.14. Struktura dugotrajne nefinancijske imovine prema stupnju amortiziranosti u razdoblju 2002. – 2006.

Opis stavke	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
Građevinski objekti -neto vrijednost	1.324.646	1.644.657	1.692.572	1.694.826	1.773.182
Ispravak vrijednosti	848.189	861.425	876.683	917.765	955.092
Amortizirano	39,0%	34,4%	34,1%	35,1%	35,0%
Postrojenja i oprema-neto vrijednost	368.984	439.288	471.724	482.600	467.552
Ispravak vrijednosti	1.625.707	1.642.424	1.714.576	1.768.585	1.878.644
Amortizirano	81,5%	78,9%	78,4%	78,6%	80,1%
Prijevozna sredstva-neto vrijednost	2.385	3.302	3.470	3.713	4.172
Ispravak vrijednosti	9.259	9.651	10.707	10.182	10.816
Amortizirano	79,5%	74,5%	75,5%	73,3%	72,2%
Nematerijalna imovina -neto vrijednost	2.730	3.570	4.203	11.307	12.269
Ispravak vrijednosti	1.329	1.846	2.316	5.482	8.511
Amortizirano	32,7%	34,1%	35,5%	32,7%	41,0%
Ukupno nefinancijska imovina	1.698.745	2.090.818	2.171.969	2.192.446	2.257.175
Ispravak vrijednosti	2.484.484	2.515.346	2.604.283	2.702.013	2.853.064
Amortizirano	59,4%	54,6%	54,5%	55,2%	55,8%



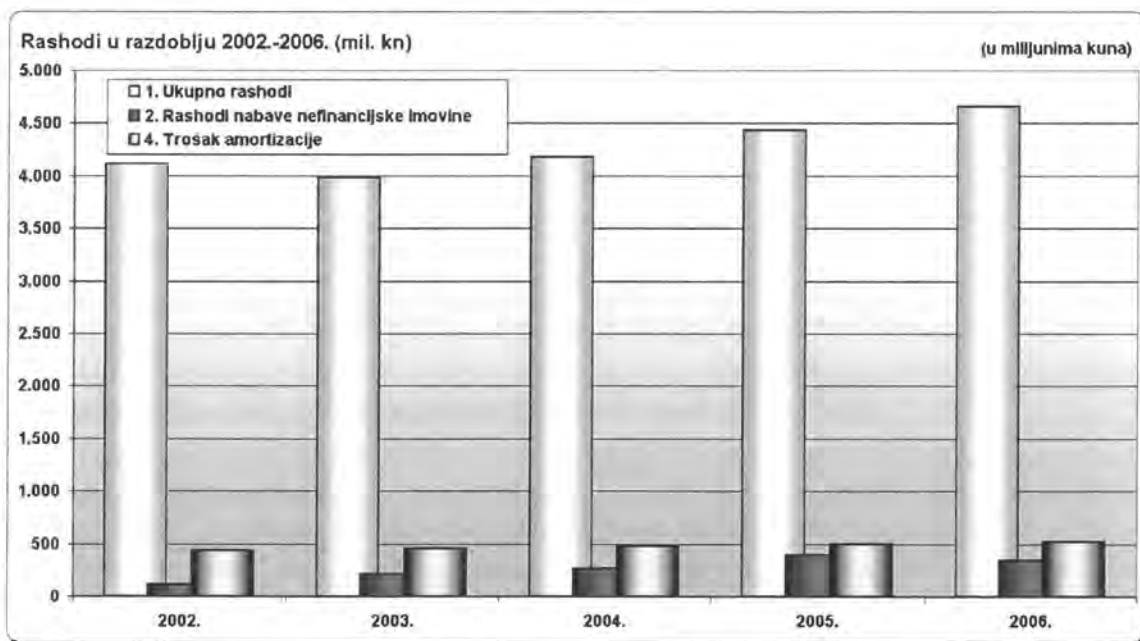
Slika 8.16. Struktura dugotrajne nefinancijske imovine prema stupnju amortiziranosti u razdoblju 2002. – 2006.

Iz prikazane tablice i grafikona vidljivo je da je stupanj istrošenosti opreme i prijevoznih sredstava zabrinjavajuće visok.

Postupak uključivanja troška amortizacije i isključivanja rashoda nabave dugotrajne nefinancijske imovine prikazan je u sljedećoj tablici i grafikonu.

Tablica 8.15. Razlike zbog različitog priznavanja rashoda po osnovi utroška dugotrajne nefinancijske imovine 2002.-2006. (u tisućama kuna)

Opis	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
1. Ukupno rashodi	4.117.061	3.979.068	4.180.016	4.436.018	4.658.747
2. Rashodi nabave nefinancijske imovine	118.723	213.341	262.708	393.237	347.900
3. Razlika (1 - 2)	3.998.338	3.765.727	3.917.308	4.042.781	4.310.847
4. Trošak amortizacije	435.836	458.903	481.356	496.952	518.816
5. Ukupno rashodi I. (3 + 4)	4.434.173	4.224.630	4.398.664	4.539.734	4.829.662
6. Razlika (5 - 1)	317.112	245.562	218.648	103.716	170.915



Slika 8.17. Rashodi po osnovi utroška dugotrajne nefinancijske imovine 2002.-2006.

Iz prethodne tablice je vidljivo da su u čitavom promatranom razdoblju financijska ulaganja u dugotrajnu nefinancijsku imovinu znatno zaostajala za iznosima obračunate godišnje amortizacije. Ovakav odnos upućuje na zaključak da u ovoj grupaciji zdravstvenih ustanova kontinuirano opada tehnički potencijal za obavljanje djelatnosti što je suprotno trendu vrlo ubrzanog tehničko-tehnološkog napretka u medicini. Situacija ipak nije takva kakvom se doima samo na temelju amortiziranog odnosa troška amortizacije i novih financijskih ulaganja. Prema aktualnom modelu računovodstva izravna fizička ulaganja dugotrajne nefinancijske imovine od subjekata opće države izravno se priznaju kao povećanje izvora vlasništva (javnog kapitala) i konkretne imovine. To znači da tako povećana dugotrajna imovina nije imala utjecaj na prihode i rashode izvještajnog razdoblja. Osnivač nerijetko umjesto samog financiranja provodi centralizirani postupak nabave dugotrajne imovine što znači da u svoje ime i za svoj račun investira u dugotrajnu imovinu koju nakon okončanog postupka nabave prenosi u vlasništvo zdravstvenih ustanova.

Drugi modalitet u investicijskim aktivnostima je da zdravstvene ustanove provode investicijske aktivnosti u pravnom i tehničkom smislu, a osnivač se u svoje ime a za račun zdravstvenih ustanova pojavljuje kao platitelj obveza prema dobavljačima investicijskih dobara.

S obzirom da u ovakvim transakcijama novac za investicije nije uplaćen zdravstvenim ustanovama, niti ove transakcije nisu se odrazile na prihode, a posljedično niti na rashode ustanova. Opisani odnosi objašnjavaju činjenicu da ukupna vrijednost dugotrajne imovine u promatranom razdoblju kontinuirano raste, unatoč tome što je iznos amortizacije u svim godinama veći od iznosa novih financijskih ulaganja priznatih u rashode nabave dugotrajne nefinancijske imovine.

Razlike zbog implementacije novog računovodstvenog modela nastanka događaja prikazane su na red. br. 6. prethodne tablice i znače da se ukupni rashodi grupacije ovih zdravstvenih ustanova povećavaju za značajne iznose.

8.4.2.2. Uključivanje razlika zbog različitog obuhvata prihoda i rashoda

8.4.2.2.1. Priznavanje kapitalnih prihoda

U novom modelu računovodstva utemeljenom na konceptu nastanka događaja, bilo da se primjenjuje kapitalni, bilo da se primjenjuje dobitni pristup, u priznavanju uloga sredstava osnivača i drugih subjekata opće države, potrebno je iz ukupnih prihoda eliminirati priznate prihode po osnovi ulaganja.

U aktualnom računovodstvenom modelu ti se prihodi s karakterom "državnih potpora" iskazuju na pozicijama **kapitalnih transakcija iz proračuna** i od ostalih subjekata opće države, te redovnih prihoda za financiranje nabave nefinancijske imovine. Ovakav računovodstveni postupak povezan je s propisanim postupkom priznavanja rashoda utrošaka nefinancijske imovine odmah i u cijelosti u trenutku stjecanja. U novom računovodstvenom modelu priznavanja navedenih namjenskih primitaka ima drugačiji karakter.

Jedna je opcija da se primjeni kapitalni pristup te da se primljena novčana sredstva vlasnika priznaju kao povećanje izvora vlasništva (javnog kapitala), a druga je opcija da primjeni dobitni pristup te da se primljena novčana sredstva priznaju kao odgođeni prihod, dakle iskažu na bilančnoj poziciji naplaćenih prihoda budućih razdoblja.

Izbor kapitalnog pristupa u osnovi podrazumijeva da uplatitelj – vlasnik očekuje od primatelja očuvanje uloženi sredstava, odnosno svog kapitala. Ovakav pristup u kontekstu načina financiranja zdravstvenih ustanova, gdje vlasnik dominantno konzumira *outpute* i pritom određuje prodajne cijene kao i količinu isporuka dobara i usluga, nema svoj puni ekonomski smisao. Ovaj pristup primjeren je poduzetničkom konceptu poslovanja kojemu je primarni cilj ostvarivanje dobiti, odnosno ostvarivanje prirasta uloženog kapitala. U poduzetničkom konceptu poslovanja menadžment ima zadaću minimizirati *inpute*, a maksimizirati *outpute* te na slobodnom tržištu ostvariti maksimalni pozitivan učinak. U javnom sektoru odnosi vlasnika-države i izvršitelja su bitno različiti. Cilj poslovanja subjekata javnog sektora nije ostvarivanje profita već maksimiranje *outputa* uz financijskim planom fiksno utvrđene vrijednosti *inputa*.

U javnom zdravstvu ovi se odnosi između vlasnika-države i izvršitelja-zdravstvenih usluga reguliraju godišnjim financijskim planom i ugovorima kojima je opseg izvršenja djelatnosti i njihova financijska vrijednost određena. Izvršitelju preostaje da sukladno ugovoru s vlasnikom ostvari fizički opseg djelatnosti - količinu ugovoreni isporuka dobara i usluga te da ih, po ugovorenoj cijeni, zaračuna naručitelju – vlasniku.

Pošto vlasnik – država određuje opseg djelatnosti, pojedinačne cijene i ukupnu financijsku vrijednost isporuka, za primjenu kapitalnog pristupa, odnosno očuvanje vrijednosti javnog kapitala, vlasnik bi u prodajne cijene i ukupnu financijsku vrijednost isporuka morao uključiti i rashode po osnovi utrošaka dugotrajne nefinancijske imovine – amortizaciju. U prvi se mah čini nelogičnim da vlasnik uloži imovinu, a potom je ponovo "iskupljuje" kroz cijene primljenih isporuka. No, uzme li se u obzir da je vlasnikova funkcija očuvanje ukupnog potencijala pružanja zdravstvenih, dakle i osiguravanje materijalnih pretpostavki obavljanja javne zdravstvene djelatnosti ovakvim pristupom ipak bi se postigla najmanje tri pozitivna učinka.

Prvo, teret financiranja investicijskih aktivnosti u javno zdravstvo ravnomjernije se vremenski raspoređuje u čitavom korisnom vijeku uporabe financiranje dugotrajne imovine. S motrišta dugoročnijeg planiranja uravnotežene javne potrošnje povezano s osiguranjem javnih prihoda za njeno pokriće ovo se može smatrati vrlo značajnim.

Drugo, prevaljivanjem odgovornosti za očuvanje javnog kapitala na javni menadžment unaprjeđuje se transparentnost poslovanja i omogućava egzaktnije mjerenje uspješnosti javnog menadžmenta. U okolnostima kad se dio isporuka javnih ustanova sve više usmjerava i na slobodno tržište vrlo je značajno da prodajne cijene isporuka budu utvrđene barem na razini pokrića ukupnih troškova koji nastaju njihovom "proizvodnjom". U suprotnom, vlasnik – država neopravdano i netransparentno subvencionira konzumente javnih dobara i usluga iznad određenih standarda i svojih obveza. Dakle, kapitalnim pristupom vlasnik – država će sukcesivno u dužem razdoblju kroz prodajne cijene dobara i usluga izvršitelja financirati očuvanje proizvodnog potencijala, umjesto da u određenim neujednačenim vremenskim intervalima jednokratnim transferima nadoknađuje kumulirani gubitak vrijednosti „proizvodnog potencijala“. Uz to u očuvanju "proizvodnog potencijala" sudjelovat će i ostali konzumenti dobara i usluga koji se javljaju na tržištu potražnje za ovim isporukama.

Treće, kapitalnim pristupom znatno se unaprjeđuje financijski položaj zdravstvenih ustanova s motrišta likvidnosti i solventnosti. Pokriće amortizacije uključene u prodajne cijene dobara i usluga predstavlja značajan izvor financiranja u intervalu između dva investicijska ciklusa. Dio prodajnih cijena kojim se nadoknađuje trošak amortizacije predstavlja slobodna novčana sredstva sve do trenutka njihova ulaganja u nove investicije. U tom razdoblju slobodna novčana sredstva mogu se koristiti za ostvarivanje određenih financijskih prihoda ili za smanjenje financijskih rashoda uslijed korištenja tuđih izvora financiranja. Osim navedenih izravnih učinaka održavanja likvidnosti valja spomenuti i neizravne učinke kao što je odražavanje dobrog ugleda u poslovnom okruženju, sprječavanje zastoja u obavljanju djelatnosti zbog obustavljenih isporuka dobavljača i sl.

Izbor dobitnog pristupa u priznavanju primitaka s karakterom "državnih potpora" podrazumijeva da će primici po osnovi kapitalnih transfera i drugih namjenskih ulaganja biti priznati u ukupan prihod primatelja razmjerno troškovima koji će nastati trošenjem ovim primicima nabavljenih resursa.

Primjerice, kapitalni transfer za nabavu poslovne zgrade priznavat će u ukupan prihod primatelja transfera u visini troška amortizacije zgrade tijekom čitavoga vijeka njezine uporabe. To znači da ovaj pristup podrazumijeva da se sustavno vremenski raspoređeni troškovi amortizacije nadoknađuju na istoj vremenskoj osnovi iz primljenog novčanog transfera.

Iznos primljenog transfera u knjigovodstvu primatelja evidentirat će se na poziciji vremenski odgođenog prihoda.

Valja napomenuti da u varijanti dobitnog pristupa u razmatranje treba uzeti i vrijednosti povećanja dugotrajne nefinancijske imovine koja je u računovodstvu aktualnog modela priznata kao izravno povećanje imovine i izvora vlasništva primatelja. Ove se promjene iskazuju u posebnom izvještaju (P-VRIO) koji se ne povezuje s izvještajem o prihodima i rashodima, već kao dopunski izvještaj pojašnjava promjene u bilanci koje nisu nastale kao rezultat poslovnih transakcija zabilježenih u izvještaju o prihodima i rashodima.

Radi se o vlasničkom prijenosu fizičke imovine čija se vrijednost kod primatelja ne iskazuje niti kao prihod po osnovi transfera niti kao rashod nabave u trenutku primitka. U ovom slučajevima vlasnik je prilikom nabave konkretne imovine izravno priznao rashode u svom knjigovodstvu. Primjenom novog modela utemeljenog na konceptu nastanka događaja i uz primjenu dobitnog pristupa vrijednosti primljene fizičke imovine iskazivali bi se u računovodstvu također kao razgraničeni prihodi budućih razdoblja. Razmjerno iznosima obračunate amortizacije u pojedinom razdoblju iskazani prihodi postupno bi se priznavali u ukupan prihod razdoblja. U numeričkoj implementaciji novog modela to je i učinjeno jer je odgođeni prihoda priznat u visini ukupno obračunate amortizacije što znači da u sebi sadrži i amortizaciju ovako stečene imovine.

U financijskom smislu opredjeljenje vlasnika za ovakav pristup nema izravni učinak u odnosu na aktualni računovodstveni koncept. I u jednom i u drugom slučaju teret financiranja "proizvodnog potencijala" nije ravnomjerno raspoređen u dužem vremenskom razdoblju.

Za primatelja kapitalnih transfera ovaj pristup također nema izravan financijski učinak jer podrazumijeva da će vlasnik pri konzumiranju dobara i usluga isključiti iz prodajne cijene komponentu koja se odnosi na pokriće troška amortizacije.

Primjena dobitnog pristupa u odnosu na ukupan financijski rezultat primatelja je neutralna.

Premda se ukupni rashodi povećavaju za iznos obračunate amortizacije, taj se učinak poništava istodobnim povećanjem ukupnih prihoda po osnovi priznavanja odgođenih prihoda u iznosu obračunate amortizacije priznate u rashod.

Positivan učinak primjene ovog pristupa odražava se poglavito na području osiguranja kvalitetnih informacija za potrebe upravljanja. Ovaj pristup omogućava da se pri sagledavanju ekonomičnosti mjesta troškova, nositelja troškova i poslovnih aktivnosti uključe sve komponente utrošenih resursa. Pristup, dakle, omogućava da se izvrši alokacija svih troškova, uključujući i amortizaciju na pojedina dobra i usluge koje su produkt djelatnosti zdravstvenih ustanova.

Također ovim pristupom ukupni troškovi mogu se alocirati na pojedine organizacijske dijelove ustanove i aktivnosti koje se odvijaju u više organizacijskih dijelova ustanove. Sučeljavanjem ostvarenih prihoda po jedinici isporučenih dobara i usluga, odnosno prihoda koje ostvaruje pojedini organizacijski dio ili aktivnost ustanove, izravno se može utvrditi njihova ekonomičnost. Primjena ovoga pristupa zahtijeva da se u okviru ustanova kvalitetno razvije interni obračun, odnosno računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo. Pritom je važno da su informacije koje generira interni obračun harmonizirane s informacijama koje se generiraju za potrebe eksternog izvještavanja. Na toj podlozi, kroz harmonizirani interni i eksterni obračun, osiguravaju se informacijske pretpostavke za upravljanje poslovanjem na mikro i makro razini.

U tablicama br. 8.16. i 8.17 prikazane su kvantifikacije provedenog postupka isključivanja namjenskih kapitalnih prihoda (red. br. 1., 2. i 4. tablice) iz ukupnog prihoda zdravstvenih ustanova koje čine uzorak istraživanja.

Iz ukupnog prihoda uzorka prema aktualnom računovodstvenom modelu isključuju se primici iskazani pod red. br. 1., 2. i 4., a u **varijanti** primjene dobitnog pristupa primjene novog računovodstvenog modela, u ukupan prihod uzorka uključuje se iznos priznatih odgođenih prihoda (red. br. 5. u tablici 8.17.). Ovaj iznos odgođenih prihoda identičan je iznosu godišnje obračunate amortizacije dugotrajne nefinancijske imovine iskazane u tablici br. 8.13.

Tablica 8.16. Razlike u obuhvatu prihoda – kapitalni pristup

(u tisućama kuna)

Opis	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
1. Kapitalni transferi iz proračuna	26.579	25.586	64.613	35.613	22.725
2. Kapitalni transferi od ostalih subjekata opće države	292.113	8.304	209.995	15.429	5.868
3. Smanjenja u vrijednosti i obujmu obveza	1.398	21.864	699	0	527
4. Prihodi za financiranje nabave nefinancijske imovine	4.023	53.997	68.980	111.371	112.745
5. Umanjenje prihoda radi različitog obuhvata (1+2-3+4)	321.317	66.023	342.889	162.414	140.811

Tablica 8.17. Razlike u obuhvatu prihoda – dobitni pristup

(u tisućama kuna)

Opis	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
1. Kapitalni transferi iz proračuna	26.579	25.586	64.613	35.613	22.725
2. Kapitalni transferi od ostalih subjekata opće države	292.113	8.304	209.995	15.429	5.868
3. Smanjenja u vrijednosti i obujmu obveza	1.398	21.864	699	0	527
4. Prihodi za financiranje nabave nefinancijske imovine	4.023	53.997	68.980	111.371	112.745
5. Priznati odgođeni prihodi	435.836	458.903	481.356	496.952	518.816
6. Uvećanje prihoda radi različitog obuhvata (1+2-3+4-5)	114.518	392.880	138.467	334.539	378.005

8.4.2.2.2. Promjene razine iskazanih obveza

Aktualni računovodstveni model u okviru tzv. ekonomskih tokova koji se ne priznaju kao elementi prihoda i rashoda predviđa i iskazivanje promjena u vrijednosti i obujmu obveza. Radi se o obvezama čije promjena se u izvještajnom razdoblju ne održava financijski rezultat već izravno mijenja izvore vlasništva – javni kapital.

Primjerice, radi se o otpisu zastarjelih obveza ili pogrešno priznatih obveza u ranijim razdobljima, otpisu obveza od strane vjerovnika, preuzimanju duga od strane trećih i sl.

Opisane promjene u vrijednosti i obujmu obveza iskazuju se u posebnom izvještaju (P-VRIO) i ne povezuju se s izvještajem o приходima i rashodima. Ovaj izvještaj služi kao pojašnjenje promjenama u bilanci koje nisu rezultat poslovnih transakcija iskazanih kao prihod i rashod.

U novom modelu primjenom koncepta nastanka događaja promjene razine obveza priznaje se kao prihod, odnosno rashod. Konkretno svako povećanje obveza bez istodobnog povećanja imovine priznaje se kao rashod izvještajnog razdoblja, i obratno, svako smanjenje obveza bez istodobnog smanjenja imovine priznaje se kao prihod izvještajnog razdoblja.

Sukladno tome u simulaciji primjene novog modela računovodstva, promjene u vrijednosnom iskazu obveza prezentirane u dodatnim izvještajima P-VRIO, u aktualnom modelu uključene su u ukupan prihod, odnosno ukupan rashod pojedinog izvještajnog razdoblja.

Konkretni iznosi smanjenja obveza priznatih u ukupan prihod prema novom modelu iskazani su u tablici 8.16. i 8.17. na red. br. 3., a uvećanja rashoda prikazano je sljedećom tablicom.

Tablica 8.18. Razlike u obuhvatu rashoda zbog promjene vrijednosti i obujma obveza

(u tisućama kuna)

Opis	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
1. Rashodi poslovanja prethodnih razdoblja	41.268	-31.444	-3.941	-2.172	-106
2. Povećanja u vrijednosti i obujmu obveza	0	0	4.252	702	307
3. Uvećanje rashoda radi različitog obuhvata	41.268	-31.444	311	-1.470	201

8.4.2.2.3. Specifične razlike

Osim povećanja ukupnih rashoda za iznose povećanja obveza u primjeni novog modela računovodstva na konkretnom uzroku, ukupni rashodi povećani su i za iznose rashoda nastalih u prethodnim razdobljima. Ovaj iznos povećanja prikazan je u tablici 8.18 u red. br. 1.

Ovo povećanje ukupnih rashoda nije posljedica razlika u aktualnom računovodstvenom modelu i predloženom novom modelu. Naime, oba modela u priznavanju poslovnih rashoda (osim amortizacije i promjene vrijednosti obveza) polaze od načela nastanka događaja.

Razlike prikazane u red. br. 1 tablice 8.18. posljedica su uvođenja aktualnog računovodstvenog sustava od 1. 1. 2002. godine. U prethodnom razdoblju zdravstvene su ustanove primjenjivale prilagođeni novčani koncept prema kojemu se nepodmirene (neplaćene obveze) u proračunskoj godini (produženoj za dvadeset dana) nisu priznavane u rashode te godine.

Prelaskom na aktualni računovodstveni model iznose neplaćenih obveza iz ranijih razdoblja trebalo je u cijelosti priznati u rashode 2002. godine. Zbog iznimno visoke razine nepodmirenih obveza u hrvatskom sustavu proračuna, uvedeno je prijelazno rješenje da se obveze nastale prije stupanja na snagu novog računovodstvenog modela nastave uključivati u rashode razdoblja u trenutku njihova podmirenja.

U poslovanju zdravstvenih ustanova odabranog uzorka opisane okolnosti rezultirale su jednokratnim povećanjem ukupnih rashoda u 2002. godini (koliko su iznosile nepodmirene obveze do kraja godine) za 41.268.000 kuna. U sljedećim godinama primjenom novog modela ukupni

rashodi utvrđeni prema aktualnom modelu umanjuju se za iznose plaćenih "starih" obveza s obzirom da su one u cijelosti priznate u rashode 2002. godine.

8.4.3. REKAPITULACIJA UKUPNIH RAZLIKA ZBOG PRIMJENE RAZLIČITIH RAČUNOVODSTVENIH MODELA

Promjene predloženog računovodstvenog modela rezultiraju značajnim razlikama pojedinih elemenata izvještaja o prihodima i rashodima, a posljedično tome i na ukupan financijski rezultat.

Prethodno prikazane i analizirane razlike zbog primjene različitih osnova mjerenja i različitog obuhvata mogu se prikazati zbirnim tablicama kako je to prikazano u nastavku.

Tablica 8.19. Rekapitulacija razlika prihoda i rashoda zbog primjene novog modela-kapitalni pristup

(u tisućama kuna)

Opis	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
I. Sadašnji model					
1. Prihodi poslovanja	3.220.791	3.558.193	4.238.342	4.033.729	4.341.236
2. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	420	4.139	5.047	1.635	574
3. Ukupno prihodi	3.221.210	3.562.332	4.243.389	4.035.364	4.341.810
4. Rashodi poslovanja	3.999.632	3.764.547	3.909.793	4.042.898	4.310.621
5. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	118.723	213.341	262.708	393.237	347.900
6. Ukupno rashodi	4.118.355	3.977.888	4.172.500	4.436.135	4.658.521
7. Višak / manjak prihoda	-897.144	-415.556	70.889	-400.771	-316.711
II. Razlike zbog promjene modela					
Razlike zbog različitih osnova					
1. Uključivanje nenaplaćenih prihoda	971.617	940.804	1.036.327	849.426	826.682
2. Uključivanje amortizacije	317.112	245.562	218.648	103.716	170.915
Razlike zbog različitog obuhvata					
3. Umanjenje prihoda radi različitog obuhvata	321.317	66.023	342.889	162.414	140.811
4. Uvećanje rashoda radi različitog obuhvata	41.268	-31.444	311	-1.470	201
III. Novi model					
1. Ukupni prihodi (I.3. + II.1. - II.3.)	3.871.510	4.437.112	4.936.827	4.722.376	5.027.682
2. Ukupni rashodi (I.6. + II.2. + II.4.)	4.476.735	4.192.006	4.391.460	4.538.380	4.829.638
3. Višak / manjak prihoda	-605.225	245.106	545.368	183.996	198.044
IV. Učinci primjene novog modela na financijski rezultat					
1. Povećanje/smanjenje prihoda u novom modelu	650.299	874.780	693.438	687.012	685.871
2. Povećanje/smanjenje rashoda u novom modelu	358.380	214.118	218.960	102.245	171.116
3. Povećanje/smanjenje viška / manjka prihoda u novom modelu	291.919	660.663	474.479	584.767	514.755

Napomena: predznak minus označava manjak

U Tablici 8.19. prikazani su učinci odstupanja u priznavanju elemenata izvještaj o prihodima i rashodima novog modela u odnosu na sadašnji model pri čemu je primijenjen **kapitalni pristup** vlasničkim ulaganjima.

