



**PREDNOSTI OBRAČUNSKOG
RAČUNOVODSTVA U JAVNOM SEKTORU**



CFRR»

Centre for Financial Reporting Reform



Centar za reformu finansijskog izvještavanja (CFRR)

Sektor za upravljanje, Regija Europe i Središnje Azije,

Svjetska banka

Adresa: Praterstrasse 31, 1020 Beč, Austrija

Web: www.worldbank.org/cfrr

Email: cfrr@worldbank.org

Telefon: +43-1-217-0700

Program izvještavanja i računovodstva u javnom sektoru

Web: www.pulsarprogram.org

© 2022. Međunarodna banka za obnovu i razvoj / Svjetska banka

1818 H Street NW

Washington DC 20433

Telefon: 202-473-1000

Internet: www.worldbank.org

Ovaj je dokument proizvod zaposlenika Svjetske banke s prilozima vanjskih suradnika. Nalazi, tumačenja i zaključci izneseni u ovom dokumentu ne odražavaju nužno stajališta Svjetske banke, njezina Odbora izvršnih direktora ili vlada koje zastupaju.

Svjetska banka ne jamči za točnost, potpunost ili aktualnost podataka uvrštenih u ovaj dokument i ne preuzima odgovornost za bilo kakve pogreške, propuste ili nepodudarnosti u informacijama ni odgovornost u vezi s korištenjem ili izostavljanjem informacija, metoda, procesa ili zaključaka koji su u njemu izneseni. Granice, boje, nazivi i drugi podaci prikazani na kartama u ovom dokumentu ne podrazumijevaju nikakvo mišljenje Svjetske banke o pravnom položaju bilo kojeg teritorija, ni potvrdu ni prihvatanje njegovih granica.

Sadržaj ovog dokumenta ne predstavlja i ne smatra se ograničenjem ili odricanjem od povlastica i izuzeća Svjetske banke, koja su sva posebno pridržana.

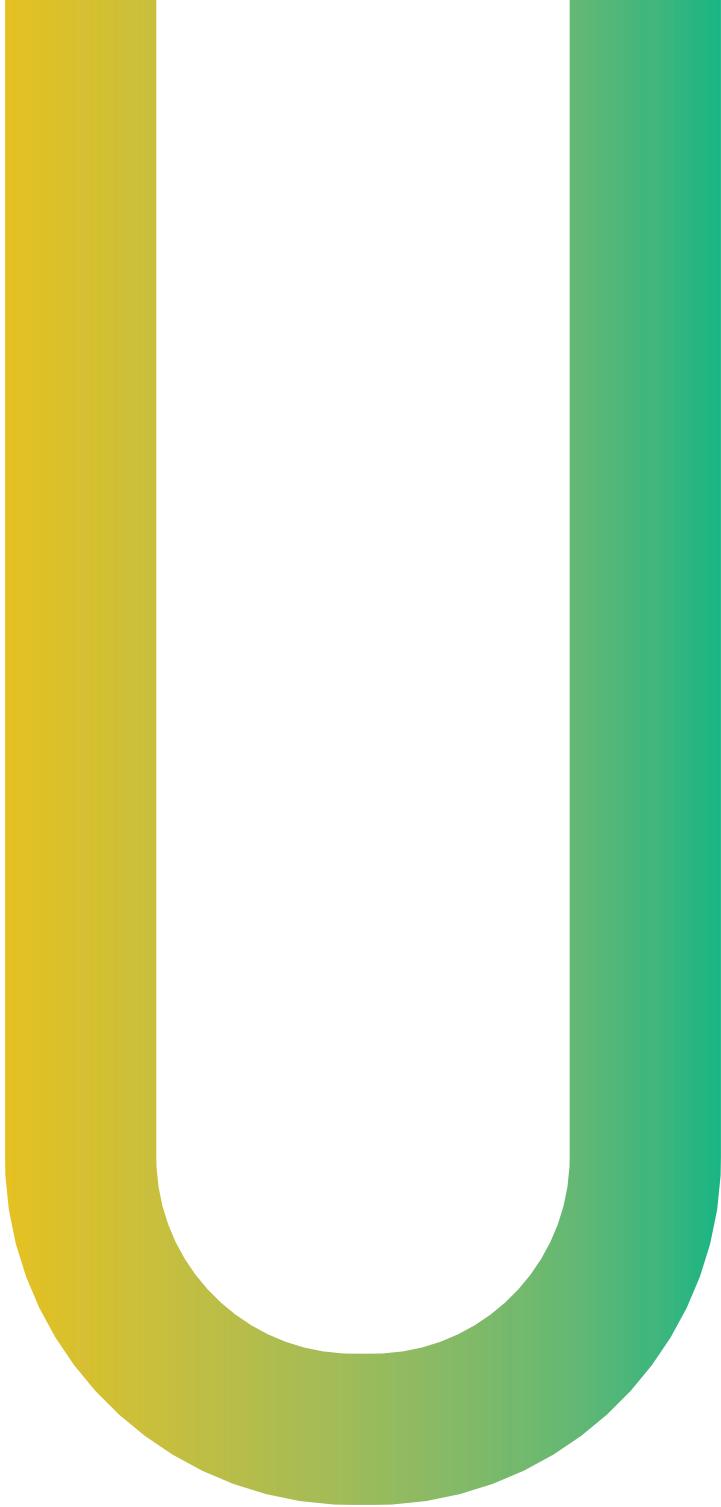
Prava i dopuštenja

Materijal u ovom dokumentu zaštićen je autorskim pravima. Budući da Svjetska banka potiče širenje znanja, ovaj se dokument može reproducirati, u cijelosti ili djelomice, u nekomercijalne svrhe, ali se mora navesti kao izvor.

Sve upite o pravima i dozvolama, uključujući supsidijarna prava, treba uputiti uredu izdavača na adresu: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; faks: 202-522-2625; e-mail: pubrights@worldbank.org.

Dizajn naslovnice: Ecaterina Gusarova

Ikonice pripremili Freepik, SBTS2018, Chanut-is-Industries, lutfix, i Pixel perfect iz www.flaticon.com



PREDNOSTI OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA U JAVNOM SEKTORU

SADRŽAJ

Kratice i pokrate	3
Zahvale	4
Predgovor	5
Sažetak	6
1. UVOD – ŠTO JE OBRAČUNSKO RAČUNOVODSTVO?	7
2. OBRAČUNSKO RAČUNOVODSTVO I REFORME FINANCIJSKOG UPRAVLJANJA	11
3. PREDNOSTI OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA – ZA KOGA I ZA ŠTO?	13
3.1. Analiza prednosti u praksi: Pregled literature	16
3.2. Analiza prednosti u praksi: Primjeri zemalja	19
Primjer 1. Informacije o školskoj infrastrukturi za potrebe donošenja odluka	21
Primjer 2. Računovodstveno evidentiranje i praćenje potpora dodijeljenih za posebnu namjenu	21
Primjer 3. Informacije o obavezama nastalim po dugoročnim kreditima za potrebe odgovornosti i planiranja	22
Primjer 4. Procjena ispravka (umanjenja) vrijednosti potraživanja po nadoknadivoj vrijednosti	22
4. PODVOJENA ULOGA TRANSPARENTNOSTI	23
5. UVJETI KOJI OMOGUĆUJU UVOĐENJE OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA	26
6. TROŠKOVI UVOĐENJA OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA	30
6.1. Vrste troškova	31
6.2. Dodatni troškovi uvođenja obračunskog računovodstva	32
6.3. Preraspodjela sredstava	32
6.4. Troškovne uštede ostvarene zbog prednosti od donošenja boljih odluka	34
7. ZAKLJUČCI	35

Dodatak 1. Slučajevi zemalja: uvođenje obračunskog računovodstva	37
Obračunsko računovodstvo u Cipru	37
Obračunsko računovodstvo u Grčkoj	38
Obračunsko računovodstvo u Portugalu	38
Obračunsko računovodstvo u Francuskoj	39
Obračunsko računovodstvo u Ujedinjenoj Kraljevini	39
Dodatak 2. Okosnice uvođenja obračunskog računovodstva	41
Postavljanje ciljeva i procesi	41
Politička podrška i odgovornost	41
Plan provedbe	41
Obračunske informacije integrirane u donošenje odluka i upravljanje učinkom	42
Ljudski kapital	43
Obrazovanje i osposobljavanje računovođa u javnom sektoru	43
Ljudski kapaciteti	43
Stručna podrška	43
Tehnički alati	43
IT sustavi finansijskog upravljanja	43
Kontni/računski plan/kontni okvir	44
Računovodstveni standardi i politike	44
Dodatak 3. Popis literature	45



KRATICE I POKRATE

CIPFA	Ovlašteni institut za javne financije i računovodstvo
EFSF	Europski fond za finansijsku stabilnost
EPSAS	Europski računovodstveni standardi za javni sektor
ESA	Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa
EU	Europska unija
GFSM	Priručnik za statistiku državnih financija
IFAC	Međunarodna federacija računovođa
IFRS	Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja
IPSAS	Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor
IPSASB	Odbor za izradu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor
IT	Informacijska tehnologija
NPM	Novo upravljanje javnim sektorom
OECD	Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj
PEFA	Program za javne rashode i finansijsku odgovornost
PFM	Upravljanje javnim financijama
PULSAR	Program računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru



ZAHVALE

Ovaj se proizvod za razmjenu i stjecanje znanja bavi prednostima i dodanom vrijednošću obračunskog računovodstva u javnom sektoru u usporedbi s računovodstvom i izvještavanjem na gotovinskoj osnovi. Rezultat je rada Sektora za upravljanje Svjetske banke u okviru programa računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru, PULSAR.

Autori, Eugenio Caperchione, Sandra Cohen, Francesca Manes Rossi i Isabel Brusca, pod vodstvom Iwone Warzeche, nastojali su utvrditi glavne posljedice uvođenja obračunskog računovodstva u upravljanje javnim financijama. U ovom se radu razmatraju prednosti obračunskog računovodstva s različitim motrišta: teorijska analiza i pregled literature pokazuju opće stajalište o prednostima za različite korisnike i različite namjene, dok intervjuji s nacionalnim stručnjacima i uglednim članovima računovodstvene profesije podastiru dokaze o načinu uvođenja obračunskog računovodstva i njegovim prednostima u praksi, kao i o uvjetima koji to omogućuju i izazovima koji to otežavaju.

Autori bi željeli zahvaliti sljedećim stručnjacima koji su ljubazno pristali na intervjue i dali vrijedan doprinos na temelju svojih iskustava s obračunskim računovodstvom:

Marie-Pierre Calmel (Francuska), glavnoj tajnici Vijeća za izradu računovodstvenih standarda za javni sektor (*Conseil de Normalisation des Comptes Publics*).

Ianu Carruthersu, predsjedniku Odbora za izradu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i predsjedniku zaduženom za standarde pri Ovlaštenom institutu za javne financije i računovodstvo.

Mariosu Hadjidamianou (Cipar), ovlaštenom računovođi u Riznici Republike Cipar.

Dimitriosu Paliorasu (Grčka), vršitelju dužnosti načelnika Odjela za računovodstvo opće države u Ministarstvu financija, Uredu za opće računovodstvo.

Bernhardu Schatzu (Austrija), članu Odbora za izradu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i višem menadžeru u tvrtki PricewaterhouseCoopers.

Luisu Viani (Portugal), članu reformskog tima u portugalskom Ministarstvu financija u doba provedbe reforme, a sada savjetniku na Revizorskom sudu (*Tribunal de Contas*), ujedno i članu Portugalskog vijeća za javne financije.

Uz pomoć njihova doprinosa uvršteni su osnovni primjeri načina na koje obračunsko računovodstvo može poboljšati finansijsko upravljanje u praksi i potvrđeni osvrti o uvjetima koji omogućuju i preprekama koje otežavaju uspješnost reforme finansijskog upravljanja. Vrlo smo im zahvalni za njihov odaziv.

PREDGOVOR

Program računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru (PULSAR), pokrenut u 2017., program je na razini regije i zemalja u kojem sudjeluje 13 zemalja korisnica iz Europe i Središnje Azije. Cilj je programa potaknuti unaprjeđenje okvira računovodstva i finansijskog izvještavanja u javnom sektoru u skladu s međunarodnim standardima i dobrom praksom u svrhu povećanja vladine odgovornosti, transparentnosti i učinka.

Ciljeve i opseg ovog programa zajednički određuju partneri PULSAR programa – Austrija, Švicarska i Svjetska banka – koji također pružaju institucionalnu podršku provedbi i mobiliziraju resurse potrebne za programske aktivnosti. Zemlje korisnice pomažu u oblikovanju

programa putem platformi za regionalnu suradnju i doprinosa u djelma zajednicama prakse: Zajednici prakse za finansijsko izvještavanje (FinCoP) i Zajednici prakse za edukaciju (EduCoP).

Više informacija o PULSAR programu i publikacijama potražite na internetskoj stranici:

www.pulsarprogram.org



SAŽETAK

Ova se studija bavi primjenom obračunskog računovodstva u subjektima javnog sektora. Cilj joj je prikazati koristi – ali i troškove – uvođenja ovog računovodstvenog sustava.

Gotovinsko računovodstvo, i dalje u širokoj upotrebi u javnim sektorima zemalja korisnica PULSAR programa, temeljeno je na priznavanju priljeva i odljeva gotovine. Rashodi i prihodi priznaju se u trenutku njihova plaćanja ili primitka. Gotovinske transakcije evidentiraju se i u obračunskom računovodstvu, ali dodatno se priznaju učinci transakcija i drugi ekonomski događaji u trenutku nastanka. Slijedom toga, izvještaji na temelju obračunskog računovodstva daju sveobuhvatan prikaz finansijskih rezultata i položaja subjekta, s informacijama koje se ne mogu pratiti u gotovinskom računovodstvu.

Studija razmatra prednosti obračunskog računovodstva za unutarnje i vanjske korisnike u pogledu donošenja odluka i odgovornosti na temelju analize dostupne literature i reformskih iskustava Cipra, Francuske, Grčke, Portugala i Ujedinjene Kraljevine, te sadrži važne prijedloge i lekcije naučene u reformama u zemljama korisnicama PULSAR programa. U intervjijuima sa stručnjacima koji su aktivno sudjelovali u primjeni obračunskog računovodstva dobivena su dragocjena saznanja o uočenim prednostima reforme, kao i teškoćama i otporima primjećenima u nastalim promjenama. U studiji se ističe da svaka zemlja ima drukčiji stupanj računovodstvene zrelosti, pa čak i različiti subjekti javnog sektora u istoj zemlji mogu imati drukčije računovodstvene sustave, ovisno o fazi provedbe reformi.

Transparentnost je važna prednost uvođenja računovodstvenih sustava temeljenih na obračunskoj osnovi. Međutim, da bi se kao takva ostvarila, korisnici moraju imati omogućen pristup pouzdanim računovodstvenim informacijama koje će biti široko dostupne i objavljene na razumljivom jeziku.

U studiji se razmatraju uvjeti koji omogućuju uspješno uvođenje obračunskog računovodstva, svrstani oko tri prepletene okosnice: postavljanje ciljeva i procesi, ljudski kapital i tehnički alati. Analiziraju se njihovi uzajamni odnosi te ističu kombinacije raznih uvjeta nužne za ostvarenje očekivanih prednosti.

Premda obračunsko računovodstvo donosi mnoge, ali teško mjerljive prednosti, sama primjena u početku može izazvati velike troškove s obzirom na tri glavne dimenzije: vrijeme (ukupni i godišnji troškovi), tokove (proračunski tokovi i nastali troškovi) i izvore financiranja (državni fondovi ili drugi izvori). Unatoč početno visokim troškovima, ovisno o zahtjevima za dizajniranje novih ili nadgradnju postojećih IT sustava finansijskog upravljanja te usavršavanje ili zapošljavanje kadrova, s vremenom se troškovi smanjuju i treba ih sagledavati u okviru dugoročnih rezultata boljeg upravljanja resursima i finansijskih prednosti od smanjenja troškova pružanja usluga i obavljanja aktivnosti u javnom sektoru.

Studija jasno daje doznanja da reformu računovodstvenog sustava treba staviti u kontekst šire modernizacije sustava upravljanja javnim financijama (PFM), u cilju povećanja odgovornosti i učinkovitosti upravljanja u javnom sektoru. Za ostvarenje postojanih promjena ključno je ulagati u ljudske potencijale i informacijsko-tehnološke (IT) sustave, a ponajviše pridobiti političku podršku na najvišoj razini za cjelokupan proces. Prikupljanje kvalitetnih i pouzdanih informacija u okviru obračunskog računovodstva nije samo sebi svrha. Puni potencijal reformskih prednosti može se ostvariti samo ako političari i rukovoditelji informacije konkretno koriste u procesu donošenja odluka, te one budu široko dostupne javnosti i drugim zainteresiranim stranama u cilju povećanja transparentnosti i odgovornosti.

1



UVOD – ŠTO JE OBRAČUNSKO RAČUNOVODSTVO?

Podrijetlo računovodstva kao discipline seže u drevnu Mezopotamiju. Stoljećima se računovodstvo razvijalo usporedno s ljudskim napretkom, kako bi omogućilo prikladna sredstva za evidentiranje, izvještavanje i praćenje ekonomskih transakcija. Suvremeno obračunsko računovodstvo izraslo je iz finansijskih potreba trgovačkog svijeta u Italiji u 15. stoljeću, kada je nastalo dvojno knjigovodstvo.

