

INTERNO FINACIJSKO IZVJEŠTAVANJE UNUTAR PRORAČUNSKIH KORISNIKA KAO POTPORA JAVNOM MENADŽMENTU

Datum prijave: 17.4.2013.

UDK 657.3:336:338

Datum prihvaćanja: 31.5.2013.

Stručni rad

Lovorka Blažević, dipl.oec., Matea Ujević, mag.oec., Ljuba Ukić, bacc.oec.
 Trgovinsko poslovanje s poduzetništvom
 Veleučilište „Marko Marulić“ u Kninu
 Krešimirova 30, 22 300 Knin, Hrvatska
 Telefon: 022/668-122, Fax: 022/661-374, Mail: lblazevic@veleknin.hr

SAŽETAK - Važeći zakonodavni okvir o financijskom izvještavanju u proračunu stvorio je pretpostavke za odgovorno upravljanje u javnom sektoru. Upravljanje u krizi imperativi su koji se danas nameću javnom menadžmentu i to već na razini proračunskih korisnika. Jasno je da upravljanje u krizi stavlja pred javni menadžment velike izazove, ali i veću odgovornost. Rad se fokusira na interno financijsko izvještavanje i njegovu ulogu u proračunskih korisnika kao potpora javnom menadžmentu. Interno financijsko izvještavanje uglavnom je slobodne forme i zapravo je ostavljeno volji proračunskih korisnika da po svojim potrebama i zahtjevima kreira interne financijske izvještaje. Stoga će ovaj rad pružiti uvid u neka od područja u kojima bi se interni financijski izvještaji mogli razvijati. Cilj svakog financijskog izvještaja pa tako i internog financijskog izvještaja je pružiti odgovarajuću informaciju u pravo vrijeme kako bi javni menadžment imao dostatnu podlogu za donošenje prave poslovne odluke.

Ključne riječi: financijsko izvještavanje u proračunu, interni financijski izvještaji u proračunu, javni menadžment

SUMMARY
 Current legislative framework for public sector financial reporting has created the conditions for the responsible management in the public sector. Crisis management is imperative imposed on public management at the level of the budget users. Management in the crisis presents great challenges for public management and great responsibility. The paper focuses on internal financial reporting for the budget users and its role as a tool for public management. Internal financial reporting is mostly free form. The budget users create internal financial statements in according to their need and requirements. Therefore, this paper will provide insight into some of the areas in which the internal financial statements could develop. The goal of each of the financial statements, including internal financial report, is to provide the appropriate information at the right time as the public management had sufficient basis to make the right business decisions.

Key words: financial reporting in public sector, internal financial reports in public sector, public management

1. UVOD

Trendovi u modernom poslovnom svijetu u domeni financijskog izvještavanja orijentirani su na razvoj i harmonizaciju financijskog izvještavanja. Potreba za pravovremenom i valjanom informacijom imperativ je u poslovnom svijetu, te je razlogom ulaganja dodatnog napora u razvoj i harmonizaciju financijskog izvještavanja. Zbog procesa globalizacije i internacionalizacije poslovanja posebno se naglašava važnost harmonizacije financijskog izvještavanja u cilju pružanja razumljivih, pouzdanih i transparentnih informacija. Za ovaj proces zainteresirane su domaće i međunarodne institucije koje provode kontinuirane i značajne napore u postizanju navedenih ciljeva. Ovi procesi se ne događaju samo u domeni financijskog izvještavanja u privatnom sektoru, oni se događaju i u javnom sektoru. Korisnici financijskih informacija u javnom sektoru zahtijevaju što bolje prezentirane i pouzdane

informacije kojima je svrha biti dobra osnova za donošenje poslovnih odluka u javnom sektoru.

