

Popunjavanje negativnog prostora:**Integracija tema povezanih s izvještavanjem o održivosti u programe obrazovanja u oblasti finansijskog računovodstva u javnom sektoru****2. sesija EduCoP-a 2 / 9. zajednička radionica Zajednica prakse za obrazovanje i finansijsko izvještavanje****Peter C. Lorson (Univerzitet u Rostocku)**

Uglavnom na temelju Hines (1988; 1992) i Manes-Rossi et al. (2023)

Pristupi integraciji izvještavanja o održivosti u programe obrazovanja u oblasti računovodstva javnog sektora

- **(Kritička) računovodstvena teorija** → inter alia HINES
- **(Novi) trend u propisivanju standarda** → inter alia IPSASB
- **(Novi) trendovi u kontekstu izvještavanja**
 - inter alia Manes Rossi, F./Brusca, I./Cohen, S./Lorson, P. C. (2023): **Alternative reporting and non-financial accounting formats**, u: Lorson, P.C./Jorge, S./Haustein, E. (2023, Ed.): European Public Sector Accounting, 2nd Ed., Coimbra – potpuno otvoreni pristup <https://doi.org/10.14195/978-989-26-2464-8> ; p. 506- 534

Motivacija

- Financijski rezultati (tj. financijski izvještaji) mogu biti rezultat više ili manje održivih mjera i odluka. Stoga je za snošenje odgovornosti (i postizanja koristi za donošenje odluka) potrebna transparentna povezanost između financija i održivosti
- Izvještavanje o održivosti ključno je za snošenje odgovornosti prema građanima, ali izvještaji o održivosti mogli bi doživjeti istu sudbinu kao i financijski izvještaji – poplava informacija preopterećuje primatelje informacija i stoga se možda neće koristiti

Nota bene:

- izvještavanje o održivosti je važno
- potrebe za informacijama o održivosti mogu se utvrditi i o njima se može izvještavati na različite načine

SADRŽAJ

1

- Motivacija

2

- **(Kritička) računovodstvena teorija**

3

- Novi trendovi u propisivanju standarda

4

- Novi trendovi u kontekstu izvještavanja

5

- Sažetak i rasprava

(Kritička) računovodstvena teorija (Hines 1988)

- Hines objašnjava: „Financijsko računovodstvo – govorenjem o stvarnosti stvaramo stvarnost” (Accounting, Organizations and Society, Vol. 13, No. 3, pp. 251-261, 1988)
- Dijalog
 - između profesora (engl. **T**) i studenta (**S**)
 - dok **gledate dolinu** s drvećem dokle vam pogled seže i s rijekom koja također teče kroz veliko ograđeno područje s građevinskim objektima, mehanizacijom i ljudima
- **Jedna od glavnih tema:**
 - što (i kako) je obuhvaćeno financijskim računovodstvom i
 - što je isključeno iz financijskih izvještaja opće namjene (engl. GPFS)?

(Kritička) računovodstvena teorija (Hines 1988)

S: Što je s tom rijekom? Riječna voda koristi se za proizvodnju!

T: Rijeka daje vodu koja je potrebna za proizvodnju, ali **nije dio organizacije** – osim ako se ne proda, u kojem bi slučaju rijeka bila dio plaćenog **goodwilla**.

S: Pobogu, vodu znači zovemo goodwill? Hm, riječna voda postaje „imovina” kada se organizacija proda i stoga je dio **stvarne organizacije**.

...

T: Vidite li smeđu boju nizvodno od postrojenja? To je **onečišćenje!** Je li to **dio organizacije?**

S: Pa, prosječni građanin rekao bi da je. Ali računovođe ne bi?

T: To je nekad bio slučaj. Sve dok god nije

bilo svijesti o odgovornosti organizacije za onečišćenje okoliša. Ali više nije, jer je **sada organizacija postala odgovorna u tom smislu.**

....

T: **Što je veća proizvodnja, to je veća onečišćenost okoliša.**

S: Ako ljudi „razumiju” onečišćenje kao dio organizacije, to onda treba „mjeriti”. Kako bi to trebalo funkcionirati? **To organizaciju ne košta ništa. Drugi ljudi plaćaju.**

....

T: **Nešto ćemo smisliti.** Ali potražite konsenzus. Sve dok se mi računovođe raspravljamo o **ispravnom mjerenju**, ljudi neće vjerovati našim izvještajima.