Računovodstvo se može definirati kao postupak bilježenja, analiziranja i izvještavanja u novčanom smislu o finansijskim transakcijama subjekta za unutarnje i vanjske *korisnike*. U proteklih nekoliko stoljeća sve više dobiva na važnosti jer je novac postao opće sredstvo razmjene, a samim tim, i mjerilo bogatstva. Računovodstvene osnove, i s tim povezani principi i pravila, nastali su u svrhu *odgovornosti* i *upravljanja* u bilo kojoj vrsti organizacije.¹

¹ Jones and Pendlebury 2000.

Dok poduzeća u privatnom sektoru sve više koriste obračunsko računovodstvo i sveobuhvatne računovodstvene standarde, kao što su Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (IFRS) (jer im je to zakonska obaveza), računovodstvo u javnom sektoru sve donedavno gotovo u potpunosti se oslanjalo na gotovinsko računovodstvo.

Gotovinsko računovodstvo temelji se na priznavanju priljeva i odljeva gotovine, i stoga se rashodi i prihodi priznaju u trenutku plaćanja ili primitka. Glavne su prednosti jednostavnost i lakoća primjene, razumijevanja i provjere, koje političarima, rukovoditeljima, građanima i svim zainteresiranim stranama koje ne moraju imati specijalizirano računovodstveno znanje omogućuju da razumiju računovodstvene ili proračunske izvještaje. Gotovinsko računovodstvo je praktično i dovoljno u okolnostima u kojima prevladavaju gotovinske transakcije, tj. u nabavi roba i usluga i njihovoj neposrednoj potrošnji pri čemu ne nastaju druge značajne bezgotovinske transakcije ili ekonomski događaji (npr. stvaranje imovine). Međutim, subjekti javnog sektora većinom izvršavaju složene transakcije, zadužuju se, preuzimaju različite obaveze ili javne usluge, te posjeduju veliku imovinu i njome upravljaju. To zahtjeva složenije računovodstvene osnove i načela koji će omogućiti izradu finansijskih izvještaja s vjernim prikazom te procjenom i vrednovanjem dotičnih ekonomskih pojava u novčanom smislu.

Gotovinskim računovodstvom nije moguće procijeniti vrijednost imovine i obaveza tijekom vremena jer se bilježe samo gotovinske transakcije. Osim toga, u gotovinskom računovodstvu ne iskazuju se utrošeni troškovi i ostvareni prihodi određenog razdoblja (neovisno o postojanju novčanih tokova), i stoga ta vrsta računovodstva nije u potpunosti prikladna za procjenu ukupno ostvarenih prihoda subjekta.

U obračunskom računovodstvu, učinci transakcija i drugih događaja priznaju se u trenutku nastanka (a ne samo u trenutku primitka ili plaćanja novca ili novčanih ekvivalenta) i bilježe u računovodstvenoj evidenciji te iskazuju u finansijskim izvještajima razdoblja na koje se odnose. U obračunskom se računovodstvu također evidentiraju gotovinske transakcije, koje se prikazuju u izvještaju o novčanom

toku. Na taj način izvještaji temeljeni na obračunskom računovodstvu daju holistički pregled finansijskih rezultata i položaja subjekta.

Stoga primjenom obračunskog računovodstva ne izostaje zahtjev za prezentiranje informacija o gotovinskim transakcijama, ali su one obogaćene obračunskim informacijama s vidljivim rasponom bezgotovinskih transakcija i ekonomskih događaja tijekom vremena, što se ne može pratiti u gotovinskom računovodstvu.

U proteklih nekoliko desetljeća u okviru vala novog upravljanja javnim sektorom (NPM),² i uz poticaj međunarodnih organizacija (npr. Međunarodni monetarni fond, Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj [OECD] i Svjetska banka), kao i tijela za utvrđivanje standarda i profesionalnih računovodstvenih organizacija (Odbor za izradu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor [IPSASB] i Ovlašteni institut za javne financije i računovodstvo [CIPFA]), obračunsko se računovodstvo postupno uvodi u raznim zemljama i primjenjuje u više subjekata javnog sektora, posebice za potrebe izvještavanja.³

Glavni su razlozi prelaska s gotovinske na obračunsku računovodstvenu osnovu dodatne informacije koje postaju dostupne na temelju obračunskih podataka, kao i obračunski procesi koji podupiru finansijsku i operativnu učinkovitost subjekata javnog sektora. U suštini, obračunsko računovodstvo omogućuje bolje određivanje vladinog finansijskog stanja, jer ne pokriva samo odljeve i priljeve tijekom godine, nego i imovinu, obaveze i potraživanja. Osim toga, omogućuje razmatranje dugoročnih obaveza, kao i rezerviranja potrebna za pokriće rizika i troškova proizašlih iz poslovanja tijekom godine. Bolje je vrednovanje materijalne i nematerijalne imovine jer u skladu s načelima obračunskog računovodstva u obzir treba uzeti amortizaciju i deprecijaciju, kao i rezerviranja za buduće troškove održavanja. Cjelovitim procesima obračunskog računovodstva također treba utvrditi i procijeniti rizike objavljivanja potencijalnih obaveza koje se odnose na događaje i obaveze budućih razdoblja – to pak može potaknuti aktivno upravljanje rizicima u cilju izbjegavanja ili svođenja potencijalnih odljeva sredstava u budućim razdobljima na najmanju mjeru. Nadalje, moguće je vrednovati finansijsku imovinu (kao

² Prema Pollitt and Bouckaert (2011, str. 10), NPM je „doktrina koja omogućuje unaprjeđenje javnog sektora uvođenjem poslovnih pojmove, tehnika i vrijednosti“. Za analizu posljedica NPM-a na rad finansijskih stručnjaka, vidi Caperchione 2006.

³ Za analizu situacije u Europi i svijetu, vidi Brusca et al. 2015; Christiaens et al. 2015; Međunarodna federacija računovođa (IFAC)-CIPFA 2021.

što su potraživanja ili ulaganja u druge subjekte) na kraju godine uzimajući u obzir njezinu tržišnu vrijednost. Zbog veće preciznosti utvrđivanja imovine i obaveza, obračunskim se računovodstvom bolje definira neto imovina i prepoznaju trendovi razdoblja.

Troškovi i prihodi pripisuju se relevantnoj finansijskoj godini u trenutku nastanka, a ne povezanom novčanom toku. Ta vrsta priznavanja ne omogućuje samo mjerjenje količine resursa koju je subjekt potrošio u određenoj godini, nego i utvrđivanje ukupnih troškova izvršenih usluga, s detaljnim iznosima u sustavu upravljačkog računovodstva. Na taj način, obračunsko računovodstvo osigurava dostupnost relevantnih informacija, a rukovoditeljima i političarima omogućuje donošenje informiranih odluka (npr. treba li što proizvesti ili kupiti, kako odrediti cijene usluga itd.). Nadalje, na prihodovnoj strani, obračunsko računovodstvo također uključuje i prihode koji dolaze s obavezom pružanja usluga (npr. potpore na koje se primjenjuju određena ograničenja) ili nisu povezani s novčanim tokovima (npr. povećanje vrijednosti ulaganja). Osim toga, preciznija procjena ukupnih rezultata subjekata javnog sektora može potaknuti bolje razmišljanje o međugeneracijskoj jednakosti.⁴

Nesumnjivo je da postoje i određeni nedostaci u primjeni obračunskog računovodstva, koja zahtijeva bolje specifično poznavanje nacionalnih i međunarodnih

računovodstvenih principa i standarda. Zbog složenosti obračunskog računovodstva osnovne službe moraju odrediti odgovarajuće računovodstvene politike, donijeti razumne prosudbe i računovodstvene procjene (npr. u slučaju amortizacije), te odabratи prave metode mjerjenja i kriterije procjene, što za sobom povlači diskreciju, pogreške pa čak i manipulaciju. Drugim će službama možda trebati znanje o novim sustavima i procesima, kao i izobrazba, kako bi mogle razumjeti i protumačiti mnogo obilnije podatke dobivene obračunskim računovodstvom.

Cilj je ove studije pokazati koristi – i troškove – uvođenja obračunskog računovodstva u subjektima javnog sektora, imajući u vidu unutarnje i vanjske korisnike u pogledu donošenja odluka, odgovornosti i transparentnosti. Studija ukazuje na uvjete koji omogućuju uspješno uvođenje obračunskog računovodstva (**5. poglavljje i Dodatak 2.**), kao i na troškove koji iz toga proizlaze (**6. poglavljje**).

Ova se studija bavi općim pojmovima i načelima obračunskog računovodstva, a ne posebnim standardima, jer svaka zemlja može postaviti nacionalne principe, no ipak se oslanjati na Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSAS) kao zajedničku referentnu točku. Mnoge zemlje IPSAS-e primjenjuju direktno ili ih koriste kao osnovu za razvoj nacionalnih standarda.⁵

Tablica 1. Usporedba glavnih obilježja obračunske i gotovinske računovodstvene osnove

	Obračunska osnova	Gotovinska osnova
Principi i standardi	Nacionalni ili međunarodni računovodstveni principi i standardi.	Standardi temeljeni na gotovinskoj osnovi za evidentiranje priljeva i odljeva.
Vrste transakcija iskazane po obračunskoj osnovi	Sve ekonomske transakcije uključujući složene bezgotovinske transakcije i druge ekonomske događaje kao što su odgođene obaveze ili izvršenje ugovorenih obaveza, stvaranje i potrošnja resursa itd.	Samo gotovinska komponenta transakcija, bez odgođenih obaveza ili potrošnje, imovine ili obaveza.

⁴ Međugeneracijska jednakost princip je pravednosti među svim generacijama u korištenju i očuvanju novčanih i prirodnih resursa. Za detaljniju polemiku o uvođenju obračunskog računovodstva u organizacijama javnog sektora, vidi Burth and Hilgers 2014; Cavanagh et al. 2016; Christofzik 2019; Metcalfe and Sanderson 2020.

⁵ Vidi IFAC-CIPFA 2021.

	Obračunska osnova	Gotovinska osnova
Primjena	Složenija (zahtijeva specifično relevantno znanje, obrazovanje, standarde, IT sustave).	Jednostavnija.
Razumljivost	Zahtijeva razumijevanje primjene posebnih principa i ključnih standarda.	Jednostavnija jer uključuje samo gotovinske transakcije.
Usporedivost	Poboljšana kada se primjenjuje isti skup računovodstvenih standarda i izrađuju kvalitetni finansijski izvještaji.	Velika za osnovne elemente.
Prihodi	Iskazuju se u trenutku nastanka.	Iskazuju se u trenutku primitka sredstava.
Rashodi	Iskazuju se u trenutku korištenja sredstava ili kada se podudaraju s prihodima.	Iskazuju se u trenutku plaćanja sredstava.
Trošak usluga	Može se izračunati za svaki proizvod/proces.	Ograničeno na novčane tokove povezane sa svakom uslugom.
Potraživanja	Iskazuju se kao imovina.	Ne iskazuju se.
Obaveze prema dobavljačima	Iskazuju se kao obaveze u trenutku nastanka.	Ne iskazuju se.
Imovina	Vrednuje se prema trošku stjecanja umanjenom za amortizaciju, deprecijaciju i ispravak (umanjenje) vrijednosti ili prema sadašnjoj vrijednosti na kraju izvještajnog razdoblja.	Ne iskazuje se – obračunava se u trenutku plaćanja sredstava u vidu troška.
Obaveze	Iskazuju se i u pogledu mogućih događaja u budućim razdobljima (npr. rezerviranja).	Ne iskazuju se.
Neto imovina	Utvrđuje se kao razlika između ukupne imovine i ukupnih obaveza.	Ne iskazuje se.
Suficit ili deficit	Razlika između ostvarenih prihoda i nastalih rashoda u finansijskoj godini.	Ne može se procijeniti – samo razlika između gotovinskih salda, priljeva i odljeva.
Finansijski izvještaji	Izvještaj o finansijskom položaju – bilanca stanja; izvještaj o finansijskim rezultatima – račun dobiti i gubitka; izvještaj o promjenama neto imovine; izvještaj o novčanom toku; bilješke i objave.	Izvještaj o izvršenju proračuna.

2

OBRAČUNSKO RAČUNOVODSTVO I REFORME FINANCIJSKOG UPRAVLJANJA

Reforme računovodstva u javnom sektoru obično su dio šire modernizacije upravljanja javnim financijama, u cilju povećanja odgovornosti i učinkovitosti upravljanja javnim sektorom (Pollitt and Bouckaert 2011). Uvođenjem obračunskog računovodstva u okviru dotičnih reformi nastaju financijski izvještaji koji se mogu učiniti dostupnima javnosti i koristiti za unaprjeđenje procesa donošenja odluka (unutarnji korisnici) i povećanje odgovornosti (vanjski korisnici). Moderni modeli upravljanja javnim financijama zahtijevaju obračunsko računovodstvo, pod pretpostavkom da se njihovi ciljevi mogu potkrijepiti obračunskim informacijama (Carlin 2005).

U literaturi se mogu naći dokazi o važnim razlikama među zemljama po stupnju uspješnosti i postignuća reformi u korist novog upravljanja javnim sektorom u širem smislu, i obračunskog računovodstva u užem smislu, koje su opravdane različitim administrativnim, kulturnim i političkim kontekstima (Pollitt and Bouckaert 2011). Prednosti obračunskog računovodstva ovisit će o načinima njegova uvođenja (Pollitt and Bouckaert 2011). U literaturi postoji suglasnost o tome da uspješnost provedbe ovisi o završetku niza faza koje postupno napreduju i proširuju obuhvat reformi u cilju ostvarenja općih ciljeva i postizanja prednosti koje su s njima povezane (Cavanagh et al. 2017).

Obračunsko računovodstvo je alat za ostvarenje ciljeva reformi, ali nije samo sebi svrha. Da bi provedba bila uspješna, ova reforma mora biti dio šireg projekta, koji uključuje:

- ✖ Jasno definiranje ciljeva reforme i okvira za restrukturiranje operativnih aktivnosti i organizacije, unaprjeđenje sustava praćenja i reformu IT sustava u svrhu mijenjanja procesa i informacijskih tokova (primjerice, važno je popisati imovinu) (Metcalfe and Sanderson 2020; Svjetska banka PULSAR 2020a).
- ✖ Plan provedbe i smjernice za prijelaz s jedne računovodstvene osnove na drugu. Budući da je uvođenje obračunskog računovodstva vremenski zahtijevno, treba postupno unaprijediti kvalitetu, pravovremenost i relevantnost finansijskih informacija (Svjetska banka PULSAR 2021a). Dobra je praksa također odabrati subjekte za pilot projekte (Jorge et al. 2021).

- ✖ Usavršavanje i osposobljavanje stručnjaka, uključujući sastavljače finansijskih izvještaja i korisnike, posebice rukovoditelje, kreatore politika, makroekonomiste, fiskalne statističare i druge zainteresirane strane, u svrhu podizanja njihove svijesti o prednostima obračunskih podataka za donošenje odluka. To zahtijeva kulturološku promjenu u organizaciji i integriranje finansijskih informacija u procese donošenja odluka (Hepworth 2003). U procesu uvođenja promjena ključno je pridobiti podršku rukovoditelja i političara.
- ✖ Izmjene pravnog i administrativnog okvira, na način da se naglasak u procesu donošenja odluka i odgovornosti stavi na obračunske informacije. To nekim javnim upravama predstavlja problem, jer za proračun koriste gotovinsko računovodstvo, a za finansijske izvještaje obračunsko računovodstvo. Ako se za kontrolu zakonskih obaveza i praćenje subjekata i dalje bude koristilo gotovinsko računovodstvo, onda rukovoditelji i političari, budući da ih više zanima pravna problematika nego sadržaj i potencijalna vrijednost obračunskih podataka, neće pridati punu pažnju i važnost obračunskim računovodstvenim informacijama.

O tome će detaljnije biti riječ u **5. poglavlju**.

3

PREDNOSTI OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA – ZA KOGA I ZA ŠTO?

Literatura i praksa pokazuju sve veću primjenu obračunskog računovodstva. U ovom se poglavlju razmatraju prednosti uvođenja obračunskog računovodstva, a težište stavlja na postizanje širih ciljeva finansijskog upravljanja koji se ne odnose samo na izradu finansijskih izvještaja temeljem obračunske osnove i dostupnost obračunskih računovodstvenih informacija.

U računovodstvenoj literaturi i računovodstvenim konceptualnim okvirima postoji suglasnost o dvojakoj namjeni računovodstvenih informacija u javnom sektoru koje služe za potrebe:

- ✗ odgovornosti prema korisnicima i
- ✗ donošenja odluka (van Helden and Reichard 2019).

S normativnog gledišta, naglasak je na korisnicima i korištenju informacija. U konceptualnom okviru IPSASB-a (2014) ciljevi finansijskog izvještavanja definirani su strukturiranošću informacija, za koje je jasno vidljivo da nisu same sebi svrha. To je načelno jedan od problema u praksi. Težište se prečesto stavlja na dobivanje informacija, a ne na način njihova korištenja, misleći da je to krajnji cilj procesa, a ne tek prvi korak.



Obračunsko računovodstvo samo po sebi neće riješiti finansijske probleme, ali će na njih ukazati. Prednosti prelaska na obračunsko računovodstvo pokazat će se samo kada dođe do razumijevanja finansijskih problema i poduzimanja mjera da ih se riješi.