2. UPRAVLJANJE U JAVNOM SEKTORU

Korisnici financijskih informacija u javnom sektoru u prvom su redu menadžeri u javnom sektoru. Oni izvršavaju poslove kao što su poslovi oblikovanja pravne države, ustrojavanja upravljačkih struktura, svakodnevno izvršavanje funkcija države na svim razinama javne vlasti. Stoga, u javni menadžment se ubrajaju predstavnici najviše državne vlasti, članovi izvršne vlasti jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, čelnici državnih agencija i ministarstava, direktori javnih poduzeća, čelnici ustanova i ostali operativni menadžeri pojedinih organizacijskih jedinica¹. Menadžeri u javnom sektoru zbog složenosti njegovog funkcioniranja, redovito se suočavaju s problemima nedostatnosti sredstava za financiranje određenih aktivnosti, nejasnih

¹ Vašiček, D., (2009) „Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru“, *Hrvatska javna uprava*; god. 9., br.2., str. 393 - 420.

procedura pri planiranju i izvršenju proračuna, netransparentnosti pri izradi proračuna, nepostojanja jasnih kodeksa ponašanja javnih službenika itd. Upravo u okruženju globalne krize menadžeri u javnom sektoru suočeni su s novim izazovima upravljanja koje se ogleda kroz fiskalno i društveno odgovorni menadžment. Takav javni menadžment opisan je u literaturi početkom 90 - tih godina prošlog stoljeća kao *Novi javni menadžment*². Koncept *Novi javni menadžment* postavio je nove zahtjeve pred financijsko izvještavanje u javnom sektoru. Kao temeljni ciljevi koncepta navode se³:

- unaprjeđenje učinkovitosti i djelotvornosti u javnom sektoru putem uvođenja tržišnih kriterija ponašanja i pokazatelja uspješnosti;
- poticanje odgovornosti državnih jedinica prema korisnicima i kupcima njihovih usluga i to putem vrednovanja rezultata, a ne procesa;
- uporaba menadžerskih alata privatnog sektora u javnom sektoru, što znači otklon od strogog centraliziranog stila upravljanja;
- smanjenje javnih izdataka kroz povećanje discipline i kontrolirano korištenje raspoloživih resursa;
- unapređenje jačanja odgovornosti menadžmenta putem dodjeljivanja odgovornosti u procesu imenovanja top menadžmenta.

Uloga javnog menadžmenta podrazumijeva prihvaćanje odgovornosti za organizirano i učinkovito djelovanje u području upravljanja resursima i poslovanjem, a kontrolne funkcije više se usmjeravaju na maksimiziranje učinaka u upravljanju ograničenim resursima te ostvarivanje zadanih ciljeva s načelom minimiziranja troškova i time smanjenja proračunskih opterećenja⁴. Ovakav koncept traži kvalitetne financijske informacije na kojima se može bazirati proces donošenja poslovnih odluka. Isto tako u javnom sektoru svaka organizacijska jedinica, dalje u tekstu proračunski korisnik, može pratiti realizaciju različitih ciljeva, zadataka, projekata i aktivnosti. Javni menadžment zahtijeva razvoj novih instrumenata, tehnika i procedura u cilju povećanja efektivnosti

javnog sektora. Stoga financijski izvještaji, a samim time i regulatorni okvir financijskog izvještavanja u javnom sektoru doživljavaju značajne promjene koje se prvenstveno odnose na uporabu računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja punog nastanka događaja (Full Accrual od Accounting), za razliku od postojećeg načina iskazivanja poslovnih događaja po računovodstvenoj osnovi modificiranog nastanka događaja. Upravo s tim ciljem, a u kontekstu procesa međunarodne harmonizacije nacionalnih izvještajnih sustava za javni sektor, Međunarodna federacija računovođa pokrenula je široku inicijativu i svoj opsežni projekt izrade međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor utemeljenih na konceptu nastanka događaja.⁵ Republika Hrvatska prati svjetske trendove razvoja financijskog izvještavanja putem prilagodbe regulatornog okvira financijskog izvještavanja za javni sektor, no još uvijek nije izmijenjen način iskazivanja poslovnih događaja. Upravo, zbog nesavršenog regulatornog okvira, ali većim dijelom zbog specifičnih potreba proračunskih korisnika raste potreba za razvojem internih financijskih izvještaja koji će integrirati informacije koje eksterni financijski izvještaji ne mogu generirati.

3. INTERNO FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U FUNKCIJI UPRAVLJANJA

3.1. Ciljevi i svrha internog financijskog izvještavanja

Financijski izvještaji su strukturirani prikaz financijskog položaja, uspješnosti i promjena financijskog položaja proračunskog korisnika. Osnovni ciljevi financijskih izvještaja su pružiti informacije širokom krugu korisnika koji će ih koristiti u donošenju odluka i procjena tijekom raspodjele povjerenih proračunskih sredstava⁶ (IPSAS 1). Financijski izvještaji u javnom sektoru dijele se na eksterne financijske izvještaje i interne financijske izvještaje. Temeljni financijski izvještaji (eksterni) sadrže većinu informacija potrebnih za donošenje odgovarajućih poslovnih odluka⁷. No, određene informacije ipak nisu na

² Termin „New Public Management“ prvi put je upotrijebio Christopher Hood 1991. godine.