(Kritička) računovodstvena teorija (Hines 1992) – Popunjavanje negativnog prostora

Terminologija: Negativan prostor ovdje znači teme povezane s održivošću

- **Pozitivan prostor** je glavna tema
→ slika koju stvaraju **GPFS-ovi**
- **Područje negativnog prostora**
 - oko glavne teme
 - ne može se direktno vidjeti
→ **uvjeti povezani s održivosti**
 - ne privlače veliku pažnju, okružuju pozitivan prostor i osiguravaju mu zaštitu
→ **isključeno iz GPFS-ova**

Razlozi za tradicionalno isključivanje tema povezanih s održivošću iz GPFS-ova

- **Problemi s ispravnim mjerenjem:** objektivnost, mjerljivost, mogućnost kvantifikacije, mogućnost monetizacije

- Veze nisu jasne, nisu potpuno poznate i/ili se mijenjaju tijekom vremena (u kratko/srednjo/dugoročnom razdoblju)

Koji se zaključci mogu izvesti iz Hinesinih razmatranja

- Teme povezane s održivošću ključne su za **cjelovito razumijevanje** slike koja je nastala i prikazana u GPFS-ovima
- One bi zapravo trebale biti prve u računovodstvu javnog sektora, jer se tu otkriva **pravi učinak i ispunjavanje glavnih zadaća u smislu javne dobrobiti / usmjerenosti na opće dobro**
- Uglavnom uključene u zasebne izvještaje ili popratne (upravljačke) izvještaje

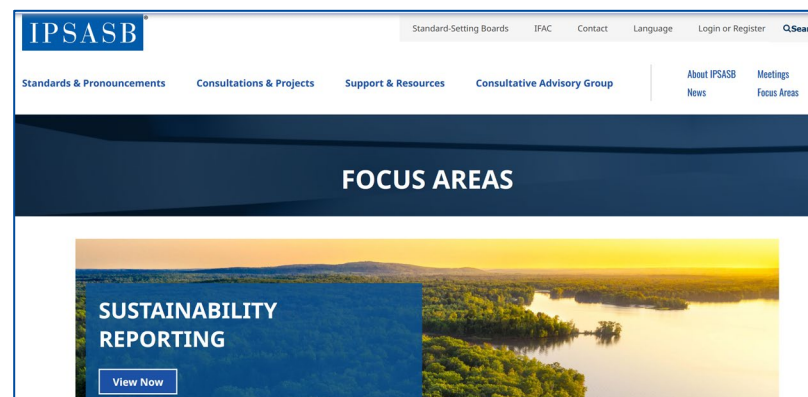
SADRŽAJ

- 1 • Motivacija
- 2 • (Kritička) računovodstvena teorija
- 3 • **Novi trendovi u propisivanju standarda**
- 4 • Novi trendovi u kontekstu izvještavanja
- 5 • Sažetak i rasprava

Novi trendovi u propisivanju standarda → IPSASB

- Financijski izvještaji opće namjene (engl. GPFS) → IPSAS-i
- Financijsko izvještavanje opće namjene (engl. GPFR)
 - IPSAS-i + RPG-ovi
 - Smjernice za preporučenu praksu
 1. Izvještavanje o **dugoročnoj održivosti** financija subjekta
 2. Rasprava i analiza financijskih izvještaja
 3. Izvještavanje o informacijama koje se odnose na učinak usluga
- **Izvještavanje o informacijama u**

okviru programa održivosti – Izmjene RPG-ova 1 i 3: Dodatne smjernice koje nisu strogo preporučene



SADRŽAJ

- 1 • Motivacija
- 2 • (Kritička) računovodstvena teorija
- 3 • Novi trendovi u propisivanju standarda
- 4 • **Novi trendovi u kontekstu izvještavanja**
- 5 • Sažetak i rasprava

Kontekst izvještavanja i najnoviji trendovi

- **Nefinancijsko izvještavanje znači izvještavanje o održivosti** (Manes-Rossi et al. (2023)):
 - ... sadržaj nefinancijskih izvještaja može se opisati ovisno o perspektivama ili dimenzijama ciljeva koji su u njima prikazani:
 - tradicionalni: društveni, ekološki, ekonomski → ljudi, planet i profit (engl. 3 P's/PPP: people, planet, profit)
 - danas prevladavaju: ESG (okolišni, društveni, upravljački), ili
 - ciljevi održivog razvoja UN-a (engl. UN-SDGs): ljudi, planet, blagostanje, mir i partnerstvo (engl. 5 P's: people, planet, prosperity, peace and partnership)
- **Integrirano izvještavanje** znači **povezivanje informacija o održivosti i GPFS-ova** (npr. šest kapitala/resursa, vidjeti u nastavku)