— Marios Hadjidamianou

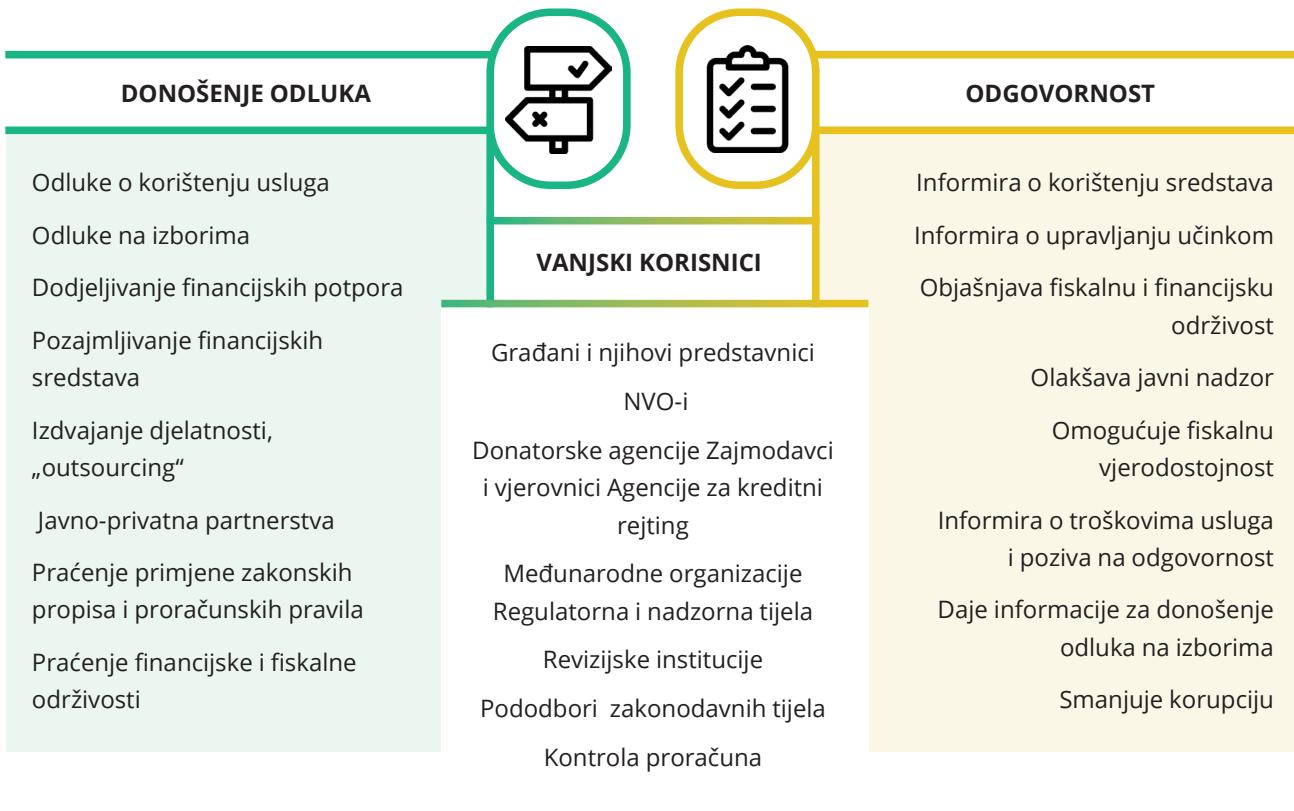


Premda konceptualni okvir IPSASB-a naglašava transparentnost prema građanima u finansijskom izvještavanju, za one koji se ne bave računovodstvom cijeloviti finansijski izvještaji možda neće biti lako razumljivi.

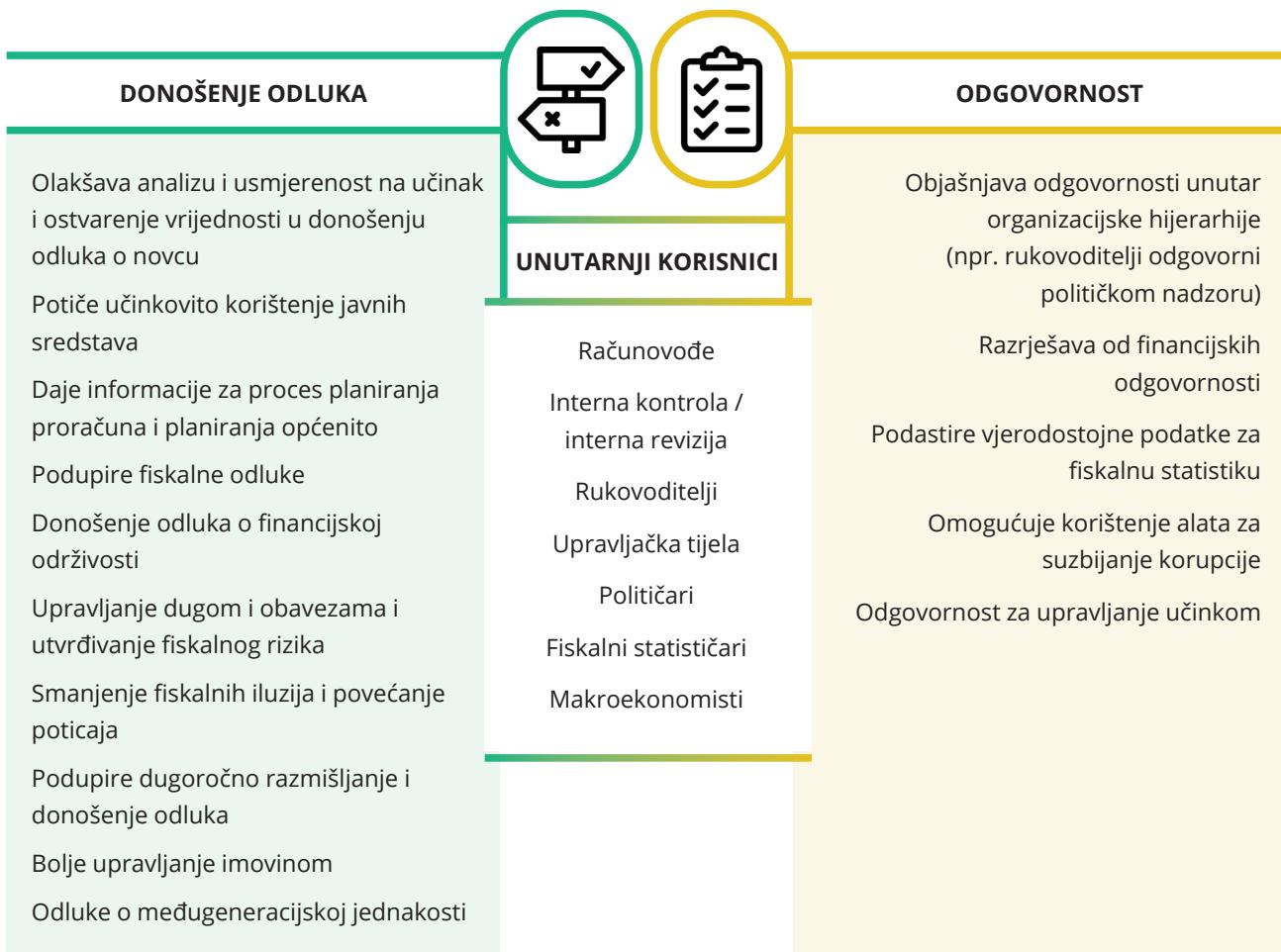
— Ian Carruthers

U skladu s IPSASB-om (2014, 13), „*cilj je finansijskog izvještavanja subjekata javnog sektora korisnicima dati korisne informacije o subjektu u svrhu odgovornosti i donošenja odluka*“. To zahtijeva da se definiraju korisnici finansijskih izvještaja. U skladu s konceptualnim okvirom, iz perspektive vanjskih korisnika, koja je opravdana javnom dostupnošću finansijskih izvještaja, korisnici su „*primatelji usluga i davatelji resursa*“. Radi se o građanima kao „*primarnim korisnicima*“, ali također i drugim korisnicima, kao što su donatorske agencije, zajmodavci ili međunarodne organizacije. Međutim, prepoznaje se i potencijalni interes drugih korisnika izvan primarne skupine: regulatornih i nadzornih tijela, sastavljača i korisnika makroekonomske statistike, revizijskih institucija, pododbora zakonodavnih tijela ili drugih upravljačkih tijela, središnjih agencija i kontrole proračuna, rukovodećih osoba u subjektima, agencija za kreditni rejting, kao i, u nekim slučajevima, kreditnih institucija. Premda je težište na vanjskim korisnicima, konceptualni okvir kao potencijalne korisnike također priznaje i unutarnje korisnike, tj. rukovoditelje i političare, koji su ključni donositelji odluka. Na **Slikama 1. i 2.** sažeto su prikazane prednosti obračunskog računovodstva za potencijalne korisnike, koji su podijeljeni na unutarnje i vanjske korisnike.

Slika 1. Prednosti obračunskog računovodstva za vanjske korisnike



Slika 2. Prednosti obračunskog računovodstva za unutarnje korisnike



3.1 Analiza prednosti u praksi: Pregled literature

U **Tablici 2.** sažeto je prikazan pregled literature, koja ukazuje na načelno pozitivne strane. Prednosti su podijeljene na dva glavna cilja finansijskog izvještavanja: odgovornost i donošenje odluka.

Međutim, u literaturi postoji polemika o prednostima i postignućima obračunskog računovodstva u praksi, posebice u pokušaju definiranja korisnika informacija i stupnju njihove korisnosti (van Helden and Reichard 2019).

Većina se empirijskih studija bavi unutarnjim korisnicima, smatrajući da je njihovo znanje o finansijskom izvještavanju veće, ali ponekad se postavlja pitanje o vanjskim korisnicima, uglavnom s gledišta odgovornosti. Budući da nema toliko studija o vanjskim korisnicima, njihovu perspektivu sagledava samo ograničen broj radova.



Prednosti obračunskog računovodstva dolaze do izražaja s njegovim korištenjem.

— Bernhard Schatz

Korištenje obračunskih računovodstvenih informacija dovodi do raznolikih i proturječnih rezultata, ovisno o pojedinoj zemlji. Premda većina istraživanja ide u prilog koristima i prednostima, ima također istraživanja koja osporavaju primjerenost obračunskih računovodstvenih sustava iz privatnog sektora u javnom sektoru. Zaključci i nalazi dotičnih istraživanja mogu ovisiti i o vremenu provedbe istraživanja. Neki negativniji stavovi upućuju na složenost informacija, koje neke korisnici ne razumiju ili nisu bitne za proračunsko izvještavanje, ili se pak ne koriste u polemikama o razvoju. Međutim, važno je primijetiti da sklonost prema boljem uviđanju prednosti obračunskog računovodstva raste tijekom vremena, u uznapredovaloj fazi reforme, kada korisnici steknu neka iskustva (Jagalla et al. 2011).



Treba pojednostaviti informacije za građane, ne samo zbog informiranja birača nego i zbog legitimnosti. Građani moraju razumjeti tko je najbolji politički kandidat za upravljanje finansijskim resursima, osiguravanje boljih usluga i postizanje finansijske održivosti.

— Luis Viana

Tablica 2. Prednosti obračunskog računovodstva u skladu s pregledom literature

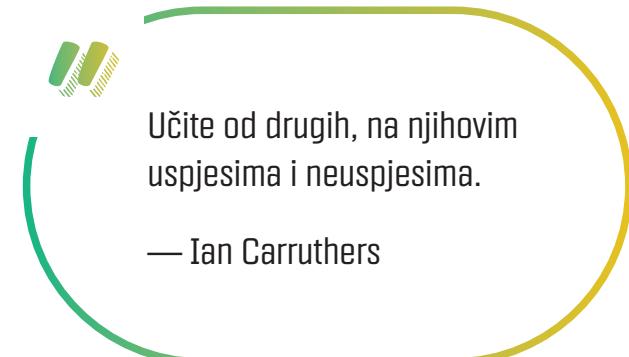
Zemlja / razina vlasti	Metoda analize / autor	Analizirani korisnici	Prednosti za donošenje odluka	Prednosti za odgovornost
Australija – savezna, državna i teritorijalna razina vlasti	Survey – Kober et al. (2010)	Vladini dužnosnici odgovorni za računovodstvo i planiranje proračuna (vanjski korisnici). Financijski direktori (sastavljači). Rukovoditelji (unutarnji korisnici).	Procjena učinka ministarstva i programa. Upravljanje imovinom i obavezama. Odluke o dodjeli resursa. Odluke o stjecanju imovine. Određivanje troškova roba/usluga.	Razrješenje od obaveza odgovornosti. Informiranje o trošku roba i usluga.
Njemačke savezne države	Intervjui – Jagalla et al. (2011)	Računovodstveni službenici, rukovoditelji, političari i revizori.	Poboljšano upravljanje troškovima. Upravljanje imovinom i dugom. Promjene mentalnog sklopa (težište na rezultatima).	Povećana transparentnost troškova. Odgovornost za upravljanje imovinom i obavezama.
Rumunjska – administracije u javnom sektoru	Studija o nastalim obračun-skim informacijama – Deaconu et al. (2011)	Opća procjena posljedica.	Daje informacije o imovini, obavezama, troškovima i prihodima, korisne za rukovodstvo.	Daje osnovne informacije o imovini, obavezama, troškovima i prihodima, korisne za potrebe odgovornosti.
Grčke općine	Anketa – Cohen et al. (2013)	Službenici finansijskih odjela.	Daje informacije koje omogućuju racionalizaciju organizacijskih postupaka. Poboljšava mjerjenje učinkovitosti.	Daje informacije o odgovornosti za raspodjelu resursa i legitimnosti organizacijskih postupaka.
Njemački gradovi i županije	Anketa – Burth and Hilgers (2014)	Financijski direktori (rizničari).	Povećana međugeneracijska jednakost. Povećane upravljačke sposobnosti.	Povećana transparentnost.

Zemlja / razina vlasti	Metoda analize / autor	Analizirani korisinci	Prednosti za donošenje odluka	Prednosti za odgovornost
Novi Zeland – javne uprave iz nekoliko podsektora	Anketa – Laswad and Redmayne (2015)	Glavni direktori, finansijski direktori i drugi koji se bave financijama.	Korisne informacije za planiranje i izradu projekcija, analizu trendova i proračuna, te oblikovanje fiskalnih politika.	
Lokalne razine vlasti u Njemačkoj	Analiza troškovne učinkovitosti – Lampe et al. (2015)	Opća procjena posljedica.	Povećana učinkovitost.	
Švicarski kantoni	Polustrukturirani intervjuji – Fuchs et al. (2017)	Računovodstveni savjetnici i dužnosnici iz riznice. Agencija za kreditni rejting (Moody's).	Korisne informacije za odluke o fiskalnoj politici. Upravljanje dugom. Upravljanje finansijskom održivošću. Upravljanje i planiranje imovine i resursa.	Korištenje informacija u raspravama o fiskalnim politikama.
34 zemalja OECD-a – administracije u javnom sektoru	Anketa – OECD/IFAC (2017)	Stručnjaci i ministarstva financija dotičnih zemalja.	Oblikovanje novih postupaka i IT sustava koji olakšavaju kontrolu i praćenje poslovanja.	Povećana odgovornost i transparentnost.
9 zemalja – administracije u javnom sektoru	Okrugli stolovi i polustrukturirani intervjuji – Metcalfe and Sanderson (2020)	Međunarodni stručnjaci za računovodstvo u javnom sektoru.	Ostvarenje vrijednosti za novac i donošenje finansijski održivih odluka, dobro upravljanje imovinom i evidentiranje zaostataka u održavanju, upravljanje obavezama i utvrđivanje fiskalnih rizika, poticanje dugoročnog razmišljanja, integriranje upravljanja učinkom, unaprjeđenje izrade srednjoročnih projekcija i planiranja, poticanje učinkovitog upravljanja projektima u vladinom sektoru.	Transparentnost i olakšavanje javnog nadzora, fiskalne vjerodostojnosti, smanjenje fiskalnih zabluda i koruptivnih inicijativa.

Zemlja / razina vlasti	Metoda analize / autor	Analizirani korisinci	Prednosti za donošenje odluka	Prednosti za odgovornost
Portugal – lokalna razina vlasti	Anketa – Gomes et al. (2021)	Financijski direktori.	Planiranje i upravljačka kontrola. Mjerenje i procjena učinka i strateških odluka.	Za obavještavanje korisnika o korištenju resursa.
Španjolska – središnja, državna i lokalna razina vlasti	Anketa – Brusca et al. (2021)	Financijski direktori i revizori.	Planiranje i upravljačka kontrola. Mjerenje i procjena učinka.	Izvještavanje korisnika o rukovoditeljima. Odgovornost za fiskalnu disciplinu.
Nizozemska i Italija – dva projekta koje su razvile javne uprave u dotičnim zemljama	Objave u medijima, zapisnici sa sastanaka, intervjuji – van Helden et al. (2021)	Ključni akteri u razvoju projekata.		Informacije koristili financijski vjerovnici za odluke o potporama za projekt. Korištenje informacija za pravdanje projekata.
Savezna razina vlasti u Maleziji	Anketa – Ismail (2022)	Računovođe na saveznoj razini vlasti u Maleziji.	Pomoć ministarstvima u upravljanju imovinom i obvezama, procjeni njihovih potreba za novčanim tokovima i odlukama o raspodjeli resursa.	

