

**Dr. sc. Miroslava Vitasović**

Viši stručni suradnik

Grad Pula-Pola,

E-mail: miroslava.vitasovic@pula.hr

**ANALIZA STANJA I DOPRINOSA  
RAČUNOVODSTVENOGA INFORMACIJSKOG  
SUSTAVA I SUSTAVA UPRAVLJANJA FINANCIJAMA  
U SEGMENTU RAZVOJA PRORAČUNSKOG  
SUSTAVA LOKALNIH JEDINICA**

UDK / UDC: 657.4:[336.14:352](497.571)

JEL klasifikacija / JEL classification: M40

Prethodno priopćenje / Preliminary communication

Primljeno / Received: 15. studenog 2011. / November 15, 2011

Prihvaćeno za tisak / Accepted for publishing: 27. studenog 2012. / November 27, 2012

***Sažetak***

*Računovodstveni informacijski sustav predstavlja dio ukupnoga informacijskog sustava u kojem se proizvode informacije neophodne za poslovno odlučivanje. U interesu je lokalnog menadžmenta da osigura kvalitetan računovodstveni informacijski sustav. U ovom su radu predstavljeni rezultati istraživanja provedenoga u lokalnim jedinicama Istarske županije, čiji je cilj utvrditi razinu integriranosti korištenih računovodstvenih informacijskih sustava i samu svrhu njihova korištenja. Pojedini rezultati istraživanja ukazuju na potrebu intenzivnijega korištenja, ali isto tako i na potrebu unaprjeđenja postojećih računovodstvenih informacijskih sustava u istarskim lokalnim jedinicama, da bi na primjeren način mogli potpomoći kvalitetnijem odvijanju poslovnih aktivnosti. Ovim istraživanjem utvrdila su se osnovna obilježja postojećega stanja sustava upravljanja financijama kod lokalnih jedinica u Istarskoj županiji, aktualni položaj te istražilo moguće smjernice razvoja.*

*Sagledavajući rezultate ovoga istraživanja došlo se do zaključka da još ne postoji svijest o važnosti i ulozi koju bi trebalo pridati računovodstvenim informacijama u javnom sektoru. Zaključci istraživanja mogu se uzeti za prve korake koje je potrebno učiniti za stvaranje prikladnog okruženja, u*

*kojem će model upravljanja lokalnim financijama pridonijeti povećanju učinkovitosti djelotvornosti lokalnih jedinica u Istarskoj županiji i Hrvatskoj.*

***Ključne riječi: računovodstveni informacijski sustav, proračunski sustav, sustav upravljanja lokalnim financijama, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.***

## 1. UVOD

Ponekad se premalo pažnje pridaje regionalnoj i lokalnoj samoupravi i njenim poteškoćama u oblikovanju učinkovitog okruženja. Veća pažnja pridaje se državnoj razini. Tako je i sa proračunskim sustavom na lokalnoj razini. Međutim, kako u Hrvatskoj imamo priličan broj županija, gradova i općina i njima su dodijeljene važne ovlasti u gospodarenju vlastitom financijskom i nefinancijskom imovinom, potrebno je i na lokalnoj razini razviti i implementirati računovodstveni informacijski sustav i sustav upravljanja financijama, kao pomoć i podršku ostvarenju ciljeva lokalnih jedinica. Zakonom o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi određeni su uvjeti oblikovanja županija, gradova i općina pa se tako javne potrebe na lokalnoj razini zadovoljavaju putem 577 jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, i to 20 županija, 127 gradova, 429 općina i Grada Zagreba koji je glavni grad države i posebna je jedinstvena, teritorijalna i upravna jedinica.

Proračunski sustav u kojem djeluju lokalne jedinice počeo se mijenjati i prilagođavati novim uvjetima poslovanja (pregovori za ulazak u Europsku uniju, tržišni mehanizmi poslovanja, javna odgovornost menadžmenta, učinkovitost upravljanja javnim sredstvima i sl.). Pouzdane i vjerodostojne računovodstvene informacije su ključne za donošenje kvalitetnih odluka, učinkovito i odgovorno upravljanje javnim sektorom. Više nisu dovoljne samo računovodstvene informacije iz financijskih izvještaja, jer one zadovoljavaju samo dio informacijskih potreba lokalnog menadžmenta. Ograničene su na prošle događaje a ne daju informacije o budućim događajima i nefinancijskoj strani poslovanja lokalnih jedinica. Zato je važno stvoriti vezu između svih procesa koji djeluju u proračunskom sustavu lokalnih jedinica od procesa planiranja, izvršavanja pa do računovodstvenog izvještavanja proračuna. Kvantitativne računovodstvene informacije potrebno je kombinirati sa kvalitativnim pokazateljima uspješnosti kako bi se utvrdila uspješnost poslovanja lokalnih jedinica i njihova međusobna usporedivost. Time se stvara pozitivna veza između računovodstvenog informacijskog sustava i sustava upravljanja financijama koja će omogućiti stvaranje učinkovitih lokalnih jedinica i oblikovanje kvalitetnog sustava odlučivanja a krajnji ishod je razvoj proračunskog sustava lokalnih jedinica kroz učinkovitu realizaciju programa proračuna.

## 2. ANALIZA STANJA I DOPRINOSA RAČUNOVODSTVENOGA INFORMACIJSKOG SUSTAVA I SUSTAVA UPRAVLJANJA FINACIJAMA U LOKALNIM JEDINICAMA ISTARSKE ŽUPANIJE

Kako bi se dobio uvid u stvarno stanje o sustavu upravljanja lokalnim financijama i doprinosu računovodstvenih informacija u sustavu planiranja proračuna, proveda se analiza metodama intervjua i anketnog ispitivanja. „Računovodstveni informacijski sustav zapravo je specijalizirani informacijski sustav koji ima za cilj prikupljanje, obradu i generiranje informacija primarno vezanih uz financijske transakcije“.<sup>1</sup> Ova definicija opisuje računovodstvo kao uslužnu funkciju koja pruža računovodstvene informacije za njihove korisnike. Time, računovodstvo osigurava kvantitativne informacije, primarno financijske prirode, kojima se koristi u poslovnom odlučivanju. Anketni upitnik sastavljen je tako da je podijeljen u tri dijela (ukupno 55 pitanja). Prvi dio sadrži pitanja o općim podacima o lokalnim jedinicama u Istarskoj županiji, kojima je anketni upitnik i upućen. Drugi dio upitnika sadrži pitanja o sustavu upravljanja lokalnim financijama, putem čega se analiziraju osnovna obilježja postojećega stanja upravljanja lokalnim financijama, razvijenost procesa planiranja proračuna, organizacija upravljanja javnim resursima i tokovima financijskih sredstava, aktualni položaj i učinkovitost rada unutarnje revizije, metode mjerenja i ulogu pokazatelja uspješnosti i doprinos sustava upravljanja financijama ostvarivanju učinkovitih lokalnih jedinica.

Anketni upitnik upućen je na 42 lokalne jedinice Istarske županije, a vraćena su 31 anketna upitnika što je 73,81%, pa je uzorak reprezentativan. Od 31 anketirane lokalne jedinice jedna je županija, 10 je gradova a 20 je općina. Najmanja lokalna jedinica ima 983 stanovnika a najveća ima 206.344 stanovnika, dok jedna lokalna jedinica ima 58.594 stanovnika, čime ova lokalna jedinica spada u „veliki grad“<sup>2</sup>.

- Broj zaposlenih u većini anketiranih lokalnih jedinica je u rasponu do 10 (48,8%), a najmanji broj lokalnih jedinica je onaj koji ima broj zaposlenih u rasponu većem od 100 (6,5%).
- Na pitanje o broju proračunskih korisnika koje imaju lokalne jedinice odgovori su se kretali u rasponu od 12 lokalnih jedinica koje nemaju niti jednog proračunskog korisnika (ili 38,7%), do dvije lokalne jedinice koje imaju preko 15 proračunskih korisnika (ili 6,5%). Broj proračunskih korisnika trebalo je utvrditi prema broju proračunskih korisnika iz Registra o proračunskim korisnicima.

---

<sup>1</sup> Mamić Sačar, I., Žager, K., 2007., *Računovodstveni informacijski sustavi*, Zagreb, HZRIFD, str. 21

<sup>2</sup> Pojam „veliki gradovi“ imaju lokalne jedinice koje imaju više od 35.000 stanovnika a predstavljaju gospodarska, financijska, kulturna, zdravstvena, prometna i znanstvena središta razvitka šireg okruženja

- Postavljeno je i pitanje o organizacijskom ustroju lokalnih jedinica kako bi se utvrdila struktura upravnih tijela. Većina, i to 20 lokalnih jedinica ili 64,5% anketiranih jedinica ima ustrojen jedinstveni upravni odjel. Dok ostale anketirane jedinice imaju ustrojene samo upravne odjele (22,6%) a četiri lokalne jedinice ili 12,9% imaju ustrojene, uz upravne odjele, i službe kao upravna tijela.
- Sljedeće pitanje koje je postavljeno bilo je veličina ostvarenja proračuna u 2009. godini. Veličina ostvarenja proračuna kreće se u rasponu od oko 4.000.000,00 kuna do oko 324.000.000,00 kuna, a prosječno ono iznosi oko 57.000.000,00 kuna.
- Pitanja o financiranju decentraliziranih funkcija i o posebnom statusu anketiranih lokalnih jedinica trebaju ukazati na specifičnosti na prihodovnoj i rashodovnoj strani proračuna. Prema Zakonu o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, lokalne jedinice koje financiraju decentralizirane funkcije imaju pravo na postotni udio u prihodu od poreza na dohodak za decentralizirane funkcije i za pomoći izravnjanja za decentralizirane funkcije. Ako ta sredstva nisu dostatna, općina, grad ili županija koja prema posebnom zakonu financira decentralizirane funkcije, ima pravo na dodatni udio u porezu na dohodak, i to za osnovno školstvo, srednje školstvo, centre za socijalnu skrb, domove za starije i nemoćne osobe, zdravstvo ili javne vatrogasne postrojbe. Općine, odnosno, gradovi koji imaju status od posebne državne skrbi ili status brdsko-planinskog područja imaju također povećani postotni udio u porezu na dohodak.<sup>3</sup> Od anketiranih lokalnih jedinica 25 njih ili 80,6% financira decentralizirane funkcije, dok tri lokalne jedinice ili 9,7% ima poseban status.
- Posljednje pitanje u grupi pitanja o osnovnim karakteristikama anketiranih subjekata, odnosilo se na radno mjesto osobe koja je popunila anketni upitnik. Većinom su anketni upitnik ispunjavali pročelnici financija (48,4%). Još su ga ispunjavali voditelji proračuna (16,1%), referenti za financije (25,8%), načelnici (9,7%).

## **2.1. Analiza stanja sustava upravljanja financijama u lokalnim jedinicama Istarske županije**

Druga grupa pitanja odnosila se na ispitivanje stanja sustava upravljanja lokalnim financijama u lokalnim jedinicama Istarske županije. Obzirom da anketni upitnik obuhvaća tri vrste lokalnih jedinica koje imaju različite vrijednosti ostvarenja proračuna, moguće je provesti dodatnu i dublju statističku analizu. Prva analiza provedena je prema grupama ispitanika (općine, gradovi, županija)

---

<sup>3</sup> U Istarskoj županiji status od posebne državne skrbi imaju tri lokalne jedinice i tri lokalne jedinice imaju status brdsko-planinskog područja

dok druga analiza provedena je prema veličini proračunskih sredstava, i to tako da su oblikovane dvije grupe ispitanika a graničnu vrijednost čini prosječna vrijednost ostvarenja proračuna svih anketiranih subjekata. Ovakvim analizama doći će se do zaključaka za svaku oblikovanu grupu ispitanika.

U grupi pitanja o planiranju proračuna po programima i prema rezultatima odgovori su se kretali po grupama ispitanika u sljedećim smjerovima:

- Većina općina pod pojmom „upravljanje lokalnim financijama“ podrazumijeva kontrolu prihoda i rashoda, dok je procedura donošenja proračuna za općine u jednakom omjeru (50%) propisana zakonskim odredbama i internim dogovorima menadžmenta i pročelnika. Većina općina (85%) nema definiranu strategiju i ciljeve, te ne povezuju proračunske programe i aktivnosti sa strategijom. Najveći udio u proračunu čine zajednički porezi i vlastiti prihodi koje općine prate i analiziraju samo polugodišnje. Većina općina izrađuje programski proračun na osnovi prošlogodišnjeg izvršenja, uz korištenje svih propisanih i navedenih proračunskih klasifikacija, dok plan kapitalnih razvojnih programa izrađuju na osnovi raspoloživih financijskih sredstava. Izvršenje proračuna prate na osnovi usporedbe planiranoga i ostvarenoga.
- Većina gradova pod pojmom „upravljanje lokalnim financijama“ podrazumijeva kontrolu prihoda i rashoda, te učinkovito i djelotvorno korištenje proračunskih sredstava i imovine lokalne jedinice. Zbog zakonskih odredbi, 70% gradova, sastavlja svoje proračune i imaju definiranu strategiju i strateške ciljeve, ali od njih samo 57% povezuje proračun sa strategijom. Struktura prihoda je i kod gradova slična kao kod općina. Većina gradova najviše prihoduje od zajedničkih poreza i od vlastitih prihoda, a prate ih najčešće tjedno. Većina gradova izrađuje programski proračun na osnovu prošlogodišnjeg izvršenja, a nekoliko ih izrađuje i na temelju vlastitih analiza. Gradovi se koriste svim navedenim proračunskim klasifikacijama, jer je to i zakonska odredba a izvršenje proračuna prate usporedbom planiranog i ostvarenog.
- Županija po pojmom „upravljanje lokalnim financijama“ podrazumijeva učinkovito i djelotvorno korištenje proračunskih sredstava i imovine lokalnih jedinica. Proračun donose na osnovu zakonskih odredbi, vlastitih smjernica i strategije. Najveći udio u prihodima čine zajednički porezi te pomoći i donacije, a analiziraju ih dnevno. Programski proračun izrađuju na osnovu prošlogodišnjeg izvršenja, ali i vlastitih analiza i strateških ciljeva, a kapitalne programe na osnovu analize stanja u okruženju.

Na sljedećim slikama prikazani su odgovori na tri pitanja kojima se pokušalo analizirati koja je osnova za donošenje proračuna, odnosno da li lokalna

jedinica sastavlja i vlastite smjernice ili se odluke temelje samo na državnom zakonodavnom okviru (slika 1.), također pokušalo se utvrditi da li lokalne jedinice imaju strategiju razvoja (sa definiranim kratkoročnim i dugoročnim ciljevima), i to u pisanom obliku, te da li planiraju proračun u skladu sa donesenom strategijom i ciljevima (slika 2.), te kako su kapitalne investicije jako važne i čine velik udio u strukturi rashoda proračuna, postavljeno je pitanje na osnovu čega se izrađuje plan kapitalnih razvojnih programa (slika 3.).

Uspoređujući rezultate istraživačkog projekta provedenog 2001. godine za područje planiranja i procjene proračuna<sup>4</sup> i klasifikacija i konsolidacija proračuna<sup>5</sup> sa ovim vlastitim istraživanjem nakon deset godina, vidljive su velike promjene u području planiranja proračuna. Proračunske klasifikacije i računski plan 2001. godine nisu bile jasno definirane te nije postojala klasifikacija izdataka prema programima i projektima. Konsolidacija proračuna lokalnih jedinica nije se obavljala. Lokalne jedinice dugoročno nisu planirale kapitalne projekte te nisu provodile analize strukture kapitalnih izdataka a niti se pratilo izvršavanje kapitalnih projekata. Najznačajnije promjene ogledaju se u području proračunskih klasifikacija i računskog plana koji su jasno definirani i omogućuju planiranje proračuna po programima i prema rezultatima. I dalje su ostali problemi u području planiranja i financiranja kapitalnih projekata te nepostojanje registara kapitalnih investicija i projekata sa investicijskom analizom i studijom društvene opravdanosti. Obzirom na desetogodišnji prolaz vremena između dva istraživanja i analizu rezultata oba istraživanja vjerojatnost uspostave potpunog planiranja proračuna po programima i prema rezultatima za lokalne jedinice uz primjenu strateškog planiranja moguće je najranije za sljedeće desetogodišnje razdoblje.

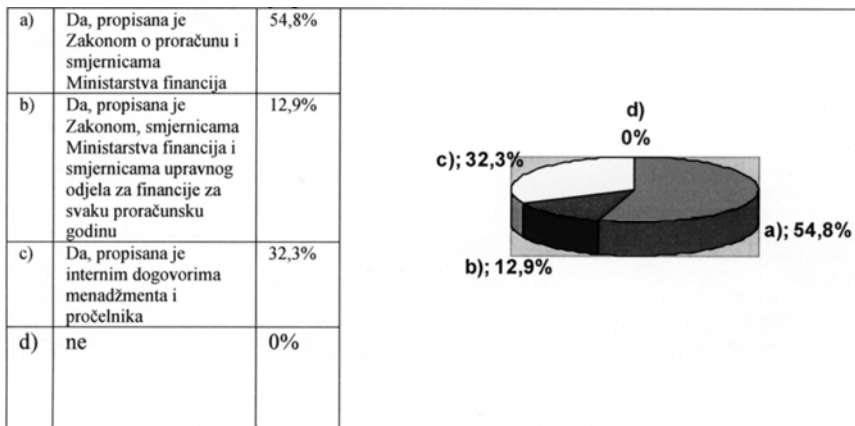
Prema istraživanju iz 2011. godine o potencijalima gradova i istraživanju modela upravljanja i financiranja u gradovima<sup>6</sup> većina procesa izrade planova je jednosmjerna te im nedostaju snažni mehanizmi za feedback, monitoring i evaluaciju. Pozitivan pomak vidljiv je u području kapitalnih investicija i njihovoga višegodišnjeg planiranja uzimajući u obzir dugoročnu prirodu investicija. Prema ovom istraživanju na razini Hrvatske 68% ispitanika posjeduje strategiju kapitalnih ulaganja i njihovoga ulaganja. Prema odgovorima koji se nalaze na slici 3., u Istarskoj županiji ne koriste se informacijama iz takve strategije prilikom izrade plana kapitalnih razvojnih programa u sklopu planiranja proračuna.

---

<sup>4</sup> Ott, K. i Bajo, A., 2001, *Lokalne financije i lokalni proračuni u Republici Hrvatskoj*, Financijska teorija i praksa 25 (3), Zagreb, str. 323

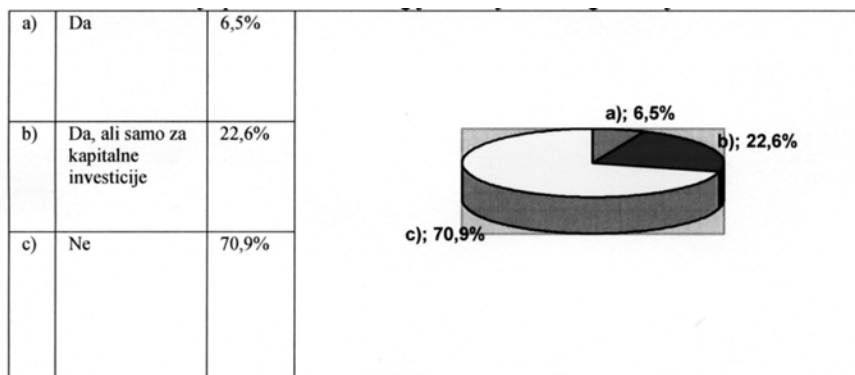
<sup>5</sup> Ott, K. i Bajo, A., op.cit.pod 4., str. 320-321

<sup>6</sup>[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Coatia/Local%20Assets/Documents/2011/Potencijali\\_gradova\\_2011.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Coatia/Local%20Assets/Documents/2011/Potencijali_gradova_2011.pdf)



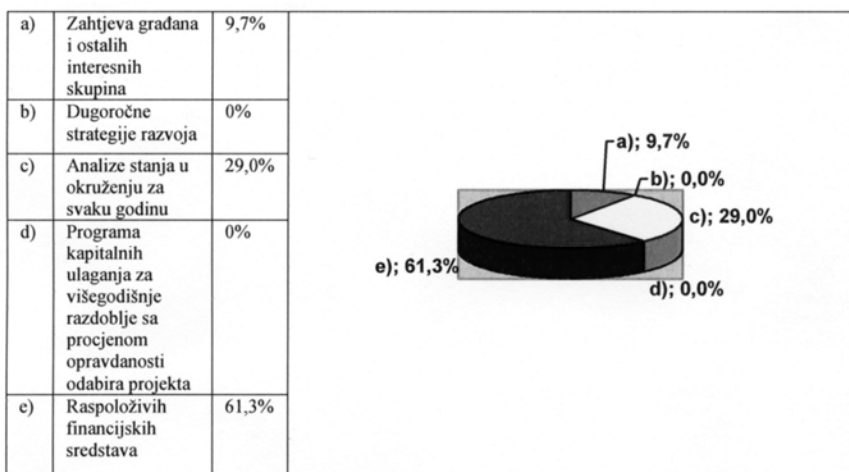
Izvor: izračun autora

Slika 1. Procedura donošenja proračuna



Izvor: izračun autora

Slika 2. Povezivanje proračuna sa strategijom i ciljevima organizacije



Izvor: izračun autora

Slika 3. Plan kapitalnih razvojnih programa

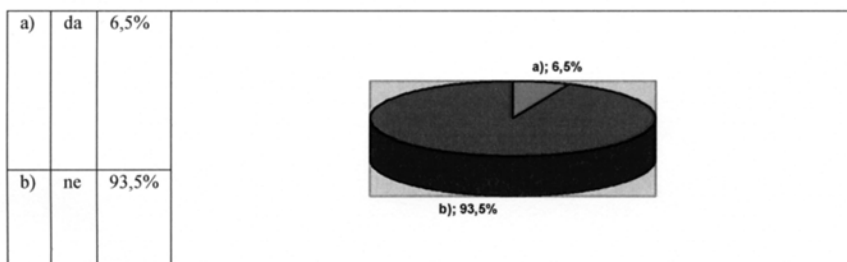
Sljedeća grupa analiziranih odgovora odnosila su se na sustav lokalne riznice i upravljanje likvidnošću.

- Niti jedna općina nema uspostavljenu lokalnu riznicu i jedinstveni račun riznice, već se prihodi proračunskih korisnika izravno uplaćuju na račun korisnika. Sve općine prenose sredstva svojim proračunskim korisnicima prema donesenim finansijskim planovima i upravljaju odvojeno vlastitom likvidnošću.
- Kod gradova 20% njih ima uspostavljenu lokalnu riznicu i jedinstveni račun riznice i plaćaju obveze svojih proračunskih korisnika sa njega, dok ostali imaju uspostavljeno objedinjeno vođenje poslovnih računa (cash pooling).
- Županija, također, nema uspostavljenu lokalnu riznicu, već sredstva prenose svojim proračunskim korisnicima prema finansijskim planovima, dok se prihodi proračunskih korisnika uplaćuju na račun županije te ih ona odmah prenosi na račun korisnika.

Na sljedećim slikama prikazani su odgovori na dva pitanja kojima se pokušalo analizirati da li je sustav lokalne riznice i s njim povezano postojanje jedinstvenog računa riznice na samom početku uspostave a da je odgovor potvrđan vidljivo je iz odgovora anketiranih lokalnih jedinica od kojih samo dvije (ili 6,5%) imaju uspostavljen takav sustav (slika 4.). Odvojeno upravljanje likvidnošću sa posebnim računima otvorenim u poslovnim bankama imaju 29%

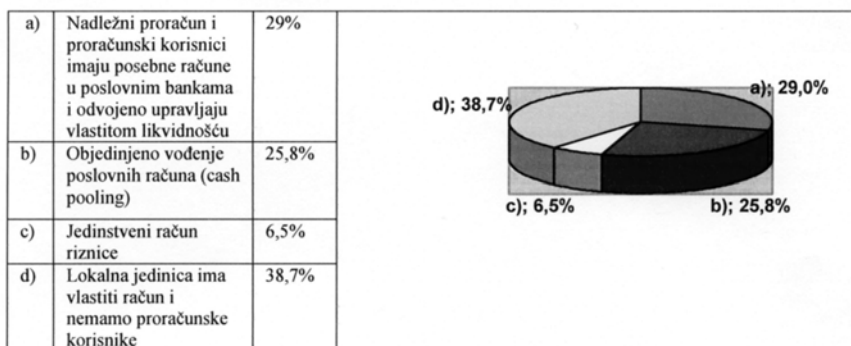


anketiranih, dok 25,8% anketiranih ima objedinjeno vođenje poslovnih računa – cash pooling. Jedinstveni račun riznice ima 6,5% anketiranih, dok 38,7% anketiranih nema proračunske korisnike pa posjeduju samo vlastiti bankovni račun (slika 5.).



Izvor: izračun autora

Slika 4. Uspostava sustava lokalne riznice i jedinstvenog računa riznice



Izvor: izračun autora

Slika 5. Upravljanje likvidnošću novčanih sredstava

Rezultati istraživačkog projekta provedenog 2001. godine za područje upravljanja gotovinom i riznicom<sup>7</sup> jasno ukazuju kako sustav riznice nije funkcionirao na razini države niti je postojao financijski informacijski sustav dok za sustav riznice za lokalne jedinice nisu postojali dugoročni planovi. Upravljanje gotovinom za lokalne jedinice obavljao se preko brojnih računa otvorenih kod banaka. Do sada implementirana je državna riznica a stvoren je zakonski okvir za uspostavu lokalne riznice i definirana je obveza postojanja samo jednog računa proračuna lokalne jedinice. Iako je prema rezultatima istraživanja iz 2011.

<sup>7</sup> Ott, K. i Bajo, A., op.cit.pod 4., str. 395-397

godine<sup>8</sup> i ovoga autorovog istraživanja vidljiv napredak u području organiziranja lokalne riznice, jer većina ispitanika imala je uspostavljen sustav riznice kroz koju upravlja vlastitom likvidnošću (oni koji nisu imali uspostavljen sustav riznice kao razlog naveli su veliki financijski izdaci za uspostavu sustava), za daljnji razvoj ovoga područja bilo bi potrebno uvesti zakonsku obvezu uspostave lokalnih riznica i jedinstvenog računa riznice za sve lokalne jedinice.

Posljednja grupa analiziranih odgovora odnosi se na unutarnju reviziju i korištenje financijske analize u poslovanju.

- Niti jedna anketirana općina nije obveznik ustrojavanja jedinice za unutarnju reviziju pa je zato nemaju ni oblikovanu, a 55% anketiranih ne znaju koja bi bila uloga jedinice za unutarnju reviziju. Velika većina ispitanih općina (85%) ne prati uspješnost izvršavanja programa proračuna i niti jedna se ne koristi pokazateljima financijske analize.
- Kod gradova je omjer malo drukčiji. Njih 40% ima sistematizirano jedno mjesto za unutarnjeg revizora a 30% ima posebnu i neovisnu službu za unutarnju reviziju. Kod anketiranih gradova njih 60% smatra da unutarnja revizija povećava učinkovitost organizacije, ali ne prate uspješnost izvršavanja programa proračuna putem pokazatelja uspješnosti.
- Anketirana županija ima sličan odnos odgovora kao i gradovi. Ona ima ustrojenu službu za unutarnju reviziju, jer smatraju da time povećavaju učinkovitost organizacije, a uspješnost izvršavanja proračuna prate u odnosu plana i ostvarenja bez pokazatelja uspješnosti.

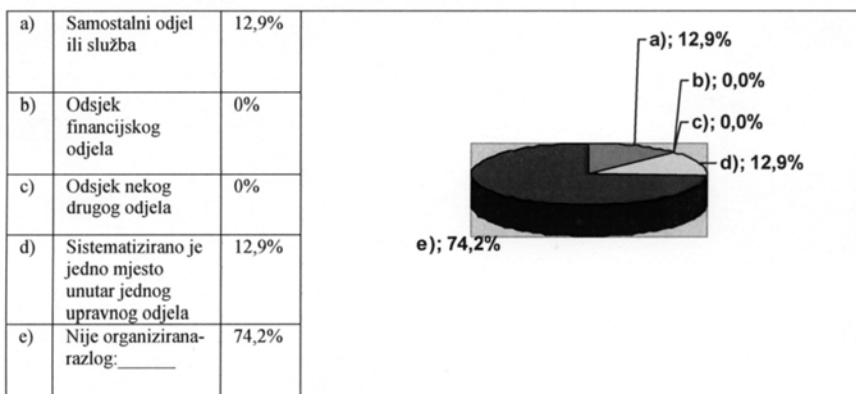
Važnost pojma unutarnje revizije i kontrole vidljiva je iz same definicije a to je da „unutarnja kontrola obuhvaća procese koje obavlja uprava i zaposleni unutar poduzeća i ne postoji definiran popis svih kontrola koje poduzeće treba ugraditi u svoj sustav. Ispunjavanjem navedenih zadataka, kontrolni i revizijski postupci doprinose kvaliteti obavljanja računovodstvenog procesa i stvaranju kvalitetnih računovodstvenih informacija.“<sup>9</sup> Unutarnja revizija neovisno i objektivno pruža savjetničke aktivnosti koje omogućuju stvaranje dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja. „Unutarnja revizija je servis menadžmenta kojemu služi isključivo u svrhu sigurnosti ostvarivanja postavljenih ciljeva. Zbog toga unutarnji revizori opskrbljuju menadžment s analizama, procjenama, preporukama i relevantnim tumačenjima vezanim za aktivnosti koje su ispitivali. Sudjelujući u svakoj fazi poslovne aktivnosti stoje na usluzi menadžmentu kroz ispitivanje ne samo računovodstvenih i financijskih podataka

<sup>8</sup> [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Coatia/Local%20Assets/Documents/2011/Potencijali\\_gradova\\_2011.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Coatia/Local%20Assets/Documents/2011/Potencijali_gradova_2011.pdf)

<sup>9</sup> Mamić Sačer, I., Žager, K.: op.cit.pod 1, str. 77

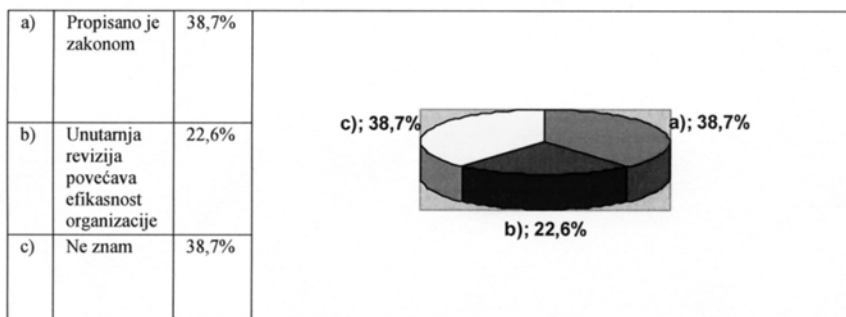
nego i svih ostalih postupaka i podataka vezanih za poslovanje poduzeća, a koji su predmet ispitivanja.<sup>10</sup>

Na sljedećim slikama prikazani su odgovori na dva pitanja kojima se pokušalo analizirati da li anketirani uviđaju značaj i potrebu neovisnosti i savjetodavnu ulogu unutarnje revizije te je zatražen odgovor vezan uz organizacijski položaj jedinice za unutarnju reviziju (slika 6.) kao i razlog osnivanja jedinica za unutarnju reviziju (slika 7.). Također, postavljena su pitanja kako bi se analiziralo mišljenje anketiranih subjekata o tome što bi trebalo mjeriti pokazateljima uspješnosti (slika 8.) kao i da li je potrebno dobivene računovodstvene informacije uspoređivati sa drugim vrstama računovodstvenih informacija i kojima (slika 9.).



Izvor: izračun autora

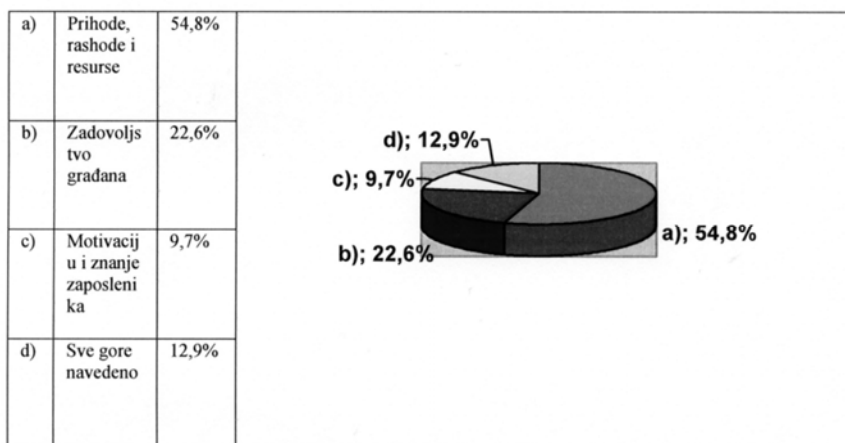
Slika 6. Organizacijska struktura unutarnje revizije



Izvor: izračun autora

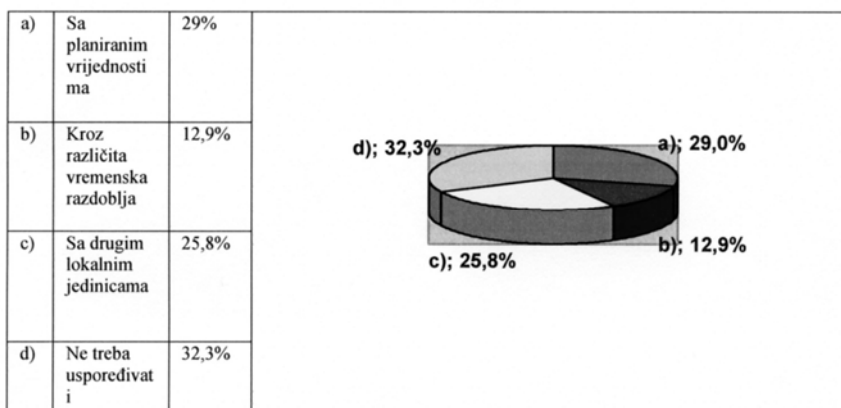
Slika 7. Razlog osnivanja jedinica za unutarnju reviziju

<sup>10</sup> Popović, Ž., Vitezić, N., 2000, *Revizija i analiza-instrument uspješnog donošenja poslovnih odluka*, Zagreb, Sveučilište u Rijeci, str. 91



Izvor: izračun autora

Slika 8. Mjerenje uspješnosti



Izvor: izračun autora

Slika 9. Uspoređivanje vrijednosti pokazatelja uspješnosti

Provedenom analizom anketnoga upitnika po grupama ispitanika došlo se do zaključka da općine, kao najmanje lokalne jedinice, nemaju organizacijske i kadrovske uvjete za uspostavu predloženog modela upravljanja lokalnim financijama niti razvijenu svijest o koristima i prednostima koje bi taj model imao. Za gradove i županiju zaključci su drukčiji. Oni imaju razvijenu svijest i uviđaju koje su koristi od pojedinih elemenata predloženog modela upravljanja lokalnim financijama, međutim, nemaju ih sve uspostavljene i ne koriste se njima u cilju realizacije programa i aktivnosti proračuna.

Druga vrsta analize anketnog upitnika provedena je prema veličini proračunskih sredstava grupa ispitanika. Prosječna vrijednost proračuna anketiranih lokalnih jedinica iznosila je 57.519.667,32 kune. Iznad granične vrijednosti nalazi se osam ispitanih lokalnih jedinica, a ispod 23 ispitanika. Većina ispitanika, njih 75%, koji su po veličini proračuna iznad prosjeka primjenjuju (u potpunosti ili u većem dijelu) pojedine elemente predloženog modela upravljanja lokalnim financijama i smatraju da doprinose ostvarivanju učinkovitih lokalnih jedinica. Dok 13% ispitanika sa veličinom proračuna ispod prosjeka ima isto takvo mišljenje, većina ispitanika koji imaju veličinu proračunskih sredstava ispod utvrđenog prosjeka, ne uviđa koristi i prednosti pojedinih elemenata predloženog modela.

Uspoređujući rezultate autorovoga ranijeg istraživanja provedenog 2006. godine<sup>11</sup> o postojećem stanju unutarnje revizije kod proračunskih korisnika u Istarskoj županiji, aktualnom položaju i učinkovitosti rada odjela unutarnje revizije te smjernicama razvoja unutarnje revizije, vidljiv je napredak u ustrojavanju neovisne jedinice za unutarnju reviziju, obzirom da 2006. godine samo dvije lokalne jedinice imale su organiziranu unutarnju reviziju. Rezultati istraživanja provedenog 2006. godine pokazuju da 67% ispitanika smatra unutarnju reviziju samo zakonsku obvezu koju treba ispuniti, njih 22% uviđa pravi cilj unutarnje revizije, a to je da povećava učinkovitost organizacije, dok njih 11% ne zna koji bi trebao biti razlog. Time se može zaključiti da oni ispitanici koji su prije smatrali da je unutarnja revizija samo zakonska osnova, sada su se podijelili između odgovora da je unutarnja revizija zakonska obveza i da ne znaju koji bi trebao biti razlog osnivanja. Ovim odgovorom može se zaključiti kako prezentacije i edukacije o svrsi unutarnje revizije nisu bile jasne i ciljane. Usporedbom rezultata oba istraživanja, može se zaključiti kako se nije povećala svijest o važnosti i ulozi koju bi trebalo pridati unutarnjoj reviziji u javnom sektoru. Oni koji nemaju organiziranu unutarnju reviziju imaju „negativan“ odnos prema unutarnjoj reviziji i vide u njoj „alat“ putem kojeg se samo pronalaze moguće pogreške u poslovanju. Dok oni koji su ustrojili unutarnju reviziju, proveli su organizacijske postupke za osiguravanje neovisnosti i objektivnosti rada, ali se djelatnici još uhodavaju i osposobljavaju a menadžment lokalnih jedinica ne prihvaća koristi od unutarnje revizije.

Prema rezultatima istraživačkog projekta provedenog 2001. godine za područje pokazatelja uspješnosti izvršenja<sup>12</sup> ovaj sustav u lokalnim jedinicama svodio se na usporedbu planiranog sa ostvarenim. Međutim, nije se pratilo uspješnost ostvarenja ciljeva niti su se pratili rezultati programa. Lokalne jedinice nisu pratile rashode i izdatke prema pojedinim aktivnostima niti su mjerili

---

<sup>11</sup> Vitasović, M., 2007, *Model unutarnje revizije i doprinos učinkovitosti gospodarenja u javnom sektoru*, Magistarski rad, Pula, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, Odjel za ekonomiju i turizam „Dr. Mijo Mirković“, str. 97-107

<sup>12</sup> Ott, K. i Bajo, A., op.cit.pod 4., str. 384-385

učinkovitost, kvalitetu i uspješnost izvršenja. Za sustav revizije<sup>13</sup> zaključci su bili kako nije ustrojen unutarnji nadzor za lokalne jedinice, dok o unutarnjoj reviziji nisu postavljena pitanja. Problemi za sustav pokazatelja uspješnosti prije deset godina evidentni su i danas te nisu učinjeni značajni pomaci za to područje u pogledu definiranja pokazatelja uspješnosti za lokalne jedinice i definiranju obveze primjene financijske analize. U području unutarnje revizije pozitivne promjene vidljive su već i 2006. godine u pogledu definiranja zakonske osnove dok je 2011. godine vidljiv i pozitivan pomak u ustrojavanju jedinice za unutarnju reviziju i edukaciju kadrova. Daljnji koraci trebali bi se ogledati u povećanju broja i podizanju kvalitete provedenih revizija.

## **2.2. Analiza doprinosa računovodstvenih informacija u sustavu planiranja proračuna u lokalnim jedinicama Istarske županije**

Treći, i posljednji, dio upitnika sadrži pitanja čiji je cilj analiza doprinosa računovodstvenih informacija u sustavu planiranja proračuna kroz ispitivanje analitičkih računovodstvenih sustava kojima se lokalne jedinice koriste, utjecaja računovodstvenih informacija na kvalitetu odlučivanja lokalnog menadžmenta, povezanosti procesa planiranja, izvršavanja i računovodstvenog izvještavanja proračuna i kroz ispitivanje koristi i razvoja računovodstvenog informacijskog sustava lokalnih jedinica.

Računovodstvene informacije nisu samo skup podataka o financijskim transakcijama predstavljeni putem različitih izvješća. „Računovodstvo predstavlja pomoćnu aktivnost u stvaranju dodane vrijednosti. Ono vrijednosno prati kretanje inputa i outputa koji se pojavljuju u primarnim, odnosno onim aktivnostima koje su u funkciji ostvarenja ciljeva poduzeća, ali i u onima koje, poput računovodstva, iste nadopunjuju.“<sup>14</sup>

Analizom pitanja o računovodstvenim sustavima, politikama i metodologijama kojima se koriste i primjenjuju anketirane grupe lokalnih jedinica dobila se sljedeća struktura odgovora:

- računovodstveni sustavi općina omogućuju dobivanje informacija o prihodima, rashodima, imovini i obvezama, ali ne i njihovih proračunskih korisnika. Većina anketiranih općina (70%) ne koriste se tako dobivenim računovodstvenim informacijama u procesu odlučivanja, dok niti jedna općina ih ne rabi prilikom planiranja proračuna. Povezanost lokalnog proračuna i proračunskih korisnika ostvarena je samo kroz izradu konsolidiranih financijskih izvješća, a i tada većina ispitanih općina (62,5%) koje provode konsolidaciju ne znaju da li se

<sup>13</sup> Ott, K. i Bajo, A., op.cit.pod 4., str. 398-400

<sup>14</sup> Zenzerović, R., 2007, *Računovodstveni informacijski sustavi*, Pula, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, Odjel za ekonomiju i turizam „Dr. Mijo Mirković“, str. 34

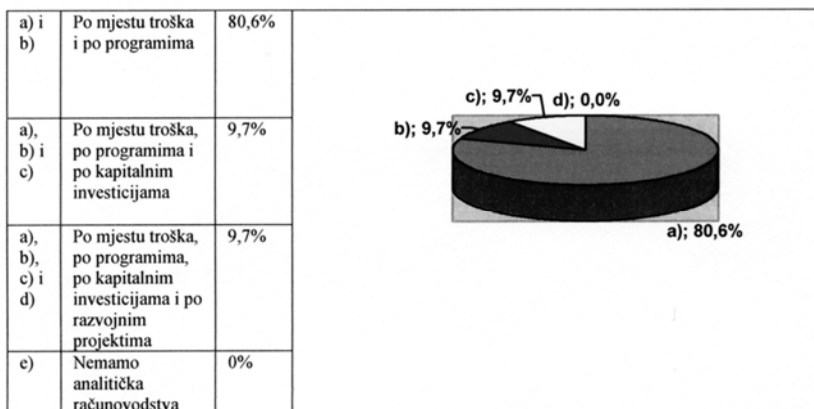
koriste istom računovodstvenom politikom i načelima za jednake poslovne događaje kao i njihovi proračunski korisnici.

- Računovodstveni sustavi gradova, također, omogućuju dobivanje svih potrebnih informacija i prihodima, rashodima, imovini i obvezama a samo 20% ispitanih gradova imaju povezane računovodstvene informacijske sustave sa onima svojih proračunskih korisnika, i to putem lokalne riznice. Njih 70% smatra da računovodstvene informacije utječu na povećanje kvalitete odlučivanja, ali niti jedan anketirani grad ne koristi se računovodstvenim informacijama dobivenim analizom financijskih izvješća prilikom planiranja proračuna. Većina ispitanih gradova (70%) koriste se jednakom računovodstvenom politikom i načelima za jednake poslovne događaje, kao i njihovi proračunski korisnici.
- Računovodstveni sustav županije, također, omogućuje dobivanje svih potrebnih računovodstvenih informacija koje utječu na povećanje kvalitete odlučivanja njihovoga menadžmenta. Niti ova grupa ispitanika ne koristi se računovodstvenim informacijama iz financijskih izvješća prilikom planiranja proračuna. Računovodstveni informacijski sustavi županije i njenih proračunskih korisnika povezani su samo procesom konsolidacije financijskih izvješća. Za iste ili slične poslovne događaje koriste se istom računovodstvenom politikom i načelima.

Na sljedećim slikama prikazani su odgovori na nekoliko pitanja kojima se pokušalo analizirati stanje računovodstvenog sustava u anketiranim lokalnim jedinicama te koje i kakve računovodstvene informacija pruža uspostavljen računovodstveni sustav (slika 10.). „Kvalitetna računovodstvena informacija jest takav output računovodstvenog sustava koji zadovoljava potrebe korisnika ovih informacija. Računovodstveni informacijski sustav treba prije svega oblikovati pouzdane i za korisnike značajne informacije. Obilježja relevantne informacije jesu pravovremenost, vrijednost predviđanja te mogućnost dobivanja povratne veze koja će ukazati na moguća odstupanja ostvarenih i planiranih vrijednosti. Pouzdane informacije odražavaju povjerenje u računovodstveni sustav.“<sup>15</sup> Upravo je donošenje odluka menadžmenta lokalnih jedinica područje primjene računovodstvenih informacija pa bi kvaliteta računovodstvenih informacija trebala biti u pozitivnoj vezi sa kvalitetom odlučivanja lokalnog menadžmenta, te je zato analizirana razina korištenja računovodstvenih informacija u procesu odlučivanja (slika 11.). Računovodstveni proces u sustavu proračuna najčešće se dijeli na planiranje, izvršavanje, izvještavanje te nadzor i kontrolu. Računovodstvene informacije nalaze se u svakom od tih četiri procesa te je analizirana važnost računovodstvenih informacija iz tih procesa na proces odlučivanja (slika 12.). Posljednja dva pitanja zaključuju ovaj anketni upitnik, a obrađuju segmente mjerenja kvalitete i razvoja računovodstvenog informacijskog sustava (slika 13. i 14.).

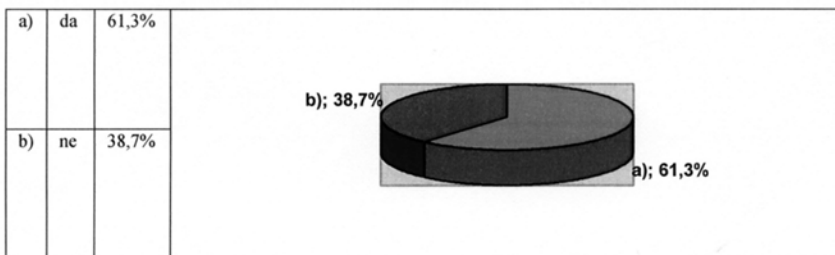
---

<sup>15</sup> Mamić Sačer, I., Žager, K.: op.cit pod 1, str. 65.



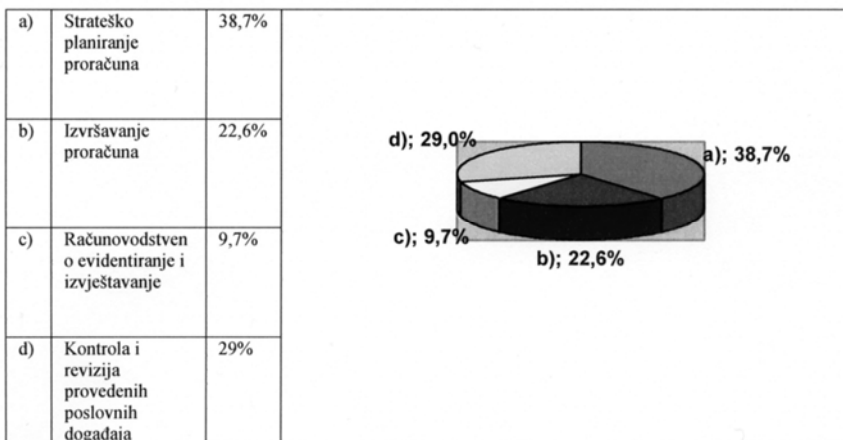
Izvor: izračun autora

Slika 10. Vrste analitičkih računovodstvenih sustava



Izvor: izračun autora

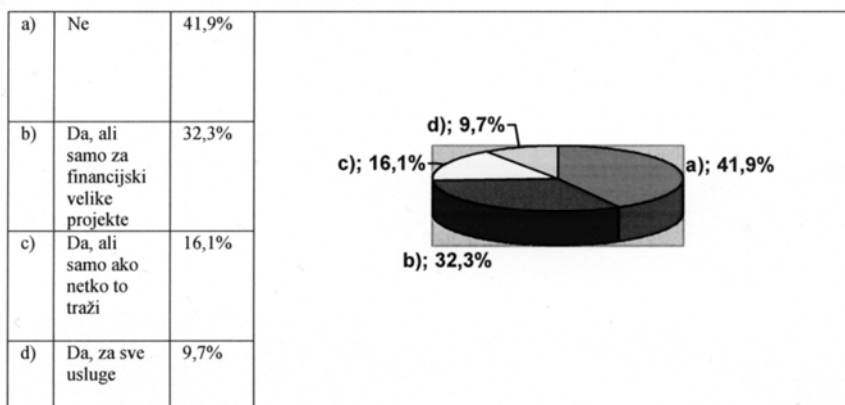
Slika 11. Korištenje računovodstvenih informacija u procesu odlučivanja



Izvor: izračun autora

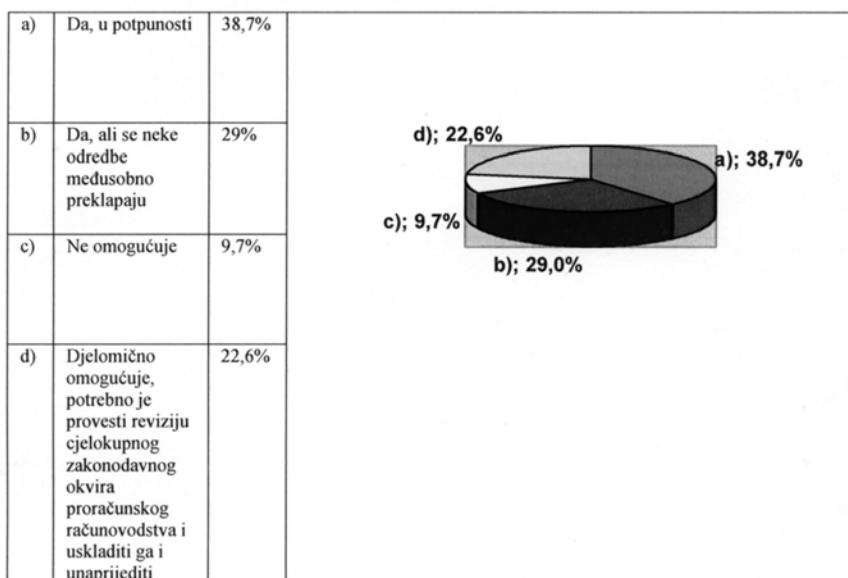
Slika 12. Utjecaj računovodstvenih informacija na donošenje odluka





Izvor: izračun autora

Slika 13. Mjerenje kvalitete pružanja usluga



Izvor: izračun autora

Slika 14. Utjecaj zakonodavnog okvira na razvoj računovodstvenog informacijskog sustava za upravljanje lokalnim financijama

Provedenom analizom anketnog upitnika po grupama ispitanika došlo se do zaključaka da sve tri grupe ispitanih lokalnih jedinica imaju računovodstvene sustave koji omogućuju dobivanje računovodstvenih informacija o radu. Međutim, samo dva grada imaju uspostavljenu lokalnu riznicu putem koje je računovodstveni informacijski sustav povezan sa onim njihovih proračunskih korisnika. Općine se ne koriste takvim računovodstvenim informacijama u procesu odlučivanja i procesu planiranja proračuna. Dok se gradovi i županije koriste računovodstvenim informacijama u procesu odlučivanja, ali ne i prilikom planiranja proračuna kao osnovnoga strateškog dokumenta u definiranju programa i aktivnosti lokalnih jedinica.

Provedenom analizom anketnog upitnika prema veličini proračunskih sredstava lokalnih jedinica došlo se do zaključaka kako 75% ispitanika koji su po veličini proračuna iznad prosjeka koriste računovodstvene informacije u procesu odlučivanja, dok 13% ispitanika sa veličinom proračuna ispod prosjeka ima, također, takvo mišljenje. Međutim, najvažniji zaključak do kojeg se došlo je da se lokalne jedinice u Istarskoj županiji, u većoj mjeri, ne koriste računovodstvenim informacijama dobivenim analizom financijskih izvješća prilikom planiranja programa proračuna.

Prema rezultatima istraživačkog projekta provedenog 2001. godine za područje sustava informiranja<sup>16</sup> osnovu sustava informiranja lokalnih jedinica činili su izvješće o izvršenju proračuna i financijska izvješća. Financijska izvješća kao izvor informacija potpuno su zanemarena u proračunskom sustavu lokalnih jedinica. Informacije o izvršenju proračuna odnose se na usporedbu stavaka planiranog i ostvarenog iznosa. Također, nisu se utvrđivali planovi utemeljeni na pokazateljima uspješnosti izvršenja kojima se mjeri kvaliteta pružanja usluge, čime se nisu radile usporedbe razine i kvalitete pruženih usluga među pojedinim lokalnim jedinicama. Računovodstvo proračuna komplicirano je i regulirano brojnim propisima koji se preklapaju. U razmaku od deset godina problemi i nedostaci u području računovodstvenih informacijskih sustava lokalnih jedinica nisu se značajnije umanjili. Jedini napredak ogleđa se u definiranju primjene modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja umjesto načela novčanog toka. Ostali nedostaci utvrđeni 2001. godine ostali su do danas. Prvenstveno se to odnosi na metodologiju iskazivanja poslovnih događaja koja nije jedinstvena što dovodi do nekvalitetne konsolidacije financijskih izvješća. Računovodstvene informacije iz financijskih izvješća ne koriste se u postupku donošenja odluka, čime se računovodstvo dovodi u podređenu ulogu kod lokalnih jedinica. Također, velik je broj različitih propisa za ista područja što dovodi do toga da ih lokalne jedinice različito razumiju i primjenjuju.

---

<sup>16</sup> Ott, K. i Bajo, A., op.cit.pod 4., str. 392-395

### **3. PRIJEDLOG RAZVOJA RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIJSKOG SUSTAVU I SUSTAVA UPRAVLJANJA LOKALNIM FINANCIJAMA KOD LOKALNIH JEDINICA**

U posljednjih nekoliko godina koncept proračunskog računovodstva se promijenio i unaprijedio (donošenjem novoga Zakona o proračuna iz 2008. godine), čime su se stvorili preduvjeti za suvremeniji razvoj računovodstvenog informacijskog sustava lokalnih jedinica. Razvojem tehnologije omogućilo se uspostavljanje integralnog informacijskog sustava a on predstavlja „jedinstveni integrirani informacijski sustav koji omogućuje da jednom evidentiran podatak o nastalom poslovnom događaju bude dostupan korisnicima u različitim organizacijskim jedinicama.“<sup>17</sup> Analizom provedenog istraživanja među lokalnim jedinicama u Istarskoj županiji i dosadašnjih provedenih mjera u razvoju računovodstvenih informacijskih sustava lokalnih jedinica, došlo se do zaključka o potrebnim mjerama za daljnji razvoj, koje se mogu sažeti u nekoliko točaka:

1. prvi korak koji je potrebno napraviti ogleda se u uspostavi jedinstvenog računovodstvenog informacijskog sustava svake lokalne jedinice i njenih proračunskih korisnika. Takav sustav mora se temeljiti na računovodstvenim podacima koji su proizvod jedinstvene računovodstvene metodologije.
2. jedinstvena računovodstvena metodologija dobiva se ako postoji uređen i jasan zakonodavni okvir. U tom pogledu potrebno je provesti reviziju cjelokupnog zakonodavnog okvira proračunskog računovodstva i uskladiti iste odredbe u različitim propisima. Uspostavom jedinstvenog računovodstvenog informacijskog sustava omogućit će se povezivanje glavnih knjiga proračunskih korisnika s glavnom knjigom nadležne lokalne jedinice. Tim povezivanjem osigurat će se raspolaganje računovodstvenim podacima o nastalim obvezama i njihovu dospijeću, čime će se omogućiti automatizacija procesa konsolidacije financijskih izvještaja.
3. nedostaje kontinuirana i obvezna izobrazba djelatnika u računovodstvu, čime bi se stvorile osnovne pretpostavke za kvalitetnu primjenu propisane računovodstvene metodologije. Na ovaj način uspostavljen računovodstveni informacijski sustav omogućuje kvalitetne i sveobuhvatne računovodstvene informacije o upravljanju prihodima i rashodima, o planiranju novčanih tokova, upravljanju gotovinom i dugom.

---

<sup>17</sup> Zenzerović, R., op.cit.pod 14, str. 125

4. potrebno je u zakonodavni okvir ugraditi odredbe o obvezi korištenja financijske analize za financijske izvještaje i konsolidirane financijske izvještaje. Takve analize i financijska izvješća trebalo bi dostavljati izvršnom i predstavničkom tijelu i objaviti ih u službenom glasilu.
5. potrebno je razvijati svijest o korištenju računovodstvenih informacija u procesu donošenja odluka od strane menadžmenta lokalnih jedinica.

Računovodstvene informacije moraju se temeljiti na zakonskim propisima a razrađuju se kroz računovodstvene standarde i računovodstvena načela. Računovodstvena načela „predstavljaju skup pravila kojih se je potrebno pridržavati u računovodstvenom procesuiranju podataka.“<sup>18</sup> Računovodstveni standardi „predstavljaju detaljniju razradu pojedinih računovodstvenih načela u pogledu metoda obuhvata, računovodstvenog procesiranja i prezentiranja računovodstvenih informacija.“<sup>19</sup> Računovodstveni standardi razvili su se i na globalnoj razini da bi omogućili jednak način oblikovanja računovodstvenih informacija radi lakše usporedbe u različitim zemljama, pa su se tako razvili Međunarodni računovodstveni standardi. Zakonski propisi „predstavljaju skup normi koje reguliraju pravila ponašanja poslovnih subjekata.“<sup>20</sup>

Ključ promjena jesu propisi, računovodstveni sustavi i uređene klasifikacije, uspostavljen sustav lokalne riznice i integriranog računovodstvenog informacijskog sustava. Navedena područja trebala bi se razvijati prema međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor ( u daljnjem tekstu: MRSJS), čime se mogu osigurati vjerodostojnije računovodstvene informacije o prikazu imovine, obveza, prihoda i rashoda u lokalnim jedinicama što poboljšava osnovu procesa odlučivanja. MRSJS nisu u primjeni u hrvatskom proračunskom računovodstvenom zakonskom okviru niti ne postoji plan njihovoga usvajanja. MRSJS oslanjaju se na načelu nastanka poslovnih događaja u financijskom izvještavanju za subjekte javnog sektora, dok je u Hrvatskoj u primjeni modificirano načelo nastanka događaja. Modificirano računovodstveno načelo nastanka događaja (modified accrual accounting basis) znači da se:<sup>21</sup>

- ne iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine;
- ne iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine;

<sup>18</sup> Mamić Sačer, I., Žager, K., op.cit pod 1, str. 29

<sup>19</sup> Mamić Sačer, I., Žager, K., op.cit pod 1, str. 29-30

<sup>20</sup> Mamić Sačer, I., Žager, K., op.cit pod 1, str. 31

<sup>21</sup> Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 27/05, 127/07), čl. 21

- prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti;
- rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju;
- rashodi za trošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje;
- za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi i rashodi prema procijenjenoj vrijednosti.

„Primjenu koncepta nastanka događaja u financijskom upravljanju potrebno je sagledavati na temelju sveobuhvatne informacijske baze kao potpore (novom) javnom menadžmentu u donošenju odluka, a ne samo kao mogućnost procjenjivanja i udovoljavanja proračunskim ograničenjima i ostvarenja kontinuiranog nadzora prikupljanja i trošenja javnog novca<sup>22</sup>“. Primjena MRSJS omogućila bi usporedivost financijskih izvještaja u vremenskom kontinuitetu i u odnosu s drugim subjektima. Prema Dimitrić<sup>23</sup> sa stajališta praćenja i prezentiranja rashoda jedinica javnog sektora u hrvatskoj prisutna je suglasnost sa MRSJS 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 MRSJS definiraju poslovne, investicijske i financijske aktivnosti. Navedene aktivnosti s stajališta hrvatske prakse i MRSJS jednim dijelom obuhvaćaju iste vrste pojedinačnih transakcija, ali suglasnost nije potpuna.

Peršić naglašava u zaključku svog rada<sup>24</sup> da je pretpostavka uspješne realizacije internog obračuna u javnom sektoru (i prema MRSJS 18) 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 zato 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

<sup>22</sup> Grubišić, M., Nušinović, M., Roje, G., 2009., *Prema učinkovitom upravljanju državnom imovinom*, Financijska teorija i praksa, 33 (5), Zagreb, str. 353

<sup>23</sup> [http://bib.irb.hr/datoteka/295349.Racunovodstvo\\_rashoda\\_javnog\\_sektora.pdf](http://bib.irb.hr/datoteka/295349.Racunovodstvo_rashoda_javnog_sektora.pdf), str. 10

<sup>24</sup> [http://bib.irb.hr/datoteka/389089.Persic\\_javni-sektor-2009.pdf](http://bib.irb.hr/datoteka/389089.Persic_javni-sektor-2009.pdf), str. 15

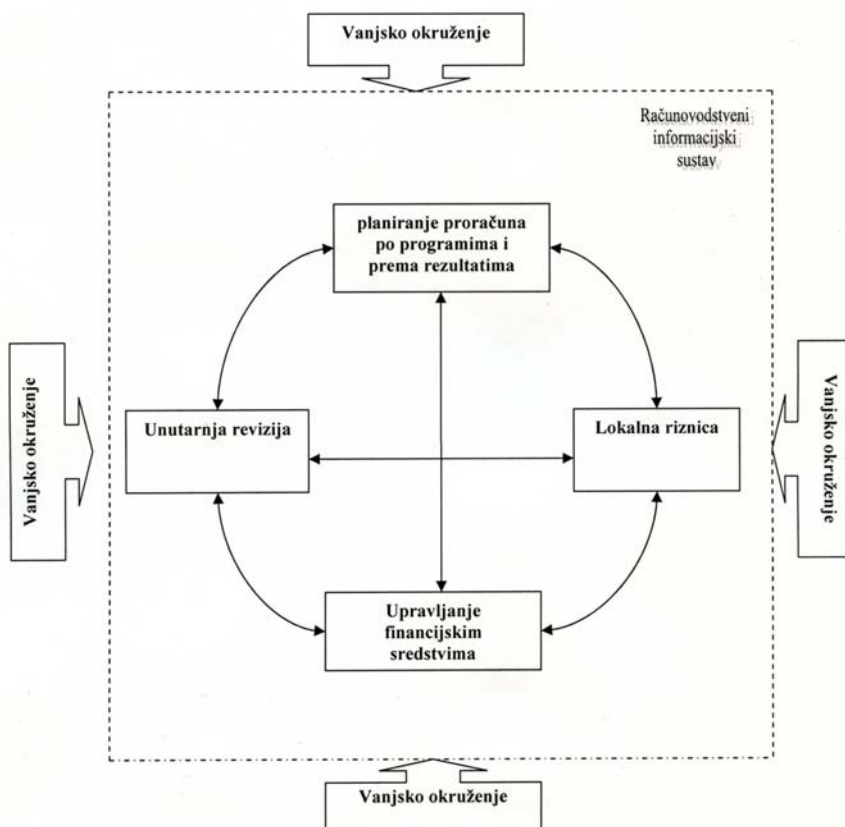
tokova, koje treba slijediti u procesu planiranja i kontrole. Posebno značenje u tom procesu pruža informatička potpora, posebno ako se nameće potreba optimiranja kapaciteta, otklanjanja uskih grla, te vremenskoj i organizacijskoj usklađenosti alokacije resursa i stvarnih potreba ciljnih korisnika. U 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.

Polazeći od takve pretpostavke osnovna mjera razvoja sustava upravljanja lokalnim financijama kod lokalnih jedinica baziran na međunarodnim standardima ogleda se u definiranju jednog modela upravljanja lokalnim financijama koji se može primijeniti u svakoj lokalnoj jedinici u Hrvatskoj. Svaki element predloženog modela upravljanja lokalnim financijama mora nositi istu važnost za razvoj sustava upravljanja lokalnim financijama. Međutim, najvažnije je da se elementi modela ne razmatraju i razvijaju pojedinačno, već to treba provoditi za sve elemente modela zajednički. Zajednički razvoj najvažnija je karakteristika modela tako da predloženi model predstavlja kontinuirani proces u kojem su svi elementi međusobno povezani i utječu jedan na drugoga. U tom kontinuiranom procesu računovodstvene informacije proizvode se kroz svaki element i čine temelj za sljedeći element. Upravo da bi se računovodstvene informacije mogle nesmetano stvarati i kretati između svih elemenata modela, važno je razvijati karakteristiku kontinuiranosti procesa i povezanosti modela i računovodstvenoga informacijskog sustava. Takav model omogućio bi kvalitetni razvoj sustava upravljanja lokalnim financijama. Konkretni utjecaji takvoga modela na razvoj sustava upravljanja lokalnim financijama trebali bi se ogledati u:

- primjeni više elemenata u jednom modelu;
- međusobnoj povezanosti svakoga elementa u modelu;
- uspostavi kontinuiranog procesa među elementima;
- uspostavi sinergije između elemenata modela i računovodstvenog informacijskog sustava;
- korištenju i stvaranju računovodstvenih informacija u svakom elementu te primjeni istih u ostalim elementima modela;
- jednakomjernom i kontinuiranom razvoju svih elemenata modela;
- poboljšanju sustava odlučivanja dobivanjem kvalitetnih i potpunih računovodstvenih informacija primjenom modela upravljanja lokalnim financijama;
- povećanju učinkovitosti u upravljanju lokalnim financijama i poslovanju lokalnih jedinica.

Model upravljanja lokalnim financijama (slika 15.) trebao bi se sastojati od četiri elemenata, a to su:

1. planiranje proračuna po programima i prema rezultatima;
  2. lokalna riznica;
  3. upravljanje financijskim sredstvima;
  4. unutarnja revizija.
1. Planiranje proračuna po programima odnosi se na provođenje višegodišnjega planiranja, zbog dužega pogleda na proračun i bolje kontrole rizika uz stvaranje veze sa strategijama i politikama menadžmenta. Druga karakteristika ovoga elementa je povezivanje procesa planiranja s drugim proračunskim procesima, u prvom redu s izvršavanjem i računovodstvenim izvještavanjem proračuna. Treća karakteristika je utvrđivanje pokazatelja uspješnosti koji bi trebali pridonijeti planiranju proračuna prema rezultatima i uspostavi sustava odgovornosti za postignute rezultate.
  2. Lokalna riznica odnosi se na uspostavu racionalizacije u upravljanju javnim resursima putem jedinstvenoga računa riznice. To bi pretpostavilo automatizaciju dodjele i rezervacije sredstava, čime se omogućuje konsolidacija novčanih tokova svih proračunskih korisnika lokalne jedinice.
  3. Upravljanje financijskim sredstvima odnosi se na objedinjavanje poslovnih aktivnosti vezanih uz upravljanje financijskim tokovima – upravljanje gotovinom, zaduživanje, kupoprodaja deviza, investiranje viškova sredstava.
  4. Unutarnja revizija odnosi se na davanje mišljenja i savjeta s ciljem nadzora i poboljšanje poslovanja lokalne jedinice. Unutarnja revizija upozorava na nepravilnosti i neusklađenosti sa zakonskim propisima i predlaže mjere za njihovo otklanjanje.



Izvor: prijedlog autora

Slika 15. Predloženi model upravljanja lokalnim financijama

Predloženi model upravljanja lokalnim financijama djeluje i razvija se zajedno sa računovodstvenim informacijskim sustavom. Računovodstveni informacijski sustav stvara računovodstvene informacije kojima se koristi u sustavu upravljanja lokalnim financijama za donošenje odluka i stvaranje učinkovitih lokalnih jedinica. Nemoguće je zanemariti utjecaj vanjskog okruženja. Pod vanjskim okruženjem podrazumijeva se zakonodavni sustav koji se učestalo i brzo mijenja i prilagođava nacionalnim i europskim zahtjevima. Građani i porezni obveznici izravno su u korelaciji sa lokalnim jedinicama i dio su vanjskog okruženja. Uz njih, javljaju se i razne udruge, institucije (regionalne, državne, neprofitne) i mediji koji izravno ili neizravno utječu na aktivnosti lokalnih jedinica ili su zainteresirani za dobivanje informacija (kvantitativnih i kvalitativnih) o rezultatima pojedinih aktivnosti. Iako nisu dio vanjskog okruženja, već su dio sustava, zaposlenici imaju značajan udio u implementaciji i



razvoju ovakvog modela. Zaposlenici moraju biti uključeni u planiranje i osmišljavanje načina pripreme i uvođenja modela. Za uspjeh implementacije modela važno je imati visoko motivirane i obrazovane zaposlenike. Treba, također, voditi računa o usklađenosti računovodstvenog informacijskog sustava s ostalim sustavima, jer razina integriranosti unutar cjelovitog informacijskog sustava određuje kvalitetu računovodstvenog informacijskog sustava i računovodstvenih informacija kao njegovoga proizvoda. Postoji više definicija kvalitete računovodstvenog informacijskog sustava. Jedna od definicija koja objedinjuje sve relevantne činjenice glasi: „kvaliteta računovodstvenog informacijskog sustava jest skup ili splet obilježja koje računovodstveni informacijski sustav posjeduje u svrhu zadovoljenja internih i eksternih korisnika računovodstvenih informacija.“<sup>25</sup> Predloženi model upravljanja lokalnim financijama sadrži sve temeljne komponente računovodstvenog informacijskog sustava - informacijska i komunikacijska tehnologija, računovodstvo i sustav internih kontrola.<sup>26</sup>

#### **4. UTJECAJ RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA NA KVALITETU ODLUČIVANJA LOKALNOG MENADŽMENTA I STVARANJU UČINKOVITIH LOKALNIH JEDINICA**

Ključni resurs procesa odlučivanja predstavlja informacija. Činjenica je da je u današnje vrijeme pristup informacijama daleko lakši. Informacije trebaju biti točne, pravodobne, pravovaljane i iskoristive. Ukoliko se informaciju uspije iskoristiti na način da ona donosi vrijednost, rješava neki problem ili pomaže u ostvarivanju strateškog cilja lokalne jedinice, tada je informacija kvalitetna i postaje jedan od ključnih resursa poslovanja. Vrijednost informacije ogleđa se u njezinom korištenju. Menadžeri neke informacije pohranjuje za kasniju uporabu, neke informacije kombiniraju radi stvaranja novih informacija a neke informacije prosljeđuje drugima. Obično se prikuplja puno informacija kojima se onda ne koristi. Teži se prikupljanju razmjerno velikom broju informacija koje su nebitne za odlučivanje. Menadžment je pri izgradnji, upravljanju i održavanju informacijskih sustava suočen sa sljedećim izazovima:<sup>27</sup>

- izazov strateškog poslovanja;
- izazov globalizacije;
- izazov informacijske arhitekture;
- izazov ulaganja u informacijske sustave i

---

<sup>25</sup> Mamić Sačer, I., Žager, K., op.cit.pod 1, str. 57

<sup>26</sup> Mamić Sačer, I., Žager, K., op.cit.pod 1, str. 23

<sup>27</sup> Zenzerović, R., op.cit.pod 14, str. 24-26

- izazov odgovornosti i kontrole.

Da bi menadžment mogao donijeti neku odluku mora raspolagati s odgovarajućim informacijama koje mu omogućavaju i olakšavaju postupak donošenja odluke. Nerijetko će informacije o troškovima biti jedne od najvažnijih i najtraženijih informacija od strane menadžmenta u svrhu poslovnog odlučivanja. Svi troškovi koji nastaju u poslovanju mogu se kontrolirati na određenoj razini odgovornosti ukoliko je vremensko razdoblje dovoljno dugačko. Mogućnost kontrole troškova i njihova podjela odnosi se na određenu organizacijsku jedinicu u okviru lokalne jedinice. Računovodstvo ima specifičnu ulogu da sveobuhvatno, sustavno i trajno iskazuje podatke i informacije na osnovi promjena i ekonomskih vrijednosti. Tokovi računovodstvenih informacija predstavljaju pravce kojima računovodstvene informacije preko određenih kanala i medija teku od svojeg izvora preko mjesta selekcije i obrade do korisnika. U računovodstvenom informacijskom sustavu postoji veći broj kanala koji povezuju razne izvore i mjesta informacija u procesu stvaranja informacija. Krećući se tim kanalima, informacije se na određenim mjestima oblikuju i prerađuju od izvornih do izvedenih, od jednostavnih do složenih. Tokovi informacija su povratni pri čemu je informacijski sadržaj različit, ovisno o pravcu kretanja. Razne informacije koje nastaju kruže neprekidno unutar sustava. Stanovita količina tih informacija prenosi se u računovodstvo. Na navedeni način uspostavlja se komunikacijski odnos između pojedinih davatelja i korisnika informacija i dolazi se do razmjene informacija tj. računovodstvenog komuniciranja. Računovodstvene informacije nisu samo skup podataka o financijskim transakcijama predstavljeni putem različitih izvješća.

Postojeći okvir računovodstvenog informacijskog sustava lokalnih jedinica ne omogućuje dobivanje kvalitetnih računovodstvenih informacija, čime je upitna i kvaliteta odlučivanja lokalnog menadžmenta. Osnovna obilježja računovodstvenog informacijskog sustava lokalnih jedinica ogledaju se u ograničenoj mogućnosti korištenja računovodstvenih informacija i potrebi unaprjeđenja računovodstvenog informacijskog sustava u javnom sektoru. Dobivene računovodstvene informacije nisu usporedive sa onima iz drugih lokalnih jedinica, jer ne postoji sigurnost primjene jednakih računovodstvenih politika za iste ili slične poslovne događaje među lokalnim jedinicama. Niti se za financijska izvješća, kao izvor računovodstvenih informacija, provode analize i usporedbe u različitim vremenskim razdobljima. Računovodstveni procesi međusobno nisu povezani, odnosno svaki proces počinje i završava neovisno od drugog, te se računovodstvene informacije dobivene iz jednog procesa ne koriste i nadopunjuju u sljedećem procesu. Zbog prevelikog broja zakonskih odredbi i njihove nejednake primjene i provedbe, konsolidirana financijska izvješća ne pružaju potpune i pouzdane računovodstvene informacije, što je i pretpostavka kvalitete računovodstvenih informacija. Obzirom na nabrojene nedostatke postojećeg računovodstvenog informacijskog sustava lokalnih jedinica nameće se upitnost kvalitete računovodstvenih informacija što dovodi i do upitnosti kvalitete odlučivanja lokalnog menadžmenta. Da bi se eliminirali ovi nabrojani nedostaci i stvorila veza između računovodstvenog informacijskog sustava i sustava

upravljanja potrebno je definirati adekvatan model upravljanja lokalnim financijama čiji je prijedlog prezentiran u ovom radu. Računovodstvene informacije tako postaju pouzdane, pravovremene, značajne i potpune, čime se mogu definirati kao kvalitetne računovodstvene informacije. Predloženi model upravljanja lokalnim financijama treba sadržavati sve temeljne komponente računovodstvenog informacijskog sustava a elementi moraju biti međusobno povezani, čime se omogućuje povezivanje računovodstvenih procesa. Model upravljanja financijama u lokalnim jedinicama koji je prezentiran u ovom radu i njegova implementacija u lokalnim jedinicama omogućio bi kvalitetniji proces donošenja odluke i učinkovitiji sustav odgovornosti lokalnog menadžmenta za upravljanje javnim resursima.

Lokalni menadžment mora imati informacije o tome kako se lokalne jedinice koriste raspoloživim sredstvima. Praksa pokazuje da postojeće informacije koje dobivaju nisu dovoljne za praćenje uspješnosti ostvarenja ciljeva i programa. Računovodstvene informacije koje pružaju financijska izvješća i izvješća o ostvarenju proračuna nisu dovoljni za sliku o uspješnosti obavljanja funkcija lokalne jedinice. Potrebno je pratiti količinu, namjenu i tok utrošenih sredstava. Još uvijek ne postoje računovodstvene informacije o uspješnosti kao učinkovitost, efektivnost i kvaliteta pruženih javnih usluga. U Hrvatskoj u potpunosti nije usvojeno načelo praćenja obavljanja funkcija lokalnih jedinica po kriteriju mjerenja i kvalitete pruženih usluga. Osnovni razlozi su preklapanje ovlasti za financiranje, različiti izvori financiranja javnih funkcija, nepostojanje jasnih programa i nenamjensko trošenje prihoda. Usprkos svemu ostaje glavni problem koji se odnosi na menadžment lokalnih jedinica. Lokalni menadžment teško prihvaća promjene, jer na njih gledaju kao na prijetnju, a ne nove prilike. Nemaju jasnu viziju svog položaja te sposobnost projiciranja željenog. Također, teško se prihvaća obveza odgovornosti, što je dodatan razlog da se radi na razvoju pokazatelja uspješnosti za lokalne jedinice. Sve veća autonomija lokalnih jedinica pri donošenju odluka od lokalnog značaja dovela je do novih zahtjeva za kvalitetom funkcioniranja lokalnih jedinica, jer one pružaju usluge tj. moraju što je moguće učinkovitije obavljati poslove.

Sve se više za lokalne jedinice upotrebljavaju pojmovi ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. Lokalne jedinice su organizacijski male jedinice, međutim, to nije prepreka za razvijanje učinkovitih lokalnih jedinica. Ocjena učinkovitosti usluga i rezultati obavljenih usluga uvode se i kod lokalnih jedinica. Menadžment lokalnih jedinica mora se zapitali jesu li njihovi građani zadovoljni pruženim uslugama. Preduvjet da se svi ovi koraci realiziraju je oblikovanje takvih lokalnih jedinica koje će moći ispuniti sve te korake. U Hrvatskoj je prevelik broj općina i gradova. Pripajanjem manjih općina pod gradove i veće općine, moglo bi se oblikovati sustav upravljanja financijama u svakoj takvoj jedinici te bi takve lokalne jedinice imale i strukturne i kadrovske mogućnosti stvaranja učinkovitih lokalnih jedinica. Hrvatska mora iskoristiti ovo predpristupno razdoblje prije ulaska u Europsku uniju da donese sve zakonske odredbe koje su usklađene sa međunarodnim standardima i praksom za lokalnu

razinu javnog sektora. U toj zadaći velika korist mogu biti projekti koje financira Europska unija, jer time se dolazi do znanja i iskustava drugih zemalja u uvođenju i oblikovanju modela upravljanja lokalnim financijama. Pretpostavka stvaranja učinkovitih lokalnih jedinica je uvođenje integriranog modela upravljanja lokalnim financijama, a ne posebno pojedine dijelove modela što je slučaj u praksi. Međutim, veoma važno je i promijeniti stav i promišljanje lokalnog menadžmenta o ulozi i koristi koje mogu i moraju imati računovodstvene informacije u procesu odlučivanja. To je i najdugotrajniji dio uspostave modela upravljanja lokalnim financijama, jer se kvalitetnim upoznavanjem lokalnog menadžmenta sa koristima koje donose računovodstvene informacije stvaraju čvrsti temelji za lakše i brže organizacijske, kadrovske, informatičke i strukturne promjene u računovodstvenom informacijskom sustavu lokalnih jedinica.

## 5. ZAKLJUČAK

Uloga računovodstvenoga informacijskog sustava usko je povezana s kvalitetom računovodstvenih informacija za odlučivanje kod lokalnih jedinica kao i sa stupnjem razvoja samog sustava. Jedinствена računovodstvena metodologija u uređenom i jasno definiranom zakonodavnom okviru uz kontinuiranu izobrazbu djelatnika u računovodstvu lokalnih jedinica, preduvjeti su za izgradnju kvalitetnog integriranog računovodstvenog informacijskog sustava, a integriranje u cjelovit sustav podloga je za povećanje kvalitete računovodstvenih informacija kojima se koristi lokalni menadžment u procesu odlučivanja. Cilj svake lokalne jedinice treba biti osiguranje računovodstvenog informacijskog sustava koji omogućuje generiranje pouzdanih, točnih i pravovremenih računovodstvenih informacija.

Upravljanje je nezamislivo bez računovodstvenih informacija, tako postaje nužno utvrditi i razvijati računovodstveni informacijski sustav kako bi on zauzeo mjesto i ulogu koja mu je namijenjena u integralnom informacijskom sustavu lokalnih jedinica. Zadatak takvog integralnog računovodstvenog informacijskog sustava je da prikuplja, obrađuje, čuva te dijeli i nudi organima odlučivanja i izvođenja potrebne pravodobne informacije. Tako uspostavljen računovodstveni informacijski sustav osigurava temelj za strateško upravljanje kroz definiranje ciljeva, izvođenje strategije te kontrole izvedbe. Strateškim upravljanjem pomaže se menadžmentu lokalne jedinice u boljem razvoju poslovanja, povećanju prihoda i anticipiranje negativnih situacija. Računovodstvene informacije su jezgra informacijskog sustava na temelju kojih će menadžment moći donositi ključne poslovne odluke.

Lokalne jedinice, nasuprot države, nalaze se u težem položaju naspram promjena koje moraju provesti. To ponajprije nastaje zbog velikog broja lokalnih jedinica u Hrvatskoj, različite veličine i razvijenosti i nedovoljne želje za unaprjeđenjem od strane lokalnog menadžmenta. Na osnovu zaključaka

dobivenih iz vlastitog provedenog istraživanja i prijašnjih istraživanja na ovom području postavljeni su prijedlozi razvoja računovodstvenog informacijskog sustava i proračunskog sustava lokalnih jedinica. Time se računovodstvenoj funkciji pridaje važnije mjesto u procesu odlučivanja i uspostavi učinkovitih lokalnih jedinica temeljeno na suvremenoj računovodstvenoj teoriji i praksi.

## LITERATURA

Grubišić, M., Nušinović, M., Roje, G., 2009., *Prema učinkovitom upravljanju državnom imovinom*, Financijska teorija i praksa 33 (5), Zagreb, 335-374

[http://bib.irb.hr/datoteka/295349.Racunovodstvo\\_rashoda\\_javnog\\_sekto\\_ ra.pdf](http://bib.irb.hr/datoteka/295349.Racunovodstvo_rashoda_javnog_sekto_ ra.pdf)

[http://bib.irb.hr/datoteka/389089.Persic\\_javni-sektor-2009.pdf](http://bib.irb.hr/datoteka/389089.Persic_javni-sektor-2009.pdf)

[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Croatia/Local%20Assets/Documents/2011/Potencijali\\_gradova\\_2011.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Croatia/Local%20Assets/Documents/2011/Potencijali_gradova_2011.pdf)

Mamić Saćer, I., Žager, K., 2007., *Računovodstveni informacijski sustav*, Zagreb, HZRIFD

Ott, K. i Bajo, A., 2001, *Lokalne financije i lokalni proračuni u Republici Hrvatskoj*, Financijska teorija i praksa 25 (3), Zagreb, 311-449

Popović. Ž. i Vitezić, N., 2000., *Revizija i analiza – instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka*, Zagreb, Sveučilište u Rijeci

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 27/05, 127/07)

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (NN 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 73/08)

Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (NN 33/01,60/01-vjerodostojno tumačenje, 129/05, 109/07, 125/08 i 36/09)

Zakon o proračunu (NN 87/08)

Zenzerović, R., 2007., *Računovodstveni informacijski sustav*, Pula, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, Odjel za ekonomiju i turizam „Dr. Mijo Mirković“

### Ostali korišteni nespomenuti izvori

Bailey, S., 1999., *Local government economics: principles and practice*, Macmillan press Ltd

Bajo, A., 2006., *Proračunski sustav: ornament ili sredstvo upravljanja državnim financijama*, Zagreb, Institut za javne financije

Bičanić, N., 2008., *Sustav državne riznice i proračuna lokalne i područne samouprave*, Zagreb, TEB

Cvijanović, D. i drugi: „Priručnik za upravljanje financijama“, The urban institut, UI Project 06901-011, Washington, 2003

Dafflon, B., 2002., *Local public finance in Europe: balancing the budget and controlling debt*, Cheltenham, Nothanpton, Edward Egar

Gulin, D. i drugi, 2003., *Računovodstvo*, Zagreb, HZRIFD

Panian, Ž., 2001., *Kontrola i revizija informacijskih sustava*, Zagreb, Sinergija

Vitasović, M., 2007., „*Model unutarnje revizije i doprinos efikasnosti gospodarenja u javnom sektoru*“, Magistarski rad, Pula, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, Odjel za ekonomiju i turizam „Dr. Mijo Mirković“

Vitasović, M., 2008., „*Organiziranost notranjega revidiranja v hrvaškem javnem sektorju*“ (*sustav unutarnje revizije u hrvatskom javnom sektoru*)“ –Revizor, journal of auditing, no. 3/08, vol. IX, Ljubljana, 7-23

Vitasović, M., 2009. „*Analiza proračunske ureditve v hrvaški*“ (*analiza proračunskog sustava u Republici Hrvatskoj*)“ - Revizor, journal of auditing, no. 5/09, vol. X, Ljubljana, 93-108

Vitasović, M., 2011., „*Računovodstvene informacije za upravljanje lokalnim financijama u funkciji realizacije programa proračuna*“, Doktorska disertacija, Pula, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, Odjel za ekonomiju i turizam „Dr. Mijo Mirković“

xxx: *Financijsko upravljanje i kontrola u javnom sektoru*, HZRIFD, Zagreb, 2007

xxx: *Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2009-2011*, Vlada Republike Hrvatske, Ministarstvo financija, Zagreb, 2009

xxx: *Strategija unapređenja i modernizacija procesa u sustavu državne riznice, 2007-2011*. Vlada Republike Hrvatske, 2007

***Miroslava Vitasović, PhD***

Senior associate

Grad Pula-Pola

E-mail: miroslava.vitasovic@pula.hr

**ANALYSIS AND CONTRIBUTION OF ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM AND FINANCIAL MANAGEMENT SYSTEM WITH RESPECT TO THE BUDGET DEVELOPMENT IN LOCAL UNITS*****Abstract***

*Accounting information system represents a part of the total information system where information necessary for business decisions is produced. Therefore, ensuring quality of the accounting information system is significant for management. This paper presents the results of research conducted by local units of Istria, the purpose of which is to determine the level of integration of the accounting information systems and the very purpose of their use. Some results indicate the need for more intensive use, and also the need to improve the existing accounting information systems in Istrian local units, in order to provide adequate support to business activities. This research identified the basic characteristics of the current financial management system in local units in the Istria, current position, and possible guidelines for the development.*

*Taking into account the results of this research, it is concluded that there is a lack of awareness about the importance and the role of accounting information in the public sector. The research conclusions can be used as the first steps in the creation of an appropriate environment in which local financial management model will contribute to raising the efficiency of local units in Istria and in Croatia.*

***Keywords: accounting information system, budget system, financial management system in local units, local and regional units.***

***JEL classification: M40***

