

OBJAVLJIVANJE RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA O SEKTORU OPĆE DRŽAVE

Perković Paloš, Katarina

Master's thesis / Diplomski rad

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:447646>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-16**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

**OBJAVLJIVANJE RAČUNOVODSTVENIH
INFORMACIJA O SEKTORU OPĆE DRŽAVE**

Mentor:

Doc. dr. sc. Andrijana Rogošić

Studentica:

Katarina Perković Paloš

Split, siječanj, 2017.

SADRŽAJ:

1. UVOD.....	3
1.1. Problem istraživanja.....	3
1.2. Predmet istraživanja.....	4
1.3. Istraživačke hipoteze.....	4
1.4. Cilj istraživanja.....	5
1.5. Metode istraživanja.....	6
1.6. Doprinos istraživanja.....	7
1.7. Struktura diplomskog rada.....	8
2. ANALITIČKI OKVIRI FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA.....	9
2.1. Analitički okvir definiran GFS-om.....	9
2.2. Analitički okvir definiran IPSAS-ima.....	11
2.3. Analitički okvir financijskog izvještavanja u Hrvatskoj.....	14
3. RAČUNOVODSTVENI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR.....	19
3.1. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor.....	19
3.1.1. Pojam, značaj i povijesni razvoj.....	19
3.1.2. Struktura i klasifikacija.....	23
3.1.3. Prednosti i nedostaci.....	26
3.2. Europski računovodstveni standardi za javni sektor.....	29
3.2.1. Pojam i značaj.....	29
3.2.2. Daljnji koraci u razvoju.....	30
4. OBJAVLJIVANJE INFORMACIJA O SEKTORU OPĆE DRŽAVE	
4.1. Cilj i djelokrug IPSAS-a 22.....	31
4.2. Specifičnosti primjene IPSAS-a 22.....	35
5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O MOGUĆNOSTI PRIMJENE	
IPSAS-a 22.....	37
5.1. Jedinice lokalnih i regionalnih samouprava.....	37
5.2. Metodologija istraživanja.....	41
5.3. Analiza rezultata istraživanja.....	44
6. ZAKLJUČAK.....	58
LITERATURA.....	60

SAŽETAK.....	67
SUMMARY.....	68

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Ulazak Hrvatske u Europsku uniju donio je niz zahtjeva kojima Republika Hrvatska mora udovoljiti. Jedan od tih zahtjeva je primjena jedinstvenih pravila za oblikovanje proračunskog okvira koji je nastao kao odgovor na financijsku krizu i probleme u održavanju proračunske ravnoteže.¹

S obzirom na trenutnu financijsku krizu u Europi javila se potreba za usklađenim javnim sektorom za računovodstvo i budžetiranje što bi dovelo do stvaranja snažnog računovodstveno-informacijskog sustava u javnom sektoru zemalja članica Europske unije.

Kako bi se spriječile buduće financijske krize, međunarodne organizacije odlučile su poticati primjenu obračunske osnove i razviti međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (u daljnjem tekstu: IPSAS) temeljene na obračunskoj osnovi.

IPSAS-i predstavljaju jedini općeprihvaćeni sustav izvještavanja koji omogućava pružanje potpune i pouzdane financijske slike te ekonomskog položaja i uspješnosti ekonomskog subjekta tijekom određenog perioda i kao takvi predstavljaju problem ovog istraživanja s obzirom na nepostojanje jedinstvenog sustava izvještavanja za sektor opće države u Hrvatskoj.

Njihova primjena je ključna za postizanje usporedivosti informacija sadržanih u financijskim izvještajima subjekata sektora opće države.

Temelje se na Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i predstavljaju polaznu osnovu za Europske računovodstvene standarde za javni sektor koji će se koristiti u budućnosti kao osnova zemljama članicama EU pri pripremanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

¹ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, VIII

1.2. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovog rada je primjena Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor 22 („Objavljivanje informacija o sektoru opće države“) u jedinicama lokalne i regionalne samouprave.

U radu se ispituje da li bi IPSAS 22 bio primjeren standard za pružanje potpunih i sveobuhvatnih informacija o financijskom položaju jedinica lokalne i regionalne samouprave na temelju kojih bi korisnici njihovih financijskih izvještaja lakše donosili svoje poslovne, ekonomske i političke odluke.

Istraživanje se provodi putem anketa koje su poslane jedinicama lokalnih i regionalnih samouprava (gradovima i županijama) te se na temelju dobivenih rezultata donosi zaključak da li bi IPSAS 22, odnosno primjena obračunske osnove (načela realizacije), mogao predstavljati metodu za poboljšanje kvalitete i usporedivosti financijskih izvještaja između subjekata javnog sektora.

1.3. Istraživačke hipoteze

Primjena obračunske osnove pridonosi povećanju usporedivosti kroz usklađivanje postupaka i prakse izvješćivanja na razini Europske unije, između pojedinih zemalja članica i unutar sektora opće države.²

Primjena obračunske osnove doprinosi poboljšanju transparentnosti s obzirom da se prihodi i rashodi priznaju u trenutku ostvarenja, a ne u trenutku kada je uslijedio novčani tok.

² Hladika, M. (2014): Potencijalne koristi i troškovi od uvođenja obračunske osnove u računovodstvo javnog sektora, Riznica: časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru, br.12, Rif, Zagreb, str. 28-34.

S obzirom da je transparentnost neophodna za funkcioniranje financijskog tržišta i proračunskog nadzora u Europskoj uniji, u radu se formira glavna hipoteza koja će se s obzirom na rezultate istraživanja potvrditi ili odbaciti, a ona glasi:

H1: Objavljivanje potpunih i sveobuhvatnih informacija o sektoru opće države prema IPSAS 22 može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja.

Nastavno na glavnu hipotezu, formiraju se sljedeće pomoćne hipoteze:

H1.1: Objavljivanje informacija o kontroliranoj imovini sektora opće države može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja.

H1.2: Objavljivanje informacija o nastalim obvezama sektora opće države može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja.

H1.3: Objavljivanje informacija o prihodima i rashodima sektora opće države može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja.

H1.4: Objavljivanje informacija o nastalom višku/manjku sektora opće države može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja.

1.4. Ciljevi istraživanja

Tijekom 2012. godine prema zahtjevu Eurostata, PwC je proveo istraživanje³ na razini Europske unije o prikladnosti primjene IPSAS-a te o njihovoj potencijalnoj primjeni u razvoju EPSAS-a. Ispitivanje je provedeno u 25 zemalja te je zaprimljeno 68 priloga iz javnih organizacija i udruženja, ali i od individualaca. Najveći broj, odnosno 82% odgovora je došlo iz zemalja članica EU, dok je 18% iz ostalih zemalja. Na pitanje: „*Smatraju li se IPSAS-i prikladnima za primjenu u državnom računovodstvu članica EU,*“ 26 odgovora (38%

³ PwC (2014) Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards, dostupno na: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPSAS-study-final-PwC-report.pdf> [11. 11. 2016.]

ispitanika) je bilo pozitivno, 19 (28%) negativno, a 21 (31% ispitanika) ih je smatralo da bi IPSAS-i bili djelomično prikladni.

Među glavnim zagovornicima primjene bili su nacionalni i međunarodni odbori za standarde, ministarstva financija i profesionalna udruženja, a protiv uvođenja su uglavnom bili uredi za državnu reviziju.

Na temelju konzultacijskog dokumenta nedavno objavljenog od strane Odbora za javni sektor (IPSASB), samo jedna zemlja je poznata da primjenjuje IPSAS 22, a IPSASB trenutno razmatra bi li standard trebao biti povučen, zamijenjen smjernicama koje bi mogle biti korisnije ili bi ga trebalo revidirati.

Cilj ovog istraživanja je provedbom anketa u jedinicama lokalne i regionalne samouprave potvrditi da bi primjena međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor 22 doprinijela povećanju kvalitete i obujma prezentiranih informacija. Nadalje, ciljevi rada su također potvrditi da bi objavljivanje odgovarajućih informacija prema IPSAS-u 22 pomoglo korisnicima da bolje razumiju financijski položaj subjekta što bi im olakšalo donošenje poslovnih, ekonomskih i političkih odluka te potvrditi da bi uvođenje obračunske osnove (odnosno načela nastanka događaja) dovelo do povećanja učinkovitosti u javnom sektoru.

1.5. Metode rada

U teorijskom dijelu rada koriste se sljedeće znanstvene metode : metoda analize, sinteze, deskripcije, komparacije te deduktivna metoda.

- **Metoda analize** podrazumijeva raščlanjivanje složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove te izučavanje svakog dijela zasebno. U radu se objašnjavaju definicije povezane s IPSAS-om 22 koje će omogućiti lakše razumijevanje ove problematike.
- **Metoda sinteze** se odnosi na postupak spajanja pojedinih dijelova ili elemenata u cjelinu, odnosno dolazi do povezivanja jednostavnih misaonih tvorevina u složenije.

- Pod **deskripcijom** se podrazumijeva jednostavno opisivanje činjenica, procesa i predmeta te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza.
- **Metoda komparacije** se koristi za uspoređivanje međunarodnih i europskih računovodstvenih standarda za javni sektor kako bi se pobliže objasnile njihove sličnosti i razlike kao i za uspoređivanje financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s IPSAS-ima i u skladu sa statističkim sistemom financijskog izvještavanja.
- **Metoda dedukcije** se odnosi na ispitivanje općih rezultata, odnosno šire cjeline poslovanja te se na temelju ispitivanja općeg stanja dolazi do zaključivanja o pojedinačnim slučajevima.

U empirijskom dijelu rada se koriste sljedeće metode:

- **Metoda anketiranja** - na temelju anketnog upitnika prikupljaju se podaci, stavovi i mišljenja odabranih sudionika o predmetu istraživanja
- **Metoda indukcije** - na temelju pojedinačnih slučajeva se dolazi do formiranja općih rezultata
- **Komparativna metoda** – u radu se koristi kod uspoređivanja odgovora dobivenih od anketiranih gradova i županija
- **Metoda dokazivanja/opovrgavanja** – na temelju provedenih anketa donosi se zaključak kojim se ranije postavljene hipoteze prihvaćaju ili pobijaju
- **Statistička metoda u programu Spss i Statistica**

1.6. Doprinos istraživanja

Navedenim istraživanjem se pokušava postići bolje razumijevanje IPSAS-a 22 te njegovih prednosti i nedostataka.

Doprinos ovog rada je i u saznanju da li bi financijski izvještaji sastavljeni i prezentirani u skladu IPSAS-om 22 pružili sveobuhvatne i objektivnije informacije o financijskom položaju i uspješnosti određenog subjekta.

Anketiranjem odabranih jedinica lokalne i regionalne samouprave se prikupljaju podaci koji omogućavaju formuliranje mišljenja o kvaliteti informacija koje bi se objavljivale u skladu s IPSAS-om 22 te se donosi zaključak bi li te informacije olakšale korisnicima financijskih izvještaja razumijevanje financijskog položaja i uspješnosti određenog subjekta.

1.7. Sažetak diplomskog rada

Rad je podijeljen u 6 osnovnih poglavlja. U prvom dijelu, kojega čini uvod, definiraju se problem i predmet istraživanja, postavljaju se istraživačke hipoteze koje će se naknadno prihvatiti ili odbaciti, objašnjava se cilj istraživanja, opisuju se znanstvene metode koje su se koristile u izradi samog rada, objašnjava se doprinos istraživanja i pojašnjava se struktura diplomskog rada.

Drugi dio rada se odnosi na okvire financijskog izvještavanja. Dva su ključna analitička okvira za financijsko izvještavanje s obzirom na zahtjeve međunarodnih sustava, a to su analitički okvir definiran GFS-om i analitički okvir definiran IPSAS-ima. Također se pojašnjava analitički okvir financijskog izvještavanja u Hrvatskoj.

U trećem poglavlju se objašnjava uloga i značaj međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, navode se razlozi koji su potaknuli njihov razvoj i navodi se tko zapravo koristi te standarde. Također se objašnjavaju Europski računovodstveni standardi za javni sektor koji se još nisu počeli primjenjivati nego predstavljaju buduće harmonizirane standarde koje će koristiti zemlje članice Europske unije.

Četvrti dio se odnosi na detaljno objašnjenje međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor 22 – *Objavljivanje informacija o sektoru opće države*. Poblje se objašnjava njegova definicija i značaj.

U petom dijelu rada će se prikazati empirijsko istraživanje o mogućnosti primjene IPSAS-a 22 u jedinicama lokalne i regionalne samouprave.

U šestom, odnosno zadnjem poglavlju donosi se zaključak do kojeg se došlo provođenjem navedenog istraživanja.

2. ANALITIČKI OKVIRI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Pod analitičkim okvirom financijskog izvještavanja podrazumijeva se definiranje vrste, oblika i sadržaja financijskih izvještaja koji se sastavljaju.

Na međunarodnoj razini ih definiraju:

1. Makroekonomski statistički sustavi (Statistika državnih financija – GFS, Sustav nacionalnih računa – SNA, Europski sustav nacionalnih računa – ESA) i
2. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS).

Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s IPSAS-ima služe za eksterno izvještavanje, dok izvještaji sastavljeni u skladu sa statističkim sustavima služe za potrebe ekonomske i fiskalne analize.

