

Prof. dr. sc. Milena Peršić
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu u Opatiji
Sveučilišta u Rijeci
e-mail: milena.persic@fthm.hr

INTERNI OBRAČUN I UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U JAVNOM SEKTORU

"Obviously, the highest type of efficiency is that which can
utilize existing material to the best advantage"

Jawaharlal Nehru (1889-1964), Indian Prime Minister

1. UVOD

Zadatak je računovodstvenog informacijskog sustava, osigurati relevantne informacije za interne i eksterne korisnike. U javnom sektoru se u svrhu osiguranja informacija za eksterne korisnike, a temeljem Zakona o proračunu, ustrojava *proračunsko računovodstvo*. Ono se u Republici Hrvatskoj temelji „na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima: točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja, te na međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor“.¹ Globalizacijski procesi su ostavili traga u računovodstvenim standardima profitnog sektora, pogotovo u obveznosti harmonizacije internog i eksternog obračuna (MSFI / IFRS 8), što nameće potrebu sustavne primjene i u javnom sektoru (MRSJS / IPSAS 18)². Naime, sustav izvješćivanja eksternih korisnika u javnom sektoru je sve zahtjevniji (ekonomska klasifikacija, funkcijska klasifikacija, lokacijska klasifikacija, organizacijska klasifikacija....) a potreba interne i eksterne kontrole sve naglašenija (programi, projekti, planovi, strategije, aktivnosti....). Navedeno upravo nameće potrebu da se za uspješno provođenje proračunskih načela (jedinstva, točnosti, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije, dobrog financijskog upravljanja, transparentnosti...)³ osigura relevantan instrumentarij internog obračuna, koji će osigurati informacijsku osnovicu upravljanja u javnom sektoru, što ujedno znači pretpostavku za „povećanje efikasnosti javnog sektora i za ... mjerenje efikasnosti novog javnog menadžmenta“.⁴

2. PRISTUP IZGRADNJI INTERNOG OBRAČUNA JAVNOG SEKTORA

U okviru računovodstvenog informacijskog sustava se propisima i standardima osiguravaju pretpostavke i okviri za zadovoljenje informacijskih zahtjeva eksternih korisnika, koji se odnose na ukupnost odnosa određenog sustava i njegova okružja. To

¹ Zakon o proračunu, N.N. br. 87/2008. (čl. 97. i 98.)

² IPSAS 18 - Segment reporting, <http://www.iasb.org>

³ Zakon o proračunu, N.N. br. 87/2008. (čl. 4.)

⁴ Gulin, D.: Implementacija međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja u hrvatski javni sektor, zbornik radova „Hrvatski javni sektor - reforma i razvojne perspektive“, RIF - Rizinica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2007. str. 328.

je proces *financijskog izvještavanja*, koji uključuje sustavni pristup prezentiranju određenog skupa informacija „o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i novčanim tijekovima proračuna, te proračunskih... i izvanproračunskih korisnika“⁵. Praksa pokazuje da ova razina informacija nije dostatno za uspješno upravljanje javnim sektorom u suvremenim uvjetima. Od *novog javnog menadžmenta* se traži kreativan pristup procesu planiranja i kontrole, a kao pretpostavke donošenja cilju usmjerenih odluka i realizacije zadataka koji proizlaze iz Zakona o proračunu.

2.1. Međuzavisnost i uvjetovanost eksternog i internog obračuna u javnom sektoru

Sama spoznaja da se u sustavu eksternog izvješćivanja trebaju pružiti relevantne informacije o programima i s njima usko povezanim aktivnostima i projektima, te da se u procesu planiranja kao posebni akti izdvajaju projekti, planovi, programi, strategije i sl., nameće potrebu da se za te potrebe osiguraju relevantni izvori informacija. Razrada instrumentarija internog obračuna se indirektno nameće kao nužna pretpostavka za kvalitetnu realizaciju eksterno prezentiranih izvještaja. To znači da se u razradi internog obračuna mora početi od informacijskih zahtjeva eksternih korisnika, uvažavati financijske i informacijske tokovima povezane s realizacijom specifičnih ciljeva pojedinog proračunskog korisnika, slijediti odredbe Zakona o proračunu i polazišta koje daje kontni (računski) plan za proračunske i izvanproračunske korisnike u javnom sektoru (slika 1).

Slika 1 : KONTNI (RAČUNSKI) PLAN PRORAČUNA

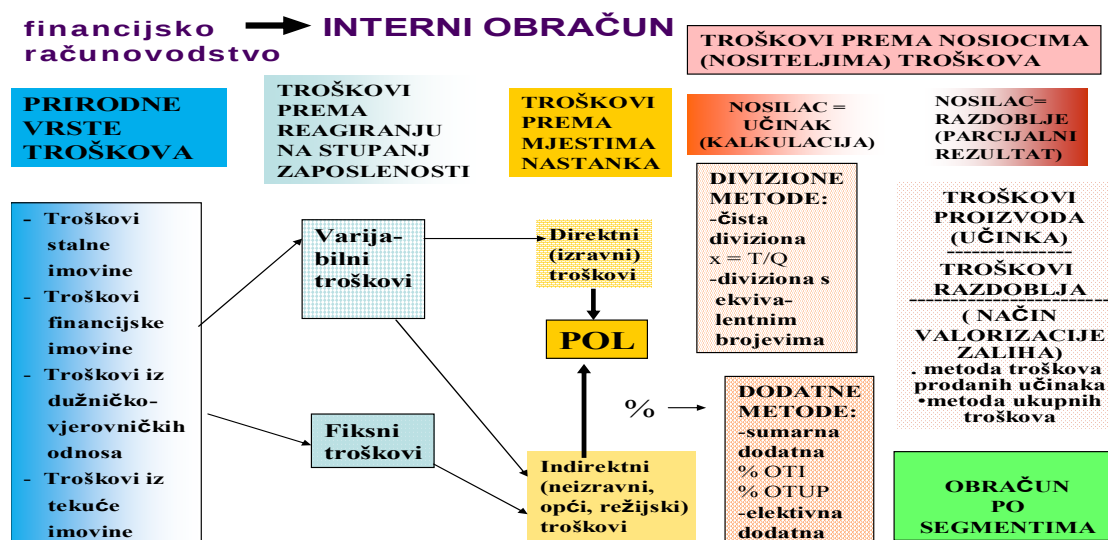
IMOVINA		OBVEZE		RASHODI I PRIHODI				VLASTITI IZVORI	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
NEFINANC. IMOVINA-IM 01–neproizv dugotraj. IM (materijaln. nemat. IV) 02–proizved. dugotraj. IM (građ.obj., postr. i opr., prij. sred. knjige.. IV) 03– plemen. metali i pohranjene vrijed. 04– sitni inventar 05–nefinancijska IM u pripremi 06–proizv. kratkotr. IM (zalihe, proizvod., roba)	FINANCIJSKA IMOVINA 11–novac u banci i blagajni 12–depoz. potraživ. jamčevine 13–zajmov 14–vrijedn. papiri 15–dionice i udjeli u glavnici 16–potraž. za prihode poslova 17–potraž. od prod. nefin. IM 19 - AVR	OBVEZE 23–obv. za rashode poslova. (za plaće mat.rash. fin.rash. grad. štete...) 24–obv. za nab. nefinanc. imovine (neproizv. i proizvod.) 25– obv. za VP (ček, mj. obv...) 26– obv. za zajm. (vlasti, banke, gosp. 29– PVR	RASHODI POSLOV. 31– plaće 32–mater. rashod 34–financ. rashodi (za plaće mat.rash. grad. štete...) 35–sub-venicije 36–pomoći u inozem. i unutar opće države 37–nakn. građanima i kuć.osig 38–ostali rashodi 39–raspor. rashoda i prijelazni računi	RASHODI ZA NAB. NEFINANC. IMOVINE 41–R.za nab. nepr. IM (mat. nemater..) 42–R.za nab. proizv. dug. IM (gr.objekti, postroj.knjige, prij.sre 43–R.za nab. plem. met i ost. poh.vrij. 44–R.za nab. proizv. krat. IM 45–R.za dod. ulag. na nef.IM 49–Ras.R	IZDACI ZA FINANC. IMOVINU 51–IZ za dane zajm. 52–IZ za VP 53–IZ za dionice i udjele u glavnici 54–IZ za ot. glav. primlj.zaj. 55–IZ za ot. glav. za izdane VP 59–raspored IZ	PRIHODI POSLOV. 61 – PR od poreza (dohodak, dobit, imovinu, robu/usl..) 62– doprinosi (zdravstv., mirovin., zapošlav..) 63–pomoći iz inozem i unutar opće države 64 .PR od imovine (financ.nefinancijske) 65–Pr od admin.pr. 66–Ost.PR 69–RaspPR i prij.računi	PRIHODI OD PRODAJE NEFINANC. IMOVINE 71-PR od pr. nepriz. dugotraj. imovine (prir. bog. materij. i nemat IM) 72-PR od pr. proizvod. dugot.IM (objekti, oprema...) 73-PR od pr.pl-met.i ost. poh.v. 74-PR od prod. proizvod. kratk.imov. (strateške zalihe) 79–Rasp. prihoda	PRIMICI OD FINANC. IMOVINE 81-Prim. otplate (povrati) glavnice datih zajm. 82-PRod prod.VP (trez.zap obvezn. opcije...) 83–PRod dionica i udjela u glavnici (banaka, trg.druš.) 84–PRod zaduživ. (inozem. banaka, trg.druš.) 89– Rasp prim.	VLAST. IZVORI 91–Vlastiti izvori i IV (proračun, promjene IM i obv.) 92–Rezultat poslova. (višak/ma njak prih.) 93–Obr. rash.poslovanja (plaće, mat., fin., za sub-venicije, naknade grad.osig. kazne, naknade štete, kapital.pomoći...)