Primjena novog modela računovodstva i kapitalnog pristupa vlasničkim ulaganjima rezultirala je povećanom razinom ukupnih prihoda i ukupnih rashoda pri čemu su ukupni prihodi povećani znatno više no što su povećani ukupni rashodi. Iznosi konkretnih povećanja prikazani su u IV. dijelu tablice pod red. br. 1 i 2. Na ovakav odnos u porastu prihoda i rashoda najznačajnije je utjecalo uključivanje nenaplaćenih (obračunatih) prihoda u ukupan prihod, kako je to prikazano u II. dijelu tablice pod red. br. 1. Isključivanje kapitalnih transfera i drugih namjenskih prihoda iz

ukupnog prihoda umanjilo je učinak uključivanja nenaplaćenih prihoda u ukupan prihod kako to prikazuju podaci u II. dijelu tablice, red. br. 3.

Na strani rashoda također je došlo do porasta ukupnih rashoda kako to prikazuju podaci u IV. dijelu tablice red. br. 2. Ukupno povećanje rashoda rezultanta je uključivanja rashoda amortizacije, a isključivanja rashoda nabave dugotrajne nefinancijske imovine.

Neto učinak promjene osnove priznavanja utroška nefinancijske imovine prikazuje II. dio tablice, red. br. 2.

Konačni učinak na financijski rezultat pokazuje da se primjenom novog modela računovodstva utemeljenom na konceptu nastanka događaja u poslovanju zdravstvenih ustanova iskazuju bolji financijski rezultati u čitavom promatranom razdoblju od 2002. do 2006. godine. O tome svjedoči usporedba podataka u I. dijelu tablice, red. br. 7 i III. dijelu tablice, red. br. 3, a ukupni pozitivni učinak prikazan je u IV. dijelu tablice, red. br. 3.

Tablica 8.20. Rekapitulacija razlika prihoda i rashoda zbog primjene novog modela – dobitni pristup

(u tisućama kuna)

Opis	Godina				
	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
I. Sadašnji model					
1. Prihodi poslovanja	3.220.791	3.558.193	4.238.342	4.033.729	4.341.236
2. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	420	4.139	5.047	1.635	574
3. Ukupno prihodi	3.221.210	3.562.332	4.243.389	4.035.364	4.341.810
4. Rashodi poslovanja	3.999.632	3.764.547	3.909.793	4.042.898	4.310.621
5. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	118.723	213.341	262.708	393.237	347.900
6. Ukupno rashodi	4.118.355	3.977.888	4.172.500	4.436.135	4.658.521
7. Višak / manjak prihoda	-897.144	-415.556	70.889	-400.771	-316.711
II. Razlike zbog promjene modela					
Razlike zbog različitih osnova					
1. Uključivanje nenaplaćenih prihoda	971.617	940.804	1.036.327	849.426	826.682
2. Uključivanje amortizacije	317.112	245.562	218.648	103.716	170.915
Razlike zbog različitog obuhvata					
3. Umanjenje prihoda radi različitog obuhvata	114.518	392.880	138.467	334.539	378.005
4. Uvećanje rashoda radi različitog obuhvata	-41.268	-31.444	311	-1.470	201
III. Novi model					
1. Ukupni prihodi (I.3. + II.1. - II.3.)	4.307.345	4.896.015	5.418.183	5.219.328	5.546.498
2. Ukupni rashodi (I.6. + II.2. + II.4.)	4.476.735	4.192.006	4.391.460	4.538.380	4.829.638
3. Višak / manjak prihoda	-169.390	704.009	1.026.723	680.948	716.860
IV. Učinci primjene novog modela na financijski rezultat					
1. Povećanje / smanjenje prihoda u novom modelu	1.086.135	1.333.683	1.174.794	1.183.964	1.204.687
2. Povećanje / smanjenje rashoda u novom modelu	358.380	214.118	218.960	102.245	171.116
3. Povećanje / smanjenje viška / manjka prihoda u novom modelu	727.755	1.119.566	955.835	1.081.719	1.033.571

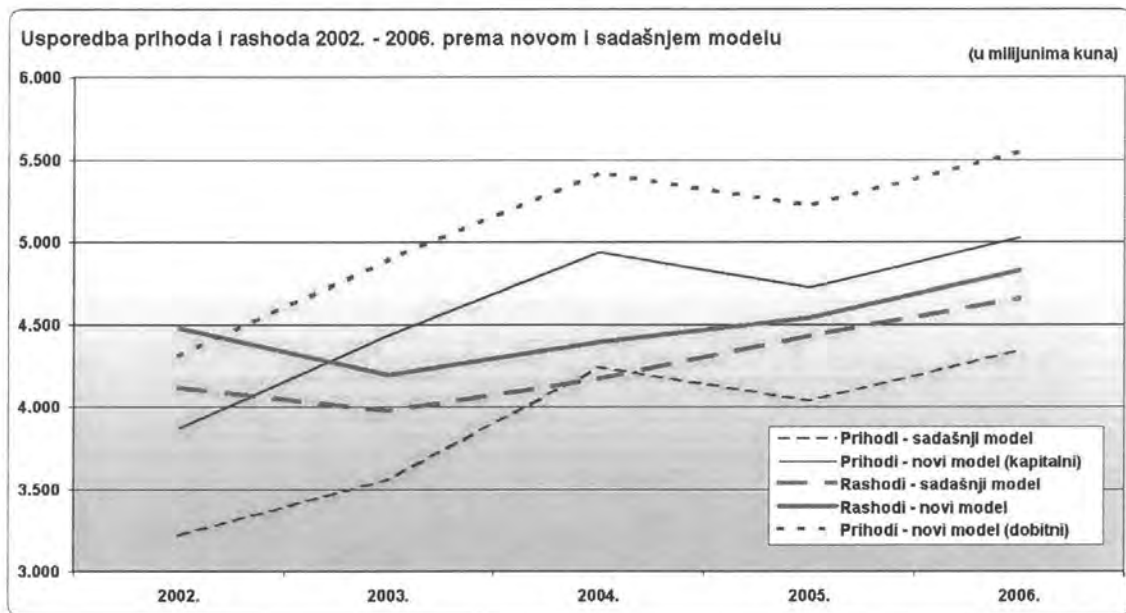
Napomena: predznak minus označava manjak

U tablici 8.20. prikazana je rekapitulacija učinaka primjene ovog modela računovodstva uz primjenu **dobitnog pristupa** u priznavanju vlasničkih transfera u svrhu nabave dugotrajne nefinancijske imovine.

U odnosu na tablicu 8.19. u tablici 8.20. u dijelu II. red. br. 3 uključena je razlika koja proizlazi iz priznavanja odgođenih prihoda u visini obračunate amortizacije pojedinih razdoblja.

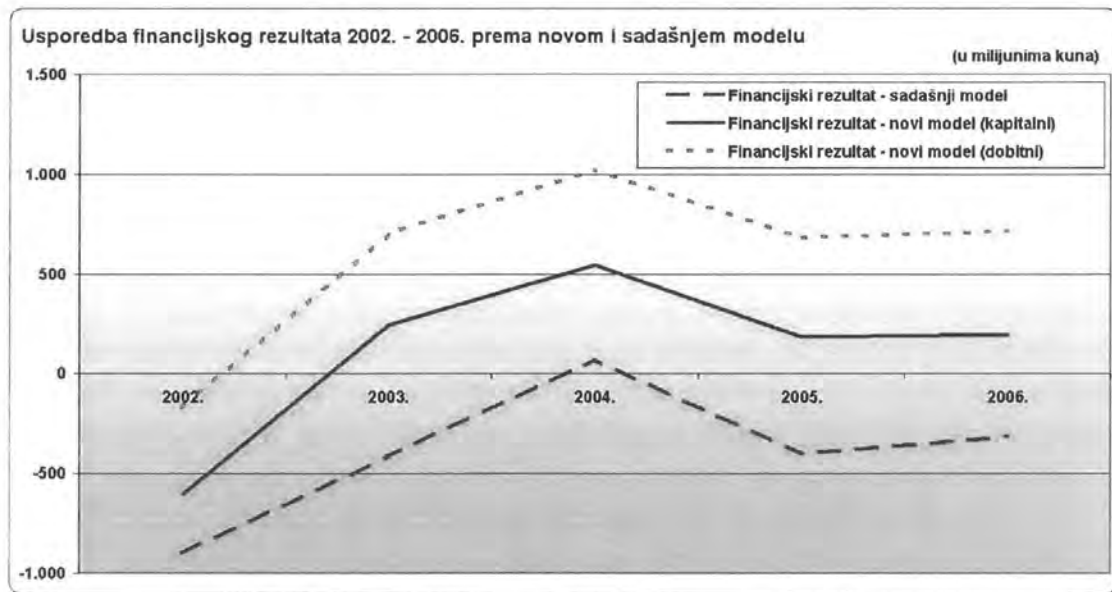
Primjenom dobitnog pristupa ukupan finansijski rezultat je bolji od rezultata u varijanti kapitalnog pristupa. To je logična posljedica uvećanja prihoda za iznose razgraničenih (odgođenih) prihoda kojima se poništava negativan učinak uključenog troška amortizacije na finansijski rezultat.

Kretanje prihoda i rashoda s obzirom na primijenjeni računovodstveni model prikazano je sljedećim grafikonom:



Slika 8.18. Kretanje prihoda i rashoda primjenom novog računovodstvenog modela u razdoblju 2002.-2006.

Različitu razinu ostvarenog finansijskog rezultata s obzirom na primijenjeni računovodstveni model zorno prikazuje sljedeći grafikon.



Slika 8.19. Usporedba finansijskog rezultata ostvarenog primjenom različitih računovodstvenih modela u razdoblju 2002. - 2006.

8.4.4. POVEZIVANJE INFORMACIJA IZ NOVOG MODELA S INFORMACIJSKIM ZAHTJEVIMA AKTUALNOG MODELA

Kao što je u prethodnom poglavlju obrazloženo između općeg državnog računovodstvenog sustava i njegovog podsustava utemeljenog na različitom računovodstvenom konceptu, potrebno je objaviti poveznicu u obliku dodatnog izvještaja o razlikama na usporedivoj osnovi. U konkretnom primjeru primjene novog računovodstvenog modela ovaj dodatni izvještaj po obliku i sadržaju izgleda kao što je prikazano u sljedećoj tablici.

Tablica 8.21. Izvještaj o razlikama na usporedivoj osnovi

PR-RAS – primjer za 2006. godinu odabranog uzorak (dobitni pristup)

(u tisućama kuna)

Račun iz računskog plana	Ostvareno prema sadašnjem modelu	Ostvareno prema novom modelu	Razlika
(633)	22.725	-	(plus) 22.725
(634)	5.868	-	(plus) 5.868
(661-4)	4.341.236	5.546.498	(minus) 1.205.262
(6641)	112.745	518.816	(minus) 406.071
670*	-	527	(minus) 527
71	574	-	(plus) 574
Prihodi	4.341.810	5.546.498	1.204.687 (minus)
385	-	201	(minus) 201
4	347.900	-	(plus) 347.900
4	-	518.816	(minus) 518.900
Rashodi	4.658.521	4.829.638	(minus) 171.117
Višak prihoda	-	716.860	(minus) 716.860
Manjak prihoda	316.711	-	(plus) 316.711

8.5. Prijedlog modela financijskog izvještavanja u javnom zdravstvu

Sukladno osnovama izvještajnog sustava predloženog modela primjene računovodstvenog koncepta nastanka događaja, opisanog u poglavlju 7. ovoga rada, u nastavku se predlaže konkretan oblik i sadržaj temeljnih financijskih izvještaja. Prilikom izrade konkretnog prijedloga uvažena je propisana struktura temeljnih financijskih izvještaja koju obvezno primjenjuju svi subjekti opće države. S obzirom da su zdravstvene ustanove u slučaju primjene novog računovodstvenog modela obvezne svoje izvještaje sadržajem i formom prilagoditi općem izvještajnom sustavu ovakav pristup znatno bi racionalizirao postupak njihovog izvještavanja na usporedivoj osnovi.

Ovakvim pristupom temeljni financijski izvještaji sadržavali bi iste elemente i njihov raspored kao što je to određeno u općem izvještajnom sustavu. Pritom bi sadržaj njihovih financijskih izvještaja bio rasterećen suvišnih elemenata koji se, s obzirom na prirodu poslovanja, ne mogu pojaviti u njihovom poslovanju, a za potrebe iskazivanja elemenata koji se u njihovu poslovanju pojavljuju uslijed primjene različitog računovodstvenog koncepta izvještaji bili bi dopunjeni novim pozicijama.

Prijedlog temeljnih financijskih izvještaja prikazan je u sljedećim tablicama.

Tablica 8.22. Prijedlog Izvještaja o prihodima i rashodima (obrazac PR-RAS)

Račun iz rač. plana	Račun prihoda i rashoda OPIS	Ostvareno prethodne godine	Ostvareno tekuće razdoblje
1	2	3	4
PRIHODI I RASHODI POSLOVANJA			
6**	PRIHODI POSLOVANJA		
63	Pomoći iz inozemstva (darovnice) i od subjekata unutar opće države		
631	Tekuće pomoći od inozemnih vlada i međunarodnih organizacija		
632	Tekuće pomoći iz proračuna		
633	Tekuće pomoći od ostalih subjekata unutar opće države		
634*	Kapitalne pomoći iz proračuna		
635*	Kapitalne pomoći od subjekata opće države		
64	Prihodi od imovine		
641	Prihodi od financijske imovine		
642	Prihodi od uporabe nefinancijske imovine		
651	Prihodi od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima		
652	Prihodi po posebnim propisima – participacije, sufinanciranje cijena isl.		
66	Ostali prihodi		
661	Prihodi koje proračuni i proračunski korisnici ostvare obavljanjem poslova na tržištu (vlastiti prihodi)		
663	Donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan opće države		
664	Prihodi iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti korisnika proračuna		
6641	Prihodi za financiranje rashoda poslovanja		
6642	Prihodi na temelju ugovornih obveza -HZZO		
6643*	Prihodi za financiranje nabave nefinancijske imovine		
67*	Izvanredni prihodi		
3	RASHODI POSLOVANJA		
31	Rashodi za zaposlene		
311	Plaće		
312	Ostali rashodi za zaposlene		
313	Doprinosi na plaće		
32	Materijalni rashodi		
321	Naknade troškova zaposlenima		
322	Rashodi za materijal i energiju		
323	Rashodi za usluge		
329	Ostali nespomenuti rashodi poslovanja		
34	Financijski rashodi		
341	Kamate		
343	Ostali financijski rashodi		
36	Pomoći dane u inozemstvo i unutar opće države		
361	Pomoći inozemnim vladama		
362	Pomoći međunarodnim organizacijama		
363	Pomoći unutar opće države		
38	Ostali rashodi		
381	Tekuće donacije		
382	Kapitalne donacije		
383	Kazne, penali i naknade štete		
384	Rashodi iz proteklih godina		
385*	Izvanredni rashodi		
	Smanjenje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda		
	Ukupni rashodi poslovanja (ili 113)		

	VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA		
	MANJAK PRIHODA POSLOVANJA		
PRIHODI I RASHODI U SVEZI NEFINANCIJSKE IMOVINE			
7**	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine		
71	Prihodi od prodaje neproizvedene imovine		
711	Prihodi od prodaje materijalne imovine - prirodnih bogatstava		
712	Prihodi od prodaje nematerijalne imovine		
72	Prihodi od prodaje proizvedene dugotrajne imovine		
721	Prihodi od prodaje građevinskih objekata		
722	Prihodi od prodaje postrojenja i opreme		
723	Prihodi od prodaje prijevoznih sredstava		
724	Prihodi od prodaje nematerijalne proizvedene imovine		
4*	AMORTIZACIJA		
41*	Amortizacija nematerijalne imovine		
42*	Amortizacija proizvedene dugotrajne imovine		
421*	Amortizacija građevinskih objekata		
422*	Amortizacija postrojenja i opreme		
423*	Amortizacija prijevoznih sredstava		
424*	Nematerijalna proizvedena imovina		
	VIŠAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE		
	MANJAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE		
	UKUPNI PRIHODI		
	UKUPNI RASHODI		
	UKUPAN VIŠAK PRIHODA		
	UKUPAN MANJAK PRIHODA		

Napomena:

* Elementi financijskih izvještaja na kojima će se pojavljivati razlike zbog različitih osnova priznavanja i različitog obuhvata elemenata označeni su crvenom bojom.

** Na svim pozicijama prihoda, osim razlike zbog različitog obuhvata pojavljivat će se i razlike zbog različite osnove njihova priznavanja

Tablica 8.23. Prijedlog Bilance

Račun iz rač. plana	OPIS	Stanje 1. siječnja	Stanje 31. prosinca
1	2	4	5
	IMOVINA		
0	Nefinancijska imovina		
01	Neproizvedena dugotrajna imovina		
011	Materijalna imovina - prirodna bogatstva		
012	Nematerijalna imovina		
019	Ispravak vrijednosti neproizvedene dugotrajne imovine		
02	Proizvedena dugotrajna imovina		
021	Građevinski objekti		
02921	Ispravak vrijednosti građevinskih objekata		
022	Postrojenja i oprema		
02922	Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme		
023	Prijevozna sredstva		
02923	Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava		
026	Nematerijalna proizvedena imovina		
02926	Ispravak vrijednosti nematerijalne proizvedene imovine		

Račun iz rač. plana	OPIS	Stanje 1. siječnja	Stanje 31. prosinca
1	2	4	5
03	Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti		
04	Sitni inventar		
041	Zalihe sitnog inventara		
042	Sitni inventar u uporabi		
049	Ispravak vrijednosti sitnog inventara		
05	Nefinancijska imovina u pripremi		
06	Proizvedena kratkotrajna imovina		
061	Zalihe za obavljanje djelatnosti		
064	Roba za daljnju prodaju		
1	Financijska imovina		
11	Novac u banci i blagajni		
111	Novac u banci		
112	Izdvojena novčana sredstva		
113	Novac u blagajni		
114	Vrijednosnice u blagajni		
12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo		
121	Depoziti u bankama i ostalim financijskim institucijama		
122	Jamčevni polozi		
123	Potraživanja od zaposlenih		
124	Potraživanja za više plaćene poreze i doprinose		
129	Ostala potraživanja		
13	Zajmovi)		
13X1	Zajmovi - tuzemni		
13X2	Zajmovi - inozemni		
139	Ispravak vrijednosti danih zajmova		
14	Vrijednosni papiri		
149	Ispravak vrijednosti vrijednosnih papira		
15	Dionice i udjeli u glavnici		
151	Dionice i udjeli u glavnici		
159	Ispravak vrijednosti dionica i udjela u glavnici		
16	Potraživanja za prihode poslovanja		
164	Potraživanja za prihode od imovine		
165	Potraživanja za administrativne pristojbe i prihode po posebnim propisima		
166	Ostala potraživanja		
169	Ispravak vrijednosti potraživanja		
17	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine		
19	Rashodi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda		
191	Rashodi budućeg razdoblja		
192	Nedospjela naplata prihoda		
	OBVEZE I VLASTITI IZVORI		
2	Obveze		
23	Obveze za rashode poslovanja		
231	Obveze za zaposlene		
232	Obveze za materijalne rashode		
234	Obveze za financijske rashode		
238	Obveze za kazne, penale i naknade šteta		
239	Ostale tekuće obveze		
24	Obveze za nabavu nefinancijske imovine		

Račun iz rač. plana	OPIS	Stanje 1. siječnja	Stanje 31. prosinca
1	2	4	5
25	Obveze za vrijednosne papire		
259	Ispravak vrijednosti obveza za vrijednosne papire		
26	Obveze za zajmove		
26X1	Obveze za zajmove - tuzemne		
26X2	Obveze za zajmove - inozemne		
269	Ispravak vrijednosti obveza za zajmove		
29	Odgodeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja		
291	Odgodeno plaćanje rashoda		
292	Naplaćeni prihodi budućih razdoblja		
9	Vlastiti izvori		
911	Vlastiti izvori ((vlastiti kapital)		
912	Ostali vlastiti izvori		
922	Preneseni višak prihoda		
923	Prenesni manjak prihoda		
98	Revalorizacijska rezerva		
99	Izvanbilančni zapisi		
991	Izvanbilančni zapisi - aktiva		
996	Izvanbilančni zapisi - pasiva		

Tablica 8.24. Prijedlog izvještaja o novčanom toku

Račun iz rač. plana	OPIS	Iznos
NOVČANI TOK IZ TEKUĆE AKTIVNOSTI		
	PRIMICI POSLOVANJA	
631	Tekuće pomoći iz inozemstva	
633	Tekuće pomoći iz proračuna	
634	Tekuće pomoći od ostalih subjekata opće države	
64	Primici od imovine	
65	Primici od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima	
661	Primici od obavljanja poslova vlastite djelatnosti	
663	Tekuće donacije od subjekata izvan opće države	
6641	Primici iz proračuna za financiranje rashoda poslovanja	
6642	Primici na temelju ugovornih odnosa (HZZO)	
	IZDACI POSLOVANJA	
31	Izdaci za zaposlene	
311	Plaće	
313	Doprinosi na plaće	
32	Materijalni izdaci	
321	Naknade troškova zaposlenima	
322	Izdaci za materijal i energiju	
323	Izdaci za usluge	
329	Ostali nespomenuti izdaci poslovanja	
34	Financijski izdaci	
341	Kamate za izdane vrijednosne papire	
342	Kamate za primljene zajmove	
343	Ostali financijski izdaci	
36	Tekuće pomoći dane u inozemstvo i unutar opće države	
361	Pomoći inozemnim vladama	

Račun iz rač. plana	OPIS	Iznos
362	Pomoći međunarodnim organizacijama	
363	Tekuće pomoći unutar opće države	
371	Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja	
381	Tekuće donacije	
383	Kazne, penali i naknade štete	
385	Izvanredni izdaci	
	Neto primici iz poslovnih aktivnosti	
	Neto izdaci iz poslovnih aktivnosti	
	NETO NOVČANI TOK IZ TEKUĆE AKTIVNOSTI	
NOVČANI TOK IZ INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI		
	Primici	
	Primici od prodaje nefinancijske imovine	
71	Primici od prodaje neproizvedene dugotrajne imovine	
72	Primici od prodaje proizvedene dugotrajne imovine	
73	Primici od prodaje plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti	
74	Primici od prodaje proizvedene kratkotrajne imovine	
	Primici od kapitalnih pomoći, transfera i donacija	
631	Kapitalne pomoći iz inozemstva	
632	Kapitalne pomoći od međunarodnih organizacija	
633	Kapitalne pomoći iz proračuna	
663	Kapitalne donacije	
664	Primici iz proračuna za investicije	
	Izdaci za nabavu nefinancijske imovine	
411	Materijalna imovina - prirodna bogatstva	
412	Nematerijalna imovina	
418	Predujmovi za nabavu neproizvedene imovine	
421	Gradevinski objekti	
422	Postrojenja i oprema	
423	Prijevozna sredstva	
424	Knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti	
425	Višegodišnji nasadi i osnovno stado	
426	Nematerijalna proizvedena imovina	
428	Predujmovi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine	
45	Izdaci za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini	
458	Predujmovi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini	
	Neto primici iz transakcija na nefinancijskoj imovini	
	Neto izdaci iz transakcija na nefinancijskoj imovini	
NOVČANI TOK OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI		
	Primici od financijske imovine i zaduživanja	
81	Primljene otplate (povrati) glavnice danih zajmova	
82	Primici od prodaje vrijednosnih papira	
83	Primici od prodaje dionica i udjela u glavnici	
84	Primici od zaduživanja	
5	Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	
51	Izdaci za dane zajmove	
52	Izdaci za vrijednosne papire	
53	Izdaci za dionice i udjele u glavnici	
54	Izdaci za otplatu glavnice primljenih zajmova	
55	Izdaci za otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire	

Račun iz rač. plana	OPIS	Iznos
1 i 2	Ostali primici	
	Depoziti	
	Jamčevni polozi	
	Naplaćena potraživanja od zaposlenih	
	Povrati više plaćenih poreza i doprinosa	
	Naplaćena ostala potraživanja	
	Naplaćeni čekovi	
	Naplaćene mjenice	
	Ostali nespomenuti primici	
1 i 2	Ostali izdaci	
	Depoziti	
	Jamčevni polozi	
	Isplate zaposlenima koje nisu izdaci	
	Iskupljeni čekovi	
	Iskupljene mjenice	
	Ostali nespomenuti izdaci	
	Neto primici iz transakcija na financijskoj imovini i obvezama	
	Neto izdaci iz transakcija na financijskoj imovini i obvezama	
	UKUPNI NETO PRIMICI	
	UKUPNI NETO IZDACI	
	POVEĆANJE NOVČANIH SREDSTAVA	
	SMANJENJE NOVČANIH SREDSTAVA	

Tablica 8.25. Prijedlog izvještaja o promjenama vlastitih izvora - javnog kapitala

Elementi	Ulaganja (kapitalni pristup)	Revalorizacijske rezerve	Preneseni viškovi/manjkovi	Ukupno
Stanje na dan 31. 12. 200X.				
Promjene u računovodstvenim politikama				
Prepravljeni saldo				
Viškovi od revalorizacije nekretnina				
Manjkovi od revalorizacije ulaganja				
Tečajne razlike				
Neto dobiti ili gubici koji nisu priznati u izvještaju o financijskom uspjehu <i>Neto višak razdoblja</i>				
Stanje na 31. 12. 200X.				
Manjkovi od revalorizacije nekretnina				
Viškovi od revalorizacije ulaganja				
Tečajne razlike				
Neto dobiti ili gubici koji nisu priznati u izvještaju o financijskom rezultatu Neto manjak razdoblja				
Stanje na dan 31. 12. 200X.				

8.6. Učinci primjene modela na kvalitetu informacija za potrebe upravljanja

Učinke primjene predloženog računovodstvenog modela na kvalitetu informacija potrebnih za upravljanje valja sagledati i analizirati uspoređujući spektar informacija koje primjena modela utemeljenog na konceptu nastanka događaja pruže u odnosu na aktualni model utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja.

Značajne kvantitativne razlike u razini ostvarenih prihoda, rashoda i financijskog rezultata prikazane u ovom poglavlju upućuju na zaključak da je za objektivno sagledavanje financijske uspješnosti poslovanja državne jedinice elemente uspješnosti potrebno obuhvatiti u njihovom potpunom ekonomskom smislu, dakle prema konceptu stvarnog nastanka događaja. To naročito dolazi do izražaja u iskazivanju financijskih rezultata na kraći rok. Na duži rok učinci primjene različitih koncepata u dobroj se mjeri poništavaju.

