

Računovodstvo rashoda javnog sektora na mikro i makro razini

Mira Dimitrić*

Sažetak **

U radu je analizirano računovodstvo javnog sektora u segmentu rashoda kao ključne kategorije praćenja ekonomskih tokova. Mikro razina računovodstva rashoda javnog sektora i s njom povezane kategorije izdataka javnog sektora istražena je s stajališta međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS 1, IPSAS 2 i Cash Basis IPSAS), te s stajališta hrvatske računovodstvene prakse u javnom sektoru. Makro razina računovodstva rashoda i izdataka javnog sektora istražena je s stajališta makroekonomskih računa (SNA i ESA) i međunarodne metodologije statistike javnog sektora (GFS). Ocijenjena je sukladnost hrvatske prakse s međunarodnim računovodstvenim standardima, te stupanj povezanosti mikro i makro razine računovodstva rashoda javnog sektora.

Ključne riječi: javni sektor, rashodi javnog sektora, izdaci javnog sektora, računovodstvo jedinica javnog sektora, računovodstvo makroekonomske statistike javnog sektora

1. Uvod

Javni sektor je jedan od pet temeljnih institucionalnih sektora kroz koje se promatra ukupna ekonomija, a rashodi su ključna računovodstvena kategorija u praćenju ekonomskih tokova. Stoga je računovodstvo rashoda javnog sektora jedna od ključnih tema ne samo za analizu javnog sektora u Hrvatskoj, već i za ocjenu stupnja usklađenosti hrvatskog računovodstva javnog sektora s međunarodnim standardima i zahtjevima makroekonomske statistike.

Mikro razina računovodstva obuhvaća teoriju i praksu na razini osnovne jedinice izvještavanja, jedinice javnog sektora. Računovodstvo jedinica javnog sektora regulirano je nacionalnim propisima pojedinih zemalja koji se usklađuju s međunarodnim standardima računovodstvenog izvještavanja, pri čemu su za javni sektor relevantni IPSAS-i (*International Public Sector Accounting Standards*), objavljeni od Međunarodnog saveza računovođa (*IFAC-International Federation of Accountants*). Makro razina računovodstvenog izvještavanja o javnom sektoru je dio sustava društvenih računa, kojima se prate ekonomski i financijski tokovi i stanja na nacionalnim razinama. Ova razina računovodstva također se uređuje i harmonizira na međunarodnoj razini i to u okviru Sustava nacionalnih računa Ujedinjenih naroda (*SNA-System of National Accounts*) i njemu sukladnog Europskog sustava računa (*ESA-European System of Accounts*) Europske Unije, te metodologije za javni sektor Međunarodnog monetarnog fonda (*GFS-Government Finance Statistics*).

Mikro i makro razina računovodstvenog praćenja ekonomskih stanja i tokova su povezani na način da makroekonomska statistika preuzima informacije s mikro razine, te ih agregiranjem, saldiranjem i konsolidacijom¹ pretvara u elemente društvenih računa čija je svrha stvaranje obuhvatnog računovodstvenog okvira unutar kojeg se ekonomski podaci mogu prezentirati u

* izvanredni profesor, Ekonomski fakultet Rijeka, e-mail: dimitric@efri.hr

** Ovaj rad je dio znanstvenog projekta: **Koncepti i metode troškovnog računovodstva u javnom sektoru Republike Hrvatske**, koji se provodi uz potporu Ministarstva znanosti, obrazovanja i športa Republike Hrvatske.

¹ agregiranje = kondenziranje, zgušnjavanje podataka; saldiranje = uravnoteženje, neto bilježenje; konsolidacija = poništavanje, eliminiranje uzajamnih transakcija među subjektima istog sektora

formatu prikladnom za svrhe ekonomske analize, te oblikovanja i provođenja gospodarskih i širih društvenih politika.

U ovom radu je uvodno predstavljen pojam javnog sektora i vrste rashoda javnog sektora, koje proizlaze iz njegove uloge, odnosno aktivnosti. Zatim je istraženo računovodstvo rashoda jedinica javnog sektora s stajališta relevantnih međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, opisana je hrvatska računovodstvena praksa, te je ukazano na područja računovodstva rashoda koje će u budućnosti trebati harmonizirati s zahtjevima međunarodnih standarda. U nastavku su istražene i opisane temeljne značajke računovodstva javnog sektora na makro razini, te je ukazano na poteškoće u povezivanju mikro i makro razine praćenja i prezentiranja rashoda. Zaključno su istaknute temeljne ocjene proizišle iz prezentiranog rada.