³ Huges, O., O’Neill, D. (2006) The limits of new public management: Reflection on the Kenneth „revolution“ in Victoria., str.2. Dostupno na: www.inpuma.research/papers/sydney/hugesoneill.html (23.prosinca 2010)

⁴ Barret, P. (2004) Financial Management in the Public Sector - How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability. CPA Forum: Challenge of

change: Driving governance and accountability, Singapore

⁵ Vašiček, D. (2009) Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, *Hrvatska javna uprava, god. 9., br. 2, str.410*

⁶ IFAC-IPSASB (2012) IPSAS 1 - Presentation of financial statements, <http://www.ifac.org>

⁷ Temeljni financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika su: Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o novčanim tijekovima, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,

odgovarajući način sadržane u temeljnim financijskim izvještajima, koji u pravilu daju sintetizirani prikaz računovodstvenih informacija. Upravo iz tog razloga postoje izvještaji koji se sastoje strogo prema zahtjevima korisnika i stoga su takvi izvještaji prilagođeni formom i sadržajem uglavnom svojim korisnicima. To su interni financijski izvještaji koji nastaju ne samo unutar računovodstva, već i unutar nekih drugih poslovnih jedinica proračunskog korisnika. Takvi izvještaji u pravilu nisu standardizirani, odnosno njihova forma je slobodna i kreira se prema potrebama pojedinih korisnika. Uobičajeno je da ovakvi izvještaji sadržavaju ciljne informacije, usko vezane za djelatnost proračunskog korisnika. Temeljni financijski izvještaji ponekad su previše uopćeni i nisu zadovoljavajuća osnova za donošenje pojedinih odluka. *Takav pristup kreiranju sadržaja i strukture internih financijskih izvještaja daje puno fleksibilnosti i mogućnosti da se udovolji pojedinačnim i specifičnim zahtjevima internih korisnika. No, nedostatak standardizacije zahtijeva više napora, rada i znanja potrebnih za kreiranje internih izvještaja. Sama metodološka osnova izrade takvih izvještaja je poznata, znanstveno utemeljena i praktično provjerena.*⁸Kako eksterni izvještaji trebaju pružiti relevantne i usporedive podatke (prema MRSJS 18) *nameće se potreba 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*⁹. Dakle, pri izradi internih izvještaja potrebno je prvenstveno voditi računa o pravim potrebama korisnika. Pri definiranju elemenata internog obračuna u javnom sektoru treba uvažavati specifičnosti svakog proračunskog 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*¹⁰. Stoga je za kvalitetnu izradu internih financijskih izvještaja od iznimne važnosti razvoj informacijskog sustava u kojem računovodstvo zauzima dominantno mjesto.

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Bilanca, Izvještaj o obvezama,

⁸Vašiček, V. et.al. (2011) Upravljačko računovodstvo javnog sektora: Mogućnosti primjene računovodstva troškova u javnom sektoru. U: Gulin, D. i Peršić, M., ur., *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 680.

⁹Peršić, M. (2009) Interni obračun i upravljanje troškovima u javnom sektoru. U: Vašiček, D. ur. *Hrvatski javni sektor u aktualnim gospodarskim uvjetima* travanj 2009, Opatija. Zagreb: HZRIF, Računovodstvo i financije, Riznica, str. 253 - 272.

Na temelju razvijenog informacijskog sustava moguće je provoditi kontrolu ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja pojedinog proračunskog korisnika. Razvoj internog financijskog izvještavanja u javnom sektoru nameće se 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 informacije o 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 korisnike¹¹.

3.2. Interni financijski izvještaji proračunskih korisnika

Kao što je već istaknuto, interni financijski izvještaji sadržavaju informacije, koje su raščlanjene sukladno potrebama njihovih korisnika. Najčešće se upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova naziva internim računovodstvom¹². Sam sadržaj internih financijskih izvještaja može obuhvaćati detaljnije:

- troškove zaposlenika, stručnih suradnika, eksperata i sl.
- specifične troškove koji proizlaze iz djelatnosti proračunskih korisnika pri čemu je bitno naglasiti mogućnost integriranja internih financijskih izvještaja u eksterne financijske izvještaje
- i ostale relevantne troškove prema zahtjevima pojedinih proračunskih korisnika.