Promatrajući učinke primjene novog modela na kvalitetu samih financijskih izvještaja može se zaključiti da predložena primjena računovodstvenog koncepta nastanka događaja zbog potpunosti obuhvata poslovnih događaja i njihove ekonomske utemeljenosti značajno doprinosi razumljivosti, važnosti, pouzdanosti i usporedivosti informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Dakle, nedvojbeno je da primjena predloženog modela podiže razinu kvalitete u dijelu eksternog izvještavanja. To je vrlo značajno za objektivno informiranje svih vanjskih korisnika informacija, a naročito javnosti i strateškog državnog menadžmenta. Na **makro razini upravljanja** ovi financijski izvještaji omogućavaju objektivno sagledavanje stvarnog financijskog stanja i financijske uspješnosti pojedinih državnih jedinica i ukupne djelatnosti.

Stoga se na makro razini omogućava sagledavanje stvarnih razvojnih potreba i dinamičko planiranje potrebnih ulaganja materijalnih resursa. U kombinaciji s neekonomskim pokazateljima⁴⁵⁸ o učincima obavljanja pojedine djelatnosti tako je moguće ocijeniti njenu ukupnu učinkovitost i djelotvornost. Te su informacije od presudne važnosti za donošenje strateških ekonomskih i funkcionalnih odluka za vođenje politike prema određenom segmentu javnog sektora odnosno opće države.

Positivne učinke primjene predloženog modela, uslijed postignute sveobuhvatnosti raspoloživih informacija, moguće je uočiti i u kontekstu upotrebljivosti računovodstvenih informacija za potrebe učinkovitog nadzora i revizije poslovanja, te univerzalnosti informacija za druge vrste izvještavanja.

Pritom se najvažnijim čini njihova primjenljivost **na provođenje nadzora** (kako javnosti tako i internih i eksternih nadzornih tijela). U tom smislu predloženi model generira najobuhvatniji i na ekonomskim načelima utemeljeni sadržaji elemenata financijskih izvještaja. Time izvještaji pružaju kvalitetnu informacijsku podlogu za provođenje nadzora. U smislu nadzora pravilnosti poslovanja, svaki izvještaj na određeni način zadovoljava ove potrebe jer je nadzor pravilnosti poglavito usmjeren na formalno poštivanje proračunskih, zakonskih i ugovornih ograničenja. Za nadzor učinkovitosti, međutim, nužna je primjena koncepta nastanka događaja jer samo sučeljanje ukupnih *inputa* i *outputa* može pokazati ostvarenu učinkovitost poslovanja.

Drugi važni učinak primjene predloženog modela jest uporabljivost informacija iz financijskih izvještaja **za potrebe međunarodnog statističkog izvještavanja**. U tom smislu, dosljedna primjena koncepta punog nastanka događaja u pripremi financijskih izvještaja osigurava upotrebljivost informacija i prema zahtjevima međunarodne financijske statistike, ali i prema drugim međunarodnim institucijama koje su zainteresirane za stvarni ekonomski sadržaj informacija.⁴⁵⁹ za potrebe ove svrhe. Time se značajno pojednostavljuje i racionalizira priprema statističkih izvještaja jer u slučaju primjene nekog drugog računovodstvenog koncepta sve prezentirane informacije treba prilagođavati statističkim zahtjevima.

⁴⁵⁸ U zdravstvu je primjerice financijske i ekonomske pokazatelje potrebno staviti u korelaciju sa determinantom zdravstvene potražnje, indikatorima zdravlja (klinički i laički indeksi bolesti) koji služe kao mjera outputa zdravstvene djelatnosti. Klinički indeksi zdravlja predstavljaju ljestvicu nesposobnosti pacijenata. Laički indeksi zdravlja dobivaju se putem anketa ili intervjua "laika", a predstavljaju prikupljanje i sistematiziranje informacija o zdravstvenom stanju, stavovima i zdravstvenom ponašanju.

⁴⁵⁹ Primjerice Svjetska zdravstvena organizacija koja za razmatranje ulaganja i troškova nacionalnog zdravstvenog sustava koristi informacije o njihovoj financijskoj vrijednosti u trenutku nastanka.

Na **mikro razini upravljanja**, odnosno sa stajališta menadžmenta državnih institucionalnih jedinica, učinci primjene predloženog modela mogu se analizirati sa stajališta ispunjavanja glavnih zadaća i ciljeva računovodstva i financijskog izvještavanja i to:

- upotrebljivosti i korisnosti informacija za praćenje izvršavanja financijskih planova i
- upotrebljivosti informacija za upravljanje poslovanjem.

Sa stajališta upotrebljivosti informacija za praćenje izvršavanja financijskih planova i plan-skih financijskih ograničenja bitno je primjenom kojeg računovodstvenog koncepta su planovi usvojeni. U uvjetima primjene jednakih računovodstvenih konceptata informacije su izravno primjenjive. U slučaju da su financijski planovi usvojeni na drugačijoj osnovi, kao što je to i pretpostavljeno u modelu predstavljenom u ovom radu, informacije su primjenjive nakon prilagodbe, odnosno sastavljanja izvještaja o razlikama na usporedivoj osnovi. U uvjetima primjene naprednih tehnologija u računovodstvenom procesu, generiranje ovakvog izvještaja može se odvijati usporedno s procesom obrade podataka u kontekstu pripreme financijskih izvještaja.

Učinke primjene predloženog modela za potrebe upravljanja poslovanjem valja sagledati sa nekoliko stajališta. To mogu biti:

- potrebe upravljanja likvidnošću,
- potrebe upravljanja imovinom,
- potrebe upravljanja dugovima (obvezama), i
- potrebe upravljanja troškovima
- potrebe objektivnog sagledavanja poslovnog rezultata.

Sa stajališta upravljanja likvidnošću možemo zaključiti da predloženi model predviđajući kontinuirano praćenje novčanih primitaka i izdataka, promena u novčanom toku te stanju i promjenama noćanog salda za potrebe sastavljanja izvještaja o novčanom predstavlja kvalitetnu podlogu za donošenje odluka za planiranje i upravljanje likvidnošću.

Sadržaj izvještaja o novčanom toku pokazuje strukturu i opseg novčanih transakcija što znači da tijekom izvještajnog razdoblja računovodstvo kontinuirano prati ove transakcije i pruža potrebne upravljačke informacije o novčanoj imovini, naplati prihoda i učinjenim izdacima. Vrlo značajni učinak primjene predloženog koncepta na upravljanje likvidnošću je i uključivanje amortizacije u rashode poslovanja. U okolnostima da je u kalkulacije prodajne cijene moguće uključiti i iznose obračunate amortizacije, ostvareni prihodi u dijelu amortizacije predstavljaju značajan vlastitih izvora financiranja između dva investicijska ciklusa. Opće je poznato da su učinci raspolaganja vlastitim izvorima financiranja izrazito pozitivni sa stajališta upravljanje likvidnošću.

Sa stajališta upravljanja imovinom predloženi model pruža informacije o ukupnoj imovini izvještajne jedinice. U tom smislu nedvojbeno se može zaključiti da primjena predloženog modela utemeljenog na konceptu nastanka događaja zadovoljava informacijske potrebe upravljanja ukupnom nefinancijskom imovinom izvještajnog subjekta. Štoviše, ovaj model podrazumijeva uključivanje troška amortizacije dugotrajne nefinancijske imovine u rashode poslovanja i time njihovo sučeljavanje s ostvarenim prihodima. Tako amortizacija dobiva puni smisao ekonomske kategorije, a ne samo administrativne informacije o stupnju istrošenosti imovine koji se ne povezuje s rezultatima poslovanja.

Sa stajališta upravljanja obvezama uz primjenu predloženog modela mogu se istaknuti isti pozitivni učinci kao i pri upravljanju imovinom.

Primijena računovodstvenog koncepta nastanka događaja, čak i kada se radi o njegovoj prilagođenoj varijanti, generira ukupne informacije o obvezama. Ove informacije potrebne su za procjenu financijske stabilnosti i zaduženosti, a neophodne su i za upravljanje likvidnošću odnosno uspješno djelovanje financijskog menadžmenta izvještajne jedinice. Premda predloženi financijski izvještaji pružaju samo sintetizirane informacije o vrstama i ukupnim iznosima obveza na kraju izvještajnog razdoblja ove se informacije temelje na kontinuiranom višekriterijskom analitičkom praćenju (poglavito prema ročnosti i kategorijama vjerovnika).

Sa stajališta upravljanja troškovima nedvojbeno je da predloženi model daje punu informacijsku podršku razvoju troškovnog i upravljačkog računovodstva. U obrazloženju prijedloga modela u poglavlju 7. ovoga rada istaknute su sve prednosti razvoja internog obračuna kao podrške upravljačkoj funkciji. Pozitivni učinci predloženog modela u odnosu na opći državni računovodstveni model koji se temelji na prilagođenom konceptu nastanka događaja proizlazi iz njegove sveobuhvatnosti. Predloženi model uz sve ostale troškove uključuje u razmatranje i trošak amortizacije, promjene vrijednosti i obujma obveza, vrijednosna usklađivanja imovine, te razgraničavanje troškova na vremenski razmjernoj osnovi. Na taj način predloženi model podržava i razvoj računovodstva troškova u dijelu alokacije troškova na nositelje i aktivnosti. Informacije pripremljene u okviru računovodstva troškova predstavljaju vrlo važan upravljački alat.

Sa stajališta iskazivanja i sagledavanja rezultata poslovanja primjena predloženog modela pruža potpune i objektivne informacije za razliku od informacija koje generira opći državni računovodstveni model. Velike razlike, a time i odstupanje od objektivnosti informacija o iskazanim rezultatima posljedica su primjene različitih računovodstvenih koncepata. Razlike u osnovama priznavanja elemenata uspješnosti kao i razlike u njihovu obuhvatu sasvim očekivano izazivaju i razlike u iskazu financijskog rezultata na kratki rok, a naročito u jednom izvještajnom razdoblju. Međutim, uobičajene razlike zbog metodološke primjene različitih računovodstvenih koncepata mogu u određenim okolnostima biti znatno naglašene. Primjerice u uvjetima nelikvidnosti u gospodarstvu ili nelikvidnosti izvora financiranja (proračuna) primjena koncepta priznavanja prihoda prema naplati mogu preglasiti odnos između priznatih rashoda i ostvarenih prihoda. Financijski rezultat izvještajnog razdoblja u takvim okolnostima potpuno je neobjektivan i može dovesti do pogrešnih zaključaka o učinkovitosti upravljanja državnom jedinicom u tom razdoblju.

Prednost primjene predloženog modela ogleda se u činjenici da njegova primjena u iskazivanju financijskog rezultata na kratki rok isključuje utjecaje neekonomskih čimbenika poput navedenog općeg poremećaja likvidnosti.

Primjenom općeg modela državnog računovodstva koji se temelji na prilagođenom konceptu nastanka događaja, prihodi su na kratki rok podcijenjeni.

Istodobno, rashodi utrošaka nefinancijske imovine su u godini investiranja u pravilu precijenjeni jer troškovi stjecanja nefinancijske imovine nisu kapitalizirani. U ostalim godinama situacija u svezi rashoda utrošaka dugotrajne nefinancijske imovine je obrnuta. Rashodi su podcijenjeni jer se ne obračunava amortizacija koja ove troškove raspoređuje na sustavnoj vremenskoj ili funkcionalnoj osnovi.

Može se dakle ustvrditi da jedino načelo sučeljavanja prihoda s ukupnim rashodima u izvještajnom razdoblju primjenom **koncepta nastanka događaja** osigurava informaciju o stvarnom poslovnom rezultatu.

Važno je naglasiti da primjena predloženog modela generira informacije koje su potrebne za primjenu sustava ekonomskih i financijskih pokazatelja poslovanja prikazanih u poglavlju 7. ovoga rada. Ti se pokazatelji mogu koristiti kao upravljački instrumentarij za upravljanje likvidnošću, zaduženošću i ekonomičnošću.

Time se primjenom predloženog modela stvaraju se informacijske pretpostavke razvoju i afirmaciji ekonomske i financijske analize kao relevantnom izvoru upravljačkih informacija na mikro i makro razini.

8.7. Financijska, pravna i tehnička ograničenja primjene modela

Postupnost i ocjena troškova i koristi više su puta u radu spomenuti kao determinante i načela promjena u provođenju reformi računovodstva. U kontekstu implementacije i primjene predloženog modela općenito se može ustvrditi da u uvjetima kada je državni računovodstveni informacijski sustav dosegao razinu razvoja koja mu omogućava primjenu prilagođenog računovodstve-

nog koncepta ne bi trebala postojati značajna financijska, pravna i tehnička ograničenja daljnjeg iskoraka koji predloženi model predviđa.

Argumenti koji podupiru ovu tezu su sljedeći:

- a) Predloženi model primjenjivao bi se na funkcionalno istovrsne državne jedinice čije je poslovanje, trošenje resursa i ostvarivanje prihoda vrlo slično poduzetničkom načinu poslovanja. Nadalje, u strukturi imovine ne pojavljuje se za javni sektor specifična imovina uz koju se veže većina problema primjene koncepta nastanka događaja.
- b) Primijenjena informatička tehnologija koja podržava proces računovodstvene obrade podataka u državnom računovodstvenom modelu bez dodatnih je ulaganja dostatna i za održavanje modela koji se temelji na naprednijem računovodstvenom konceptu.
- c) Raspoloživi stručni potencijali i ljudski resursi uposleni u računovodstveno financijskim službama državnih jedinica uz ionako potrebno usavršavanje ubrzo bi bili zadovoljavajuće obrazovani za primjenu naprednijeg računovodstvenog koncepta. Najveći iskorak u podizanju razine stručnog obrazovanja napravljen je prilikom promjene državnog računovodstvenog modela utemeljenog na novčanom konceptu u model utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja. Daljnja dogradnja modela u pogledu primjene djelomično različitih osnova i obuhvata pojedinih elemenata financijskih izvještaja ne izaziva dodatne računovodstvene obrade i proširivanje opsega poslova u računovodstvenim službama. Time ne nastaju niti dodatni troškovi implementacije i primjene predloženog modela.
- d) U pravnom smislu predloženi se model može implementirati na temelju važećeg Zakona o proračunu koji je u trenutku usvajanja anticipirao primjenu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Za primjenu predloženog modela potrebno je samo pristupiti izmjenama i dopunama postojeće podzakonske regulative. To također ne izaziva nastanak značajnih troškova.
- e) U financijskom smislu, odnosno s aspekta financiranja državnih jedinica koje bi primjenjivale predloženi model nije nužno da primjeni modela prethode promjene u sustavu financiranja ako za to ne postoje uvjeti na razini izvora financiranja. Poznato je da računovodstvo ne može promijeniti stvarnost. Stoga promjenu računovodstvenog modela ne treba niti smatrati uzrokom, a promjenu u sustavu poslovanja i financiranja posljedicom. Predloženi računovodstveni model podržava i moguće buduće promjene u sustavu financiranja, ali jednako tako podržava i objektivizira praćenje financijskog poslovanja u postojećim uvjetima. To je razvidno iz obrazloženja mogućnosti primjene kapitalnog, odnosno dobitnog pristupa vlasničkim ulaganjima.
- f) U informacijskom smislu predloženi model sadrži i poveznice s općim državnim računovodstvenim informacijskim sustavom. Time se primjena predloženog modela u određenim segmentima opće države u potpunosti prilagođava potrebama izvještavanja na usporedivoj osnovi i potrebama konsolidiranja sastavnica opće države.

Iz svega navedenog, a uzimajući pritom prethodno navedene pozitivne učinke primjene predloženog modela, može se zaključiti da nema opravdanih razloga da se model ne implementira bez odgadanja.

9. ZAKLJUČAK

U funkcionalnom smislu javni sektor razvio se radi zadovoljavanja javnih potreba, odnosno izvršavanja temeljnih funkcija države. U institucionalnom smislu javni sektor sastoji se od izvršitelja temeljnih funkcija države, a u funkcionalnom smislu od aktivnosti koje su od općeg interesa, vlasničkih odnosa državne i lokalne vlasti, javne financija, javnih dobara i državne regulative.

Razvijenost i struktura javnog sektora u nacionalnim razmjerima određena je nizom ekonomskih, socijalnih, političkih i povijesnih faktora.

Kao globalna pojava uočava se trend kontinuiranog porasta aktivnosti države, a posljedično tome i povećanje javnog sektora.

Nemogućnost primjene isključivo ekonomskih kriterija u određivanju ciljeva djelovanja kao i mjerenja rezultata, uz naglašenu političku komponentu rezultiralo je nezadovoljavajućim stanjem u ekonomiji javnog sektora mnogih, čak i razvijenih zemalja.

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 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 upravljanja s ciljem postizanja boljih rezultata u poslovanju javnog sektora.

Novi javni menadžment kao proces teži povećanju ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti u javnom sektoru, jačanje odgovornosti prema građanima kao korisnicima javnih dobara i usluga.

Proces također uključuje strukturalne i organizacijske promjene koje će pridonijeti decentraliziranoj kontroli kroz različite mogućnosti korištenja tržišnog mehanizma u pojedinim segmentima djelovanja javnog sektora. Proces uključuje i uvođenje poslovnih principa karakterističnih za poduzetnički sektor kao i samo uključivanje poduzetničkog sektora u obavljanje nekih djelatnosti koje je do sada obavljao isključivo javni sektor.

Ključnim točkama uspjeha reforme javnog sektora smatra se jačanje odgovornosti javnog menadžmenta, utvrđivanje i primjena standarda kvalitete, mjerenje rezultata djelovanja po aktivnostima i programima, uvođenje nekih tržišnih mehanizama s ciljem smanjenja troškova, primjenjivanje različitih menadžerskih alata privatnog sektora u javnom sektoru i utvrđivanje odgovornosti za uporabu javnih resursa.

U tom kontekstu vrlo je značajno uvođenje određenih tržišnih principa u javni sektor i isključivanje sporednih djelatnosti iz poslovanja državnih jedinica. U kontekstu isključivanja *non core* djelatnosti sve se više razvija suradnja javnog i privatnog sektora. U određenom smislu ovaj se proces može smatrati i djelomičnom privatizacijom javnog sektora kroz različite oblike javno -

privatnog partnerstva. Na taj se način, konkurencijom privatnog sektora implementiraju mjerila uspješnosti privatnog sektora i na poslovanje javnog sektora. Pored toga, javno - privatno partnerstvo doprinosi povećanju produktivnosti javnih usluga i smanjuje veličinu države što je intencije suvremenih kretanja.

Primjena koncepta *novog javnog menadžmenta* podrazumijeva i reformu u području financijskog upravljanja u javnom sektoru. To nužno znači reorganiziranje države u ukupnom financijskom sustavu i promjenu njezine uloge u gospodarskom sustavu.

Državu i njene institucionalne jedinice počinje se promatrati kao poslovne subjekte koji imaju zadaću kontinuirano i učinkovito poslovati. Pritom je nužno uvažiti posebnosti javnog sektora i funkcija države koje se putem subjekata javnog sektora izvršavaju. To su prije svega odsutnost tržišta u dijelu zadovoljavanja općih potreba i otežana uspostava izravne korelacije *outputa* (*outcoma*) sa svim uložnim *inputima*.

Reforma financijskog upravljanja prvenstveno je reforma javnog menadžmenta i odnosi se dakle 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 u pravcu primjene složenijih računovodstvenih konceptata 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 nastajanje često nisu plaćeni, kriteriji za procjenu i ocjenu neke aktivnosti nisu poznati, aktivnosti su češće stvar političkih, a ne ekonomskih potreba, državni proračuni ustrojeni su na novčanom konceptu pa je financiranje javne potrošnje i likvidnost proračuna primarna u odnosu na troškove 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. Troškovi imaju značajnu ulogu u postupku ocjenjivanja državnih aktivnosti i programa. Troškovi su često presudan čimbenik u autorizaciji, izmjeni ili prekidu određenih programa. Upravo informacije o troškovima pojedinih programa omogućuju provođenje *cost benefit analize* za poboljšanje efikasnog alociranja sredstava između konkurentskih programa.

Naposljetku, računovodstvo troškova ima nezamjenjivu ulogu pri usvajanju odluka o ekonomskom izboru, odnosno prihvaćanju ili odbijanju prijedloga nekoga kapitalnog projekta, obavljanja djelatnosti, privatizaciji nekog državnog segmenta i sl.

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.

Razvoj interno orijentiranog računovodstva nemoguće je smatrati izoliranim procesom, već ga je potrebno 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 omogućava primjenu tradicionalnih i suvremenih metoda i sustava pokazatelja financijske analize. Zbog posebnosti javnog sektora potrebno ih je donekle prilagoditi, ali njihova svrsishodnost u procesu upravljanja je neupitna.

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 točkom provođenja reforme javnog sektora, a u tom kontekstu primjena određenog računovodstvenog koncepta predstavlja i osnovu međunarodne harmonizacije državnih računovodstvenih i izvještajnih sustava diljem svijeta.

Sveukupne integracije i poslovno-financijska povezivanja poslovnih subjekata u svjetskim razmjerima razvija 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 zahtjeva 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.

Hrvatski primjer razvoja državnog računovodstva pokazuje tipičan razvojni proces promjene državnog računovodstvenog modela od primjene novčanog računovodstvenog koncepta prema primjeni koncepta nastanka događaja kao krajnjem cilju reforme državnog računovodstva. Na temelju višegodišnje primjene sustava državnog računovodstva utemeljenog na prilagođenom konceptu nastanka događaja prepoznaju se konkretna područja na kojima je potrebno dalje razvijati ukupni državni računovodstveni informacijski sustav kako bi njegova uloga u upravljačkom procesu bila podignuta na višu razinu. U informacijskom smislu postavljeni sustav pokazuje određene manjkavosti koje proizlaze iz suženog obuhvata financijskih elemenata i poslovnih transakcija u odnosu na primjenu koncepta punog nastanka događaja. Heterogenost javnog sektora u funkcionalnom i institucionalnom smislu, a posebice u kontekstu primjene različitih modela financiranja, upućuje na to da se primjena unificiranog računovodstvenog koncepta i izvještajnog sustava, različitog od koncepta nastalog događaja, ne pokazuje optimalnim rješenjima.

Pritom, ograničenja koja proizlaze iz sužavanja informacijske osnovice zbog primjene prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja nisu izražene istim intenzitetom u svim segmentima javnog sektora. Tako se može zaključiti da su manje izražene u praćenju izvršavanja nekih funkcija države kao što su primjerice: nacionalna obrana i nacionalna sigurnost, održavanje unutarnjeg reda, mira, upravljanje nacionalnom prirodnom i kulturnom baštinom. U tim djelatnostima vrlo su izražene specifičnosti pojedinih oblika imovine kojom se upravlja, rashodi funkcioniranja financiraju se prema prirodnim vrstama i programima te se primjena prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja čini optimalnom u zadanim okolnostima. S druge strane, u nizu djelatnosti javnog sektora proizvodnja, distribucija i konzumacija većine dobara i usluga s karakterom mješovitog javnog dobra u značajnoj je mjeri egzaktno kvalitativno i kvantitativno mjerljiva i prepoznatljiva te kao takva usmjerena ciljanoj društveno grupi ili pojedincu. Vrijednost *outputa* tih djelatnosti može se utvrditi u u skoj korelaciji učinaka i pripadajućih naknada (cijena). U tim se djelatnostima način poslovanja i upotrijebljeni resursi ne razlikuje svojim pojavnim oblicima i funkcionalnim svojstvima od imovine u privatnom sektoru. Ti se nedostaci odnose poglavito na područje kvalitete informacija za upravljanje ukupnim troškovima, a time i na mjerenje efikasnosti poslovanja u nekim djelatnostima javnog sektora. Radi se poglavito o djelatnostima koje su kapitalno intenzivne, a primijenjeni računovodstveni koncept ne predviđa mogućnost kapitalizacije troškova stjecanja dugotrajne imovine i njihovo sustavno vremensko ili funkcionalno alociranje putem amortizacije na mjesta i nositelje troškova. Na taj se način ne stvaraju pretpostavke za izračun specifične ekonomske cijene *outputa* niti u onim djelatnostima gdje su *outputi* egzaktno prepoznatljivi i mjerljivi.

To sužava i prostor optimalnog ekonomskog izbora pri donošenju odluka o načinu izvođenja određenih projekata i obavljanja usluga, primjerice za odlučivanje kupiti ili iznajmiti, raditi sam ili koristiti *outsourcing*, ući u projekt na bazi javno-privatnog partnerstva isl.

Sagledavanjem sveukupnih odnosa, modela financiranja, prirode i značaja pojedinih djelatnosti u javnom sektoru, uočava se da unificiranost primjene jednoobraznog općeg državnog računovodstvenog sustava utemeljenog na računovodstvenom konceptu različitom od koncepta nastanka događaja pokazuje izrazite manjkavosti u praćenju nekih djelatnosti uključenih u sustav opće države. Jedan od izraženih primjera je djelatnost javnog zdravstva.

Uvažavajući potrebu postupnosti i procjene troškova i koristi uvođenja koncepta nastanka događaja u državno računovodstvo na nacionalnoj razini pokazuje se optimalnim tom procesu pristupiti segmentirano.

U tom smislu dogradnja općeg modela državnog računovodstva koji se razvio do primjene prilagođenog koncepta nastanka događaja moguća je uvođenjem posebnih računovodstvenih podsustava. U tim računovodstvenim podsustavima u cijelosti je moguće i opravdano primijeniti računovodstveni koncept nastanka događaja. Na taj bi se način u pojedinim segmentima javnog sektora stvorile pretpostavke za korištenje svih prednosti koje primjena koncepta nastanka događaja pruža, a istodobno općoj primjeni koncepta nastanka događaja ne bi se pristupalo dok se za to ne stvore sve društveno političke i gospodarske pretpostavke.

Polazeći od navedenog, može se zaključiti da je u okviru integralnog državnog računovodstveno informacijskog sustava moguće i opravdano uspostaviti računovodstveno informacijski podsustav koji će omogućiti egzaktno ekonomsko-financijsko praćenje *inputa i outputa* pojedinih djelatnosti, efikasno upravljanje troškovima i ukupnom imovinom, te generirati ostale kvalitetne informacije za odlučivanje javnog menadžmenta, kako na makro tako i na mikro razini.

Za uspostavljanje i implementaciju takvog modela računovodstveno-informacijskog sustava potrebno je definirati njegove osnovne elemente, ispitati potrebu, način i dinamiku implementacije, definirati i uskladiti stupanj njegove konvergencije s općim državnim modelom računovodstva i sustavom financiranja, sagledati prednosti i mogućnosti koje pruža u kontekstu upravljanja i nužnih racionalizacija u javnom sektoru. Ovakav računovodstveni model mora biti na tragu suvremenih međunarodnih trendova što znači da treba pridonijeti harmonizaciji s međunarodnim okruženjem i omogućiti razvoj internog obračuna, odnosno konvergenciju internog i eksternog obračuna državnog subjekta koji ga primjenjuje.

Sva navedena obilježja upućuje na to da se primjereni računovodstveno-informacijski podsustav mora temeljiti na **konceptu punog nastanka događaja** koji će uz navedeno, menadžmentu državnih subjekata koji ga primjenjuju, generirati pouzdanu informacijsku podlogu za odlučivanje u vođenju operativnog poslovanja, a javnom menadžmentu na višim razinama informacije potrebne za sagledavanje stvarnog učinka i stvarne potrošnje u određenoj djelatnosti kao segmentu ukupnog javnog sektora odnosno opće države.