2.1. Analitički okvir financijskog izvještavanja prema GFS-u

Statistički okvir financijskog izvještavanja (GFS) obuhvaća statističke standarde koji uređuju financijsko izvještavanje i prezentiranje računovodstvenih informacija za potrebe provedbe ekonomske i fiskalne analize.⁴

Statistički standardi služe za utvrđivanje državnih mjera i politika te analiziranje njihovih utjecaja na ekonomska kretanja. Usmjereni su na ekonomske sektore i agregatne podatke.

GFS su dužne primjenjivati sve zemlje koje nisu članice EU.

⁴ Perčević, H., Budimir, V., Hladika, M. (2012): Usklađenost međunarodnih računovodstvenih i statističkih standarda, u Zborniku Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, Hrvatska, str . 99

Osnovni ciljevi financijskog izvještavanja prema GFS-u su:

1. dobiti podatke koji su usko povezani s ostalim makroekonomskim statističkim sustavima i
2. omogućiti analitičarima da ocijene financijsku stabilnost opće države na način analogan onome koji se koristi pri ocjenjivanju ostalih sektora države.⁵

Postoje 3 temeljna financijska izvješća koja čine osnovni sadržaj analitičkog okvira GFS-a, a to su:

1. Bilanca,
2. Izvještaj o poslovanju države i
3. Izvještaj o ostalim ekonomskim tokovima.

Bilanca opće države koja se sastavlja za GFS daje pregled stanja imovine i obveza na određeni dan, a na kraju su uključeni pokazatelji:

1. financijska neto vrijednost (financijska imovina minus obveze) i
2. neto vrijednost (ukupna imovina minus obveze).⁶

Izvještaj o poslovanju države predstavlja sažetak transakcija opće države nastalih u danom računovodstvenom razdoblju. U ovom izvještaju prate se prihodi i rashodi kao transakcije koje povećavaju, odnosno smanjuju neto vrijednost, a uspješnost poslovanja se utvrđuje kao njihova razlika i naziva se bruto saldo poslovanja.⁷

⁵ Burian, K. et al (2004): Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, Biblioteka računovodstvo, Zagreb, str.311

⁶ Ibid, str.312

⁷ Ibid, str.313

Izveštaj o ostalim ekonomskim tokovima predstavlja izvještaj u kojem se iskazuju ostali ekonomski tijekovi, odnosno oni utjecaji na neto vrijednost koji nisu rezultat transakcija države.

Uz ova 3 izvještaja, sastavlja se i **Izveštaj o izvorima i uporabi novčanih sredstava** u kojem se prikazuju iznosi svih novčanih priljeva i odljeva u općoj državi kroz određeni vremenski period.

2.2. Analitički okvir financijskog izvještavanja prema IPSAS-ima

Računovodstveni okvir određuje pravila i računovodstvene standarde za evidentiranje poslovnih transakcija te sastavljanje i prezentiranje temeljnih financijskih izvještaja.⁸

Računovodstveni standardi su usmjereni na pojedini poslovni subjekt i praćenje pojedinih poslovnih transakcija.

Ciljevi financijskog izvještavanja prema IPSAS-ima su:

1. informiranje o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i novčanom tijeku subjekta,
2. sastavljanje informacija korisnih u predviđanju količine sredstava potrebnih za nastavak aktivnosti, sredstava koji se mogu dobiti nastavljanjem aktivnosti i o mogućim rizicima i neizvjesnostima daljnjeg poslovanja,
3. ukazivanje na to jesu li sredstva dobivena i potrošena u skladu s proračunom te zakonskim i ugovornim ograničenjima.⁹

U IPSAS-u 1 (Prezentiranje financijskih izvještaja) su navedeni financijski izvještaji koje subjekti javnog sektora moraju sastaviti, a to su :

⁸ Perčević, H., Budimir, V., Hladika, M. (2012): Usklađenost međunarodnih računovodstvenih i statističkih standarda, u Zborniku Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, Hrvatska, str. 103

⁹ Burian, K. et al (2004): Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, Biblioteka računovodstvo, Zagreb, str. 312

1. Izvještaj o financijskom položaju,
2. Izvještaj o financijskoj uspješnosti,
3. Izvještaj o promjenama u glavnici,
4. Izvještaj o novčanom toku i
5. Računovodstvene politike i bilješke.

Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s IPSAS-ima moraju pružati informacije subjekta o sredstvima, obvezama, glavnici, prihodima, rashodima i novčanim tokovima te moraju realno prikazati financijski položaj i uspješnost subjekta.

Postoje brojne razlike u izvještajima sastavljenima prema statističkim i prema računovodstvenim sustavima, ali su konceptijski izvještaj o financijskom položaju (bilanca), izvještaj o poslovanju države (odnosno o financijskoj uspješnosti) i izvještaj o novčanim tijekovima jednako postavljeni u oba sustava.

Najviše se razlikuju Izvještaj o ostalim ekonomskim tokovima koji se sastavlja prema GFS-u i Izvještaj o promjenama u glavnici koji se sastavlja prema IPSAS-ima.

Za primjenu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor nužno je da se financijski izvještaji sektora opće države temelje na obračunskoj osnovi.

U Tablici 1 u nastavku prikazan je popis zemalja članica Europske unije koje su u potpunosti usvojile IPSAS ili obračunsku osnovu, odnosno modificiranu obračunsku osnovu, kao i onih koje još uvijek koriste novčanu osnovu.

Tablica 1: Računovodstvene osnove i financijsko izvještavanje u zemljama članicama EU

	<i>Izveštaj o financijskom položaju (bilanca)</i>	<i>Izveštaj o financijskoj uspješnosti (izveštaj o dobiti)</i>	<i>Izveštaj o promjenama u neto imovini</i>	<i>Izveštaj o novčanom toku</i>	<i>IPSAS⁹</i>
Austrija	obračunska osnova	obračunska osnova	modificirana novčana osnova	novčana osnova	da
Belgija	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	da
Bugarska	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	da
Cipar	modificirana novčana osnova - središnja država obračunska osnova - lokalna država	novčana osnova - središnja država obračunska osnova - lokalna država	modificirana novčana osnova - središnja država obračunska osnova - lokalna država	obračunska osnova - lokalna država	ne
Češka Republika	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	novčana osnova	da
Danska	obračunska osnova - središnja država i regije novčana i obračunska osnova - općine	obračunska osnova - središnja država i regije novčana i obračunska osnova - općine		obračunska osnova - regije novčana i obračunska osnova - općine	da
Estonija	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	da
Finska	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	ne
Francuska	obračunska osnova - središnja država modificirana obračunska osnova - lokalna država	obračunska osnova - središnja država modificirana obračunska osnova - lokalna država	obračunska osnova	obračunska osnova	da
Grčka	modificirana novčana osnova	modificirana novčana osnova	modificirana novčana osnova	modificirana novčana osnova	nema informacija
Irska	novčana osnova - središnja država obračunska osnova - lokalna država	novčana osnova - središnja država obračunska osnova - lokalna država			ne
Italija	modificirana obračunska osnova i modificirana novčana osnova - središnja i lokalna država	modificirana obračunska osnova i modificirana novčana osnova - središnja i lokalna država		novčana osnova	ne
Latvija	obračunska osnova modificirana obračunska osnova za poreze i transfere	modificirana obračunska osnova	modificirana obračunska osnova	obračunska osnova i novčana osnova	da
Litva	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	da
Luksemburg	obračunska osnova	obračunska osnova			ne
Madžarska	obračunska osnova	novčana osnova		novčana osnova	ne
Malta	modificirana obračunska osnova - središnja država obračunska osnova - lokalna država	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	da
Nizozemska	novčana osnova - središnja država obračunska osnova - lokalna država	novčana osnova - središnja država obračunska osnova - lokalna država	obračunska osnova - lokalna država	novčana osnova - središnja država	ne
Njemačka	obračunska osnova - manji broj saveznih država i lokalna država	novčana osnova - središnja država obračunska osnova - manji broj saveznih država i lokalna država		novčana osnova - manji broj saveznih država i lokalna država	ne
Poljska	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	novčana osnova	ne
Portugal	obračunska osnova	obračunska osnova		novčana osnova	ne
Rumunjska	modificirana obračunska osnova	modificirana obračunska osnova	modificirana obračunska osnova	novčana osnova	da
Slovačka	modificirana obračunska osnova	modificirana obračunska osnova			da
Slovenija	modificirana obračunska osnova	modificirana obračunska osnova / novčana osnova	modificirana obračunska osnova	novčana osnova	ne
Španjolska	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	novčana osnova	da
Švedska	obračunska osnova	obračunska osnova		obračunska osnova	da
Velika Britanija	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	obračunska osnova	primjena MSFI prilagođenih za javni sektor

Izvor: Hladika, M. (2014): Prema primjeni EPSAS-a – analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica, br.2, str. 25

Iz tablice se može zaključiti da nove zemlje članice EU primjenjuju obračunsku osnovu u većoj mjeri nego stare zemlje članice EU.

Može se primijetiti da zemlje Sjeverne Europe u većoj mjeri primjenjuju obračunsku osnovu dok su zemlje Središnje i Južne Europe sklonije primjeni novčane osnove.

Također se može zaključiti da veliki broj zemalja članica EU primjenjuje različite računovodstvene osnove na različitim razinama vlasti što može dovesti do težeg uspoređivanja podataka na nacionalnoj i međunarodnoj razini s obzirom da se financijski izvještaji sastavljaju na različitim računovodstvenim osnovama.¹⁰

2.3. Analitički okvir financijskog izvještavanja u Hrvatskoj

U definiranju i oblikovanju analitičkog okvira financijskog izvještavanja u RH istodobno su zadovoljeni zahtjevi statistike i računovodstva.

Proračunsko računovodstvo u RH znatno je usklađeno sa zahtjevima GFS-a:

1. ekonomska klasifikacija prema kojoj su definirani računi računskoga plana proračunskog računovodstva u RH temelji se na ekonomskoj klasifikaciji propisanoj GFS-om,
2. analitički okvir financijskog izvještavanja u proračunskom računovodstvu u RH prilagođen je zahtjevima GFS-a, odnosno uspostavljen je prema modelu GFS-a,
3. definiranje obuhvata sektora opće države prilagođeno je zahtjevima GFS-a.¹¹

Međutim, proračunsko računovodstvo RH temelji se na primjeni modificirane obračunske osnove, dok se GFS temelji na primjeni obračunske osnove.

Modificirano načelo nastanka događaja se u RH primjenjuje od 2002. godine kada se prestalo primjenjivati načelo novčanog tijeka.

¹⁰ Hladika, M. (2014): Prema primjeni EPSAS-a – analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica, br.2, str. 25

¹¹ Perčević, H., Budimir, V., Hladika, M. (2012): Usklađenost međunarodnih računovodstvenih i statističkih standarda, u Zborniku Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, Hrvatska, str. 112-113

Specifičnosti primjene modificiranog načela nastanka događaja su:

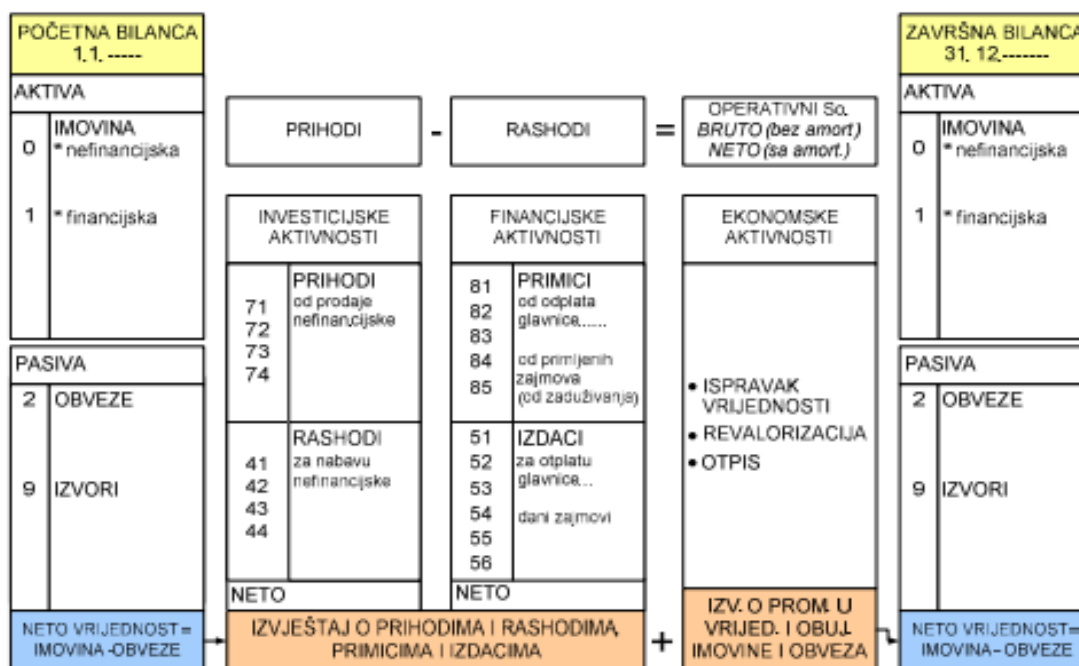
1. priznavanje prihoda se temelji na primicima financijske imovine,
2. ne iskazuje se rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine, niti rashodi uslijed promjene vrijednosti nefinancijske imovine, ☐
3. rashodi se priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju, ☐
4. rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine se priznaju u trenutku nabave i u visini nabavne vrijednosti, osim u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti kada se iskazuju u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje i ☐
5. rashodi donacija nefinancijske imovine se iskazuju prema procijenjenoj vrijednosti.¹²

Proračunsko računovodstvo u RH regulirano je:

1. Zakonom o proračunu (NN 87/08, 136/12, 15/15),
2. Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 124/14, 115/15)
3. Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15)
4. Pravilnikom o utvrđivanju korisnika proračuna i o vođenju registra (NN 128/09, 142/14)
5. Pravilnikom o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10).

¹² Dimitrić, M. (2007) Računovodstvo rashoda javnog sektora na mikro i makro razini, raspoloživo na: https://bib.irb.hr/datoteka/295349.Racunovodstvo_rashoda_javnog_sektora.pdf [25.11.2016]

Osnovni analitički okvir u RH može se prikazati sljedećom slikom:



Slika 1: Analitički okvir u RH

Izvor: Vašiček, V, Maletić, I.(2003): "Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor", Zbornik referata XXXVIII. simpozija HZRI, Pula, str. 99

Posebnost hrvatskog analitičkog okvira sastoji se u obvezatnosti posebnog praćenja financijskih transakcija koje nemaju obilježje prihoda i rashoda već se kao primici i izdaci odnose isključivo na aktivnosti financiranja (razredi 5 i 8 računskog plana).¹³

Ovakav pristup izraz je nastojanja da se računovodstveni sustav postavi univerzalno, i to kao:

1. proračunsko računovodstvo – za praćenje izvršenja i nadzor proračuna koji se još uvijek sastavlja uglavnom na novčanoj osnovi;

¹³ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 41

2. računovodstvo izvještajnog entiteta – za praćenje ukupnih resursa i elemenata uspješnosti;
3. statistički izvještajni sustav – prilagođen GFS-u i ne zahtijeva velika usklađenja zahtjevima međunarodnog statističkog izvještavanja.¹⁴

Prema pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu,¹⁵ hrvatski izvještajni sustav uključuje obvezu sastavljanja sljedećih temeljnih izvještaja:

1. Bilanca,
2. Izvješće o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima),
3. Izvješće o novčanim tokovima,
4. Izvješće o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
5. Bilješke.

Uz temeljne izvještaje, proračunski korisnici u RH sastavljaju i 3 pomoćna izvještaja:

1. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,
2. Izvještaj o obvezama i
3. Izvještaj o prihodima i rashodima korisnika proračuna.

Tablica 2 prikazana u nastavku daje usporedni prikaz financijskih izvještaja prema različitim analitičkim okvirima financijskog izvještavanja.

¹⁴ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 41

¹⁵ Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 3.

Tablica 2: Usporedni prikaz financijskih izvještaja definiranih prema GFS-u, prema IPSAS-ima i financijski izvještaji u proračunskom računovodstvu RH

<i>Izvještavanje prema GFS-u</i>	<i>Izvještavanje prema IPSAS-ima</i>	<i>Izvještavanje u proračunskom računovodstvu u RH</i>
Bilanca	Izvještaj o financijskom položaju	Bilanca
Izvještaj o poslovanju države	Izvještaj o financijskom uspjehu	Izvještaj o prihodima i primicima, rashodima i izdacima
Izvještaj o ostalim ekonomskim tokovima	Izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu	Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza
Izvještaj o izvorima i korištenju novca	Izvještaj o novčanom toku	Izvještaj o novčanom toku
-	Računovodstvene politike i bilješke uz financijske izvještaje	Bilješke

Izvor: Perčević, H., Budimir, V., Hladika, M. (2012): Usklađenost međunarodnih računovodstvenih i statističkih standarda, u Zborniku Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, Hrvatska, str. 113

3. RAČUNOVODSTVENI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR

Računovodstveni standardi za javni sektor su općeprihvaćeni okvir za obradu i prezentiranje informacija o financijskom položaju, aktivnostima i operacijama države.¹⁶

Razlikuju se međunarodni i europski računovodstveni standardi za javni sektor. Međunarodni su u primjeni od 2000. godine, dok su europski još u pripremi te predstavljaju buduće standarde koje će koristiti zemlje EU.

3.1. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor

3.1.1. Pojam, značaj i povijesni razvoj

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (u daljnjem tekstu IPSAS) predstavljaju skup računovodstvenih standarda koje je izdao Odbor za javni sektor (IPSASB). Koriste ih javna državna tijela diljem svijeta u pripremi financijskih izvješća. Trenutno je izdano 38 standarda na obračunskoj osnovi i jedan standard na gotovinskoj osnovi. Temelje se na Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja (MSFI) izdanih od strane Međunarodnog odbora za računovodstvene standarde.

Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor primjenjuju sve jedinice javnog sektora koje temeljne financijske izvještaje pripremaju i prezentiraju na obračunskoj osnovi, osim profitno orijentiranih državnih subjekata, odnosno državnih poduzetničkih subjekata.¹⁷

Odnose se na sljedeće subjekte javnog sektora:

- nacionalne vlade,
- regionalne (npr. državne, županijske i teritorijalne) vlade,

¹⁶ Vašiček, D. (2007): Računovodstvo proračuna, Rif, Zagreb, str. 23

¹⁷ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str 51-52.

- lokalne (npr. gradove, općine) samouprave i
- nevladine subjekte (npr. agencije, odbore, komisije), osim ako nije uređeno drugačije odredbama pojedinih IPSAS-a.¹⁸

Također, odredbe IPSAS-a mogu se primijeniti i na međunarodne organizacije.

Ova pravila oblikuju nacionalni strukovni autoriteti, a uobičajeno je ministarstvo financija zaduženo za računovodstveni sustav zemlje. U RH, **Zakon o proračunu** (NN, br. 87/08 i 136/12) daje osnovu za primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor.

IPSAS imaju za cilj poboljšanje kvalitete i transparentnosti financijskih izvještaja u javnom sektoru kao i poboljšanje sposobnosti vladinog financijskog upravljanja. Do sada nekoliko zemalja, primjerice Švicarska, Nizozemska, Austrija i Francuska, i međunarodnih organizacija kao što su Europska komisija, NATO, UN i sl. su već u potpunosti ili djelomično usvojili IPSAS ili planiraju to učiniti.¹⁹

Ovaj pravac razvoja državnog računovodstva za članice Europske unije podržan je od strane svih relevantnih političkih i stručnih tijela Europske unije kao i međunarodnih organizacija.

U nastavku slijedi popis međuvladinih organizacija koje su usvojile ili su u procesu usvajanja IPSAS:

- Commonwealth Secretariat (Tajništvo Commonwealtha),
- CoE - Council of Europe (Vijeće Europe),
- EC - European Communities (Europske zajednice),
- ESA - European Space Agency (Europska svemirska agencija),
- EUMETSAT - European Organisation for the Exploitation of Meteorological Satellites (Europska organizacija za iskorištavanje meteoroloških satelita),
- INTERPOL – International Criminal Police Organization (Međunarodna organizacija kriminalističke policije),

¹⁸ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 52

¹⁹ <http://www.epsas.eu/en/about-ipsas-ipsasb.html> (posjet 12.11.2016.)

- IO - ITER Organization (ITER organizacija),
- NATO,
- OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj).

Kao što je već spomenuto, međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor donosi Odbor za IPSAS, odnosno IPSASB. To je nezavisni odbor koji je podržan od strane IFAC-a, odnosno Međunarodne federacije računovođa koja ima za cilj služiti interesima javnosti razvijajući računovodstvene standarde za javni sektor i olakšavajući konvergencije međunarodnih i nacionalnih standarda.²⁰

Rad Odbora financiraju velike razvojne banke poput Svjetske banke i ADB, a ostale prihode za razvoj IPSAS dobivaju od međunarodnih, nacionalnih i regionalnih vlasti entiteta.

Začetak ovih standarda datira još iz 1990-ih godina kada je nekoliko međunarodnih organizacija poput Međunarodnog monetarnog fonda, Ujedinjenih naroda i drugih započela raspravu oko prednosti primjene načela nastanka događaja.

Glavni razlog uvođenja IPSAS-a je taj što je država zbroj pripadajućih institucionalnih jedinica zbog čega sve te jedinice moraju primjenjivati ista pravila i isti računski plan što dovodi do potrebe za standardiziranjem nacionalnih sustava.²¹ To je potaklo međunarodne organizacije i strukovna udruženja da razviju i potiču primjenu međunarodnih računovodstvenih načela i standarda te je na taj način došlo do razvoja i primjene IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi i razmatranja računovodstvenih standarda za javni sektor u EU, tzv. EPSAS.

²⁰ www.ifac.org (posjet 12.11.2016)

²¹ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 2

Program IPSAS se razvio u 2 faze. Prva faza je od 1996. do 2002. godine kada su se uglavnom primjenjivali standardi financijskog izvještavanja uz jako malo modifikacija. Od 2003. godine Odbor za IPSAS se usredotočio na probleme koji su jedinstveni za javni sektor. Ta pitanja uključuju poreze i druge transakcije, socijalne politike i slično.

Obe faze su u području financijskog računovodstva što se naziva jezikom poslovanja.²²

Najvažniji razlog uvođenja promjena u državnom računovodstvu u RH je ulazak RH u Europsku Uniju što nosi niz zahtjeva kojima RH mora udovoljiti. Europska unija je u razdoblju 2010.-2013. postavila zahtjeve za jedinstvenim pravilima i postupcima oblikovanja proračunskog okvira država članica EU kao odgovor na financijsku krizu i probleme u održavanju proračunske ravnoteže čime se nalaže primjena obračunske osnove.

Također se nalaže daljnje ispitivanje primjerenosti i prikladnosti primjene IPSAS-a te se zaključuje da je potreban daljnji razvoj usmjeriti na izradu EPSAS-a (Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor) pri čemu su IPSAS-i prihvaćeni kao njihova polazna osnova.²³

EPSAS-i naglasak stavljaju na „harmonizaciju računovodstvenih osnova s ciljem potpune usklađenosti unutar i između država članica Europske unije te je za očekivati da će se u budućnosti intenzivirati procesi uvođenja usuglašene obračunske osnove u sustave računovodstva, planiranja i izvještavanja o proračunu te povezivanje istih s obračunskom osnovom prisutnom u sustavu državne statistike.”²⁴

²² Chan, J.L. (2006): IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries, u Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity, Expert Comptable Media, Paris, France, str. 31-42.

²³ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, VIII

²⁴ Ibid, VIII

3.1.2. Struktura i klasifikacija

1996. godine pokrenut je *Program za razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor* temeljenih na primjeni načela nastanka događaja. U razdoblju od 2000. godine do danas objavljena su 32 IPSAS-a.

Za 28 standarda kao predložak poslužili su *Međunarodni računovodstveni standardi* (MRS) i *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja* (MSFI).

Trenutno postoje 4 standarda specifična za poslovanje sektora opće države:

- IPSAS 21 – Umanjenje imovine koja ne stvara novac,
- IPSAS 22 – Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države,
- IPSAS 23 – Prihodi od nerazmjenskih transakcija i
- IPSAS 24 – Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima.²⁵

Također postoji jedan standard koji nije na obračunskoj nego na gotovinskoj osnovi - *Financijsko izvještavanje utemeljeno na novčanoj osnovi* te 6 standarda u pripremi, takozvani *nacrti* čiji popis slijedi u nastavku:

- IPSAS 33: Prva primjena IPSAS-a utemeljenih na obračunskoj osnovi
- IPSAS 34: Nekonsolidirani financijski izvještaji
- IPSAS 35: Konsolidirani financijski izvještaji
- IPSAS 36: Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate
- IPSAS 37: Izvještavanje o uspješnosti obavljanja usluga
- IPSAS 38: Objavljivanje udjela u drugim subjektima

²⁵ Evangelos, P., Kanellos, T. (2013): Concept, Regulations and Institutional Issues of IPSAS: A Critical Review, *European Journal of Business and Social Sciences*, 2 (1), str. 47

Struktura IPSAS-a mora sadržavati sljedeće dijelove:

- Uvod
- Cilj
- Djelokrug
- Definicije
- Računovodstvene politike
- Prijelazne odredbe
- Datum stupanja na snagu
- Prilozi
- Osnove za zaključivanje
- Smjernice za primjenu
- Usporedba s odgovarajućim IFRS.²⁶

Postojeći međunarodnih računovodstveni standardi za javni sektor se mogu kategorizirati u sljedeće skupine:

- Izvještavanje i elementi financijskih izvještaja;
- Računovodstveni postupci za imovinu i s njom povezane obveze:
 - Standardi koji uređuju područje materijalne i nematerijalne imovine,
 - Standardi koji uređuju područje financijske imovine;
- Računovodstveni postupci za prihode;
- Računovodstveni postupci za rashode;
- Računovodstveno postupanje s tečajnim razlikama;
- Računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte i udjele u zajedničkim pothvatima.²⁷

²⁶ Müller-Marqués Berger T. (2012): IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards, Ernst&Young, Chichester, str. 52

²⁷ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 69

Tablica u nastavku prikazuje popis standarda podijeljenih prema području/kategorijama koje uređuju.

Tablica 3: IPSAS-i temeljeni na primjeni načela nastanka događaja prema području koje uređuju:

1. Izvještavanje i elementi financijskih izvještaja
IPSAS 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja
IPSAS 2 – Izvještaji o novčanom toku
IPSAS 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
IPSAS 6 – Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji
IPSAS 10 – Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima
IPSAS 14 – Događaji nakon datuma bilance
IPSAS 18 – Izvještavanje po segmentu
IPSAS 20 – Objavljivanje povezanih stranaka
IPSAS 22 – Objavljivanje informacija o sektoru opće države
IPSAS 24 – Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima
2. Računovodstveni postupci za imovinu i s njom povezane obveze
2.1. Standardi koji uređuju područje materijalne i nematerijalne imovine
IPSAS 12 – Zalihe
IPSAS 13 – Najmovi
IPSAS 16 - Ulaganje u nekretnine
IPSAS 17 - Nekretnine, postrojenja i oprema
IPSAS 21 - Umanjenje imovine koja ne stvara novac
IPSAS 26 - Umanjenje imovine koja stvara novac
IPSAS 27 – Poljoprivreda
IPSAS 31 - Nematerijalna imovina
IPSAS 32 - Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije
2.2. Standardi koji uređuju područje financijske imovine
IPSAS 28 - Financijski instrumenti - prezentiranje (prije IPSAS 15)
IPSAS 29 - Financijski instrumenti - priznavanje i mjerenje
IPSAS 30 - Financijski instrumenti - objavljivanje (prije IPSAS 15)
3. Računovodstveni postupci za prihode
IPSAS 9 - Prihodi od transakcija razmjene

IPSAS 11 - Ugovor o izgradnji
IPSAS 23 - Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi)
4. Računovodstveni postupci za rashode
IPSAS 5 - Troškovi posudbe
IPSAS 11 - Ugovor o izgradnji
IPSAS 19 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina
IPSAS 25 - Primanja zaposlenih
5. Računovodstveno postupanje s tečajnim razlikama
IPSAS 4 - Učinci promjena tečaja stranih valuta
6. Računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte i udjele u zajedničkim pothvatima
IPSAS 7 - Ulaganja u pridružene subjekte
IPSAS 8 - Udjeli u zajedničkim pothvatima

Izvor: Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 8-10

3.1.3. Prednosti i nedostaci

Tijekom 2012. godine prema zahtjevu Eurostata, PwC je proveo istraživanje²⁸ na razini Europske unije o prikladnosti primjene IPSAS-A te o njihovoj potencijalnoj primjeni u razvoju EPSAS-a. Ispitivanje je provedeno u 25 zemalja te je zaprimljeno 68 priloga iz javnih organizacija i udruženja, ali i od individualaca. Najveći broj, odnosno 82% odgovora je došlo iz zemalja članica EU, dok je 18% iz ostalih zemalja. Na pitanje: „*Smatraju li se IPSAS prikladnima za primjenu u državnom računovodstvu članica EU,*“ 26 odgovora (38% ispitanika) je bilo pozitivno, 19 (28%) negativno, a 21 (31% ispitanika) ih je smatralo da bi IPSAS bili djelomično prikladni.

²⁸Hladika, M. (2013): Perspektiva primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji, Riznica, br.4, str. 53-55.

Ispitanici koji su smatrali IPSAS prikladnima za primjenu kao najvažniji razlog za svoje mišljenje naveli su:

- potrebu za poboljšanjem odgovornosti, transparentnosti i usporedivosti računa javnog sektora
- mišljenje da je nužno uvođenje modela obračunske osnove jer se time poboljšava kvaliteta i obujam prezentiranih računovodstvenih informacija.

Unatoč pozitivnom mišljenju o primjeni IPSAS-a, neki ispitanici su izrazili mišljenje da trenutni paket IPSAS ne pokriva cjelokupnu problematiku vezanu uz javni sektor te zabrinutost o potencijalnim troškovima i vremenu potrebnom za implementaciju.

Ispitanici koji su smatrali da su IPSAS djelomično prikladni su se složili oko potrebe za uvođenjem jedinstvenog računovodstvenog sustava temeljenoga na obračunskoj osnovi, ali su izrazili rezerviranost prema tome jesu li IPSAS u potpunosti prikladni.

19 ispitanika, odnosno njih 28% je odgovorilo da IPSAS nisu prikladni za primjenu u javnom sektoru, a kao najvažnije razloge su istaknuli:

- nedorečenost smjernica IPSAS u odnosu na specifičnosti zahtjeva u državnom računovodstvu i financijskom izvještavanju;
- složenost u provedbi za manje subjekte/jedinice sektora opće države;
- činjenicu da su za većinu IPSAS kao predložak poslužili standardi koje susrećemo u profitnom sektoru;
- nedovoljnu informiranost zemalja o standardima te nedostatak iskustva koji potvrđuje prednosti primjene IPSAS itd.

Smatra se da će se u budućnosti postojeći IPSAS klasificirati u tri skupine:

- standardi koji zahtijevaju određene i značajnije izmjene i dopune
- standardi koji se uz minorne ili nikakve promjene mogu primijeniti te
- standardi koji ne postoje te ih treba razviti ili usvojiti provedbene smjernice.²⁹

²⁹ Hladika, M (2015): Računovodstvena zrelost zemalja članica Europske unije, Riznica: časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru, br.1, Rif, Zagreb, str. 42

U tablici u nastavku dan je prikaz standarda po predloženoj klasifikaciji IPSAS-a.

Tablica 4: Prijedlog klasifikacije IPSAS-a

MRSJS koji zahtijevaju značajne izmjene i dopune	MRSJS koji zahtijevaju minimalne ili nikakve promjene	Teme/područja za koja je potrebno razviti standard
MRSJS 6 Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji MRSJS 18 Izvještavanje po segmentu MRSJS 20 Objavljivanje povezanih stranaka MRSJS 22 Objavljivanje informacija o sektoru opće države MRSJS 23 Prihodi od ne-razmjenskih transakcija (poreza i transfera) MRSJS 24 Prezentiranje proračunskih informacija u financijskim izvještajima MRSJS 25 Primanja zaposlenih MRSJS 29 Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje MRSJS 30 Financijski instrumenti: Objavljivanje	MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja MRSJS 2 Izvještaji o novčanom toku MRSJS 3 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške MRSJS 4 Učinci promjena tečaja stranih valuta MRSJS 5 Troškovi posudbe MRSJS 7 Ulaganja u pridružena društva MRSJS 8 Udjeli u zajedničkim pothvatima MRSJS 9 Prihodi od transakcija razmjene MRSJS 10 Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama MRSJS 11 Ugovori o izgradnji MRSJS 12 Zalihe MRSJS 13 Najmovi MRSJS 14 Događaji nakon datuma bilance MRSJS 16 Ulaganje u nekretnine MRSJS 17 Nekretnine, postrojenja i oprema MRSJS 19 Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina MRSJS 21 Umanjenje imovine koja ne stvara novac MRSJS 26 Umanjenje imovine koja generira novac MRSJS 27 Poljoprivreda MRSJS 28 Financijski instrumenti: Prezentiranje MRSJS 31 Nematerijalna imovina MRSJS 32 Sporazumi o koncesiji usluga: davatelj koncesije	Okvir za primjenu EPSAS-a Prva primjena EPSAS-a Socijalne naknade Rashodi koji proizlaze iz nerazmjenskih transakcija

Izvor: Hladika, M (2015): Računovodstvena zrelost zemalja članica Europske unije, Riznica: časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru, br.1, Rif, Zagreb, str. 42

3.2. Europski računovodstveni standardi za javni sektor

3.2.1. Pojam i značaj

Europski računovodstveni standardi za javni sektor su standardi koji će se koristiti u budućnosti kao osnova zemljama članicama EU pri pripremanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

Njihov razvoj je potaknut trenutnom financijskom krizom u Europi čime se javlja potreba za reformiranim i usklađenim javnim sektorom za budžetiranje i računovodstvo u Europskoj uniji. Računovodstveni sustavi koji su se primjenjivali u prošlosti više nisu prikladni s obzirom da je sve više situacija u kojima određene zemlje članice EU djeluju kao jamac za javni dug ostalih zemalja članica. Kako bi se spriječile buduće krize, financijski menadžment javnih tijela mora biti značajno poboljšan.³⁰

Razvoj EPSAS-a također je potaknut:

- mišljenjem da u današnje vrijeme kada države članice jamče za javni dug pojedinih zemalja članica, nije prihvatljivo temeljiti proračun na isključivo novčanoj osnovi
- stajalištem da je potrebno jačati usporedivost proračuna zemalja članica, odnosno poticati reformu sustava budžetiranja (proces planiranja i izvršavanja proračuna) prema usvajanju obračunske osnove, a u cilju jačanja fiskalne transparentnosti Unije
- činjenicom da su odredbe IPSAS više orijentirane prema reformi financijskog izvještavanja subjekata u sektoru opće države, a manje prema reformi izvještavanja o proračunu, odnosno prema budžetiranju
- činjenicom da je proces primjene i usvajanja IPSAS u zemljama članicama EU otežan i složen te da je stoga potrebno ustrajati na daljem razvoju (dopunama i izmjenama) odredbi IPSAS, a u cilju što potpunije primjene istih.³¹

³⁰ <http://www.epsas.eu/en/epsas-the-idea.html> (posjet 12.11.2016)

³¹ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 5

Ovi standardi će se temeljiti na implementaciji obračunske osnove u državnom računovodstvu, ali i budžetiranju (proračunu), odnosno i u procesu pripreme i izvršavanja proračuna. Radi se o nastavku procesa harmonizacije računovodstvenih osnova na kojima se zasniva proračun pojedine zemlje članice EU. Rezultat bi trebao biti usklađenost ciljeva financijskog izvještavanja s prihvaćenim proračunom, što je moguće samo pod uvjetom da se proračun i računovodstveni sustav temelje na istoj računovodstvenoj osnovi.³²

Na razini EU, ujednačavanje računovodstvenih sustava svih zemalja članica doprinijelo bi razvoju snažnog računovodstvenog sustava koji će generirati sveobuhvatne i pouzdane podatke i informacije koje se mogu koristiti za proračunski nadzor i fiskalno praćenje u EU.³³

3.2.2. Daljnji koraci u razvoju

Europski računovodstveni standardi za javni sektor će se temeljiti na međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor te će se Europska komisija prilikom njihove izrade služiti smjernicama modela koji je korišten prilikom izrade Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI 24) uvažavajući specifičnosti javnog sektora.

Također, u strukturiranju EPSAS-a nastojat će se izbjeći veća odstupanja u odnosu na smjernice IPSAS kao u odnosu na smjernice MSFI.

Usvajanje EPSAS će se odvijati fazno i postupno te će se prvenstveno fokusirati na prihode i rashode (porezi, socijalne naknade, obveze i financijska imovina).

³² Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 5

³³ Hladika, M. (2014): Potencijalne koristi i troškovi od uvođenja obračunske osnove u računovodstvo javnog sektora, Riznica: časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru, br.12, Rif, Zagreb, str. 28

Kako bi se osigurao odgovarajući stupanj primjene budućih standarda na nacionalnoj razini, sadržaj svakog pojedinog standarda temeljit će se na:

- obračunskoj računovodstvenoj osnovi,
- dvojnomo knjigovodstvu,
- međunarodno usklađenom financijskom izvještavanju i
- konzistentnosti s ESA načelima.³⁴

Tablica u nastavku daje prikaz mogućih ekonomskih i socijalnih učinaka do kojih bi došlo primjenom obračunske osnove i EPSAS-a.

Tablica 5: Ekonomski i socijalni učinci primjene obračunske osnove i EPSAS

EKONOMSKI UČINCI	
Odgovornost i transparentnost	Transparentnost i usporedivost Harmonizacija i fiskalni nadzor Dugoročni fiskalni pogled Odgovornost
Kvalitetniji proces donošenja odluka	Donošenje odluka Računovodstvo troškova i mjerenje uspješnosti Najbolje prakse provedenih reformi
Utjecaj na kontrolu i administrativne procese	Poboljšanje revizije i internih kontrola Smanjenje administrativnih troškova i opterećenja
SOCIJALNI UČINCI	
Utjecaj na tržište rada	Potrebne kvalifikacije Zapošljavanje i mobilnost

Izvor: Hladika, M. (2014): Potencijalne koristi i troškovi od uvođenja obračunske osnove u računovodstvo javnog sektora, Riznica: časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru, br.12, Rif, Zagreb, str. 29

³⁴ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 7

4. MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD ZA JAVNI SEKTOR 22 – OBJAVLJIVANJE INFORMACIJA O SEKTORU OPĆE DRŽAVE

IPSAS 22 - *Objavljivanje informacija o sektoru opće države* izdan je u prosincu 2006. godine.

Subjekt treba primjenjivati ovaj Standard za godišnje financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na dan ili nakon 1. siječnja 2008. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2008. godine, treba objaviti tu činjenicu. Kada subjekt usvaja načelo nastanka kao što je definirano po IPSAS-u za potrebe financijskog izvješćivanja nakon ovog datuma, ovaj se Standard primjenjuje na godišnja financijska izvješća subjekta koja obuhvaćaju razdoblja koja počinju na dan ili nakon dana donošenja.³⁵

4.1. Cilj i djelokrug Standarda

Cilj ovog Standarda je propisati zahtjeve za objavljivanjem za države koje odaberu informacije o sektoru opće države prezentirati u njihovim konsolidiranim financijskim izvještajima.³⁶

Objavljivanje odgovarajućih informacija o sektoru opće države može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja te omogućiti bolje razumijevanje odnosa između tržišnih i netržišnih aktivnosti države te odnosa između financijskih izvještaja i statističkih osnova financijskog izvještavanja.³⁷

One države koje pripremaju i prezentiraju financijske izvještaje i koje objavljuju financijske informacije o sektoru opće države na temelju računovodstvene osnove nastanka događaja, moraju se pridržavati uvjeta i odredbi definiranih IPSAS-om 22.

³⁵ International Public Sector Accounting Standards Board (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, IFAC, New York, str. 669-670

³⁶ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 118

³⁷ Ibid, str. 118

Ako se podaci o sektoru opće države objavljuju u financijskim izvještajima, onda oni moraju biti u skladu sa zahtjevima opisanima u ovom Standardu.

Standard definira zahtjeve za primjenu samo u onim državama koje sastavljaju konsolidirane financijske izvještaje temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja.

Objavljivanje informacija o sektoru opće države u financijskim izvještajima predstavlja značajan doprinos poboljšanju transparentnosti financijskog izvještavanja, a može biti i od značajne koristi korisnicima tih izvještaja da bolje razumiju:

- resurse koji su raspodijeljeni u svrhu pružanja usluga i financijsku uspješnost države u pružanju istih
- odnos između sektora opće države i javnih društava, i učinke koje svako od njih ima na ostvarenu financijsku uspješnost.³⁸

Kao što je navedeno u drugom poglavlju ovog rada, financijski izvještaji mogu biti sastavljeni u skladu s IPSAS-ima ili u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja.

Financijskim izvještajima se konsolidiraju samo kontrolirani subjekti dok takvo ograničenje ne vrijedi u statističkim osnovama financijskog izvještavanja. Njihovi međusobni ciljevi se razlikuju u nekim pogledima: financijski izvještaji sastavljeni u skladu s IPSAS-ima pružaju informacije koje su korisne prilikom donošenja odluka i upućuju na odgovornost jedinice za resurse kojima raspolaže i koje kontrolira, dok je cilj financijskih izvještaja koji su sastavljeni u skladu s statističkim osnovama financijskog izvještavanja pružiti informacije koje su potrebne za analizu i praćenje fiskalne politike na razini sektora opće države.

Sličnosti koje se javljaju među njima su:

- oba pristupa se temelje na primjeni računovodstvene osnove nastanka događaja,
- oba pristupa se bave sličnim događajima i transakcijama i
- oba pristupa zahtijevaju sličan tip strukture izvještavanja.³⁹

³⁸ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 119-120

³⁹ Ibid, str. 119

U tablici 6 dan je prikaz nekih od ključnih razlika između financijskog izvještavanja prema sustavu statističkog izvještavanja i izvještavanja prema IPSAS-ima.

Tablica 6: Neke od ključnih razlika između IPSAS-a i sustava statističkog izvještavanja

Kategorija razlike	Statistički sistemi	IPSAS
Vrste izvještaja koje su rezultat svakog sistema	Nerevidirani statistički izvještaji u propisanom formatu	Revidirani opći financijski izvještaji koji ispunjavaju minimalne informativne zahtjeve i koji sadrže specifične izvještaje, ali bez obaveznog formata
Definicija subjekta	Definira subjekt kao sektor opće države i samo izvještava o tom sektoru	Primjenjuje se na svaki posebni subjekt u okviru države, a također i na cijelu državu na osnovu kontrole
Računovodstvena osnova	Samo obračunska	Obračunska ili gotovinska
Vrednovanje sredstava	Tekuća tržišna vrijednost	Trošak ili „fer vrijednost“
Neto vrijednost ili neto kapital	Nije prepoznat	Fundamentalni koncept
Koncepti kao što su materijalnost i korekcije za prethodnu godinu	Nisu prepoznati	Fundamentalni dijelovi izvještavanja u financijskim izvještajima
Klasifikacija (kontni plan)	Detaljno je propisano	Nije propisano
Terminologija	Zasnovano na terminima koji se najčešće koriste u statistici, fiskalnim i makroekonomskim analizama	Računovodstvena terminologija kao ona koja se koristi u komercijalnom/poslovnom računovodstvu i financijskim izvještajima

Izvor: Parry, M. (2011): Međunarodni standardi za računovodstvo i statistiku, The International Journal of Financial Management, 11 (2), str. 5-6

U nekim zakonodavstvima sukladno statističkim osnovama u sektor opće države bit će uključene neke jedinice koje nisu uključene u konsolidiranim financijskim izvještajima opće države. Sukladno navedenom, ovaj Standard zabranjuje da se u dijelu izvještaja u kojem se objavljuju informacije o sektoru opće države uključe i prezentiraju informacije o jedinici koja je sukladno statističkim osnovama uključena u sektor opće države, ali nije uključena u konsolidiranim financijskim izvještajima opće države.⁴⁰

4.2. Specifičnosti primjene Standarda

Jedna od glavnih razlika između sustava statističkog izvještavanja i IPSAS-a je način na koji definiraju opću državu. Sektor opće države definiran prema SNA 93 sastoji se od:

- institucionalnih jedinica središnje države, regionalne i lokalne uprave,
- fondova socijalne sigurnosti i
- netržišno orijentiranih neprofitnih institucija koje pretežito kontrolira država.⁴¹

Prema statističkoj osnovi financijskog izvještavanja, sektor opće države obuhvaća središnje aktivnosti države i sastoji se od onih netržišno orijentiranih neprofitnih subjekata zajednice koje pretežno financira država ili državne jedinice, poput tijela državne uprave, sudova, javnih obrazovnih ustanova, javnih zdravstvenih ustanova, i drugih državnih agencija. Sektor opće države ne obuhvaća javne financijske i javne nefinancijske korporacije.⁴²

Financijske informacije o sektoru opće države trebaju biti pripremljene temeljem računovodstvenih politika koje se primjenjuju kod pripreme i prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja opće države.

⁴⁰ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str.119

⁴¹ Ibid, str.121

⁴² Ibid, str.121

IPSAS 22 zahtijeva da se javna financijska i nefinancijska društva prezentiraju u izvještajima kao ulaganja sektora opće države pri čemu se ta ulaganja evidentiraju kao imovina i da se vrjednuju po knjigovodstvenoj vrijednosti.

Ovaj Standard odražava stajalište da se konsolidirani financijski izvještaji države koje odaberu objavljivati informacije o sektoru opće države u okviru istih, razdvajaju sa svrhom da se informacije o sektoru opće države prezentiraju zasebno kao jedan dio ukupnog javnog sektora.

Statistički izvještaji osiguravaju informacije o javnim društvima koja su primarno uključena u tržišnim aktivnostima (javna financijska i nefinancijska društva) i informacije o javnom sektoru u cjelini.⁴³

Ovaj standard određuje da se prilikom objave informacija o sektoru opće države objave sljedeće stavke:

- glavne skupine imovine, obveza, prihoda, rashoda i novčanih tijekova;
- kontrolirane subjekte koji su uključeni u sektor opće države i sve promjene vezane uz te subjekte;
- usklađenje objava sektora opće države i konsolidiranih financijskih izvještaja države.⁴⁴

Prilikom objave informacija o sektoru opće države potrebno je objaviti barem neke od sljedećih stavki:

- imovinu iskazanu po glavnim razredima, pri čemu se ulaganja u druge sektore prikazuju odvojeno;
- obveze, iskazane po glavnim razredima;
- neto imovinu/glavnicu;
- ukupno revalorizacijsko povećanje ili smanjenje i druge stavke prihoda i rashoda priznatih direktno u neto imovinu/glavnicu;

⁴³ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 121

⁴⁴ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SWD:2013:0057:FIN:EN:PDF> (posjet 14.11.2016)

- prihode, iskazane po glavnim razredima;
- rashode, iskazane po glavnim razredima;
- višak ili manjak;
- novčane tijekove od poslovnih aktivnosti po glavnim razredima;
- novčane tijekove od investicijskih aktivnosti;
- novčane tijekove od financijskih aktivnosti.⁴⁵

Ono što je važno napomenuti je da ovaj Standard ne propisuje način prezentiranja informacija o sektoru opće države nego ga svaka država sama za sebe propisuje na način koji joj odgovara.

Svi subjekti koji objavljuju podatke o sektoru opće države u skladu s ovim Standardom trebaju objaviti koji su sve kontrolirani subjekti koji su uključeni u sektor opće države. Također moraju objaviti sve promjene koje su nastale unutar tih subjekata, a koje se odnose na prethodno razdoblje i objasniti zašto onaj subjekt koji je prije bio uključen u sektor opće države više nije tamo.⁴⁶

⁴⁵ International Public Sector Accounting Standards Board (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, IFAC, New York, str. 667

⁴⁶ Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 122

5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O MOGUĆNOSTI PRIMJENE IPSAS-a 22

5.1. Jedinice lokalnih i regionalnih samouprava

Jedinice lokalne samouprave su općine i gradovi, a jedinice područne, odnosno regionalne samouprave su županije.

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave su definirane sljedećim propisima:

- Ustavom Republike Hrvatske (NN 85/10 i 5/14),
- Zakonom o potvrđivanju europske povelje o lokalnoj samoupravi (NN 14/97 i 4/08),
- Zakonom o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (NN 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 150/11, 144/12 i 19/13),
- Zakonom o lokalnim izborima (NN 144/12),
- Zakonom o Gradu Zagrebu (NN 62/01, 125/08, 36/09, 119/14) i
- Zakonom o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj (NN 86/06, 125/06, 16/07, 95/08, 46/10, 145/10, 37/13, 44/13 i 45/13).

Prema Zakonu o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi:

- općina predstavlja jedinicu lokalne samouprave koja se osniva za područje više naseljenih mjesta koja predstavljaju prirodnu, gospodarsku i društvenu cjelinu, te koja su povezana zajedničkim interesima stanovništva,
- grad je jedinica lokalne samouprave u kojoj je sjedište županije te svako mjesto koje ima više od 10.000 stanovnika, a predstavlja urbanu, povijesnu, prirodnu, gospodarsku i društvenu cjelinu,
- županija je jedinica područne, odnosno regionalne samouprave čije područje predstavlja prirodnu, povijesnu, prometnu, gospodarsku, društvenu i samoupravnu cjelinu, a ustrojava se radi obavljanja poslova od područnog (regionalnog) interesa.⁴⁷

⁴⁷ Narodne novine, (2013): Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 19

Općine i gradovi obavljaju poslove lokalnog značaja kojima se ostvaruju potrebe građana, a koji nisu Ustavom ili zakonom dodijeljeni državnim tijelima, dok županije obavljaju poslove od područnog (regionalnog) značaja.

Uspostava sadašnjeg sustava lokalne samouprave u Republici Hrvatskoj započela je 1992. godine postavljanjem temeljnog zakonodavnog okvira te je sustav uspostavljen 1993. godine, stupanjem na snagu zakona kojima se uređuje teritorijalni ustroj, samoupravni djelokrug, izborni sustav, način financiranja lokalne samouprave, a oživotvoren provedbom prvih lokalnih izbora.⁴⁸

U Republici Hrvatskoj ustrojeno je ukupno 576 jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i to:

1. 428 općina,
2. 127 gradova,
3. 20 županija te
4. Grad Zagreb koji ima poseban status grada i županije.

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju predstavničko i izvršno tijelo. Predstavnička tijela su općinsko vijeće, gradsko vijeće i županijska skupština.

U Gradu Zagrebu, kao jedinici s posebnim statusom, predstavničko tijelo je gradska skupština. Izvršno tijelo u općini je općinski načelnik, u gradu gradonačelnik i u županiji župan.⁴⁹

Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu,⁵⁰ financijski izvještaji proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave sastoje se od:

- za proračunsku godinu: Bilance, Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaja o obvezama i Bilješki,

⁴⁸ <https://uprava.gov.hr/> (posjet 14.11.2016)

⁴⁹ <https://uprava.gov.hr/> (posjet 14.11.2016)

⁵⁰ Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 3

- za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja i od 1. siječnja do 30. rujna: Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaja o obvezama i Bilješki.

Uz financijske izvještaje za proračunsku godinu, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave sastavljaju obveznu Bilješku *Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini* u elektroničkom obliku.

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju obvezu objaviti svoje godišnje financijske izvještaje na svojim internetskim stranicama najkasnije u roku od osam dana od dana njihove predaje.⁵¹

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

- prezentiranje informacije o izvorima, alokaciji i upotrebi financijskih resursa;
- prezentiranje informacija o tome kako jedinica financira svoje aktivnosti i udovoljava novčanim zahtjevima;
- prezentiranje informacija korisnih u procjeni sposobnosti jedinice za financiranje njenih aktivnosti i udovoljavanje njezinim obvezama (redovitim i izvanrednim);
- prezentiranje informacije o financijskim uvjetima i promjenama u njima;
- prezentiranje zbirnih informacija korisnih u procjeni mogućnosti (izvršenja) jedinice u području troškova usluga, efikasnosti i izvršenja.⁵²

⁵¹ Narodne novine, (2012): Zakon o proračunu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 136

⁵² Vašiček, D. (2009): Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska Javna Uprava, 9 (2), str. 409

5.2. Metodologija istraživanja

Istraživanje je provedeno u razdoblju od početka lipnja do sredine srpnja 2016. godine.

Korišteni instrument bio je anketni upitnik koji je izrađen putem Google Docs-a te se slao putem e-maila gradovima i županijama. Istraživanjem su bile obuhvaćene sve županije i ukupno 65 gradova.

Ukupno je poslano 125 anketa. Poziv na sudjelovanje je poslan u 2 navrata. U drugom navratu su ispitanici obaviješteni da upitnik ne ispunjavaju više puta.

Upitnik se sastojao od kratke upute na početku i ukupno 20 pitanja te je za njegovo ispunjavanje bilo potrebno oko 5 minuta.

Vrste pitanja koja su se postavljala:

- Pitanja zatvorenog tipa na koja se moglo odgovoriti sa da ili ne,
- Označavanje gdje su ispitanici imali mogućnost dati više odgovora i
- Likertova skala gdje su ispitanici mogli odrediti stupanj svog slaganja s određenim izjavama na skali od 1 do 5.

U tekstu poziva na sudjelovanje u istraživanju uključeni su:

- zamolba za ispunjavanjem upitnika,
- objašnjenje o kakvom se istraživanju i upitniku radi,
- namjena (da služi u svrhu izrade diplomskog rada),
- web adresa upitnika u obliku linka i
- zahvala na sudjelovanju.

Također je naglašeno da odgovori služe isključivo u svrhu istraživanja te da je sudjelovanje u istraživanju povjerljivo i anonimno.

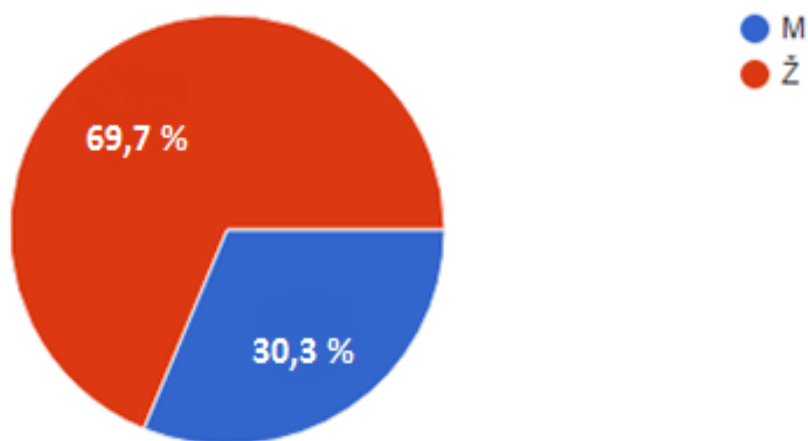
Ukupno su zaprimljene 33 riješene ankete, od toga 20 iz gradova i 13 iz županija.

Od ukupno 33 ispitanika, 10 ih je bilo muškog spola, dok su 23 ispitanika bila ženskog spola. Struktura ispitanika s obzirom na spol prikazana je u tablici ispod i u grafu.

Tablica 7: Distribucija frekvencija spola ispitanika

Spol			
		Broj ispitanika	Struktura (%)
Ispitanici	M	10	30,3
	Ž	23	69,7
	Ukupno	33	100,0

Izvor: izrada autora



Graf 1: Struktura ispitanika s obzirom na spol

Izvor: izrada autora

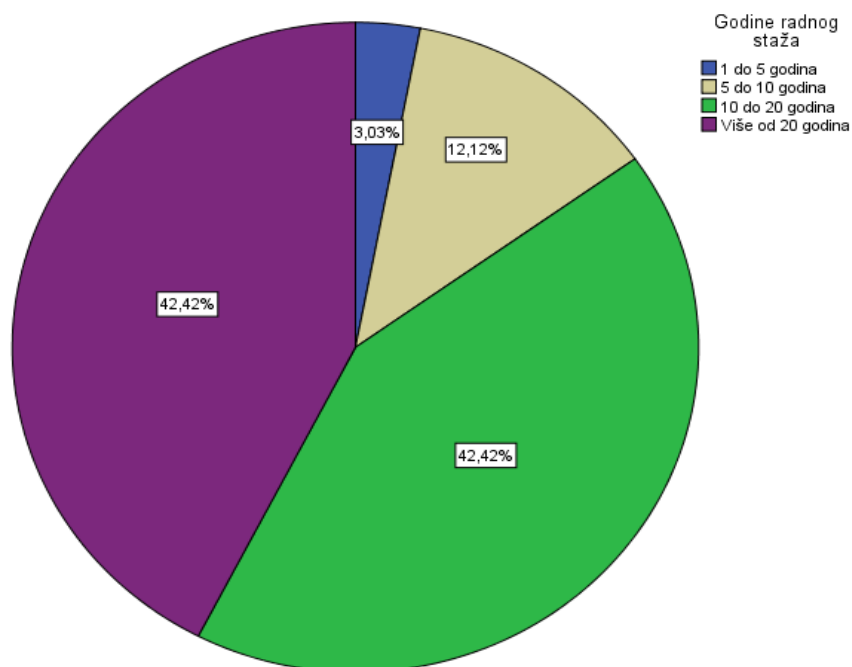
Iz tabličnog prikaza danog u nastavku, može se uočiti da najveći broj ispitanika ima radni staž između 10 i 20 godina te više od 20 godina, odnosno može se uočiti da veći broj ispitanika ima radni staž veći od 10 godina (84,8%).

Tablica 8: Distribucija frekvencija godina radnog staža ispitanika

Godine radnog staža				
		Broj ispitanika	Struktura (%)	Kumulativni niz „manje od“ (%)
Ispitanici	1 do 5 godina	1	3,0	3,0
	5 do 10 godina	4	12,1	15,1
	10 do 20 godina	14	42,4	57,5
	Više od 20 godina	14	42,4	100,0
	Ukupno	33	100,0	

Izvor: izrada autora

Struktura ispitanika prema godinama radnog staža prikazana je i grafički.



Graf 2: Struktura ispitanika prema godinama radnog staža

Izvor: izrada autora

Iz tabličnog prikaza danog u nastavku može se uočiti da veći broj ispitanika radi u gradovima (60,6%), dok je u županijama zaposleno 39,4 % ispitanika.

Tablica 9: Distribucija frekvencija mjesta rada ispitanika

Zaposlenje			
		Broj ispitanika	Struktura (%)
Ispitanici	Grad	20	60,6
	Županija	13	39,4
	Ukupno	33	100,0

Izvor: izrada autora

5.3. Rezultati istraživanja

U empirijskom dijelu rada vrši se testiranje postavljenih hipoteza koristeći kvantitativne metode. Podaci su prikupljeni putem uzorka veličine 33. Korišten je anketni upitnik kao instrument prikupljanja podataka.

Korištene su metode deskriptivne statistike, Z-test te intervalna procjena proporcije.

Metodama deskriptivne statistike vrši se prikaz struktura kako bi se stvorio uvid u zastupljenost pojedine vrste modaliteta, kao i izračun temeljnih statističkih pokazatelja (aritmetička sredina, standardna devijacija, minimum, maksimum i slično).

Intervalnom procjenom proporcije procjenjuje se proporcija odgovora u cijelom skupu na temelju uzorka. Riječ je o intervalnoj procjeni budući da se ponovljenim anketiranjem dobije slična, ali ne jednaka proporcija zbog čega se intervalom procjenjuje proporcija pri određenoj razini pouzdanosti.

Analiza je rađena u statističkom programu SPSS 21 i u programu Statistica.

Ispitanicima je postavljeno pitanje: „*Smatrate li da bi uvođenjem obračunske osnove Vaši financijski izvještaji bili transparentniji?*“ te je analizom dobivenih odgovora utvrđeno da 21 ispitanik (63,60%) smatra da bi uvođenjem obračunske osnove njihovi financijski izvještaji bili transparentniji što je prikazano u tablici u nastavku.

Tablica 10: Utjecaj primjene obračunske osnove na transparentnost financijskih izvještaja

		Broj ispitanika	Struktura (%)
Mišljenje ispitanika	DA	21	63,6
	NE	12	36,4
	Ukupno	33	100,0

Izvor: izrada autora

Iz tablice se može uočiti da veći broj ispitanika (63,60%) smatra da bi uvođenjem obračunske osnove financijski izvještaji bili transparentniji, dok je 45,5% ispitanika upoznato i u potpunosti upoznato s IPSAS-ima, što prikazuje tablica u nastavku.

Tablica 11: Upoznatost s IPSAS-ima

		Broj ispitanika	Struktura (%)	Kumulativni niz „manje od“ (%)
Mišljenje ispitanika	2	4	12,1	12,1
	3	14	42,4	54,5
	4	9	27,3	81,8
	5	6	18,2	100,0
	Ukupno	33	100,0	

Izvor: izrada autora

Stupanj upoznatosti sa IPSAS-ima ispitanici su iskazali na skali sa rasponom vrijednosti od 1 do 5, gdje su vrijednosti 1 i 2 ukazivale na nepoznavanje, a vrijednosti 3,4 i 5 su značile djelomično poznavanje, poznavanje i izvrsno poznavanje IPSAS-a.

Iz tablice 11 se može uočiti da je najveći broj ispitanika (42,4%) svoje znanje o IPSAS-ima ocijenio ocjenom 3, dok je samo 18,2% ispitanika u potpunosti upoznato s IPSAS-ima.

Također se može uočiti da je 87,89 % ispitanika djelomično upoznato, upoznato ili u potpunosti upoznato s IPSAS-ima.

Testiranje zastupljenosti testira se Intervalnom procjenom proporcije.

Tablica 12: Intervalna procjena proporcije upoznatosti s IPSAS-ima

Intervalna procjena proporcije	
	Vrijednosti
Proporcija u uzorku	0.8788
Veličina uzorka	33.0000
Razina pouzdanosti	0.9500
Intervalna procjena	
Pi ((Egzaktna procjena)):	
Donja granica procjene proporcije	0.7180

Izvor: izrada autora

Dakle, pri razini pouzdanosti od 95 % može se uočiti da je udio osoba u populaciji koji su bolje upoznati s IPSAS-ima barem 71,80 %.

Slijedom navedenoga donosi se zaključak da je većina ispitanika upoznata s IPSAS-ima.

U nastavku rada vrši se testiranje postavljenih hipoteza.

Hipoteza H1: Objavljivanje potpunih i sveobuhvatnih informacija o sektoru opće države prema IPSAS-u 22 može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja se testira pitanjem: „Smatrate li da bi pružanje uvidima korisnicima u to jesu li sredstva dobivena i potrošena u skladu s proračunom i zakonom poboljšalo transparentnost financijskih izvještaja?“

Rezultati provedenih testova prikazani su u tablicama u nastavku.

Tablica 13: Utjecaj na transparentnost financijskih izvještaja

		Broj ispitanika	Struktura (%)
Mišljenje ispitanika	DA	30	90,9
	NE	3	9,1
	Ukupno	33	100,0

Izvor: izrada autora

Iz tablice se može uočiti da 30 od 33 ispitanika (90,90%) smatra da bi pružanje uvida korisnicima u to jesu li sredstva dobivena i potrošena u skladu s proračunom i zakonom poboljšalo transparentnost financijskih izvještaja. Da li je riječ o većini testira se intervalnom procjenom proporcije.

Tablica 14: Intervalna procjena proporcije utjecaja pružanja potpunih informacija na transparentnost izvještaja

Intervalna procjena proporcije	
	Vrijednosti
Proporcija u uzorku	0.909
Veličina uzorka	33
Razina pouzdanosti	0.95
Intervalna procjena	
Pi ((Egzaktna procjena)):	
Donja granica procjene proporcije	0.7453

Izvor: izrada autora

Iz tablice 14 se može uočiti da je proporcija ispitanika koji smatraju da bi pružanje uvida korisnicima u to jesu li sredstva dobivena i potrošena u skladu s proračunom i zakonom poboljšalo transparentnost financijskih izvještaja 90,90%.

Pri razini pouzdanosti od 95% može se pretpostaviti da je donja granica proporcije u populaciji 74,53%. Budući da je donja granica procjene (74,53%) veća od 50% (polovice) može se donijeti zaključak da većina u populaciji smatra da bi pružanje uvida korisnicima u to jesu li sredstva dobivena i potrošena u skladu s proračunom i zakonom poboljšalo transparentnost financijskih izvještaja.

Ova hipoteza se također testira pitanjem: „*Smatrate li da bi jačanje odgovornosti prema korisnicima dovelo do poboljšanja transparentnosti financijskih izvještaja?*“

Rezultati provedenih testova prikazani su u tablicama u nastavku.

Tablica 15: Utjecaj odgovornosti prema korisnicima na transparentnost financijskih izvještaja

		Broj ispitanika	Struktura (%)
Mišljenje ispitanika	DA	32	97,0
	NE	1	3,0
	Ukupno	33	100,0

Izvor: izrada autora

Iz tablice se može uočiti da 97,0% ispitanika smatra da bi jačanje odgovornosti prema korisnicima dovelo do poboljšanja transparentnosti financijskih izvještaja.

Da li je riječ o većini u populaciji testira se intervalnom procjenom proporcije.

Tablica 16: Intervalna procjena proporcije utjecaja odgovornosti prema korisnicima na transparentnost izvještaja

Intervalna procjena proporcije	
	Vrijednosti
Proporcija u uzorku	0.9697
Veličina uzorka	33
Razina pouzdanosti	0.95
Intervalna procjena	
Pi ((Egzaktna procjena)):	
Donja granica procjene proporcije	0.8424

Izvor: izrada autora

Iz tablice se može uočiti da je proporcija ispitanika koji se slažu da bi jačanje odgovornosti prema korisnicima dovelo do poboljšanja transparentnosti financijskih izvještaja 96,97%.

Pri razini pouzdanosti od 95% može se pretpostaviti da je donja granica proporcije u populaciji 84,24%.

Budući da je donja granica procjene (84,24%) veća od 50% (polovice) može se donijeti zaključak da većina u populaciji smatra da bi jačanje odgovornosti prema korisnicima dovelo do poboljšanja transparentnosti financijskih izvještaja.

Dakle, hipoteza H1 kojom se pretpostavlja da objavljivanje informacija o sektoru opće države na temelju obračunske osnove može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja može se prihvatiti kao istinita.

Hipoteze **H1.1: Objavljivanje informacija o kontroliranoj imovini sektora opće države prema IPSAS-u 22 može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja** i **H1.2: Objavljivanje informacija o nastalim obvezama sektora opće države prema IPSAS-ima može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja** se testiraju pitanjem: „U kojoj mjeri bi uvođenje načela nastanka događaja olakšalo subjektu upravljanje imovinom i obvezama?“

Rezultati testova su prikazani u tablicama u nastavku.

Tablica 17: Utjecaj obračunske osnove na upravljanje imovinom i obvezama

		Broj ispitanika	Struktura (%)	Kumulativni niz „manje od“ (%)
Mišljenje ispitanika	2	2	6,1	6,1
	3	14	42,4	48,5
	4	12	36,4	84,8
	5	5	15,2	100,0
	Ukupno	33	100,0	

Izvor: izrada autora

Olakšavanje upravljanja imovinom i obvezama uvođenjem načela nastanka događaja ispitanici su iskazali u skali sa rasponom vrijednosti od 1 do 5 gdje su vrijednosti 1 i 2 ukazivale na ne olakšavanje, a vrijednosti 3,4 i 5 su značile djelomično olakšavanje, olakšavanje i potpuno olakšavanje upravljanjem.

Iz distribucije frekvencija može se uočiti da najveći broj ispitanika (14) daje srednju važnost uvođenju načela nastanka događaja u cilju upravljanja imovinom i obvezama.

Tablica 18: Intervalna procjena proporcije utjecaja obračunske osnove na upravljanje imovinom i obvezama

Intervalna procjena proporcije	
	Vrijednosti
Proporcija u uzorku	0.9394
Veličina uzorka	33.0000
Razina pouzdanosti	0.9500
Intervalna procjena	
Pi ((Egzaktna procjena)):	
Donja granica procjene proporcije	0.7977

Izvor: izrada autora

Pri razini pouzdanosti od 95% može se uočiti da je udio ispitanika u populaciji koji smatraju da bi uvođenjem načela nastanka događaja došlo do olakšanog upravljanja imovinom i obvezama barem 79,77%.

Slijedom navedenog donosi se zaključak da je riječ o većini.

Dakle, hipoteze H1.1 i H1.2 kojima se pretpostavlja da bi objavljivanje informacija o kontroliranoj imovini sektora opće države i nastalim obvezama sektora opće države na temelju IPSAS-a 22 moglo poboljšati transparentnost financijskih izvještaja mogu se prihvatiti kao istinite.

Hipoteza H1.3: Objavljivanje informacija o prihodima i rashodima sektora opće države na temelju obračunske osnove može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja se testira pitanjem: „Da li bi prezentiranje informacija na način da je moguće vidjeti kako subjekt financira svoje aktivnosti poboljšalo transparentnost financijskih izvještaja?“

Rezultati testova su prikazani u tablicama u nastavku.

Tablica 19: Utjecaj načina prezentiranja informacija na transparentnost izvještaja

		Broj ispitanika	Struktura (%)
Mišljenje ispitanika	DA	30	90,9
	NE	3	9,1
	Ukupno	33	100,0

Izvor: izrada autora

Iz tablice se može uočiti da 30 od 33 ispitanika (90,90%) smatra da bi prezentiranje informacija na način da je moguće vidjeti kako subjekt financira svoje aktivnosti poboljšalo transparentnost financijskih izvještaja.

Da li je riječ o većini testira se intervalnom procjenom proporcije prikazanom u nastavku.

Tablica 20: Intervalna procjena proporcije utjecaja načina prezentiranja informacija na transparentnost izvještaja

Intervalna procjena proporcije	
	Vrijednosti
Proporcija u uzorku	0.909
Veličina uzorka	33
Razina pouzdanosti	0.95
Intervalna procjena	
Pi ((Egzaktna procjena)):	
Donja granica procjene proporcije	0.7567

Izvor: izrada autora

Iz tablice se može uočiti da je proporcija ispitanika koji smatraju da bi prezentiranje informacija na način da je moguće vidjeti kako subjekt financira svoje aktivnosti poboljšalo transparentnost financijskih izvještaja 90,90%.

Pri razini pouzdanosti od 95% može se pretpostaviti da je donja granica proporcije u populaciji 75,67%.

Budući da je donja granica procjene (75,67%) veća od 50% (polovice) može se donijeti zaključak da većina u populaciji smatra da bi prezentiranje informacija na način da je moguće vidjeti kako subjekt financira svoje aktivnosti poboljšalo transparentnost financijskih izvještaja.

Ova hipoteza se također testira sljedećim pitanjem: „S obzirom da bi se primjenom obračunske osnove prihodi i rashodi priznavali u trenutku kada su i nastali, u kojoj mjeri bi došlo do poboljšanja kvalitete i obujma prezentiranih informacija?“

Tablica 21: Utjecaj primjene obračunske osnove na kvalitetu prezentiranih informacija

		Broj ispitanika	Struktura (%)	Kumulativni niz „manje od“ (%)
Mišljenje ispitanika	2	5	15,2	15,2
	3	8	24,2	39,4
	4	15	45,5	84,8
	5	5	15,2	100,0
	Ukupno	33	100,0	

Izvor: izrada autora

Poboljšanje kvalitete i obujma prezentiranih informacija zbog uvođenja obračunske osnove ispitanici su iskazali u skali sa rasponom vrijednosti od 1 do 5 gdje su vrijednosti 1 i 2 ukazivale na ne poboljšanje, a vrijednosti 3,4 i 5 su značile djelomično poboljšanje, poboljšanje i potpuno poboljšanje.

Iz tablice 21 može se uočiti da najveći broj ispitanika (15) daje važnost 4 poboljšanju kvalitete zbog uvođenja obračunske osnove što bi dovelo do povećanja učinkovitosti i djelotvornosti u javnom sektoru.

Testiranje zastupljenosti testira se Intervalnom procjenom proporcije.

Tablica 22: Intervalna procjena proporcije utjecaja primjene obračunske osnove na kvalitetu prezentiranih informacija

Intervalna procjena proporcije	
	Vrijednosti
Proporcija u uzorku	0.8485
Veličina uzorka	33.0000
Razina pouzdanosti	0.9500
Intervalna procjena	
Pi ((Egzaktna procjena)):	
Donja granica procjene proporcije	0.6810

Izrada: izvor autora

Dakle, pri razini pouzdanosti od 95% može se uočiti da je udio ispitanika u populaciji koji smatra da bi došlo do poboljšanja kvalitete i obujma prezentiranih informacija zbog uvođenja obračunske osnove barem 68,10% .

Slijedom navedenoga donosi se zaključak da je riječ o većini.

Iz navedenoga proizlazi da se hipoteza H1.3 kojom se pretpostavlja da bi objavljivanje informacija o prihodima i rashodima sektora opće države na temelju IPSAS-a 22 moglo poboljšati transparentnost financijskih izvještaja može prihvatiti kao istinita.

Hipoteza H1.4: Objavljivanje informacija o nastalom višku/manjku sektora opće države na temelju obračunske osnove može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja se testira sljedećim pitanjem: „Smatrate li da bi objavljivanje informacija o višku/manjku sektora opće države po obračunskoj osnovi olakšalo korisnicima bolje razumijevanje financijskog položaja subjekta?“

Rezultati testova su prikazani u tablicama u nastavku.

Tablica 23: Utjecaj primjene obračunske osnove na razumijevanje financijskog položaja subjekta

		Broj ispitanika	Struktura (%)
Mišljenje ispitanika	DA	20	60,6
	NE	13	39,4
	Ukupno	33	100,0

Izvor: izrada autora

Iz tablice 23 može se uočiti da je 20 ispitanika (62,50%) stava da bi objavljivanje informacija o višku/manjku sektora opće države po obračunskoj osnovi olakšalo korisnicima razumijevanje financijskog položaja subjekta. Da li je riječ o većini testira se intervalnom procjenom proporcije.

Tablica 24: Intervalna procjena proporcije utjecaja primjene obračunske osnove na razumijevanje financijskog položaja subjekta

Intervalna procjena proporcije	
	Vrijednosti
Proporcija u uzorku	0.606
Veličina uzorka	33
Razina pouzdanosti	0.95
Intervalna procjena	
Pi ((Egzaktna procjena)):	
Donja granica procjene proporcije	0.4214

Izvor: izrada autora

Iz tablice 24 može se uočiti da je proporcija ispitanika koji smatraju da bi objavljivanje informacija o višku/manjku sektora opće države po obračunskoj osnovi olakšalo korisnicima razumijevanje financijskog položaja subjekta 60,6%.

Pri razini pouzdanosti od 95% može se pretpostaviti da je donja granica proporcije u populaciji 42,14%.

Budući da je donja granica procjene (42,14%) manja od 50% (polovice) ne može se donijeti zaključak da većina u populaciji smatra da bi objavljivanje informacija o višku/manjku

sektora opće države po obračunskoj osnovi olakšalo korisnicima razumijevanje financijskog položaja subjekta.

Hipoteza H1.4 kojom se pretpostavlja da bi objavljivanje informacija o nastalom višku/manjku sektora opće države prema IPSAS-u 22 moglo poboljšati transparentnost financijskih izvještaja odbacuje se kao neistinita.

U nastavku su prikazani rezultati testova provedenih na temelju pitanja na koja su ispitanici mogli dati više odgovora. Dolazi se do saznanja kojim informacijama su ispitanici dali prednost kod pitanja: „*Koje bi informacije objavljene na temelju načela realizacije olakšale korisnicima razumijevanje financijskog položaja subjekta i uspješnost subjekta u pružanju usluga*“ i kod pitanja: „*Koje bi informacije objavljene na temelju načela realizacije omogućile korisnicima razumijevanje dugoročnog fiskalnog položaja subjekta i procjenu održivih javnih financija u budućnosti?*“

Tablica 25: Koje bi informacije olakšale razumijevanje financijskog položaja subjekta

	Broj ispitanika	% ispitanika	p vrijednost (Z test)
Imovina	10	30,30	0,0002
Obveze	16	48,48	0,0224
prihodi i rashodi	25	75,76	-
višak/manjak	11	33,33	0,0005
-	-	-	

Izvor: izrada autora

Iz tablice 25 može se uočiti da je najveći broj ispitanika naveo prihode i rashode kao informacije koje olakšavaju korisnicima razumijevanje financijskog položaja subjekta i uspješnost subjekta u pružanju usluga, te se na temelju Z-testa može donijeti zaključak da je proporcija ispitanika statistički značajno veća od svih ostalih navedenih informacija (empirijske p vrijednosti su manje od 5%).

Tablica 26: Koje bi informacije olakšale razumijevanje dugoročnog fiskalnog položaja subjekta

Koje bi informacije objavljene na temelju obračunske osnove omogućile korisnicima razumijevanje dugoročnog fiskalnog položaja subjekta i procjenu održivih javnih financija u budućnosti			
	Broj ispitanika	% ispitanika	p vrijednost (Z test)
Imovina	13	39,39	0,0028
Obveze	23	69,69	0,5798
prihodi i rashodi	27	81,81	-
višak/manjak	12	36,36	0,0013
	-	-	

Izvor:izrada autora

Iz tablice 26 može se uočiti da je najveći broj ispitanika naveo prihode i rashode kao informacije koje omogućuju korisnicima razumijevanje dugoročnog fiskalnog položaja subjekta i procjenu održivih javnih financija u budućnosti, te se na temelju Z-testa može donijeti zaključak da je proporcija ispitanika statistički značajno veća od svih ostalih navedenih informacija (empirijske p vrijednosti manje od 5%) izuzev informacija o obvezama koje nisu statistički značajno manje važne ispitanicima (empirijska p vrijednost 57,98%).

6. ZAKLJUČAK

Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor primjenjuju jedinice javnog sektora koje svoje financijske izvještaje pripremaju i prezentiraju na obračunskoj osnovi. Koriste ih zemlje diljem svijeta te su postali međunarodna mjerila za ocjenjivanje računovodstvene prakse u svijetu. Međutim, s obzirom da se proračunsko računovodstvo u RH temelji na primjeni modificirane obračunske osnove, sektor opće države u Hrvatskoj još nije usvojio IPSAS-e kao sustav izvještavanja.

IPSAS-i imaju za cilj ujednačiti računovodstvene standarde u različitim zemljama, a da bi to mogli, potrebno je da sve zemlje koriste istu računovodstvenu osnovu, odnosno zemlje bi pri sastavljanju i prezentiranju svojih financijskih izvještaja trebale koristiti model obračunske osnove.

U mnogim zemljama je započeo proces napuštanja modela gotovinske osnove i prijelaza na primjenu obračunske, međutim usvajanje obračunske osnove je dugotrajan i složen proces.

Države koje su od nedavno zemlje članice EU više slijede obračunski model nego starije zemlje članice koje su još uvijek sklonije primjenjivati model na novčanoj osnovi. Očekuje se da će u budućnosti sve zemlje članice primjenjivati model na obračunskoj osnovi, ali trenutak početka primjenjivanja još uvijek ostaje nepoznat.

Nakon provedene empirijske analize utvrđeno je da je većina ispitanika upoznata s IPSAS-ima, te da većina ispitanika smatra da bi jačanje odgovornosti prema korisnicima dovelo do poboljšanja transparentnosti financijskih izvještaja.

Nadalje, testiranjem je dokazano da objedinjavanje informacija o kontroliranoj imovini sektora opće države na temelju obračunske osnove može poboljšati transparentnost financijskih izvještaja gdje je većina ispitanika dala značajan doprinos uvođenju načela nastanka događaja na olakšanje subjektu pri upravljanju imovinom i obvezama.

Testirajući važnost objavljivanja informacija o prihodima i rashodima sektora opće države na temelju obračunske osnove u cilju poboljšanja transparentnost financijskih izvještaja dolazi se do zaključka da većina ispitanika smatra da bi prezentiranje informacija na način da je moguće vidjeti kako subjekt financira svoje aktivnosti poboljšalo transparentnost financijskih

izvještaja, te da bi uvođenje obračunske osnove dovelo do značajnijeg povećanja učinkovitosti i djelotvornosti u javnom sektoru.

Dokazano je da većina ispitanika smatra da bi pružanje uvida korisnicima u to jesu li sredstva dobivena i potrošena u skladu s proračunom i zakonom poboljšalo transparentnost financijskih izvještaja.

S druge strane, testiranjem važnosti objavljivanja informacija o nastalom višku/manjku sektora opće države na temelju obračunske osnove u cilju poboljšanja transparentnosti financijskih izvještaja utvrđeno je da većina ispitanika ne dijeli stav da bi objavljivanje informacija o višku/manjku sektora opće države po obračunskoj osnovi olakšalo korisnicima bolje razumijevanje financijskog položaja subjekta.

Najveća proporcija ispitanika smatra da bi informacije o prihodima i rashodima objavljene na temelju obračunske osnove olakšale korisnicima razumijevanje financijskog položaja subjekta i uspješnosti subjekta u pružanju usluga, dok se najveća važnost pridaje objavljenim informacijama o prihodima i rashodima, te obvezama dobivenim na temelju obračunske osnove koje omogućuju korisnicima razumijevanje dugoročnog fiskalnog položaja subjekta i procjenu održivih javnih financija u budućnosti

LITERATURA:

KNJIGE:

1. Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb
2. Burian, K. et al (2004): Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, Biblioteka računovodstvo, Zagreb
3. International Public Sector Accounting Standards Board (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, IFAC, New York
4. Müller-Marqués Berger T. (2012): IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards, Ernst&Young, Chichester
5. Vašiček, D. et al (2007): Računovodstvo proračuna, Rif, Zagreb

ČLANCI:

1. Evangelos, P., Kanellos, T. (2013): Concept, Regulations and Institutional Issues of IPSAS: A Critical Review, European Journal of Business and Social Sciences, 2 (1), str. 43-54.
2. Hladika, M. (2013): Perspektiva primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji, Riznica, br.4, str. 53-55.
3. Hladika, M. (2014): Potencijalne koristi i troškovi od uvođenja obračunske osnove u računovodstvo javnog sektora, Riznica, br.12, str. 28-34.
4. Hladika, M. (2014): Prema primjeni EPSAS-a – analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica, br.2, str. 23-28.
5. Hladika, M (2015): Računovodstvena zrelost zemalja članica Europske unije, Riznica, br.1, str 36-43.
6. Parry, M. (2011): Međunarodni standardi za računovodstvo i statistiku, The International Journal of Financial Management, 11 (2), str. 1-13.

7. Vašiček, D. (2009): Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska Javna Uprava, 9 (2)., str. 393–420

RADOVI U ZBORNIKU KONFERENCIJE:

1. Chan, J.L. (2006): IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries, u Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity, Expert Comptable Media, Paris, France, str. 31-42
2. Perčević, H., Budimir, V., Hladika, M. (2012): Usklađenost međunarodnih računovodstvenih i statističkih standarda, u Zborniku Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, Hrvatska, str. 97-115.
3. Vašiček, V., Maletić, I.(2003): “Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor”, Zbornik referata XXXVIII. simpozija HZRiF, Pula, str. 97-115.

PROPISI:

1. Narodne novine, (2012): Zakon o proračunu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 136
2. Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 3
3. Narodne novine, (2013): Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 19

INTERNET:

1. Dimitrić, M. (2007) Računovodstvo rashoda javnog sektora na mikro i makro razini, raspoloživo na:
https://bib.irb.hr/datoteka/295349.Racunovodstvo_rashoda_javnog_sektora.pdf
[25.11.2016]
2. www.epsas.eu (posjet 12.11.2016.)
3. www.europa.eu (posjet 12.11.2016.)
4. www.ifac.org (posjet 12.11.2016.)

5. PwC (2014) Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards, raspoloživo na: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPsAs-study-final-PwC-report.pdf> [11.11.2016.]
6. <https://uprava.gov.hr/> (posjet 14.11.2016)

POPIS SLIKA, GRAFOVA I TABLICA:

Tablica 1: Računovodstvene osnove i financijsko izvještavanje u zemljama članicama EU

Izvor: Hladika, M. (2014): Prema primjeni EPSAS-a – analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica, br.2, str. 25

Slika 1: Analitički okvir u RH

Izvor: Vašiček, V, Maletić, I.: “Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor”, Zbornik referata XXXVIII. simpozija HZ RiF, Pula, 2003., str. 99.

Tablica 2: Usporedni prikaz financijskih izvještaja definiranih prema GFS-u, prema IPSAS-ima i financijski izvještaji u proračunskom računovodstvu RH

Izvor: Perčević, H., Budimir, V., Hladika, M. (2012): Usklađenost međunarodnih računovodstvenih i statističkih standarda, u Zborniku Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, Hrvatska, str. ???

Tablica 3: IPSAS-i temeljeni na primjeni načela nastanka događaja prema području koje uređuju

Izvor: Broz Tominac, S. et al (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str 8-10

Tablica 4: Prijedlog klasifikacije IPSAS-a

Izvor: Hladika, M (2015): Računovodstvena zrelost zemalja članica Europske unije, Riznica: časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru, br.1, Rif, Zagreb, str 42

Tablica 5: Ekonomski i socijalni učinci primjene obračunske osnove i EPSAS

Izvor: Hladika, M. (2014): Potencijalne koristi i troškovi od uvođenja obračunske osnove u računovodstvo javnog sektora, Riznica: časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru, br.12, Rif, Zagreb, str. 29

Tablica 6: Neke od ključnih razlika između IPSAS-a i sustava statističkog izvještavanja

Izvor: Parry, M. (2011): Međunarodni standardi za računovodstvo i statistiku, The International Journal of Financial Management, 11 (2), str. 5-6

Tablica 7: Distribucija frekvencija spola ispitanika

Izvor: izrada autora

Graf 1: Struktura ispitanika s obzirom na spol

Izvor: izrada autora

Tablica 8: Distribucija frekvencija godina radnog staža ispitanika

Izvor: izrada autora

Graf 2: Struktura ispitanika prema godinama radnog staža

Izvor: izrada autora

Tablica 9: Distribucija frekvencija mjesta rada ispitanika

Izvor: izrada autora

Tablica 10: Utjecaj primjene obračunske osnove na transparentnost financijskih izvještaja

Izvor: izrada autora

Tablica 11: Upoznatost s IPSAS-ima

Izvor: izrada autora

Tablica 12: Intervalna procjena proporcije upoznatosti s IPSAS-ima

Izvor: izrada autora

Tablica 13: Utjecaj na transparentnost financijskih izvještaja

Izvor: izrada autora

Tablica 14: Intervalna procjena proporcije utjecaja pružanja potpunih informacija na transparentnost izvještaja

Izvor: izrada autora

Tablica 15: Utjecaj odgovornosti prema korisnicima na transparentnost financijskih izvještaja

Izvor: izrada autora

Tablica 16: Intervalna procjena proporcije utjecaja odgovornosti prema korisnicima na transparentnost izvještaja

Izvor: izrada autora

Tablica 17: Utjecaj obračunske osnove na upravljanje imovinom i obvezama

Izvor: izrada autora

Tablica 18: Intervalna procjena proporcije utjecaja obračunske osnove na upravljanje imovinom i obvezama

Izvor: izrada autora

Tablica 19: Utjecaj načina prezentiranja informacija na transparentnost izvještaja

Izvor: izrada autora

Tablica 20: Intervalna procjena proporcije utjecaja načina prezentiranja informacija na transparentnost izvještaja

Izvor: izrada autora

Tablica 21: Utjecaj primjene obračunske osnove na kvalitetu prezentiranih informacija

Izvor: izrada autora

Tablica 22: Intervalna procjena proporcije utjecaja primjene obračunske osnove na kvalitetu prezentiranih informacija

Izvor: izrada autora

Tablica 23: Utjecaj primjene obračunske osnove na razumijevanje financijskog položaja subjekta

Izvor: izrada autora

Tablica 24: Intervalna procjena proporcije utjecaja primjene obračunske osnove na razumijevanje financijskog položaja subjekta

Izvor: izrada autora

Tablica 25: Koje bi informacije olakšale razumijevanje financijskog položaja subjekta

Izvor: izrada autora

Tablica 26: Koje bi informacije olakšale razumijevanje dugoročnog fiskalnog položaja subjekta

Izvor: izrada autora

POPIS KRATICA:

ADB – Azijska razvojna banka

COE – Vijeće Europe

EC – Europske zajednice

EPSAS – Europski računovodstveni standardi za javni sektor

ESA – Europski sustav nacionalnih računa

EU – Europska unija

EUMETSAT – Europska organizacija za iskorištavanje meteoroloških satelita

EUROSTAT – Statistički ured Europskih zajednica

GFS – Statistika državnih financija

IFAC – Međunarodna federacija računovođa

INTERPOL – Međunarodna organizacija kriminalističke policije

ITER – Međunarodni termonuklearni eksperimentalni reaktor

IPSAS – Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor

IPSASB – Odbor za javni sektor

MRS – Međunarodni računovodstveni standardi

MSFI (IFRS) – Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja

NATO – Organizacija Sjevernoatlantskog ugovora

OECD – Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj

SNA – Sustav nacionalnih računa

UN – Ujedinjeni narodi

SAŽETAK

IPSAS su međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor koje koriste zemlje diljem svijeta kao okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. Izdani su od strane Odbora za javni sektor, a temelje se na Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Paket IPSAS se sastoji od 32 standarda na obračunskoj osnovi, jednog standarda na gotovinskoj osnovi te 6 standarda u pripremi, tzv. nacrti koji će također biti na obračunskoj osnovi. Primjenjuju ih sve jedinice javnog sektora osim profitno orijentiranih državnih subjekata.

Na temelju njih su se počeli razvijati Europski računovodstveni standardi za javni sektor (EPSAS) koje će koristiti zemlje članice EU. Njihov razvoj je potaknut financijskom krizom u Europi koja zahtijeva ujednačavanje računovodstvenog sustava svih zemalja članica u području javnog sektora. Imaju za cilj potpunu usklađenost računovodstvenih osnova unutar i između država članica EU.

IPSAS 22 – Objavljivanje informacija o sektoru opće države je standard na obračunskoj osnovi koji predstavlja jedan od 3 standarda specifična za poslovanje sektora opće države. Sve države koje svoje financijske izvještaje temelje na obračunskoj osnovi, moraju se pridržavati uvjeta i odredbi definiranih ovim standardom. Oni financijski izvještaji koji su sastavljeni u skladu s ovim standardom pružaju informacije koje su korisne prilikom donošenja odluka i upućuju na odgovornost jedinice za resurse kojima raspolaže i koje kontrolira. Ovaj standard zahtijeva da se konsolidirani financijski izvještaji države razdvajaju sa svrhom da se informacije o sektoru opće države prezentiraju zasebno kao jedan dio ukupnog javnog sektora. Svi subjekti koji objavljuju podatke o sektoru opće države u skladu s ovim standardom trebaju objaviti koji su sve kontrolirani subjekti koji su uključeni u sektor opće države.

KLJUČNE RIJEČI: IPSAS, EPSAS, sektor opće države

SUMMARY

IPSAS are international accounting standards for the public sector used by countries worldwide as a framework for the preparation and presentation of financial statements. They were issued by the IPSASB and they are based on the International Financial Reporting Standards.

IPSAS package consists of 32 standards on an accrual basis, a single standard on a cash basis and 6 standards in preparation, so-called plans which will also be on an accrual basis. They are used by all public sector units other than profit-oriented state entities.

European accounting standards for the public sector (EPSAS) were developed based on IPSAS and they represent standards which will be used by EU member states. Their development was driven by the financial crisis in Europe, which requires standardization of accounting systems of all member states in the area of the public sector. They aim at full harmonization of accounting basis within and between EU member states.

IPSAS 22 - Disclosure of information about the general government sector is standard on the accrual basis, which is one of the three standards for specific business sectors of general government. All countries which financial statements are based on the accrual basis, must abide by the terms and conditions defined by this standard. Those financial statements which are prepared in accordance with this standard provide information that is useful in making decisions and refer the accountability for its resources with the disposal and controlled. This standard requires that the consolidated financial statement are separated in order to have information about the general government sector are presented separately as a part of the public sector. All entities that publish data on the general government sector in accordance with this standard should announce which are all controlled entities that are included in the general government sector.

KEY WORDS: IPSAS, EPSAS, general government sector