Interni financijski izvještaji služe kao podrška upravljanju, i to najčešće kao izvještaji koji pomažu pri:

- upravljanju imovinom,
- upravljanju obvezama,
- upravljanju troškovima,
- upravljanju ljudskim potencijalima itd.

¹⁰ Isto.

¹¹ Peršić, M. (2009) Interni obračun i upravljanje troškovima u javnom sektoru. U: Vašiček, D. ur. *Hrvatski javni sektor u aktualnim gospodarskim uvjetima* travanj 2009, Opatija. Zagreb: HZRIF, Računovodstvo i financije, Riznica,

¹²Vašiček, V. et.al. (2011) Upravljačko računovodstvo javnog sektora: Mogućnosti primjene računovodstva troškova u javnom sektoru. U: Gulin, D. i Peršić, M., ur., *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 659.

Interni financijski izvještaji pružaju informacije o ukupnoj imovini proračunskog korisnika, njezinoj vrijednosti, broju, rasporedu po raznim kriterijima. **Upravljanje imovinom** bitno je posebice u uvjetima kada se radi o sofisticiranoj imovini visoke vrijednosti, o imovini vrlo kratkog vijeka korisnosti. Ovakva imovina u fokusu je zanimanja javnog menadžmenta u cilju što efikasnijeg upravljanja postojećom imovinom. Iz ovog proizlazi da interni izvještaji trebaju pružiti što detaljnije informacije, a samim time jasno je da informacije eksternih financijskih izvještaja o imovini nisu dostatne za upravljanje imovinom. Interni financijski izvještaji koji su u funkciji upravljanja imovinom proračunskog korisnika mogu sadržavati sljedeće informacije: pregled dugotrajne imovine po amortizacijskim stopama, po lokacijama, pregled rashodovanog inventara, pregled sitnog inventara i slično. Potreba za izradom izvještaja *Pregled dugotrajne imovine po amortizacijskim stopama* (vidi tablicu 1.), kreira se za potrebe javnog menadžmenta proračunskog korisnika, ali i za potrebe informatičkog odjela kako bi za potrebe planiranja održavanja, nadogradnje i ulaganja u novu, posebice informatičku opremu, kontinuirano i u pravo vrijeme bili upoznati sa stanjem postojeće opreme.

Tablica 1. Pregled dugotrajne imovine po amortizacijskim stopama (po segmentu):

Tip opreme	Inv. broj	Lokacija	Vijek traj.	Stopa amortizacije	Datum nabave	Nabavna vrijedn.
Rač.komp.procurvesw-1	997	220	5	20%	17.05.09	5.000
Rač.komp.procurvesw-2	996	220	5	20%	17.05.09	5.000
Rač.komp.procurvesw-3	995	220	5	20%	27.12.10	5.000
Rač.komp.procurvesw-4	994	220	5	20%	27.12.10	5.000
Rač.komp.procurvesw-5	993	220	5	20%	27.12.10	5.000
ormar - sklop	903	220	10	10%	10.05.09	4.000

Izvor: vlastita izrada

Ovaj izvještaj u pravilu se može izrađivati za opremu koja ima vrlo kratak vijek trajanja, ali isto tako i za pojedine segmente (dijelove) informatičke opreme koji u kompoziciji tvore jedinstveni sklop. Po potrebi, u ovaj izvještaj se mogu uključiti informacije o ispravku vrijednosti (amortizaciji) i sadašnjoj (preostaloj) vrijednosti opreme. Izvještaj *Pregled dugotrajne imovine po lokacijama* (vidi tablicu 2.), može se koristiti kako bi javni menadžment proračunskog korisnika, ali isto tako i informatički odjel bili upoznati s opremljenošću pojedinih stručnih službi, kabineta i

sl., te kako bi bili u mogućnosti planirati nadogradnju segmenata, dodatno opremanje, odnosno pravilno upravljanje imovinom proračunskog korisnika.