2. Pojam javnog sektora i rashoda javnog sektora

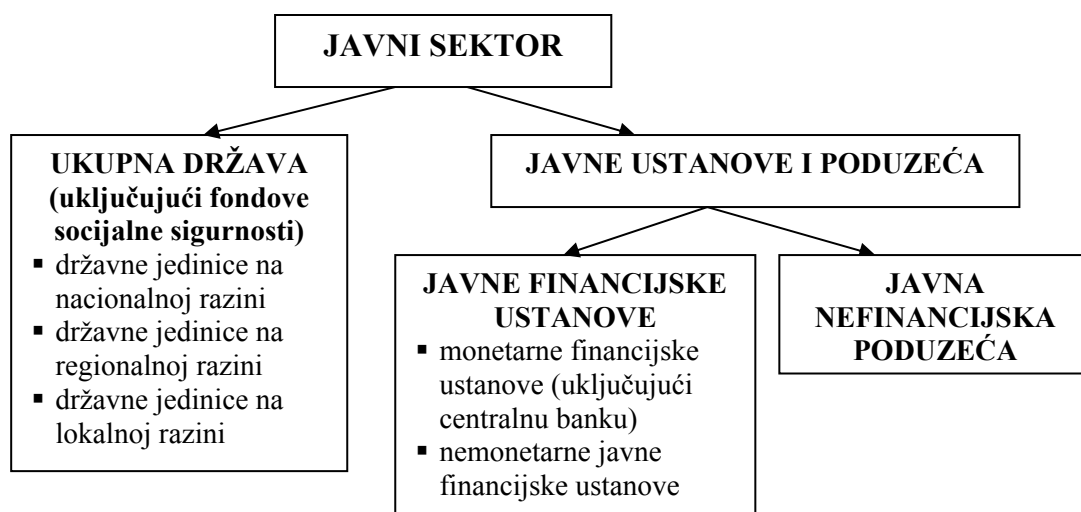
Sustav nacionalnih računa (SNA) ukupnu ekonomiju promatra kroz pet institucionalnih sektora: (1) nefinancijska poduzeća, (2) financijske ustanove, (3) državne jedinice, uključujući fondove socijalne sigurnosti, (4) neprofitne institucije koje služe kućanstvima i (5) kućanstva. Kriterij oblikovanja navedenih sektora je osnovna djelatnost kojom se bave institucionalne jedinice svrstane u pojedine sektore i temeljni izvor financiranja i kontrole tih jedinica. Kako se s vlasničkog stajališta, a koje posljedično uključuje i upravljačke i poduzetničke kompetencije, ukupna ekonomija može podijeliti na javni i privatni sektor, jasno je da se javni sektor u navedenoj klasifikaciji proteže ne samo na državne jedinice, uključujući fondove socijalne sigurnosti i neprofitne ustanove koje se bave netržišnom proizvodnjom i koje su pod kontrolom i uglavnom ih financiraju državne jedinice ili fondovi socijalne sigurnosti (sektor 3), već i na nefinancijska poduzeća i financijske ustanove u segmentu institucionalnih jedinica, tzv. javnih nefinancijskih poduzeća i javnih financijskih ustanova, podložnih kontroli državnih jedinica.

U najširem teorijskom smislu javni sektor obuhvaća ne samo određene institucionalne jedinice, već i aktivnosti odnosno usluge koje su od općeg interesa, vlasničke odnose državne i lokalne vlasti, javne financije, javna dobra i državnu regulativu. No, za potrebe istraživanja, analiziranja i definiranja rashoda javnog sektora ne može se ići izvan okvira definiranih institucionalnih jedinica koje te rashode poduzimaju, prate i evidentiraju.

Niti hrvatska pravna regulativa javni sektor ne određuje jednoznačno. U smislu Zakona o proračunu javni sektor su korisnici državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne samouprave, ustanove i mjesna samouprava, dok su korisnici proračunskog računovodstva pored javnog sektora u smislu Zakona o proračunu, djelomično još i izvanproračunski korisnici u koje spadaju trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje.

Prema statistici državnih financija MMF-a (GFS) koja je najvećim dijelom harmonizirana s SNA sektor ukupne države pokriva institucionalne jedinice definirane sektorom 3 iz SNA, dok javni sektor predstavlja širi okvir koji uključuje i javna nefinancijska poduzeća i javne financijske ustanove. Shodno tome, i rashodi javnog sektora su rashodi svih njegovih dijelova.

Slika 1: Javni sektor prema GFS (Government Finance Statistics) IMF-a



Izvor: GFS Manual 2001, IMF, p.22

Rashodi u javnom sektoru definiraju se kao smanjenja neto vrijednosti koja proizlaze iz transakcija. U odnosu na GFS metodologiju iz 1986. godine, pojam rashoda (expenses) je zamijenio dotadašnji pojam vrijednost potrošnje (expenditures), koji se definirao kao sva nenaplativa davanja uključujući nabavke nefinancijske imovine. Tako definiran, bio je širi od pojma izdatka, jer je uključivao i nenovčana davanja, ali drugačiji od pojma rashoda, odnosno neusklađen s načelom nastanka poslovnog događaja koji je na makro razini, kao i na mikro razini prihvaćen kao polazno računovodstveno načelo.

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

Rashodi se poduzimaju se radi ostvarenja efekata koji u javnom sektoru mogu biti:

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

Dvostruko mjerenje efekata (rezultata), kroz učinke i koristi od učinaka dio je reformiranog javnog sektora kojeg su od 90-ih godina prošlog stoljeća provele gospodarski razvijene države kroz tzv. rezultatski usmjeren proračun (result-oriented budgeting, performance budgeting, outcome budgeting).

Državne jedinice stvaraju tri vrste rashoda²:

- za besplatno pružanje zajedničkih usluga zajednici, npr. javna administracija, obrana, provođenje zakona, javno zdravstvo, odnosno izdaci za usluge koje zbog nedostatka tržišta moraju biti organizirane od strane države i financirane javnim prihodima;
- za besplatno (ili po ekonomski beznačajnim cijenama) pružanje dobara ili usluga pojedinačnim kućanstvima u svrhu provođenja određene socijalne politike;

² SNA, ch.4.104

- transfere drugim institucionalnim jedinicama u cilju preraspodjele dohotka ili blagostanja.

Državne jedinice mogu kupovati dobra i usluge od tržišnih proizvođača ili se same uključiti u proizvodnju dobara i usluga kroz vlasništvo i upravljanje nad proizvodnim subjektima. Kada se državna jedinica uključuje u proizvodnju, tada ima nekoliko mogućnosti³: (1) može stvoriti javno poduzeće koje kontrolira; (2) može stvoriti neprofitnu ustanovu koju kontrolira i uglavnom financira i (3) može sama proizvoditi u okviru vlastite jedinice bez pravne osobnosti. Ako takav subjekt za javne potrebe zaračunava ekonomski značajne cijene, ako stvara poslovne viškove, te zasebno identificira i mjeri ekonomske kategorije, te se njime upravlja na način sličan poduzeću, tada se radi o tzv. kvazipoduzeću koje je dio javnog sektora u širem smislu, ali je svrstano u preostale sektore izvan države (sektora 3).