Kontekst izvještavanja i najnoviji trendovi – glavni formati (Manes-Rossi et al. (2023))

- Nefinancijski izvještaj ili izvještaj o održivosti ili izvještaj o intelektualnom kapitalu ili ...** – u nastavku smjernice iz Baden-Württemberga/Njemačka – izvadak iz područja djelovanja i povezani ključni indikatori učinka

A: Ecological sustainability

- Climate protection and energy transition
- Sustainable mobility
- Natural resources

B: Economy and Social Affairs: Good life in municipalities

- Sustainable economy and work
- Social, healthy and safe city/municipality
- Culture and education
- Family friendliness and a balanced population development
- Coexistence, integration and equality

C: Framework conditions for sustainable municipal development

- Framework for sustainable, future-oriented sustainable municipal development
- Municipal sustainability management
- Fiscal sustainability
- Citizen participation
- Citizen engagement
- Inter-municipal cooperation
- Global responsibility

Field of action: municipal sustainability management

- C1 Good municipal energy management
- Energy consumption of municipal properties
 - per square meter of used space in kilowatt hours
- C2 Sustainable municipal procurement
- Proportion of recycled paper in paper consumption of municipal facilities in percent

Field of action: Fiscal sustainability

- C3 Healthy structure of the public budget
- Municipal debt per inhabitant

Field of action: Citizen participation

- C4 High level of democratic commitment
- Voter turnout in elections for municipal representation and mayoral elections in percent
- C5 High level of civic participation
- Number of citizens' meetings according to municipal regulations

Field of action: Civic engagement

- C6 High level of voluntary commitment
- Number of registered associations per 1,000 inhabitants and inhabitants

Kontekst izvještavanja i najnoviji trendovi – glavni formati (Manes-Rossi et al. (2023))

- **Izvještavanje o napretku u ostvarenju ciljeva održivog razvoja UN-a (engl. SDGs)**

u pogledu odabranih ili svih 17 ciljeva održivog razvoja UN-a i 169 podciljeva



Kontekst izvještavanja i najnoviji trendovi – glavni formati (Manes-Rossi et al. (2023))

- **Izvještavanje** o napretku u ostvarenju **ciljeva održivog razvoja UN-a (engl. SDGs)**

u pogledu odabranih ili svih 17 reklasificiranih ciljeva održivog razvoja i 169 podciljeva – ovdje je prikazana struktura Eurostatovog izvještaja o napretku



Kontekst izvještavanja i najnoviji trendovi – glavni formati (Manes-Rossi et al. (2023))

- **Integrirano izvještavanje** → Poseban format: popularni integrirani godišnji izvještaj (engl. PIAR)
 - Cilj: Objašnjavanje stvaranja vrijednosti u kratko/srednjo/dugoročnom razdoblju za investitore i druge
 - Vodeći principi (npr. „značajnost”, „sažetost”, „pouzdanost i potpunost”, „dosljednost i usporedivost”, „strateški fokus i usmjerenost na budućnost”, i posebno „**povezanost informacija**”)
 - Opis strategija i mjera itd. na „**cjelovit**” način/iz više perspektiva, npr. navođenje **povezanosti između npr. GPFS-ova i informacija o održivosti** (Manes-Rossi et al. (2023)) – npr. **šest kapitala/resursa**
 - **Financijski** KAPITAL → **Proizvedeni** KAPITAL → **Intelektualni** KAPITAL
 - **Ljudski** KAPITAL → **Društveni** KAPITAL i KAPITAL **odnosa** → **Prirodni** KAPITAL

Kontekst izvještavanja i najnoviji trendovi – glavni formati (Manes-Rossi et al. (2023))