Tablica 2. Pregled dugotrajne imovine po lokacijama

Tip opreme	Inv. broj	Lokacija	Datum nabave	Nabavna vrijednost
procurvesw-1	997	220	17.05.09.	5.000,00
procurvesw-2	996	220	17.05.09.	5.000,00
procurvesw-3	995	220	27.12.10.	5.000,00
procurvesw-4	994	220	27.12.10.	5.000,00
procurvesw-5	993	220	27.12.10.	5.000,00
ormar - sklop	903	220	10.05.09.	4.000,00

Izvor: vlastita izrada

Izvještaji *Pregled rashodovanog inventara* i *Pregled sitnog inventara* (vidi tablicu 3.) u pravilu se dostavlja javnom menadžmentu proračunskog korisnika na uvid, kako bi javni menadžment imao uvid u razloge rashodovanog inventara (primjerice krađa).

Tablica 3. Pregled rashodovanog inventara

Inv. br.	Naziv	Datum nabave	Pov. nab. vrijed.	Smanj. nab. vrijed.	Pov. ispr. vrij.	Smanj. ispr. vrijed.	Sad. vrijed.	Rashodovano
4	Notebook DI 1525	29.09.08.	17.564	0,00	18.662	0,00	-1.097	07.09.10.

Izvor:vlastita izrada

Pregled sitnog inventara, u pravilu se ne mora izrađivati kao poseban izvještaj, već se mogu koristiti mogućnosti računovodstvenog modula za takve i slične potrebe. Osim, navedenih primjera mogućih internih financijskih izvještaja, treba istaknuti da svaki proračunski korisnik u svrhe upravljanja imovinom kreira izvještaje prema svojim potrebama.

U segmentu **upravljanje obvezama** cilj upravljanja obvezama prvenstveno je praćenje stanja obveza, transparentni pregled obveza po datumu dospelosti, po vrstama obveza, po dobavljačima, i sl. **Izvještaj o obvezama** sustavan je prikaz svih ukupnih obveza, podmirenih obveza i neizmirenih obveza proračuna odnosno proračunskih korisnika na određeni dan prema rokovima dospijeca i zadanoj strukturi. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom

računovodstvu¹³ propisuje sadržaj i podatke koje izvještaj o obvezama mora prikazivati. Obveze se prate kroz:

- stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja,
- povećanje obveza u izvještajnom razdoblju,
- podmirene obveze u izvještajnom razdoblju i
- stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja.

Svaka od osnovnih grupa podataka dalje se razrađuje prema vrsti obveze i većim je dijelom prilagođena strukturi obveza koju su korisnici dužni pratiti i dijele se na sljedeće kategorije:

- međusobne obveze proračunskih korisnika,
- obveze za rashode poslovanja,
- obveze za nabavu nefinancijske imovine i
- obveze za financijsku imovinu.

Ono što je bitno istaknuti kod ovog izvještaja je njegova korisnost za proračunske korisnike koji su obveznici mjesečne izrade izvještaja. Informacije dobivene putem ovog izvještaja potpuni su prikaz stanja obveza kod proračunskog korisnika i kao takve iskoristive su javnom menadžmentu. Izvještaj o obvezama može služiti kao podloga za izradu raznih internih izvještaja. Iako je Izvještaj o obvezama u pogledu sastavljanja možda najstrožiji izvještaj jer ima za cilj praćenje obveza prema navedenim klasifikacijama, on na vrlo pregledan pruža informacije na temelju kojih javni menadžment proračunskog korisnika može vršiti operativnu kontrolu obveza, te na određeni način upravljati njima. Ovaj interni izvještaj objedinjuje niz vrlo važnih informacija za javni menadžment. No ovaj izvještaj, kao i interne izvještaje kojima je osnova za sastavljanje Izvještaj o obvezama, a u cilju što boljeg praćenja obveza i upravljanja povjerenim im resursima, proračunski korisnici mogu sastavljati i učestalije nego što je propisano. Tjedno sastavljanje ovakvog internog izvještaja nužnost je koja će vrlo skoro postati pravilo u funkciji upravljanja proračunskim korisnikom u vrijeme smanjene likvidnosti, nedostatnog financiranja proračuna i sl.