Doprinos predloženog modela razvoju financijske analize sigurnosti i uspješnosti poslovanja naročito dolazi do izražaja u kontekstu reforme javnog sektora gdje se uz postojeće imperitive stabilnosti poslovanja sve intenzivnije postavljaju i imperativi primjene načela ekonomičnosti poslovanja. U tom kontekstu valja zaključiti da su i u javnom sektoru primjenjivi brojni klasični financijski pokazatelji kao osnove za donošenje poslovnih odluka. Pretpostavka za njihovo izračunavanje i puni informacijski smisao je utemeljenost računovodstvenih podataka na konceptu nastanka događaja. Svi ostali računovodstveni koncepti, sužavajući spektar ekonomskih i financijskih informacija, sužavaju mogućnost i svrhovitost primjene čitavog niza financijskih pokazatelja.

Učinke primjene predloženog računovodstvenog modela na kvalitetu informacija potrebnih za upravljanje valja sagledati i analizirati uspoređujući spektar informacija koje primjena modela utemeljenog na konceptu nastanka događaja pruže u odnosu na aktualni model utemeljen na prilagođenom konceptu nastanka događaja.

Značajne kvantitativne razlike u iskazu razine ostvarenih prihoda, rashoda i financijskog rezultata prikazane u prethodnom poglavlju u postupku testiranja primjene predloženog modela upućuju na zaključak da je za objektivno sagledavanje financijske uspješnosti poslovanja državne jedinice elemente uspješnosti potrebno obuhvatiti u njihovom potpunom ekonomskom smislu, dakle prema konceptu stvarnog nastanka događaja. To naročito dolazi do izražaja u iskazivanju financijskih rezultata na kraći rok. Na duži rok učinci primjene različitih koncepata u dobroj se mjeri poništavaju.

Promatrajući učinke primjene novog modela na kvalitetu samih financijskih izvještaja može se zaključiti da predložena primjena računovodstvenog koncepta nastanka događaja zbog potpunosti obuhvata poslovnih događaja i njihove ekonomske utemeljenosti značajno doprinosi razumljivosti, važnosti, pouzdanosti i usporedivosti informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Dakle, nedvojbeno je da primjena predloženog modela podiže razinu kvalitete u dijelu eksternog izvještavanja. To je vrlo značajno za objektivno informiranje svih vanjskih korisnika informacija, a naročito javnosti i strateškog državnog menadžmenta. Na makro razini upravljanja ovi financijski izvještaji omogućavaju objektivno sagledavanje stvarnog financijskog stanja i financijske uspješnosti pojedinih državnih jedinica i ukupne djelatnosti.

Time se na makro razini omogućava sagledavanje stvarnih razvojnih potreba i dinamičko planiranje potrebnih ulaganja materijalnih resursa. U kombinaciji s neekonomskim pokazateljima o učincima obavljanja pojedine djelatnosti tako je moguće ocijeniti njenu ukupnu učinkovitost i djelotvornost. Te su informacije od presudne važnosti za donošenje strateških ekonomskih i funkcionalnih odluka za vođenje politike prema određenom segmentu javnog sektora odnosno opće države.

Pozitivne učinke primjene predloženog modela, usljed postignute sveobuhvatnosti raspoloživih informacija, moguće je uočiti i u kontekstu upotrebljivosti računovodstvenih informacija za potrebe učinkovitog nadzora i revizije poslovanja, te univerzalnosti informacija za druge vrste izvještavanja.

Pritom se najvažnijim čini njihova primjenljivost na provođenje nadzora (kako javnosti tako i internih i eksternih nadzornih tijela). U tom smislu predloženi model generira najobuhvatniji i na ekonomskim načelima utemeljeni sadržaji elemenata financijskih izvještaja. Time izvještaji pružaju kvalitetnu informacijsku podlogu za provođenje nadzora. U smislu nadzora pravilnosti poslovanja, svaki izvještaj na određeni način zadovoljava ove potrebe jer je nadzor pravilnosti poglavito usmjeren na formalno poštivanje proračunskih, zakonskih i ugovornih ograničenja. Za nadzor učinkovitosti, međutim, nužna je primjena koncepta nastanka događaja jer samo sučeljavanje ukupnih *inputa* i *outputa* može pokazati ostvarenu učinkovitost poslovanja.

Drugi važni učinak primjene predloženog modela jest uporabljivost informacija iz financijskih izvještaja za potrebe međunarodnog statističkog izvještavanja. U tom smislu, dosljedna primjena koncepta punog nastanka događaja u pripremi financijskih izvještaja osigurava upotrebljivost informacija i prema zahtjevima međunarodne financijske statistike, ali i prema drugim međunarodnim institucijama koje su zainteresirane za stvarni ekonomski sadržaj informacija za potrebe ove svrhe. Time se značajno pojednostavljuje i racionalizira priprema statističkih izvještaja jer u slučaju primjene nekog drugog računovodstvenog koncepta sve prezentirane informacije treba prilagođavati statističkim zahtjevima.

Na mikro razini upravljanja, odnosno sa stajališta menadžmenta državnih institucionalnih jedinica, učinci primjene predloženog modela mogu se sagledati sa stajališta ispunjavanja glavnih zadaća i ciljeva računovodstva i financijskog izvještavanja i to upotrebljivosti i korisnosti informacija za praćenje izvršavanja financijskih planova i upotrebljivosti informacija za upravljanje ukupnim poslovanjem.

Pritom se može zaključiti da primjena predloženog modela snažno potiče razvoj računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva kao upravljačkih alata javnog menadžmenta.

U pogledu financijskih, pravnih i tehničkih ograničenja primjene predloženog modela njegova implementacija i primjena, u uvjetima kada je državni računovodstveni informacijski sustav dosegao razinu razvoja koja mu omogućava primjenu prilagođenog računovodstvenog koncepta, nisu značajna.

Uvažavajući navedene zaključke koji se temelje na provedenim istraživanjima i testiranjima prikazanim u ovoj disertaciji može se konstatirati da je **potvrđena temeljna znanstvena hipoteza da je:**

Oblikovanjem i implementacijom odgovarajućeg modela državnog računovodstva, prilagođenog međunarodnim zahtjevima i posebnostima nacionalnog gospodarstva, moguće je osigurati kvalitetnu informacijsku podlogu za djelovanje javnog menadžmenta u okolnostima sveukupne reforme javnog sektora.

Na temelju kvalitetnih računovodstvenih informacija kao rezultata primjene takvog modela moguće je oblikovati i uspostaviti specifični sustav financijskih pokazatelja te provoditi sustavnu financijsku analizu uspješnosti poslovanja državnih subjekata i javnog sektora u cjelini.

Testiranjem predloženog novog modela državnog računovodstva i financijskog izvješćivanja na reprezentativnom segmentu hrvatskog javnog sektora, dokazane su njegove kvantitativne i kvalitativne prednosti nad aktualnim modelom financijskoga izvješćivanja te potvrdila mogućnost izravnog i objektivnog utjecaja na postizanje transparentnosti poslovanja i učinkovitosti javnog menadžmenta.

Rezultati znanstvenog istraživanja koji su prezentirani u ovoj doktorskoj disertaciji impliciraju znanstveni doprinos ekonomskim znanostima u teorijskom i aplikativnom smislu.

U **teorijskom smislu**, očekivani doprinos ekonomskim znanostima može se izraziti u u razvoju znanstvene misli o kvalitativnom aspektu državnog financijskoga izvješćivanja općenito, u postavljanju i potvrdi originalnog modela selektivne primjene računovodstvenog koncepta nastanka događaja kao prijelaznoj fazi ka općoj implementaciji ovog koncepta na sveukupnoj nacionalnoj razini.

U **praktičnom smislu** doprinos istraživanja ekonomskim znanostima sastoji se u aplikativnosti predloženog modela primjene računovodstvenog koncepta nastanka događaja u pojedinim segmentima javnog sektora i uporabne vrijednosti njegovih informacija, u utjecaju kvalitetnog modela izvješćivanja na kvalitetu poslovnih odluka u području javnog sektora, u ekonomskim učincima primjene novog modela na racionalnost javne potrošnje, učinkovitost državnih subjekata, upravljanje javnim resursima i rast nacionalne ekonomije u cjelini, u postizanju visokog stupnja transparentnosti poslovanja državnih jedinica koje ga primjenjuju, u racionalizaciji računovodstvene obrade podataka uslijed postizanja univerzalnosti računovodstvenih informacija i za potrebe izvještavanja međunarodnih financijskih i statističkih institucija, te konačno u promicanju odgovornog ponašanja i etičnosti javnog menadžmenta.

Rezultati istraživanja također daju vrlo značajne informacije i smjernice regulatornim tijelima za nastavak buduće transformaciju hrvatskog sustava državnog računovodstva.

U uvjetima, zakonom propisane, primjene prilagođenog koncepta nastanka događaja u hrvatskom sustavu proračuna, provedeni postupci i rezultati istraživanja mogu poslužiti menadžerima u državnim jedinicama, i šire u javnom sektoru, za ustrojavanje suplementarnog internog računovodstvenog sustava koji će pratiti stanje i promjene ukupnih resursa i generirati informacije o stvarnom financijskom stanju i ekonomičnosti, efektivnosti i učinkovitosti jedinica kojima upravljaju.

Literatura

KNJIGE:

1. Abbas, A. M., Graham, J. H., Magnus, O.: IFRS- Workbook and Guide, John Willey& Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2007.
2. Anderson & Sollenberger: Managerial Accounting, VIII edition, College Division South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 2000.
3. Anthony, R., Young, D.W.: Management Control in Non-profit Organizations, VII. Ed, McGraw-Hill, Irwin, Homewood, Illinois, 2003.
4. Artsber, K., Loft, A., Yard, S. (ets): Accounting Research in Lund, Lund Studies in Economics and Management 20, Lund University Press, Lund, Sweden, 1993.
5. Athukorala, L., Reld, B.: Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries, knjiga, Asian Development Bank, 2006.
6. Bajo, A.: Sustav proračuna - ornament ili sredstvo upravljanja državnim financijama, Institut za javne financije, Zagreb, 2006.
7. Balaško, M.: Komparativna analiza uspješnosti poslovanja poduzeća, magistarski rad, Ekonomski fakultet u Zagrebu, 2005.g
8. Ball, R., Smith, C. W. Jr: The Economics of Accounting Policy Choice, McGraw Hill Book Company, New York, 1992.
9. Barnett, A./Ziegler, M.R./Bylen, K.E.: "Applied mathematics for Business, Economics, Life Insurances and Social Sciences", Prentice Hall, - „Primijenjena matematika“, prijevod na hrvatski jezik, Mate, Zagreb, 2003.
10. Bernstein, A. L., Wild, J.: Analysis of Financial Statements, V. Ed., Mc Graw- Hill, 2000.
11. Brigham, E.F./ Ehrhard, M.C.: Financial Management-Theory and Practice, 11.Ed., Thomson, South-Western, 2005.
12. Cook, Connor, Crisp, Dekker, Pankhurst, Wilson: IFRS/US GAAP Comparison, Ernst&Young LLP, 2005., London
13. Copley, P. A., Sanders, G. D. (eds): Research in Governmental and Non-profit Accounting, Stanford, CT: JAI Press. Inc., 1999.
14. Delaney P. R.: CPA Examination Review Accounting and Reporting: Taxation, Managerial, Governmental and Not-for-profit Accounting, John Wiley & Sons, New York, 1994.
15. Delaney, P. R., at. oth.: GAAP 2002 - Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2002, Wiley, New York, 2001.
16. Dominiak, G. F., Lauderback III, J. G.: Managerial Accounting, VI. edition, PWS – Kent Publishing Company, Boston, 1991.
17. Dominiak, S.: Managerial Economics in Global Economy, prijevod na hrvatski jezik „Ekonomija za menadžere u svjetskoj privredi“, Mate, Zagreb, 1993.
18. Dražić Lutitsky, I.: Informacije o troškovima u funkciji upravljanja javnim sektorom, doktorska disertacija, Ekonomski Fakultet, Zagreb, 2006. g
19. Engler, C.: Managerial Accounting-Statement of Cash Flow Edition, IRWIN, Homewood, Illinois, 1988.
20. Epsein, B. J., Jermakowicz, E. K.: IFRS 2007 – Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, John Willey&Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2007.
21. Epstein, B. J., Nach R., Bragg S. M.: GAAP 2007 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, John Willey&Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2006.
22. Foster, M. F., Becker, H., Terrano, R. J.: GAAP for Not-for-Profit Organisations-plus Tax and Regulatory Reporting, Hardcourt Brace Professional Publishing, San Diego, New York-London, 1998.
23. GASB: Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, third edition, Norwalk, 1990.

24. Garza-Gomez, X.: Empirical Evaluation of Discretionary Accrual Models, International Accounting, Ch. 22., Elsevier, 2006.
25. Goode, R.: Governmental Finance in Developing Countries, The Brooking Institution, Washington, D. C. 1994.
26. Granof, M. H.: Government and Not-for-Profit Accounting – Concepts and Practices, John Willey&Sons, Inc., New York, 2001.
27. Gregorian, G. N./ Gaber, M. (urednici): International Accounting – Standards, Regulations, and Financial Reporting, Elsevier Ltd., Burlington, USA, 2006.
28. Grupa autora (redakcija Brkanić, V.): Računovodstvo poduzetnika, IV. Izd., RRIF, Zagreb, 2005.
29. Grupa autora (redakcija Gulin, D.): Troškovno i upravljačko računovodstvo (izabrane teme), HURE, Zagreb, 1998.
30. Grupa autora (redakcija Pandža, Z.): Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, Udruga računovođa i financijskih djelatnika Mostar, BiH, 2000.
31. Grupa autora (redakcija Spajić F. / Gulin D.): Računovodstvo, HZRiF, Zagreb, 2006.
32. Grupa autora (redakcija Spajić, F.): Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda i poreznih propisa, HZRiF, Zagreb, 2006.
33. Grupa autora (redakcija Spremić, I.): Računovodstvo, HZRiF, Zagreb, 2003.
34. Grupa autora (redakcija Vašiček, D.): Primjena računskog plana proračuna 2005/2006., HZRiF, Zagreb, 2005.
35. Grupa autora (redakcija Vašiček, D.): Računovodstvo neprofitnih organizacija, HZRiF, Zagreb, 2006.
36. Grupa autora (redakcija Vašiček, D.): Računovodstvo proračuna, HZRiF, Zagreb, 2007.
37. Grupa autora (redakcija Vašiček, D.): Sustav proračuna, HZRiF, Zagreb, 2000.
38. Grupa autora (redakcija Vašiček, D.): Zakon o proračunu s komentarom, HZRiF, Zagreb, 2003.
39. Grupa autora (redakcija Vašiček, D.): Uvod u računovodstvo proračuna 2002., HZRiF, Zagreb, 2002.
40. Grupa autora (redaktori Gulin, D./Žager, L.): Računovodstvo, II izdanje, HZRiF, Zagreb, 2006.,
41. Grupa autora (redakcija Žager, L.): Osnove računovodstva - Računovodstvo za neračunovode, HZRiF, Zagreb, 2007.
42. Grupa autora (redakcija Vašiček, D.): Sustav financija i računovodstva proračuna, HZRiF, Zagreb, 1996.
43. Grupa autora (redakcija Vašiček, D.): Upravljanje financijama u jedinicama lokalne (regionalne) samouprave, Urban Institut i HZRiF, Zagreb, 2003.
44. Guarajati, D.: Government&Business, McGraw – Hill Book Company, New York, 1984.
45. Gulin, D., Tušek, B., Žager, L.: Poslovno planiranje, kontrola i analiza, HZRiF, Zagreb, 2004.
46. Gulin D., Idžojtić, I., Novaković Ž.,: Konsolidacija financijskih izvještaja, HZRiF, Zagreb, 1999
47. Hankins, R. W., Baker, J. J.: Management Accounting for Health Care Organizations – Tools and Techniques for Decision Support, Jones and Bartlett publishers, Boston, USA, 2004.
48. Hansen&Mowen: Managerial Accountig, III edition, College Division South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 2000.
49. Hay, L. E. i Engstrom, J. H.: Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organisations, IRWIN, Homewood, Illinois, 1987.
50. Hay, L. E.: Accounting for Governmental and Non-profit Entities, eighth edition, IRIN, Homewood, Illinois, 1989.
51. Hodge, G., Greve, C.: The challenge of Public-private Partnerships, Learning from International Experience, Pub. Edward Elgar Publishing Limited, UK, 2005..
52. Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M.: Cost accounting, VIII. edition, Prentice Hall, New Jersey, 1994.
53. IFAC-IASB: Međunarodni standardi financijskog izvještavanja/Međunarodni računovodstveni standardi 2004. (prijevod s engleskog jezika), HZRiF, Zagreb, 2005.
54. IFAC-IPSASB: Handbook of International Public Sector Accounting Standards, New York, 2006.
55. IFAC-IPSASB: International Public Sector Accounting Pronouncement, New York, USA, 2007.
56. IMF: "Public Expenditures Handbook", Washington, 1991.
57. Ingram, R.: Financial Accounting – information for Decisions, College Division, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 2004.
58. Jelčić, Ba.: Javne financije, RRIF plus, Zagreb, 2001.
59. Kandžija, V.: Gospodarski susutav Europske unije, Ekonomski fakultet Rijeka, 2003.g.
60. Kaplan, R. S, Norton, D. P.: Balanced Scorcarde, Schaeffer-Poeschel, Stguttgart, 1997.

61. Kaplan, R. S., Norton D. P.: *Strategy Maps - Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press Boston, Massachusetts, 2004.
62. Kovačić, L.: *Organizacija i upravljanje u zdravstvenoj zaštiti*, Medicinska naklada, Zagreb, 2003.
63. Krishna, P. i Healy, P., Bernard, L.: *Business Analysis&Valuation*, Thomson-South Western Co., Ohio, 2004.
64. Larson, K. D., Pyle, W. W.: *Fundamental Accounting Principles*, IRWIN, Homewood, Illinois, 1988.
65. Marković, I.: *Financiranje – teorija i praksa financiranja trgovačkih društava*, RRIF, Zagreb, 2000.
66. McClave, J. T., Benson, P. G., Sincich, T.: *Statistics for business and economics*, IX.Ed.,Prentice Hall, 2005.
67. McQuaig, D.: *College Accounting*, Houghton Mifflin Co., Boston, 1989.
68. Miller, A. M.: *Millers Comprehensive GAAP Guide 1990*, Miller Accounting Publications / Harcourt Brace Jovanovich, Inc., Orlando, Florida, 1989.
69. Musgrave, R. i P.: *Javne financije u teoriji i praksi*, Institut za javne financije, Zagreb, 1988.
70. Nobes, C., Parker, R.: *Comparative International Accounting*, Financial times, Prentice Hall, 7th Edition, 2002.
71. O'Brien, J. A.: *Information systems in Business Management*, Irwin, Homewood, Illinois, 1988.
72. OECD: *The Control and Management of Government Expenditure*, Paris, 1987.
73. Orsag, S./ Gulin, D.: *Poslovne kombinacije*, HZRIF, Zagreb, 1996.
74. Peršić, M., Janković, S.: *Menadžersko računovodstvo hotela*, HZRIF i Fakultet za turistički i hotelski menadžment, Opatija, 2006.
75. Premchand, A.: *Public Expenditure Management*, IMF, Washington, 1993.
76. Premchand, A.: *Toward Effective Government Accounting*, IMF, Washington, 1994.
77. De Koning, R.: *PIFC – Public Internal Financial Control*, Belgium, 2007., www.pifc.eu
78. Meigs, R. F., Meigs, W. B.: *Računovodstvo - temelj poslovnog odlučivanja*, MATE, Zagreb, 1993.
79. Radić, S.: *Današnja financijska znanost*, HZRIF, Zagreb, 1996. (pretisak izdanja iz 1906.)
80. Razek, Hosch: *Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1985.
81. Reeve, W.: *Corporate Financial Accounting*, Thomson, Mason, Ohio, 2007.g
82. Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P.: *International Financial Accounting – A Comparative Approach*, Financial Times, Pitman Publishing, London, 1998.g
83. Roje, G.: *Utjecaj primjene računovodstvenih koncepata na financijsko upravljanje u javnom sektoru*, magistarski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, 2006.
84. Rosen, H. S.: *Public Finance*, second edition, IRWIN, Homewood, Illinois, 1988.
85. Rosen, H.S.: *Javne financije*, peto izdanje, prijevod na hrvatski jezik, Institut za javne financije, Zagreb, 1999.
86. Ruppel, W.: *GAAP for Governments 1999: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for State and Local Governments*, John Wiley&Sons, Inc., New York, 1999.
87. Sever, I.: *Javne financije – Razvoj – Osnove teorija – Analiza*, Tipograf, Rijeka, Ekonomski fakultet Rijeka, Rijeka, 1996.
88. Short, D. G., Welch, G. A.: *Fundamentals of Financial Accounting*, sixth edition, IRWIN, Homewood, Illinois, 1990.
89. Snedecor, G.W.: *Statistical methods*, The Yowa State University Press. Ames, Yowa, USA, 1971.
90. Šego, B.: *Matematika za ekonomiste*, Potecon, Zagreb, 2000.
91. Šević, Ž.(ur): *Gauging Success: Performance Measurement in SE Europe*, Open Society Institut, Budapest, 2003.
92. Šošić, H.: *Ekonomija spomeničke baštine*, Školska knjiga, Zagreb, 1991.
93. Šošić, I.: *Primijenjena statistika*, Školska knjiga, Zagreb, 2004.
94. Šošić, I./ Serdar, I.: *Udžbenik statistike*, Školska knjiga, Zagreb, 1994.
95. Tanzi, V.: *Fiscal Policies in Economies in Transition*, IMF, Washington, 1993.
96. Tanzi, V.: *Transition to Market – Studies in Fiscal Reform*, IMF, Washington, 1993.
97. Tomassi, D., Allen, R.: *Managing Public expenditure – A Reference Book for Transition Countries*, OECD, 2001.
98. Van Greuning, H.: *International Financial Reporting Standards – A Practical Guide*, World bank, Washington, D. C., IV edition, 2006.
99. Van Horn, J./ Wachowicz, J.M.: *Financial management*, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1995.

100. Vašiček, D.: Učinci izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja proračuna, magistarski rad, Ekonomski fakultet Rijeka, 2004.
101. Vašiček, V.: Računovodstveno informacijski sustav kao podrška izvršavanju ciljeva proračuna, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Zagreb, 1997.
102. Vidučić, Lj.: Financijski menadžment, IV. izdanje, RRIF plus, Zagreb, 2004.
103. Warren, C. S., Fess, P. E.: Principles of Financial and Managerial Accounting, College Division South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio
104. Young, W. D.: Management Accounting in Health Care Organizations, Jossey-Bass, San Francisco, USA, 2003.
105. Žager, K., Žager, L.: Računovodstveni standardi, financijski izvještaji i revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Inženjerski biro, Zagreb, 1996.
106. Žager, K., Žager L., Vašiček, V.: Računovodstvo za neračunovode, II. Izdanje, HZRI F, Zagreb 2003.
107. Zelenika, R.: Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Ekonomski fakultet u Rijeci, Rijeka, 1998.
108. Žugaj, Šehanović, Cingula: Organizacija, Fakultet organizacije i informatike Varaždin, Varaždin, 1999.
109. Young, D.W.: Management Accounting in Health Care Organizations, A Willey Imprint, San Francisco, 2003.

ČLANCI:

1. Aness-Pessina, E., Steccolini, I.: Accruals Accounting in Italian Local Governments: Is it working? Can it work?, Paper for EIASM International Conference, Zaragoza, 2000.
2. Azuma, N.: The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend, Government Auditing Review, Volume 10, 2003.
3. Bajo, A., Bronić M.: Fiskalna decentralizacija – strategija ili stihija?, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRI F, Zagreb, 2007.
4. Barret, P.: 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, 2004.
5. Barić, V.: Od javnog prema tržišnom financiranju zdravstva, RRIF, Zagreb, br.3/2007.
6. Barton, A.: The Usefulness of Accrual Accounting for Government Resource Management, paper for 23rd Annual Congress European Accounting Association (EAA), Munich, 2000.
7. Belamarić, B.: Zdravstvo kao proračunski korisnik - Zavodi za javno zdravstvo u sustavu proračunskih korisnika, Hrvatski časopis za javno zdravstvo, br. 2/05.
8. Bird, H.M.B./Albano,R.E/ Townsend,W.D: Target costing-Delighting Your Customers While Making a Profit, Focus magazine, www.focusmag.com
9. Budimir, V.: Mjerenje uspješnosti u javnom sektoru, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRI F, Zagreb, 2007.
10. Caridad, M.: The system and the use of accrual accounting in the local authorities of the United Kingdom, Sweden and Spain, 28th Annual Congress of the European Accounting Association, Gotheborg, 2005.
11. Carlin, T. M. i Guthrie, J.: A Review of Australian and New Zealand Experience with Accrual Output Based Budgeting, Third Biannual Conference of the International Public Management Network (IPMN), Sydney, 2000. (www.gsm.mq.edu.au)
12. Diamond, J.: Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?, W/P/02/240/IMF, Washington, 2002.
13. Dimitrić, M.: Računovodstvo rashoda javnog sektora na mikro i makro razini, referat konferencije "Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive", Opatija, 2007.
14. Drezgić, S.: Fiskalna transparentnost RH u kontekstu pristupanja EU, časopis RIF – Riznica, br. 5/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
15. Dražić Lutilsky, I.: Upotreba ABC metode u upravljanju troškovima proračunskih subjekata – primjer fakulteta, časopis RIF – Riznica, br. 4/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
16. Dražić-Lutinsky, I.: Primjena računovodstva troškova u javnom sektoru, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRI F, Zagreb, 2007.
17. English, L., Guthrie, J.: Driving privately financed projects in Australia: what makes them tick?, Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol 16, No 3, 2003.
18. Evans, P.: Resource Accounting and Budgeting, W/P, ACCA, 1995.

19. Gulija, B.: Javno-privatno partnerstvo, Euroscope, Bilten Europskog dokumentacijskog centra, br.13/2004.
20. Gulin, D.: Dionička i menadžment kultura i perspektive korištenja računovodstva, Zbornik referata XXXVIII. simpozija HZRIF, Pula - Zagreb, 2003.
21. Gulin, D.: Implementacija Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja u hrvatskom javnom sektoru, Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRIF, Zagreb, 2007.
22. Gulin, D.: Izvještaj o novčanom toku – informacije potrebne za investitore i vjerovnike, časopis Računovodstvo i financije, br. 2/07, HZRIF, Zagreb, 2007.
23. Gulin, D.: MSFI kao institucionalni okvir financijskog izvještavanja po zemljama – komparativni pregled, časopis Računovodstvo i financije, br. 2/06, HZRIF, Zagreb, 2006.
24. Gulin, D.: Obilježja i razvoj računovodstvene regulative u svijetu i kod nas, XXXVI. simpozij HZRIF, Zagreb-Pula, 2001.
25. Gulin, D.: Problemi zadovoljavanja konfliktnih ciljeva korisnika financijskih izvještaja, Zbornik referata XXXIII. simpozija, HZRIF, Zagreb, 1998.
26. Gulin, D.: Troškovi kao podloga odlučivanja o cijenama, časopis Računovodstvo i financije, br. 12/03, HZRIF, Zagreb, 2003.
27. Gulin, D.: Uloga računovodstvene profesije u korporativnom upravljanju u Hrvatskoj, časopis Računovodstvo i financije, br. 6/04, HZRIF, Zagreb, 2004.
28. Jakir Bajo, I. i Maletić, I.: Financijsko izvještavanje prema zahtjevima EUROSTAT-a, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRIF, Zagreb, 2007.
29. Jakir Bajo, I., Maletić, I.: Izvještavanje o novčanim tokovima u sustavu proračuna, Riznica br. 3/2007
30. Jakir Bajo, I., Michieli, A., Vargašević, I.: Procjena financijskih učinaka primjene zakona i drugih propisa na proračun, časopis RIF – Riznica, br. 5/06, HZRIF, Zagreb, 2006.
31. Kesner-Škreb, M.: Određivanje cijena u javnom sektoru, Financijska praksa, br.10/1996.g, Institut za javne financije, Zagreb, 1996.
32. Kesner-Škreb, M.: Javne financije, Institut za javne financija, Zagreb, [http:// www.ijf.hr](http://www.ijf.hr)
33. Korošec, B.: Računovodstvo danas, časopis Računovodstvo i financije, br. 9/2003., HZRIF, Zagreb, 2003.
34. Kovačić, M.: Izdvajanjem poslova postiže se ušteda, no treba pripaziti, Poslovni magazin, RRIF, br.2, 2004.
35. Krasić, Š.: Državna revizija u funkciji racionalizacije javne potrošnje, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRIF, Zagreb, 2007.
36. Kusaković, A.: Praćenje i evidentiranje prihoda na jeidnstvenom računu državne riznice, časopis RIF – Riznica, br. 8-9/06., HZRIF, Zagreb, 2006.
37. Lapsley, I.: The Changing Public Sector – from transition to transition, European Accounting Review, Vol.10.No.3, EAA, 2001.
38. Likerman, A.: Government Accounting: a revolution in the making, Accountancy, October, 2002.
39. Linzbauer, Lj.: Primjena zakona i revizija postupaka nabave roba, usluga i ustupanja radova, časopis Računovodstvo i financije, br. 4/01, HZRIF, Zagreb, 2002.
40. Linzbauer, Lj.: Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, časopis RIF – Riznica, br. 2/07, HZRIF, Zagreb, 2007.
41. Lončar Galek, D.: Nabava i prodaja dugotrajne nefinancijske imovine u proračunskom računovodstvu, časopis RIF – Riznica, br. 5/06, HZRIF, Zagreb, 2006.
42. Lončar Galek, D.: Osvrt na osnove proračunskog računovodstva, časopis RIF – Riznica, br. 6/06, HZRIF, Zagreb, 2006.
43. Lukeš Petrović, M.: Cash Pooling – Upravljanje likvidnošću proračuna objedinjenim vođenjem računa u banci, časopis RIF – Riznica, br. 3/07, HZRIF, Zagreb, 2007.
44. Lukeš Petrović, M.: Financiranje investicija u javnom sektoru – zaduživanje ili anticipiranje javn potrošnje, časopis RIF – Riznica, br. 8-9/06, HZRIF, Zagreb, 2006.
45. Lukeš Petrović, M.: Funkcijska i fiskalna decentralizacija, časopis RIF – Riznica, br. 8-9/06, HZRIF, Zagreb, 2006.
46. Lukeš Petrović, M.: Izvršavanje rashoda proračuna lokalnih jedinica u posebnim uvjetima, časopis Računovodstvo i financije, br. 2/04, HZRIF, Zagreb, 2004.
47. Lukeš Petrović, M.: Javni prihodi proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave – pripadnost i namjena, časopis RIF – Riznica, br. 10/06, HZRIF, Zagreb, 2006.
48. Lukeš Petrović, M.: Minimalni standardi i pomoći izravnjanja za decentralizirane funkcije u 2007. godini, časopis RIF – Riznica, br. 2/07, HZRIF, Zagreb, 2007.
49. Lukeš Petrović, M.: Raspolaganje nekretninama u vlasništvu proračunskih subjekata, časopis RIF – Riznica, 11/06, HZRIF, Zagreb, 2006.

50. Lukeš Petrović, M.: Sustav pomoći iz proračuna i njegova primjena, časopis Računovodstvo i financije, br. 8/05, HZRI F, Zagreb, 2005.
51. Lukeš Petrović, M.; Jakir Bajo, I.; Maletić, I.: Državni proračun Republike Hrvatske za 2006. godinu, časopis RIF – Riznica, br. 1/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
52. Maletić, I., Jakir Bajo, I.: Konsolidirani financijski izvještaji u sustavu proračuna, časopis Računovodstvo i financije, br. 2/05, HZRI F, Zagreb, 2005.
53. Maletić, I., Jakir Bajo, I.: Posebnosti poslovanja u djelatnosti zdravstva, časopis RIF – Riznica, br. 6/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
54. Maletić, I., Jakir Bajo, I.: Pristup planiranju u sustavu proračuna za razdoblje 2007. – 2009. godine, časopis RIF – Riznica, br. 7/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
55. Maletić, I., Jakir Bajo, I.: Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Riznica, br. 2/2007., HZRI F, Zagreb,
56. Maletić, I., Jakir Bajo, I.: Konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika, HZRI F, Zagreb, časopis Rif Riznica br. 3/2007.
57. Maletić, I.: Nova statistika državnih financija – poticaj na promjene u državnom računovodstvu?, časopis Računovodstvo i financije, br. 10/2001., HZRI F, Zagreb
58. Marenjak, S.: Javno - privatno partnerstvo i Smjernice Vlade RH, časopis Računovodstvo i financije, br. 9/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
59. Marenjak, S.: Javno - privatno partnerstvo u RH - zaduženje ili obveze javnog sektora?, Zbornik referata XLI. simpozija, HZRI F, Zagreb, 2006.
60. Marković, I.: Unutarnji uzroci insolventnosti poduzeća, časopis Računovodstvo, revizija i financije, br. 4/99, RRIF, Zagreb 1999.
61. Marković, I.: Vanjski uzroci insolventnosti poduzeća, časopis Računovodstvo, revizija i financije 5/99, RRIF, Zagreb, 1999
62. Monsen, N., Näsi, S.: Comparing Cameral and Accrual Accounting in Local Governments, Paper for 20th Annual Conference of the European Accounting Association (EAA), Bordeaux, 1999.
63. Monsen, N., Näsi, S.: Is Accrual Accounting Appropriate for Governmental Organisations?, Paper for EIASM International Conference, Zaragoza, 2000.
64. Mrša, J.: Procjena vrijednosti imovine u javnom sektoru, Zbornik referata savjetovanja Sekcije internih revizora HZRI F, Interna kontrola i revizija, Zagreb - Poreč, 2001.
65. Mrša, J.: Događaji nakon dana bilanciranja, časopis Računovodstvo i financije, br. 11/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
66. Mrša, J.: Imovina u javnom sektoru, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRI F, Zagreb, 2007.
67. Mrša, J.: Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške, časopis Računovodstvo i financije, br. 6/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
68. Mrša, J.: Sustavi vrednovanja imovine i dugova u računovodstvu, časopis Računovodstvo, revizija i financije, br. 9/00, RRIF, Zagreb, 2000.
69. Mrša, J.: U očekivanju izmjena financijskog izvještavanja, časopis Računovodstvo i financije, br. 12/05, HZRI F, Zagreb, 2005.
70. Mrša, J.: Umanjenje vrijednosti imovine, Zbornik referata XXXV. simpozija, HZRI F, Zagreb, 2000.
71. Mrša, J.: Usvojen je novi MSFI: MSFI 7 – Financijski instrumenti: Objavljivanja, časopis Računovodstvo i financije, br. 10/05, HZRI F, Zagreb, 2005.
72. Mrša, J.: "Fer vrijednost u računovodstvu, koncepti, razlozi i kritike", Zbornik referata XLII. Simpozij HZRI F, Zagreb, 2007.
73. Paliaga, M.: Branding gradova – novi izazovi za hrvatske gradove, časopis RIF – Riznica, br. 8-9/06, Zagreb, 2006.
74. Paliaga, M.: Outsourcing u jedinicama lokalne uprave, neobjavljena rasprava, arhiva HZRI F, 2006., Zagreb
75. Paliaga, M.: Urbani marketing kao jedan od instrumenata za poboljšanje funkcioniranja gradske administracije u Hrvatskoj, časopis RIF – Riznica, br. 12/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
76. Perčević, H. i Dražić Lutlisky, I.: Primjena modela točke pokrića u poslovnom odlučivanju, časopis Računovodstvo i financije, br. 2/07, HZRI F, Zagreb, 2007.
77. Pernar, L.: Osvrt na nove INTOSAI smjernice za interne kontrole u javnom sektoru, časopis RIF – Riznica, br. 2/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
78. Pernar, L.: Prikladna sustava financijskih kontrola u javnom sektoru zahtjevima Europske unije, časopis RIF – Riznica, br. 12/06, HZRI F, Zagreb, 2006.

79. Pernar, L.: Suradnja vanjskih i unutarnjih revizora u javnom sektoru, časopis RIF – Riznica, br. 6/06., HZRI F, Zagreb, 2006.
80. Pernar, L.: Sustavi internih kontrola javnog sektora u zemljama Europske unije, Zbornik referata VII. savjetovanja internih revizora, Umag, 2004.
81. Pernar, L.: Uspostava i razvoj učinkovitog sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Zbornik radova Interna revizija i kontrola, HZRI F, Zagreb-Poreč,
82. Peršić, M.: Interni i eksterni obračun u javnom sektoru, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRI F, Zagreb, 2007.
83. Prgommet, I.: Bolje upravljanje nekretninama i opremom, troškovi i do 15% niži, Poslovni tjednik, br. 100, 2004.,
84. Rogošić, N.: Postupak otuđivanja imovine proračunskih subjekata, časopis RIF – Riznica, br. 7/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
85. Roje, G.: Novac i znamenitosti – original Money and Monuments, Philip Smith, Accountancy, London, February 2007, Vol. 139, Issue 1362; prijevod, časopis RIF – Riznica, 3/07, HZRI F, Zagreb, 2007.
86. Roje, G.: Računovodstvo javnog sektora razvijenih zemalja, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRI F, Zagreb, 2007.
87. Sarvan, D.: Prihodi proračuna JLP(R)S proisani općim aktima predstavničkog tijela, časopis RIF – Riznica, br. 6/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
88. Sarvan, D.: Komunalna društva i ustanove u vlasništvu JLP(R)S – upravljanje nekretninama, udjelima i dokapitalizacija, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRI F, Zagreb, 2007.
89. Sarvan, D.: Naknade i doprinosi – prihodi proračuna jedinica lokalne samouprave, časopis Računovodstvo i financije, br. 3/05, HZRI F, Zagreb, 2005.
90. Sever, S. i Žager, L.: Klasifikacija pokazatelja za analizu financijskih izvještaja banaka, časopis Računovodstvo i financije, br. 2/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
91. Sirovića, K.: Primici članova predstavničkih i izvršnih tijela u jedinicama lokalne i područne samouprave, časopis RIF – Riznica, br. 5/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
92. Spajić, F.: Amortizacija revalorizirane imovine, časopis Računovodstvo i financije, br. 11/02, HZRI F, Zagreb, 2002.
93. Spajić, F.: Javni kapital – ekonomski i financijski aspekti; Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRI F, Zagreb, 2007.
94. Spajić, F.: Novi Zakon o računovodstvu – zašto i kakav?, časopis Računovodstvo i financije, br. 11/03, HZRI F, Zagreb, 2003.
95. Spajić, F.: Porezni i računovodstveni aspekti amortizacije, časopis Računovodstvo i financije, br. 10/05, HZRI F, Zagreb, 2005.
96. Swenson, D., Ansari, S., Bell and Kim I. W.: Best Practices in Target Costing, Management Accounting Quarterly, vol. 4, No. 2
97. Šimović, J.: Proračunski (budžetski) fondovi u novom sustavu financiranja javnih potreba, časopis Računovodstvo i financije br. 5/1991., Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb, 1991.
98. Tanzi, V.: Corruption in the Public Finances, 8th International Anti-Corruption Conference, www.transparency.de/iacc/8th-iacc/papers/vtanzi.html
99. Tautrim, J.: Target costing, www.target-costing.com
100. Thomsett, R.: Outsourcing: The great debate, Thomsett company, 2003.
101. Torres, L./Pina, V.: Public-private partnership and private finance initiatives in the EU and Spanish Local Government, European Accounting Review, Vol.10, No.3, EAA, 2001.
102. Tušek, B.: Izvješća internog revizora, časopis Računovodstvo i financije, br. 5/04, HZRI F, Zagreb, 2004.
103. Tušek, B.: Predrevizijske radnje i planiranje revizije financijskih izvještaja, časopis Računovodstvo i financije, br. 10/2003, HZRI F, Zagreb, 2003.
104. Tušek, B.: Uloga i zadaci revizijskog odbora, časopis Računovodstvo i financije, br. 10/06, HZRI F, Zagreb, 2006.
105. Hughes, O., O'Neill, D.: „The limits of new public management: Reflection on the Kennett „revolution in Victoria”, www.inpuma.research
106. Vašiček D. i V.: Programski proračun – daljnji korak ka transparentnijem proračunu u Republici Hrvatskoj, Zbornik referata Simpozija računovođa FBIH, Neum, 2003.
107. Vašiček V., Maletić I.: Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor, Zbornik referata XXXVIII. simpozija HZRI F, Pula, 2003.

108. Vašiček V.: Ocjena stanja računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija i primjerenost izabranog modela fondovskog računovodstva, Revizija br. 1/99, Hrvatska udruga revizora, Zagreb, 1999.
109. Vašiček, D. i Vašiček, V.: Prednosti i nedostaci novčane računovodstvene osnove u proračunskom računovodstvu i računovodstvu neprofitnih organizacija, Zbornik referata XXXIII. simpozija, HZRiF, Pula 1998.
110. Vašiček, D.: Državna riznica – efikasan način upravljanja javnim financijama u zemljama u tranziciji, Zbornik referata II. Međunarodnog simpozija Udruge računovođa i revizora Bosne i Hercegovine, Neum, 1999.
111. Vašiček, D.: Prijedlog preustroja knjigovodstva proračuna, časopis Računovodstvo i financije, br. 7/99, HZRiF, Zagreb, 1999.
112. Vašiček, D.: Pristup ustrojavanju računovodstvenog sustava proračuna i neprofitnih organizacija u zemljama u tranziciji, Zbornik referata I. međunarodnog simpozija, Udruga računovođa i revizora Bosne i Hercegovine, Neum, 1998.
113. Vašiček, D.: Računovodstveni aspekt oporezivanja dobiti u neprofitnom sektoru, Zbornik referata XXXV. simpozija, HZRiF, Zagreb, 2000.
114. Vašiček, D.: Računovodstvo proračuna (budžeta) kao podrška državnoj riznici, I. Međunarodni simpozij JAFIS, Računovodstvo 2000, Sarajevo, 2000.
115. Vašiček, D.: Računovodstvo troškova u funkciji internog nadzora uspješnosti proračunskih subjekata, Zbornik referata savjetovanja Interna revizija i kontrola, Opatija, HZRiF, Zagreb, 1999.
116. Vašiček, D.: Stanje i mogućnost preustroja računovodstva proračuna, Zbornik referata XXXIV. simpozija, HZRiF, Pula 1999.
117. Vašiček, V. Dražić Lutilsky, I.: Financijski izvještaji u funkciji upravljanja javnim sektorom, Zbornik referata VII. Međunarodni simpozij, Revicon, Sarajevo, 2007.
118. Vašiček, V.: Djelokrug i organizacija unutarnje kontrole u javnom sektoru, Zbornik radova Interna revizija i kontrola, HZRiF, 2006
119. Vašiček, V.: Financijski izvještaji vs. izvještaji o izvršavanju proračuna, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRiF, Zagreb, 2007.
120. Vašiček, V.: Perspektive primjene načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu, Zbornik referata XXXV. simpozija, HZRiF, Zagreb, 2000.
121. Vašiček, V.: Predmet internog nadzora proračunskih korisnika, Zbornik radova III. godišnjeg savjetovanja Interna revizija i kontrola, HZRiF, Zagreb, 2000.
122. Vašiček, V.: Stanje i pravci razvoja računovodstva proračuna, XXXIX simpozij, Financijski i računovodstveni aspekti korporativnog upravljanja u profitnim i neprofitnim subjektima, HZRiF, Pula, 2004.
123. Vašiček, V.; Lučić, Z. i Lukeš Petrović, M.: Temeljna obilježja i sadržaj novog Zakona o proračunu, časopis Računovodstvo i financije, br. 7/03, HZRiF, Zagreb, 2003.
124. Vašiček, V.: Stanje i pravci primjene računovodstva troškova u javnom sektoru, časopis RIF - Riznica, 4/06, HZRiF, Zagreb, 2006.
125. Vuletić-Antić, Božo: Javno-privatno partnerstvo – investicijski zamah ili anticipirana potrošnja, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRiF, Zagreb, 2007.
126. Wynne, A.: Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts, European group of public administration annual conference on Public Law and the Modernising State, Oeiras (Portugal), September 2003.
127. Zovko, V.: Prospektivni način plaćanja zdravstvenih usluga, časopis Računovodstvo i financije, Dodatak časopisu 1/05., HZRiF, Zagreb, 2005.
128. Zovko, V.: Target costing – temeljna načela i primjena u zdravstvu, časopis RIF – Riznica, br. 4/06, HZRiF, Zagreb, 2006.
129. Zovko, V., Čulig, J.: Utjecaj modela financiranja u zdravstvu na upravljanje troškovima zdravstvenih ustanova, XXXVI Simpozij HZRFD, Zagreb, 2004.
130. Zuber, M.: Plaće u državnim i javnim službama u funkciji razvoja javnog sektora, Zbornik radova konferencije Hrvatski javni sektor – reforma i razvojne perspektive, HZRiF, Zagreb, 2007.
131. Žager, K.: Računovodstveno informacijski sustav i sustav internih kontrola, Zbornik radova III. godišnjeg savjetovanja Interna revizija i kontrola, HZRiF, Zagreb, 2000.
132. Žager, L.: Financijski pokazatelji kao mjerila sigurnosti i uspješnosti poslovanja, časopis Računovodstvo i financije, br.4/2007., HZRiF, Zagreb
133. Žigman, A.: Smjernice ekonomske i fiskalne politike 2007.-2009. godine, časopis Računovodstvo i financije, br. 12/06, HZRiF, Zagreb, 2006.

OSTALO:

1. Corporate Governace in Commonwealth Authorities and Companies, ANAO, Discussion paper, 1999. godina.
2. Accenture: Outsourcing in Government, Pathways to Value, www.bettermanagement.com
3. AICPA, Studija informacijskih potreba, New York, 2002.
4. Babić, A.: Englesko hrvatski ekonomski rječnik, Mate, Zagreb, 2001.
5. Anić, V.: Rječnik hrvatskog jezika, II. dopunjeno izdanje, Novi Liber, Zagreb, 1994.
6. Bowman, L.: P3-Problem, Problem, Problem, Project Finance, 206, 2000.
7. Bujas, Ž.: Veliki englesko – hrvatski rječnik II. izdanje, Nakladni zavod Globus, Zagreb, 2001.
8. CIPFA, The Joint Review Process, www.cipfa.org.
9. Code of Good Practises on Fiscal Transparency, IMF, 2001., www.imf.org
10. ESA 95: Criteria for the classification of units inside the general government sector, EUROSTAT, <http://www.esapub.esrin.esa.it>
11. European Association of Accountatns (FEE): Better Financial Information for Better Decision Making 2006. : www.fee.publications/main.htm
12. European Association of Accountatns (FEE): Accrual Accounting for More Effective Public Policy, www.fee.publications/main.htm
13. European Association of Accountatns (FEE): Accrual Accounting in Public Sector, www.fee.be/publications/main.htm
14. European Commission: Green Paper on Public-Private Partnerships and Community law on Public contracts and concessions, 2004.
15. European Commission: Guidelines for Successful Public-Private Partnerships, 2003.
16. European Commission: Resource book on PPP, Case studies, 2004.
17. European System of Accounts – ESA 1995, Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburg, 1996., prijevod s engleskog jezika objavio je Državni zavod za statistiku, Zagreb, 1998.
18. EUROSTAT Criteria for the classification of units inside the general government sector www.esapub.esrin.esa.it/bulletin/bulet.htm
19. FASB-GASB: Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, third edition, Norwalk, 1999.
20. FASB-GASB: Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, New York, 1994.
21. GASB: Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, third edition, New York, 1990.
22. The World Bank: Governance matters, W/p, 1999. , službena stranica www.worldbank.org
23. IFAC-IPSAS No. 18 – Segment reporting, www.iasb.org
24. IFAC-PSC: Occasional Paper 3: Perspectives on Accrual Accounting, New York, 1997
25. IFAC-PSC: Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting, 2003.
26. IFAC: Research Report: „Governance in the Public Sector – a governing body perpective, 2001. godina, www.ifac.org;
27. IFAC: Handbook of International Public Sector Accounting Standards – 2006 Edition, New York
28. IFAC-IPSASB: “Convergence of IPSAS with IFRS” – Curent Status, Sept., 2006., www.ifac.org
29. IFAC-IPSASB: 2007 International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements., IFAC, New York, 2007., online version, www.ifac.org
30. IFAC-IPSASB: Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting, Consultataion Paper, online version, 2006., www.ifac.org
31. IFAC-IPSASB: IPSAS and Statistical Base of Financial Reporting-An Analysis of Differnces and Reccomendations for Convergence, online version, www.ifac.org
32. IFAC-IPSASB: Budget reporting, Research report, online version, www.ifac.org
33. IFAC-IPSASB: Preface to International Public Sector Accounting Standards, 2007., online version, www.ifac.org
34. IFAC-PSC: Corporate Governace in the Public Sector: A Governing Body Perspective, Proposed Study, New York, 2000.
35. IFAC-PSC: Guideline 1 – Financial Reporting by Government Business Enterprises, New York, 1989.

36. IFAC-PSC: Guideline 2 – Applicability of International Standards on Auditing to Audits of Financial Statements of Government Business Enterprises, New York, 1989.
37. IFAC-PSC: Guideline for Governmental Financial Reporting, New York, 1998.
38. IFAC-IPSASB: Handbook of International and Public Sector Accounting Standards – 2005. Edition 2005, IFAC, New York.
39. IFAC-PSC: Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience, Occasional paper, 1999.
40. IFAC-PSC: Study 1 – Financial Reporting by National Governments, New York, 1991.
41. IFAC-PSC: Study 2 – Elements of the Financial Statements of National Governments, New York, 1993.
42. IFAC-PSC: Study 3 – Auditing for Compliance with Authorities – A Public Sector Perspective, New York, 1994.
43. IFAC-PSC: Study 4: Financial Management Accounting, – Reporting Treasury Performance – A Framework for Treasury Practitioner
44. IFAC-PSC: Study 5 – Definition and Recognition of Assets, New York, 1995.
45. IFAC-PSC: Study 6 – Accounting for and Reporting Liabilities, New York, 1995.
46. IFAC-PSC: Study 7 – Performance Reporting by Government Business, Enterprises, New York, 1996
47. IFAC-PSC: Study 8 – The Government Financial reporting Entity, New York, 1996.
48. IFAC-PSC: Study 9 – Definition and Recognition of Revenues, New York, 1996.
49. IFAC-PSC: Study 10 – Definition and Recognition of Expenses/Expenditures, New York, 1996.
50. IFAC-PSC: Study 11 – Governmental Financial Reporting, New York, 1996.
51. IFAC-PSC: Study 12 – Perspectives on Cost Accounting for Governments, New York, 2000.
52. IFAC-PSC; Study 13 – Governance in the Public Sector, New York, 2001.
53. IFAC-PSC: Study 14 – Transition to the Accrual Basis of Accounting, New York, 2003.
54. IFAC-PSC: The Development of International Public Sector Accounting Standards: Which Bases of Accounting?, IFAC PSC, NY, 1999.
55. International Monetary Fund: Code of Good Practices on Fiscal Transparency, 2001., www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm
56. International Monetary Fund: A Manual on Government Finance Statistics 1986, Washington, 1986.
57. International Monetary Fund: A Manual on Government Finance Statistics 2001, Washington, 2001.
58. International Monetary Fund: Government Finance Statistics – a Summary of Methodology, 1992.
59. International Monetary Fund: Manual on Fiscal Transparency, Washington, U.S.A., 2001.
60. INTOSAI revizijski standardi, Nar. nov., br. 93/94
61. Klaić, B.: Rječnik stranih riječi, Nakladni zavod Matice Hrvatske, Zagreb, 1986.
62. Minassian, T., Parente, P., Mendez, P. M.: Setting up Treasury in Countries in transition, IMF, 1995., W/P
63. Nacionalna strategija razvitka zdravstva 2006. – 2011., Ministarstvo zdravstva i soc. skrbi, Zagreb, 2005., ww.mzss.hr/hr/ministarstvo/strategije_i_planovi/nacionalna_strategija_zdravstva
64. New Zeland Treasury, Crown Accounting Policies for External Financial Reporting, Assets,
65. OECD: Accrual accounting and budgeting – Kew issues and recent developments, OECD, Paris, 2002.
66. Plan zdravstvene zaštite Republike Hrvatske, Nar. nov., br. 49/2004.
67. Porezni leksikon, Institut za javne financije, Zagreb, 1999.
68. Pravilnik o financ. izvještavanju u prorač. računovodstvu, Nar. nov., br. 74/02, 3/03, 3/04 i 7/07
69. Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, Nar. nov., br. 20 i 40/94
70. Pravilnik o mjerilima za korištenje prihoda proračunskih korisnika ostvarenih na tržištu od obavljanja osnovne i ostale djelatnosti, Nar. nov., br. 146/98
71. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Nar. nov., br. 119/01, 74/02 i 03/04
72. Računski plan proračuna, HZRF, Zagreb, 2003.
73. Rječnik bankarstva i financija, Masmedia, Zagreb, 1993.
74. Smjernice za primjenu ugovornih oblika JPP, <http://www.nn.hr/clanci/sluzbeno>
75. Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru, www.vlada.hr
76. Sustav nacionalnih računa 1993, Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb, 1997. – prijevod s engleskog jezika: “ System of National Accounts 1993“
77. The World Bank: „The New public management and its legacy, www.worldbank.org .
78. Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, Nar. nov., br. 112/1993.

79. Uredba o računovodstvu proračuna, Nar. nov., br. 1996/1994., 108/1996., 119/2001. i 74/2002.
80. Uredba o sustavu glavne knjige riznice te načina vođenja jedinstvenog računa na riznice, Nar. nov., br. 97/1995.
81. Vlada Republike Hrvatske: Smjernice za primjenu ugovornih oblika Javno-privatnog partnerstva (JPP), Nar. nov., 98/2006.
82. Vlada Republike Hrvatske: Uredba o davanju suglasnosti za sklapanje ugovora o Javno-privatnom partnerstvu po modelu Privatne financijske inicijative, Nar. nov., 20/2007.
83. Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Nar. nov., br. 33/2001, 60/2001, 129/2005.
84. Zakon o državnoj reviziji, Nar. nov., br. 70/1993. i 48/1995.
85. Zakon o obveznom zdravstvenom osiguranju, Nar. nov., br.85/2006.
86. Zakon o porezu na dobit, Nar. nov., br.177/2004., 90/2005., 57/2006.
87. Zakon o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 177/2004.
88. Zakon o proračunu, Nar. nov., br. 96/2003.
89. Zakon o računovodstvu, Nar. nov., br. 146/2005.
90. Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola, Nar. nov., br.141/2006.
91. Zakon o trgovačkom društvima, Nar. nov., br . 111/1993., 34/1999., 121/1999., 52/2000.
92. Zakon o ustanovama, Nar. nov., br. 93 i 29/1997.
93. Zakon o zdravstvenoj zaštiti, Nar. nov, br. 121/2003.
94. WHO: Guide to producing national Health accounts, 2003., www.who.com

Prilozi

Popis slika

Slika 2.1.	Javni sektor prema GFS -u	10
Slika 2.2.	Institucionalni obuhvat hrvatskog javnog sektora	11
Slika 3.1.	Hijerarhija upravljanja u hrvatskom javnom sektoru.....	26
Slika 3.2.	JPP između samo izvršavanja javnih poslova i privatizacije.....	35
Slika 3.3.	Temeljna obilježja upravljanja javnim rashodima i upravljanja proračunom	39
Slika 4.1.	Informacijski sustavi	43
Slika 4.2.	Tijek informacija u računovodstvenom sustavu	44
Slika 4.3.	Odnos proračunskog i integralnog državnog računovodstva.....	51
Slika 4.4.	Izvorišta oblikovanja računovodstvenog informacijskog sustava (RIS) za eksterno izvještavanje.....	61
Slika 4.5.	Proces konsolidacije financijskih izvještaja opće države	74
Slika 6.1.	Okvir proračunskog računovodstva	121
Slika 6.2.	Sadržaj računskog plana po razredima.....	128
Slika 6.3.	Analitički okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj.....	129
Slika 7.1.	Grafikon kretanja prihoda i troškova u jedinici javnog sektora.....	136
Slika 7.2.	Informacijski obuhvat DFIS-a utemeljenog na novčanom konceptu i mogućih podsustava	138
Slika 7.3.	Informacijski obuhvat DFIS-a utemeljenog na konceptu nastanka događaja i mogućih podsustava	139
Slika 7.4.	Informacijski obuhvat DFIS-a utemeljenog na prilagođenom konceptu nastanka događaja i mogućih podsustava.....	139
Slika 7.5.	Tijek informacija u praćenju aktivnosti državnih jedinica	140
Slika 7.6.	Povezivanje računovodstvenih informacija na usporedivoj osnovi.....	150
Slika 7.7.	Tijek informacija u procesu upravljanja u javnom sektoru	160
Slika 8.1.	Shema osnovnog modela financiranja zdravstvene zaštite.....	168
Slika 8.2.	Kretanje izdataka državnog proračuna za zdravstvo	169
Slika 8.3.	Kretanje troškova HZZO-a u razdoblju 2003.- 2006. god.....	170
Slika 8.4.	Bolnice u Republici Hrvatskoj prema vlasništvu.....	181
Slika 8.5.	Struktura bolnica u Republici Hrvatskoj prema razini djelatnosti.....	181
Slika 8.6.	Struktura i broj ukupnih ispitanika i ispitanika koji su odgovorili na upitnik	181
Slika 8.7.	Broj i struktura ispitanika prema vlasništvu koji su odgovorili na anketni upitnik.....	182
Slika 8.8.	Udio rashoda odabranog uzorka u ukupnim rashodima zdravstva u Republici Hrvatskoj 2002. - 2006.	195
Slika 8.9.	Udio financijske i nefinancijske imovine u ukupnoj imovini u razdoblju 2002. - 2006.....	196
Slika 8.10.	Struktura financijske imovine bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.....	197
Slika 8.11.	Struktura izvora financiranja bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.....	197
Slika 8.12.	Struktura obveza bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.....	198
Slika 8.13.	Struktura obveza bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006. god. - prema ročnosti.....	198
Slika 8.14.	Struktura vlastitih izvora bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.	199
Slika 8.15.	Obračunati i naplaćeni prihodi poslovanja u razdoblju 2002. - 2006.....	201
Slika 8.16.	Struktura dugotrajne nefinancijske imovine prema stupnju amortiziranosti u razdoblju 2002. - 2006.....	202
Slika 8.17.	Rashodi po osnovi utrošaka dugotrajne nefinancijske imovine 2002.-2006.	203
Slika 8.18.	Kretanje prihoda i rashoda primjenom novog računovodstvenog modela u razdoblju 2002.- 2006.....	210
Slika 8.19.	Usporedba financijskog rezultata ostvarenog primjenom različitih računovodstvenih modela u razdoblju 2002.-2006.	210

Popis tablica

Tablica 2.1.	Klasifikacija prihoda prema GFS 2001.....	18
Tablica 2.2.	Križna klasifikacija funkcionalne i ekonomske klasifikacije rashoda.....	21
Tablica 2.3.	Povezanost djelatnosti Državne riznice s fazama izvršenja proračuna.....	24
Tablica 4.1.	Korisnici i njihove informacijske potrebe.....	64
Tablica 4.2.	Usporedni prikaz kvalitativnih obilježja računovodstvenih informacija.....	67
Tablica 4.3.	Metode procjene vrijednosti imovine i dugova.....	72
Tablica 5.1.	Udovoljavanje ciljevima financijskog izvještavanja primjenom različitih računovodstvenih konceptata.....	107
Tablica 5.2.	Usporedba MSFI/MRS i IPSAS (MRSJS).....	109
Tablica 5.3.	Status državnog računovodstva u izabranim zemljama.....	110
Tablica 5.4.	Računovodstveni koncepti državnih računovodstava u primjeni odabranih zemalja.....	112
Tablica 5.5.	Planirane promjene računovodstvenih konceptata u primjeni u odabranim razvijenim zemljama i zemljama u tranziciji.....	112
Tablica 6.1.	Računski plan glavne knjige I.....	120
Tablica 6.2.	Računski plan glavne knjige II.....	120
Tablica 7.1.	Izvještaj o financijskom položaju - Bilanca.....	146
Tablica 7.2.	Izvještaj o financijskom rezultatu (ekonomska klasifikacija).....	147
Tablica 7.3.	Izvještaj o promjenama neto imovine/kapitala.....	148
Tablica 7.4.	Primjer izvještaja o novčanom toku primjenom direktne metode.....	149
Tablica 7.5.	Razlike informacija računovodstvenog sustava i predloženog podsustava – Izvještaj o prihodima i rashodima.....	151
Tablica 8.1.	Izdaci državnog proračuna za zdravstvo 2003.-2006.	169
Tablica 8.2.	Izdaci proračuna jedinica lokalne područne (regionalne) samouprave za zdravstvo.....	173
Tablica 8.3.	Rashodi odabranog uzorka u odnosu na ukupne rashode za financiranje zdravstva u Republici Hrvatskoj 2002. - 2006.....	195
Tablica 8.4.	Popis zdravstvenih ustanova u odabranom uzorku.....	196
Tablica 8.5.	Imovina bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.....	196
Tablica 8.6.	Financijska imovina bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.	196
Tablica 8.7.	Izvori financiranja bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.	197
Tablica 8.8.	Obveze bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.....	198
Tablica 8.9.	Obveze bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006. – prema ročnosti.....	199
Tablica 8.10.	Struktura vlastitih izvora bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.	199
Tablica 8.11.	Rezultati poslovanja bolnica u vlasništvu Republike Hrvatske u razdoblju 2002. - 2006.	199
Tablica 8.12.	Utvrđivanje razlike zbog priznavanje obračunatih prihoda u ukupan prihod u razdoblju 2002.- 2006.	200
Tablica 8.13.	Izračun troška amortizacije dugotrajne nefinancijske imovine odabranog uzorka u razdoblju 2002. - 2006.	201
Tablica 8.14.	Struktura dugotrajne nefinancijske imovine prema stupnju amortiziranosti u razdoblju 2002. - 2006.....	202
Tablica 8.15.	Razlike zbog različitog priznavanja rashoda po osnovi utrošaka dugotrajne nefinancijske imovine 2002.-2006.	203
Tablica 8.16.	Razlike u obuhvatu prihoda – kapitalni pristup.....	206
Tablica 8.17.	Razlike u obuhvatu prihoda – dobitni pristup.....	206
Tablica 8.18.	Razlike u obuhvatu rashoda zbog promjene vrijednosti i obujma obveza.....	207
Tablica 8.19.	Rekapitulacija razlika prihoda i rashoda zbog primjene novog modela-kapitalni pristup.....	208
Tablica 8.20.	Rekapitulacija razlika prihoda i rashoda zbog primjene novog modela – dobitni pristup.....	209
Tablica 8.21.	Izvještaj o razlikama na usporedivoj osnovi.....	211

Tablica 8.22. Prijedlog Izvještaja o prihodima i rashodima (obrazac PR-RAS)	212
Tablica 8.23. Prijedlog Balance	213
Tablica 8.24. Prijedlog izvještaja o novčanom toku	215
Tablica 8.25. Prijedlog izvještaja o promjenama vlastitih izvora - javnog kapitala	217

Popis kratica

- AICPA** - American Institute of Certified Public Accountants
- ASB** – Accounting Standards bord
- BSC** – Balanced Scorecard
- DFIS** – državni financijski informacijski sustav
- CPA** – Certified Public Accountants
- CVP** – Cost Volume Profit (Analyse)
- EAA** – European Assotiation of Accountatns
- ESA** – European System of Accounts
- EU** – European Union
- FASB** - Financial Accounting Standards Board
- FRS** – Financial Reporting Standard
- GAAP** - Generally Accepted Accounting Principles
- GASB** - Governmental Accounting Standards Board
- GFS** – Government Finance Statistic
- HZZO** – Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje
- HZJZ** – Hrvatski zavod za javno zdravstvo
- HZRiF** – Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
- IAS** – International Accounting Standards
- IFRS** – International Financial Reporting Standards
- IIA** – Institut of Internal Auditors
- IMF** – International Monetary Fund
- IPSAS** – International Public Sector Accounting Standards
- IPSASB** - International Public Sector Accounting Standards Board
- JLP(R)S** – jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave
- MMF** – Međunarodni monetarni fond
- MRS** – Međunarodni računovodstveni standardi
- MRSJS** - Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor
- MSFI** – Međunarodni standardi financijskog izvještavanja
- NPM** – New Public Management
- OECD** – Organization for Economic Cooperation and Development
- PFI** – Public Financial Initiative
- PIFCS** – Public Internal Financial Control System
- PPP** – Public Private Partnership
- PSC** – Public Sector Comittee
- SFAS** – State Financial Accounting Standard
- SNA** – System of National Accounts
- UN** – United Nations
- WB** – World Bank
- WHO** – World Health Organization

Anketni upitnik

ISTRAŽIVANJE O STANJU I POTREBAMA UNAPRJEĐENJA RAČUNOVODSTVENOG SUSTAVA U JAVNOM ZDRAVSTVU

OSNOVNI PODACI O ISPITANIKU/USTANOVI

Naziv Ustanove:

Kontakt osoba:

Funkcija/radno mjesto u ustanovi:

I. DIO

SUSTAV FINANCIJSKOG RAČUNOVODSTVA I FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA (EKSTERNI)

A) FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO

- Od 1. 1. 2002. ustanove u zdravstvu primjenjuju sustav računovodstva proračuna. Smatrate li da je time sustav računovodstva unaprijeđen?
a) da b) ne c) nemam stav
- Smatrate li da je aktualni sustav računovodstva primjeren generiranju financijskih izvještaja za vanjske korisnike?
a) da b) ne c) nemam stav
- Odražava li sustav priznavanja rashoda vaše ustanove stvarnoj potrošnji?
a) da b) ne c) djelomično
- Koristite li se vremenskom razgraničenjem rashoda (skupina 19) za tzv. kontinuirane rashode?
a) da b) ne c) povremeno
- Koristite li vremenska razgraničenja rashoda (skupina 19) za:
- realno prikazivanje rashoda izvještajnog razdoblja
- prilagodbu ostvarivanju rashoda planiranim ograničenjima
- prilagodbu financijskog rezultat
- prilagodbu razine rashoda naplaćenim prihodima
- Iskazujete li rashode utroška kratkotrajne nefinancijske imovine:
- prema stvarnoj potrošnji
- u trenutku nabave (bez formiranja zaliha)
- u visini plaćenih obveza dobavljačima
- Smatrate li da bi za iskazivanje realnih rezultata poslovanja bilo primjereno rashode nabave nefinancijske imovine kapitalizirati, a potom iskazivati rashod amortizacije tijekom korisnog vijeka uporabe?
a) da b) ne c) nemam stav

8. Odražava li klasifikacija dugotrajne nefinancijske imovine propisana računskim planom proračuna stvarnu strukturu ove imovine vaše ustanove?
- a) *da* b) *ne* c) *nemam stav*
9. Odražavaju li propisane stope ispravka vrijednosti dugotrajne nefinancijske imovine stvarno trošenje (fizičko i vremensko) imovine?
- a) *da* b) *ne* c) *djelomično*
10. Sadašnja vrijednost dugotrajne nefinancijske imovine u bilanci vaše ustanove je:
- a) *podcijenjena* b) *precijenjena* c) *realna*
11. Smatrate li da bi stopu ispravka vrijednosti dugotrajne nefinancijske imovne trebala procjenjivati svaka ustanova u skladu sa svojom politikom i stvarnom trošenju?
- a) *da* b) *ne* c) *nemam stav*
12. Sitni inventar se prema propisanom računovodstvenom sustavu otpisuje jednokratno. Smatrate li da ovakav pristup nerealno utječe na financijski rezultat izvještajnog razdoblja?
- a) *da* b) *ne* c) *nemam stav*
13. Prihodi zdravstvenih ustanova priznaju se prema novčanom načelu (u trenutku naplate). Ovakav pristup:
- *realno održava formiranje ukupnog prihoda*
 - *podcjenjuje stvarno ostvareni ukupan prihodu u odnosu na priznate rashode*
 - *nemam stav*
14. Koje pravilo priznavanja prihoda vaše ustanove, s obzirom na pravila priznavanja rashoda, smatrate primjerenim:
- a) *u trenutku izvršenja ugovorenih usluga (isporuka)*
 - b) *u trenutku ugovorenog dospijeca plaćanja po ispostavljenim računima za izvršene usluge*
 - c) *u trenutku naplate (primitka novca) za izvršene usluge*
15. Primljene donacije nefinancijske imovine smatrate primjerenim knjižiti
- 1. *kao приход ustanove u trenutku primitka*
 - 2. *kao odgođeni приход*
 - 3. *kao izravno povećanje vrijednosti imovine i izvora vlasništva (vez utjecaja na prihode preko skupine 915)*
16. Postupak utvrđivanja financijskog rezultata po razinama prema računovodstvenim pravilima smatrate:
- *razumljivim i transparentnim*
 - *nerazumljivim i nejasnim*
 - *zadovoljavajućim*
17. Smatrate li opravdanim da se u računu prihoda i rashoda iskazuju i kategorije primitaka i izdataka novca u transakcijama financiranja (zajmovi, otplate)?
- a) *da* b) *ne* c) *nemam stav*
18. Jeste li nekad, u svrhu manipulacije, iskazivanja financijskog rezultata priznali u prihode i primitke koji po svojoj suštini ne ulaz u ukupan prihodu?
- a) *da* b) *ne*

B) EKSTERNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI

19. Sastavljate li izvještaj o novčanom toku iako to nije obvezno prema propisima?
a) *da* b) *ne* c) *ponekad*
20. Smatrate li izvještajni sustav s obzirom na sadržaj propisanih obrazaca i informacija koje nudi:
a) *primjerenim* b) *presloženim* c) *prejednostavnim*
21. Iskazuju li vaši financijski izvještaji realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja vaše ustanove?
a) *da* b) *ne* c) *uglavnom da* d) *uglavnom ne*
22. Smatrate li da su informacije prezentirane u financijskim izvještajima dovoljne za ocjenu uspješnosti menadžmenta vaše ustanove?
a) *da* b) *ne* c) *uglavnom da* d) *uglavnom ne*
23. Sadržaj, oblik i dinamika financijskog izvještavanja vanjskih korisnika propisan je Pravilnikom o financijskom izvještavanju u sustavu proračuna. Smatrate li da je sadržaj i struktura financijskih izvještaja primjerena djelatnosti zdravstvenih ustanova?
a) *da* a) *ne*
24. Smatrate li da je skraćeno financijsko izvještavanje vanjskih korisnika o rezultatima poslovanja tijekom godine (I-III, I-VI, I-IX)
a) *optimalno* b) *prečesto* c) *prerijetko*
25. Financijske izvještaje o poslovanju zdravstvenih ustanova dužne su prezentirati različitim eksternim korisnicima (Ministarstvu financija, Ministarstvu zdravstva i socijalne skrbi, Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje, Državnoj reviziji ...). Ocjenom od 1 do 5 ocijenite stupanj međusobne usklađenosti ovih izvještaja, pri čemu 1 znači potpunu neusklađenost, a 5 potpunu usklađenost

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

26. Ocjenom od 1 (najniža vrijednost) do 5 (najviša vrijednost) ocijenite korisnost pojedinog financijskog izvještaja za prezentiranje vašega ukupnog financijskog stanja i poslovanja:

a) *PR-RAS*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

b) *Bilanca*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

c) *P-VRIO*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

d) *Izvještaj o novčanom toku*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

e) *Izvještaj o obvezama*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

27. Koristite li se u analizi financijskih izvještaja nekim od standardnih financijskih pokazatelja (ekonomičnosti, likvidnosti, zaduženosti, aktivnosti)?

a) *da*

b) *uglavnom da*

c) *ne*

d) *uglavnom ne*

28. Prema vašim spoznajama utemeljenim na zahtjevima uprave propisani sustav financijskog izvještavanja vašoj upravi važan je zbog (1 najmanja važnost, 5 najveća važnost):

a) *uspješnog vođenja poslovne politike*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

b) *praćenja izvršenja financijskog plana*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

c) *usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

d) *ispunjavanje zakonske obveze izvještavanja*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

Ocjena kvalitete financijskih izvještaja

Informacije objavljene u financijskim izvještajima smatraju se kvalitetnima ako zadovoljavaju temeljne kriterije: **razumljivosti, važnosti, pouzdanosti i usporedivosti.**

Kao stručna osoba koja priprema financijske izvještaje na temelju važećih propisa, molimo da na temelju vlastitih iskustava u prezentiranju financijskog stanja i rezultata poslovanja **upravi i vanjskim korisnicima** (MZSS, Državnoj reviziji, HZZO) ocjenom od 1 do 5 (jedan je najniža, a pet najviša ocjena) ocijenite kvalitetu aktualnog financijskog izvještavanja:

29. Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su **razumljive** odnosno omogućavaju razumijevanje vašega financijskog stanja i rezultata:

a) *Upravi*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

b) *Vanjskim korisnicima*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

30. Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su **važne** jer omogućavaju sagledavanje bitnih prošlih i sadašnjih, te procjenu budućih događaja:

a) *Upravi*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

b) *Vanjskim korisnicima*

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

31. Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su **pouzdana** jer **ne** sadrže značajne pogreške i pretpostavke, pošteno su **prezentirane, neutralne** su i **potpune**

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

32. Informacije prezentirane u financijskim izvještajima su **usporedive** jer omogućavaju usporedbu s ostalim subjektima u vašoj djelatnosti, te usporedbu u dužoj vremenskoj seriji (nizu):

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

MOLIMO DA POPUNJENI ANKETNI UPITNIK ŽURNO DOSTAVITE:

TELEFAX: 01-4686-497, E-MAIL: DVASICEK@RIF.HR

POŠTOM: HZRiF; 10 000 ZAGREB, JAKOVA GOTOVCA 1/II

II. dio

PRIMJENA RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA I UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA U USTANOVAMA JAVNOG ZDRAVSTVA

1. U kojoj se mjeri u Vašoj ustanovi primjenjuju neki od navedenih instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva za potrebe internog obračuna (Koristite se ocjenama od 1 do 5, pri čemu je ocjena 1 – najmanje važno, a 5 – najviše važno):

1. planiranje, obračun i kontrola troškova

2. određivanje cijena usluga

3. mjerenje rezultata poslovanja

1	2	3	4	5
1	2	3	4	5
1	2	3	4	5

A) PLANIRANJE, OBRAČUN I KONTROLA TROŠKOVA (ne misli se na eksterno planiranje rashoda pri izradi financijskog plana u procesu planiranja proračuna)

2. U svrhu planiranja troškova, troškovi u Vašoj Ustanovi se iskazuju:

a) po prirodnim vrstama na razini ustanove kao cjeline (prema računskom planu)

b) po mjestima troškova ili organizacijskim jedinicama (odjeli, službe, ...)

c) po nositeljima troškova (vrste usluga i isporuka)

3. Kako obračunavate troškove u Vašoj Ustanovi? (Koristite se ocjenama od 1 do 5, pri čemu je ocjena 1 – najmanje se koristi, a 5 – najviše se koristi):

1. po prirodnim vrstama

2. po mjestima troškova ili organizacijskim jedinicama

3. po vrstama usluga

1	2	3	4	5
1	2	3	4	5
1	2	3	4	5

4. U strukturi ukupnih troškova, troškovi plaća iznose:

a) manje od 30%

b) od 30% do 50%

c) od 50% do 80%

d) više od 80%.

5. Kako iskazujete troškove plaća?

a) po mjestima troškova ili organizacijskim jedinicama

b) po vrstama usluga (studiji i druge usluge)

6. Iskazujete troškove plaća prema nekim drugim kriterijima podjele (moguće je više odgovora)?

a) samo na razinama Ustanove kao cjeline (bez razvrstavanja na mjesta troška)

b) prema stručnoj spremi i prirodi posla osoblja (zdravstveno osoblje, pomoćno osoblje i sl.)

c) prema izvorima financiranja - (od Ministarstva i iz vlastitih prihoda)

f) drugo _____

7. U strukturi ukupnih troškova, materijalni troškovi iznose:

a) manje od 30%

b) od 30% do 50%

c) od 50% do 80%

d) više od 80%.

8. Kako iskazujete materijalne troškove?
a) po mjestima troškova ili organizacijskim jedinicama
b) po vrstama usluga
9. Iskazujete li materijalne troškove prema nekim drugim kriterijima podjele (moguće je više odgovora)?
a) samo na razinama Ustanove kao cjeline (bez razvrstavanja na mjesta troška)
b) prema stručnoj spremi i prirodi posla osoblja (zdravstveno osoblje, pomoćno osoblje i sl.)
c) prema izvorima financiranja - (od Ministarstva, županije i iz vlastitih prihoda)
f) drugo: _____
10. Troškove obračunavate i raspoređujete primjenom?
a) direktne metode – direktno se preko jednog ili više izabраниh ključeva (baza) raspoređuju indirektni troškovi
b) indirektna metode – indirektni troškovi se postepeno raspoređuju na mjesta troškova ili nositelje
c) recipročna ili algebarska metoda – indirektni troškovi se međusobno raspoređuju na mjesta troškova ili nositelje
d) primjenjuje se ABC metoda (preko aktivnosti)
e) drugo: _____
11. Kao ključ (baza) za raspored indirektnih troškova najčešće se koristi:
a) trošak materijala
b) trošak plaća
c) ukupni troškovi
d) drugo: _____

B) ODREĐIVANJE CIJENA USLUGA

1. U kojem se postotku Vaša Ustanova financira iz ugovora sa HZZO:
a) do 30%
b) između 30 i 50%
c) između 50 i 70%
d) između 70 i 100%
2. Na koji način se utvrđuju cijene Vaših usluga pri sklapanju ugovora sa HZZO:
a) određuje ih HZZO
b) pregovorom na temelju kalkulacija
c) kombinirano
3. Pokriva li s HZZO-om ugovorena cijena usluga nastale troškove pruženih usluga:
a) da u cijelosti
b) da djelomično
c) ne
d) nismo je uspoređivali
4. Pokriva li utvrđena cijena usluga nastale troškove pruženih usluga s uključenim ispravkom vrijednosti (amortizacijom) nefinancijske dugotrajne imovine:
a) da u cijelosti
b) da djelomično
c) ne
d) nismo je uspoređivali

5. Istovrsne usluge koje izravno naplaćujete od korisnika na tržištu zaračunavate prema istim cijenama koje su utvrđene ugovorom s HZZO-om?
a) da *b) uglavnom da* *c) ne* *d) uglavnom ne*
6. Je li za utvrđivanje cijena usluga, koje se djelomično ili potpuno naplaćuju od korisnika, koristite metode obračuna i alokacije troškova (kalkulacije) po uslugama:
a) da
b) ne
c) drugo _____
7. Za utvrđivanje cijene usluga iz prethodnog pitanja kojim se metodama koristite (kalkulacije za određivanje cijena):
a) pokriva svih troškova
b) pokriva svih troškova s uključenom amortizacijom
c) pokriva troškova + određeni postotak marže(zarade)
d) cijenu određuju tržišni uvjeti
e) drugo: _____

C) MJERENJE REZULTATA POSLOVANJA I USPJEŠNOSTI

1. Mjerite li rezultate poslovanja u Vašoj Ustanovi?
a) da
b) ne
c) djelomično (_____)
2. Mjerite li rezultate poslovanja prema organizacijskim dijelovima vaše ustanove?
a) da
b) ne
c) djelomično (_____)
3. Mjerite li rezultate poslovanja prema pruženim uslugama?
a) da *b) ne*
4. Mjerite li rezultat poslovanja prema izvorima financiranja (HZZO i vlastiti prihodi)?
a) da
b) ne
c) djelomično
5. Na temelju čega ocjenjujete uspješnost u pružanju usluga - moguće je više odgovora):
a) na temelju intuicije
b) na temelju stečenih znanja i iskustava
c) temeljem nekih od kvantitativnih metoda (navedite kojih: _____

_____)
- d) ne ocjenjujemo uspješnost*

6. Koristite li podatke dobivene obračunom troškova (kalkulacije) u ocjenjivanju uspješnosti pružanja usluga:
a) da; navedite koje _____
b) ne
c) djelomično (_____)
7. Koristite li financijske pokazatelje (pokazatelje analize financijskih izvještaja) u ocjenjivanju uspješnosti pruženih usluga te navedite koje:
a) da; navedite koje _____
b) ne
c) djelomično (_____)
8. Koristite li 3E analizu (efficiency, effectiveness and economy) u ocjenjivanju uspješnosti pruženih usluga:
a) da *b) ne* *c) djelomično*

MOLIMO DA POPUNJENI ANKETNI UPITNIK ŽURNO DOSTAVITE:

TELEFAX: 01-4686-497, E-MAIL: DVASICEK@RIF.HR

POŠTOM: HZrIF; 10 000 ZAGREB, JAKOVA GOTOVCA 1/II

Odgovori ispitanika na anketni upitnik

I. DIO

Sustav financijskog računovodstva i financijskog izvještavanja

A) Financijsko računovodstvo

Rbr.	Odgovor / Broj odgovora / Broj ocjena			
	Da	Ne	Nemam stav	Neodgovoreno
1	10	22	4	0
2	7	24	5	0
3	10	9	17	0
4	10	10	16	0
	A	B	C	Neodgovoreno
5	21	8	6	1
6	27	9	0	0
	Da	Ne	Nemam stav	Neodgovoreno
7	21	4	11	0
8	21	13	0	2
9	13	9	14	0
10	25	6	5	0
11	15	9	12	0
12	16	16	4	0
	A	B	C	Neodgovoreno
13	2	34	0	0
14	23	11	2	0
15	8	12	34	0
16	3	12	21	0
	Da	Ne	Nemam stav	Neodgovoreno
17	4	24	8	0
18	4	23	0	9

b) Eksterni financijski izvještaji

	Da	Ne	Ponekad	Neodgovoreno
19	3	28	5	0
20	8	22	4	2
	Da	Ne	Uglavnom da	Uglavnom ne
21	7	12	9	8
22	7	14	7	8
	Da	Ne		
23	3	33		
	Optimalno	Prečesto	Prerijetko	Neodgovoreno
24	17	19	0	

	1	2	3	4	5	Neodg.
25	0	10	15	6	4	1
26a	0	3	10	6	17	0
26 b	1	7	18	6	4	0
26 c	12	14	5	4	1	0
26d	27	6	1	1	1	0
26e	0	1	4	12	19	0

	Da	Uglavnom da	Ne	Uglavnom ne
27	4	4	10	18

	1	2	3	4	5	Neodg.
28a	3	6	16	7	4	0
28b	0	3	5	10	17	0
28c	4	16	7	8	1	0
28d	0	1	4	9	22	0

Ocjena kvalitete finansijskih izvještaja

	1	2	3	4	5	Neodg.
29a	0	1	19	10	5	0
29b	5	8	14	6	2	0
30a	0	3	18	9	6	0
30b	3	7	19	6	1	0
31	0	4	14	16	2	0
32	0	1	19	14	2	0

II. DIO

Primjena računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u ustanovama javnog zdravstva

	1	2	3	4	5	
1,1	1	1	6	12	15	
1,2	2	17	7	4	6	
1,3	1	11	12	7	6	
	A	B	C	Neodgovoreno	A+B	
2	15	0	0	0	21	

	1	2	3	4	5	Nije odg.
3,1	2	0	4	10	20	
3,2	0	1	4	11	20	
3,3	16	8	6	2	0	4

	A	B	C	D
4	0	0	30	6
5	36	0		

	A	B	C	D	Neodg	A+B
6	20	15	0	1	0	
7	12	24	0			
8	18	4				14
9	25	0	5		6	
10	17	5	0	0	0	14
	A	B	C	D	Drugo	Nije odg.
11	6	6	9	10	0	5
					0	

Određivanje cijena usluga

	A	B	C	D	Nije odg.
1	0	4	8	24	
2	34	0	2	0	
3	0	20	8	8	
4	0	4	28	4	
5	11	0	9	16	
6	9	11	14		2
7	6	2	7	9	12

C) Mjerenje rezultata poslovanja i uspješnosti

	A	B	C	D	Nije odg.
1	34	0	2		
2	25	4	7		
3	17	19			
4	22	12	2		
5	2	24	2		8
6	7	25	4		
7	10	21	5		
8	1	28	2		5

Odgovori ispitanika: povezanost pitanja br. 22 i c6 i c7:

Rbr.	Odgovor na pitanje		
	Pitanje 22.	II C6	II C7
1	da	da	da
2	da	ne	ne
3	da	ne	ne
4	da	djelom.	dijelom
5	da	djelom.	ne
6	da	ne	ne
7	da	ne	ne
8	ne	da	da
9	ne	da	da
10	ne	ne	ne
11	ne	djelom.	da
12	ne	ne	ne
13	ne	da	ne
14	ne	ne	ne
15	ne	djelom.	da
16	ne	ne	da
17	ne	da	ne
18	ne	ne	da

Rbr.	Odgovor na pitanje		
	Pitanje 22.	II C6	II C7
19	ne	ne	ne
20	ne	ne	da
21	ne	ne	dijelom
22	ugl da	ne	ne
23	ugl da	ne	ne
24	ugl da	ne	ne
25	ugl da	ne	dijelom
26	ugl da	ne	ne
27	ugl da	ne	ne
28	ugl da	ne	dijelom
29	ugl ne	ne	dijelom
30	ugl ne	da	ne
31	ugl ne	da	da
32	ugl ne	ne	ne
33	ugl ne	ne	ne
34	ugl ne	ne	ne
35	ugl ne	ne	da
36	ugl ne	ne	ne

Postupak i rezultati provedenih statističkih istraživanja

Radna hipoteza 1:

Sustav računovodstva i primijenjeni računovodstveni koncept nije primjeren poslovanju zdravstvenih ustanova (ne odražava stvarnost).

Obrada pitanja 7.

χ^2 test o jednakosti proporcija triju skupova

Hipoteze su :

$$H_0 \dots p_1 = p_2 = p_3 = p$$

$$H_1 \dots \exists p_i \neq p, i = 1, 2, 3$$

Prva hipoteza tvrdi da su proporcije skupova jednake, a alternativna hipoteza to opovrgava.

Test veličina ili empirijski. Teorijski $\chi^2 = 12,16667$. Uz razinu značajnosti od 5% ne možemo prihvatiti pretpostavku da je proporcija triju skupova jednaka.

Budući da je za ispitivanje hipoteza od posebne važnosti proučavanje mišljenja da li je ili nije iskazivanje realnih rezultata poslovanja bilo primjereno za rashode nabave nefinancijske imovine kapitalizirati, a potom iskazivati rashod amortizacije tijekom korisnog vijeka uporabe, u sljedećem koraku ograničeno je samo na odgovore *da* ili *ne*. Rezultati i odgovarajući test je dan u nastavku.

Primjereno je provest bi test o proporciji osnovnog skupa. Hipoteze za test su sljedeće:

$$H_0 \dots p \leq 0,5$$

$$H_1 \dots p > 0,5$$

Rezultati dobiveni programskom potporom Minitab, download sa www.minitab.com:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0,5$ vs $p > 0,5$

Sample	X	N	Sample p	95%	
				Lower Bound	Exact P-Value
1	21	25	0,840000	0,670392	0,000

Interpretacija: uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da većina (više od 50%) članova smatra da bi za iskazivanje realnih rezultata poslovanja bio primjereno rashode nabave nefinancijske imovine kapitalizirati, a potom iskazivati rashod amortizacije tijekom korisnog vijeka uporabe.

Pitanje 8. dio I.

Hipoteze za test o proporciji osnovnog skupa:

$$H_0 \dots p \geq 0,5$$

$$H_1 \dots p < 0,5$$

Rezultati dobiveni programskom potporom:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0,5$ vs $p < 0,5$

Sample	X	N	Sample p	95%	
				Upper Bound	Exact P-Value
1	21	34	0,617647	0,756895	0,939

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% ne možemo prihvatiti pretpostavku da je većina (više od 50% osoba) smatra da klasifikacija dugotrajne nefinancijske imovine propisana računskim planom proračuna odražava stvarnu strukturu iste imovine dotične ustanove. Dakle, ne prihvaćamo pretpostavku da je većina iskazala odgovor DA u upitniku.

Pitanje 10. dio I.

Primjereno je provođenje testa o proporciji osnovnog skupa. Hipoteze za test su sljedeće:

$$H_0 \dots p \leq 0,5$$

$$H_1 \dots p > 0,5$$

Rezultati dobiveni programskom potporom:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0,5$ vs $p > 0,5$

Sample	X	N	Sample p	95%		
				Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	25	36	0,694444	0,568163	2,33	0,010

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da većina (više od 50%) članova smatra da je sadašnja vrijednost dugotrajne nefinancijske imovine u bilanci dotične ustanove podcijenjena.

Pitanje 11. dio I. χ^2 test o jednakosti proporcija triju skupova

Hipoteze su:

$$H_0 \dots p_1 = p_2 = p_3 = p$$

$$H_1 \dots \exists p_i \neq p, i = 1, 2, 3$$

Prva hipoteza tvrdi da su proporcije skupova jednake, a alternativna hipoteza to opovrgava.

Test veličina ili empirijski $\chi^2 = 5,5$. Teorijski . Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da je proporcija triju skupova jednaka. Dakle, možemo pretpostaviti da se mišljenja članova ravnomjerno raspoređuju po pitanju stope ispravka vrijednosti dugotrajne nefinancijske imovine i procjenjivanje ustanova u skladu sa svojom politikom i stvarnom trošenju.

Ukoliko se ograničimo samo na odgovore Da ili Ne, što bi bio i cilj ovog pitanja, tj. da isključimo iz analize ispitanike koje o tome nemaju nikakav stav tada ćemo primijeniti test o proporciji osnovnog skupa. Hipoteze su sljedeće:

$$H_0 \dots p \leq 0,25$$

$$H_1 \dots p > 0,25$$

Rezultati programske obrade:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0,25$ vs $p > 0,25$

Sample	X	N	Sample p	95%		
				Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	15	36	0,416667	0,281513	2,31	0,010

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da je proporcija osoba u osnovnom skupu koji smatraju da bi stopu ispravka vrijednosti dugotrajne nefinancijske imovine trebalo procjenjivati svaka u stanova u skladu sa svojom politikom i stvarnim trošenjem.

Da bi utvrdili koji je broj odgovora veći, testirati ćemo proporciju osoba koji su se izjasnili suprotno.

$$H_0 \dots p \leq 0,25$$

$$H_1 \dots p > 0,25$$

Rezultati obrade:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0,25$ vs $p > 0,25$

Sample	X	N	Sample p	95%		
				Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	9	36	0,250000	0,131293	0,00	0,500

Interpretacija: Primjenjujući isto pretpostavljenu vrijednost proporcije osnovnog skupa od 0,25 za osobe koje su se izjasnile sa NE odgovorima vidimo da ne možemo, uz razinu značajnosti od 5% prihvatiti pretpostavku da ih ima više od 0,25 (25%). Dakle, nameće se zaključak da je proporcija osoba koji su se izjasnili DA smatraju da bi stopa ispravka vrijednosti dugotrajne financijske imovine trebala procjenjivati svaka ustanova u skladu sa svojom politikom i stvarnim trošenjem veća od onih koji to ne smatraju.

Pitanje 13. dio I.

Primjereno je provesti test o proporciji osnovnog skupa. Hipoteze za test su sljedeće:

$$H_0 \dots p \leq 0,5$$

$$H_1 \dots p > 0,5$$

Rezultati dobiveni programskom potporom:

Test of $p = 0,5$ vs $p > 0,5$

Sample	X	N	Sample p	95% Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	34	36	0,944444	0,881649	5,33	0,000

Promatrana se proporcija osoba koja smatraju da se pristup priznavanje prihoda zdravstvenih ustanova trenutku naplate podcjenjuju stvarno ostvarene ukupne prihode u odnosu na priznate rashode. Alternativna hipoteza tvrdi da je većina takvih osoba (veće od 50%) od svih zdravstvenih ustanova u osnovnom skupu.

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da većina (više od 50%) zdravstvenih ustanova prihvaća ovo stajalište. Prihvaćena bi sigurno bila i hipoteza da je više od $\frac{3}{4}$ (0,75) zdravstvenih ustanova podržava mišljenje, ali to isto predstavlja većinu. Dakle zaključimo da je u osnovnom proporcija zdravstvenih ustanova koji zastupaju mišljenje da se podcjenjuju stvarno ostvareni ukupni prihodi veća od onih koji misle da takav način naplate realno održava formiranje ukupnog prihoda.

Radna hipoteza 2:

Sustav financijskog izvještavanja zdravstvenih ustanova ne iskazuje realno njihov financijski položaj i uspješnosti.

Pitanje 21., dio I.

Analizu ćemo provesti na način da nećemo praviti razliku između modaliteta odgovora «da» i «uglavnom da», odnosno «ne» i «uglavnom ne». Pogotovo što odgovor “uglavnom” znači u većini slučajeva. Dakle, odgovore ćemo podijeliti u dvije skupine, oni koji su odgovorili da i uglavnom da čine i oni koji su odgovorili ne i uglavnom ne.

Test o proporciji osnovnog skupa:

U fokusu proučavanja bit će proporcija osoba koje su se izjasnile za «da» i «uglavnom da» u odgovorima.

$$H_0 \dots p = 0,61$$

$$H_1 \dots p \neq 0,61$$

Nulta hipoteza pretpostavlja da je udio tih institucija 50% i manje, a alternativna da je više od 50% u osnovnom skupu.

Rezultati su sljedeći:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0.61$ vs $p \text{ not} = 0.61$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Z-Value	P-Value
1	16	36	0.444444	(0.282125, 0.606763)	-2.04	0.042

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da je proporcija zdravstvenih ustanova u osnovnom skupu koji iskazuju u financijskim izvještajima realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja različita od 0,61, odnosno da je 0,61 granični slučaj.

Osnovna ideja je ispitati granični slučaj za proporciju institucija koje su odgovorile «ne» i «uglavnom ne» pa da usporedimo granične slučajeve i donesemo odluku koja je proporcija veća.

Sljedeće hipoteze su postavljene za ustanove koje su se izjasnile s «ne» i «uglavnom ne».

$$H_0 \dots p = 0,71$$

$$H_1 \dots p \neq 0,71$$

Rezultati obrade su sljedeći:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0.71$ vs $p \text{ not} = 0.71$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Z-Value	P-Value
1	20	36	0.555556	(0.393237, 0.717875)	-2.04	0.041

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti da je proporcija ispitanika u osnovnom skupu koje ne iskazuju ili uglavnom ne iskazuju u financijskim izvještajima realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja različita od 0,71. To je u ovom slučaju granični slučaj. Dakle, možemo zaključiti da je proporcija ustanova u osnovnom skupu koje su se izjasnile s «da» i «uglavnom da» manja od ustanova koje su se na pitanje izjasnile s «ne» i «uglavnom ne».

Pitanje 22., dio I.

Analiza se provodi na način ne praveći razliku između modaliteta odgovora «da» i «uglavnom da», odnosno «ne» i «uglavnom ne». Pogotovo što uglavnom znači u većini slučajeva. Dakle, odgovore ćemo podijeliti u dvije skupine, oni koji su odgovorili da i uglavnom da čine i oni koji su odgovorili ne i uglavnom ne.

Test o proporciji osnovnog skupa

U fokusu analize je proporcija ispitanika koji su se izjasnili za «da» i «uglavnom da» u odgovorima.

$$H_0 \dots p = 0,55$$

$$H_1 \dots p \neq 0,55$$

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0.55$ vs $p \text{ not} = 0.55$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Z-Value	P-Value
1	14	36	0.388889	(0.229642, 0.548135)	-1.94	0.052

Interpretacija: Cilj prethodnog testiranja je pronaći granicu između prihvaćanja i odbacivanja nulte hipoteze pri razini značajnosti od 5%. Dakle pri izabranoj razini značajnosti od 5% možemo prihvatiti tvrdnju da je proporcija ustanova koje smatraju i uglavnom smatraju da su informacije prezentiranje u financijskim izvještajima dovoljne za ocjenu uspješnosti menadžmenta ustanove je 0,55.

Sljedeće hipoteze su postavljene za institucije koje su se izjasnile s «ne» i «uglavnom ne».

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0.75$ vs $p \text{ not} = 0.75$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Z-Value	P-Value
1	22	36	0.611111	(0.451865, 0.770358)	-1.92	0.054

Cilj prethodnog testiranja je pronaći granicu između prihvaćanja i odbacivanja nulte hipoteze pri razini značajnosti od 5%. Dakle pri izabranoj razini značajnosti od 5% možemo prihvatiti tvrdnju da je proporcija ustanova koje ne smatraju i uglavnom ne smatraju da su informacije prezentiranje u financijskim izvještajima dovoljne za ocjenu uspješnosti menadžmenta ustanove iznosi 0,75.

Pri razini značajnosti od 5% zaključujemo da je proporcija ustanova koje su se izjasnile da ne smatraju i uglavnom ne smatraju da su informacije prezentirane u financijskim izvještajima dovoljne za ocjenu uspješnosti menadžmenta veća od proporcije onih koje smatraju ili uglavnom smatraju.

Pitanje 23., dio I.

Test hipoteze o proporciji osnovnog skupa.

U fokusu ispitivanja su ustanove koje su odgovorile da sadržaj i struktura financijskih izvještaja **nije** primjerene djelatnosti zdravstvenih ustanova (dakle ispitanici koji su odgovorili «ne»).

$$H_0 \dots p \leq 0,5$$

$$H_1 \dots p > 0,5$$

Dobiveni su sljedeći rezultati:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0.5$ vs $p > 0.5$

Sample	X	N	Sample p	95%		Z-Value	P-Value
				Lower Bound			
1	33	36	0.916667	0.840898		5.00	0.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je proporcija ustanova u osnovnom skupu koje ne smatraju da je sadržaj i struktura financijskih izvještaja primjerene djelatnosti zdravstvenih ustanova veća od 0,5 ili 50%. Drugim riječima znači da je sigurno veća od ispitanika koje smatraju da je struktura i sadržaj financijskih izvještaja primjeren djelatnostima zdravstvenih ustanova.

Radna hipoteza 3.

Financijski izvještaji prvenstveno služe za zadovoljavanje formalnih obveza izvještavanja i praćenja financijskih limita, a tek sekundarno za vođenje politike poslovanja i usporedbu s ostalim u grupaciji.

Pitanje 27., dio I.

Analiza odgovora provodi se na način da se ne pravi razliku između modaliteta odgovora «da» i «uglavnom da», odnosno «ne» i «uglavnom ne». Pogotovo što «uglavnom» znači u većini slučajeva. Dakle, odgovori su podijeljeni u dvije skupine: oni koji su odgovorili «da» i «uglavnom da» čine i oni koji su odgovorili «ne» i «uglavnom ne».

U fokusu analize je proporcija osoba koje su se izjasnile sa «da» i «uglavnom da» u odgovorima. Cilj testa je pronaći granični slučaj prihvaćanja hipoteze H_0 uz razinu značajnosti od 5%. U ovom slučaju postavljene su hipoteze na sljedeći način:

$$H_0 \dots p = 0,38$$

$$H_1 \dots p \neq 0,38$$

Rezultati dobiveni programskom potporom su sljedeći:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0,38$ vs $p \text{ not} = 0,38$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Z-Value	P-Value
1	8	36	0.222222	(0.086416, 0.358028)	-1.95	0,051

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je proporcija ustanova u osnovnom skupu koje smatraju da se u financijskim izvještajima koriste nekim od standardnih financijskih pokazatelja (ekonomičnosti, likvidnosti, zaduženosti, aktivnosti) jednaka 0,38 ili 38%.

U fokusu promatranja sada će biti proporcija osoba koje ne smatraju ili uglavnom ne smatraju da se u financijskim izvještajima koriste nekim od standardnih financijskih pokazatelja (ekonomičnosti, likvidnosti, zaduženosti, aktivnosti). Cilj će biti isto putem testova pronaći proporciju u osnovnom skupu koja predstavlja granični slučaj prihvaćanja H_0 . Nakon simulacija postaviti ćemo ove hipoteze:

$$H_0 \dots p = 0,65$$

$$H_1 \dots p \neq 0,65$$

Računalnom potporom dobivene su sljedeći rezultati:

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0,65$ vs $p \text{ not} = 0,65$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Z-Value	P-Value
1	18	36	0.500000	(0.336670, 0.663330)	-1.89	0,059

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da je proporcija ustanova u osnovnom skupu koje ne smatraju ili uglavnom ne smatraju da se u analizi financijskih izvještaja koriste nekim od standardnih financijskih pokazatelja (ekonomičnosti, likvidnosti, zaduženosti i aktivnosti) iznosi 0,65 ili 65%.

Zaključujemo da se uz razinu značajnosti od 5% može prihvatiti tvrdnja, na temelju prethodnih testova, da je proporcija (ili postotak) ustanova u osnovnom skupu koji su se izjasnile sa "ne" ili "uglavnom ne" naspram onih koji su se izjasnile s "da" ili "uglavnom da" vezano za pitanje korištenja financijskih pokazatelja u financijskim izvještajima (ekonomičnosti, likvidnosti, zaduženosti, aktivnosti).

Pitanje 28., dio I.

Da bi odgovorili na pitanje da li je propisani sustav financijskog izvještaja važan zbog uspješnog vođenja poslovne politike provesti ćemo neparаметarske testove, u ovom slučaju *Sign* test.

Hipoteze za medijan osnovnog skupa su sljedeće:

$$H_0 \dots \eta = 3$$

$$H_1 \dots \eta \neq 3$$

Prva hipoteza pretpostavlja da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 3 po zadovoljstvu, odnosno da je različito od 3 u alternativnoj hipotezi.

Rezultati dobiveni programskom potporom su sljedeći:

Sign Test for Median: «uspješno vođenje poslovne politike»

Sign test of median = 3.000 versus not = 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Us_vođ_pos_pol:	36	9	16	11	0.8238	3.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 3. Drugim riječima 50% ustanova smatra da je propisani financijski izvještaj upravi osrednje važan zbog uspješnog vođenja poslovne politike.

Ako provedemo jednosmjerni test na gornju granicu dobit ćemo sljedeće **rezultate**:

Sign Test for Median: «uspješno vođenje poslovne politike»

Sign test of median = 3.000 versus > 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Us_vod_pos_pol:	36	9	16	11	0.4119	3.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% ne možemo prihvatiti pretpostavku da je medijan osnovnog skupa veći od ocjene 3 na ljestvici odnosno možemo, uz danu razinu značajnosti, tvrditi da je medijan osnovnog skupa manji ili jednak ocjeni 3. Dakle, 50% ustanova od svih ustanova smatra da je propisani financijski sustav najmanje važan, malo više važan kao i osrednje važan, a 50% smatra da je vrlo do iznimno važan (ocjena 4 i 5).

Dakle, zaključimo da se 50% ustanova grupira na dvije ocjene (4 ili 5), a 50% ustanova se grupira na ocjene (1, 2 ili 3). Dakle, koncentracija je veća na većim ocjenama pa smatramo da većina smatra da je propisani financijski sustav izvještavanja je upravi važan zbog uspješnog vođenja poslovne politike.

Da bi odgovorili na pitanje da li je propisani sustav financijskog izvještavanja važan zbog **praćenja izvršenja financijskog plana** proveden je neparametarski test, odnosno *Sign* test.

Hipoteze za medijan osnovnog skupa su sljedeće:

$$H_0 \dots \eta \leq 4$$

$$H_1 \dots \eta > 4$$

Prva hipoteza pretpostavlja da je medijan osnovnog skupa manji ili jednak ocjeni 4 po zadovoljstvu, odnosno da je veće od 4 u alternativnoj hipotezi.

Rezultati dobiveni programskom potporom su sljedeći:

Sign Test for Median: **praćenje izvršenja financijskog plana**

Sign test of median = 4.000 versus > 4.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Pra_izv_fin_pl	35	8	10	17	0.0539	4.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo tvrdnju da je medijan osnovnog skupa manji ili jednak ocjeni 4. No, bilo bi dobro uočiti kako je ovdje granični slučaj. Ukoliko povećamo razinu značajnosti na 6% tada bi prihvatili pretpotavku da je medijan osnovnog skupa strogo veći od 4. Dakle, uočimo da je su ustanove mišljenja da postojeće financijsko izvještavanje služi za praćenje izvršenja financijskog plana. Dakle, 50% ustanova je odgovorilo s ocjenom 5, a ostalih 50% s ocjenama manje od 5. Dakle, iznimno je velika koncentracija na ocjeni 5, što ukazuje da ustanove smatraju najviše važnom činjenicu da je propisani financijski sustav važan zbog praćenja izvršenja financijskog plana.

Da bi odgovorili na pitanje da li je propisani sustav financijskog izvještavanja važan zbog **usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama** provesti ćemo također neparametarski *Sign* test.

Hipoteze za medijan osnovnog skupa su sljedeće:

$$H_0 \dots \eta \geq 3$$

$$H_1 \dots \eta < 3$$

Prva hipoteza pretpostavlja da je medijan osnovnog skupa veći ili jednak ocjeni 3 po zadovoljstvu, odnosno da je manje od 3 u alternativnoj hipotezi.

Rezultati dobiveni programskom potporom su sljedeći:

Sign Test for Median: **usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama**

Sign test of median = 3.000 versus < 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Usp_ist_ust	36	20	7	9	0.0307	2.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaća se pretpostavka da je medijan osnovnog skupa manji od ocjene 3 na ljestvici. Drugim riječima, 50% ustanova u osnovnom skupu smatra da je propisani sustav financijskog izvještavanja za svrhe usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama najmanje važan (ocjena 1) ili malo važan (ocjena 2), dok 50% smatra da je srednje, jako ili najviše važan. Uočimo da većina koncentrira na ocjenama 1 ili 2 u osnovnom skupu. Dakle zaključimo da generalno ustanove smatraju da je propisani financijski sustav izvještavanja za svrhe usporedbe s ostalim istovrsnim ustanovama gotovo marginaliziran.

Da bi odgovorili na pitanje da li je propisani sustav financijskog izvještavanja važan zbog **ispunjavanja zakonske obveze izvještavanja** proveden je ponovo neparametarski *Sign* test.

Hipoteze za medijan osnovnog skupa su sljedeće:

$$H_0 \dots \eta = 5$$

$$H_1 \dots \eta \neq 5$$

Prva hipoteza pretpostavlja da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 5 po zadovoljstvu, odnosno da je različit od ocjene 5 u alternativnoj hipotezi.

Rezultati dobiveni programskom potporom su sljedeći:

Sign Test for Median: **ispunajvanje zakonske obveze izvještavanja**

Sign test of median = 5.000 versus not = 5.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Isp_zak_obv	36	14	22	0	0.0001	5.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan odnosnog skupa jednak ocjeni 5. Drugim riječima uočavamo iznimno visoku koncentraciju na ocjeni 5 po zadovoljstvu odnosno većina ustanova u osnovnom skupu smatra da je propisani sustav financijskog izvještavanja upravi važan zbog ispunjavanja zakonskih obveza izvještavanja.

Ako sagledamo i pokušamo na temelju prethodnih testova rangirati razloge korištenja propisano financijskog sustava uočavamo da je na prvom mjestu ili kao onaj razlog za što se smatra da se najviše koristi propisani sustav financijskog izvještavanja jest **ispunjavanja zakonske obveze izvještavanja**, zatim praćenje izvršenja financijskog plana, pa uspješno vođenje poslovne politike i na kraju usporedba s ostalim istovrsnim ustanovama.

Pitanje 29., dio I.

Da bi razmatrali pitanje razumijevanja informacija u financijskim izvještajima provodimo neparametarske testove za upravu ispitanih ustanova.

$$H_0 \dots \eta \leq 3$$

$$H_1 \dots \eta > 3$$

Sign Test for Median: **razumljivost financijskog stanja i rezultata - UPRAVA**

Sign test of median = 3.000 versus > 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Uprava	35	1	19	15	0.0003	3.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa veći od ocjene 3. Dakle, ovdje ne možemo objektivno tvrditi da su informacije prezentirane u financijskim izvještajima razumljive odnosno da omogućavaju razumijevanje financijskog stanja i rezultata upravi ustanova.

Test o medijanu osnovnog skupa za Vanjske korisnike

Sign Test for Median: **razumljivost financ. stanja i rezultata - VANJSKI KORISN.**

Sign test of median = 2.000 versus > 2.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Vanj_kor	35	5	8	22	0.0008	3.000

Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da je medijan osnovnog skupa veći od dva, ali nije veći od 3 što je i potvrdilo provođenje drugog testa.

Dakle, niti ovdje ne možemo objektivno tvrditi da su informacije prezentirane u financijskim izvještajima razumljive odnosno da omogućavaju razumijevanje financijskog stanja i rezultata vanjskim korisnicima.

Pitanje 30., dio I.

Da bi razmatrali pitanje razumijevanja važnosti informacija u financijskim izvještajima zbog sagledavanja bitnih prošlih i sadašnjih, te procjenu budućih događaja provodimo neparametarske testove **za upravu ustanova**.

$$H_0 \dots \eta \leq 3$$

$$H_1 \dots \eta > 3$$

Sign Test for Median: informacije su važne sagledavanja događaja

Sign test of median = 3.000 versus > 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
info	36	3	18	15	0.0038	3.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa veći od ocjene 3. Dakle, ukoliko razmotrimo koncentraciju prema ocjenama ustanova u osnovnom skupu vidimo da je koncentracija gušća na ocjene 1 ili 2, a ostatak se raspoređuje na ocjene 3, 4 ili 5. Stoga zaključujemo da većini uprava ustanova informacije prezentirane u financijskim izvještajima nisu važne zbog omogućavanja sagledavanja bitnih prošlih i sadašnjih, te procjenu budućih događaja.

Neparametarski test za vanjske korisnike informacija:

$$H_0 \dots \eta \leq 3$$

$$H_1 \dots \eta > 3$$

Sign Test for Median: informacije su važne sagledavanja događaja

Sign test of median = 3.000 versus > 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
info	36	10	19	7	0.8338	3.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa manji ili jednak od ocjene 3. Dakle, ukoliko razmotrimo koncentraciju prema ocjenama ustanova u osnovnom skupu vidimo da je koncentracija gušća na ocjene 1 ili 2, a ostatak se raspoređuje na ocjene 3, 4 ili 5. Stoga zaključujemo da većini vanjskih korisnika informacije prezentirane u financijskim izvještajima nisu važne zbog omogućavanja sagledavanja bitnih prošlih i sadašnjih, te procjenu budućih događaja.

Pitanje 31., dio I.

Da bi razmatrali pitanje pouzdanosti informacija prezentiranih u financijskim izvještajima jer ne sadrže značajne pogreške i pretpostavke, pošteno su prezentirane, neutralne i potpuno provodimo također neparametarske testove.

$$H_0 \dots \eta \leq 4$$

$$H_1 \dots \eta > 4$$

Sign Test for Median: pouzdanost informacija zbog nesadržavanja pogreški...

Sign test of median = 3.000 versus > 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
pouz	36	4	14	18	0.0022	3.500

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa strogo veći od ocjene 3. Dakle, većina ustanova iz osnovnog skupa smatra da su informacije prezentirane u financijskim izvještajima pouzdane jer ne sadrže pogreške i pretpostavke, pošteno su prezentirane, neutralne i potpuno smatra vrlo jako do jako važnim (ocjene 4 ili 5).

Pitanje 32., dio I.

Da bi razmatrali pitanje usporedivosti informacija prezentiranih u financijskim izvještajima jer omogućavaju usporedbu s ostalim subjektima u djelatnosti i usporedbu u dužoj vremenskoj seriji (nizu) provodimo također neparametarske testove.

$$H_0 \dots \eta \leq 3$$

$$H_1 \dots \eta > 3$$

Sign Test for Median: usporedivost informacija

Sign test of median = 3.000 versus > 3.000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
Usp_info	36	1	19	16	0.0001	3.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa strogo veći od ocjene 3. Dakle, većina ustanova iz osnovnog skupa smatra da su informacije prezentirane u financijskim izvještajima usporedive jer omogućavaju usporedbu s ostalim subjektima u djelatnosti, te usporedbu u dužoj vremenskoj seriji (nizu).

Radna hipoteza 4.

Sustav računovodstva troškova nije dovoljno razvijen jer se troškovi ne alociraju na nositelje

Pitanje 1., dio II.

Korištenje instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva za potrebe internog obračuna.

Planiranje, obračun i kontrola troškova

Neparametarski test o medijanu populacije:

$$H_0 \dots \eta \leq 3$$

$$H_1 \dots \eta > 3$$

Wilcoxon Signed Rank Test: **planiranje, obračun i kontrola troškova**

Test of median = 3.000 versus median > 3.000

	N	for	Wilcoxon		Estimated
	N	Test	Statistic	P	Median
Plan...	35	29	406.5	0.000	4.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa veći od ocjene 3 na ljestvici. Dakle, 50% ustanova koncentrira se na ocjene 4 ili 5, a 50% na ocjene 1,2 ili 3. Zaključimo da većina ustanova smatra da je planiranje, obračun i kontrola troškova vrlo važno ili najviše važno koriste u ustanovama.

Određivanje cijena usluga

$$H_0 \dots \eta = 3$$

$$H_1 \dots \eta \neq 3$$

Wilcoxon Signed Rank Test: **određivanje cijena usluga**

Test of median = 3.000 versus median not = 3.000

	N	for	Wilcoxon		Estimated
	N	Test	Statistic	P	Median
usl	36	29	197.0	0.665	3.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 3 na ljestvici. Usporedno je bilo provedeno par testova a rezultati su da medija nije veći od ocjene 3, a nije niti manji od ocjene 3, već upravo iznosi ocjenu 3. Drugi riječima 50% smatra da je određivanje cijena usluga se koriste osrednje do najmanje, a 50% da se koriste osrednje do najviše. Dakle, podijeljena su stajališta po pitanju određivanja cijena usluga.

Mjerenje rezultata poslovanja

$$H_0 \dots \eta = 3$$

$$H_1 \dots \eta \neq 3$$

Wilcoxon Signed Rank Test: **mjerenje rezultata poslovanja**

Test of median = 3.000 versus median not = 3.000

	N	for	Wilcoxon		Estimated
	N	Test	Statistic	P	Median
Rez.	37	25	198.5	0.339	3.000

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa jednak ocjeni 3 na ljestvici. Usporedno je provedeno nekoliko, a rezultati pokazuju da medijan nije veći od ocjene 3, a nije niti manji od ocjene 3, već upravo iznosi ocjenu 3. Drugim riječima 50% ispitanika smatra da se mjerenje rezultata poslovanja koristi osrednje do najmanje, a 50% da se koristi osrednje do najviše. Dakle, podijeljena su stajališta po pitanju određivanja cijena usluga.

Pitanje 3, dio II.

Po prirodnim vrstama

$$H_0 \dots \eta \leq 4$$

$$H_1 \dots \eta > 4$$

Wilcoxon Signed Rank Test: **po prirodnim vrstama**

Test of median = 4.000 versus median > 4.000

	N	for	Wilcoxon		Estimated
	N	Test	Statistic	P	Median
PV	36	26	250.0	0.030	4.500

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa veći od ocjene 4 odnosno da većina ustanova iz osnovnog skupa obračunava troškove po prirodnim vrstama.

Po mjestima troškova ili organizacijskim jedinicama

$$H_0 \dots \eta \leq 4$$

$$H_1 \dots \eta > 4$$

Wilcoxon Signed Rank Test: **po mjestu troškova ili organizacijskim jedinicama**

Test of median = 4.000 versus median > 4.000

	N	for	Wilcoxon		Estimated
	N	Test	Statistic	P	Median
MT	36	25	250.0	0.010	4.500

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa veći od ocjene 4 odnosno da većina ustanova iz osnovnog skupa obračunava troškove po mjestu troška ili organizacijskim jedinicama.

Po vrstama usluge

$$H_0 \dots \eta \geq 3$$

$$H_1 \dots \eta < 3$$

Wilcoxon Signed Rank Test: **po vrstama usluge**

Test of median = 3.000 versus median < 3.000

	N	for	Wilcoxon		Estimated
	N	Test	Statistic	P	Median
VU	32	26	11.0	0.000	1.750

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je medijan osnovnog skupa manji ili jednak ocjeni 3. Dakle, možemo pretpostaviti da se obračunavanje troškova prema vrsti usluga najmanje koristi u zdravstvenim ustanovama.

Pitanje 5., dio II.

Iskazivanje troškova plaća

$$H_0 \dots p \leq 0,9$$

$$H_1 \dots p > 0,9$$

Test and CI for One Proportion

Test of p = 0.9 vs p > 0.9

				95%	
Sample	X	N	Sample p	Lower Bound	Exact P-Value
1	36	36	1.000000	0.920153	0.023

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da više od 90% ustanova iz osnovnog skupa iskazuje troškova prema mjestu troška ili organizacijskim jedinicama.

Pitanje 6., dio II.

Iskazivanje troškova plaća prema nekim drugim kriterijima

Provedene je test o proporciji osnovnog skupa. Prvo je procijenjena proporciju ustanova u osnovnom skupu koje iskazuju troškove samo na razinama ustanove kao cjeline (bez razvrstavanja na mjesta troška).

$$H_0 \dots p = 0,70$$

$$H_1 \dots p \neq 0,70$$

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0.7$ vs $p \text{ not} = 0.7$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Z-Value	P-Value
1	20	36	0.555556	(0.393237, 0.717875)	-1.89	0.059

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je proporcija ustanova u osnovnom skupu koje troškove plaća iskazuju samo na razinama ustanove kao cjeline (bez razvrstavanja na mjestu troška) iznosi 70% ili 0,70.

Cilj je bio pronaći granični slučaj pa je zbog toga postavljeno 0,70.

Promatra se iskazivanje troškova plaća prema stručnoj spremi i prirodi posla osoblja (zdravstveno osoblje, pomoćno osoblje i sl.). Provodi se test o proporciji osnovnog skupa s ciljem procjene proporcije ustanova u osnovnom skupu koje iskazuju troškove na prethodno spomenuti način.

$$H_0 \dots p = 0,60$$

$$H_1 \dots p \neq 0,60$$

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0.6$ vs $p \text{ not} = 0.6$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Z-Value	P-Value
1	16	36	0.444444	(0.282125, 0.606763)	-1.91	0.057

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% prihvaćamo pretpostavku da je proporcija ustanova koje iskazuju troškove plaća prema stručnoj spremi i prirodi posla osoblja u osnovnom skupu jednaka 0,60 ili 60% (što predstavlja ujedno i granični slučaj). Budući da je u anketnom upitniku predviđeno zaokruživanje više odgovora onda zbroj proporcija za ovo pitanje prelazi 1 ili 100%.

Pitanje 8., dio II.

Iskazivanje materijalnih troškova

$$H_0 \dots p = 0,93$$

$$H_1 \dots p \neq 0,93$$

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0.93$ vs $p \text{ not} = 0.93$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Exact P-Value
1	18	22	0.818182	(0.597154, 0.948133)	0.266

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da je proporcija ustanova u osnovnom skupu koje iskazuju materijalne troškove po mjestima troška ili organizacijskim jedinicama iznosi 0,93 ili 93%. Dakle, 93% svih ustanova u osnovnom skupu iskazuju materijalne troškove po mjestima troška ili organizacijskim jedinicama.

Promatra se proporcija onih ustanova koje iskazuju materijalne troškove po vrstama usluga.

$$H_0 \dots p = 0,38$$

$$H_1 \dots p \neq 0,38$$

Test and CI for One Proportion

Test of $p = 0.38$ vs $p \text{ not} = 0.38$

Sample	X	N	Sample p	95% CI	Exact P-Value
1	4	22	0.181818	(0.051867, 0.402846)	0.053

Interpretacija: Uz razinu značajnosti od 5% možemo prihvatiti pretpostavku da je proporcija ustanova u osnovnom skupu koje iskazuju materijalne troškove po vrstama usluge iznosi 0,38 ili 38%.

Radna hipoteza 5.

Upravljačko računovodstvo (analiza poslovanja i razvijenost sustava pokazatelja) je na niskoj razini.

Pitanje 22 zavisna varijabla, pitanje c6 nezavisna

Response Information

Variable	Value	Count	
pitanje 22	ugl ne	8	(Reference Event)
	ugl da	7	
	ne	14	
	da	7	
	Total	36	

Logistic Regression Table

Predictor	Coef	SE Coef	Z	P	Odds Ratio	95% CI Lower
Logit 1: (ugl da/ugl ne)						
Constant	-20,5529	12455,1	-0,00	0,999		
II C6						
djelomicno	20,4194	30519,1	0,00	0,999	7,37947E+08	0,00
ne	20,7071	12455,1	0,00	0,999	9,83929E+08	0,00
Logit 2: (ne/ugl ne)						
Constant	0,693147	0,866025	0,80	0,423		
II C6						
djelomicno	20,7079	19033,3	0,00	0,999	9,84745E+08	0,00
ne	-0,405465	1,02062	-0,40	0,691	0,67	0,09
Logit 3: (da/ugl ne)						
Constant	-0,693147	1,22474	-0,57	0,571		
II C6						
djelomicno	22,0942	19033,3	0,00	0,999	3,93898E+09	0,00
ne	0,287682	1,38444	0,21	0,835	1,33	0,09
Upper						
Logit 1: (ugl da/ugl ne)						
Constant						
II C6						
djelomicno	*					
ne	*					
Logit 2: (ne/ugl ne)						
Constant						
II C6						
djelomicno	*					
ne	4,93					
Logit 3: (da/ugl ne)						
Constant						
II C6						
djelomicno	*					
ne	20,11					

Log-Likelihood = -43,382

Test that all slopes are zero: G = 9,600, DF = 6, P-Value = 0,143

Pitanje 22 zavisna, pitanje c7 nezavisna.

Response Information

Variable	Value	Count	
pitanje 22	ugl ne	8	(Reference Event)
	ugl da	7	
	ne	14	
	da	7	
	Total	36	

Logistic Regression Table

Predictor	Coef	SE Coef	Z	P	Odds Ratio	95% CI Lower
Logit 1: (ugl da/ugl ne)						
Constant	-20,2959	10952,9	-0,00	0,999		
II C7						
djelomicno	20,9890	10952,9	0,00	0,998	1,30440E+09	0,00
ne	20,2959	10952,9	0,00	0,999	6,52199E+08	0,00

Logit 2: (ne/ugl ne)						
Constant	1,25276	0,801784	1,56	0,118		
II C7						
djelomicno	-1,25276	1,62569	-0,77	0,441	0,29	0,01
ne	-1,07044	1,00475	-1,07	0,287	0,34	0,05
Logit 3: (da/ugl ne)						
Constant	-0,693147	1,22474	-0,57	0,571		
II C7						
djelomicno	0,693147	1,87083	0,37	0,711	2,00	0,05
ne	0,693147	1,37840	0,50	0,615	2,00	0,13
Predictor	Upper					
Logit 1: (ugl da/ugl ne)						
Constant						
II C7						
djelomicno	*					
ne	*					
Logit 2: (ne/ugl ne)						
Constant						
II C7						
djelomicno	6,91					
ne	2,46					
Logit 3: (da/ugl ne)						
Constant						
II C7						
djelomicno	78,25					
ne	29,81					
Log-Likelihood = -43,722						
Test that all slopes are zero: G = 8,919, DF = 6, P-Value = 0,178						

Rezultati regresije pokazuju da odgovori na pitanja nisu uopće povezana. Uz razinu značajnosti od 5% uočavamo da ne postoji povezanost ova dva pitanja sa pitanjem 22. Sve p-vrijednosti su veće od 5% .

Kumulirani podaci iz temeljnih financijskih izvještaja odabranog uzorka za razdoblje 2002-2006.

Tablica 1. Skraćena bilanca izabranog uzorka

(u tisućama kuna)

Opis pozicije	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
IMOVINA	3.304.413	3.677.987	3.972.005	3.968.968	4.143.475
Nefinancijska imovina	2.154.409	2.619.257	2.774.777	3.009.351	3.195.205
Proizvedena dugotrajna imovina	1.701.791	2.093.997	2.175.265	2.196.042	2.260.888
Građevinski objekti	1.324.646	1.644.657	1.692.572	1.694.826	1.773.182
Ispravak vrijednosti građevinskih objekata	848.189	861.425	876.683	917.765	955.092
Postrojenja i oprema	368.984	439.288	471.724	482.600	467.552
Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme	1.625.707	1.642.424	1.714.576	1.768.585	1.878.644
Prijevozna sredstva	2.385	3.302	3.470	3.713	4.172
Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava	9.259	9.651	10.707	10.182	10.816
Knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti	3.046	3.179	3.297	3.596	3.714
Ispravak vrijednosti knjiga, umjetničkih dijela i ostalih izložbenih vrijednosti	10	10	9	9	9
Nematerijalna proizvedena imovina	2.730	3.570	4.203	11.307	12.269
Ispravak vrijednosti nematerijalne proizvedene imovine	1.329	1.846	2.316	5.482	8.511
Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti	20	20	20	19	19
Sitni inventar	10.811	14.968	4.778	15.456	17.403
Zalihe sitnog inventara	1.186	5.026	4.635	772	871
Sitni inventar u uporabi	39.830	48.542	51.496	74.592	79.295
Ispravak vrijednosti sitnog inventara	30.205	38.600	51.354	59.908	62.763
Nefinancijska imovina u pripremi	12.169	84.502	141.939	329.744	448.250
Proizvedena kratkotrajna imovina	48.530	45.896	40.302	58.061	58.446
Financijska imovina	1.150.004	1.058.730	1.197.228	959.617	948.270
Novac u banci i blagajni	67.290	42.215	82.112	35.665	34.283
Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo	36.880	26.475	35.787	21.247	29.072
Zajmovi	1.225	512	652	631	449
Vrijednosni papiri	319	311	262	217	160
Dionice i udjeli u glavnici	6.315	6.657	6.705	6.729	6.784
Potraživanja za prihode poslovanja	990.923	960.788	1.046.636	872.896	847.714
Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	18.688	19.592	23.281	20.516	19.141
Rashodi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda	28.365	2.180	1.793	1.716	10.667
Rashodi budućeg razdoblja	18.392	1.148	1.570	1.512	10.091
Nedospjela naplata prihoda	9.973	1.031	222	203	576
OBVEZE I VLASTITI IZVORI	3.304.413	3.677.987	3.972.005	3.968.968	4.143.475
Obveze	1.126.260	1.403.748	1.344.772	1.709.082	2.039.248
Obveze za rashode poslovanja	1.059.144	1.287.974	1.138.232	1.336.197	1.523.752
Obveze za nabavu nefinancijske imovine	30.619	53.648	39.035	43.667	38.136
Obveze za vrijednosne papire	15	15	15	17	3.915
Obveze za zajmove	15.362	45.061	154.952	321.464	465.099
Odgodeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja	21.119	17.050	12.538	7.736	8.347
Odgodeno plaćanje rashoda	180	91	93	1.787	227
Naplaćeni prihodi budućih razdoblja	20.940	16.959	12.445	5.949	8.120
Vlastiti izvori	2.316.649	2.589.638	2.753.896	2.971.638	3.156.099
Vlastiti izvori iz proračuna	1.905.646	2.270.004	2.309.882	2.432.140	2.416.382
Ostali vlastiti izvori	411.003	319.634	444.013	539.497	739.717
Višak prihoda	5.234	39.401	120.101	177.444	155.576
Manjak prihoda kumulirani	1.081.929	1.178.938	1.155.719	1.444.889	1.591.701
Obračunati rashodi poslovanja	41.268	9.824	5.883	3.711	3.605
Obračunati rashodi za nabavu nefinancijske imovine	1.439	0	0	0	0
Obračunati prihodi poslovanja	979.128	942.329	1.049.420	863.023	836.776
Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine	6.588	7.763	18.974	17.301	16.176

Tablica 2. Prihodi i primici, rashodi i izdaci odabranog uzorka
u razdoblju 2002. – 2006.

(iznosi u tisućama kuna)

Opis pozicije	2002	2003	2004	2005	2006
PRIHODI POSLOVANJA	3.220.791	3.558.193	4.238.342	4.033.729	4.341.236
Pomoći iz inozemstva (darovnice) i od subjekata unutar opće države	382.354	50.487	281.297	56.058	30.893
Pomoći iz proračuna	34.669	34.634	70.108	39.498	23.702
Kapitalne pomoći iz proračuna	26.579	25.586	64.613	35.613	22.725
Pomoći od ostalih subjekata unutar opće države	347.685	15.852	211.189	16.560	7.191
Tekuće pomoći od ostalih subjekata unutar opće države	55.572	7.548	1.194	1.130	1.322
Kapitalne pomoći od ostalih subjekata unutar opće države	292.113	8.304	209.995	15.429	5.868
Prihodi od imovine	3.797	3.417	4.332	3.854	4.071
Prihodi od financijske imovine	1.607	1.260	898	1.732	1.566
Prihodi od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima	449.133	74.412	105.605	109.057	107.471
Ostali prihodi	2.385.507	3.429.878	3.847.108	3.864.760	4.198.801
Prihodi koje proračuni i proračunski korisnici ostvare obavljanjem poslova na tržištu (vlastiti prihodi)	96.599	117.731	115.951	132.425	119.553
Prihodi od obavljanja osnovnih poslova vlastite djelatnosti	61.975	77.592	80.327	87.344	75.298
Prihodi od obavljanja ostalih poslova vlastite djelatnosti	34.624	40.139	35.624	45.082	44.255
Donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan opće države	26.649	23.384	35.865	69.337	68.766
Prihodi iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti korisnika proračuna	2.262.259	3.288.744	3.695.292	3.662.997	4.010.482
Prihodi za financiranje rashoda poslovanja	25.390	475.463	765.446	510.289	587.263
Prihodi za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine	4.023	53.997	68.980	111.371	112.745
Prihodi na temelju ugovornih obveza	2.232.847	2.759.284	2.860.866	3.041.336	3.310.475
RASHODI POSLOVANJA	3.999.632	3.764.547	3.909.793	4.042.898	4.310.621
Rashodi za zaposlene	1.950.388	2.089.428	2.229.514	2.360.121	2.478.887
Materijalni rashodi	2.034.346	1.649.689	1.651.260	1.660.397	1.795.885
Financijski rashodi	11.098	20.538	24.645	17.798	31.141
Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	163	805	965	191	735
Ostali rashodi	3.637	4.088	3.409	4.392	3.973
Povećanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda	1.362	197	0	117	0
Smanjenje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda	68	1.377	7.516	0	225
Ukupni rashodi poslovanja (AOP ILI)	3.998.338	3.765.727	3.917.308	4.042.781	4.310.847
VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA	0	5.533	321.034	53.142	74.347
MANJAK PRIHODA POSLOVANJA	777.547	213.067	0	62.194	43.957
Višak prihoda poslovanja - preneseni	48.077	392	13.625	48	919
Manjak prihoda poslovanja - preneseni	0	665.639	1.003.855	804.971	944.685
Obračunati prihodi poslovanja - nenaplaćeni	969.149	938.522	1.028.023	842.637	818.416
Obračunati prihodi koje proračuni i proračunski korisnici ostvare obavljanjem poslova na tržištu - nenaplaćeni	79.197	103.650	127.236	112.266	110.016
Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	420	4.139	5.047	1.635	574
Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	118.723	213.341	262.708	393.237	347.900
Rashodi za nabavu neproizvedene imovine	178	108	11	119	122
Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine	114.396	189.951	223.429	357.205	289.725
Gradevinski objekti	1.475	39.577	95.689	200.409	170.737
Postrojenja i oprema	109.951	146.459	123.494	150.305	113.455
Prijevozna sredstva	750	1.562	784	1.697	1.466
Knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti	102	118	87	394	151
Nematerijalna proizvedena imovina	2.000	2.090	3.374	4.401	3.917
Predujmovi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine	119	146	0	0	0
Rashodi za nabavu plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti	14	6	31	0	0
Rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini	4.136	23.276	39.236	35.912	58.052
VIŠAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE	0	0	0	0	0
MANJAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE	118.304	209.202	257.661	391.601	347.326

Opis pozicije	2002	2003	2004	2005	2006
Manjak prihoda od nefinancijske imovine - preneseni	0	73.062	151.883	232.431	302.396
Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine - nenaplaćeni	2.468	2.282	8.304	6.788	8.266
UKUPNI PRIHODI	3.221.210	3.562.332	4.243.389	4.035.364	4.341.810
UKUPNI RASHODI	4.117.061	3.979.068	4.180.016	4.436.018	4.658.747
UKUPAN VIŠAK PRIHODA	0	215	157.377	0	13
UKUPAN MANJAK PRIHODA	895.850	416.951	94.004	400.654	316.950
Višak prihoda - preneseni	48.077	0	13.213	0	0
Manjak prihoda - preneseni	0	738.309	1.155.327	1.037.354	1.246.161
Obračunati prihodi - nenaplaćeni	971.617	940.804	1.036.327	849.426	826.682
Primici od financijske imovine i zaduživanja	5.560	35.455	118.134	169.258	155.197
Primici od prodaje dionica i udjela u glavnici	5.390	0	0	0	0
Primici od zaduživanja	170	35.455	118.134	169.258	155.197
Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	12	13	2.965	650	8.513
Izdaci za otplatu glavnice primljenih zajmova	12	13	2.965	650	8.513
VIŠAK PRIMITAKA OD FINANCIJSKE IMOVINE I OBVEZA	5.548	35.442	118.119	169.168	148.392
MANJAK PRIMITAKA OD FINANCIJSKE IMOVINE I OBVEZA	0	0	2.949	560	1.708
Višak primitaka od financijske imovine - preneseni	2.200	5.116	1.978	8.815	7.726
Manjak primitaka od financijske imovine - preneseni	0	156.525	0	0	0
UKUPNI PRIHODI I PRIMICI	3.226.771	3.597.787	4.361.523	4.204.622	4.497.008
UKUPNI RASHODI I IZDACI	4.117.073	3.979.081	4.182.981	4.436.668	4.667.260
VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA	0	215	180.494	0	9.946
MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA	890.302	381.509	1.952	232.046	180.198
Višak prihoda i primitaka - preneseni	50.276	0	13.213	0	0
Manjak prihoda i primitaka - preneseni	0	889.718	1.153.349	1.028.539	1.238.435
Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju	0	215	25.283	0	2.780
Manjak prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem razdoblju	840.026	1.271.227	986.876	1.260.584	1.411.467

Tablica 3. Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza u razdoblju 2002. – 2006.

(u tisućama kuna)

Godina	Promjene u vrijednosti i obujmu ukupne imovine		Promjene u vrijednosti imovine		Promjene u obujmu imovine		Promjene u vrijednosti i obujmu obveza	
	Povećanje	Smanjenje	Povećanje	Smanjenje	Povećanje	Smanjenje	Povećanje	Smanjenje
2002.	3.585	769	0	9	3.585	760	0	1.398
2003.	422.699	50.617	259.989	258	162.710	50.359	0	21.864
2004.	67.066	47.694	3.012	0	64.055	47.694	4.252	699
2005.	54.625	38.469	0	1.566	54.625	36.902	702	0
2006.	52.849	19.016	788	760	52.060	18.256	307	527