3.2 Analiza prednosti u praksi: Primjeri zemalja

Za one koji su spremni provoditi reforme korisno je učiti iz iskustava drugih zemalja, posebice onih koje su im slične po veličini, administrativnom sustavu ili računovodstvenoj tradiciji, kako bi bolje razumjeli njihove uspjehe i bolje se pripremili za moguće izazove.



Za ovu su studiju intervjuirani javni dužnosnici iz Cipra, Grčke, Francuske i Portugala te pobornici obračunskog računovodstva. Te su zemlje odabrane jer se veličinom mogu usporediti sa zemljama članicama PULSAR programa, a sve su uvele ili su u postupku uvođenja obračunskog računovodstva za subjekte javnog sektora u 1962., a Portugal u 1997. Grčka i Cipar su u toku prelaska na obračunsko računovodstvo na razini središnje države. Sve navedene zemlje imaju zajedničku poruku da je reforma moguća i da može donijeti mnogo prednosti, koje, međutim, ne treba uzimati zdravo za gotovo jer

zahtijevaju trud i predanost mnogih uključenih strana. Važno je naglasiti da su svi sugovornici suglasni da je za ostvarenje konkretnih prednosti nužno koristiti obračunske podatke u praksi.

U Prilogu 1. sažeto su prikazane prednosti proizašle iz intervjuja s predstvincima prethodno navedenih zemalja.

U primjerima koji slijede u nastavku konkretno su navedene prednosti prelaska na obračunsko računovodstvo.

PRILOG 1

Praktična saznanja: Prednosti obračunskog računovodstva

- ✗ Obračunsko računovodstvo donosi točne, pouzdane, pravovremene i potpune informacije o imovini i obavezama javnog sektora. Prvi se put evidentiraju i priznaju bezgotovinske transakcije.
- ✗ Obračunsko računovodstvo omogućuje unapređenja u finansijskom upravljanju jer disciplinira rukovoditelje i uvodi stroge kontrole, kao i odgovornost.
- ✗ Obračunsko računovodstvo potiče bolju raspodjelu i korištenje javnih resursa, posebice dugotrajne imovine za bolje pružanje usluga i unapređenje upravljanja imovinom u cjelini.
- ✗ Obračunsko računovodstvo poboljšava izvještavanje, jer postoje kočnice i kontrole (engl. „checks and balances“).
- ✗ Zahvaljujući obračunskom računovodstvu, revizijske i nadzorne institucije imaju bolje informacije za obavljanje ciljanih i učinkovitijih kontrola i revizije.
- ✗ Obračunsko računovodstvo omogućuje predviđanje dugoročnih učinaka planova, aktivnosti i rizika, prezentiranje ekonomske suštine transakcija, kao i učinaka različitih mogućnosti, te potiče političare da ih uzmu u obzir.
- ✗ U obračunskom se računovodstvu prepoznaju i objavljaju rizici koji proizlaze iz finansijskih instrumenata, potencijalnih obaveza, stranih valuta, klimatskih promjena i javno-privatnih partnerstava. Jasnije se može izračunati ispravak (umanjenje) vrijednosti finansijske imovine (npr. potraživanja) i procjena troškova finansijskih strategija uz korištenje finansijskih instrumenata.
- ✗ Obračunsko računovodstvo potiče međugeneracijsku jednakost, jer omogućuje bolje razumijevanje načina na koji javni sektor treba biti organiziran. Primjerice, krediti za stvaranje imovine ne bi trebali trajati dulje od vijeka trajanja same imovine.
- ✗ Obračunsko računovodstvo daje bolje informacije o troškovima.
- ✗ IT također omogućuje stvaranje pouzdanijih nacionalnih računovodstvenih podataka za potrebe fiskalne statistike. Uz pomoć obračunskog računovodstva lakše je komunicirati o unapređenjima u vođenju finansijskih poslova s Eurostatom i Europskom unijom (EU), te postići sukladnost s propisima i fiskalnim pravilima EU-a.
- ✗ Obračunsko računovodstvo ima različite prednosti za različite korisnike. Naglasak koji će se staviti na informacije objavljene u izvještajima ovisi o njihovoj ulozi i odgovornostima korisnika, vrsti traženih informacija, kao i o okolnostima (npr. koronavirusna bolest (COVID-19), finansijska kriza). Prednosti stoga ovise o perspektivi korisnika.



Primjer 1.

Cipar

Marios Hadjidamianou

Informacije o školskoj infrastrukturi za potrebe donošenja odluka

U okviru postupaka provedenih u prelasku na obračunsko računovodstvo poduzeto je utvrđivanje, evidentiranje i mjerjenje vrijednosti svih građevina javne namjene, uključujući urede, škole i slične građevine. Ministarstvo obrazovanja ukinulo je stare i nepotpune registre koje je koristilo za školsku infrastrukturu i uvelo novi registar koji je nastao u ovoj reformi. Novi elektronički registar dugotrajne materijalne imovine uključuje točnu lokaciju, sve specifikacije, godinu izgradnje, veličinu, pa čak i fotografije dotične imovine. Ministarstvo se novi registar nuda koristiti u svakodnevnom upravljanju školama, uključujući za:

- a. Utvrđivanje potreba za održavanjem građevina (postojećih i u pripremi).
- b. Unaprjeđenje planiranja opreme potrebne u svim školama.
- c. Učinkovitije korištenje površina unutar škola, koje se ne koriste u potpunosti.
- d. Učinkovitije raspoređivanje učenika po različitim školama koje ih imaju premalo ili previše.
- e. Bolje korištenje školskih zgrada, posebice onih koje imaju samo nekolicinu učenika u ruralnim područjima. Već je ispitano mogu li se neke zgrade koristiti kao muzeji ili uredi lokalnih vlasti, pa čak i kao kulturni centri.



Primjer 2.

Cipar

Marios Hadjidamianou

Računovodstveno evidentiranje i praćenje potpora dodijeljenih za posebnu namjenu

Temeljem novousvojene računovodstvene politike o potporama, ako vlada subjektu ili pojedincu dodijeli potporu za posebnu namjenu, u bilanci stanja dotični subjekti ili pojedinci vode se pod „potraživanjima”, dok ne ispune svoju obavezu, tj. dok ne provjerimo da su sredstva utrošena za namjenu za koju su dodijeljena. Na taj način, vodimo računovodstvenu evidenciju u

stvarnom vremenu o stvarnoj provedbi vladinih politika putem dodijeljenih potpora. U protivnome, vlada će od subjekata ili pojedinaca koji ne ispune svoje obaveze zatražiti povrat sredstava. Na taj način osiguravamo primjерeno i učinkovito korištenje javnih sredstava (u ovom slučaju potpora) u skladu s vladinim politikama.

Primjer 3.

Grčka
Dimitrios Paliouras

Informacije o obavezama nastalim po dugoročnim kreditima za potrebe odgovornosti i planiranja

Temeljem Glavnog ugovora o instrumentu finansijske pomoći (2012.) između Europskog fonda za finansijsku stabilnost (EFSF) i Helenske Republike kao države članice korisnice, u okviru drugog paketa finansijske pomoći Grčkoj, EFSF je Grčkoj isplatio tranše kredita s rokom dospjeća 10 godina. Većina tranši uključivala je kamate, koje su dospjevale na naplatu po dospjeću uplate na kraju razdoblja otplate. Uz pomoć obračunskog računovodstva svake smo godine priznavali našu akumuliranu obavezu (odgađali smo akumulirani iznos kamata koji se plaćao s amortizacijom na kraju razdoblja otplate kredita), što nam je pomoglo u pogledu točnog

izvještavanja i odgovornosti. Da nismo imali obračunsko računovodstvo, ne bismo imali nikakve informacije o toj obavezi i na kraju životnog vijeka finansijskog instrumenta odjednom bismo se suočili s obavezom koja bi vjerojatno poremetila naše planove.

Napomena: EFSF su uspostavile države članice euro područja kao privremeni mehanizam rješavanja krize u lipnju/junu 2010. U okviru EFSF-a, finansijska je pomoć dodijeljena Irskoj, Portugalu i Grčkoj. Ta se zadaća naknadno obavljala samo putem Europskog stabilizacijskog mehanizma.

Primjer 4.

Grčka
Dimitrios Paliouras

Procjena ispravka (umanjenja) vrijednosti potraživanja po nadoknadivoj vrijednosti

Za potrebe finansijskog izvještavanja na temelju obračunskog računovodstva, potraživanja u nominalnoj vrijednosti od 105 milijardi eura morali smo mjeriti po nadoknadivoj vrijednosti, tj. iznosu za koji smo razumno očekivali da će biti naplaćen. Na datum izvještavanja izračunan je ispravak (umanjenje) vrijednosti potraživanja, radi usklađenja s iznosom za koji se razumno očekivalo da će biti naplaćen. Pri procjeni nadoknadive vrijednosti, primijenjena je nova

politika kako bi se ispravak (umanjenje) vrijednosti tih potraživanja izračunao na osnovi promjenjivog prosjeka stopa naplate u proteklih pet izvještajnih razdoblja. Rezultat primjene te politike bio je ogroman iznos ispravljenе (umanjene) vrijednosti, 101 milijarda eura. Stoga su nam principi obračunskog računovodstva pomogli da u našim finansijskim izvještajima objavimo pravu i fer vrijednost potraživanja.

4

PODVOJENA ULOGA TRANSPARENTNOSTI

Promjene u našem društvu, i sve veća uloga dodijeljena građanima kao koproducentima javnih usluga,⁶ donose nove zahtjeve za odgovornost. Javnost očekuje da vlada bude transparentnija (i otvorenija). Građani su korisnici, koji žele razumjeti „kamo ide novac“ i održavajući političari svoja prethodno dana obećanja. Subjekti javnog sektora moraju osigurati dostupne finansijske i nefinansijske informacije o načinima korištenja javnih sredstava i ostvarenim rezultatima, ponajprije za potrebe povećanja količine i kvalitete javnih usluga. Uz pomoć informacijsko-komunikacijskih tehnologija subjekti javnog sektora mogu ispuniti potrebe za informacijama,

⁶ Građani se mogu smatrati koproducentima javnih usluga kada daju temeljite i sistematiche prijedloge za stvaranje i upravljanje javnim uslugama.

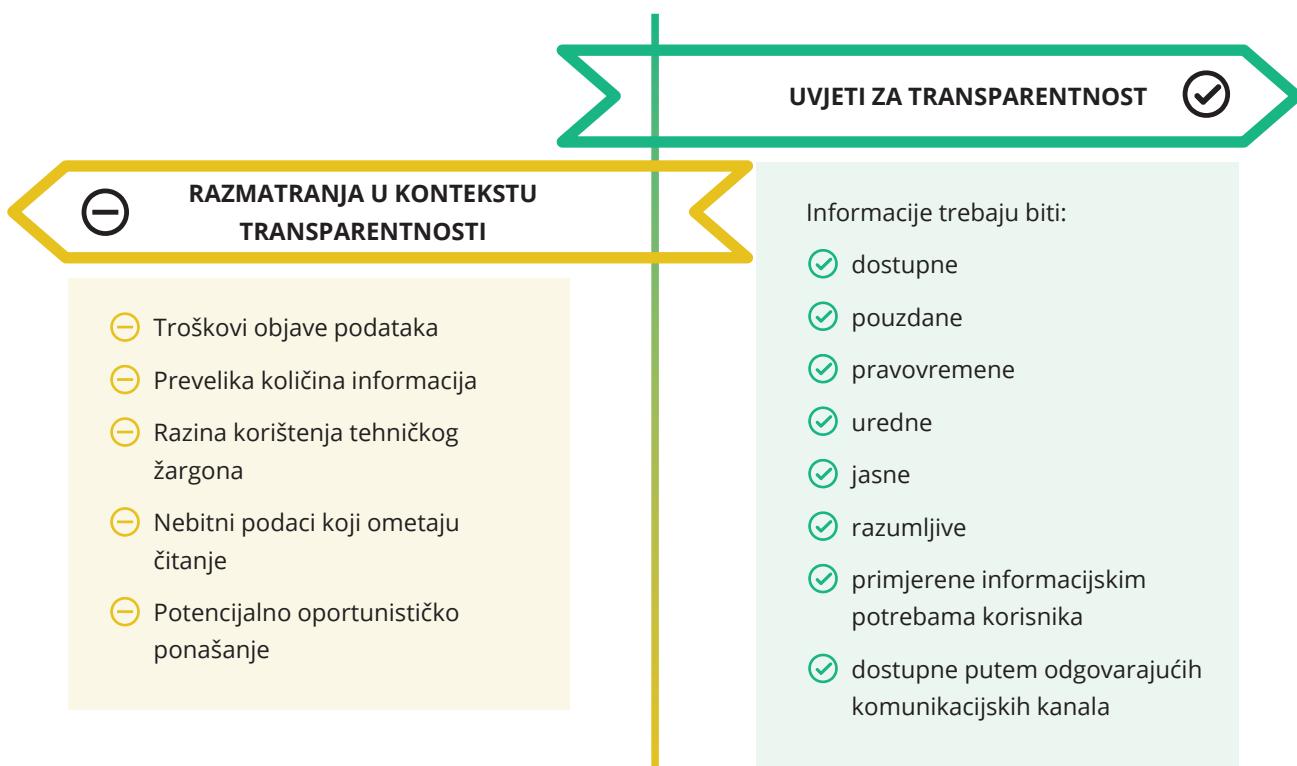
u skladu sa stupovima upravljanja javnim financijama.⁷ U tu svrhu, važno je utvrditi „način“ na koji informacije treba objavljivati i „koliko“ informacija treba dati.

Povećana odgovornost i transparentnost glavne su prednosti primjene sustava temeljenih na obračunskom računovodstvu. Točniji je izračun troškova provedbe vladinih programa i izvršenih usluga, a građani i drugi vanjski korisnici imaju mogućnost procijeniti u kojoj su mjeri ostvareni zahtjevi u pogledu učinkovitosti, te može li subjekt ispuniti svoje kratkoročne i dugoročne finansijske obaveze. Naravno, za potrebe odgovornosti, finansijski podaci moraju biti pouzdani i dostavljeni na uredan i jasan način. Važno je imati na umu da veća transparentnost može potaknuti oportunističko ponašanje rukovoditelja i političara. Primjerice, rukovoditelji mogu selektivno koristiti ili upravljati pokazateljima učinka kako bi zatražili veće plaće i bonuse ili dobili veće proračune. Politička oporba informacije može koristiti za kritiziranje ili utjecanje na

javno mnjenje naglašavanjem „osjetljivih“ tema. Ti se problemi mogu riješiti jedino edukacijom i podizanjem svijesti raznih korisnika obračunskih finansijskih informacija.

Svaki subjekt mora naći pravi kompromis između transparentnosti i troška davanja informacija, kao i ravnotežu između objavljivanja korisnih informacija i prevelike količine informacija. Odabir informacija zahtjeva sagledavanje raznih potreba unutarnjih i vanjskih korisnika. Cilj je pružiti pouzdane informacije i izbjegći preveliku količinu informacija koja bi mogla djelovati kontraproduktivno, npr. naglasak staviti na nebitne podatke ili uvrstiti previše internih i tehničkih informacija zbog kojih će korisnici prestati čitati. Međutim, ta dvojba nije svojstvena samo javnom sektoru. Privatni sektor suočava se sa sličnim izazovima kako bi smanjio prekomjerne i nebitne standardne finansijske informacije i objave, koje korisnicima otežavaju razumijevanje važnih, vrijednih i bitnih računovodstvenih informacija.

Slika 3. Podvojena uloga transparentnosti



⁷ U pravilu, upravljanje javnim financijama počiva na sljedećim stupovima: pouzdanost proračuna, transparentnost javnih financija, upravljanje imovinom i obvezama, fiskalna strategija i planiranje proračuna temeljem politika, predvidljivost i kontrola izvršenja proračuna, računovodstvo i izvještavanje, vanjski nadzor i revizija. Vidi okvir programa za javne rashode i finansijsku odgovornost (PEFA) 2016.

Ova dvojba oko transparentnosti zahtjeva dizajniranje informacijskih sustava u subjektima javnog sektora koji će omogućiti izradu izvještaja i pristup svakoj kategoriji korisnika njima bitnim informacijama. Postaje nužno koristiti komunikacijske alate koji odgovaraju informacijskim potrebama svih zainteresiranih strana i komunikacijske kanale koji će osigurati dopiranje bitnih informacija do pravih korisničkih skupina. Ta je potreba sadržana u nizu kvalitativnih obilježja finansijskog izvještavanja koje je definirao glavni Odbor za izradu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSASB) u skladu s kojima izvještajni subjekti moraju pružiti računovodstvene podatke koji će ispuniti potrebe u pogledu odgovornosti i donošenja odluka.⁸ Na taj način, najviši rukovoditelji odgovorni za računovodstvene podatke težište u objavama moraju staviti na ključne finansijske informacije i ključne pokazatelje učinka.

Nedavno se pojavio trend izrade posebnih izvještaja za građane (npr. popularizacija izvještaja pomoći priča i grafičkih tehnika), koji trebaju biti razumljiviji i ispuniti njihove informacijske potrebe, a onda građani mogu sami odlučiti hoće li izvještaje podrobnije proučiti uz pomoć IT alata. To je prednost ovog sustava, jer obračunsko računovodstvo omogućuje izradu razumljivijih, ali istovremeno i potpunijih, finansijskih izvještaja za građane.