Izvor: Obrada autora

⁵ Zakon o proračunu, N.N. br. 87/2008. (čl. 3., toč. 13.)

U definiranju elemenata internog obračuna u javnom sektoru treba slijediti teorijski okvir internog obračuna, s posebnim naglaskom na potrebu osiguranja harmonizacije internog i eksternog obračuna, na način da interni obračun bude u funkciji zahtjeva za objektivnim i transparentnim informacijama prezentiranim u temeljnim financijskim izvještajima. Ovo polazište definiraju informacijski zahtjevi eksternih korisnika, koji se trebaju prezentirati korištenjem elemenata temeljenog kontnog plana javnog sektora. Specifičnosti svakog proračunskog korisnika treba ugraditi u vlastiti interni kontni plan, koji će uvažiti sve relevantne mogućnosti prilagođavanja internog obračuna specifičnostima pojedinog proračunskog ili izvanproračunskog korisnika. Pripremu informacija treba temeljiti na informacijskim zahtjevima internih korisnika o onim programima, projektima i aktivnostima, koji su od posebnog značaja za pojedinog proračunskog ili izvanproračunskog korisnika, a uz uvažavanje temeljnih načela internog obračuna, koja se primjenjuju u profitnom sektoru (slika 2).

Slika 2: Klasični pristup izgradnji internog obračuna



Izvor: Prijedlog autora

Razgraničenje internog i eksternog obračuna vidljivo je i u primjeni kategorijalnog sustava, što nalaže jasno definiranje i dosljednu primjenu onih računovodstvenih kategorija, koje su primjerene provođenju internog obračuna u javnom sektoru. Tako se za eksterno izvješćivanje (temeljeno na Zakonu o proračunu) koriste računovodstvene kategorije „rashod i izdatak“, a za interni obračun nalaže primjenu kategorije „troškovi“, koje treba jasno sagledati i s pozicija primjene u javnom sektoru. Naime, u internom se obračunu "pojam *troškovi* koristi na mnogo različitih načina"⁶, pri čemu troškovi uvijek vezuju uz interne procese u kojima su određeni „resursi žrtvovani ... da bi se ostvarili specifični učinci“⁷. Troškovi se u internom obračunu određuju „direktnim mjerenjem, arbitrarnim prijenosom ili sustavnim i racionalnim postupkom alokacije“⁸ i uvijek se prezentiraju kao „vrijednosno izraženi

⁶ Garrison, R.H., Noreen, E.W.: *Managerial Accounting*, 8th Edition, IRWIN, Chicago, 1997 str. 44

⁷ Horngren, Ch.T., Datar, S.M., Foster, G.: *Cost Accounting - A managerial Emphasis*, Prentice Hall, New Jersey, 2003. str. 30

⁸ Burch, J.G.: *Cost and Management Accounting - A Modern Approach*, West Publishing Company, Saint Paul... 1994. str. 15.

utrošci onih resursa... koji su nastali s ciljem i svrhom poslovanja, a radi njihova preoblikovanja u korisni, interno ili tržišno prihvatljiv učinak⁹.

Slijedom navedenog će se *troškovi* u javnom sektoru prepoznati i odgovarajućim instrumentima obuhvatiti, kada ih izazovu pojedine aktivnosti ili procesi na putu realizacije ciljnog programa, kojeg pojedini proračunski ili izvanproračunski korisnik mora realizirati. Troškovi su uvijek rezultat „žrtvovanja“ resursa u cilju stvaranja učinka (usluge), koje je u internom obračunu potrebno obuhvatiti, valorizirati i na odgovarajući način sagledati, prije njihove tržišne valorizacije od strane ciljnog korisnika. Istraživanje ovog područja u javnom sektoru treba imati polazište u osiguranju informacijske osnovice za uspješno financijsko upravljanje, na način da se slijedi metodološki okvir obuhvaćanja troškova u gospodarstvu, na način da se iz financijskog računovodstva preuzmu troškovi po prirodnoj vrsti, da bi se isti zaračunali po mjestima, nositeljima, elementima strukture cijena, aktivnostima, razdobljima, ciljevima i sl., a ovisno o zahtjevima određenog programa u javnom sektoru.

Svi tržišno priznati troškovi (priznati od strane eksternih korisnika), se sukladno odredbama Zakona o proračunu, u temeljnim financijskim izvještajima priznaju kao *rashodi*. Za razliku od profitnih organizacija, gdje se dosljedno primjenjuje načelo (koncept) nastanka događaja (obračunski koncept), nalaže da se „učinci transakcija i ostalih događaja priznaju kada nastanu ... što zahtijeva priznavanje učinaka poslovnih događaja u razdoblju u kojem su oni nastali, neovisno o tome je li novac, vezan uz događaje primljen ili isplaćen“¹⁰. Obzirom da se u javnom je sektoru primjenjuje modificirano načelo nastanka događaja, ne smije se poistovjećivati kategorije *rashoda i izdatka*, odnosno *prihoda i primitaka*.

Ustrojavanje internog obračuna zahtijeva kod proračunskih i izvanproračunskih korisnika javnog sektora, da u izradi računovodstvenih politika, jasno definiraju značenje svake pojedine kategorije inputa (*troškovi / rashodi / izdaci*) i načine njihova sučeljavanja sa srodnim kategorijama outputa (*učinci / prihodi / primici*)¹¹. Tko će se u internom obračunu naglasak staviti na primjenu kategorija *troškovi i učinci* nasuprot kategorijama *rashodi i prihodi*, vezanim za eksterno izvještavanje o rezultatu, dok se kategorije *izdaci i primici* trebaju povezati s novčanim tokom, kao kategorijom eksternog obračuna. Stoga će se u nastavku sagledati mogućnosti primjene onih iskustava profitnih organizacija, koje se mogu uspješno aplicirati u interni obračun javnog sektora.