• Integrirano izvještavanje – primjer

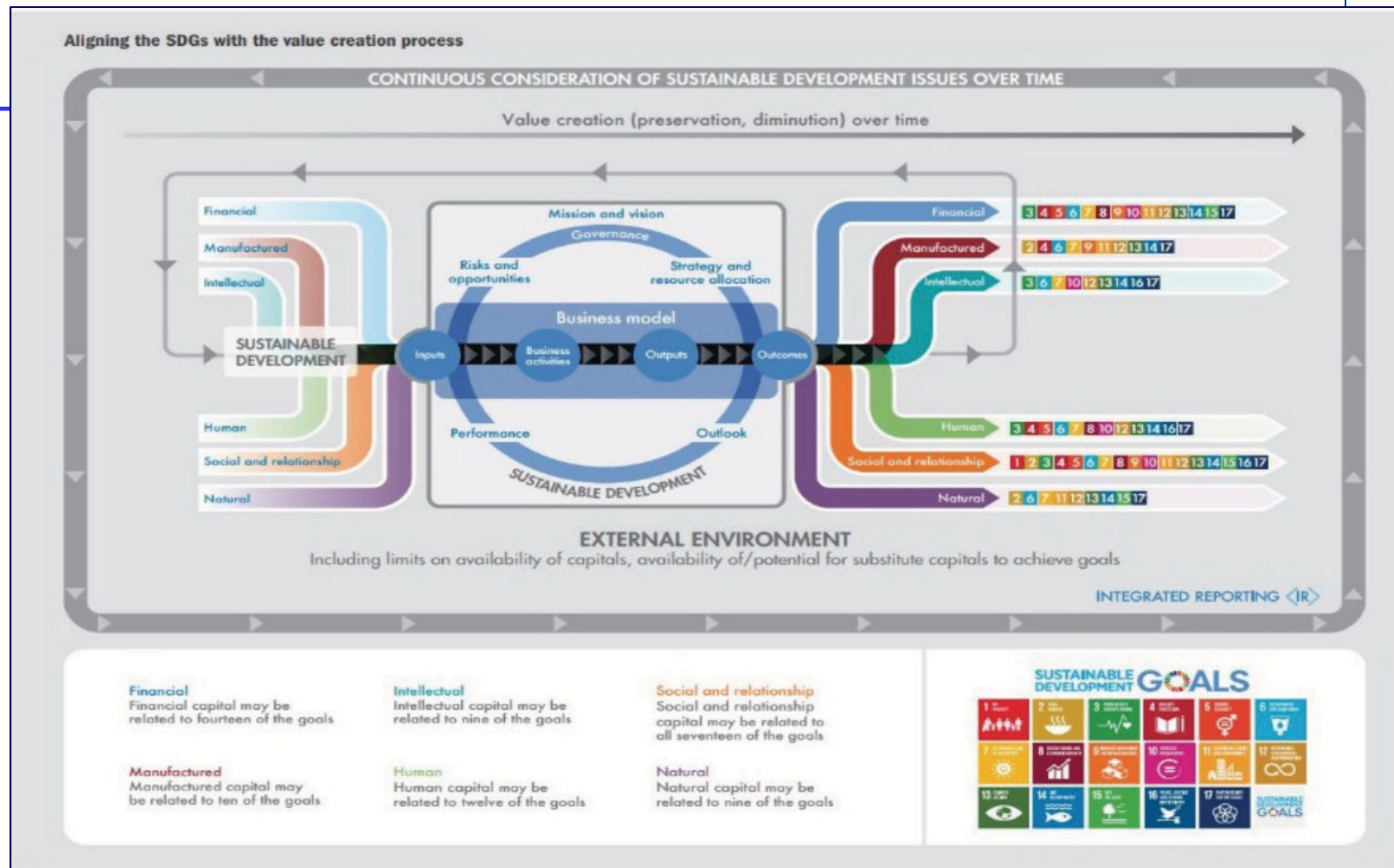
Lokalna uprava sastavlja integrirani izvještaj kako bi izvijestila o svojim **strategijama za poticanje i povećanje ugljično neutralnog lokalnog javnog prijevoza (u ovom kontekstu nabava novih autobusa)**. To utječe na sljedeće kapitale/resurse:

- **financijski** (smanjenje zbog troškova nabave, osposobljavanja i izmjene infrastrukture),
- **proizvedeni** (povećanje za trošak nabave),
- **intelektualni** (može se povećati jer se moraju osmisliti novi procesi),
- **ljudski** (povećava se jer vozači autobusa i kadrovi zaduženi za održavanje stječu nove vještine; smanjuje se jer dio postojećih kadrova više neće biti potreban);
- **društveni/odnosi** (mogu se povećati jer se moraju uspostaviti novi odnosi s dobavljačima i – barem dugoročno – očekuju se pozitivni ishodi za zdravlje građana);
- **prirodni** (mogu se povećati zbog smanjenja onečišćenja zraka).