U **Prilogu 2.** sažeto su prikazani izazovi u pogledu obračunskog računovodstva i transparentnosti koje su sugovornici u intervjuima izdvojili za ovu studiju.

PRILOG 2

Praktična saznanja: Obračunsko računovodstvo i transparentnost

- ✗ Finansijske izvještaje treba pojednostaviti, učiniti „popularnijima“ i na učinkovit način predstaviti građanima. Onda će im informacije postati korisne, a oni uvjereni u nužnost reforme. To zahtijeva dijalog i savjetovanje s korisnicima.
- ✗ Što su građani bolje informirani, to je veća jednakost i pravednost u zemlji. Građani postaju odgovorniji, i stoga se brinu za budućnost i međugeneracijsku jednakost, a istovremeno vladu mogu prozvati zbog odgovornosti za njezine postupke.
- ✗ Novinari (masovni mediji) mogu odigrati ulogu posrednika te građanima prevesti i protumačiti računovodstvene iznose.
- ✗ Treba pripaziti na prevelike količine informacija. Računovođe trebaju procijeniti: ne moraju svi znati sve detalje. Javni se nadzor treba baviti najvažnijim pitanjima.
- ✗ Standardne finansijske i druge izvještaje treba grafički obraditi i učiniti dostupnima na mrežnim stranicama.
- ✗ Cjelovito je objavljivanje posebice teško kada su obaveze veće od imovine, pa vlada izvještava o negativnoj neto vrijednosti. Građanima i drugim korisnicima treba pomoći protumačiti što to znači i koje posljedice za sobom povlači. U biti, negativna neto vrijednost ne znači isto što i u privatnom sektoru (tj. finansijske teškoće), a ni nužno loše finansijsko stanje subjekta javnog sektora. Negativna vrijednost, primjerice, može biti posljedica ne uzimanja u obzir nekih kategorija imovine.
- ✗ Povećana transparentnost cjelovitih finansijskih izvještaja na temelju obračunskog računovodstva pomaže objaviti informacije koje su nepovoljne i neugodne za političare, koji trebaju snositi odgovornost za rezultate svojih odluka u skladu s učinkovitim mehanizmima odgovornosti. Razina finansijske pismenosti političara utječe na njihovo razumijevanje posljedica vlastitih odluka i postupaka, što će se također odraziti na obračunske računovodstvene informacije, posebice u dugoročnom smislu.

⁸ U konceptualnom okviru IPSASB-a (2014) definirana su sljedeća kvalitativna obilježja: bitnost, vjerno prikazivanje, razumljivost, pravovremenost, usporedivost, provjerljivost, značajnost, koristi i troškovi, te uravnoteženost između navedenih obilježja.

5

UVJETI KOJI OMOGUĆUJU UVOĐENJE OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA

Uvođenje obračunskog računovodstva u javnom sektoru ovisi o nizu parametara, koji mogu biti pozitivni i olakšati provedbu reforme ili je otežati pa ih nazivamo preprekama. Ako pozitivnih uvjeta nema, to obično znači da ima prepreka. U suštini, radi se o gradivnim blokovima potrebnima za uspješnu provedbu računovodstvene reforme, kojih mora biti u dovoljnim količinama i kapacitetima u potrebnom rasponu vremena, jer su reforme dugotrajan pothvat.





Reforma obračunskog računovodstva nije utrka na lake staze. Stalno ćete morati micati prepreke.

— Dimitrios Paliouras



Prelazak na obračunsko računovodstvo zahtjeva ulaganja zbog dobrobiti zemlje. Političari će dobiti odgovarajuće i sveobuhvatne financijske informacije za donošenje boljih odluka i bolje rukovodstvo u vlasti. Zemlja koja želi biti dio modernog svijeta mora imati obračunsko računovodstvo.

— Marios Hadjidamianou

Uvjeti koji omogućuju uvođenje obračunskog računovodstva mogu se podijeliti na tehničke i netehničke, unutarnje i vanjske,⁹ ali ključno je imati opću volju za ostvarenje promjena. Literatura predlaže nekoliko pokretača uspješnog uvođenja obračunskog računovodstva (vidi **Sliku 4.** i **Dodatak 2.**)**.** Reforma je značajna promjena za javnu upravu u kojoj obično prevladava planiranje proračuna i gotovinsko računovodstvo. Ta promjena može izazvati nevoljkost i otpor jer ugrožava ugodu i poznatost koje donosi *status quo*. Neki neće biti spremni napustiti svoju zonu ugode. Ključno je pozabaviti se ponašanjem i stavovima svih uključenih strana, bez obzira rade li na stvaranju računovodstvenih informacija ili ih koriste u donošenju odluka i mjerenu učinka. Stoga se ponašanje može pojaviti kao posebna prepreka, povrh drugih problema u reformi koji se tiču čelništva, upravljanja projektom, i resursa, koju neće biti lako premostiti.

Politička podrška i odgovornost za reformu imaju ključnu ulogu. Uspješne reforme zahtijevaju dobro osmišljen i vođen plan te visoku razinu čelništva koje će usmjeriti potrebne ljudske i financijske resurse, mobilizirati i motivirati sve strane uključene u provedbu, te se posvetiti rješavanju izazova i prepreka.¹⁰

Izazovi koje donosi reforma računovodstva u javnom sektoru mogu se podijeliti u deset skupina. Primjećujući njihovu uzajamnu povezanost, Gourfinkel (2021) ih je razvrstao na sljedeći način: (1) politička podrška i spremnost ključnih sudionika za pokretanje i provedbu reforme; (2) dogovor o strategiji reforme i izvedivom vremenskom okviru provedbe; (3) uspostavljanje odgovarajućih mehanizama za koordinaciju i upravljanje reformom; (4) dostupnost

potrebnih resursa, uključujući financijske i ljudske resurse; (5) izmjene pravnih i regulatornih okvira; (6) definiranje strukture novog računovodstvenog sustava u javnom sektoru; (7) definiranje mehanizama za upravljanje i ublažavanje rizika; (8) razvoj strategije za upravljanje promjenama i jačanje kapaciteta; (9) integriranost između raznih funkcija upravljanja javnim financijama i nadgradnje postojećih integriranih informacijskih sustava financijskog upravljanja ili razvoj novog sustava; (10) uspostavljanje mehanizama za praćenje i vrednovanje.

Uvjeti koji omogućuju uvođenje obračunskog računovodstva mogu se svrstati oko tri prepletene okosnice: 1) postavljanje ciljeva i procesi, 2) ljudski kapital i 3) tehnički alati (vidi **Sliku 4.** i **Dodatak 2.**). Njihovi su uzajamni odnosi prikazani na **Slici 5.**, koja jasno pokazuje da su tri elementa pod nazivnikom „postavljanje ciljeva i procesi“ uzajamno povezana i da nijedan plan provedbe ne može uspjeti bez odgovarajućeg ljudskog kapitala (tj. znanja i sposobnosti zaposlenika i stručnjaka) i dostupnih adekvatnih alata, kao što su IT sustavi financijskog upravljanja, primjerenog kontnog/računskog plana/kontnog okvira, te niza sveobuhvatnih računovodstvenih standarda i politika za njihovu provedbu.

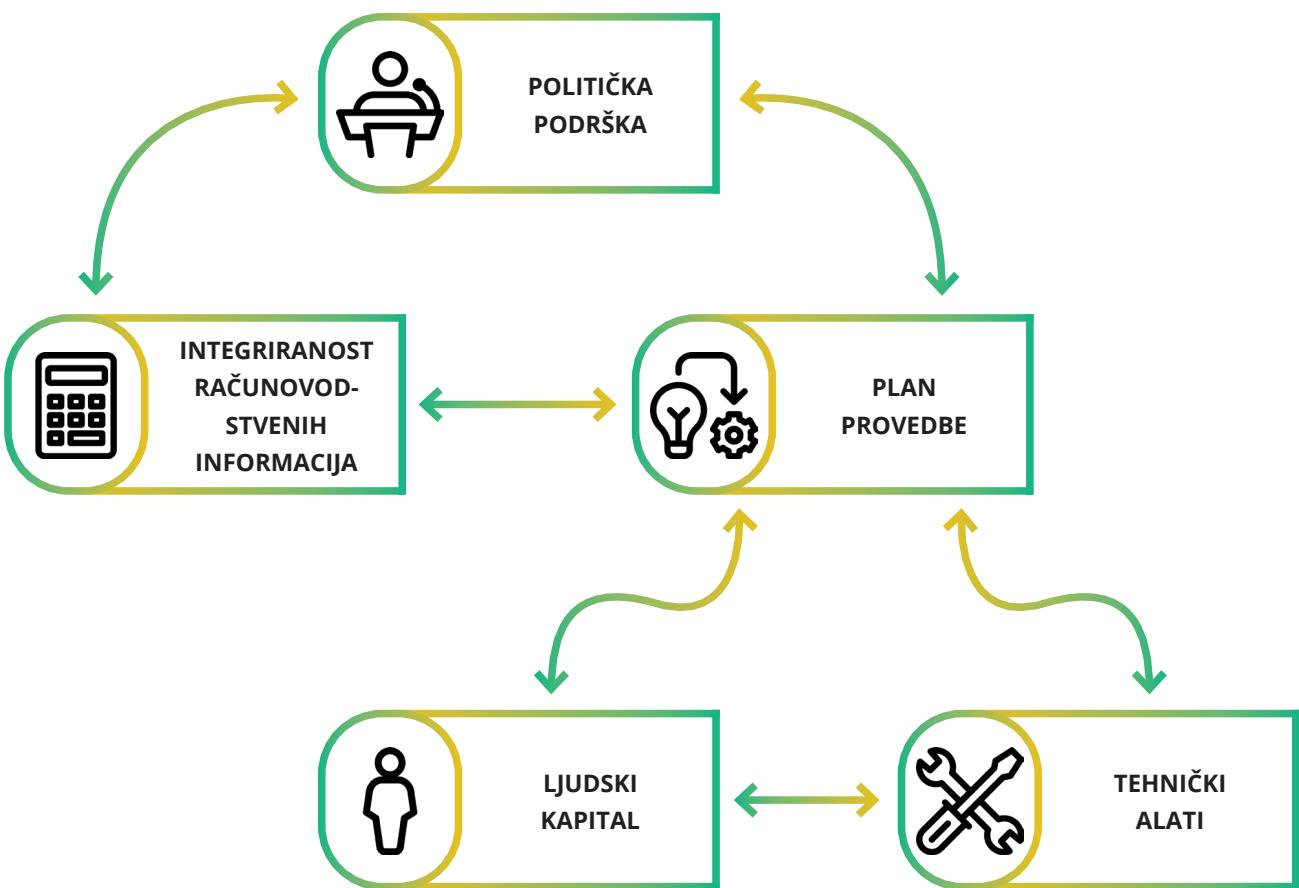
⁹ Svjetska banka, PULSAR 2021a, str. 9–10.

¹⁰ Ibid.

Slika 4. Uvjeti koji omogućuju uvođenje obračunskog računovodstva



Slika 5. Interakcije među uvjetima koji omogućuju uvođenje obračunskog računovodstva



PRILOG 3

Praktična saznanja: Uvjeti koji omogućuju uvođenje obračunskog računovodstva

Sugovornicima u intervjuima postavljeno je pitanje o potrebnim uvjetima koji omogućuju uspješno uvođenje obračunskog računovodstva. U nastavku su sažeto prikazana njihova stajališta na temelju njihovih iskustava.

- ✗ Preduvjet uspješnosti političke reforme je politička podrška, posebice ministarstva financija, koja osigurava ljudske resurse i druge resurse potrebne za reformu.
- ✗ Apsolutno je neophodno imati tim kvalificiranih ljudi koji će biti posvećeni reformi i imati viziju. Reforma iziskuje vrlo dobro upravljanje projektom i jasan plan.
- ✗ Računovodstvena terminologija je važna, ali ne razumiju svi računovodstvo. Računovodstveni jezik trebaju razumjeti i sastavljači izvještaja i korisnici. Stoga su potrebne aktivnosti namijenjene izobrazbi i podizanju svijesti, a u izobrazbi može pomoći akademska zajednica.
- ✗ IT sustav mora uključivati sve promjene procesa koji se odnose na obračunsko računovodstvo.

- ✗ Državna služba gaji kulturu i mentalitet gotovinskog računovodstva. Ako se to ne promjeni, doći će do otpora prema promjenama.
- ✗ Nova logika može privući stručnjake svježih stajališta koji će razumjeti moderno finansijsko upravljanje, izradu troškova i upravljanje učinkom. Stručnjaci za finansijsko računovodstvo iz privatnog sektora također mogu pomoći subjektima javnog sektora u prelasku na obračunsko računovodstvo.
- ✗ Integriranje obračunskog računovodstva u upravljanje javnim financijama. To uključuje uvođenje pravila i poticaja za rad s obračunskim računovodstvom, analiziranje problema i donošenje odluka uz pomoć obračunskih podataka, usklađivanje mjera za ostvarenje učinka s obračunskom osnovom, uvrštanje obračunske osnove u fiskalna pravila i ključne pokazatelje učinka, te nadzorna tijela i revizore koji će zahtijevati obračunske informacije.

6

TROŠKOVI UVOĐENJA OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA

Premda obračunsko računovodstvo donosi prednosti, njegovo uvođenje može zahtijevati velike troškove. Troškovi uvelike ovise o računovodstvenoj zrelosti javnog sektora, dostupnosti IT sustava i veličini vlade. Novija studija o ukupnim troškovima uvođenja Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS) u svim podsektorima opće države (središnja, državna i lokalna razina, te socijalni fondovi) u 27 država članica EU-a i Ujedinjenoj Kraljevini pokazuje da se radi o 0,8 do 6 milijardi eura, odnosno prosječnim troškovima u rasponu od 0,006 posto do 0,045 posto bruto domaćeg proizvoda (PwC 2020, str. 3).¹¹ Valja primjetiti, međutim, da se očekivana procjena troškova uvođenja EPSAS-a proteže na nekoliko godina, i da stoga neće imati toliko velik utjecaj na godišnje državne rashode (PwC 2020, str. 18).¹² **Iz toga slijedi da bi u rasponu od pet godina trošak po stanovniku (prema najskupljem scenariju u analizi) iznosio manje od 1 eura godišnje za više od dvije trećine 28 zemalja obuhvaćenih studijom (PwC 2020, str. 25).**

¹¹ PricewaterhouseCoopers 2020.

¹² Ibid.



Možda se čini da su troškovi objektivni, ali u biti su subjektivni, te ovise o tome kako su zamišljeni i što uključuju. Prednosti nije lako definirati, a još ih je teže izmjeriti.

— Ian Carruthers

6.1 Vrste troškova

Ukupni troškovi reforme obračunskog računovodstva uključuju troškove nevezane za IT (koji se odnose na politike, procese i ljude) i IT troškove.¹³ Obje vrste troškova mogu se podijeliti u dvije kategorije: dodatni troškovi uvođenja obračunskog računovodstva i troškovi koji se tiču preraspodjele resursa namijenjenih za druge aktivnosti finansijskog upravljanja, a koji se sada preusmjeravaju za obračunsko računovodstvo. Osim toga, bolje upravljanje resursima, omogućeno obračunskim računovodstvenim informacijama, dovodi do smanjenja troškova nastalih u obavljanju aktivnosti u javnom sektoru i pružanju usluga. U analizi troškova ne treba zanemariti (nevidljive) troškovne uštede. Također treba izračunati neto troškove reforme obračunskog računovodstva (tj. ukupne troškove umanjene za troškovne uštede) (**Slika 6.**), koji stoga ovise o stvarnom korištenju obračunskih računovodstvenih informacija u korist javne uprave i rukovođenja.