2.2. Primjena iskustava profitnih organizacija u ustrojavanju internog obračuna javnog sektora

Kako se od javnog menadžmenta u suvremenim uvjetima očekuje povećanje efikasnosti javnog sektora, poseban naglasak treba staviti na osiguranje informacijske osnovice, koja će osigurati primjenu načela upravljanja prema ciljevima (MBO -

⁹ Peršić, M., Janković, S.: *Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*, Zagreb i Fakultet za turistički i hotelski menadžment, Opatija, Zagreb, 2006. str. 77

¹⁰ Grupa autora: *Računovodstvo proračuna, RIF, Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*, Zagreb, 2007. str. 30

¹¹ Više o tome u : Peršić, M., Janković, S.: *op.cit.* str. 76 - 88

Management by Objectives)¹². Primjena ovog načela nalaže osiguranje korištenja računovodstvenih informacija u sustavu povratne veze, na način da se iste stavljaju u funkciju praćenja učinkovitosti svake hijerarhijske razine u strukturi javnog menadžmenta, a na način da se pojedinačni ciljevi sagledavaju kao pod-ciljevi u procesu realizacije temeljnih ciljeva određenog (izabranog, preuzetog, dodijeljenog...) programa pojedinog proračunskog ili izvanproračunskog korisnika, ako se pod programom podrazumijeva „skup neovisnih, usko povezanih aktivnosti i projekata usmjerenih ispunjenju zajedničkog cilja“¹³.

Kao polazište ustroja internog obračuna u javnom sektoru, treba biti prepoznavanje ciljeva koje ima pojedini proračunski ili izvanproračunski korisnik, na način da se koriste iskustva o metodološkim pristupu koji se uspješno primjenjuje u profitnom sektoru. Dakle, polazište je u jasnom prepoznavanju ciljeva svakog programa, čija je zajednička karakteristika u javnom sektoru bitno različita od ciljeva poduzetnika, usmjerenih na ostvarenje profita i praćenje okolnosti pod kojima se isti ostvaruje. Dakle, instrumentarij internog obračuna koji se primjenjuje u gospodarstvu, treba sustavno prilagođavati specifičnim zahtjevima javnog sektora, uvažavajući teorijski okvir i stvarne mogućnosti pojedinog proračunskog ili izvanproračunskog korisnika.

U razmatranju problematike pristupa internom obračunu u javnom sektoru, slijediti polazišna načela, koja su za profitni sektor postavili poznati i priznati autori (Atkinson, Banker, Kaplan i Young)¹⁴, a koje treba prilagoditi stvarnim potrebama i specifičnim ciljevima pojedinog programa, pa predlažu da se u izgradnji internog obračuna najprije ocijene vlastite mogućnosti sustava, kako bi se izabrao najbolji pristup obuhvaćanju troškova. Polazište je u temeljnim ciljevima koji se žele postići, pa se taj put treba slijediti i pri ustroju internog obračuna u javnim sektoru. Prema ovim autorima je preporučljivo naglasak internog obračuna staviti na područje:

- mjerenja troškovnog inputa
- načina vrednovanja zaliha
- načina razvrstavanja troškova
- načina praćenja tijeka troškova i
- dinamike ispunjenja informacijskih zahtjeva korisnika,

što će se nastojati slijediti i u procesu uvođenja internog obračuna u javni sektor.

Pod pojmom *interni obračun* se podrazumijevaju sva ona računovodstva, čiji je temeljni cilj priprema relevantnih informacija za interne korisnike, a kao suprotnost eksternom obračunu, koji je usmjeren zadovoljenju informacijskih zahtjeva eksternih korisnika i poistovjećuje se sa pojmom *financijskog računovodstva*. Tako se u okviru internog obračuna koristi metodološka osnovica *računovodstva troškova i menadžerskog računovodstva*. Stoga će se u kontekstu informacijskih zahtjeva javnog sektora pristupiti ocijeni mogućnosti koje pruža ovaj instrumentarij, a u kontekstu osiguranja metodološke osnovice, neophodne za donošenje kratkoročnih (računovodstvo odgovornosti) i dugoročnih (strategijsko računovodstvo) poslovnih odluka (slika 3). Ova polazišta treba sagledavati u specifičnim uvjetima u kojima djeluje javni sektor, uz uvažavanje da su njihovi ciljevi bitno različiti od ciljeva poduzetnika (profit). Naglasak se stavlja na jasno definiranje strategijskog i

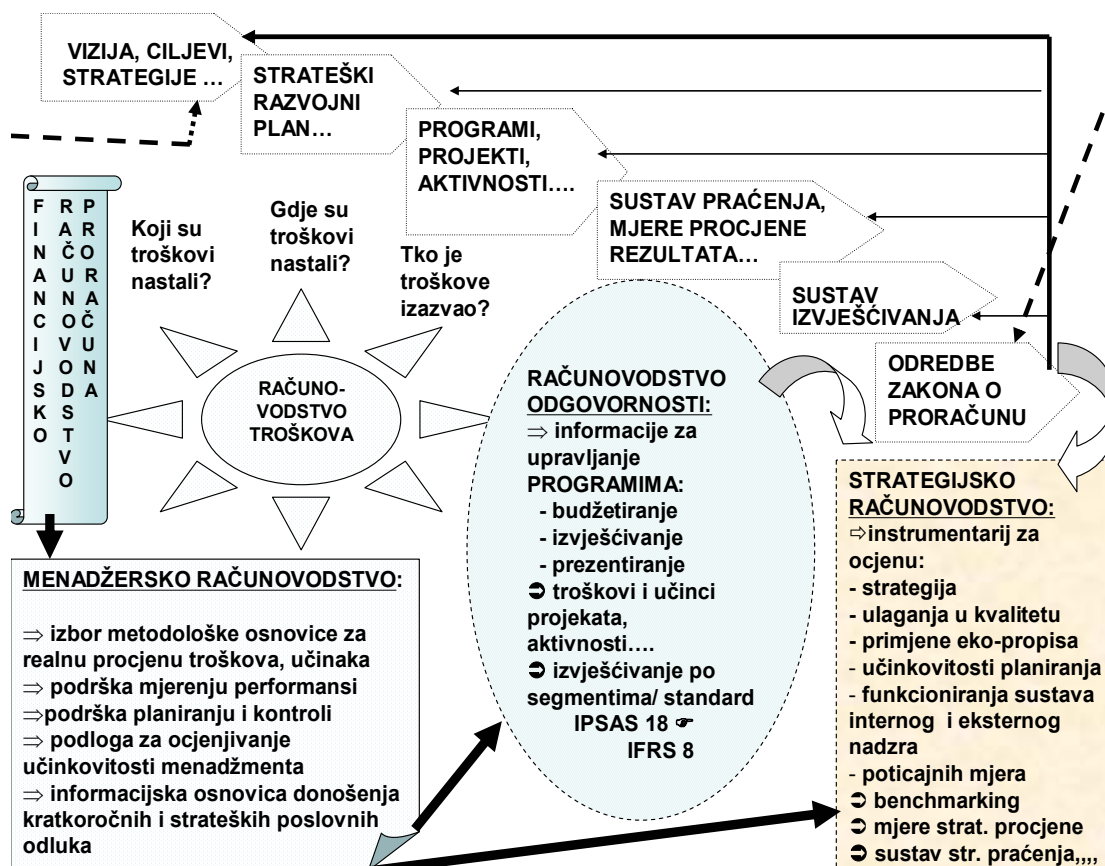
¹² Više o tome na: http://managementhelp.org/plan_dec/mbo/mbo.htm

¹³ Zakon o proračunu, N.N. br. 87/2008. (čl. 3., toč. 42.)

¹⁴ Prema: Atkinson, A.A. i Banker, R.D., Kaplan, R.S., Young, S.M.: *Management Accounting*, 3th. Edition, Upper Saddle River, N.J., Prentice Hall, 2001. str. 1-718

operativnog pristupa u internom obračunu, jer su uvjetovani odredbama Zakona o proračunu i pokazuju visoki stupanj međuzavisnosti. U središtu promatranja internog obračuna javnog sektora mora biti izbor relevantne metodološke osnove i sustava izvješćivanja internih korisnika, o efikasnosti pojedinih programa i s njima povezanih projekta, aktivnosti, strategija, planova i sl.