→ **Objašnjenje kratko/srednjo/dugoročnih učinaka u pogledu stvaranja vrijednosti**

Kontekst izvještavanja i najnoviji trendovi – glavni formati (Manes-Rossi et al. (2023))

- Integrirano izvještavanje – povezano s ciljevima održivog razvoja UN-a



Kontekst izvještavanja i najnoviji trendovi – glavni formati (Manes-Rossi et al. (2023))

- **Popularni godišnji financijski izvještaji (engl. PFIAS) → engl. PIAR**

- **PFIAS:** GPFS-ovi namijenjeni građanima

- kako bi se spriječila preopterećenost informacijama i nedostatak razumijevanja i stoga nekorištenje i nepovjerenje prema politikama i vladama

te povećala svijest, interes i korištenje / **snošenje odgovornosti**

- Međutim, empirijsko istraživanje interesa građana (potrebe za informacijama) pokazuje:

- informacije iz PFIAS-a ne odgovaraju (ili ne odgovaraju u potpunosti) interesima građana

- **Građani**

- **nedostaju im nefinancijske informacije / informacije o održivosti**
- radije žele popularni integrirani godišnji izvještaj (engl. **PIAR**)

PIAR je vrsta PFIAS-a, obogaćen nefinancijskim informacijama / informacijama o održivosti (npr. o napretku u ostvarenju relevantnih ciljeva održivog razvoja UN-a)

SADRŽAJ

- 1 • Motivacija
- 2 • (Kritička) računovodstvena teorija
- 3 • Novi trendovi u propisivanju standarda
- 4 • Novi trendovi u kontekstu izvještavanja
- 5 • **Sažetak i rasprava**

Integracija tema povezanih s izvještavanjem o održivosti u programe obrazovanja u oblasti finansijskog računovodstva u javnom sektoru

!!! Integracija je novi standard – nova normalnost!!!

Računovodstvo, upravljanje i izvještavanje o održivosti mogu se lako integrirati u računovodstveni modul.

Pristupi:

- **(Kritička) računovodstvena teorija**
 - pokazuje sistemsku slijepu točku u GPFS-ima
- **(Novi) trendovi u propisivanju standarda**
 - pokazuju nove napore u razvoju globalnih standarda izvještavanja o održivosti za javni sektor
- **(Novi) trendovi u kontekstu izvještavanja**
 - pokazuju širok raspon pristupa izvještavanju o održivosti (možda u povezanosti s GPFS-ovima → integrirano izvještavanje) – na temelju odabranih ili svih ciljeva održivog razvoja UN-a ili ne; namijenjeni građanima ili ne...

UPOZORENJE / nije ilustrirano: Trendovi u privatnom sektoru (inter alia povećanje potražnje investitora za informacijama o održivosti; propisivanje standarda u Europskoj uniji ili pod nadzorom Zaklade za IFRS-e; itd., itd., itd.)

RASPRAVA

Hvala vam velika

- za vašu pažnju
- za predstojeća pitanja i komentare

Prof. Dr. Peter Lorson

Univerzitet u Rostocku

Fakultet ekonomskih i socijalnih studija

Katedra za financijsko i upravljačko

računovodstvo, upravljačku kontrolu i reviziju

Ulmenstrasse 69

18057 Rostock, Njemačka

E-mail: peter.lorson@uni-rostock.de



Literatura

- **Ruth D. Hines** → (1988), [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90003-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90003-7)
→ (1991), <https://doi.org/10.1108/09513579110144802>
→ (1992): [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90027-P](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90027-P)
- **Manes Rossi, F./Brusca, I./Cohen, S./Lorson, P. C. (2023)**: Alternative reporting and non-financial accounting formats, in: Lorson, P.C. Jorge, S./Haustein, E. (2023) (Ed.): European Public Sector Accounting, 2. Aufl., Coimbra (<https://doi.org/10.14195/978-989-26-2464-8>), S. 506-534
- **Lorson, P.C. Jorge, S./Haustein, E. (2023) (Ed.)**: European Public Sector Accounting, 2. Aufl., Coimbra (<https://doi.org/10.14195/978-989-26-2464-8>) → izmijenjeni priručnik DiEPSAm-Textbook
- **DiEPSAm**: projekt Erasmus+ koji financira Europska unija i primjena modula računovodstva javnog sektora na univerzitetima u državama članicama Europske unije (14 online predavanja + materijali za ocjenjivanje i udžbenik na engleskom);
 - Naslovnica projekta: <https://www.diepsam.uni-rostock.de/>
 - Online kolegij (potpuno otvoreni pristup): <https://www.uni-rostock.de/weiterbildung/offene-uni-rostock/onlinekurse/european-public-sector-accounting/>
 - Priručnik – 1. izdanje (potpuno otvoreni pristup): <https://www.uni-rostock.de/weiterbildung/offene-uni-rostock/onlinekurse/european-public-sector-accounting/>