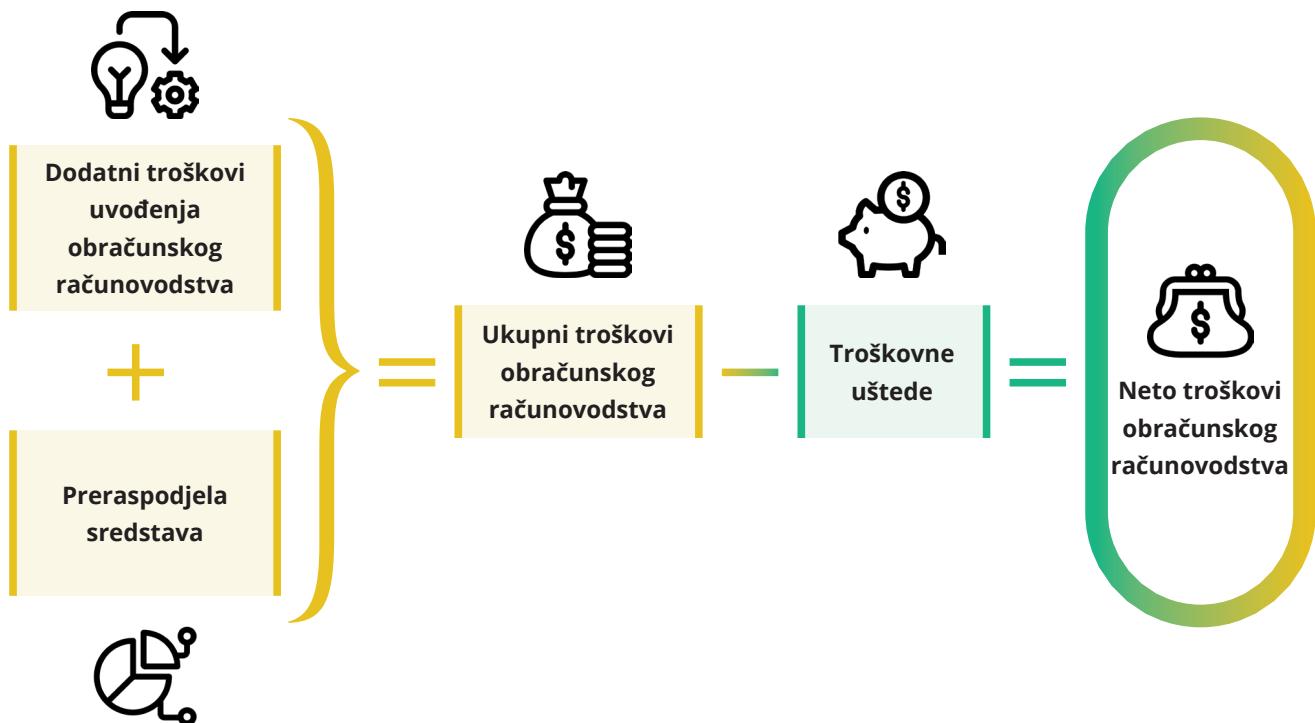


Ako reformu obračunskog računovodstva smatrate mehanizmom za promjenu središnjeg sustava, onda će biti vrlo skupo sve promjeniti. Ako računate samo na konzultante, doći će do porasta troškova i otpora prema promjenama. Međutim, neka su ulaganja već ostvarena, primjerice subjekti imaju softvere i funkcionalnosti, kao i kontni/računski plan/kontni okvir koji se vodi centralno.

— Luis Viana

¹³ Ibid.

Slika 6. Troškovi uvođenja obračunskog računovodstva



6.2 Dodatni troškovi uvođenja obračunskog računovodstva

Radi se o troškovima nastalim za uspostavljanje i uvođenje obračunskog računovodstva povrh troškova koji bi nastali da se obračunsko računovodstvo ne uvodi. To su troškovi izobrazbe zaposlenika, naknade stručnjaka i konzultanata, te trošak novih IT sustava financijskog upravljanja ili troškovi nadgradnje postojećih sustava,¹⁴ zapošljavanja novih kadrova itd. Ti su troškovi usko povezani s razinom računovodstvene zrelosti zemlje (npr. prelazak s gotovinske osnove, modificirane gotovinske ili modificirane obračunske osnove), kapacitetom postojećih IT sustava, složenošću transakcija subjekata i obuhvatom reforme.

6.3 Preraspodjela sredstava

Radi se o troškovima resursa koji bi inače bili neiskorišteni ili bi se koristili u drugim oblastima upravljanja javnim financijama. Mogu uključivati proširenje odgovornosti računovođa u javnom sektoru na obračunsko računovodstvo, korištenje postojećih IT finansijskih sustava, i rezerviranje sredstava za izradu novih zakona, računovodstvenih standarda, politika, smjernica itd. Ti su troškovi usko povezani s računovodstvenom reformom, ali nije ih lako odrediti, osim ako ne postoji sustav troškovnog računovodstva, a ne moraju utjecati na proračune subjekata javnog sektora.

Ukupni troškovi reforme obračunskog računovodstva proizlaze iz zbroja dodatnih troškova i preraspodijeljenih sredstava. Da bi se troškovi računovodstvene reforme držali pod nadzorom, treba ih planirati na godišnjoj razini, ali i na razini projekta (tj. uvođenja obračunskog računovodstva) te pratiti i kontrolirati u svim fazama.

¹⁴ Prilagodba postojećih sustava za integriranje dodatnih modula, potrebnih za obuhvat obračunskih računovodstvenih transakcija, može biti jednako skupa kao uvođenje potpuno novog informacijskog sustava finansijskog upravljanja (PULSAR 2018).

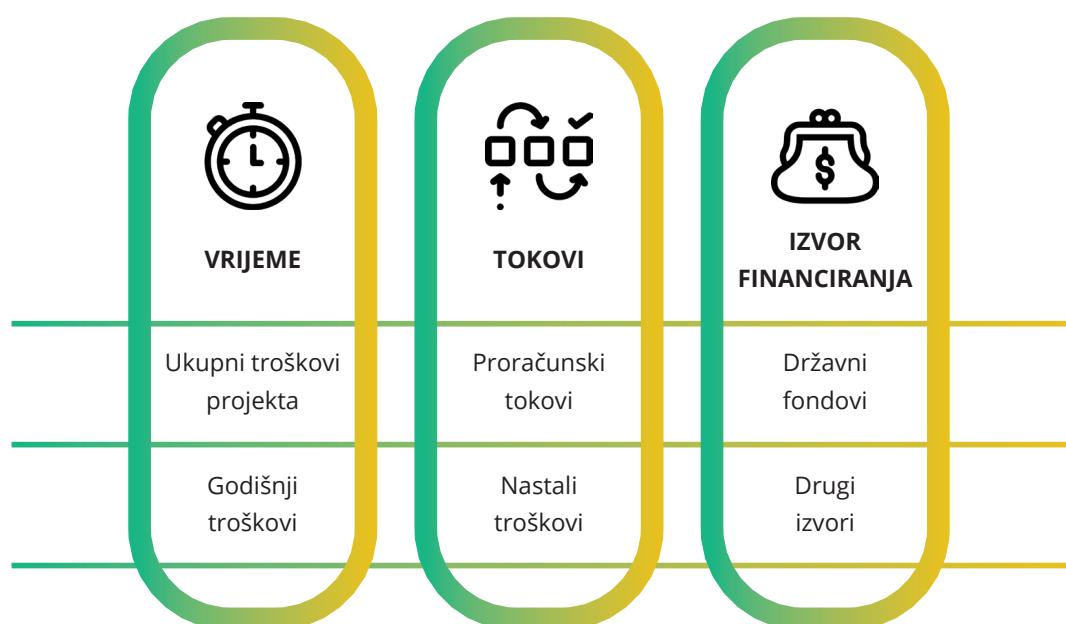


Troškovi su isprva veliki, ali prednosti su dugotrajne, od 10 do 15 godina.

— Marie-Pierre Calmel

Troškovi uvođenja obračunskog računovodstva neće sve vrijeme biti postojani, jer će ulaganja i operativni troškovi varirati ovisno o fazi u kojoj se projekt nalazi. Također postoji razlika između odljeva finansijskih sredstava i troškova projekta ako se mjereno vrši putem obračunskog računovodstva. Primjerice, u ranoj fazi može doći do odljeva sredstava za nabavu novih IT sustava finansijskog upravljanja, dok se trošak amortizacije IT sustava može ravnomjerno rasporediti u određenom vremenskom razdoblju. Plan uvođenja obračunskog računovodstva treba sadržavati jasnu analizu potrebnih sredstava i troškova cijelokupnog procesa. Na samom početku treba jasno definirati izvore financiranja potrebnih resursa (npr. europski fondovi, potpore, državni izvori itd.) jer proračunska ograničenja mogu poremetiti računovodstvene reforme (**Slika 7.**).

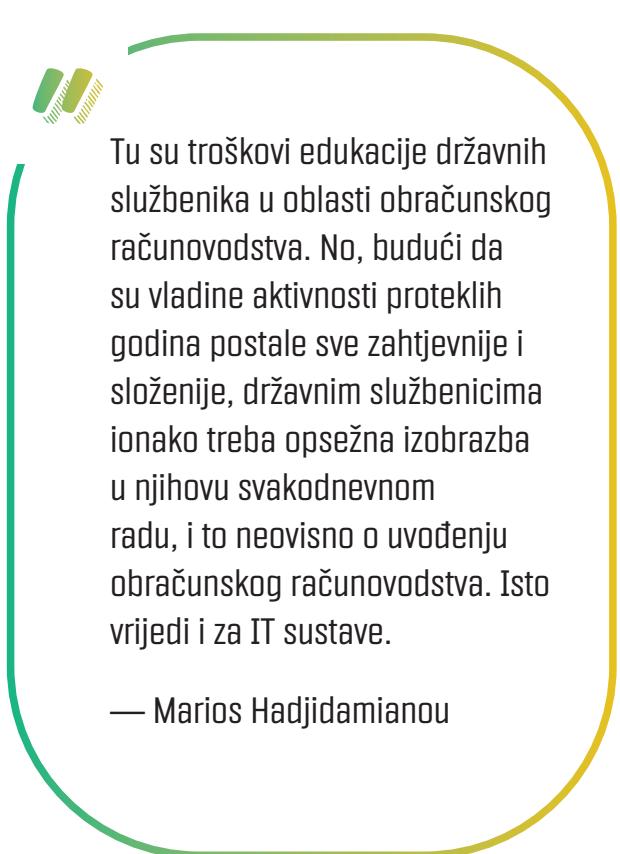
Slika 7. Dimenzije u razmatranju troškova



6.4 Troškovne uštede ostvarene zbog prednosti od donošenja boljih odluka

Ukupni troškovi uvođenja obračunskog računovodstva ponekad se mogu procijeniti sagledavanjem računa. Međutim, korištenje obračunskih računovodstvenih informacija za donošenje odluka unaprjeđuje efikasnost i učinkovitost subjekta, i stoga u konačnici može smanjiti troškove koje bi dotični subjekt imao da mu nisu bile dostupne informacije te vrste. Ranije studije potvrđuju veću korisnost obračunskih računovodstvenih informacija u donošenju odluka o raspodjeli sredstava od gotovinskih računovodstvenih informacija.¹⁵ Troškovne uštede je teško izmjeriti i procijeniti jer se one ne vode zasebno u računovodstvenim knjigama, ali ukazuju na prednosti koje nisu zanemarive. Što se više obračunske računovodstvene informacije koriste za donošenje boljih odluka, to su veći izgledi da se uštede ostvare.

Stoga su neto troškovi obračunskog računovodstva razlika između ukupnih troškova koji se odnose na obračunsko računovodstvo umanjenih za (nevidljivane) troškovne uštede proizašle iz donošenja boljih odluka.



Tu su troškovi edukacije državnih službenika u oblasti obračunskog računovodstva. No, budući da su vladine aktivnosti proteklih godina postale sve zahtjevnije i složenije, državnim službenicima ionako treba opsežna izobrazba u njihovu svakodnevnom radu, i to neovisno o uvođenju obračunskog računovodstva. Isto vrijedi i za IT sustave.

— Marios Hadjidamianou

PRILOG 4

Praktična saznanja: Troškovi uvođenja obračunskog računovodstva

Sugovornicima u intervjuima postavljeno je pitanje o troškovima uvođenja obračunskog računovodstva. U nastavku su sažeto prikazana njihova stajališta na temelju njihovih iskustava, koja jasno pokazuju složenost i problematiku procjene troškova.

- ✗ U obzir treba uzeti troškove vijeka trajanja, a ne samo troškove narednog proračunskog razdoblja.
- ✗ Odnos između troškova i koristi također ovisi o vremenskom okviru analize. Koristi se javljaju s vremenom, a ulaganja odmah na početku.
- ✗ Obično je najskuplje mijenjanje IT sustava. To nisu samo troškovi obračunskih računovodstvenih sustava, nego i troškovi sustava upravljanja

javnim financijama uključujući obračunsko računovodstvo.

- ✗ Nema potrebe zaposliti mnogo novih kadrova, jer će se za obračunsko računovodstvo koristiti postojeći ljudski resursi, ali će troškovi njihove izobrazbe biti veliki.
- ✗ Tu su i troškovi predstavljanja reforme građanima i troškovi vanjskih konzultanata.
- ✗ Što se tiče odnosa između troškova i koristi, većina prednosti obračunskog računovodstva i upravljanja javnim financijama bit će vidljiva odmah, sljedeći dan, čim informacije postanu dostupne i uđu u pravilnu upotrebu.

¹⁵ U nekim studijama ispitanici čak drže da su koristi od uvođenja obračunskog računovodstva veće od troškova (Kober et al. 2010).

7



ZAKLJUČCI

Cilj je ovog proizvoda za razmjenu i stjecanje znanja bio predstaviti koristi, ali i troškove obračunskog računovodstva, te ukazati na uvjete koji omogućuju njegovo uvođenje. U tu svrhu korištena je dostupna literatura i ciljani intervjuji.

Glavna su prednost obračunskog računovodstva dodatne informacije koje proizlaze iz njegove primjene i mogu se koristiti za donošenje odluka i odgovornost. Te informacije predstavljaju dodanu vrijednost jer potiču donošenje informiranih odluka, a uključuju detaljnije finansijske informacije koje mogu unaprijediti upravljanje troškovima i koristiti se za donošenje odluka o raspodjeli resursa, procjenu učinka ministarstava i programa, upravljanje imovinom i obavezama, određivanje troškova robe/usluga, te donošenje odluka o stjecanju imovine i racionalizaciji aktivnosti. Mogu se koristiti za planiranje i izradu projekcija, analiziranje trendova i proračuna, stvaranje vrijednosti za novac, upravljanje dugom, upravljanje projektima i oblikovanje fiskalnih politika.

Obračunsko računovodstvo može povećati odgovornost jer povećava transparentnost troškova robe i usluga te upravljanja imovinom i obavezama. To pak povećava fiskalnu vjerodostojnost, a korisnicima, uključujući građane, omogućuje bolji nadzor, pod uvjetom da im informacije budu dostupne. Ne smije se dopustiti da veća transparentnost dovede do prevelikih količina informacija: treba definirati korisničke skupine i pomoći im da razumiju osnovne stavke finansijskih izvještaja stavljanjem lako čitljivog i razumljivog materijala na njihovo raspolaganje.

Proces prelaska na obračunsko računovodstvo često se odvija postupno. U studiji su definirani uvjeti koji to omogućuju, razvrstani oko tri uzajamno prepletene okosnice: postavljanje ciljeva i procesi, ljudski kapital i tehnički alati. Prva okosnica odnosi se na odgovornost i podršku na najvišoj razini, dobro planiranu provedbu te integraciju obračunskog računovodstva u donošenje odluka i upravljanje učinkom. Druga okosnica tiče se izobrazbe računovođa i, prema potrebi, angažiranja vanjske podrške za tu namjenu, a treća na uspostavljanje odgovarajućih IT sustava, alata i zakonskih propisa/smjernica.

U studiji je istaknuto da su troškovi značajan parametar u uvođenju obračunskog računovodstva, koji u početku mogu biti visoki u pogledu IT sustava i prekvalifikacije kadrova. No, kao kod mnogih ulaganja, nakon početno visokih troškova slijede koristi raspoređene na nekoliko narednih godina.

Literatura i sugovornici u intervjuima ističu potencijal obračunskog računovodstva da zainteresiranih stranama pruži bolje informacije, koje su pouzdane, ciljane i potpune, što doprinosi donošenju racionalnijih i učinkovitijih odluka i povećanju odgovornosti subjekata. Međutim, ne mora nužno biti tako: da bi prednosti postale vidljive, podaci se moraju koristiti. Koristi će biti veće od trajanja i troškova reforme ako postoji podrška vlada i političara koji će koristiti finansijske informacije proizašle iz ovog procesa (čak i kada one ne donose dobre vijesti).

Naposlijetku, budući da postoji opća suglasnost oko korisnosti obračunskog računovodstva za građane, cilj provedbe reforme mora biti dopiranje do građana, uz pomoć posebnih osnovnih dokumenata, koji će biti namijenjeni njihovim potrebama i lako čitljivi, a istodobno ponuditi mogućnost dobivanja detaljnih informacija, proučavanjem otvorenih baza podataka.

SLUČAJEVI ZEMALJA: UVOĐENJE OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA

Obračunsko računovodstvo u Cipru



Cipar je u 2016. odlučio promjeniti računovodstvenu osnovu središnje države i s gotovinske prijeći na obračunsku osnovu u okviru reforme upravljanja javnim financijama te uvesti IPSAS-e. Očekuje se da će primjena obračunske računovodstvene osnove u javnom sektoru povećati pouzdanost i vjerodostojnost vladinih finansijskih izvještaja te potaknuti donošenje boljih odluka zbog dostupnosti sveobuhvatnih finansijskih i drugih informacija. Cipar očekuje značajne srednjoročne i dugoročne koristi od ove reforme. Između ostalog, prelazak na obračunsko računovodstvo resornim će ministarstvima omogućiti da evidentiraju i koriste svoju imovinu, da dobiju informacije o svojim dužnicima i vjerovnicima u stvarnom vremenu (što će poboljšati

naplativost potraživanja u javnom sektoru) te im omogućiti učinkovitije i pravovremeno upravljanje značajnim rizicima jer će dobiti korisne ekonomske informacije o potencijalnim obavezama. Osim toga, poboljšat će se prezentiranje istinitog i fer finansijskog stanja na razini svih resornih ministarstava i cijele države. Nadalje, nova računovodstvena osnova bit će dragocjen alat na raspolaganju svim resornim ministarstvima za procjenu njihova učinka i odgovornosti, jer će odluke koje će morati donositi biti potkrijepljene istinitim ekonomskim činjenicama koje se na njih odnose. Najbitnije projektne faze već su u tijeku. Osim temeljnih promjena, jedna je od središnjih okosnica reforme upravljanja javnim financijama promjena mentaliteta svih uključenih strana, uključujući najviše rukovodstvo i druge kadrove koji rade za državu, u cilju boljeg finansijskog upravljanja svim raspoloživim javnim resursima. Vrijeme prelaska na obračunsku računovodstvenu osnovu podudara se s inicijativom mnogih zemalja u Europi i svijetu za stvaranje pouzdanijih i korisnijih finansijskih informacija. Sada je u planu uvesti IPSAS-e u nekoliko narednih godina. U tu svrhu, već su objavljene neke računovodstvene politike čiju su sukladnost s IPSAS-ima potvrdili konzultanti,

a izrađeni su i obrasci finansijskih izvještaja središnje države za prijelazno razdoblje. Očekuje se skorašnje upogonjenje sustava planiranja resursa poduzeća (engl. Enterprise Resource Planning System) za funkcionalne oblasti računovodstva, planiranja proračuna, upravljanja ljudskim resursima i sustav obračuna plaće/mirovina, koji će omogućiti proces uvođenja obračunskog računovodstva. U većem dijelu ciparskog javnog sektora već se primjenjuju IFRS-i, a prelazak na IPSAS-e planira se u 2024. Cipar ima cilj uesti izradu konsolidiranih finansijskih izvještaja na temelju IPSAS-a na razini cijelog javnog sektora (uključujući državna poduzeća) u 2024. Zajednički kontni/računski plan/kontni okvir postojat će samo na razini središnje države, a subjekti šireg javnog sektora koristit će posebne obrasce (trenutno u izradi) za podsticanje informacija potrebnih za konsolidaciju.