Slika 3: Sadržaj i usmjerenost informacija internog obračuna u javnom sektoru



Izvor: Prijedlog autora

Računovodstvo odgovornosti se može izdvojiti kao dio računovodstvenog informacijskog sustava, orijentiranog na pripremu informacijske osnove za izvješćivanje po segmentima. Naime „računovodstvo odgovornosti se orijentira na onaj organizacijski segment, nad kojim menadžer može provoditi kontrolu, za njega biti odgovoran, za njega biti odgovoran ili na njega imati značajan utjecaj“¹⁵. Ono internim korisnicima osigurava informacije, značajne za sagledavanje utjecaja poslovnih odluka na učinkovitost ostvarivanje temeljne misije i ciljeva sustava kao cjeline uz uvažavanje globalizacijskih procesa. Računovodstvo odgovornosti je onaj dio internog obračuna, koji primjenom specifičnog instrumentarija osigurava informacije neophodne za ocjenu odgovornosti suvremenog javnog menadžmenta. Naglasak je na tekućem ocjenjivanju donesenih poslovnih odluka o alokaciji resursa, poduzetih radi postizanja pojedinačnih i globalnog cilja proračunskog ili

¹⁵ Ferrara, W.L., Dougherty, F.P., Boer, G.B.: *Managerial Cost Accounting: Planning and Control*, rev.ed., Dame Publications, Inc. Houston, 1991. str. 9

izvanproračunskog korisnika u kratkom roku, a te se informacije prezentiraju eksternim korisnicima na razini segmenta (MRSJS/IPSAS 18).

Strategijsko računovodstvo (SMA - *strategic management accounting*) se primjenjuje u teoriji i praksi od 80-tih godina, kad se razvija kao odraz potrebe da se osigura informacijska osnovica donošenja strateški orijentiranih poslovnih odluka, a temeljeno na „obuhvaćanju, obradi i ocjeni računovodstvenih podataka o poslovanju i konkurenciji, kako bi se iste mogle koristiti za razvoj i provjeru uspješnosti prihvaćene poslovne strategije“.¹⁶ Metodološka osnovica strategijskog računovodstva prepoznaje se kroz nekoliko uspješnih koncepata. To se prvenstveno odnosi na primjenu *BSC sustava*¹⁷ (integralan pristup u mjerenju relevantnih financijskih i nefinancijskih utjecajnih veličina), na primjenu instrumenata *strateškog upravljanja troškovima* (SCM - *strategic cost management*)¹⁸, kroz povezivanje međuzavisnosti računovodstvenog i marketinškog pristupa¹⁹, s ciljem što realnije procjene strateške pozicije u odnosu na konkurenciju i okruženje, s uključivanjem i sociološke komponente, sustavno ocjenjivanje brenda (*strateškog marketing-menadžment računovodstvo*), ocjenu ostvarivanja ciljeva u području unapređenja i zaštite okoliša, poštivanja prava zaposlenih i zajednice u kojoj sustav djeluje kao i sinergijskog učinka kroz interfunkcionalnu koordinaciju na putu realizacije zajedničkog cilja sustava kao cjeline²⁰.

Poznavanje i primjena instrumentarija strategijskog računovodstva, postaje nezaobilazna pretpostavka uspješne izrade strateškog plana, kao dokumenta javnog sektora, koji sadrži „viziju, strateške ciljeve, način ispunjavanja ciljeva (akte planiranja), mjere procjene rezultata i sustav postizanja rezultata“²¹, a na putu potrebe da se udovolji novim zahtjevima u globalnoj ekonomiji i u turbulentnom okruženju, jer predstavlja javnom menadžmentu relevantno polazište za postizanje „efektivnosti u uvjetima stalnih promjena, koje nameće ekonomsko i poslovno okruženje“²². Danas se strategijsko računovodstvo uglavnom sagledava kao „proces identificiranja, obuhvaćanja, razvrstavanja i analiziranja računovodstvenih podataka, s ciljem da se menadžerskom timu pomogne u donošenju dugoročno orijentiranih poslovnih odluka radi postizanja većeg stupnja efikasnosti sustava“²³, jer usmjerava menadžment na „proaktivno korištenje računovodstvenih informacija, koje potječu od velikog broja

¹⁶ Simmonds, K.: *Strategic management accounting*, časopis *Management Accounting* br. 59, vol. 4., 1981. str. 26.

¹⁷ Kaplan, R. S., Norton, D. P.: *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, Harvard Business School Press, 1996., *The Strategy - Focused Organization*, Harvard Business School Press, Boston, 2001. *Strategy Maps - Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, 2004. *Alignment*, Harvard Business School Press, Boston, 2006., te Kaplan, R. S., Cooper, R.: *Cost & Effect - Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1997.

¹⁸ Shank, J. K.: *Strategic Cost Management: new wine, or just new bottles?*, *Journal of Management Accounting Research*, 1989. br. 1. str. 47-65 i Shank, J. K., Govindarajan, V.: *Strategic Cost Management - The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1993.

¹⁹ Bromwich, M., Bhimani, A.: *Management Accounting: Evolution not Revolution*, Chartered Institute of Management Accountants, London, 1989.

²⁰ Roslender, R., (1996): *Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting*, *Critical Perspectives on Accounting Research*, 7, str. 1996. str. 533-561 i Roslender, R., Hart, S. J.: *In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives*, *Academic Press, Management Accounting Research*, 14, 2003. str. 255-279.

²¹ Zakon o proračunu, N.N. br. 87/2008. (čl. 3. toč. 55.)

²² Tsuji, A., Garner, P.: *Studies in Accounting History: Tradition and Innovation for the Twenty-First Century*, Greenwood Press, 1995. str. 213 - 222

²³ Hoque, Z.: *Strategic Management Accounting*, 2nd Edition, Pearson, Education Australia, Frenchs Fores NSW 2086, 2006. str. 2.

različitih izvora²⁴, te uvažava okolnosti i „osigurava relevantne informacije za svakog pojedinog donositelja odluke“²⁵ (Ward, K., 1992. p.10).

U izboru tehnika strategijskog računovodstva za svaki pojedini sustav, treba temeljiti na njegovim specifičnostima, a naglasak je uvijek usmjeren na procjenu budućih zbivanja (*forward-looking*) i na sagledavanje stanja u okruženju (*outward-looking*), a uvažavajući u teoriji i praksi prihvaćen izbor relevantnih tehnika i metoda. Izgradnjom internog obračuna na gornjim polazištima, moguće je osigurati transparentne informacije za sve zainteresirane interne i eksterne korisnike, što omogućava uspješnu realizaciju sustava internih kontrola, čini vjerodostojnu podlogu sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja, a državnoj reviziji daje jasne i pouzdane elemente u procesu provođenja eksternog nadzora.

2.3. Usklađivanje sustava izvješćivanja po segmentima sa sustavom klasifikacija, kao okvira za ustroj internog obračuna javnog sektora

Već je naglašeno da u izgradnji internog obračuna treba uvažavati sva ona relevantna polazišta, koja proizlaze iz Zakona o proračunu, a imaju ili mogu imati utjecaja na zadovoljenje informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika. To se u prvom redu odnosi na izgradnju sustava izvješćivanja po segmentima, koje mora biti usklađeno sa temeljnim zahtjevima klasifikacija, definiranih Zakonom o proračunu, te uvažavati odredbe međunarodnog računovodstvenog standarda javnog sektora 18 (MRSJS / IPSAS-a 18). Naime, sustav u javnom sektoru objavljuje informacije po segmentima, kako bi korisnici temeljnih financijskih izvještaja *mogli ocijeniti prirodu financijskih učinaka* onih aktivnosti, koje su realizirane u okruženju u kojem taj sustav djeluje i u kojem su dužni kvalitetno alocirati resurse i preuzeti odgovornost za donesene odluke, pri čemu se naglašava da je:²⁶

- o *Segment*, prepoznatljiva aktivnost ili grupa aktivnosti određene institucije javnog sektora, za koje je prihvatljivo izvješćivati financijske informacije, a radi ocjene ostvarenih rezultata u ostvarivanju postavljenih ciljeva u prošlosti, ali i za donošenje poslovnih odluka o budućoj alokaciji resursa (izvora financiranja).
- o *Segment usluga*, prepoznatljivi dio strukture sustava, koji je uključen u realizaciju ciljnog outputa ili u ostvarenje određenog operativnog cilja, a kao integralnog dijela, u okviru globalne misije sustava.
- o *Zemljopisni segment*, prepoznatljivi dio strukture sustava, koji je uključen u realizaciju ciljnog outputa ili u ostvarenje određenog operativnog cilja na određenom jasno definiranom zemljopisnom području.
- o *Izvješćivanje po segmentima* nužna pretpostavka osiguranja relevantnih informacija po programima, projektima, planovima, aktivnostima... (za koje se korisnicima temeljnih financijskih izvještaja pružaju samo globalne

²⁴ Fink, W.J., Flaherty, T., Worthington, L.,: *Strategic Accounting*, Business Development Center, University of Pennsylvania, Philadelphia, 2004. str. 3

²⁵ Ward, K.: *Strategic Management Accounting*, GH – Butterworth Heinemann & CIMA, London, 1992. str.10

²⁶ Obrada autora temeljem Peršić, M.: *Interni i eksterni obračun u javnom sektoru*, zbornik radova „Hrvatski javni sektor - reforma i razvojne perspektive“, RIF - Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 247-267., te <http://ar.ifac.org/PublicSector/ProjectHistory.php?ProjID=0063> i http://web.ifac.org/download/IPSASB_Project_Brief_-_Updating_IPSASs.pdf

informacije), a s ciljem da se osiguraju relevantne informacije o učinkovitosti donesenih poslovnih odluka i odgovornosti pružatelja javnih usluga u proteklom razdoblju.

- o *Informacije po segmentima* ukazuju na uspješnost alokacije resursa na vodeće programe, projekte i aktivnosti određenog pružatelja usluga u javnom sektoru, što povećava transparentnost sustava kao temeljne pretpostavke uspješnosti realizacije zadataka povezanih s kvalitetom izvršavanja preuzetih proračunskih obveza u javnom sektoru.

Treba naglasiti da se odredbe važećeg MRSJA/IPSAS-a 18, temelje na odredbama MRS/IAS-a 14, koji je „odlukom IASB-a, u studenom 2006. godine zamijenjen novim standardom MSFI/IFRS 8 - *Operativni segmenti*“²⁷, uz naglasak da se isti u osnovi temelji na polazištima koncepta definiranog odredbama US-GAAP/SFAS-a 131, koji ima bitno različita polazišta u odnosu na ona, na kojima je izgrađen važeći MRSJS/IPSAS 18. Slijedom ovih spoznaja je na zajedničkom sastanku IFAC-a i IPSASB u ožujku 2007. godine pokrenut projekt čiji je zadatak „smanjiti sada prisutne razlike između važećih MRSJS/IPSAS-a i njima ekvivalentnih MSFI/IFRS-a odn. MRS/IAS-a do prosinca 2009. godine, svugdje gdje je neophodno, na način da se s time usklade svi relevantni standardi javnog sektora“²⁸, pri čemu su stvarni zahtjevi za usklađivanjem MRSJS/IPSAS-a 18 konkretizirani na način prikazan u tablici 1.

Tablica 1: Zadaci IPSASB-a u usuglašavanju MRSJS / IPSAS-a i MSFI / IFRS-a

Važeći MRSJS/IPSAS		Važeći MSFI/IFRS odn. MRS/IAS		Krati komentar radne grupe za usuglašavanje
Standard	Donesen	Standard	Donesen	
MRSJS / IPSAS 18 „Segment reporting“ // „Izvješćivanje po segmentima“	Lipanj 2000. godine (amandmani na MRSJS/IPSAS 18 utjecali su na donošenje novih, kao i na razna poboljšanja postojećih 11 MRSJS/IPSAS-a, koji su objavljeni 2007. godine u PRIRUČNIKU IPSASB-a.)	MSFI / IFRS 8 „Operating segments“ // „Operativni segmenti“	U studenom, 2006. godine (zamjenjuje MRS/IAS 14 „izvješćivanje po segmentima“ donesenog u kolovozu 2005. godine). MRS/IAS 14 nije bio uključen u projekt općeg poboljšanja, već su na njegovo oblikovanje utjecali amandmani, koji su stavljeni na nove MSFI/IFRS i na još uvijek važeće MRS/IAS-e.	Odredbe MSFI/IFRS-a 8 vezane za identifikaciju segmenata, su bliže zahtjevima MRSJS / IPSAS-a 18, od odredbi MRS / IAS-a 14. No, zahtjevi koje postavlja MSFI/IFRS 8 zahtijevaju dublje promjene i nameću potrebu mjerenja informacija. Stoga mora IPSASB dobro razmotriti da li je za javni sektor primjerenije prihvatiti zaokret od MRS/IAS-a 14 ka složenijim zahtjevima koje nameće primjena MSFI/IFRS-a 8.

Izvor: Draft Project Brief - Agenda Paper 8.1.- Updating IPSASs (2007-2009), op.cit. str. 14/15

Globalizacijski procesi nalažu usuglašavanje računovodstvenih standarda koji se primjenjuju u javnom sektoru sa srodnim standardima koji se primjenjuju u gospodarstvu, ali i nameću potrebu harmonizacije internog i eksternog obračuna.

²⁷ International Financial Reporting Standard 8, u knjizi „International financial Reporting Standards (IFRSs®) including International Accounting Standards (IASs®) and Interpretations as at 1 January 2007, IFRS 2007 - International Accounting Standards Board®, London, 2007. str. 713

²⁸ Draft Project Brief - Agenda Paper 8.1.- Updating IPSASs (2007-2009), International federation of Accountants/International Public Sector Accounting Standards Board, IFAS - IPSASB Meeting, Accra, Ghana, 2007. str. 2

Upravo se sada javni sektor sučeljava sa potrebom da se sadržaj odredbi MRSJS/IPSAS-a 18 (temeljenog na odredbama MRS/IAS-a 14), uskladi sa odredbama MSFI/IFRS-a 8, koje nisu samo formalne prirode, koje od proračunskih i izvanproračunskih korisnika nalažu značajan preustroj u strukturi pripreme računovodstvenih informacija, a od značaja za javni sektor se nalaže da se:²⁹

- naglasak stavi na internu organizaciju i informacijske zahtjeve donositelja odluke (chief operating decision maker), a područje njegova odlučivanja sada postaje *operativni segment*, za koji snosi odgovornost (za alokaciju resursa u funkciji postizanja ciljnog rezultata) i koji ne mora biti tržišno pozicioniran (samo interno ustrojen)
- internim obračunom osigura zadovoljenje informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika uz obvezno obrazloženje načina na koje su se postigli ciljni rezultati, te kako je vrednovana imovina odn. obveze segmenta
- po segmentu objavljuju samo one informacije, koje odgovorni menadžer može kontrolirati, uz primjenu bruto načela
- objavljuju organizacijske pretpostavke i kriteriji oblikovanja segmenta (npr. sličnosti i razlike u učincima ili zemljopisnim područjima, utjecajni činitelji iz okruženja kroz propise, uredbe i sl., eksterno uvjetovani temelji agregiranja elemenata usluga i sl....)
- uz pojedinačne izvještajne segmente, dodatno i za cjelinu sustava objavi relevantne informacije značajne za sustav kao cjelinu, neovisno o organizacijskom ustroju ili ukoliko nisu bile predmetom obuhvata pojedinačnih izvještaja po segmentima, radi cjelovitosti sagledavanja karakteristika svih onih podataka, koji su globalno objavljeni u temeljnim financijskim izvještajima
- uvođenjem *operativnih segmenata* (za razliku od ranije oblikovanih *zemljopisnih segmenata* ili *poslovnih segmenata* ili *segmenata usluga*) podrazumijeva korištenje *iste informacijske osnovice* za potrebe izvješćivanja internih i eksternih korisnika (*konvergencija internog i eksternog izvješćivanja*).

Gornji kratki izvadak bitnih odredbi MSFI/IFRS-a 8 (a prilagođeno specifičnim zahtjevima javnog sektora) nedvojbeno ukazuje, da će odluka biti teška, jer proces prilagođavanja zahtjeva snažan i eksterno podržan zaokret u odredbama MRSJS/IPSAS-a 18 ka obveznosti primjene instrumentarija internog obračuna. Usklađivanje sa odredbama MSFI/IFRS-a 8, biti će potrebne i promjene u odredbama Zakona o proračunu, a vjerojatno i u zakonodavstvu drugih zemalja, jer je naglasak na instrumentariju za mjerenje učinkovitosti informacija za donošenje poslovnih odluka u javnom sektoru. U tom se kontekstu smatra opravdanom i dilema IPSASB-a o tome „da li je za javni sektor primjerenije prihvatiti zaokret od MRS/IAS-a 14 ka složenijim zahtjevima koje nameće primjena MSFI/IFRS-a 8“ ili će se i dalje primjenjivati odredbe važećeg MRSJS/IPSAS-a 18, koji više nema uporište u odredbama MRS/IAS-a 14, koji je donošenjem MSFI/IFRS-a 8, prestao važiti, iako se u mnogim zemljama, još uvijek primjenjuje u praksi³⁰. Navedenom treba dodati i spoznaju da su u definiranju sadržaja MSFI/IFRS-a 8, značajan utjecaj imala iskustva proizašla primjenom opće prihvaćenih standarda (US GAAP) odn. SFAS-a 131, od

²⁹ Prilagođeno prema: *International Financial Reporting Standard*, 8 op. cit. str. 716 - 775

³⁰ MSFI / IFRS 8 se primjenjuje od 01. 01. 2009. ili kasnije, što znači u RH nakon što se objave u N.N.

kojeg je preuzeta koncepcija i sadržaja u oblikovanju operativnih standarda. Relevantne utjecajne veličine prikazane su na slici 4.

Slika 4: Utjecajne veličine u oblikovanju izvještaja po segmentima

MRS/IAS 14 / IPSAS 18	US GAAP - SFAS 131 ► ► ► IRFS/MSFI 8
“Izvjeshćivanje po segmentima”	“Prezentiranje informacija po segmentima poduzeća i druge relevantne informacije”.
• Poslovni segmenti / Segmenti usluga • Zemljopisni segmenti	• Operativni segmenti
• Šance i rizici (<i>Risk and Reward Approach</i>)	• Informacijski zahtjevi menadžmenta (<i>Management Approach</i>)
IPSAS DJELOVI STRUKTURE - REALIZACIJA CILJNOG OUTPUTA // OSTVARENJE ODREĐENOG OPERATIVNOG CILJA// U OKVIRU GLOBALNE MISIJE SUSTAVA // DEFINIRANOM PODRUČJU	
MRS/IAS + US GAAP : ≥ 10% udio segmenta u ukupno ostvarenim prihodima poduzeća ili u ukupno ostvarenom rezultatu poduzeća ili u ukupnoj imovini poduzeća - prihodi segmenta (-) relevantni troškovi segmenta (=) operativni rezultat segmenta	
IPSAS + MRS/IAS + US GAAP: Imovina koja pripada segmentu; Obveze po segmentu; Ostali relevantni podaci po segmentu	
IRFS/MSFI 8: operativni segmenti, “management approach”, načelo odgovornosti, kriteriji procjene učinaka, više segmenata i segmenti s internim učincima, segmenti podloga eksternog izvješćivanja	

Izvor: Obrada autora

Prihvati li se i za javni sektor načelo po kojem će se sadržaj MRSJS/IPSAS-a 18 uskladiti sa sadržajem MSFI/IFRS-a 8, to će bitno doprinijeti harmonizaciji internog i eksternog obračuna, na način kako se tome pristupilo i u gospodarstvu. To će sigurno otvoriti prostor sada skromnim pokušajima da se područje računovodstvenog izvješćivanja usmjeri i prema internim korisnicima. Temeljna teza MSFI/IFRS-a 8 o tome da informacije internog obračuna treba sažimati u procesu sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja, dovesti će do neposrednog povezivanja odredbi o izvješćivanju po segmentima sa odredbama značajnim za sastavljanje temeljnih financijskih izvještaja. Za dosljednu primjenu ovog načela, potrebno je ustrojiti informatički podržan integralni informacijski sustav, kako bi se iz iste baze podataka, a bez dodatnih troškova mogli pripremati izvještaji za interne i eksterne korisnike. Upravo se na ovim osnovama može ocjenjivati kvaliteta izvješćivanja, na način da se u internom obračunu osiguraju informacije za realizaciju zahtjeva definiranog sustavom eksternog izvješćivanja, kako bi se udovoljilo zahtjevima:³¹

- *ekonomske klasifikacije* (prikaz prihoda i primitaka po prirodnim vrstama, te rashoda i izdataka po ekonomskoj namjeni), sve razvrstano u razrede, skupine, podskupne, odjeljke i osnovne račune)
- *funkcijske klasifikacije* (prikaz rashoda proračuna, te proračunskih i izvanproračunskih korisnika), razvrstanih prema njihovoj namjeni
- *lokacijske klasifikacije* (prikaz rashoda i izdataka prema teritorijalno definiranim cjelinama) u skladu sa ustrojem RH, država EU, te ostalih država
- *organizacijska klasifikacija* (prikaz povezanih i međusobno hijerarhijskih usklađenih cjelina proračuna i proračunskih korisnika, te materijalnih

³¹ Zakon o proračunu, N.N. br. 87/2008. (čl. 3. - toč. 10., 14., 24, 31., 43. i 47.)

preduvjeta ostvarenja postavljenih ciljeva), uspostavljena kroz razdjelo, glave i proračunske korisnike

- *programska klasifikacija* (prikaz programa i njihovih sastavnih dijelova - aktivnosti i projekata) definiranih u skladu s aktima planiranja te ciljevima i zadaćama proračuna i te proračunskih i izvanproračunskih korisnika i
- *proračunske klasifikacije* (okvir za sustavno praćenje prihoda i primitaka, te rashoda i izdataka) po nositelju, cilju, namjeni, vrsti, lokaciji i izvoru financiranja.

Gornje klasifikacije su kvalitetan okvir, od kojeg se polazi u ustroju internog obračuna, od kojeg se očekuje da obuhvati relevantne troškove i učinke u cilju sagledavanja uspješnosti pojedinih programa, projekata, aktivnosti ili drugih zadataka, te odgovornosti menadžmenta za njihovu realizaciju sukladno temeljnim ciljevima. Na taj će način biti stvorene pretpostavke za permanentnu dostupnost odgovarajućih baza podataka, pripremljenih izabranim računovodstvenim instrumentarijem (preuzimanje troškova iz financijskog računovodstva, njihovo razvrstavanje prema reagiranju na stupanj zaposlenih, te zaračunavanje po mjestima i nositeljima...), a radi adekvatnog grupiranja za potrebe izvješćivanja po segmentima ili izrade temeljenih financijskih izvještaja definiranih Zakonom o proračunu, za pojedinog proračunskog ili izvanproračunskog korisnika. Informacije internog obračuna su nužna pretpostavka i preduvjet za kvalitetnu izradu operativnih i strateških planova u javnom sektoru, na način da se računovodstvenim politikama definiraju specifična područja ustroja internog obračuna.

3. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U JAVNOM SEKTORU

3.1. Jedinica lokalne samouprave kao model

Područje upravljanja troškovima u javnom sektoru, razraditi će se na polazištima odredbi Zakona o proračunu i akata jedinice lokalne samouprave - GRAD, koji je izabran kao model za ocjenu specifičnog pristupa internom obračunu, kojeg treba ustrojiti uz uvažavanje teorijskog okvira i informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika, kada se ustrojava metodološke pretpostavke upravljanja troškovima u kratkom i dugom roku. Od jedinice lokalne samouprave kao proračunskog korisnika, očekuje se da u tu svrhu, u okviru proračunskog računovodstva osigura „priznavanje prihoda i primitaka, te rashoda i izdataka ... financijsko izvješćivanje i druga područja u svezi s proračunskim računovodstvom.“³² Slijedom potrebe za harmonizacijom internog i eksternog obračuna, razmotriti će se najprije polazišta eksternog izvješćivanja, kojima se iz internog obračuna treba osigurati informacijska osnovica kao i znatno više od toga.

Proces počinje planiranjem prihoda, koji trebaju biti dostatni da bi Grad, kao jedinica lokalne samouprave pokrio sve rashode u proračunskoj godini, odnosno analogno u projekcijama za višegodišnje razdoblje, a mogu se ostvarivati od:³³

³² Zakon o proračunu, N.N. br. 87/2008. (čl. 97.)

³³ Prema: Statut Grada Opatije - pročišćeni tekst, Službene novine PGŽ br. 8/06 (čl. 92.)

- o gradskih poreza, prireza, naknada, doprinosa i pristojbi, u skladu sa zakonom i posebnim odlukama Gradskog vijeća
- o prihoda od stvari u vlasništvu grada i imovinskih prava,
- o prihoda od trgovačkih društava i drugih pravnih osoba u vlasništvu Grada, odn. u kojima Grad ima udjele ili dionice
- o prihoda od koncesija koje daje Gradsko vijeće
- o novčanih kazni i oduzete imovinske koristi za prekršaje koje propiše Grad u skladu sa zakonom
- o od udjela u zajedničkim porezima sa županijom i RH, te dodatni udio u porezu na dohodak za decentralizirane funkcije prema posebnom zakonu
- o od pomoći i dotacija RH predviđene državnim proračunom
- o drugih prihoda određenih zakonom.

Navedeni prihodi moraju biti dostatni za pokriće svih nastalih rashoda, za koje se očekuje da će nastati u okviru istog obračunskog razdoblja. U pravilu se u javnom sektoru javljaju rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine i to.³⁴

- o rashodi za zaposlene (plaće, ostali rashodi za zaposlene, doprinosi na plaće za mirovinsko, zdravstveno i za zapošljavanje)
- o materijalni rashodi (naknade troškova zaposlenima za službena putovanja, prijevoz, usavršavanje..., za utrošeni materijal, sitan inventar, energiju... za PTT usluge, održavanje, promidžbu, komunalne usluge, zdravstvene, intelektualne i druge usluge...za predstavnička tijela, osiguranje, reprezentaciju, članarine i sl.)
- o financijski rashodi (kamate za primljene zajmove, naknade za bankarske usluge i platni promet...)
- o subvencije trgovačkim društvima u javnom sektoru
- o pomoći dane u inozemstvo i unutar opće države (tekuće i kapitalne)
- o naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade
- o tekuće kapitalne i novčane donacije (npr. neprofitnim organizacijama), izvanredni rashodi, kapitalne pomoći...
- o rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine (materijalna imovine, prirodna bogatstva, nematerijalna imovina...)
- o rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine (stambeni, poslovni i ostali infrastrukturni objekti, postrojenja i oprema, prijevozna sredstva, knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti
- o rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini.

Navedeni prihodi i rashodi se evidentiraju u okviru financijskog računovodstva, pa se nameće potreba njihova preuzimanja, razvrstavanja i obrade u okviru internog obračuna, koji primjenom relevantnog instrumentarija osigurava informacijsku osnovicu za izradu *programskog dijela proračuna* Grada, kao jedinice lokalne samouprave. U tu svrhu je neophodno raspolagati bazom o troškovima i učincima pojedinih aktivnosti i projekata, koje u internom obračunu imaju karakter mjesta troška, a koji ovise o specifičnim aktivnostima karakterističnim za svaku jedinicu lokalne samouprave. Slijedom odredbi MRSJS/IPSAS-a 18 moguće tako prepoznata mjesta troška objediniti u izvještajne segmente, na način da se grupiraju kao

³⁴ Prema: Plan proračuna Grada Opatija za 2008. godinu (čl. 2) - Ekonomska klasifikacija, str. 3 - 5

zemljopisni segmenti ili segmenti usluga. Na razini Grada, kao jedinice lokalne samouprave, uputno bi bilo ustrojiti izvještajne segmente slijedećeg sadržaja:³⁵

1. GRADSKO VIJEĆE & GRADSKO POGLAVARSTVO & UPRAVA
2. DOGAĐAJI
3. POSEBNI PROGRAMI
4. MJESNI ODBORI
5. OBRAZOVANJE
6. KULTURA
7. SPORT I REKREACIJA
8. SOCIJALNA SKRB I ZDRAVSTVO
9. FINACIJE I GOSPODARSTVO
10. KOMUNALNA INFRASTRUKTURA
11. OSTALO

Po načelu ekonomičnosti treba izabrati ona mjesta troška unutar svakog segmenta, za koja će se sučeljavati odgovarajući prihodi sa odgovarajućim troškovima, a u cilju ocjene učinkovitosti donesenih odluka određene hijerarhijske razine javnog menadžmenta. Navedeno je i temeljno polazište izgradnje kriterija, po kojem će se navedeni zadaci moći realizirati.

3.1. Pristup upravljanju troškovima u javnom sektoru

Ustrojavanje internog obračuna je samo jedan od zadataka, koje neophodno treba uvesti, da bi se osigurala upravljačka informacijska osnovica donošenja poslovnih odluka, u kratkom i dugom roku. To je u suglasju sa zahtjevima koje nameću suvremeni uvjeti u svim sferama javnog djelovanja gdje se javni menadžment suočava sa potrebom sustavnog podizanja produktivnosti rada i osiguranjem visoke kvalitete usluga, u uvjetima kada se sve više skraćuje životni ciklus usluge od njenog kreiranja do realizacije, uz naglasak na sustavnu racionalizaciju troškova³⁶. Navedeno nalaže javnom menadžmentu, da se s tim suoči, te da jasno definira područja mogućeg djelovanja, koristeći vlastite kadrovske potencijale ili orijentacijom na relevantne institucije u okruženju (outsourcing). Un navedeno, se od javnog menadžmenta traži viši stupanj orijentacije na poboljšanje odnosa sa javnošću kao ciljnim korisnicima javnih usluga. Istraživanja potvrđuju da je u pristupu realno očekivati 3%–4% snižavanju troškova po segmentu, te slijediti neka temeljna načela racionalizacije:³⁷

- o preispitati obuhvat svakog pojedinog programa u cilju snižavanja razine izdataka koji se uz taj program mogu povezati
- o analizirati i preporučiti optimalan broj zaposlenih u svakom segmentu javnog sektora, na način da se eliminiraju ona radna mjesta, zadaci i aktivnosti, koji nisu neophodno potrebni

³⁵ Prema Programski proračun Grada Opatija za 2008. godinu (čl. 3) - II Posebni dio proračuna (rashodi i izdaci u proračunu...iskazani su prema programskoj, ekonomskoj i funkcijskoj klasifikaciji raspoređuju se po nositeljima i po korisnicima u posebnom dijelu proračuna)

³⁶ Prema Coleman, K.G., 2003. - <http://technolytics.com/pdf/globalization.strategy.pdf>

³⁷ Razrađeno temeljem preporuka ekspertne skupine: Sheehan, B: Sheehan: Expert group to look into cutting public sector costs, McCarthy Colm - led, Economic Co-operation and Development (OECD), IRN Publishing, Public Sector, Ireland, 2009. - <http://www.microsoft.com/uk/publicsector/government/cost-saving/default.aspx> i <http://www.eurofound.europa.eu/eiro/2008/12/articles/ie0812039i.htm>

- učinke uvođenja procesa racionalizacije treba stalno preispitivati, kako bi se prioritet stavio na bitne ciljeve, kao i na pristupe koje treba slijediti u procesu njihova ostvarenja, da bi se podigla razina produktivnosti i ekonomičnosti u javnom sektoru
- sustavno izrađivati upute za sve zaposlene, da bi se sustavno došlo do repozicioniranja u odnosu raspodjele resursa u skladu sa ciljevima koje treba ostvariti, što u konačnici rezultira rashodima, koji su predmet izvješćivanju u temeljnim financijskim izvještajima
- temeljem iskustva stečenih na pojedinačnim slučajevima, izgraditi sustav upravljanja troškova u cilju njihove racionalizacije, a koji će se moći koristiti i na širem planu u javnom sektoru.

Nastavno na gornja polazišta, pred interni obračun se stavlja zadatak izbora odgovarajućeg instrumentarij, ovisno o tome da li se žele stvoriti pretpostavke za planiranje i kontrolu troškova u kratkom roku ili se želi pristupiti racionalizaciji i kontinuiranog snižavanja u dugom roku. Program racionalizacije troškova u javnom sektoru mora imati širu društvenu podršku, a to znači osiguranje relevantnih sredstava za njihovo provođenje, primjenu sustava stimulativnog nagrađivanja ostvarenih rezultata, vanjsku evaluaciju i javnu promociju postignuća na lokalnom i nacionalnom planu.

ZAKLJUČAK

Pretpostavka uspješne realizacije internog obračuna u javnom sektoru je dobro poznavanje programa, projekata i aktivnosti, za koje treba pratiti troškove i učinke, na način da se na transparentan način sagledaju oni činitelji, koje doprinose ostvarenju cilja, za razliku od onih koje tome ne doprinose i stoga bi ih trebalo eliminirati. Projekte i aktivnosti unutar programa, koji se stavljaju u zadatak pojedinom proračunskom korisniku, potrebno je u okviru internog obračuna prezentirati kroz relacije „troškovi - učinci - kvaliteta - javno priznati rezultati“. Polazište je u optimiranju internih robnih i informacijskih tokova, koje treba slijediti u procesu planiranja i kontrole. Posebno značenje u tom procesu pruža informatička potpora, posebno ako se nameće potreba optimiranja kapaciteta, otklanjanja uskih grla, te vremenskoj i organizacijskoj usklađenosti alokacije resursa i stvarnih potreba ciljnih korisnika. U suvremenim uvjetima se informacije internog obračuna koriste i za donošenje strateških poslovnih odluka, posebno povezanih s provođenjem eko-programa ili programa unapređenja kvalitete. Navedeno zahtjeva primjenu specifičnog računovodstvenog instrumentarija, koji će omogućiti pripremu informacija, neophodnih za uspješnu realizaciju obveza u datom ekonomskom i društvenom okruženju.

LITERATURA

1. Atkinson, A.A., Banker, R.D., Kaplan, R.S., Young, S.M.: *Management Accounting*, 3th. Edition, Upper Saddle River, N.J., Prentice Hall, 2001.
2. Bromwich, M., Bhimani, A.: *Management Accounting: Evolution not Revolution*, Chartered Institute of Management Accountants, London, 1989.
3. Burch, J.G.: *Cost and Management Accounting - A Modern Approach*, West Publishing Company, Saint Paul... 1994.

4. Coleman, K.G., 2003. - <http://technolytics.com/pdf/globalization.strategy.pdf>
5. Draft Project Brief - Agenda Paper 8.1.- Updating IPSASs (2007-2009), International federation of Accountants/International Public Sector Accounting Standards Board, IFAS - IPSASB Meeting, Accra, Ghana, 2007.
6. Ferrara, W.L., Dougherty, F.P., Boer, G.B.: *Managerial Cost Accounting: Planning and Control*, rev.ed., Dame Publications, Inc. Houston, 1991.
7. Fink, W.J., Flaherty, T., Worthington, L.: *Strategic Accounting*, Business Development Center, University of Pennsylvania, Philadelphia, 2004.
8. Garrison, R.H., Noreen, E.W.: *Managerial Accounting*, 8th Edition, IRWIN, Chicago, 1997.
9. Grupa autora: *Računovodstvo proračuna*, RIF, Rizinica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2007.
10. Gulin, D.: *Implementacija međunarodnih standarda financijskog izvještavanja u hrvatski javni sektor, zbornik radova „Hrvatski javni sektor - reforma i razvojne perspektive“*, RIF - Rizinica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2007.
11. Hoque, Z.: *Strategic Management Accounting*, 2nd Edition, Pearson, Education Australia, Frenchs Fores NSW 2086, 2006.
12. Horngren, Ch.T., Datar, S.M., Foster, G.: *Cost Accounting - A managerial Emphasis*, Prentice Hall, New Jersey, 2003.
13. <http://ar.ifac.org/PublicSector/ProjectHistory.php?ProjID=0063> i http://web.ifac.org/download/IPSASB_Project_Brief_-_Updating_IPSASs.pdf
14. http://managementhelp.org/plan_dec/mbo/mbo.htm
15. <http://www.eurofound.europa.eu/eiro/2008/12/articles/ie0812039i.htm>
16. <http://www.microsoft.com/uk/publicsector/government/cost-saving/default.aspx>
17. *International financial Reporting Standards (IFRSs®) including International Accounting Standards (IASs®) and Interpretations as at 1 January 2007, IFRS 2007 - International Accounting Standards Board®*, London, 2007.
18. *IPSAS 18 - Segment reporting*, <http://www.iasb.org>
19. Kaplan, R. S., Norton, D.P.: *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, Harvard Business School Press, 1996., *The Strategy - Focused Organization*, Harvard Business School Press, Boston, 2001. *Strategy Maps - Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, 2004. *Alignment*, Harvard Business School Press, Boston, 2006., te Kaplan, R. S., Cooper, R.: *Cost & Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1997.
20. Peršić, M., Janković, S.: *Menadžersko računovodstvo hotela*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb i Fakultet za turistički i hotelski menadžment, Opatija, Zagreb, 2006.
21. Peršić, M.: *Interni i eksterni obračun u javnom sektoru*, zbornik radova „Hrvatski javni sektor - reforma i razvojne perspektive“, RIF - Rizinica, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
22. *Plan proračuna Grada Opatija za 2008. godinu (čl. 2) - Ekonomska klasifikacija*
23. *Programski proračun Grada Opatija za 2008. godinu (čl. 3) - II Posebni dio proračuna (rashodi i izdaci u proračunu...iskazani su prema programskoj, ekonomskoj i funkcijskoj klasifikaciji raspoređuju se po nositeljima i po korisnicima u posebnom dijelu proračuna)*
24. Roslender, R.: *Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting*, *Critical Perspectives on Accounting Research*, 1996.
25. Roslender, R., Hart, S.J.: *In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives*, Academic Press, *Management Accounting Research*, 2003.
26. Shank, J.K.: *Strategic Cost Management: new wine, or just new bottles?*, *Journal of Management Accounting Research*, 1989.
27. Shank, J.K., Govindarajan, V.: *Strategic Cost Management - The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1993.
28. Sheehan, B.: *Sheehan: Expert group to look into cutting public sector costs*, McCarthy Colm - led, *Economic Co-operation and Development (OECD)*, IRN Publishing, Public Sector, Ireland, 2009.
29. Simmonds, K.: *Strategic management accounting*, časopis *Management Accounting* br. 59, vol. 4., 1981.
30. *Statut Grada Opatije - pročišćeni tekst*, Službene novine PGŽ br. 8/06
31. Tsuji, A., Garner, P.: *Studies in Accounting History: Tradition and Innovation for the Twenty-First Century*, Greenwood Press, 1995.
32. Ward, K.: *Strategic Management Accounting*, GH – Butterworth Heinemann & CIMA, London, 1992.
33. *Zakon o proračunu*, N.N. br. 87/2008.