Upravljanje troškovima i njihovo optimiziranje cilj je djelovanja svakog menadžera. Upravljanje troškovima preduvjet je uspješnog poslovanja proračunskih korisnika. Javni menadžment u cilju

što boljeg upravljanja troškovima prati pojedina mjesta troška (mjesto nastanka troška) kako bi se pratila visina troškova s ciljem njihove kontrole i smanjenja, ali i kako bi se omogućilo sučeljavanje odgovarajućih prihoda s pripadajućim rashodima (troškovima). Na temelju izvedenih mjesta troška mogu se organizirati interni financijski izvještaji koji će detaljno pratiti određene troškove po pojedinim mjestima troška. Ovakve interne financijski izvještaje mogu koristiti ne samo proračunski korisnici već i drugi korisnici (npr. pojedini razdjeli).

Upravljanje ljudskim potencijalima jedan je od značajnih ciljeva internih financijskih izvještaja. Naime, današnji uvjeti poslovanja, sve veći zahtjevi koji se postavljaju pred pojedine proračunske korisnike javnom menadžmentu da osigura visoku kvalitetu usluge uz sustavnu racionalizaciju troškova. Interni financijski izvještaji unutar upravljanja ljudskim potencijalima ima za svrhu analizirati i odrediti optimalan broj zaposlenih, odrediti zadatke i pratiti aktivnosti kako bi konstantno poboljšavali uslugu, analizirati razvoj ljudskih potencijala i njihovu izobrazbu, usporedbe rasta u odnosu na protekla razdoblja, projekcija rasta i sl. Interni izvještaji koji obilježavaju upravljanje ljudskim potencijalima sadrže sljedeće podatke: broj potrebnih djelatnika, broj raspoloživih djelatnika na određeno i neodređeno vrijeme, kvalifikacijsku strukturu djelatnika, bolovanja na teret proračunskog korisnika, bolovanja na teret HZZO-a¹⁴, porodni dopusti i sl. Interni financijski izvještaji kreiraju se na način da zadovolje potrebe javnog menadžmenta, dakle, potrebe upravljanja proračunskim korisnikom, ali njihova modifikacija i razvoj podložni su promjenama sukladno zahtjevima njihovih korisnika.

4. POTREBA HARMONIZACIJE EKSTERNIH I INTERNIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA U FUNKCIJI UPRAVLJANJA

4.1. Proces harmonizacije eksternih i internih financijskih izvještaja

Za donošenje učinkovitih odluka u javnom sektoru neophodna je odgovarajuća informacijska podloga. Svaki proračunski korisnik u komunikaciji sa svojim poslovnim okruženjem razmjenjuje uz usluge i informacije. *Javni menadžment ne želi prikazati loše rezultate (bez obzira što im nije primaran cilj stvaranje dobiti), jer to može ugroziti njegov*

¹³ Narodne novine (2011): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine, broj 32/2011, Zagreb.

¹⁴ Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje

*položaj ili opstruirati trenutnu politiku i nastojanja koje ta vlada želi uvesti.*¹⁵

Ove informacije trebaju prije nego što dođu do korisnika biti obrađene i prezentirane na pošten i istinit način, analizirane i provjerene. Računovodstvene informacije nastale su većim dijelom prilikom računovodstvene obrade i samim time one čine financijske izvještaje. Jasno je da dio informacija, posebice onih sadržanih u internim financijskim izvještajima nastaje unutar drugih poslovnih odjela, no računovodstvo ima ulogu da ih prikupi i obradi na način koji može biti koristan zainteresiranim korisnicima takvih informacija. Same računovodstvene informacije dobivaju svoj puni smisao u trenutku kada su prezentirane unutar financijskih izvještaja. *Računovodstvo nije samo sebi svrhom, već je cjelokupna računovodstvena aktivnost usmjerena stvaranju informacija potrebnih korisnicima u procesu poslovnog odlučivanja, potrebno je informacije prezentirati u obliku i mediju prepoznatljivom i nadasve razumljivom korisnicima kojima su namijenjene*¹⁶.

Cilj prikupljenih, obrađenih i u financijskim izvještajima prezentiranih informacija je u svakom trenutku pružiti stvarnu sliku, stvarno stanje i financijski položaj proračunskog korisnika. Interni financijski izvještaji imaju za cilj dati detaljniji prikaz računovodstvenih informacija koje u prvom redu služe menadžmentu proračunskog korisnika u procesu donošenja poslovnih odluka. Proces harmonizacije eksternih i internih financijskih izvještaja odvija se sporo. Jedan od razloga leži u činjenici da se tek od nedavno razvija spoznaja da poslovni uspjeh proračunskih korisnika može biti mjerljiv. Stoga, sam proces harmonizacije eksternih i internih financijskih izvještaja pojedinog proračunskog korisnika u prvom redu će ovisiti o potrebama menadžmenta. Upravo će potreba menadžmenta za što detaljnijom i ciljanom računovodstvenom informacijom determinirati razvoj integriranog računovodstveno-informacijskog sustava. Takav računovodstveno-informacijski sustav u sebi će izravno integrirati informacije iz različitih odjela i u pravo vrijeme pružiti transparentnu i pravovremenu informaciju menadžeru. No, sam proces harmonizacije eksternih i internih financijskih izvještaja proračunskih korisnika ne bi se trebao zaustaviti na nivou samog proračunskog korisnika. Aktivno uključivanje razdjela kojima pripadaju proračunski

korisnici dodatno bi sam proces harmonizacije olakšalo, uz istovremeno osiguranje veće transparentnosti informacija kako za interne tako i za eksterne korisnike. Proces harmonizacije eksternih i internih financijskih izvještaja proračunskih korisnika trebao bi u konačnici pružiti odgovor na slijedeće pitanje: „kako proračunski korisnici upravljaju povjerenim im resursima i kako ih alociraju u cilju osiguranja maksimalne društvene koristi?“

Sam proces harmonizacije eksternog i internog izvještavanja se možda odvija presporo, no neosporno je da se uviđa potreba za unaprjeđivanjem i daljnjim razvojem internog financijskog izvještavanja. Podloga ovoj tvrdnji je sve dinamičnije poslovno okruženje i sve prisutniji zahtjevi menadžmenta za pravom informacijom u pravo vrijeme.

4.2. Značaj harmonizacije internih financijskih izvještaja s eksternim financijskim izvještajima

Smjernice koje sadržavaju MRSJS - i¹⁷ vezano za razvoj samog internog izvještavanja odnose se na povezanost internog i eksternog obračuna, odnosno za postizanje zahtjeva za osiguranjem jedinstvene metodološke osnove u pripremi informacija za interne i eksterne korisnike.¹⁸ Razlozi ovakvom pristupu su zahtjevi novog javnog menadžmenta koji traže kreativan pristup procesu planiranja i kontrole, odnosno takvoj pripremi internih financijskih izvještaja koji će biti dobra pretpostavka za donošenje određenih poslovnih odluka. Upravo su korisnici (menadžment) internih financijskih izvještaja čimbenici koji definiraju svoje zahtjeve za određenim internim financijskim izvještajima i u pravilu upravo specifičnosti djelatnosti pojedinih proračunskih korisnika su temeljne odrednice zahtjeva za pripremu internih financijskih izvještaja. Interni financijski izvještaji moraju biti potpuno prilagođeni takvim zahtjevima koji su od posebnog značaja za njihove korisnike. Upravo u toj specifičnosti leži smisao pripreme internih financijskih izvještaja. Stoga, značaj internih financijskih izvještaja može samo rasti, odnosno imati ulogu prilagođavanja pojedinom proračunskom korisniku i na pravi način pružiti i prikazati informacije onakvima kakve one jesu. Interni financijski izvještaji moraju imati sljedeće osobine:

¹⁵Vašiček, D. (2004) *Učinci izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja proračuna*. Magistarski rad. Rijeka: Ekonomski fakultet, str.68.

¹⁶ Žager, K. (2007) *Računovodstveni proces i politike*. U: Žager, L. ur., *Osnove računovodstva: Računovodstvo za neračunovođe*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str.77.

¹⁷ MRSJS - Međunarodni standardi za javni sektor

¹⁸ Žager, K. (2007) *Računovodstveni proces i politike*. U: Žager, L. ur., *Osnove računovodstva: Računovodstvo za neračunovođe*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str.77.

- dobra prilagođenost korisnicima, prvenstveno menadžmentu,
- dostatnost,
- ujednačenost izvještavanju po određenim razdobljima,
- harmonizirano izvještavanje pojedinih odjela i službi itd.

Interni financijski izvještaji imaju smisao i ispunjavaju svoju svrhu samo onda ako njihova priprema proizlazi iz računovodstvenih informacija eksternih financijskih izvještaja, odnosno informacija koje su u suglasju s eksternim financijskim izvještajima. Dakle, da bi se zadovoljili zahtjevi korisnika za kreiranje eksternih i internih financijskih izvještaja potrebno je koristiti istu bazu podataka.¹⁹

5. ZAKLJUČAK

U duhu novih zahtjeva javnog menadžmenta financijsko izvještavanje mora učiniti dodatne napore u cilju prilagodbe novonastalim potrebama. Cilj tih napora jeste usmjeriti određeni tijekom informacija kroz interne financijske izvještaje u cilju donošenja što kvalitetnijih poslovnih odluka na različitim nivoima. Zna li se da je upravo interno izvještavanje ponekad presudno za rješenje poslovnih situacija, izgled i sadržaj pojedinih internih financijskih izvještaja trebaju biti dobro planirani kako bi zadovoljili nove izazove u javnom poslovanju proračunskih korisnika. U cilju zadovoljenja potreba javnog menadžmenta pred financijsko izvještavanje postavljaju se visoki zahtjevi za približavanjem i dostizanjem izvještaja u realnom vremenu (*eng. real - time accounting, real - time reporting*). Često financijski izvještaji nisu u mogućnosti ostvariti imperativ realnog vremena, ne samo zbog računovodstveno - informacijskog sustava, već zbog ukupnog načina poslovanja čitavog sustava tj. svih njegovih segmenata koji ne posluju u realnom vremenu. Obavljanje računovodstva u realnom vremenu značilo bi da javni menadžment stvara preduvjete za uspješno obavljanje upravljačke funkcije koristeći se pravovremenim i ažuriranim informacijama. Često bez dodatnih ulaganja u informatičku infrastrukturu, odgovarajući software, korištenje bankovnih i sličnih aplikacija, teško može biti govora o izvještavanju u realnom vremenu, a samim time i o pravovremenim financijskim informacijama. Nadalje, jedan od presudnih faktora uspješnog upravljanja u javnom sektoru jeste brza dostupnost računovodstveno obrađenih informacija prezentiranih kroz navedene financijske izvještaje. Spomenute reforme

proračunskog računovodstva, posebice one vezane za priznavanje poslovnih događaja po računovodstvenoj osnovi punog nastanka događaja, kao i unaprjeđenje okvira financijskog izvještavanja doprinijeti će podizanju razine računovodstvenih informacija na višu razinu transparentnosti i pouzdanosti, te time otvoriti nove mogućnosti za razvoj javnog menadžmenta.

LITERATURA

1. Barret, P. (2004) *Financial Management in the Public Sector - How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability*. CPA Forum: Challenge of change: Driving governance and accountability, Singapore
2. Huges, O., O'Neil, D. (2006) *The limits of new public management: Reflection on the Kenneth „revolution“ in Victoria.*, str.2. Dostupno na: www.inpuma.research/papers/sydney/hugesoneill.html (23.prosinca 2010)
3. IFAC-IPSASB (2012) *International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, <http://www.ifac.org>
4. IFAC-IPSASB (2012) *IPSAS 1 - Presentation of financial statements*, <http://www.ifac.org>
5. Narodne novine (2011): *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*, Narodne novine, broj 32/2011, Zagreb.
6. Peršić, M. (2009) *Interni obračun i upravljanje troškovima u javnom sektoru*. U: Vašiček, D. ur. *Hrvatski javni sektor u aktualnim gospodarskim uvjetima* travanj 2009, Opatija. Zagreb: HZRIF, Računovodstvo i financije, Riznica,
7. Vašiček, D. (2004) *Učinci izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja proračuna*. Magistarski rad. Rijeka: Ekonomski fakultet
8. Vašiček, D. (2009) *Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru*, *Hrvatska javna uprava, god. 9., br. 2.*
9. Vašiček, V. et.al. (2011) *Upravljačko računovodstvo javnog sektora: Mogućnosti primjene računovodstva troškova u javnom sektoru*. U: Gulin, D. i Peršić, M., ur., *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
10. Žager, K. (2007) *Računovodstveni proces i politike*. U: Žager, L. ur., *Osnove računovodstva: Računovodstvo za neračunovođe*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

¹⁹Vašiček, D. (2009) *Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru*, *Hrvatska javna uprava, god. 9. br.2.*