Javne monetarne financijske ustanove (banke) ostvaruju rashode od: kamata, provizija i naknada, negativne tečajne razlike i ostale rashode (troškove osoblja i ostale), dok javne nemonetarne financijske ustanove ostvaruju rashode ovisno o vrsti ustanove (investicijski fondovi, osiguravajuća društva, stambene štedionice i druge vrste financijskih posrednika).

Javna nefinancijska poduzeća su takva u kojima kontrolu imaju državne jedinice bilo kroz većinsku glasačku snagu ili kroz ovlašćujuće pravne propise. Rashodi ovih jedinica su uobičajeno svrstani u: rashode poslovanja (materijalne troškove, troškove osoblja, amortizaciju, vrijednosna usklađenja, rezerviranja i ostale), financijske rashode i izvanredne rashode.

Javne ustanove i poduzeća nisu u domeni računovodstvene regulacije javnog sektora, jer one primjenjuju Međunarodne standarde financijskog izvješćivanja (IFRS – International Financial Reporting Standards), odnosno standarde za dionička društva.

3. Računovodstvo rashoda javnog sektora prema Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (IPSAS-ima) i hrvatska praksa

Međunarodna federacija računovođa (IFAC) osnovala je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u javnom sektoru (IPSASB) koji razvija računovodstvene standarde za javni sektor (IPSAS-e). Financijski izvještaji u smislu IPAS-a obuhvaćaju sve forme izvještavanja za potrebe korisnika informacija u javnom sektoru, pri čemu se informacija o rashodima smatra temeljnom informacijom računovodstvenih izvještaja kako bi oni mogli udovoljiti ciljevima.⁴

3.1. Računovodstvena prezentacija rashoda prema IPSAS-u 1

IPSAS 1 – *Prezentacija financijskih izvještaja* zasnovan je na istoimenom standardu za poduzeća, IAS 1 – *Prezentacija financijskih izvještaja*, te je prilagođen specifičnim potrebama i zahtjevima javnog sektora. Cilj IPSAS-a 1 je osigurati usporedivost financijskih izvještaja u vremenskom kontinuitetu i u odnosu s drugim subjektima. Standard je namijenjen svim jedinicama javnog sektora osim javnim poduzećima koja se upućuju na primjenu IAS-a⁵.

³ SNA, ch.4.107

⁴ IPSAS 1, p 15

⁵ The Public Sector Committee's Guideline No. 1, "Financial Reporting by Government Business Enterprises", 1989.

Rashodi su definirani kao smanjenja ekonomskih koristi u obračunskom razdoblju u obliku smanjenja sredstava ili povećanja obveza, a koja rezultiraju smanjenjem kapitala ili neto imovine, osim onog smanjenja neto imovine koje je proizišlo iz direktne (dakle, ne preko iskazanog rezultata) raspodjele vlasnicima.⁶ Iz navedene definicije koja je identična definiciji predviđenoj standardima za poduzeća, proizlazi načelo nastanka poslovnog događaja, kao polazna osnova računovodstvenog priznavanja. Informacija o rashodima je jedna od šest temeljnih računovodstvenih informacija koje trebaju osigurati financijski izvještaji.⁷

Temeljni izvještaj koji osigurava informaciju o rashodima je Izvještaj o financijskom rezultatu⁸ za koji IPSAS 1 nudi alternativne nazive: izvještaj o prihodima i rashodima, izvještaj o dobiti i gubitku, izvještaj o aktivnostima, izvještaj o dohotku.⁹ Klasifikacija rashoda može se izvršiti po dva kriterija:

- prema kriteriju prirodne vrste rashoda ili (i)
- prema funkcionalnom kriteriju.

Kriterij prirodne vrste rashoda preporučuje se i smatra dostatnim za manje jedinice javnog sektora.¹⁰

Funkcionalni kriterij razvrstava rashode prema funkciji, programu ili svrsi za koju su poduzeti, te omogućuje relevantne informacije o funkcionalnoj svrhovitosti rashoda. Unutar funkcionalnog segregiranja rashoda, nužna je daljnja podjela po prirodnoj vrsti. Ovaj kriterij se zahtijeva kod svih jedinica javnog sektora koje obavljaju više od jedne funkcije.

Sve funkcionalne vrste rashoda svrstavaju se u rashode od poslovne aktivnosti, koji zajedno s rashodima od neposlovne aktivnosti čine redovite rashode, a jedinica javnog sektora uz redovite rashode može imati i izvanredne rashode. Izvanredni rashodi definiraju se prema IAS-u 8 – *Neto dobit ili gubitak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika*, kao rashodi koji proizlaze iz događaja koji se jasno razlikuju od redovnih aktivnosti i za koje se ne očekuje da će se pojavljivati često ili redovito, ali je toj definiciji prema IPSAS-u 1¹¹ dodan kriterij da se radi o aktivnostima koje su izvan kontrole ili utjecaja jedinice javnog sektora. U nastavku su prikazani rashodi jedinica javnog sektora po funkcionalnom kriteriju i po kriteriju prirodne vrste.

⁶ IPSAS 1, p 6.

⁷ IPSAS 1, p.15 – uz rashode, navode se informacije o: sredstvima, obvezama, neto imovini, prihodima i novčanom toku.

⁸ Statement of financial performance

⁹ Statement of revenues and expenses, Income statement, Operating statement, Profit and loss statement; IPSAS 1, p 20.