Obračunsko računovodstvo u Grčkoj



Grčka je u 2018. donijela zakon o primjeni novog obračunskog računovodstvenog okvira za opću državu u svim subjektima javnog sektora od 2023. u okviru šire reforme upravljanja javnim financijama. Glavni su ciljevi uvođenja obračunskog računovodstva bili povećati transparentnost i odgovornost u državnom računovodstvu i upravljanju javnim financijama. Primjena obračunskog računovodstva omogućit će nastajanje boljih informacija o nacionalnim računima i unaprijediti finansijsko upravljanje na mikro razini, a novi računovodstveni okvir nastao je na temelju IPSAS-a. Razvijen je novi kontni/računski plan/kontni okvir u skladu s klasifikacijama Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa (ESA) 2010. i Priručnika za statistiku državnih financija (GFSM) (i već se koristi za potrebe planiranja proračuna na razini središnje države), te je započela objava računovodstvenih politika. Grčka će središnja država prijeći s modificiranog gotovinskog na obračunsko računovodstvo, a lokalne vlasti, javne bolnice, fondovi socijalne sigurnosti i drugi subjekti javnog sektora prilagodit će svoje postojeće sustave obračunskog računovodstva. Za ovaj proces koristit će se novi IT sustav za upravljanje javnim financijama u središnjoj državi finansiran iz Mehanizma za oporavak i otpornost EU-a. Svi će radni tokovi biti integrirani i

evidentirani, što će olakšati obračunsko računovodstvo i omogućiti bolje praćenje računa i dospjelih neplaćenih obaveza.

Obračunsko računovodstvo u Portugalu



U Portugalu je obračunsko računovodstvo uvedeno u 1997. u okviru Plana računovodstva u javnom sektoru, koji je uključivao integrirani sustav s tri podsustava: proračunsko (modificirano gotovinsko), finansijsko (obračunsko) i troškovno (obračunsko) računovodstvo. Uspostavljen je sustav za pružanje informacija za praćenje izvršenja proračuna, imovine i obaveza (i njihova nastanka), te troškova javnih usluga i aktivnosti. U 2013. Vlada je pokrenula reformu računovodstva u javnom sektoru u svrhu usklađivanja s IPSAS-ima, u okviru šire reforme u cilju povezivanja računovodstvenog sustava sa statistikom državnih financija i instrumentima za upravljanje javnim financijama. Reforma je uključivala planiranje proračuna, mjerjenje učinka i izvještavanje na temelju obračunskog računovodstva. U 2015. usvojen je novi sustav računovodstvenih standarda za javne uprave, premda cijelokupna reforma nije dovršena zbog stanke u 2018., pa se proračun i dalje pripremao na temelju modicifiranog gotovinskog računovodstva. Zamah se vratio u 2020. zbog krize koju je izazvala koronavirusna bolest (COVID-19), kada je u okviru Nacionalnog plana oporavka i otpornosti u okviru Mehanizma oporavka i otpornosti EU-a ova reforma ponovno postala prioritet.

Jedna od prednosti obračunskog računovodstvenog sustava su pouzdane informacije o nacionalnim računima i nekim pokazateljima iz konsolidiranog sustava, u cilju poticanja boljeg fiskalnog upravljanja, uključujući sposobnost utvrđivanja i suočavanja s fiskalnim rizicima. Što se tiče korištenja informacija, postoje razlike ovisno o razinama vlasti. Na lokalnoj razini, izvještaji temeljem obračunskog računovodstva koriste se za donošenje odluka u javno-privatnim partnerstvima i leasingu, a postoji i proces uspoređivanja koji vlade potiče na unaprjeđenje finansijske održivosti, rukovođenja i učinkovitosti. Postoje također pravila koja zahtijevaju korištenje obračunskog računovodstva, kao što su kontrola razine duga ili upravljanje imovinom.

Obračunsko računovodstvo u Francuskoj



Francuska ima dugu tradiciju obračunskog računovodstva u javnom sektoru, od 1962. Najnovije reforme, npr. Organski zakon o finansijskim zakonima („Loi Organique des Lois de Finances“) iz 2001., mijenjaju funkcije i organizaciju računovodstva u javnom sektoru, na središnjoj i lokalnoj razini. Računovodstvena reforma ističe povezanost između triju glavnih računovodstvenih sustava: proračunskog, finansijskog i upravljačkog računovodstva. Za sva tri sustava treba izraditi godišnji izvještaj. Vijeće za izradu računovodstvenih standarda za javni sektor, osnovano u 2008., ima važnu ulogu u procesu reforme, a zaduženo je za utvrđivanje računovodstvenih standarda za sve subjekte koji se bave nekomercijalnom aktivnošću. Vijeće je nadležno za središnju državu i vladine organizacije, teritorijalne vlasti, lokalne javne agencije i organizacije socijalne sigurnosti. Francuska je računovodstvo u javnom sektoru približila poslovnom modelu: u računovodstvenom standardu za središnju državu 1 „utvrđena je struktura i oblik finansijskih izvještaja po modelu poslovnog računovodstva, uz dužno uzimanje u obzir posebnih svojstava središnje države“.

Obračunsko računovodstvo u Ujedinjenoj Kraljevini



Uvođenje obračunskog računovodstva u javnom sektoru Ujedinjene Kraljevine odvijalo se postupno u raznim vremenima, a vladina ministarstva bila su među zadnjima koja su obračunsko računovodstvo koristila u pripremi za uvođenje planiranja proračuna na temelju obračunskog računovodstva od 2001./2002. nadalje.

Do 1990-ih planiranje i izvještavanje o rashodima na razini središnje države temeljilo se na gotovinskoj osnovi. Obračunsko računovodstvo uvedeno je „korak po korak“ u dijelovima ministarstava koji su vođeni zasebno kao novonastale „izvršne agencije“. U svakom slučaju, kako bi se osiguralo vrijeme za uvođenje sustava i procesa potrebnih za obračunsko računovodstvo, pripremani su „probni“ (neobjavljeni) računi, koje je pregledavao Nacionalni ured za reviziju (engl. National Audit Office, NAO). Kada je NAO bio zadovoljan kvalitetnom izvještaju pripremljenih za reviziju, izdana je „uputa za račune“ u skladu s kojom je agencija morala izraditi obračunske račune u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (GAAP). Sličan se pristup koristio za uvođenje resornih računa na temelju obračunskog računovodstva. Svi su resori morali izraditi probne račune za 1998./1999. Prvi revidirani obračunski računi dostavljeni su Parlamentu za 1999. – 2000. Razmjer potrebnih promjena ukazivao je na mnogobrojne probleme u prvim skupovima računa, ali se kvaliteta računa znatno poboljšala narednih godina.

Zbog vremena potrebnog za rješavanje računovodstvenih problema, obračunsko planiranje proračuna uvedeno je u dvije faze, a prve aproprijacije na temelju obračunskog računovodstva Parlament je dodijelio za 2001. – 2002., u kojima nije bilo troškova amortizacije, kapitala i rezerviranja, koji su u aproprijacije uvršteni naknadno za 2003. – 2004.

Uvođenje obračunskog računovodstva i planiranje proračuna zahtijevalo je novo primarno zakonodavstvo u vidu Zakona o vladinim resursima i računima iz 2000. (u dalnjem tekstu: Zakon), kao i zakone koji su u konačnici omogućili izradu konoslidiranih računa na razini cijele države (engl. Whole of Government Accounts, WGA) i pokrivanje cijelog javnog sektora UK-a. WGA program započeo je početkom 1999. osnivanjem novog projektnog tima zaduženog za razvoj i uvođenje potrebnih procesa i sustava, postupno usklađivanje obračunskih računovodstvenih politika u javnom sektoru UK-a, prelazak računa za poreze, središnji dug i valutne rezerve, te mirovine zaposlenih u javnom sektoru na obračunsku osnovu.

Priručnik finansijskog izvještavanja Vlade UK-a (engl. Financial Reporting Manual, FReM) utvrđuje osnovne smjernice za izradu godišnjih vladinih izvještaja i računa na temelju obračunske osnove u Ujedinjenoj Kraljevini.

Priprema se pod nadzorom neovisnog Savjetodavnog odbora za finansijsko izvještavanje (engl. Financial Reporting Advisory Board, FRAB), koji Parlamentu UK-a i decentraliziranim vladama podnosi godišnje izvještaje. U skladu sa Zakonom, računi moraju biti izrađeni na temelju IFRS-a na koje se primjenjuju potrebna usklađenja za račune javnog sektora. U praksi to znači da su računi uglavnom u skladu s IPSAS-ima.

FReM se izravno primjenjuje na sve izvještajne subjekte javnog sektora osim na: lokalnu državu, neka državna poduzeća, zaklade Nacionalne zdravstvene službe (NHS Trusts i NHS Foundation Trusts) te Grupe za kliničko naručivanje (engl. Clinical Commissioning Groups).

Navedene skupine imaju svoje računovodstvene smjernice, koje su, prema potrebi, u skladu s FReM-om i također pod nadzorom FRAB-a.

Obuhvat WGA-a postupno je proširen u dvije faze, u početku je obuhvaćao središnju državu, a zatim cijeli javni sektor UK-a, s nizom „prekretnica“ u prikupljanju podataka i proba za razvoj i ispitivanje potrebnih sustava i procesa. Nakon smjene vlade u 2010., prvi računi na razini cijele države objavljeni su u studenom/novembru 2011. za godinu koja je završila na dan 31. ožujka/marta 2010.

Osim razvoja računa na razini cijele države, i potrebnih nadgradnji, provedene su još neke inicijative koje su nadopunile prethodne reforme u cilju jačanja upravljanja javnim financijama uz pomoć korištenja informacija na temelju obračunskog računovodstva:

- ✖ uvođenje stručno kvalificiranih finansijskih direktora na razini odbora u sva vladina ministarstva, kao i jačanje centralno koordinirane profesije u oblasti državnih financija
- ✖ uvođenje integriranog središnjeg sustava finansijskih podataka, koji je objedinio tri prethodno postojeća sustava, te pokriva resorne aproprijacije, proračune, podatke na sredini i na kraju godine, te se koristio za izradu računa na razini cijele države
- ✖ povećanje usklađenosti vladinih aproprijacija, planiranja proračuna, finansijskog izvještavanja i statističkog računovodstvenog okvira, što je dovelo do veće dosljednosti za potrebe finansijske kontrole i planiranja, te
- ✖ povećanje uloge informacija iz bilance stanja u vladinim proračunskim i fiskalnim okvirima, kao i jačanje upravljanja potencijalnim obavezama i garancijama na središnjoj razini.

OKOSNICE UVODENJA OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA

Postavljanje ciljeva i procesi

Politička podrška i odgovornost

Jasna i stabilna politička podrška i odgovornost ključni je faktor uspjehnosti provedbe reforme. To je obično povezano s jasnim razumijevanjem prednosti obračunskog računovodstva od strane političara na najvišoj razini, koji će ovu reformu prihvati kao prioritet



Budući da reforma obično traje dulje od mandata jedne vlade, politička podrška treba biti kontinuirana.

— Dimitrios Paliouras

i preuzeti obavezu izdvajanja potrebnih resursa. Politička odgovornost može biti pod utjecajem izvana nametnutih reformi i promjena ako su vladini prioriteti drukčiji.

Plan provedbe

Dobro osmišljen, pragmatični plan s ključnim etapama, jasnim rezultatima i predviđenim alokacijama za potrebne ljudske resurse, tehničke alate i financijske resurse značajan je faktor koji omogućuje provedbu reforme.¹⁶ Nisu sve zemlje na istoj startnoj poziciji i stoga će svaka zemlja imati njoj specifičan plan. Plan treba pomno pratiti i prilagođavati promjenama koje se pojavljuju u procesu, s obzirom na vrijeme i planirana sredstva. Međunarodno iskustvo pokazuje da je potrebno biti fleksibilan jer nije moguće predvidjeti sve izazove na početku, pa će za vrijeme provedbe biti potrebno preispitati, prilagoditi ili revidirati mnoge smjernice.¹⁷ Zato je upravljanje rizicima važno. Također je potrebno uspostaviti redoviti dijalog s

¹⁶ Svjetska banka, PULSAR 2018.

¹⁷ Svjetska banka, PULSAR 2018.



Od samog početka potrebno je uspostaviti dijalog s Vrhovnom revizijskom institucijom, radi osiguravanja njezina pristanka i kontinuirane podrške.

— Marie-Pierre Calmel

raznim korisnicima i ministarstvima.¹⁸ Provedbom pilot projekata u odabranim subjektima mogu se dobiti važne informacije o procesu prije njegove šire provedbe.¹⁹ Politička podrška i odgovornost značajno utječu na učinkovito upravljanje projektom.

Obračunske informacije integrirane u donošenje odluka i upravljanje učinkom

Uvođenje obračunskog računovodstva može postati samo reforma ceremonijalnog tipa ako se iz njega proizašle informacije ne budu koristile u donošenju odluka i mjerenu učinka u javnoj upravi.²⁰ Treba biti popraćeno razvojem procesa u kojima će obračunske računovodstvene informacije biti sastavni dio donošenja upravljačkih i političkih odluka. To ne zahtijeva samo izmjene zakona nego i ponašanja i procesa. Važno je ospozoriti kadrove za obračunsko računovodstvo kako bi razumjeli sadržaj informacija, te stekli potrebno znanje i vještine.

Slika 8. Ljudski kapital i tehnički alati u planu provedbe



¹⁸ Uspješna provedba reforme može ovisiti o uspostavljenoj suradnji i dijalogu (Gomes et al. 2015).

¹⁹ Pilot eksperimenti donose povratne informacije o glavnim teškoćama u uvođenju novog računovodstvenog sustava u javnom sektoru i stoga pomažu definirati opću strategiju rješavanja utvrđenih problema te unaprijediti sustav koji će se u konačnici i u cijelosti primjenjivati u praksi (Jorge et al. 2021).

²⁰ Često dolazi do nepodudarnosti između potrebnih računovodstvenih informacija i informacija o mjerenu učinka za unutarnje i vanjske potrebe čija procjena ovisi o uspostavljenom administrativnom sustavu te zakonski obveznim računovodstvenim informacijama i informacijama o mjerenu učinka potrebnima za donošenje odluka i odgovornost (Cohen et al. 2019).

Ljudski kapital

Obrazovanje i osposobljavanje računovođa u javnom sektoru

Računovođe u javnom sektoru koji se bave planiranjem proračuna i izvještavanjem o nacionalnim računima nisu uvek upoznati s obračunskim računovodstvom. To u njih može izazvati nevoljnost i otpor jer se susreću s nepoznatim i drukčijim. Strukovno osposobljavanje i kontinuirani profesionalni razvoj temeljni su za visoku stručnost kadrova i ključan preduvjet za reforme računovodstva u javnom sektoru.²¹ Obrazovanje i osposobljavanje nisu potrebni samo za razumijevanje tehničke strane obračunskog računovodstva nego i sadržaja informacija i njihove bitnosti u donošenju odluka i mjerenu učinka. Mogu se uvesti tradicionalni i internetski modeli izobrazbe s općim i prilagođenim planom i programom usavršavanja za različite skupine. Izobrazba se treba odvijati paralelno s usvajanjem obračunskih računovodstvenih standarda, računovodstvenih politika, kontnog/računskog plana/kontnog okvira i IT sustava financijskog upravljanja. Ključni računovodstveni zaposlenici moraju biti certificirani za računovodstvo u javnom sektoru. Za obračunsko računovodstvo također treba osposobiti zaposlenike vrhovnih revizijskih institucija. U inicijativama za izobrazbu mogu sudjelovati računovodstveni stručnjaci i akademска zajednica.



Financijski direktori u javnom sektoru trebaju biti ponosni što primjenjuju obračunsko računovodstvo, jer doprinose javnom dobru.