¹⁰ IPSAS 1, p.108

¹¹ IPSAS 1, p 6

Slika 2. Rashodi jedinica javnog sektora prema zahtjevima IPSAS-a 1 za objavljivanjem u Izvještaju o rezultatu

Funkcionalni kriterij	Kriterij prirodne vrste
1. Rashodi od poslovnih aktivnosti: ▪ općih javnih usluga ▪ obrane ▪ javnog reda i sigurnosti ▪ obrazovanja ▪ zdravstva ▪ socijalne zaštite ▪ stambene izgradnje i stanovanja ▪ rekreacije, kulture i religije ▪ ekonomskih aktivnosti ▪ zaštite okoliša	1. Rashodi od poslovnih aktivnosti: ▪ plaće, naknade i druga davanja zaposlenicima ▪ potpore i drugi transferi ▪ rashodi pribave i potrošnje dobara i usluga ▪ amortizacija i druga smanjenja vrijednosti imovine ▪ ostali poslovni rashodi
2. Rashodi od neposlovnih aktivnosti: ▪ financijski rashodi ▪ rashodi od prodaje fiksne imovine (investicijskih aktivnosti)	2. Rashodi od neposlovnih aktivnosti: ▪ financijski rashodi ▪ rashodi od prodaje fiksne imovine (investicijskih aktivnosti)
1 + 2 = Redoviti rashodi	1 + 2 = Redoviti rashodi
3. Izvanredni rashodi	3. Izvanredni rashodi

Izvor: Obrađeno prema IPSAS 1, Appendix

S stajališta Izvještaja o promjeni neto imovine ili kapitala¹² koji se definira kao rezidualni udjel u sredstvima jedinice javnog sektora nakon odbitka svih obveza¹³ IPSAS 1 zahtijeva da se prezentira: (1) neto višak ili manjak obračunskog razdoblja; (2) svaka pojedinačna stavka prihoda i rashoda, kao i njihova ukupna svota, koji se prema zahtjevima pojedinih računovodstvenih standarda priznaju direktno na neto imovini ili kapitalu; i (3) kumulativni efekt u promjenama računovodstvenih politika i korekcija grešaka reguliranih IPSAS-om 3¹⁴.

Stoga Izvještaj o promjeni neto imovine ili kapitala treba sadržavati zasebno iskazane promjene zbog¹⁵:

- Akumuliranog viška ili manjka, u čijem formiranju sudjeluju redoviti i izvanredni rashodi;
- Doprinosa od i prema vlasnicima, koji se direktno priznaju na neto imovini ili kapitalu, u čijem formiranju sudjeluju doprinosi prema vlasnicima, kao odbitna (rashodna) transakcija;
- Revalorizacijskih rezervi, u čijem formiranju sudjeluje i njihovo smanjenje kao odbitna stavka;

¹² Statement of Changes in Net Assets/Equity; IPSAS 1, p 19

¹³ IPSAS 1, p 6

¹⁴ Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies

¹⁵ IPSAS 1, Appendix

- Rezervi za očekivane promjene tečaja stranih valuta, ako jedinica javnog sektora ima značajne transakcije u stranim valutama. I u ovom slučaju se odbitnom (rashodnom) transakcijom mogu smatrati smanjenja navedenih rezervi.

3.2. Računovodstvena prezentacija novčanih odljeva prema IPSAS-u 2

IPSAS 2 – *Izvještaj o novčanom toku* zasnovan je na istoimenom standardu za poduzeća, IAS 7 – *Izvještaj o novčanom toku*, te je prilagođen specifičnim potrebama i zahtjevima javnog sektora. Kao i IPSAS 1, standard je namijenjen svim jedinicama javnog sektora osim javnim nefinancijskim poduzećima, s istim ciljem kao i IAS 7 – da prezentira izvore promjene stanja novca i novčanih ekvivalenata u obračunskom razdoblju. Aktivnosti jedinice javnog sektora razmatra kao: poslovne, investicijske i financijske, mjereći njihov utjecaj na promjenu financijskog položaja.

Financijske aktivnosti definiraju se kao one koje rezultiraju promjenama u veličini i strukturi izvora financiranja (kapitala i dugova). Investicijske aktivnosti su stjecanje i raspolaganje dugotrajnim sredstvima i drugim investicijama, koje nisu novčani ekvivalenti¹⁶. Poslovne aktivnosti se definiraju kao one koje nisu financijske ni investicijske.¹⁷

Uobičajeni novčani odljevi jedinica javnog sektora po vrstama aktivnosti prikazani su slikom 3:

Slika 3. Novčani odljevi jedinica javnog sektora prema IPSAS-u 2

Poslovna aktivnost	Investicijska aktivnost	Financijska aktivnost
Plaćanja drugim jedinicama javnog sektora za financiranje njihovih aktivnosti (osim zajmova)	Plaćanja pri stjecanju dugotrajne fiksne imovine – materijalne i nematerijalne	Otplate dugova
Plaćanja dobavljačima roba i usluga	Plaćanja pri prodaji fiksne imovine	Plaćanja pri kreiranju dugova (izdavanju financijskih instrumenata)
Plaćanja zaposlenicima i u ime zaposlenika	Plaćanja pri stjecanju vlasničkih i dužničkih instrumenata, te udjela u zajedničkim pothvatima	Plaćanja iz financijskog najma
Plaćanja lokalnih poreza – povezano s poslovnim aktivnostima	Otplate pozajmica i kredita (osim javnim financijskim institucijama)	
Plaćanja iz ugovornih odnosa	Plaćanja derivatnih instrumenata, osim ako su povezana s poslovnom ili financijskom aktivnošću	
Plaćanja iz parničnih namirenja		

Izvor: Obrađeno prema IPSAS 2, p 22-26

¹⁶ Novčani ekvivalenti su kratkotrajna likvidna ulaganja koja su trenutno unovčiva i čiji je rizik promjene vrijednosti beznačajan. Prema IPSAS 1, p 6 i IPSAS 2, p 8.

¹⁷ Ovu definiciju aktivnosti nalazimo u IPSAS 2, p 8 i Cash Basis IPSAS, Appendix 3, p 2.

Za izvještavanje o novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti predviđena je direktna ili indirektna metoda, ali se jedinice javnog sektora potiče na primjenu direktne metode¹⁸. U ovom slučaju se preporučuje poravnanje neto rezultata iz redovitih aktivnosti s novčanim tokom iz poslovnih aktivnosti, a što znači dopunu izvještaja po direktnoj metodi s indirektnim pristupom.

Izvještavanje o novčanim tokovima dopušta se i na neto osnovi, ako se radi o tokovima koje jedinica javnog sektora realizira u ime poreznih obveznika ili drugih korisnika (npr. zajmovi javnih financijskih institucija koji se realiziraju i namiruju preko jedinice javnog sektora ili prikupljanje poreza u ime i za račun druge jedinice javnog sektora), kao i u učestalim transakcijama s brzim obrtajem, kratkim dospeljem i visokom ukupnom vrijednošću.

3.3. Računovodstvena prezentacija rashoda prema konceptu novčanog toka

Prethodno prezentirani računovodstveni standardi, kao i svi do sada objavljeni računovodstveni standardi za javni sektor (do sada su objavljena 24 standarda) zasnovani su na konceptu nastanka poslovnog događaja. No, kako se u mnogim zemljama potpuno ili djelomično primjenjuje koncept novčanog toka, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u javnom sektoru (IPSASB) objavio je i zaseban računovodstveni standard koji regulira izvještavanje na osnovi novčanog toka.¹⁹

Prema načelu novčanog toka, računovodstvena kategorija rashoda kao sadašnjeg ili budućeg smanjenja ekonomskih koristi zamijenjena je novčanim odljevom u skladu s priznavanjem transakcije u trenutku realizacije novčanog toka. Klasifikacija novčanih odljeva u Izvještaju o novčanim primicima i izdacima ovisi o prosudbi konkretne jedinice ili vrste jedinica javnog sektora, odnosno zahtjevima njenog supervizora. Tako se novčani odljevi mogu klasificirati prema:

- prirodnoj vrsti, npr. novčani izdaci za zaposlenike, za materijal, usluge i sl.
- funkciji ili programu za koje su poduzeti, npr. za obvezno obrazovanje, dopunsko obrazovanje, specijalističke edukacije i sl.
- aktivnostima s kojima su povezani, npr. izdaci poslovnih aktivnosti, investicijskih aktivnosti, financijskih aktivnosti.
- vrsti kontrole nad novčanim odljevima ili njihovog izvršenja, na izdatke koje kontrolira ili izvršava izvještajna jedinica javnog sektora, izdatke koje kontrolira ili izvršava neki drugi subjekt u ime izvještajne jedinice i izdatke koje izvršava izvještajna jedinica u ime i za račun nekog drugog subjekta.

Konkretno izvještavanje je odabir jednog ili više kriterija, a najčešće njihove kombinacije. Primjer izvještavanja naveden u standardu²⁰ novčane odljeve iskazuje po slijedećim vrstama:

- plaćanja iz poslovnih aktivnosti: dobavljači i korisnici, davanja zaposlenicima
- transferi: potpore, ostali transferi
- kapitalni izdaci: kupnja objekata i opreme, izgradnja objekata i opreme, kupnja financijskih instrumenata
- otplate kredita: glavnica, kamate

¹⁸ IPSAS 2, p 28

¹⁹ Cash Basis IPSAS—Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting

²⁰ Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting, Appendix 1A

- ostala plaćanja

3.4. Računovodstvena prezentacija rashoda javnog sektora u Hrvatskoj i njezina usklađenost s IPSAS-ima

Hrvatska praksa za proračunske korisnike predviđa iskazivanje prihoda i rashoda po tzv. načelu modificiranog nastanka poslovnog događaja.²¹ Za rashode ovo načelo znači:

- da se ne iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine, niti rashodi uslijed promjene vrijednosti nefinancijske imovine,
- da se rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- da se rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine 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
- da se rashodi donacija nefinancijske imovine iskazuju prema procijenjenoj vrijednosti.

Rashodi se prema hrvatskom modificiranom načelu nastanka poslovnog događaja definiraju kao smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza, te se temeljno klasificiraju na rashode poslovanja i rashode za nabavu nefinancijske imovine. Rashodi poslovanja klasificiraju se na rashode za zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, subvencije, pomoći, naknade, donacije i ostale rashode. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine klasificiraju se po vrstama nabavljene nefinancijske imovine.

Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu²² definirani su računovodstveni izvještaji korisnika proračunskog računovodstva koji, među ostalim informiraju korisnike i o rashodima i izdacima jedinice javnog sektora. Tako su prema *Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima* navedene kategorije prezentirane kroz: prihode i rashode poslovanja, transakcije na nefinancijskoj imovini i transakcije na financijskoj imovini i obvezama (primici i izdaci). Prema *Izvještaju o prihodima i rashodima korisnika proračuna* prezentirane su sintetički samo temeljne vrste prihoda i rashoda iz poslovanja i iz transakcija na nefinancijskoj imovini. *Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji* prezentira rashode kroz vrste koje propisuje i IPSAS 1 za funkcijsku klasifikaciju, te se u tom segmentu može ocijeniti suglasnost hrvatske računovodstvene prakse s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor. *Izvještaj o novčanom tijeku* prezentira primitke i izdatke po direktnoj metodi sukladno njihovoj klasifikaciji u *Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima* na: (1) primitke i izdatke poslovanja, (2) primitke i izdatke iz transakcija na nefinancijskoj imovini i (3) primitke i izdatke iz transakcija na financijskoj imovini i obvezama (pri čemu treći dio izvještaja sintetizira istovjetne podatke iz odgovarajućeg dijela Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima).

Račun prihoda i rashoda proračuna prema Zakonu o proračunu²³ klasificira rashode proračuna na: (1) rashode za zaposlene, materijalne i financijske rashode, (2) za subvencije, pomoći, državne potpore i naknade, (3) za donacije i ostale rashode i (4) za nabavu nefinancijske

²¹ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, N.N. 27/2005., čl. 21

²² N.N.27/2005.

²³ Zakon o proračunu, N.N. 96/2003., čl. 11

imovine. Rashodi i izdaci proračuna iskazuju se prema proračunskim klasifikacijama²⁴: organizacijskoj, ekonomskoj, funkcijskoj, lokacijskoj i programskoj.

Može se zaključiti da je s stajališta praćenja i prezentiranja rashoda jedinica javnog sektora u hrvatskoj prisutna suglasnost s IPSAS-ima u segmentu funkcionalne klasifikacije i praćenja prirodnih vrsta rashoda, uvažavajući koncept modificiranog nastanka poslovnog događaja. Postoji razlika u praćenju izdataka s stajališta vrsta aktivnosti, jer hrvatska praksa definira aktivnosti iz poslovanja, iz transakcija na nefinancijskoj imovini i transakcija na financijskoj imovini i obvezama, dok IPSAS-i definiraju poslovne, investicijske i financijske aktivnosti. Navedene aktivnosti s stajališta hrvatske prakse i IPSAS-a jednim dijelom obuhvaćaju iste vrste pojedinačnih transakcija, ali suglasnost nije potpuna.

²⁴ Zakon o proračunu, N.N. 96/2003., čl. 15

Slika 4: Rashodi i izdaci jedinica javnog sektora u Hrvatskoj prema financijskim izvještajima

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima	Izvještaj o novč. tijeku	Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifik.
1. Rashodi poslovanja Rashodi za zaposlene (plaće, doprinosi na plaće) Materijalni rashodi (naknade troškova zaposlenicima, materijal, energija, usluge) Financijski rashodi (kamate na izdane vrijednosne papire, kamate na primljene zajmove, tečajne razlike, zatezne kamate) Subvencije (trgovačkim društvima u javnom sektoru, poduzetnicima izvan javnog sektora) Pomoći (inozemnim vladama, međunarodnim organizacijama, unutar opće države) Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade (na temelju osiguranja, iz proračuna) Ostali rashodi (tekuće i kapitalne donacije, kazne, penali, naknade šteta, izvanredni rashodi)	Izdaci poslovanja	Opće javne usluge (izvršna i zakonodavna tijela, fiskalni poslovi, vanjski poslovi, inozemna ekonomska pomoć, statistika i sl.) Obrana (vojna, civilna, inozemna vojna pomoć, istraživanje razvoja obrane) Javni red i sigurnost (policija, protupožarna zaštita, sudovi, zatvori) Ekonomski poslovi (trgovački i poslovi vezani uz rad, poljoprivreda, šumarstvo, ribarstvo i lov Rudarstvo, proizvodnja i građevinarstvo, gorivo, energija, promet, komunikacije, ostale industrije)
2. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine rashodi za nabavu neproizvedene imovine (prirodnih bogatstava, nematerijalne imovine) rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine (građevinskih objekata, postrojenja, opreme, prijevoznih sredstava, knjiga, umjetničkih djela, višegodišnjih nasada, osnovnih stada, nematerijalne proizvedene imovine) rashodi za nabavu plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti rashodi za nabavu proizvedene kratkotrajne imovine (zalihe) rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini (dodatna ulaganja na građevinskim objektima, postrojenjima, opremi i ostaloj imovini)	Izdaci iz transakcija na nefinancijskoj imovini	Zaštita okoliša (otpad, otpadne vode, smanjenje zagađivanja, istraživanja u zaštitu okoliša) Usluge unapređenja stanovanja i zajednice (razvoj stanovanja, opskrba vodom, ulična rasvjeta, komunalne pogodnosti) Zdravstvo (medicinski proizvodi, pribor i oprema, službe za vanjske pacijente, usluge općih bolnica, službe javnog zdravstva) Rekreacija, kultura, religija Obrazovanje (predškolsko, osnovno, srednjoškolsko, visoko) Socijalna zaštita (bolest, invaliditet, starost, nezaposlenost, obitelj, djeca)
3. Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova (za dane zajmove, za vrijednosne papire, za dionice i udjele, za otplatu glavnice primljenih zajmova, za otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire)	= Izdaci iz transakcija na financ. imovini i obvezama	

Izvor: Obradeno prema financijskim izvještajima proračunskih korisnika u RH

4. Računovodstvo rashoda javnog sektora na makro razini

4.1. Rashodi javnog sektora prema GFS klasifikaciji

GFS klasificira rashode po dva kriterija: ekonomski i funkcionalno.²⁵ U nastavku su prikazane osnovne grupe rashoda po GFS klasifikaciji:

Slika 5: GFS klasifikacija rashoda

Ekonomska	Funkcionalna
1. davanja zaposlenicima	1. opće javne usluge
2. rashodi usluga i dobara	2. obrana
3. potrošnja fiksnog kapitala	3. javni red i sigurnost
4. kamate	4. gospodarstvo
5. subvencije	5. zaštita okoliša
6. potpore	6. stanovanje i zajedničke komunalije
7. socijalne naknade	7. zdravstvo
8. ostali rashodi	8. rekreacija, kultura, religija
9. stjecanje nefinancijskih sredstava	9. obrazovanje
	10. socijalna zaštita

Izvor: Obradeno po GFS klasifikaciji, c 6.

Usporedbom prikazane klasifikacije s rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji koja se primjenjuje u Hrvatskoj, kao i funkcionalnim kriterijem raspoređivanja rashoda iz poslovnih aktivnosti prema IPSAS-u 1 uočava se suglasnost funkcijskih vrsta rashoda. No, kriterij prirodne vrste rashoda prema IPSAS-u 1, odnosno rashodi poslovanja prema Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, kojeg sastavljaju hrvatski proračunski korisnici nije sukladan s prethodno prikazanom ekonomskom GFS klasifikacijom rashoda, iako proračunski korisnici u Hrvatskoj prate sve navedene rashode osim potrošnje fiksnog kapitala.

GFS predviđa i matričnu klasifikaciju u kojoj se prethodno navedene skupine rashoda uzajamno križaju, kako bi se za svaku vrstu rashoda po jednoj klasifikaciji dobila informacija o strukturi rashoda po drugoj klasifikaciji. I IPSAS-i predviđaju informiranje s stajališta pojedinih jedinica javnog sektora prema kombinacijama klasifikacija i vrsta rashoda, ali na razinama i po potrebi samih jedinica javnog sektora ili njima nadređenih razina.

4.2. Računovodstvena pravila makroekonomske statistike rashoda javnog sektora

S stajališta priznavanja ekonomske transakcije makroračunovodstvo javnog sektora poznaje četiri moguće osnovice:

- Nastanak poslovnog događaja (accrual basis) – priznaje ekonomsku transakciju u trenutku nastajanja ekonomske vrijednosti, njene transformacije, razmjene, prijenosa ili nestajanja. Ova je osnovica danas općeprihvaćena u makroračunovodstvu.
- Dospjeće plaćanja (due-for-payment basis) – priznaje ekonomsku transakciju u trenutku dospjeća plaćanja, nakon kojeg plaćanje podliježe sankcijama zbog kašnjenja. Prema ovoj osnovici nenovčani tokovi se ne moraju pratiti.
- Nastanak obveznog odnosa (commitment basis) – priznaje ekonomsku transakciju u trenutku nastanka ugovornog obveznog odnosa kojim se regulira određena činidba jedinice javnog sektora. Ni ova osnovica ne uključuje praćenje nenovčanih tokova.

²⁵ GFS, c.6

- Nastanak novčanog toka (cash basis) – priznaje ekonomsku transakciju u trenutku nastanka novčanog priljeva, odnosno odljeva.

Načelo novčanog toka u državnom računovodstvu imalo je svoju podlogu u nemogućnosti zaduživanja države, a što je bilo do kraja 50-tih godina prošlog stoljeća regulirano nacionalnim ustavnim zakonima. To je značilo da se u određenom obračunskom razdoblju moglo potrošiti onoliko koliko se realiziralo javnih prihoda. Osnovna zadaća računovodstva je bila evidentirati primitke i izdatke na način koji omogućuje nadzor ispravne i namjenske potrošnje. Naglasak je bio na izvještaju o primicima i izdacima, koji je bio osnova tzv. proračunskog računovodstva (governmental accounting, budgetary accounting).

Mogućnost zaduživanja države pod utjecajem Keynesove ekonomske teorije pred planiranje državnih izdataka i državno računovodstvo postavilo je nove izazove. Došlo se do spoznaje da se politička odluka o usmjeravanju državnih sredstava mora zasnivati na analizi troškova i koristi, odnosno uspješnosti izvođenja javnih usluga. To znači da planiranju državnog proračuna mora prethoditi troškovno računovodstvo vrednovanja programa, odnosno aktivnosti i dostignutih ciljeva. Reformirani javni sektori u razvijenim zemljama u zadnjih dvadesetak godina obilježeni su konkurencijom i raspršenošću javnih i privatnih izvođača javnih usluga, a to zahtijeva nove oblike nadzora nad javnim rashodima i nove metode planiranja proračuna u javnom sektoru.

Nastanak poslovnog događaja danas se od strane svih međunarodnih tijela i organizacija ocjenjuje najprimjerenijom osnovicom jer: (1) obuhvaća sve ekonomske transakcije (nenovčane i novčane) i (2) najbolje odražava efekte fiskalne politike i aktivnosti javnog sektora. Primjena drugih osnovica može značajno udaljiti stvarno vrijeme nastanka određene aktivnosti i njenog priznavanja. Međutim, pri implementaciji načela nastanka poslovnog događaja u javnom sektoru prisutne su određene teškoće, zbog čega to načelo u praksi još nije saživjelo niti u mnogim razvijenim zemljama, a za tranzicijske zemlje se ni ne preporučuje prebrza implementacija kojoj ne bi prethodio razvijen sustav kvalitetnog planiranja i kontroliranja proračunskih izdataka, zasnovanog na načelu novčanog toka. Za ilustraciju nekih od teškoća u primjeni načela nastanka događaja u javnom sektoru mogu poslužiti neka pitanja, npr: (1) kada nastaje obveza po osnovi državne mirovine – kod umirovljenja, zaposlenja, nastupa obveze isplate? (2) kada priznati porezni prihod – kada je nastao oporeziv događaj, kada je nastala obveza za porez, kada je naplaćen porezni prihod? (3) kako u svim segmentima osigurati procjenu tržišne vrijednosti? Teškoće se odnose i na vrlo kratku tradiciju i iskustvo u primjeni ovog načela u zemljama koje ga provode, pa još nisu jasne sve njegove posljedice za javni sektor. Uvođenje načela nastanka događaja povezano je sa širom reformom javnog sektora, a koja uključuje značajna ulaganja u organizacijske, informatičke, edukacijske i pravne pretpostavke.

Zato danas većina zemalja, među njima i Hrvatska, združuju načelo nastanka poslovnog događaja s načelom novčanog toka, kroz određene modifikacije, a što se odražava na način da bilanca stanja, odnosno informacije o statičnim ekonomskim kategorijama i bilanca uspjeha, odnosno informacije o dinamičnim ekonomskim kategorijama nisu uzajamno povezane.

Upravo je ta povezanost, odnosno konzistentnost statičkih i dinamičkih ekonomskih kategorija ono na čemu inzistira model društvenih računa, čije je temeljno pravilo da se sve transakcije evidentiraju na gospodarskom i financijskom računu. Povezanost ekonomskih i novčanih tokova u makroračunovodstvu ostvaruje se kroz tri grupe integriranih računa: tekućih računa, računa akumulacije i bilanci. Ekonomski tokovi se iskazuju kroz tekuće račune: račune proizvodnje i račune raspodjele i uporabe dohotka. Novčani tokovi se iskazuju kroz račune akumulacije: kapitalne i financijske račune, te račune ostalih promjena u aktivni i pasivi. Bilance pokazuju vrijednost aktive i pasive institucionalnih jedinica ili sektora na

početku i na kraju obračunskog razdoblja, kao i rekapitulaciju promjena u aktivni i pasivi, koja je ujedno rekapitulacija računa akumulacije.

Rashodi se u sustavu društvenih računa prikazuju kao tzv. uporabe na lijevoj strani tekućih računa, a označavaju transakcije koje smanjuju iznos ekonomske vrijednosti određene jedinice ili sektora. U računu proizvodnje čini ih tzv. intermedijarna potrošnja, u računu sekundarne raspodjele dohotka: tekući porezi na dohodak, doprinosi za socijalno osiguranje i tekući transferi, a u računu uporabe dohotka rashodi za finalnu (osobnu i zajedničku) potrošnju. Izdaci se u sustavu društvenih računa prate na računima akumulacije. Financijskim računom se prikazuje kako sektori koji bilježe deficit dolaze do potrebnih financijskih sredstava na način da povećavaju pasivu ili smanjuju aktivu, te kako sektori alociraju svoje viškove povećanjem financijske aktive ili smanjenjem pasive.

Računi akumulacije su protuteža tekućim računima. Neravnoteža tekućih transakcija, odnosno onih koje proizlaze iz proizvodnje i potrošnje pokriva se odgovarajućom neravnotežom transakcija akumulacije. Bilanca svake institucionalne jedinice ili sektora sastoji se na strani aktive od financijske i nefinancijske ili realne aktive ili sredstava, a na strani pasive od obveza i neto vrijednosti, ako su sredstva veća od obveza. Za razliku od realne aktive, koja se pojavljuje u bilanci njenog vlasnika, financijska se aktiva uvijek pojavljuje u dvije bilance, bilanci dužnika i bilanci vjerovnika. To je zato jer je financijska aktiva uvijek potraživanje jedne institucionalne jedinice, odnosno jednog sektora od drugog. Također, sve se obveze pojavljuju u dvjema bilancama, kao obveze u bilanci dužnika i kao financijska aktiva (potraživanje) u bilanci vjerovnika. Takav povezani sustav zahtijeva kompatibilnost na mikroracunovodstvenoj razini. Naravno da ona nije moguća za sve sektore, npr. sektor domaćinstva, ali je postignuta za sektor nefinancijskih poduzeća i financijskih ustanova.

5. Zaključak

Harmonizacija računovodstva javnog sektora s zahtjevima IPSAS-a jedan je od elemenata reforme javnog sektora s kojom će Hrvatska biti suočena u narednom razdoblju i s kojom se prilagođava zahtjevima Europske Unije. Tom će harmonizacijom biti prevladane i poteškoće u povezivanju mikro i makro razine praćenja i prezentiranja rashoda, a koje proizlaze iz različitih računovodstvenih osnovica. Dok IPSAS-i i računovodstvena pravila makroekonomske statistike zahtijevaju primjenu načela nastanka događaja, u Hrvatskoj se primjenjuje modificirano načelo nastanka poslovnog događaja. S stajališta u radu prezentiranih klasifikacija i razina praćenja rashoda i izdataka uz određene prilagodbe postići će se visok stupanj sukladnosti hrvatske računovodstvene prakse s IPSAS-ima i GFS zahtjevima. Teškoće u implementiranju novih računovodstvenih standarda povezane su s tradicijom, organizacijskim, materijalnim, edukacijskim, financijskim i pravnim pretpostavkama, te su prisutne ne samo u Hrvatskoj, već i u ostalim tranzicijskim zemljama.

Analiza prezentirana u ovom radu nužno treba biti upotpunjena odgovarajućim istraživanjima i za ostale ekonomske kategorije: prihode, imovinu i izvore sredstava.

LITERATURA:

Cash Basis IPSAS - Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting - 2006 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements

Dimitrić, M.: Dva vidika sestavljanja društvenih računa i njihovo pojašnjenje, Zbornik referatov, 37. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2004., str.17-39.

Duhovnik, M.: Državni računovodski izkazi na mikro in makro ravni, Zbornik referatov, 36. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2004., str.25-48.

ESA – Europski sustav računa 1995, Državni zavod za statistiku, Zagreb, 1998.

Financial Reporting by Government Business Enterprises, The Public Sector Committee's Guideline No. 1, 1989.

Government Finance Statistics Manual, International Monetary Fund, 2001.

IPSAS 1: Presentation of Financial Statements - 2006 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements

IPSAS 2: Cash Flow Statements - 2006 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, N.N. 27/2005.

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, N.N. 27/2005.

SNA - A System of National Accounts, United Nations, New York, 1993.

Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities, Study 14, IFAC, 2003.

Turk, I.: Nekaj pojmov družbenega računovodstva, Revizor 4-5, 2004.

Turk, I.: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2000.

Zakon o proračunu, N.N. 96/2003.