— Bernhard Schatz

Ljudski kapaciteti

Na temelju plana uvođenja obračunskog računovodstva treba rasporediti potrebne ljudske resurse koji trebaju imati odgovarajuće kvalifikacije. Potkapacitirani računovodstveni odjeli neće biti spremni preuzeti dodatne odgovornosti uz one koje već obavljaju. Broj potrebnih zaposlenika može ovisiti o postojanju i razvoju modernih i dobro osmišljenih IT sustava financijskog upravljanja.

Stručna podrška

Uspostavljanje i planiranje reforme obračunskog računovodstva trebaju podržati stručnjaci koji imaju iskustva sa sličnim međunarodnim projektima. Stručnjaci i konzultanti mogu pomoći u upravljanju projektom, dati savjete o slijedu uvođenja i sadržaju tehničkih alata, te pružiti edukacijsku podršku. Za edukaciju, utvrđivanje standarda i oblikovanje politika također je važna pomoć akademske zajednice.

Tehnički alati

IT sustavi financijskog upravljanja

Reforma obračunskog računovodstva ima i svoju tehničku stranu. Potrebno je osigurati veliku količinu financijskih informacija i uspostaviti nove registre (npr. za dugotrajnu materijalnu imovinu, financijske instrumente, rezerviranja). IT sustavi financijskog upravljanja trebaju olakšati vođenje računovodstvene evidencije bez udvostručavanja posla. Istovremeno moraju proizvoditi informacije za potrebe planiranja proračuna, obračunskog računovodstva i izvještavanja o nacionalnim računima, te biti u stanju komunicirati s drugim IT sustavima za pretraživanje informacija i razmjenu podataka. Trebaju biti dovoljno fleksibilni da se prilagode budućim potrebama (npr. troškovno

²¹ Svjetska banka, PULSAR 2020a.

računovodstvo). Pravilno uspostavljeni IT sustavi finansijskog upravljanja mogu biti značajan faktor u uvođenju obračunskog računovodstva. Njihovo nepostojanje može ugroziti reformu obračunskog računovodstva. Sve zemlje članice PULSAR programa prepoznale su vrijednost i važnost modernih IT sustava finansijskog upravljanja kao preduvjet za uspješnu provedbu reforme računovodstva u javnom sektoru.²²

Kontni/računski plan/kontni okvir

Kontni/računski plan/kontni okvir iznimno je važan tehnički alat, koji treba ispuniti potrebe računovodstva, planiranja proračuna i upravljanja učinkom, kao i potrebe izvještavanja u skladu s ESA-om 2010. ili GFSM-om. Također treba biti pravilno strukturiran za potrebe konsolidacije. Uspostavljanje operativnog kontnog/računskog plana/kontnog okvira obračunskog računovodstva koji će se dobro uklopiti s IT sustavom finansijskog upravljanja važan je faktor u provedbi reforme.²³

Računovodstveni standardi i politike

Premda razne zemlje iz raznih razloga primjenjuju razne verzije obračunskih računovodstvenih standarda,²⁴ sve ih je više koje IPSAS-e koriste izravno, neizravno ili kao zajedničku referentnu točku.²⁵ Računovodstveni standardi uključuju donošenje prosudbi o amortizaciji, ispravku (umanjenju) vrijednosti, rezerviranjima, otpisima potraživanja, mjerenu obaveza za mirovinsko osiguranje, procjeni finansijske imovine i finansijskih obaveza itd. Potrebne su posebne smjernice i upute objavljene u zakonima ili ministarskim odlukama ili drugi administrativni dokumenti o primjeni računovodstvenih standarda i politika u praksi. Te smjernice također treba koristiti za izobrazbu o primjeni obračunskog računovodstva. Treba pravilno razviti kontni/računski plan/kontni okvir da omogući primjenu računovodstvenih standarda i politika. Prva primjena obračunskog računovodstva može zahtijevati dodatne smjernice i mnogo vremena, ali podrška može doći od stručnjaka, koji mogu pomoći u prevođenju obračunskih računovodstvenih standarda za javni sektor u praksu.

²² Svjetska banka, PULSAR 2020.

²³ Kontni/računski plan/kontni okvir bio je predmet od velikog interesa i rasprave na sastancima Radne skupine za izradu EPSAS-a, pa je u tu svrhu izrađena tematska studija. PricewaterhouseCoopers 2017.

²⁴ Manes Rossi, Cohen, Caperchione, & Brusca 2016.

²⁵ IFAC-CIPFA 2021.

POPIS LITERATURE

Ansari, S. and Euske, K.J. 1987. "Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations." [„Racionalno, racionalizirajuće i konkretno korištenje računovodstvenih podataka u organizacijama“.] *Accounting, Organizations and Society* Vol. 12 No. 6: 549-570.

Arnaboldi, M. and Lapsley, I. 2009. "On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity." [„O uvođenju obračunskog računovodstva: studija o sukobu i nejasnoćama“.] *European Accounting Review* Vol. 18 No. 4: 809-836.

Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., and Manes Rossi, F. eds. 2015. *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. [Računovodstvo i revizija u javnom sektoru u Evropi.] The Challenge of Harmonization*. Palgrave Macmillan.

Brusca, I., Dasi, R., Gimeno, A., and Montesinos, V. 2021. "The application of IPSAS in Spain." [„Primjena IPSAS-a u Španjolskoj“.] U: *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards* edited by Brusca, Gomes, Fernandes, and Montesinos: 67-103.

Brusca, I., & Montesinos, V. 2006. "Are citizens significant users of government financial information?" [„Jesu li građani značajni korisnici vladinih financijskih informacija?“] *Public Money and Management* 26(4): 205-209.

Burth, A., & Hilgers, D. 2014. "Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany." [„Cui bono? Prikaz prednosti novog računovodstvenog režima i planiranja proračuna u njemačkim općinama“.] *Journal of Business Economics* 84(4): 531-570.

Caperchione, E. 2006. *The New Public Management. [Novo upravljanje javnim sektorom.] A Perspective for Finance Practitioners*. FEE, Brussels.

Carlin, T. M. 2005. "Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector." [„Polemika o utjecaju obračunskog računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru“.] *Financial Accountability & Management* 21(3): 309-336.

Cavanagh, J., Flynn, M. S., & Moretti, D. 2016. *Implementing accrual accounting in the public sector*. [Uvođenje obračunskog računovodstva u javnom sektoru.] International Monetary Fund [MMF]. Dostupno na: <https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/journals/005/2016/006/article-A001-en.pdf>.

Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., and Van Cauwenberge, P. 2015. "The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison." [„Utjecaj IPSAS-a na reformu vladinog financijskog izvještavanja: Međunarodna usporedba“.] *International Review of Administrative Sciences* 81,1: 158-177.

Christofzik, D. I. 2019. "Does accrual accounting alter fiscal policy decisions? Evidence from Germany." [„Mijenja li obračunsko računovodstvo odluke o fiskalnoj politici? Dokazi iz Njemačke“.] *European Journal of Political Economy* 60, 101805.

Cohen, S., Kaimenakis, N., and Venieris, G. 2013. "Reaping the benefits of two worlds: An explanatory study of the cash and the accrual accounting information roles in local governments." [„Ubiranje prednosti iz dvaju svjetova: Objasnidbena studija o ulogama gotovinskih i obračunskih računovodstvenih informacija na lokalnim razinama vlasti“.] *Journal of Applied Accounting Research* 14, 2: 165-179.

Cohen, S., Manes Rossi F., Caperchione E., and Brusca I. 2019. "Local government administration systems and local government accounting information needs: is there a mismatch?" [„Administrativni sustavi na lokalnim razinama vlasti i potrebe za računovodstvenim informacijama na lokalnim razinama vlasti: ima li nepodudarnosti?“] *International Review of Administrative Sciences* Vol. 85, Issue 4: 708-725.

Daniels, J. D., & Daniels, C. E. 1991. "Municipal financial reports: What users want." [„Općinski financijski izvještaji: Što korisnici žele“.] *Journal of Accounting and Public Policy* 10(1): 15-38.

Deaconu, A., Nistor, C. S., & Filip, C. 2011. "The impact of accrual accounting on public sector management: An exploratory study for Romania." [„Utjecaj obračunskog računovodstva na rukovoditelje u javnom sektoru: Istraživačka studija o Rumunjskoj“.] *Transylvanian Review of Administrative Sciences* 32E: 74-97.

Fuchs, S., Bergmann, A., and Brusca, I. 2017. "Using financial reporting for decision making as a measure towards resilient government finances: The case of Switzerland." [„Korištenje financijskih izvještaja za donošenje odluka kao mjera otpornosti državnih financija: Slučaj Švicarske“.] *Lex Localis* Vol.15 No.1: 133-153.

Gomes, P., Jorge, S., and Fernandes, M. J. 2021. "The application of IPSAS in Portugal." [„Primjena IPSAS-a u Portugalu“.] U: *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards* edited by Brusca, Gomes, Fernandes, and Montesinos: 55-66.

Gomes, P., Fernandes, M. J., and Da Costa Carvalho, J. B. 2015. "The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders." [„Međunarodni proces usklađivanja računovodstva u javnom sektoru u Portugalu: Perspektiva različitih korisnika“.] *International Journal of Public Administration* 38, 4: 268-281.

Gourfinkel, D. 2021. "The Main Challenges of Public Sector Accounting Reforms and World Bank's Public Sector Accounting and Reporting (PULSAR) Program." [„Glavni izazovi reformi računovodstva u javnom sektoru i program Svjetske banke za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru (PULSAR)“.] *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. Dostupno na: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2021-0079>.

Helden, J. van, Caperchione, E., & Pattaro, A. F. 2021. "Use and non-use of accounting information: The case of controversial projects in public and non-profit settings." [„Korištenje i nekorištenje računovodstvenih informacija: Slučaj kontroverznih projekata u javnom i neprofitnom okruženju“.] *Critical Perspectives on Accounting* 102378. Dostupno na: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102378>.

Helden, J. van, and Reichard, C. 2019. "Making sense of the users of public sector accounting information and their needs." [„Razumijevanje korisnika računovodstvenih informacija u javnom sektoru i njihovih potreba“.] *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 31(4): 478-495.

Hepworth, N. 2003. "Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government." [„Preduvjeti za uspješno uvođenje obračunskog računovodstva na razini središnje države.“] *Money & Management* 23(1): 37-44.

IFAC – CIPFA. 2021. *International Public Sector Accountability Index, Status Report. [Međunarodni indeks odgovornosti u javnom sektoru, Izvještaj o stanju.]* Dostupno na: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf>.

IPSASB. 2014. The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. [Konceptualni okvir za finansijske izvještaje opće namjene subjekata u javnom sektoru.] *Handbook of international public sector accounting pronouncements 2021: Vol. 1.*

Ismail, S. 2022. "Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment." [„Percepcija računovoda malezijske savezne vlade o korisnosti finansijskih informacija iz obračunskog računovodstvenog sustava: prethodna procjena.“] *Meditari Accountancy Research.* Dostupno na: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0845>.

Jagalla, T., Becker, S. D., & Weber, J. 2011. "A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states." [„Taksonomija uočenih prednosti obračunskog računovodstva i planiranja proračuna: dokazi iz njemačkih država.“] *Financial Accountability & Management* 27(2): 134-165.

Jones, R., & Pendlebury, M. 2000. *Public Sector Accounting. [Računovodstvo u javnom sektoru.]* Pearson Education.

Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. 2021. "The institutionalization of public sector accounting reforms: The role of pilot entities." [„Institucionalizacija reformi računovodstva u javnom sektoru: Uloga pilot projekata u odabranim subjektima.“] *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 33,2: 114-137.

Kober, R., Lee, J. and Ng, J. 2010. "Mind your accruals: perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems." [„Pripazite na svoje obračune: uočena korisnost finansijskih informacija u australskom javnom sektoru u raznim računovodstvenim sustavima.“] *Financial Accountability & Management* 26, 3: 267-298.

Lampe, H. W., Hilgers, D., and Ihl, C. 2015. "Does accrual accounting improve municipalities' efficiency? Evidence from Germany." [Unaprjeđuje li obračunsko računovodstvo učinkovitost općina? Dokazi iz Njemačke.] *Applied Economics* Vol. 47 No. 41: 4349-4363.

Lapsley, I. 1992. "User needs and financial reporting – a comparative study of local authorities and the National Health Service." [„Potrebe korisnika i finansijsko izvještavanje – komparativna studija o lokalnim vlastima i Nacionalnoj zdravstvenoj službi.“] *Financial Accountability & Management* 8(4): 281-298.

Laswad, F., & Redmayne, N. B. 2015. "IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives." [„IPSAS-i ili IFRS-i kao okvir finansijskog izvještavanja u javnom sektoru? Iz perspektive novozelandskih sastavljača finansijskih izvještaja.“] *Australian Accounting Review* 25(2): 175-184.

Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. 2016. "Harmonizing public sector accounting in Europe: Thinking out of the box." [„Harmonizacija računovodstva u javnom sektoru u Europi: Razmišljanje izvan okvira.“] *Public Money & Management* 36(3): 189–96. Dostupno na: <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>.

Metcalfe A. and Sanderson, K. 2020. *Is cash still king? Maximising the benefits of accrual information in the public sector. [Je li novac još uvijek kralj? Maksimalizacija prednosti obračunskih informacija u javnom sektoru.]* ACCA – IFAC. Dostupno na: www.ifac.org.

OECD/IFAC. 2017. *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries.* [Obračunske prakse i reformska iskustva u zemljama OECD-a.] Paris, OECD Publishing. Dostupno na: <https://doi.org/10.1787/9789264270572-en>.

Paulsson, G. 2006. "Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden." [„Obračunsko računovodstvo u javnom sektoru: iskustva na razini središnje države u Švedskoj“.] *Financial Accountability & Management* 22(1): 47-62.

Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA). 2016. *Framework for the Assessment of Public Financial Management.* [Okvir za ocjenu upravljanja javnim financijama.] Dostupno na: https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PEFA%202016_latest%20version_with%20links%20282%29.pdf.

Pollitt, C. and Bouckaert, G. 2011. *Public management reform: a comparative analysis.* [Reforma upravljanja javnim sektorom: komparativna analiza.] Third edition, Oxford, Oxford University Press.

PricewaterhouseCoopers. 2017. *Member States' approaches to harmonising charts of accounts for national purposes with a view to financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS).* [Pristupi država članica harmonizaciji kontnih/računskih planova/kontnih okvira za nacionalne potrebe s obzirom na zahtjeve finansijskog izvještavanja u okviru budućih Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor.] Dostupno na: <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>.

PricewaterhouseCoopers. 2020. *Updated accounting maturities of EU governments and EPSAS implementation cost, June 2020.* [Najnovije informacije o računovodstvenoj zrelosti vlada EU-a i troškovima primjene EPSAS-a, lipanj/jun 2020.] Dostupno na: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9700113/Updated-accounting-maturities-and-EPSAS-implementation-cost-June+2020.pdf>.

Svjetska banka, PULSAR. 2018. *Predložak dobre prakse izrade plana reformi računovodstva u javnom sektoru.* Grupacija Svjetske banke. Dostupno na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>.

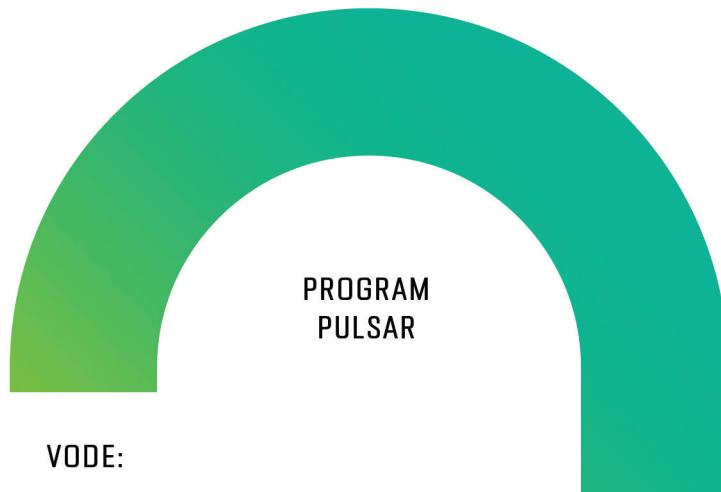
Svjetska banka, PULSAR. 2019. *Komparativni vodič za integraciju računovodstva u javnom sektoru sa statistikom državnih financija.* Grupacija Svjetske banke. Dostupno na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>.

Svjetska banka, PULSAR. 2020a. *Analiza stanja okruženja u oblasti računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru u zemljama korisnicama PULSAR programa.* Grupacija Svjetske banke. Dostupno na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary>.

Svjetska banka, PULSAR. 2020b. *Jačanje upravljanja osnovnim sredstvima kroz računovodstvo u javnom sektoru.* Grupacija Svjetske banke. Dostupno na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/strengthening-fixed-asset-management-through-public-sector-accounting>.

Svjetska banka, PULSAR. 2021a. *Pokretači reformi računovodstva u javnom sektoru.* Grupacija Svjetske banke. Dostupno na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

Svjetska banka, PULSAR. 2021b. *Tehnička nota – Prva primjena IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi.* Grupacija Svjetske banke. Dostupno na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/first-time-adoption-accrual-basis-ipcas>.



CFRR»
Centre for Financial
Reporting Reform



SUFINANCIRAJU:

■ Federal Ministry
Republic of Austria
Finance



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO