

PREMA UČINKOVITOM UPRAVLJANJU DRŽAVNOM IMOVINOM*

mr. sc. Mihaela GRUBIŠIĆ
Ekonomski institut, Zagreb
dr. sc. Mustafa NUŠINOVIĆ
Ekonomski institut, Zagreb
mr. sc. Gorana ROJE
Ekonomski institut, Zagreb

Prethodno priopćenje**
UDK: 657.3
JEL: H82, H83, M48

Sažetak

Svaka demokratski izabrana vlast dužna je pružati kvalitetne javne usluge svojim građanima. Jedna od ključnih javnih usluga jest upravljanje državnom imovinom. U ovom se radu propituju sadašnja sustavna rješenja upravljanja državnom imovinom u Hrvatskoj i predlažu promjene koje mogu pridonijeti povećanju učinkovitosti te javne usluge. Upravljanje državnom imovinom smatra se jednom od ključnih sastavnica reforme javnog sektora u cjelini.

Nedostatnost pouzdanih informacija o pojavnim oblicima državne imovine u Hrvatskoj otežava utvrđivanje njezine vrijednosti. Stoga je donošenje odluka o varijantnim oblicima njezine uporabe rizično, a usporedba učinaka i troškova deklarativna i nepouzdana. Državnom se imovinom ne upravlja sustavno, već na povremenoj i često subjektivnoj osnovi, vrlo često s uvjetovanim vremenskim pomakom.

U radu se polazi od koncepta da demokratski izabrana vlast treba biti u potpunosti odgovorna građanima jer u njihovo ime i za njihov račun upravlja državnom imovinom. Propituju se nužne sustavne promjene i predlaže učinkovitiji model integralnoga uprav-

* U ovom je radu iznesen dio istraživanja provedenih u sklopu znanstvenoistraživačkog projekta *Restrukturiranje i konkurentnost hrvatskih poduzeća u pridruživanju EU*, koji je odobrilo Ministarstvo znanosti, obrazovanja i športa Republike Hrvatske (projekt broj 002-0022469-2466). Prethodna verzija rada prezentirana je na 11. CIGAR – *Comparative International Governmental Accounting Research* – konferenciji, održanoj u Coimabri, Portugal, u lipnju 2007. godine. Zahvalni smo anonimnim recenzentima na korisnim komentarima tijekom dorade rada za objavljivanje u ovom časopisu. Rad su s engleskog jezika preveli i terminološki prilagodili sami autori.

** Primitljeno (*Received*): 19.11.2008.

Prihvaćeno (*Accepted*): 24.4.2009.

ljanja državnom imovinom u Hrvatskoj. Predloženi model može biti predložak i drugim zemljama, koje su, poput Hrvatske, suočene s neučinkovitošću sustava upravljanja državnom imovinom.

Ključne riječi: državna (javna, narodna) imovina, središnji registar državne imovine, financijsko izvještavanje, (računovodstveno) načelo nastanka događaja, profesionalizacija upravljanja imovinom, Hrvatska

1. Uvod

Administrativne i financijske reforme javnog sektora u nekim su razvijenim zemljama započele ranih 1980-ih godina. Glavni razlog pokretanja reformi (bila) je spoznaja o neučinkovitosti javnog sektora u zadovoljavanju javnih potreba (ECA, 2003). Uloga javnog menadžmenta počela se sagledavati na osnovi prihvaćanja odgovornosti za organizirano i učinkovito upravljanje javnim resursima i poslovanje opće države.¹ Tim su reformama kontrolne funkcije javnog menadžmenta usmjeravane maksimiziranju učinaka upravljanja ograničenim javnim resursima i postizanju zadanih javnih ciljeva, uz minimiziranje troškova i, posljedično, smanjenje proračunskih opterećenja (Barret, 2004).

Velika Britanija, Australija i Novi Zeland zemlje su predvodnice reformi javnog sektora. U sklopu reformi uvele su brojne promjene kojima su modernizirale javni sektor i javni menadžment. Zbog visokog stupnja dovršenosti reformi, unapređenja tradicionalno birokratske javne uprave i povećanja učinkovitosti državne administracije u pružanju javnih usluga, u literaturi se te zemlje često spominju kao referentni primjeri (Hood, 1991). Ostale su države slijedile njihove pozitivne primjere, pa se tijekom 1990-ih godina osobito ustrajalo na:

- ograničavanju javne potrošnje
- svrhovitoj prodaji državne imovine
- uvođenju tržišnih kriterija u poslovanje opće države, uz primjenu načela “dobroga upravljanja”²
- preusmjeravanju prava i obveza pružanja javnih usluga privatnim partnerima radi povećanja kvalitete i dostupnosti javnih usluga
- poticanju učinkovitijega upravljanja u javnome sektoru, zasnovanoga na procjeni učinaka, troškova i profesionalizaciji poslova

¹ Pod pojmom *javni menadžment* u užem se smislu misli na vladu (makroekonomski menadžment) neke zemlje, a u širem smislu na sva upravljačka tijela subjekata javnog sektora, uključujući i menadžment poduzeća u državnom vlasništvu, odnosno poduzeća u vlasništvu institucija kojima je osnivač i/ili većinski vlasnik država. Jednako tako, u radu se imovina kojom upravlja javni menadžment naziva javnom (državnom ili narodnom) imovinom ili imovinom javnog sektora, što je primjereniji izraz za postojeće formalno-pravne odnose u Hrvatskoj.

² Načela dobroga upravljanja u privatnom sektoru ponajprije se odnose na odgovorno postupanje prema imovini na način kojim se kontinuirano osigurava očuvanje i povećanje njezine vrijednosti, odnosno na koji se maksimizira vrijednost imovine njezinim vlasnicima.

- provođenju reformi državnog računovodstva s konvergencijom prema sustavu i praksi računovodstva privatnog sektora (Guthrie, Olson i Humphrey, 1999).³

Reforme javnoga sektora u literaturi se određuju pojmom *novi javni (financijski) menadžment*, koji je ujedno teoretska osnova i polazište praktične primjene reformi.⁴ Koncept *novoga javnog menadžmenta* najbolje opisuje poticanje učinkovitoga i odgovornoga upravljanja u javnom sektoru radi postizanja boljih rezultata poslovanja. Učinkovitije je upravljanje u javnom sektoru često istraživana i analizirana tema u međunarodnoj literaturi (Klausen, 1997; Wise, 2002).

Javni sektor čini širi kontekst primjene državnog računovodstva. U sklopu javnoga sektora opća je država institucionalno područje djelovanja proračunskoga sustava. Sustav državnoga računovodstva ne primjenjuje se na ukupni javni sektor, već na opću državu i njezine institucionalne jedinice. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) izričito navode da se javna poduzeća i trgovačka društva u državnom vlasništvu ubrajaju u državne poduzetničke subjekte. Računovodstvo posljednjih u skladu je s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI).⁵

Za razliku od privatnoga sektora, koji jedinstveno primjenjuje (računovodstveni) koncept nastanka događaja, u državnim je računovodstvima bila uobičajena primjena računovodstvenog načela novčane osnove. Od 1990-ih godina, međutim, velik je broj međunarodnih organizacija, poput Međunarodne federacije računovođa, Europske komisije, Međunarodnoga monetarnog fonda i Ujedinjenih naroda, započeo raspravu o prednosti primjene (računovodstvenog) načela nastanka događaja, što je potaknulo razvoj državnog računovodstva u tom smjeru. Iskustva zemalja koje su započele reforme javnoga sektora još 1980-ih i 1990-ih godina svjedoče o sve učestalijoj primjeni načela nastanka događaja u državnom računovodstvu (Hood, 1991; Christensen, 2002; Lüder i Jones, 2003). Procesu konvergencije različitih računovodstvenih koncepata pridonijela su i afirmirana stručkovna udruženja. Svojom intenzivnom međunarodnom suradnjom i kontinuiranim istraživanjem oblikuju pojedine računovodstvene standarde za javni sektor, zalažući se za financijsko izvještavanje primjenom koncepta nastanka događaja.

Polazeći od potrebe razvoja kvalitetnih globalnih računovodstvenih standarda kojima bi se povećala konzistentnost i usporedivost financijskog izvještavanja, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (u nastavku Odbor) pokrenuo je godine 1996. *Program za razvoj standarda*, utemeljenih na primjeni načela nastanka događaja. Ipak, Odbor poštuje specifičnosti sektora opće države i potrebe korisnika, koji svoje izvještavanje i dalje zasnivaju na načelu novčane osnove. Do danas je Odbor objavio 26 Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Oni čine svojevrsni stručni okvir oblikovanja državnih računovodstvenih sustava pojedinih zemalja. Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor trebali bi primjenjivati svi subjekti

³ U radu se pretežito rabi pojam *državno računovodstvo*, koji je primjereniji međunarodnom zakonodavstvu i praksi, premda izraz *proračunsko računovodstvo* više odgovara hrvatskom zakonodavstvu i praksi. Iako navedeni pojmovi nisu sinonimi, proračunsko se računovodstvo može razmatrati kao sastavnica državnog računovodstva te u tom primjeru razlikovanje dvaju pojmova nema presudnu važnost.

⁴ Engleski termin za novi javni menadžment jest *new public management*, a za novi javni financijski menadžment – *new public financial management*.

⁵ U ovom se radu termini *javna poduzeća*, odnosno *javna trgovačka društva* kojima je vlasnik, odnosno osnivač Republika Hrvatska ili u kojima Republika Hrvatska ima većinski vlasnički udjel, nazivaju i državnim poduzećima.

javnog sektora, osim državnih poduzeća. Time bi se pospješio neizbježni proces konvergencije državnog računovodstva prema računovodstvenoj praksi privatnoga sektora. Riječ je o 23 standarda, za koje su kao predložak poslužili postojeći Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, potom o tri standarda specifična za poslovanje sektora opće države i o jednom standardu koji se zasniva na načelu novčane osnove (IFAC, 2008). Odbor kontinuirano publicira i praktične studije, koje prenose iskustva pojedinih zemalja, kako u primjeni standarda, tako i u primjeni dobre prakse upravljanja. To je praćeno i izvještavanjem o suvremenim razvojnim trendovima državnog računovodstva kao glavne sastavnice reforme financijskog upravljanja u javnom sektoru. Daljnjim razvijanjem računovodstvenih standarda za javni sektor nastoji se u budućnosti postići međunarodna razvidnost i usporedivost nacionalnih gospodarstava i u dijelu javne potrošnje (IPSASB, 2005). Kada je riječ o usporedivosti nacionalnih gospodarstava u dijelu javne potrošnje, potrebno je istaknuti da se Statistika državnih financija (GFS 2001) zasniva na primjeni načela nastanka događaja, čime se nacionalnim državnim računovodstvenim sustavima izravno nameće potreba standardizacije računovodstvenih evidencija, financijskoga i statističkog izvještavanja, a time i prilagodba primjeni načela nastanka događaja. Ball et al. (1999) ističu važnost reformi na području financijskog upravljanja u javnom sektoru i njihov utjecaj na javnu potrošnju. Pritom posebno ustraju na učinkovitome nadzoru i kontroli javnih prihoda i rashoda te na jačanju odgovornosti za proaktivno upravljanje javnim resursima. Tanzi i Prakash (2000) smatraju da se učinkovitost javne uprave ne smije promatrati samo unutar potrošenoga javnog novca i upozoravaju, primjerice, na današnji problem neprinavanja troška uporabe i drugih pojavnih oblika javne imovine, kojima se subjekti opće države koriste u svom poslovanju.

U posljednja tri desetljeća međunarodna literatura o reformama u javnom sektoru obiluje radovima koji propituju učinkovitost javnog sektora razvijenih zemalja. To se posebno odnosi na kontekst odabira računovodstvenoga načela u budžetiranju kao procesu planiranja javnih prihoda i rashoda te izvršenja proračuna, kao i u financijskom izvještavanju proračunskih korisnika.⁶ Načelo novčane osnove u računovodstvu sektora opće države u Hrvatskoj se počelo primjenjivati 1993. godine. Njegova je implementacija bila u skladu s praksom većine zemalja kontinentalne Europe, koja ističe proces upravljanja javnim novcem i proračunsku kontrolu (Vašiček, Vašiček i Roje, 2008). Upravo je odluka zakonskog propisivanja obvezne primjene načela novčane osnove potaknuta mišljenjem da informacije u financijskim izvještajima ponajprije trebaju omogućiti kvalitetno izvršenje proračuna i kontrolu likvidnosti. Planiranje i kontrola učinaka proizašlih korištenjem javnih resursa (javnog novca) bile su i više nego zanemarene. Napuštanjem novčanoga koncepta, godine 2001., uslijedio je prijelaz na i danas aktualni računovodstveni informacijski sustav opće države, koji se zasniva na modificiranom načelu nastanka događaja. Aktualni sustav smatra se prijelaznim modelom prema potpunoj primjeni načela nastanka događaja. To bi stvorilo osnovu za dogradnju računovodstvenoga informacijskog sustava i cjelovitu primjenu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Usvajanje načela nastanka događaja u državnom bi računovodstvu, dakle, značilo daljnje usklađivanje hrvatskoga državnog računovodstvenog informacijskog sustava s međunarodnim

⁶ Ovisno o zakonodavstvu, moguć je odabir između četiri računovodstvena načela, i to: načela novčane osnove, načela nastanka događaja, modificiranog načela novčane osnove i modificiranog načela nastanka događaja.

preporukama, standardima i trendovima financijskog izvještavanja u javnom sektoru. Kada je riječ o računovodstvenom okviru, potrebno je istaknuti da se on u Hrvatskoj zasniva na zakonu, te da nacionalni računovodstveni standardi za javni sektor nisu razvijeni. Premda Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor nisu propisani ni usvojeni kao obvezni u hrvatskoj računovodstvenoj praksi, valja istaknuti da hrvatski zakonodavni okvir ima određena rješenja koja zadovoljavaju smjernice Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (Vašiček, Vašiček i Roje, 2008).

U ovome se radu nastoji istaknuti važnost započetih reformi upravljanja imovinom u javnom sektoru na globalnoj razini i njihove moguće implikacije na Hrvatsku. Ispituje se utjecaj i važnost primjene načela nastanka događaja, kako u izvještavanju o državnoj imovini, tako i s njom povezanim upravljačkim i kontrolnim procesima. Budući da u Hrvatskoj još nije provedeno sveobuhvatno istraživanje upravljanja imovinom u javnom sektoru, ovim se radom želi istaknuti važnost upravljanja cjelokupnom imovinom kojom se državna administracija na različitim razinama koristi za zadovoljavanje javnih potreba i očuvanje narodnog bogatstva. Pritom je nakana upozoriti na pogrešno sagledavanje kategorije javnoga novca kao jedinoga pojavnog oblika imovine u javnom sektoru, kojom javne vlasti trebaju upravljati i raspolagati na najbolji mogući način u ime njezinih stvarnih vlasnika – građana.

Unatoč sporadičnim pokušajima da se na odgovarajući način poboljša upravljanje javnom imovinom u Hrvatskoj, u radu se ističe mišljenje da se sagledavanju problematike upravljanja državnom imovinom do sada nije provodilo sveobuhvatno i na pravi način. Štoviše, upravljanje javnom imovinom nije razmatrano kao dio cjelokupne reforme javnoga sektora. Da bi se postiglo učinkovito korištenje javnom imovinom radi povećanja javnih prihoda, potrebno je ponajprije jasno utvrditi sve postojeće pojavne oblike imovine u portfelju državne imovine, ali i jasno definirati vlasnička i upravljačka prava nad javnom imovinom (Grubišić, Nušinić i Roje, 2008). Dosadašnja istraživanja autora potvrdila su da se državna imovina u Hrvatskoj klasificira, evidentira i vrednuje na neodgovarajući način. Zamjetna nerazvidnost u ostvarivanju prava vlasništva i zanemarivanje činjenice da državna imovina pripada građanima rezultirala je neispunjenim obećanjima javnih vlasti koja su se odnosila na utvrđivanje i osiguravanje “najproduktivnije” uporabe pojedinih pojava oblika imovine u javnom sektoru. Neki oblici državne imovine nikada nisu ni stavljeni u (produktivnu) uporabu. Drugi su se pak oblici državne imovine i načini njihove upotrebe često povezivali s obilježjima neperspektivnosti i neučinkovitosti, čak i prije negoli je započeta procjena odnosa koristi i troškova od uporabe te imovine i propitivanje prikladnosti i isplativosti odabranog modaliteta uporabe. Privatizacija je tako ostala ne samo prva, već i jedina aktivnost upravljanja državnom imovinom, pa se i sâm pojam upravljanja imovinom pretežito sveo isključivo na upravljanje financijskim udjelima države u javnim poduzećima. Prodaja određene imovine poduzimana je radi pokrivanja proračunskih manjkova, pa i pridobivanja glasova u izbornim kampanjama na različitim razinama. Mogućnosti učinkovitoga upravljanja javnom imovinom izvan toga nisu ni razmatrane.

Polazeći od navedenoga, u radu se nastoji upozoriti na brojna praktična pitanja za koja valja potražiti odgovore i predložiti sustavna i izvedbena rješenja s nakanom povećanja učinkovitosti upravljanja državnom imovinom u Hrvatskoj, kao ključnoga uvjeta

učinkovitijega poslovanja javnoga sektora u cjelini. U to se uklapa i zalaganje za izgradnju jedinstvenoga registra državne imovine. Pridjeljivanje pojedinih pojavnih oblika javne imovine odgovarajućim kategorijama (klasama, skupinama) i stvaranje sveobuhvatnog registra državne imovine potaknulo bi njezino priznavanje i vrednovanje. To bi pridonijelo uvođenju i razvoju profesionalnoga, a ne politički obilježenoga upravljanja državnom imovinom.

Donošenje odluka o uporabi državne imovine moralo bi se zasnivati na prikupljenim i obrađenim podacima o cjelokupnoj imovini i s njome povezanim obvezama, prihodima i rashodima svakoga pojedinoga subjekt sektora opće države (Pallot, 1992). Budući da su podaci najvažniji preduvjet učinkovitog upravljanja, izgradnja primjerenoga i sveobuhvatnoga računovodstvenog informacijskog sustava infrastrukturna je pretpostavka uspješnosti javnog menadžmenta u procesima planiranja javnih prihoda i rashoda, upravljanja i kontrole upravljanja državnom imovinom te mjerenja učinaka proizašlih iz poslovanja subjekata sektora opće države (Likierman, 1994). Velik broj autora (Bond i Dent, 1998; Barret, 2004; Caridad, 2005) ističe ulogu računovodstvenoga sustava i financijskoga izvještavanja u provođenju reforme upravljanja državnom imovinom kao sastavnog dijela reformi financijskog upravljanja u javnom sektoru.

Rad je podijeljen na šest poglavlja. U drugom se poglavlju opisuju poveznice reforme upravljanja državnom imovinom s konceptom *novoga javnog menadžmenta* i polazišta za primjenu reformi javnoga sektora. Treće poglavlje donosi pregled osnovnih regulatornih i praktičnih aspekata upravljanja državnom imovinom u Hrvatskoj. U njemu se obrazlažu mogući problemi u uspostavljanju učinkovitog sustava upravljanja javnom imovinom. U četvrtom se poglavlju ističu preduvjeti za učinkovitu uporabu državne imovine: klasificiranje imovine, kompletiranje registra javne imovine i osnivanje portfelja upravljive državne imovine. U petom se poglavlju razrađuju koncept i ključne sastavnice modela integralnoga upravljanja državnom imovinom u Republici Hrvatskoj. Posljednje poglavlje donosi zaključke i prijedloge za daljnja istraživanja.

2. Ciljevi upravljanja državnom imovinom

Osim kada je riječ o državnim poduzećima, koja su u svom računovodstvu i financijskom izvještavanju obvezna primjenjivati načelo nastanka događaja, upravljački i kontrolni procesi u javnom sektoru razlikuju se od istoimenih procesa u privatnom sektoru. Za razliku od prakse privatnoga sektora, upravljanje u javnom sektoru usmjereno je prema:

- uspostavi pravnoga, institucionalnoga i nadzornoga (kontrolnog) okvira
- kontroli prostora i tržišta formiranog državnim granicama i vođenju unutarnjih i vanjskih poslova
- upravljanju ukupnim iznosom poreznih prihoda i njihovim preusmjeravanjem u javnu potrošnju, otplatu javnog duga i javne investicije
- očuvanju nacionalnog naslijeđa za buduće naraštaje, ostvarenju strateških ciljeva i zaštiti nacionalnih interesa
- zadovoljavanju javnih potreba osiguranjem dobara i pružanjem usluga.

Suvremena vlast u demokratskim zemljama odgovorna je građanima za aktivnosti koje poduzima, a državni službenici sudjeluju u donošenju odluka za opće dobro/korist (Ranson i Stewart, 1989). Premda se upravljanje imovinom u javnom sektoru ne ističe često kao pitanje za koje je izravno zadužena državna administracija, ono neizravno omogućuje obnašanje državnih funkcija. Riječ je o zadovoljavanju javnih potreba osiguranjem dobara i pružanjem usluga, očuvanjem nacionalnoga naslijeđa, ostvarenjem strateških ciljeva te izvršenjem svakodnevnih zadaća predstavnika vlasti.

Približavanje modela upravljanja i kontrole u subjektima opće države modelu i praksi uvriježenoj u privatnom sektoru započelo je još ranih 1990-ih godina. Neovisno o načinu na koji su vlade birane i neovisno o organizacijskim strukturama javnoga sektora, skala odgovornosti vlasti i zahtjevi financijskoga izvještavanja bilježili su brojne promjene. U tom smislu Azuma (2002) ističe da uvođenje *novoga javnog menadžmenta* implicira skup dugoročnih i složenih procesa, a to su:

- repositioniranje države i modificiranje njezine uloge u sustavu: država se smatra poslovnim subjektom koji kontinuirano i učinkovito posluje
- veća konkurencija u pružanju javnih usluga i efikasno korištenje javnim resursima za zadovoljavanje javnih potreba
- poticanje efikasnijeg upravljanja utemeljenoga na procjeni učinaka
- primjena računovodstvenog načela nastanka događaja u sektoru opće države, usklađivanje poslovanja države s tržišnim kriterijima ponašanja i usvajanje načela “dobroga gospodarenja/upravljanja javnim resursima”.

Dok je menadžment u privatnom sektoru zadužen za zadovoljavanje potreba samo određenog broja pojedinaca, djelovanje javnoga menadžmenta šireg je opsega i implicira kolektivne ekonomske posljedice (Ranson i Stewart, 1989). Ustroj javne administracije i menadžmenta pretpostavlja kvalitetne upravljačke timove na svim razinama opće države. S obzirom na postojanje više upravljačkih razina, javna administracija i javni menadžment najčešće su birokratski usmjereni te izrazito spori u izvršavanju povjerenih poslova. Stoga je jedna od glavnih značajki reformi javnog sektora unošenje promjena u poslovanje javnog menadžmenta koje bi se temeljile na istovjetnim načelima poslovanja u privatnom sektoru (Landsberg, 2004). Upravo su određene značajke koncepta *novoga javnog menadžmenta* prethodno razvijene i provedene u praksi privatnoga sektora, odakle su postupno prenošene i primjenjivane u javnome sektoru. Pojam *novi javni menadžment*, kakav se upotrebljava u ovom radu, čest je i u međunarodnoj literaturi, što upućuje na sve izraženiji trend razvijenih zemalja u reformskim procesima javnog sektora. Prema Englishu i Guthrieu (2003), *novi javni menadžment* temelji se na:

- razdvajanju poslova ugovaranja od poslova izvršenja usluga
- financiranju prema ostvarenim rezultatima, a ne samo na osnovi inputa potrebnih za ostvarenje rezultata. Time se otvara prostor razvoja okružja koje dopušta subjektima privatnog sektora da u ulozi dobavljača odrede najučinkovitije načine pružanja javnih usluga
- postupnom smanjenju uloge države kao direktnog ponuđača javnih usluga.

Uvođenje upravljačkih metoda kakve postoje u privatnom sektoru i u javni sektor u anglosaksonskim je državama dovelo do pune primjene načela nastanka događaja u financijskom izvještavanju i budžetiranju.⁷ U prvi je plan stavljano mjerenje učinaka odnosno uspostavljanje veza između inputa, ciljeva, svrhe djelovanja državnih jedinica i rezultata njihova poslovanja (Pallot, 1996; Simpkins, 1998; Hepworth, 2002; ABS, 2002). Računovodstveni se informacijski sustav sadržajno i strukturno sve više počeo promatrati u funkciji povećanja učinkovitosti financijskog upravljanja i procjene uspješnosti javnog menadžmenta, a manje u funkciji izvršenja proračunskih ciljeva. Riječ je o transformaciji državnoga računovodstvenog informacijskog sustava iz pukoga evidencijskog sustava u primjereniji, upravljački informacijski sustav. Stoga i razvoj informacijskog sustava za potrebe upravljanja državnom imovinom treba promatrati u kontekstu koncepta *novoga javnog menadžmenta*. Potreba za priznavanjem i evidentiranjem imovine javnog sektora, kao i potreba za učinkovitijom uporabom javne imovine u većini je zemalja slijedila ideju da vlada i javnost trebaju znati što sve obuhvaća portfelj državne imovine jer je upravo vlada odgovorna za upravljanje javnom imovinom u ime građana. Stoga se od državne administracije na svim razinama zahtijeva racionalno donošenje odluka, učinkovita kontrola aktivnosti u javnom sektoru i izgradnja informacijskog sustava o državnoj imovini. Thorncroft (1965) opisuje upravljanje imovinom javnog sektora kao “usmjereni nadzor nad javnom imovinom s ciljem osiguranja optimalnih koristi od aktivnosti upravljanja. Koristi ne moraju nužno biti financijske naravi, već mogu biti i društvenoga obilježja, mogu utjecati na razinu blagostanja građana, prestiž i političku moć, ili mogu značiti ostvarenje nekog drugog javnog cilja”. Dok pojedinci postupaju odgovorno prema imovini u svome vlasništvu, u javnome sektoru pravo vlasništva i odgovornost za upravljanje tuđim vlasništvom ima znatnije društvene implikacije (Dent, 1997).

Standardizirani informacijski sustav čiji podaci nisu raspršeni pretpostavka je razvidnosti u procesima upravljanja državnom imovinom. Riječ je o nužnosti stvaranja cjelovite baze podataka o pojavnim oblicima imovine i s njom povezanim obvezama. Većina razvijenih zemalja prvim korakom u skupu reformi financijskoga upravljanja u javnom sektoru smatra stvaranje registra javne imovine. Postojanje registra upućuje na činjenicu da je određena imovina dio nacionalnog portfelja te da o njoj valja voditi posebnu brigu radi očuvanja njezine uporabne vrijednosti (Bavin, 1999).

U ovom se radu zastupa teza da u manjim zemljama nema potrebe za uspostavom većeg broja decentraliziranih registara državne imovine. Štoviše, držimo da bi veći broj decentraliziranih registara prouzročio još veću raspršenost i redundantnost, kao i nepotrebno gomilanje fiksnih troškova prikupljanja i ažuriranja podataka. Stoga smatramo da je u manjim zemljama, poput Hrvatske, izgradnja i primjena integralnoga modela upravljanja državnom imovinom i s njom povezanim obvezama nužnost radi koncentracije i centralizacije evidencije koja će se koristiti za upravljanje određenim oblicima državne imovine. Time bi se izbjegla velika disperziranost sustava izvještavanja, povećala razvidnost i omogućilo centralizirano i koncentrirano stvaranje baze podataka o državnoj imovini. Sve su to ujedno i preduvjeti povećanja učinkovitosti upravljanja državnom imovinom i s njom povezanim obvezama. U tome je i vrlo važna prilika da se odgovornost za

⁷ Termin *budžetiranje* u ovom je radu pojam koji se odnosi na proces pripreme i izvršenja proračuna.

sve dobro i loše u upravljanju državnom imovinom jednoznačno i izravno asignira nositeljima upravljačkih aktivnosti. Naime, nepostojanje centralizirane i sveobuhvatne baze podataka o državnoj imovini omogućilo je javnim institucijama da upravljaju određenim pojavnim oblicima državne imovine bez preuzimanja odgovornosti. Načela koncentracije i centralizacije imovine ključna su za formiranje portfelja državne imovine, a načelo decentralizacije ključno je u fazi stavljanja imovine u (učinkovitu) uporabu. U tom bi se smislu javne vlasti trebale, štiteći interes građana, voditi primjerima dobre prakse upravljanja imovinom u privatnom sektoru. Uz prirodna i kulturna bogatstva, Hrvatska ima i mnogo državne imovine koja se ne koristi, ali bi se mogla koristiti, kao i imovine koja je u svakodnevnoj upotrebi, poput nekretnina i pokretnina koje služe za obavljanje uredskih poslova, stanovanje odnosno transport državne administracije.

3. Regulatorni i praktični aspekti upravljanja državnom imovinom u Hrvatskoj

Neki resursi Hrvatske evidentirani su i pridijeljeni određenim kategorijama (klasama, skupinama) državne imovine; neki postoje u poslovnim knjigama kao imovina koja zahtijeva samo troškove, dok je dokumentacija o javnim resursima disperzirana po različitim evidencijama državnih institucija, od zavoda za katastar i zemljišnih knjiga do državnih institucija koje se pojavljuju u ulozu “vlasnika”, “menadžera” i/ili “korisnika” pojedine javne imovine. Unatoč povremenim pokušajima objedinjavanja evidencije o cjelokupnoj javnoj imovini, sveobuhvatan i centraliziran registar državne imovine koji bi bio precizna evidencija javne imovine i s njome povezanih obveza u Hrvatskoj još ne postoji. Nepotpunost evidencije djelomično je posljedica naslijeđenog nereda u zemljišnim knjigama, koji je pak rezultat nedosljedne zakonske regulative, uz pomoć koje su se često, katkad i bezuvjetno, mnogobrojnim korisnicima dodjeljivala prava raspolaganja određenom javnom imovinom.

Nakon proglašenja neovisnosti Republike Hrvatske planska je privreda gotovo preko noći trebala biti transformirana u tržišno gospodarstvo. To je zahtijevalo brzu promjenu institucionalnih i institucijskih okvira. Vlada i državne institucije postupkom pretvorbe postali su formalnim vlasnikom brojnih poduzeća koja su nekada bila u društvenom vlasništvu.⁸ Radi ubrzanja procesa vlasničkog restrukturiranja, osnovana je posebna državna institucija – Hrvatski fond za privatizaciju (HFP).⁹ Sukladno Zakonu o pretvorbi i Zakonu o privatizaciji, HFP je (bio) zadužen za proces vlasničke transformacije, odnosno za pretvorbu društvenog vlasništva u državno, procjenu knjigovodstvene vrijednosti poduzeća i privatizaciju poduzeća u vlasništvu države.¹⁰ Zakon o privatizaciji odijelio je tadašnje vlasničke udjele države u državnim poduzećima od “vlasničkih” udjela HFP-a i ostalih državnih institucija u državnim poduzećima, koje su udjele u vlasništvu stekle procesom transformacije vlasništva. Time su HFP i neke državne institucije stekle formalno pravo vlasništva nad udjelima u državnim poduzećima, koje su namjeravali privatizirati/

⁸ Promjena vlasništva omogućena je Zakonom o pretvorbi društvenih poduzeća (NN 19/91). Bitno je spomenuti da se termini *vlada* i *vlast* u ovom radu odnose samo na središnju državu, dok se za lokalnu vlast (vladu) upotrebljava pojam *lokalne vlasti*. Središnju i lokalnu državu, odnosno vlast, valja razumijevati kao dijelove opće države.

⁹ Zakon o Hrvatskom fondu za privatizaciju usvojen je 1992. godine (NN 84/92).

¹⁰ Zakon o privatizaciji izglasan je 1996. godine (NN 21/96).

prodati.¹¹ Ipak, vodeća uloga u privatizacijskom procesu državnih poduzeća povjerena je HFP-u.

Hrvatski sabor imenovao je Upravni odbor HFP-a i ujedno je nadzirao rad Fonda. Međutim, od donošenja Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o Hrvatskom fondu za privatizaciju iz godine 1996. članove Upravnog odbora HFP-a imenuje Vlada, koja o tome naknadno podnosi izvještaj Hrvatskome saboru.¹² Iako je nakana Vlade bila prodaja udjela u državnim poduzećima radi popunjavanja proračunskih manjkova i restrukturiranja (državnih) poduzeća, brojni postojeći i/ili novoformirani proračunski korisnici (državne institucije) posebnim su odlukama Vlade ili novim zakonima dobili vlasnička prava nad određenim oblicima javne imovine.¹³ Stečena formalna vlasnička prava omogućila su HFP-u i nekim državnim institucijama upravljanje i raspolaganje “novostečenom” javnom imovinom bez ograničenja. To se često radilo na nerazvidan način, bez preuzimanja odgovornosti za štetu učinjenu bilo poduzećima čiji su udjeli prodavani, bilo cijelom društvu.

Osim HFP-a, utemeljena je još jedna državna institucija za upravljanje državnom imovinom. Bio je to Ured za upravljanje imovinom Republike Hrvatske, osnovan 1992. godine. Spomenuta je institucija godine 1988. najprije preimenovana u Ured za državnu imovinu, a potom, 2004. godine, u Središnji državni ured za upravljanje državnom imovinom (SDUUDI). SDUUDI-jev je zadatak bilo upravljanje portfeljem nekretnina u državnom vlasništvu – građevnim i drugim zemljištem, uredskim prostorima, nekretninama za stanovanje, odmor i relaksaciju te upravljanje transportnim vozilima, spomenicima, umjetničkim djelima, namještajem i raznom opremom. Upravljanje državnom imovinom, na način povjeren SDUUDI-ju podrazumijevalo je prodaju, davanje u najam/zakup, darovanje i stjecanje nekretnina, prodaju i donacije transportnih sredstava, kao i središnje pravne pitanja za pojedinu državnu imovinu neriješenog statusa.

Premda je SDUUDI kontinuirano slao državnim institucijama požurnice radi dostave potrebne dokumentacije o državnoj imovini iz njihove evidencije, odnosno radi dostavljanja dokumentacije o državnoj imovini za čije su upravljanje i/ili korištenje bile zadužene državne institucije, ne može se reći da su napori SDUUDI-ja bili u potpunosti uspješni. Strah od gubitka vlasti, odnosno dijela poslova prelaskom evidencije o pojedinoj državnoj imovini u drugu državnu instituciju najvjerojatnije je bio stvarni razlog odbijanja ispunjenja zakonski propisane obveze dostave dokumentacije o državnoj imovini SDUUDI-ju. No unatoč tome, Središnji državni ured za upravljanje državnom imovinom od svoga je osnivanja ustrajao na popunjavanju središnjega registra državne imovine, tzv. *Očevidnika*, i na rješavanju problematičnih, odnosno na neodgovarajući način dodijeljenih vlasničkih prava te ostalih pravnih pitanja povezanih s evidencijom, vrednovanjem i upotrebom pojedine državne imovine.

¹¹ Iako su dionice i udjeli u državnim poduzećima disperzirani između Vlade i različitih državnih institucija kao formalnih titulara vlasništva, u ovom radu naglasak je na stvarnim vlasničkim pravima, koja u slučaju svih državnih institucija pripadaju državi, odnosno građanima Republike Hrvatske.

¹² Tekst spomenutog Zakona objavljen je u NN 87/96.

¹³ Pod proračunskim korisnicima razumijevaju se različite državne institucije poput državnih agencija, ministarstava, javnih fondova i sl. U ovome radu važno je razlikovati skupine, kategorije ili klase, odnosno pojavne oblike imovine, poput nekretnina, koje se zatim dijele na pojedinu imovinu, što bi, primjerice, kad je riječ o nekretninama, bilo građevno ili poljoprivredno zemljište na određenoj lokaciji.

Za razliku od SDUUDI-ja, koji je osnovan kao isključivi proračunski korisnik, HFP je dio svojih troškova mogao podmirivati iz privatizacijskih prihoda. Unatoč tome što su obje institucije za svoj rad bile odgovorne Vladi, Upravni je odbor HFP-a imao dopuštenje samostalno odlučivati o privatizaciji imovine čiji je procijenjeni iznos bio 100 puta veći od procijenjenoga iznosa imovine do kojega je SDUUDI mogao samostalno raspolagati javnom imovinom. Zbog tako tvrdih pravila odlučivanja, SDUUDI je postao uglavnom institucija za rješavanje spornih vlasničkih pitanja i Vladi je pripremao potrebnu dokumentaciju za raspolaganje određenim dijelovima državne imovine. Dok je HFP imao povlasticu upravljanja državnom imovinom, SDUUDI je odigrao važnu ulogu u pripremi pravne dokumentacije vezane za korištenje pojedinih dijelova državne imovine, dopuštanje prava građenja na državnoj imovini, donacije zemljišta i nekretnina lokalnim vlastima, osnivanje prava služnosti nad državnom imovinom koja se koristi za određene namjene i sl. Unatoč tome što je osnivanjem SDUUDI-ja formalno nastala institucija za upravljanje državnom imovinom, Vlada je nastavila osnivati nove državne institucije za postizanje različitih ciljeva upravljanja državnom imovinom, odnosno za postizanje gospodarskih/socijalnih ciljeva. Posljedica toga bilo je razdvajanje ionako nepotpunog registra državne imovine od procesa upravljanja njome. Nerazmjer upravljačkih prava nad državnom imovinom između SDUUDI-ja i HFP-a još se više pogoršao kada su neke nekretnine iz nadležnosti SDUUDI-ja odlukom Vlade prebačene HFP-u radi njihova stavljanja u komercijalnu upotrebu, odnosno radi prodaje.

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o privatizaciji iz godine 2000. konačno je definiran portfelj dionica i poslovnih udjela HFP-a te portfelj dionica i poslovnih udjela Republike Hrvatske, čiji su imatelji bili HFP i Državna agencija za osiguranje štednih uloga i sanaciju banaka, Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje, Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje, javna poduzeća te ustanove i trgovačka društva kojima je vlasnik, odnosno osnivač Republika Hrvatska.¹⁴ Navedenim je zakonom, unatoč obvezi upravljanja “vlastitom” imovinom, HFP dobio i pravo upravljanja imovinom u vlasništvu spomenutih državnih institucija i Republike Hrvatske. Pravo upravljanja ili gospodarenja “imovinom ostalih državnih institucija” bilo je predmetom ugovora koji je HFP sklapao s “imateljima dionica i poslovnih udjela”. Tako je HFP ne samo dobio najveće ovlasti upravljanja državnom imovinom, već se državna imovina pod njegovim upravljanjem praktično više nije smatrala narodnom imovinom. Što je još gore, do danas nije ni zakonski ni praktično utvrđeno što podrazumijeva odgovornost upravljanja javnom imovinom. Tako su zakonska regulativa i poslovna praksa odvojile formalna vlasnička prava od stvarnih vlasnika državne imovine – građana Republike Hrvatske. Premda je prema Nacionalnom programu Republike Hrvatske za pridruživanje Europskoj uniji privatizacijski proces trebao biti dovršen do kraja godine 2007, on još uvijek traje.

Od svog osnutka HFP i SDUUDI bili su samo jedan od pokušaja objedinjavanja evidencije državne imovine u Hrvatskoj, koji se podudara s pokušajem stavljanja javne imovine u razvojnu funkciju, i to Prijedlogom Zakona o Hrvatskom imovinskom fondu što ga je u srpnju 2003. godine izradilo Ministarstvo gospodarstva Republike Hrvatske. Tim je Prijedlogom Zakona razrađena transformacija Hrvatskog fonda za privatizaciju u Hr-

¹⁴ Tekst spomenutog Zakona objavljen je u NN 73/00.

vatski imovinski fond, koji je trebao završiti privatizacijski proces i početi u pravom smislu riječi upravljati preostalom imovinom u državnom vlasništvu. Prijedlog Zakona o Hrvatskom imovinskom fondu definirao je državnu imovinu kao portfelj dionica i udjela te portfelj nekretnina u vlasništvu Republike Hrvatske i HFP-a. Hrvatski imovinski fond trebao je, prema Prijedlogu Zakona, upravljati i raspolagati nekretninama koje mu prenesu u vlasništvo trgovačka društva, čiji je jedini dioničar ili imatelj (vlasnik) poslovnih udjela Republika Hrvatska, te nekretninama drugih imatelja koji mu ih povjere na upravljanje.

Poslovi davanja u zakup, prodaje i drugi načini raspolaganja državnom imovinom trebali su biti instrumentarij Hrvatskoga imovinskog fonda za upravljanje državnom imovinom iz njegova portfelja. Tako je Hrvatski imovinski fond trebao poslovati kao i svaki drugi fond za upravljanje nekretninama, s tim da bi se neto prihodi na kraju poslovne godine transferirali u državni proračun. Ipak, ni Prijedlog Zakona o Hrvatskom imovinskom fondu nije definirao stvarne vlasnike državne imovine, već je postojeća vlasnička prava otprije dodijeljena nekim državnim institucijama ostavio nepromijenjenima. Osim utvrđivanja pojavnih oblika imovine i specificiranja državnih institucija koje bi imovinu u "svome vlasništvu" trebale predati na upravljanje Hrvatskomu imovinskom fondu, Prijedlog Zakona o Hrvatskom imovinskom fondu nije definirao sastav portfelja državne imovine. Nije riješeno ni pitanje tehnika vrednovanja pojedinih pojavnih oblika javne imovine, što je preduvjet upravljanja portfeljem. Predložena organizacijska struktura i način imenovanja članova upravnog odbora Hrvatskoga imovinskog fonda nalikovali su onima u Hrvatskom fondu za privatizaciju. Ipak, da je spomenuti Prijedlog Zakona o Hrvatskom imovinskom fondu usvojen, dogodio bi se prijenos zakonske odgovornosti za upravljanje državnom imovinom od Vlade Republike Hrvatske na Hrvatski imovinski fond. To bi ujedno bilo i najveće postignuće toga zakona, jer bi se time omogućila postupna profesionalizacija upravljanja državnom imovinom. Ne manje važna jest i činjenica da bi se prenošenjem upravljačkih prava na Hrvatski imovinski fond objedinili podaci o svim pojavnim oblicima državne imovine i njihovim sastavnicama.

Uz pretpostavku da će se većina preostalih udjela u državnim poduzećima u bliskoj budućnosti doista i privatizirati, očekuje se gašenje nekih poslovnih aktivnosti HFP-a. To znači da će vrlo brzo trebati redefinirati ulogu HFP-a u upravljanju preostalom državnom imovinom. Stoga se u idućim poglavljima ovoga rada identificiraju određene aktivnosti kojima bi se omogućila uspostava učinkovitoga sustava upravljanja državnom imovinom, među kojima se osobito ističu:

- definiranje državnih institucija odgovornih za procese upravljanja preostalom državnom imovinom
- redefiniranje uloge državnih institucija koje se trenutačno pojavljuju u ulozi upravitelja ili korisnika pojedinih oblika državne imovine u novom modelu upravljanja državnom imovinom
- definiranje portfelja državne imovine i uvjeta pod kojima bi se pojedina imovina mogla uključiti u portfelj upravljive državne imovine
- načini utvrđivanja vrijednosti pojedinih pojavnih oblika i pojedinačne državne imovine

- utvrđivanje imovine koja se po svojim obilježjima ne može smatrati imovinom raspoloživom za slobodno upravljanje, pa prema tome ne može ni biti sastavni dio portfelja upravljive državne imovine
- utvrđivanje načina i rokova procjene vrijednosti imovine
- utvrđivanje kompetencija kadrova koji bi trebali procjenjivati vrijednost pojedinačne državne imovine
- utvrđivanje instrumentarija upravljanja državnom imovinom i pojedinim pojavnim oblicima imovine na koje se mogu odnositi specifični načini upravljanja imovinom, odnosno upotrebe imovine.

4. Preduvjeti za suvremeno upravljanje državnom imovinom u Hrvatskoj

Različite države imaju različite ciljeve kojima prilagođavaju upravljačke aktivnosti u javnom sektoru. Ciljevi i smjernice za upravljanje državnom imovinom razlikuju se ovisno o političkom sustavu, povijesnome i kulturološkom okružju, veličini portfelja državne imovine, obuhvatu sektora opće države, stupnju demokracije i poimanju uloge javnoga menadžmenta i državnoga računovodstvenog informacijskog sustava. Unatoč razlikama, u većini zemalja identificirani su opći preduvjeti za učinkovito upravljanje državnom imovinom, a to su:

- uspostava registra državne imovine
- klasifikacija državne imovine
- priznavanje i mjerenje državne imovine
- formiranje portfelja državne imovine
- institucionalizacija i profesionalno upravljanje državnom imovinom
- upravljanje troškovima i rezultatima (učincima).

Kvalitetan zakonodavni okvir financijskog izvještavanja pretpostavka je ostvarenja navedenih preduvjeta, osobito u smislu priznavanja i mjerenja državne imovine te upravljanja troškovima i rezultatima. Hrvatska je zanimljiv primjer tranzicijskoga procesa i u tom području sustavnih prilagodbi. Ključno je obilježje sadašnjega hrvatskoga sustava visok stupanj normativizma, u osnovi kojega je fiskalna centralizacija i praksa da se većina javnih rashoda financira iz središnjeg proračuna. Sustav državnoga računovodstva uređen je Zakonom o proračunu i njemu odgovarajućim pravilnicima, što se može označiti hrvatskom posebnosti. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor nisu propisani ni usvojeni kao obvezni u hrvatskoj računovodstvenoj praksi, ali valja istaknuti da su u hrvatski zakonodavni okvir uvedena određena rješenja koja zadovoljavaju smjernice MRSJS-a. To je svakako pozitivna činjenica i pretpostavka za budući proces uvođenja MRSJS-a utemeljenoga na načelu nastanka događaja ili za razvoj nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor, ekvivalentnih MRSJS-u.¹⁵ U nastavku ovoga rada

¹⁵ Nakon što je za privatni sektor godinama bila propisana primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, krajem 2007. godine objavljeni su Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI), s početkom primjene od 2008. godine. HSFI donesen je kao pomoć malim i srednjim poduzećima koja su imala teškoća u primjeni Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.

obrazlažu se međunarodna gledišta u vezi sa spomenutim preduvjetima učinkovitog upravljanja državnom imovinom.

4.1. Registar državne imovine

Registar državne imovine može biti centraliziran ili decentraliziran. Stupanj centralizacije ponajprije ovisi o organizacijskom obuhvatu sektora opće države. Neovisno o stupnju centralizacije i o načinima uporabe imovine u javnom sektoru, registar bi morao imati obilježja standardizirane baze podataka. U takvom se registru evidentiraju značajke državne imovine i s njom povezane obveze. Podaci u registru trebali bi biti konkretni, točni i dinamički ažurirani. U skladu s namjenom, podaci iz registra osnova su za donošenje odluka o varijantnim oblicima upravljanja imovinom. Ističući Novi Zeland, Australiju, Veliku Britaniju i Francusku kao referentne primjere u stvaranju sveobuhvatne baze podataka o državnoj imovini (Tanzi i Prakash, 2000), registar državne imovine prihvaća se kao prvi i nužan korak u provođenju reformi financijskog upravljanja u javnom sektoru (Bavin, 1999; Tanzi i Prakash, 2000).

Nacionalni registar državne imovine u Velikoj Britaniji vrlo je dobar primjer ažurirane i razvidne baze podataka.¹⁶ Riječ je o cjelovitom popisu državne imovine kojim je u najvećoj mjeri uklonjena redundantnost podataka i izgrađena kvalitetna podloga za izradu analiza, odlučivanje i izvještavanje o javnim resursima. Uloga Nacionalnog registra očituje se u podizanju razine razvidnosti i stvaranju pouzdane baze podataka kao podloge za donošenje odluka o upravljanju imovinom u javnom sektoru. Takva baza podataka omogućuje racionalno upravljanje troškovima održavanja imovine i procjenu oportunitetnih troškova njezine alternativne uporabe, a sve s ciljem zadovoljavanja načela "dobroga gospodarenja/upravljanja". Registar je omogućio postupno uvođenje državnog "računovodstva i budžetiranja utemeljenog na načelu nastanka događaja i uspostavljanje veza između inputa, ciljeva i ostvarenih outputa".¹⁷ Ministarstvima je nametnuta dodatna obveza da se u računovodstvenom smislu počnu ponašati kao privatna poduzeća te da, primjerice, u rashode uračunavaju i kapitalne troškove imovine kojom se koriste. Time ministarstva gube dotadašnju poziciju financijske prednosti, jer zbog uračunatih oportunitetnih troškova moraju na racionalniji način vrednovati uporabu imovine kojom se koriste i kojom upravljaju. To je polazište za propitivanje opravdanosti zadržavanja svih institucija u državnoj administraciji i alterniranje uporabe imovine s nakanom postizanja veće tržišne cijene (rente) od koristi koje se ostvaruju naslijeđenim birokratskim načinom korištenja. Tanzi i Prakash (2000) ističu i pojedine ciljeve talijanske vlade u svezi s upravljanjem državnom imovinom. Riječ je o poticanju utvrđivanja odgovornosti vlade u definiranju pojavnih oblika državne imovine, utvrđivanju lokacija na kojoj se ona nalazi, kao i utvrđivanju stanja imovine, poput, primjerice, (ne)riješениh imovinsko-pravnih odnosa, koji mogu odgovoriti odlučivanje o najboljem načinu upotrebe imovine.

¹⁶ Nakon što je 1982. godine Ovlašteni institut za javne financije i računovodstvo Velike Britanije utvrdio da "vlasti ne posjeduju adekvatan registar državne imovine", godine 1997. Vlada Velike Britanije izradila je prvi nacrt Nacionalnog registra imovine. Registar se publicira jedanput u godini i dostupan je na: http://www.hm-treasury.gov.uk/Documents/Public_Spending_and_Services/National_Asset_Register/pss_nar_2_001index.cfm

¹⁷ Engl. *Resource Accounting and Budgeting* (RAB).

Unatoč prednostima informatičke tehnologije, zamjetan je broj država koje još nisu pokrenule izgradnju sveobuhvatnih registara državne imovine, pa baze podataka o državnoj imovini nose obilježja nepotpunosti, neažuriranosti i nevjerodostojnosti. Očekivane su posljedice takvoga stanja česti primjeri neadekvatne uporabe državne imovine i površni postupci u procesima nadzora i kontrole imovine. Manjak nadzora i kontrole, posebno u bivšim socijalističko-planskim gospodarstvima sa znatnim udjelom državne imovine, često je dovodio do zlorabe u upravljanju državnom imovinom. Bila je to posljedica stihije u odabiru kriterija i načinu korištenja državnom imovinom, nerazvidnosti procesa odlučivanja o korištenju državnom imovinom, imovinskim pravima i pokriću obveza povezanih s imovinom. Nesređenosti baze podataka o strukturi i vrijednosti državne imovine pogoduje i disperzija državne imovine na velik broj korisnika različitoga formalno-pravnoga statusa. Većina njih svoje operativne i fiksne troškove financira iz proračuna. Zato se konceptualno i praktično smatraju troškovnim centrima, premda uz poštovanje tržišnih načela u procesima uporabe imovine imaju sve prilike za samofinanciranje. Disperzija portfelja i upitna odgovornost velikog broja korisnika i upravljača državnom imovinom otežava nužnu koordinaciju, povećava nerazvidnost donesenih odluka i smanjuje moguće koristi. Kako bi se izbjegla redundantnost baze podataka o državnoj imovini, ili čak neevidentiranost pojedinih oblika imovine, nužno je osnovati centralizirane i koncentrirane baze podataka. Kao što navode Tanzi i Prakash (2000), uspostava nacionalnog registra državne imovine može:

- pružiti financijske podatke o javnoj imovini, na osnovi kojih se određuje kreditni rejting središnje države i lokalne uprave
- smanjiti mogućnost neevidentiranosti određenih pojava oblika imovine, tj. onemogućiti raspolaganje neevidentiranom imovinom za koju u registru ne postoje fizički, financijski ni pravni podaci
- omogućiti razvidan nadzor aktivnosti upravljanja državnom imovinom
- potaknuti provođenje/nastavak započetih reformi nacionalnoga državnog računovodstva i njegovo usklađivanje s međunarodnim preporukama i standardima financijskog izvještavanja u javnom sektoru i s time u vezi primjenu koncepta nastanka događaja.

Raspolaganje javnom imovinom koja nije evidentirana u registru, odnosno imovinom za koju nisu u cijelosti prikupljeni pravni, fizički, financijski i ekonomski podaci primjer je neučinkovitoga upravljanja imovinom. Tek nakon što su utvrđene definicijske značajke svakoga pojedinog oblika imovine i s njom povezanih obveza, može se odlučivati o tome što se može i treba uraditi s javnom imovinom i s njom povezanim obvezama. Primjerice, vrednovanje imovine i obveza jedna je od aktivnosti kojom se, uz identifikacijske podatke o imovini i obvezama, kompletira evidencija, tj. baza podataka. Bez vrednovanja imovine neracionalno bi bilo pokrenuti odabranu aktivnost korištenja imovinom i mjerenje učinaka tog korištenja. Preduvjet vrednovanja jest definiranje namjene korištenja imovine kao polazišta za mjerenje očekivanih učinaka alternativne uporabe imovine. Evidencija svakoga pojedinog oblika imovine omogućuje da u svakom trenutku bude poznato makar to s kojom imovinom javni sektor raspolaže i koja je njezina namjena. Već to može biti osnova povećanja odgovornosti u procesu upravljanja državnom imovinom.

Riječ je, dakle, o pojedinačnoj i sustavnoj odgovornosti za kompletiranje baze podataka cjelokupne javne imovine, kao sastavnog dijela nacionalnog bogatstva.

4.2. Klasifikacija državne imovine

Klasifikacija imovine unutar središnjeg registra državne (javne) imovine ključna je za uspostavu portfelja upravljive državne imovine. Takav bi portfelj bio čvrsta osnova za vrednovanje imovine i njezinu učinkovitu uporabu. Kao i privatna, sva se javna imovina jednostavno može podijeliti na materijalnu i nematerijalnu. Svu javnu imovinu treba evidentirati u središnjem registru državne imovine, neovisno o tome tko je zadužen za njezino upravljanje i neovisno o mogućnostima i načinima utvrđivanja njezine stvarne vrijednosti. Poželjno je da baza podataka o državnoj imovini svake zemlje obuhvati barem najznačajniju javnu imovinu. U tom smislu moguće su različite klasifikacije javne imovine. Brojnost i raznolikost klasifikacija ponajprije je rezultat činjenice da mnoge zemlje dvoje o tome koje pojavne oblike imovine treba uključiti u portfelj javne imovine i kako ih vrednovati.

Prema namjenskoj uporabi, javna se imovina može klasificirati na imovinu kojom se slobodno raspoložuje, na imovinu kojom se koriste državne institucije i na imovinu koja se koristi ili se može koristiti u pružanju javnih usluga. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) čvrsta su podloga za klasifikaciju javne imovine i, sukladno tome, za primjenu odgovarajućih postupaka njezina vrednovanja. Primjerice, MRSJS broj 1 – *Prezentacija financijskih izvještaja* razlikuje tekuću i fiksnu imovinu, što je ujedno i standardna klasifikacija javne imovine u izvještaju o financijskom položaju. Razlikovanje javne imovine koja generira novčani tok od one koja to ne čini uređeno je odredbama MRSJS-a broj 21 – *Otpis imovine koja ne generira novčani tok* i MRSJS-a broj 26 – *Otpis imovine koja generira novčani tok*. MSRJS broj 17 – *Nekretnine, postrojenja i oprema* priznaje različite klase javne imovine, poput zemljišta, zgrada, cesta, postrojenja, mreže za prijenos i distribuciju električne energije, motornih vozila, uredske opreme, namještaja i sl. MRSJS broj 19 – *Rezerviranja za potencijalne obveze i potencijalnu imovinu* nalaže objavljivanje određenih informacija o potencijalnoj odnosno mogućoj imovini u bilješkama uz financijske izvještaje. Tako se korisnici financijskih izvještaja mogu upoznati s prirodom, dospijećem i iznosom takve imovine.

Vodeći brigu o ograničenjima izvještaja o financijskom položaju i činjenici da su građani stvarni vlasnici javne imovine, razlikuju se ovi pojavni oblici javne imovine:

- javna infrastruktura
- nekretnine
- financijska imovina (udjeli u državnim poduzećima, novac i ostali vrijednosni papiri)
- naslijeđena imovina
- prirodni resursi
- vojna imovina
- pokretnine.

Ovisno o usvojenoj klasifikaciji, mogu se primjenjivati i različiti modeli vrednovanja javne imovine. Primjerice, udjeli u zdravim državnim poduzećima mogu se vrednovati prema načelu kontinuiteta poslovanja, dok se specifična javna imovina, poput naslijeđene imovine, prirodnih resursa, infrastrukturne ili vojne imovine, može vrednovati sukladno svojoj specifičnoj uporabi. U sklopu aktualnoga hrvatskoga računovodstvenoga sustava nije izriječno propisano,¹⁸ da se specifična javna imovina, poput vojne, naslijeđene ili infrastrukturne, izuzima iz financijskih izvještaja, pa se te skupine imovine u praksi često ne identificiraju i stoga i ne priznaju u financijskim izvještajima. Prema postojećemu modelu i u primjeni modificiranoga načela nastanka događaja u hrvatskom državnom računovodstvu, u izvještaju o financijskom položaju priznaje se i vrednuje samo financijska imovina i dugotrajna nefinancijska operativna imovina (kapitalna oprema). Troškovi stjecanja nefinancijske dugotrajne imovine poput nekretnina ne kapitaliziraju se nego se iskazuju kao rashodi razdoblja u kojemu je stjecanje ostvareno. Stoga se može reći da je postojeći prilagođeni koncept nastanka događaja pretežno usredotočen na financijsku imovinu.

Neovisno o izvorima financiranja, svaki je oblik imovine povezan s odgovarajućim obvezama. O obvezama uvijek treba voditi brigu pri mjerenju neto koristi od korištenja imovine. Stavljanje imovine u produktivnu upotrebu znači postupno smanjivanje proračunske ovisnosti, pa time i proračunskih obveza. Nekoliko Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor razlikuju različite vrste obveza. MRSJS broj 1 – *Prezentacija financijskih izvještaja* određuje da se obveze u financijskim izvještajima trebaju navoditi sukladno pravilu padajuće ili rastuće likvidnosti, ili da izvještajni subjekt u zasebnim klasifikacijama izvještaja o financijskom položaju treba jasno razlikovati tekuće od dugoročnih obveza. Slično kao i za javnu imovinu, MRSJS broj 19 – *Rezerviranja za potencijalne obveze i potencijalnu imovinu* nalaže objavljivanje informacija o potencijalnim obvezama u bilješkama uz financijske izvještaje. I MRSJS broj 23 – *Prihodi od nerazmjenjivih transakcija (poreza i transfera)* odnosi se na tekuće obveze koje proizlaze iz nerazmjenjivih transakcija koje su po svojoj naravi obveze.

Osim upravljanja državnim deviznim rezervama i upravljanja emisijama domaće valute, što je u domeni prava i odgovornosti Hrvatske narodne banke, i robnih rezervi, upravljanje kojima je povjerenjeno Ravnateljstvu za državne robne zalihe, sve ostale javne obveze nastaju kao rezultat (ne)korištenja javne imovine, pa se zato trebaju sučeliti s pripadajućom javnom imovinom na koju se odnose.

4.3. Priznavanje i mjerenje državne imovine

Da bi se mogla utvrditi knjigovodstvena i ekonomska vrijednost imovine, svaki je pojedini oblik imovine potrebno na primjeren način (računovodstveno) priznati i (financijski) vrednovati. Za priznavanje i vrednovanje financijske imovine, odnosno udjela što ih Republika Hrvatska, Vlada Republike Hrvatske, lokalne vlasti i državne institucije posebne namjene imaju u javnim poduzećima i trgovačkim društvima, valja slijediti preporuke Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Za sve ostale pojavne oblike imovi-

¹⁸ Osim Zakonom o proračunu, aktualni sustav hrvatskog računovodstva proračuna uređen je i nizom drugih propisa. Važeći su, primjerice, Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 27/2005), Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 27/2005), Pravilnik o utvrđivanju korisnika proračuna i o vođenju registra (NN 80/2004).

ne u javnom sektoru primjenjuju se Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. Međutim, za razliku od privatnog sektora, u kojem se bez iznimke primjenjuje računovodstveno načelo nastanka događaja, primjena računovodstvenih načela u državnim računovodstvima neujednačena je. Različita računovodstvena načela u državnim računovodstvima stvorila su velike zapreke uvođenju jedinstvenih metoda vrednovanja javne imovine, a time i odgovarajućega financijskog izvještavanja u javnom sektoru. Priznavanje i vrednovanje imovine u javnom sektoru pretpostavka je učinkovitijega upravljanja državnom imovinom, s njome povezanim obvezama i troškovima, a time i vođenja politike likvidnosti. To je problem s kojim je Hrvatska suočena još od 1990-ih godina. Katkad se samo zato što je stečena ili naslijeđena u prošlosti i što prema aktualnoj praksi državnoga računovodstva nema obilježje tekućega proračunskoga izdatka, pojedina javna imovina ne evidentira, odnosno njezina se vrijednost izjednačava s nulom (Tanzi i Prakash, 2000).

Likierman (2003) naglašava da se izvještaji koji prate upravljanje javnim resursima ne bi trebali izjednačavati samo s jednostavnim izvještajima o novčanim priljevima i odljevima nego bi trebali više nalikovati formatu financijskih izvještaja u privatnome sektoru: bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o novčanom toku te bilješkama uz financijske izvještaje. U takvim bi se izvještajima dodatno navodile specifičnosti svojstvene državnom računovodstvu. Smith (2007) piše o tendencijama da se, gdje god je moguće, državnoj imovini treba pridružiti monetarna vrijednost kako bi se izbjeglo da imovina ostane samo dio izvanbilančne evidencije. Smith (ibid.) pretežito istražuje mogućnosti vrednovanja tzv. specifične imovine u javnom sektoru – infrastrukturne, vojne i naslijeđene imovine te prirodnih resursa, za koju se u širokoj literaturi drži da je njezino vrednovanje moguće samo ako se primjenjuje načelo nastanka događaja u financijskom izvještavanju. Upravo se zato načelo nastanka događaja smatra jedinim računovodstvenim načelom čija primjena omogućuje stvaranje relevantne, cjelovite i kvalitetne informacijske osnove i stoga se smatra katalizatorom reformi državnoga računovodstvenog informacijskog sustava (Barret, 2004).

Radi bolje kontrole i odgovornosti u javnom sektoru, razvijene zemlje usvajaju načelo nastanka događaja u financijskom izvještavanju državnih subjekata i u procesu budžetiranja. Time se udovoljava većini preporuka Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Australija, Kanada, Novi Zeland, Island, Finska i Velika Britanija to su postigle ili izravnom primjenom MRSJS-a, ili su na osnovi preporuka MRSJS-a razvile nacionalne standarde, u mnogim odredbama ekvivalentne MRSJS-u. Mnoge su zemlje izrazile spremnost za postupno uvođenje MRSJS-a. Zato nije rijetka praksa nekih zemalja, poput Danske, Švedske i Švicarske, da računovodstvo i financijsko izvještavanje državnih subjekata zasnivaju na primjeni načela nastanka događaja, dok u budžetiranju postupno implementiraju načelo nastanka događaja. Usvajanje načela nastanka događaja u državnom računovodstvu predmet je velikoga broja radova u međunarodnoj literaturi. Posebno se ističe važnost toga načela u sklopu reformi financijskog upravljanja u javnom sektoru, kako na razini države u provođenju proračunskih procesa, tako i za potrebe upravljanja poslovanjem svakoga pojedinog proračunskog korisnika. Mellor (2006) ističe da je najveća korist od prijelaza na načelo nastanka događaja mogućnost da se dobije prava slika o financijskom položaju i poslovanju određenoga državnoga subjekta i države u cjelini, a ne da se podaci samo zadrže na pukom uvidu u novčane tijekove i stanje javnoga duga.

Financijska se kontrola u javnom sektoru sve do sredine 1980-ih godina poistovjećivala s pojmom financijske administracije, glavna zadaća koje je bila kontrola trošenja proračunskih sredstava. 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 javnoga novca. Nadalje, koristi od primjene načela nastanka događaja, neovisno o tome je li riječ o subjektu privatnoga ili javnog sektora, ogledaju se u upravljanju imovinom i s njom povezanim rashodima, tj. obvezama. Shvaćajući financijsko upravljanje kao jedan od načina kontrole aktivnosti države, obuhvat ukupne imovine i obveza stvara pretpostavke kontrole javnih financija, realokacije i prenamjene javnih resursa, ovisno o trenutačnim potrebama državne administracije i građana te maksimiziranja učinaka upotrebe ograničenih resursa (Pallot, 2001).

U međunarodnoj se literaturi često postavlja pitanje treba li se s državnom imovinom postupati na drugačiji način nego što se to čini kada je riječ o imovini privatnog sektora. U ovome se radu zastupa shvaćanje da je i u javnom sektoru potrebno evidentirati cjelokupnu imovinu te utvrditi njezine fizičke i financijske značajke. U sklopu provođenja reformskih procesa u području upravljanja javnom imovinom važno je razumjeti i prihvatiti načelo razvidnosti. Slijedom tog načela valja provoditi reformske procese i u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj. Zastupajući tezu da su resursi, formalno-pravno gledano, nečije vlasništvo, onda se, bez obzira na to je li riječ o resursima privatnoga ili javnog sektora, priznavanje i postupanje s određenom imovinom u javnom sektoru ne bi smjelo razlikovati od onoga koji se za ekvivalentnu skupinu imovine primjenjuje u privatnom sektoru (Pallot, 1992). Specifičnost upravljanja i financijskog izvještavanja u javnom sektoru vezana je za posebne oblike dugotrajne materijalne imovine koju čine infrastrukturna, naslijeđena, vojna i obrambena imovina te prirodna bogatstva. Pojam upravljanja specifičnim oblicima državne imovine implicira produbljivanje računovodstvenih znanja u pokušaju da se i za te oblike stalne imovine primijene ista načela i metode procjene kao i u privatnom sektoru, pronalaženjem najbližega ekvivalenta specifične imovine u privatnom sektoru. Pri vrednovanju pojedine specifične imovine u javnom sektoru potrebno je uzeti u obzir činjenicu da za nju, kao i za određene vrste javnih usluga, ne postoji tržište, pa je samim time proces utvrđivanja vrijednosti takve imovine otežan. Često postaje upitna praktična izvedivost vrednovanja takve imovine, odnosno pridjeljivanje mjerljive i pouzdane vrijednosti takvoj imovini. Osim toga, čuli su se prigovori da proces vrednovanja takve imovine iziskuje visoke troškove. Unatoč sumnjama i prigovorima, nesporna je činjenica da se od subjekata koji posjeduju imovinu ili upravljaju njome zahtijeva izvještavanje o načinu upravljanja imovinom i iskazivanje takve imovine u financijskim izvještajima. To je, uostalom, preduvjet da se na odgovarajući način vrednovana specifična imovina sasvim opravdano prihvati kao dio nacionalnoga bogatstva, o kojemu se vodi posebna briga radi dobrobiti građana kao njezinih vlasnika (Smith, 2007).

Aktualni državni računovodstveni informacijski sustav u Republici Hrvatskoj, utemeljen na modificiranom konceptu nastanka događaja i primjeni načela povijesnog troška u mjerenju bilančnih pozicija, smatra se prijelaznim modelom. Racionalno je očekivati postupnu zamjenu novčanoga načela načelom nastanka događaja. To je i preduvjet za

dogradnju računovodstvenoga informacijskog sustava u smjeru cjelovitije primjene međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Modificirano načelo nastanka događaja ne priznaje sve skupine imovine u javnom sektoru. Primjerice, troškovi stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine ne kapitaliziraju se, nego se iskazuju kao rashodi razdoblja u kojemu je imovina stečena. Uz temeljne financijske izvještaje koje sastavljaju pojedini proračunski korisnici, u Hrvatskoj je Zakonom o proračunu propisana obveza sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja. S obzirom na to da je cilj konsolidacije u proračunu sastavljanje konsolidiranoga financijskog izvještaja općega proračuna, taj se cilj postiže provedbom konsolidacije na tri razine.¹⁹ Iako se, sukladno propisima kojima je uređen aktualni sustav hrvatskog računovodstva, izričito ne navodi da se specifična fizička imovina, poput vojne, infrastrukturne imovine i nacionalne baštine, mora izuzeti iz financijskih izvještaja, u praksi se takva imovina često ne uključuje u financijske izvještaje državnih jedinica koje se koriste imovinu i njome upravljaju. Vašiček (2004:198) navodi da se pri priznavanju imovine koju kontroliraju državni subjekti pojavljuju određene teškoće i pitanja: kako premostiti uvriježeno mišljenje o priznavanju/nepriznavanju infrastrukturne imovine i naslijeđene imovine kao pozicije imovine u financijskim izvještajima, ili kako razriješiti dvojbu o utvrđivanju pouzdane i mjerljive vrijednosti prema kojoj se imovina bilježi u računovodstvenoj evidenciji i financijskim izvještajima?

Premda se za određene oblike imovine u javnom sektoru pouzdana i mjerljiva vrijednost ne može sa sigurnošću utvrditi, i premda se katkad procjena vrijednosti imovine svodi na vrednovanje “neprocjenjivoga”, ona mora biti dio sveobuhvatnog registra državne imovine – *Očevidnika*, kakav se predlaže u nastavku ovog rada. U Hrvatskoj je, naime, česta pojava da je javna imovina sastavni dio financijskih izvještaja subjekata koji su zaduženi samo za upravljanje imovinom, a nisu njezini stvarni vlasnici. Za svu je imovinu u *Očevidniku* potrebno provesti revalorizaciju jedanput u godini, kao i za odluku o prenamjeni upotrebe imovine. Time bi se omogućila usporedba pojedinih oblika državne imovine s imovinom privatnog sektora.

Unatoč navedenim ograničenjima koja se pojavljuju pri utvrđivanju vrijednosti javne imovine, postoje razlike u razini razvidnosti poslovanja subjekata javnog sektora. Primjerice, financijski izvještaji državnih poduzeća razvidniji su i cjelovitiji od financijskih izvještaja državnih institucija, čemu je razlog primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja u državnim poduzećima. Budući da je aktualni hrvatski model državnog računovodstva samo prijelazno rješenje prema primjeni računovodstvenog načela nastanka događaja, obrazloženje modela integralnoga upravljanja državnom imovinom u Republici Hrvatskoj na osnovi toga načela smatra se prihvatljivim. To prije što primjena toga načela omogućuje uvođenje obveze izvještavanja o učincima upravljanja imovinom

¹⁹ Na prvoj razini ministarstva/razdjeli i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidiraju financijske izvještaje svojih proračunskih korisnika. Na drugoj razini konsolidirani financijski izvještaji grupa s prve razine konsolidiraju se s financijskim izvještajima proračuna (državnog proračuna odnosno proračuna jedinica lokalne i područne – regionalne samouprave). Na trećoj razini Ministarstvo financija Republike Hrvatske konsolidira financijske izvještaje državnog proračuna, izvanproračunskih fondova i ostalih subjekata koji su dio središnje države (konsolidirana središnja država) s konsolidiranim financijskim izvještajem proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Državna poduzeća (javna poduzeća i trgovačka društva čiji je osnivač Republika Hrvatska) ne čine dio konsolidiranih izvještaja državnog proračuna (Ministarstvo financija, 2009).

u javnom sektoru, tj. razvidan, standardiziran, odgovoran i dugoročno usmjeren proces upravljanja javnom imovinom.

Među brojnim standardima, dodatnim praktičnim studijama i stručnim člancima, svrha kojih je prenošenje iskustava pojedinih zemalja, Međunarodni odbor za računovodstvene standarde u javnom sektoru izradio je Studiju broj 11 – *Državno financijsko izvještavanje* (IFAC, 2000b), kojom se nastoji pomoći subjektima na svim državnim razinama u izvještavanju o aktivnostima upravljanja državnom imovinom. U Studiji se navode primjeri primjene novčanoga načela i načela nastanka događaja, kao i učinci odabira pojedinoga računovodstvenog načela na (ne)priznavanje pojedinih pojavnih oblika državne imovine. Dok je primjena novčanog načela primjerenija za provođenje kontrole javnih financija, njegova primjena u procesu upravljanja državnom imovinom ne smatra se opravdanom. To se osobito odnosi na dio o priznavanju državne imovine u financijskim izvještajima. Primjena računovodstvenoga načela nastanka događaja infrastrukturna je pretpostavka za izgradnju središnjega registra državne imovine, koji bi trebao sadržavati potpune, točne i ažurne podatke o stanju imovine u javnom sektoru i s njome povezanim obvezama. Spomenuti registar trebao bi sadržavati podatke o cjelokupnoj javnoj imovini, uključujući i financijske udjele koje država, vlada i druge državne institucije imaju u državnim poduzećima. Time bi se omogućilo profesionalno upravljanje cjelokupnom javnom imovinom i neovisna procjena učinaka upravljanja u javnom sektoru, pa time i kontrola javnih prihoda i rashoda.

4.4. Formiranje portfelja državne imovine

Temeljna pretpostavka za učinkovito upravljanje portfeljem bilo koje imovine jest detaljno utvrđivanje strukture i obilježja toga portfelja. Polazeći od Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, pri formiranju portfelja državne imovine najprije treba utvrditi definicijska obilježja i strukturu imovine koja je sastavnica izvještaja o financijskome položaju. Nesporno je, dakle, da se sa stajališta financijskoga izvještavanja glavne klase imovine iz izvještaja o financijskome položaju trebaju primijeniti pri stvaranju portfelja javne imovine. Budući da se zbog neodgovarajuće evidencije ukupni portfelj javne imovine ne može utvrditi u kratkome roku, u ovome radu posebna se pozornost pridaje dvjema skupinama imovine, a to su upravljiva i neupravljiva javna imovina, tj. portfelj upravljive i portfelj neupravljive javne imovine. Razlikovno je obilježje između ta dva portfelja cjelovitost podatkovne osnove, tj. pripadajuća fizička, financijska i pravna obilježja svake pojedine imovinske stavke. Sva upravljiva javna imovina trebala bi se vrednovati u skladu s mogućnostima njezine alternativne uporabe. Vrednovanje neupravljive javne imovine valja odgoditi dok se potanko ne riješe, prije svega, eventualna pravna ograničenja raspolaganja imovinom. To se najvećim dijelom odnosi na probleme utvrđivanja vlasničkih prava. U tom se smislu portfelj upravljive javne imovine može smatrati aktivnim portfeljem. Portfelj neupravljive javne imovine nosi obilježja nepotpune evidencije, tj. pasivnog portfelja. Podatke o imovini iz pasivnog portfelja valja kontinuirano dopunjavati. Nakon odgovarajućeg kompletiranja podatkovne osnove za pojedinu stavku imovine iz portfelja neupravljive imovine ona postaje upravljiva i u središnjem se registru državne imovine prebacuje u portfelj upravljive imovine.

Računovodstvenim se vrednovanjem dobiva statična procjena vrijednosti imovine, ali računovodstveno vrednovanje nije primjenjivo za svaki oblik državne imovine. Primjerice, za privatizaciju udjela u državnim poduzećima ili za javno-privatno partnerstvo kao oblike upravljanja državnom imovinom računovodstveno vrednovanje nije dostatno. U mnogim se privatizacijskim postupcima u Hrvatskoj pri utvrđivanju prodajne cijene udjela nije vodila briga o dinamičkoj vrijednosti imovine, tj. u račun nije uzimana procjena one vrijednosti imovine koju je poduzeće moglo ostvariti nastavkom svoga poslovanja. Zanimarivane su, dakle, oportunitetne, mjerljive koristi. Nerijetko se događalo da su upravo zbog računovodstvenog vrednovanja kupci udjela u nekim državnim poduzećima vrlo brzo vratili troškove ulaganja, a uz ostale zainteresirane strane, i država je pretrpjela oportunitetni trošak. Privatizacijski je proces pri prodaji udjela u perspektivnim državnim poduzećima i bankama tekao relativno glatko. Ni približno tako nije bilo s dugovima opterećenim poduzećima u državnom vlasništvu. Za udjele u takvim poduzećima još se i danas traže zainteresirani kupci. Slično vrednovanju poduzeća za prodaju, na odgovarajući način nisu procjenjivani ni javni troškovi i koristi pri odabiru javno-privatnoga partnerstva. Stoga se privatizacija kao način upravljanja državnom imovinom pokazala neučinkovitom. English i Guthrie (2003:498) napominju da se svi mogući načini upravljanja javnom imovinom moraju ravnopravno razmotriti kako bi se mogao odabrati najbolji način upotrebe imovine. To ne mora biti samo djelomična ili potpuna privatizacija udjela i javno-privatno partnerstvo, već to može biti koncesija, najam/zakup ili investiranje. Pri tome se za svu imovinu koja ima potencijal ostvarivanja prihoda, kao i za udjele u državnim poduzećima, treba utvrditi praktična izvedivost odabranog načina upotrebe i procijeniti statička i dinamička vrijednost imovine. To znači da se pri vrednovanju imovine moraju uzeti u obzir procjene neto učinaka od njezine potencijalne uporabe, a to također znači da se mora voditi briga o procjeni budućih okolnosti i uvjeta korištenja državne imovine. Kad bi se zasebno vrednovala svaka pojedina stavka imovine, opravdano bi bilo postaviti pitanje bi li se time generalno troškovi veći od koristi. Odgovor je negativan jer se pretpostavlja da se svaka stavka imovine najprije klasificira, a potom i grupira u skupine približno identičnih obilježja. Pritom je važno da se imovina koja ima kapacitet stvaranja velikih prihoda odvoji od imovine koja u klasifikaciji i vrednovanju ima obilježja nacionalnog interesa.

Premda se u ovom radu ne obrađuje detaljno vrednovanje pojedinih pojava oblika javne imovine, potrebno je navesti tri ključna pristupa u vrednovanju državne imovine. Prema Bond i Dent (1998), to su:

- vrednovanje na temelju procijenjene vrijednosti imovine
- vrednovanje na osnovi očekivanih prihoda
- tržišno vrednovanje prema pojavnim obilježjima sličnoj imovini.

Primijenjena metodologija vrednovanja ovisi o tome može li se imovina vrednovati prema tržišnom načelu ili ne. Ako ne može, tada se vrijednost javne imovine utvrđuje na osnovi troškova zamjene, za amortizaciju prilagođenih troškova zamjene ili na osnovi troškova alternativne uporabe (Styles, 2000). Dok god se razmatra skupina sastavljena od imovine sličnih pojava obilježja i obilježja vrednovanja, prosudba o najboljem načinu upotrebe pojedine imovine trebala bi se donositi prema neto sadašnjoj vrijednosti imovine, kako sa stajališta usporedbe pojedinih modaliteta upotrebe, tako i sa stajališta uspo-

redbe društvenih neto koristi. Uobičajeni su scenariji alternativne upotrebe javne imovine navedeni u tablici 1.

Tablica 1. Alternativni načini upotrebe pojedinih skupina javne imovine

MSFI	MRSJS			
Udjeli u državnim poduzećima	Zemljište, šume, polja, vinogradi	Građevine	Infrastrukturna imovina i mineralna bogatstva	Naslijeđena imovina
koncesija	koncesija	koncesija	koncesija	investicije
investicije, uključujući restrukturiranje	investicije	investicije	investicije	najam/zakup
prodaja	prodaja	prodaja	djelomična prodaja	
najam/zakup	najam/zakup	najam/zakup	najam/zakup	
stečaj i likvidacija				

Izvor: odabir autora

Kao što je navedeno u tablici 1, udjeli u državnim poduzećima priznaju se sukladno praksi Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Za priznavanje i vrednovanje svih ostalih pojavnih oblika imovine upotrebljavaju se Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. Dakako, uz uvjet da pojavni oblici imovine na koje se odnosi MRSJS nisu sastavni dio bilanci poduzeća u državnom vlasništvu. Različite alternativne načine upotrebe javne imovine trebalo bi sučeliti s procjenom ekonomske vrijednosti javne imovine. Taj bi se proces trebao što češće ponavljati, osobito pri ažuriranju podataka u središnjem registru državne imovine. U skladu sa stajalištima Tanzija i Prakasha (2000:6), učinkovitost javnoga sektora i maksimiziranje koristi države od upotrebe državne imovine mogla bi se znatno poboljšati ako bi se ispunili sljedeći preduvjeti:

- izgradnja jedinstvene i sveobuhvatne baze podataka o javnoj imovini
- pridjeljivanje realnih (tržišnih) vrijednosti svakoj pojedinoj stavci imovine u središnjem registru državne imovine
- izračun oportunitetnih troškova upotrebe javne imovine za svaku aktivnost za koju se predmetna imovina namjerava koristiti
- davanje ovlaštenja slobodnog raspolaganja imovinom točno određenim javnim institucijama, s ciljem učinkovite uporabe javne imovine.

Pritom bi se prodaja pojedinih dijelova javne imovine mogla razmatrati kao opcija upravljanja imovinom, i to samo ako profitabilno upravljanje imovinom na drugi način ne bi bilo moguće, i samo ako ne bi bilo snažnih socijalnih ili političkih razloga za zadržavanje neprofitabilne imovine u javnom sektoru.

4.5. Institucionalizacija i profesionalizacija upravljanja državnom imovinom

Zbog različitih političkih sustava, povijesnoga i kulturološkog okružja ne čudi pojava varijantnih sustavnih rješenja i praktičnih postupaka u procesima upravljanja državnom imovinom u pojedinim zemljama. U većini se zemalja, međutim, ističe jedno zajed-

ničko obilježje primijenjenih rješenja, a to je osnivanje posebne institucije (poduzeća, agencije), koju vodi profesionalni menadžment i kojoj je povjereno pravo upravljanja javnom imovinom u ime građana, ali i pridijeljena odgovarajuća odgovornost za to. Takva institucija obično je u većinskom vlasništvu središnje države ili lokalne uprave, a razina odgovornosti menadžmenta za aktivnosti upravljanja državnom imovinom varira ovisno o kulturnome, povijesnome i pravnom naslijeđu određene zemlje ili regije.

Primjerice, australska je vlada uvela jedinstveni sustav upravljanja državnom imovinom²⁰, koji se zasniva na jedinstvenomu informacijskom sustavu za upravljanje javnom imovinom kojim se koriste sva tijela državne uprave. Takav sustav omogućuje svim državnim službama pristup državnom zemljišnom registru, registrima vlasništva, ostalim evidencijskim informacijama i alatima koji podržavaju procese upravljanja državnom imovinom. Za promociju informacijskoga sustava zadužena je Državna riznica. Uz to je australska vlada uspostavila i instituciju za upravljanje državnom imovinom – tzv. Grupnu za upravljanje imovinom. To je savjetodavno tijelo koje djeluje u sklopu Ministarstva financija i administracije.²¹ Spomenuto tijelo upravlja pretežito financijskim udjelima države u javnim poduzećima i nekretninama te sudjeluje u odabiru i imenovanju članova nadzornih odbora državnih poduzeća i uprava javnih institucija. Iz imovine kojom upravlja izuzeta je samo imovina u nadležnosti Ministarstva obrane. Grupa za upravljanje imovinom funkcionira prema načelima tržišnog natjecanja, pa joj je temeljni cilj maksimiziranje prinosa na nekretnine, pri čemu se istodobno vodi briga o zadovoljavanju potreba korisnika nekretnina i o kvaliteti strukture portfelja.²²

Upravljanje imovinom pretpostavlja poticanje izravne odgovornosti i individualiziranu asignaciju rizika makroekonomskom menadžmentu za donesene odluke o uporabi državne imovine. Kada je riječ o upravljanju rizicima koji se pojavljuju u sklopu procesa upravljanja javnom imovinom, dobro je razmotriti praktično iskustvo Novog Zelanda. Naime, kako bi se postigla razvidnost i učinkovitost upravljanja javnim dugom i drugim javnim oblicima državne imovine, Vlada Novog Zelanda još je godine 1988. osnovala Ured za upravljanje javnim dugom.²³ Iskustvo Novog Zelanda pokazuje da se računovodstveni informacijski sustav, razvijen za potrebe upravljanja državnom imovinom, ne bi trebao sagledavati samo kao evidencija javne imovine, već kao sustav kojim je omogućena učinkovita uporaba imovine i mjerenje učinaka proizašlih od njezine uporabe. Stoga je Riznica Novog Zelanda objavila velik broj studija o financijskom upravljanju javnom imovinom i metodama vrednovanja javne imovine.²⁴ Te studije i metode vrednovanja mogu biti izvanredno polazište i poticaj za izgradnju učinkovitoga sustava upravljanja državnom imovinom i s njom povezanim obvezama.

Pod nadzorom profesionalnog menadžmenta zemlje poput Norveške, Kine, Kuvajta, Singapura i Rusije osnovale su državne investicijske fondove koji posluju isključivo prema tržišnim načelima, a ona su glavno obilježje poslovanja privatnoga sektora.²⁵ Trenutačno

²⁰ Engl. *government asset management system*.

²¹ Slobodan prijevod s engleskog jezika: *The Asset Management Group – Government Businesses Advice Branch*.

²² <http://www.finance.gov.au/about-the-department/asset-management-group.html>

²³ Slobodan prijevod s engleskog jezika: New Zealand Debt Management Office.

²⁴ Studije su dostupne na stranici: <http://www.treasury.govt.nz/publicsector/>

²⁵ Pojam *državni investicijski fond* u literaturi se još spominje i kao *državni imovinski fond*, a u engleskom jeziku sadržan je u pojmu *sovereign wealth fund* ili *extra-budgetary fund*.

u svijetu postoji oko 50 državnih imovinskih fondova za koje se, prije eskalacije financijske krize, procjenjivalo da raspoložu imovinom vrijednom između 2,5-3 bilijuna USD (Kern, 2007).

Važnost, mjesto i uloga državnih investicijskih fondova na svjetskoj financijskoj sceni drži se neupitnom (Grubišić et al., 2008). Posebne državne institucije (ministarstva ili druge jedinice opće države) ili privatne tvrtke upravljaju imovinom u državnim fondovima i reinvestiranjem sredstava prikupljenih periodičnim naplatama kamata i dividendi omogućuju stalno povećavanje javne imovine. Ključne značajke državnih investicijskih fondova navedene su u tablici 2 (Allen i Radev, 2007:14).

Tablica 2. Ključne značajke državnih investicijskih fondova

Pravni je status tvrtke za upravljanje državnim investicijskim fondom takav da je ona u svome radu neovisna.
Tvrtke za upravljanje državnim investicijskim fondom upravlja imovinom u vlasništvu građana, kojom se ne smije koristiti za ostvarenje privatnih interesa.
Sukladno zakonu ili propisima kojima se uređuje upravljanje javnom imovinom, menadžment tvrtke koja upravlja fondom javne imovine stvarno je odgovoran građanima.
Upravljačke aktivnosti tvrtke za upravljanje državnom imovinom dijelom se financiraju iz prinosa na javnu imovinu, a dijelom iz proračuna.
Poslovnim i financijskim aktivnostima upravljanja javnom imovinom tvrtka za upravljanje državnim investicijskim fondom ili fondovima upravlja autonomno, ali u sklopu smjernica/pravilnika koje donosi vlada/parlament.

Izvor: Allen i Radev (2007)

U procesu upravljanja državnom imovinom institucije specijalizirane za upravljanje državnom imovinom trebaju imati određeni stupanj autonomije. Pri provođenju aktivnosti upravljanja državnom imovinom, naime, trebala bi se ponajprije slijediti načela dobroga upravljanja imovinom i financijskoga menadžmenta, kakvi se susreću u privatnom sektoru. Odluke koje se donose u procesu upravljanja javnom imovinom, dakako, ne bi smjele biti u funkciji ostvarenja političkih i/ili privatnih interesa.

4.6. Upravljanje troškovima i rezultatima (učincima)

Ako poslovna godina završava posljednjim danom prosinca, istoga dana završava i proces planiranja i izvršenja proračuna kako bi nova proračunska godina započela 1. siječnja iduće godine. Planiranje javnih izdataka, dakle, obavlja se na osnovi podataka o izvršenju proračuna iz istoga razdoblja prethodne godine. Nije rijetkost da pojedini subjekti sektora opće države, u strahu da u idućoj godini neće uspjeti osigurati dostatna proračunska sredstva, ako u tekućoj proračunskoj godini ne uspiju realizirati planirane iznose, pribjegnu većoj potrošnji u zadnjem kvartalu fiskalne godine, unatoč tome što se u proračunu planirani rashodi ne podudaraju sa stvarnim potrebama njihova poslovanja. Da bi se planirani javni prihodi i rashodi održavali na prihvatljivoj razini, vlada, prema potrebi, provodi rebalans proračuna. Pritom vodi brigu o održavanju poreznih prihoda na prihvat-

ljivoj razini, što znači da često u praksi više sredstava pridijeljenih jednom proračunskom korisniku ujedno znači manje sredstava drugome proračunskom korisniku. To rezultira pitanjima na koja nije uvijek moguće dati jednoznačan odgovor. Riječ je o pitanju (ne) poštovanja načela nepristranosti u alokaciji poreznih prihoda, pitanju različite pregovaračke moći pojedinih proračunskih korisnika kojom se utječe na alokaciju poreznih prihoda i, ne manje važno, o pitanju pravilne procjene financijskih potreba proračunskih korisnika. Premda je racionalno očekivati da svaka državna vlast upravlja zemljom prema svome političkome programu, kvalitetno upravljanje u javnom sektoru i nadzor upravljačkih aktivnosti praktično je nemoguće provesti ako nije razvijena praksa mjerenja uspješnosti javnoga menadžmenta, tj. ako nije moguće, ili se ne žele, izmjeriti stvarni učinci javne potrošnje. Stoga su vrlo rijetki primjeri kažnjavanja odgovornih zaposlenika u javnome sektoru za nerazvidnu i neracionalnu potrošnju javnog novca ili pogrešnu uporabu državne imovine.

Zasnovano na podacima o novčanim tijekovima, ocjenjivanje “uspješnosti poslovanja” zbog brige o proračunskim ograničenjima/manjkovima svodi se samo na analizu usklađenosti planiranih proračunskih izdataka s ostvarenima. Posljedično, “uspješnost upravljanja” mjeri se samo ostvarenim viškovima primitaka nad izdacima, što često dovodi do potpuno pogrešnoga shvaćanja odgovornosti i uspješnosti rada javnog menadžmenta. Manjak informacija o obračunskim veličinama, tj. o rashodima razdoblja i njihovom sučeljavanju s prihodima, veliko je ograničenje u procjeni ekonomskih i financijskih rezultata upravljanja javnim resursima. Posljedica priznavanja financijskih rashoda tek u trenutku njihova podmirenja jest stalno povećavanje proračunskih obveza, koje se ne evidentiraju i ne prikazuju korisnicima proračunskih informacija. U tome bi vrlo korisna bila primjena načela nastanka događaja jer bi se time, osim upravljanja likvidnošću, omogućilo upravljanje imovinom, obvezama, prihodima i rashodima.

Adekvatno upravljanje cjelokupnom javnom imovinom rezultira povećanjem učinkovitosti zadovoljavanja javnih potreba (Lyons, 2004). Neracionalno upravljanje javnom imovinom, poput nestavljanja javne imovine u upotrebu ili odabira pogrešnoga modela upravljanja njome, može se ispraviti odabirom alternativnog načina uporabe javne imovine kojim bi se mogle ostvariti veće koristi. Prema Tanziju i Prakashu (2000), neadekvatna uporaba javne imovine, zbog koje se državna imovina u javnosti percipira kao neproduktivna, može dovesti do toga da se izdaci po osnovi njezina korištenja uopće ne evidentiraju. Činjenica da se troškovi povezani s upotrebom državne imovine, kojom se koriste državni subjekti u obavljanju svojih poslovnih aktivnosti, ne smatraju javnim izdacima premda to jesu dovodi u pitanje razvidnost samoga procesa upravljanja javnom imovinom.

Sagledavajući državni računovodstveni informacijski sustav kao ishodište razvoja financijskoga upravljanja na moderan i tržišno prihvatljiv način, valja ga oblikovati tako da može pružati ažurne informacije o rezultatima poslovanja državnih subjekata i informacije o izvršenju proračunom planiranih prihoda/rashoda. Razvoj takvoga računovodstvenog informacijskog sustava moguć je samo uz primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja. Samo je primjenom toga načela moguće generiranje informacija o ukupnim prihodima i ukupnim rashodima proračunskih korisnika, uzimajući u obzir i prihode i rashode nastale po osnovi uporabe javne imovine. Vjerodostojno upravljanje rezultatima po-

slovanja i procjena učinaka financijskoga upravljanja moguća je samo ako se ukupni prihodi usporede s ukupnim rashodima određenoga obračunskog razdoblja (Vašiček, Vašiček i Roje, 2008).

5. Prijedlog modela učinkovitijeg upravljanja državnom imovinom u Hrvatskoj

U ovom je radu težište do sada bilo na definicijskim obilježjima i obuhvatu središnjega registra državne imovine, klasifikaciji i priznavanju imovine, formiranju portfelja i mogućnosti upotrebe javne imovine. Uz to su analizirana i neka ključna institucionalna rješenja upravljanja državnom imovinom. Za obrazloženje modela integralnog upravljanja državnom imovinom u Republici Hrvatskoj potrebno je još razmotriti ove ključne sastavnice:

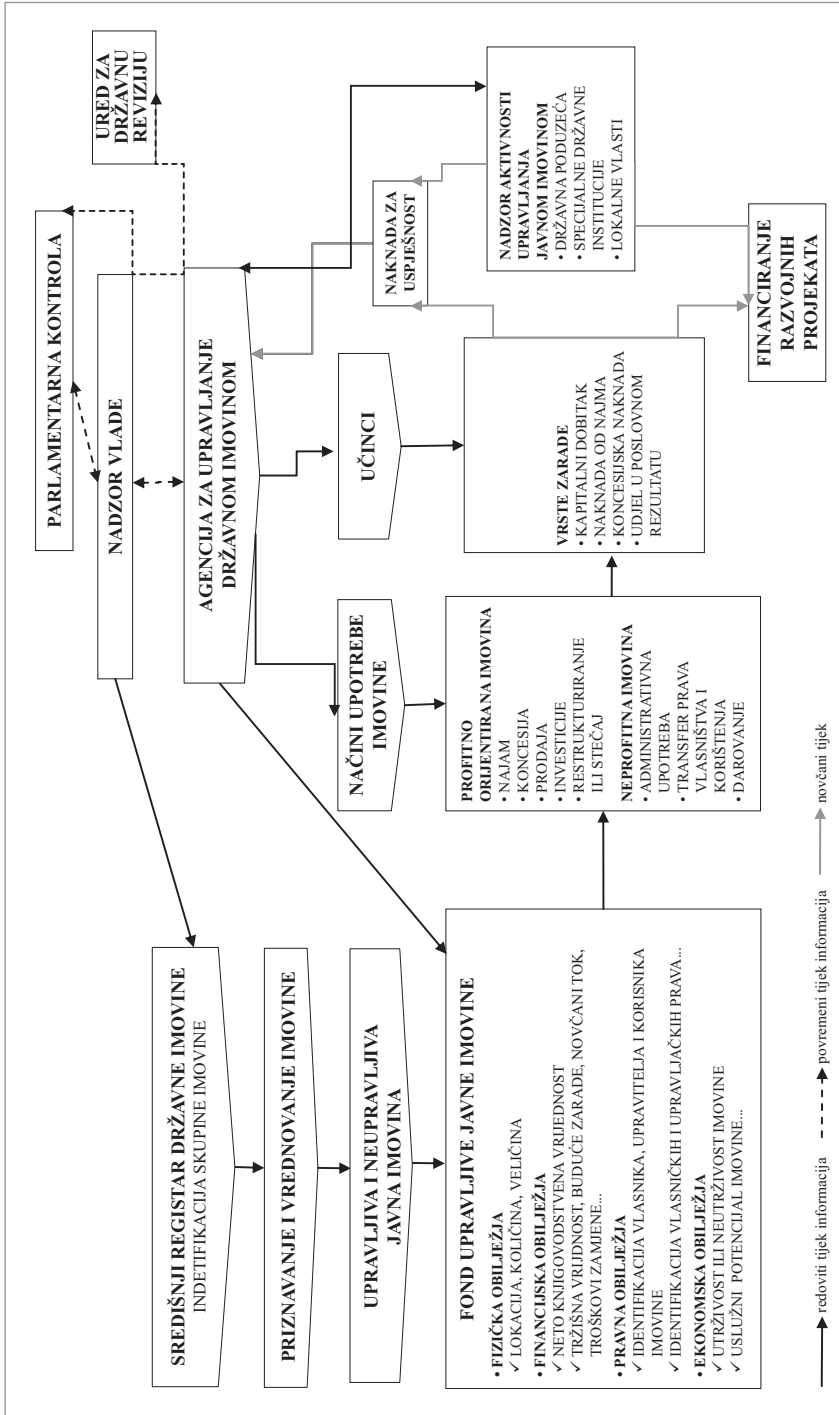
- strukturu i izgled središnjega registra državne imovine
- specifikaciju nadležne institucije i obuhvat njezine operativne i nadzorne odgovornosti za aktivnosti upravljanja državnom imovinom
- redefiniranje uloge mnogobrojnih državnih institucija, koje se u sadašnjem sustavu koriste različitim oblicima državne imovine i upravljaju njima, u novome modelu upravljanja državnom imovinom
- utvrđivanje načina alociranja prihoda i rashoda nastalih temeljem aktivnosti upravljanja državnom imovinom.

Prijedlog modela integralnoga upravljanja državnom imovinom u Republici Hrvatskoj ilustriran je shemom 1. Pune crne strelice označavaju kontinuirani tijek informacija, a isprekidane crne strelice predočuju povremeni tijek informacija, koji je uglavnom vezan za usvajanje godišnjih izvještaja o radu. Sive strelice označavaju novčane tokove koji nastaju u aktivnostima upravljanja državnom imovinom.

Lijeva strana sheme 1. prikazuje središnji registar državne imovine. Registar se sastoji od portfelja upravljive i portfelja neupravljive javne imovine. Ukupna upravljiva javna imovina čini Fond upravljive javne imovine kojim upravlja Agencija za upravljanje državnom imovinom. Agencija utvrđuje najisplativije i najprikladnije modalitete upotrebe pojedine javne imovine, što je i prikazano u srednjem dijelu sheme 1. Novčani tokovi koji se generiraju u Fondu upravljive javne imovine prikazani su u desnom dijelu sheme 1. Oni se umanjuju za naknadu za uspješnost koja se dodjeljuje Agenciji za upravljanje državnom imovinom. To vrijedi i za novčana sredstva koja Agencija za upravljanje državnom imovinom ubire za nadzorne aktivnosti nad procesom upravljanja javnom imovinom u pojedinim državnim poduzećima, državnim institucijama i tijelima lokalne vlasti.

Neto novčana sredstva generirana uporabom upravljive javne imovine, tj. bruto novčana sredstva umanjena za naknadu za uspješnost koja se isplaćuje Agenciji za upravljanje državnom imovinom trebala bi se koristiti za financiranje različitih razvojnih projekata. Cjelokupni bi postupak upravljanja državnom imovinom – od redovitoga ažuriranja Središnjega registra državne imovine do aktivnosti Agencije za upravljanje državnom imovinom i financiranja razvojnih projekata – trebala redovito nadzirati Vlada, a povremeno i Hrvatski sabor.

Shema 1. Model upravljanja javnom imovinom



Izvor: autori

Za javnu imovinu koja je u Registru određena kao neupravljiva jednostavno ne postoji kompletna podatkovna osnova prema svim obilježjima potrebnim za stavljanje javne imovine u uporabu. Ponovo ističemo: da bi se imovina u Registru klasificirala u portfelj upravljive javne imovine, ona mora imati jasno definirana fizička, financijska, pravna i ekonomska obilježja. Naime, većina evidencija o pojedinoj državnoj imovini u postojećem *Očevidniku*, osim udjela u javnim poduzećima, nije potpuna zbog nekih od spomenutih razloga, poput preklapanja ili nepotpunosti evidencija, isprepletanja formalnih prava vlasništva, kao i prava i odgovornosti korištenja i/ili upravljanja pojedinom javnom imovinom među brojnim javnim subjektima i sl. Stoga je racionalno očekivati da bi u prvim godinama izgradnje centralizirane i sveobuhvatne evidencije javne imovine moglo uzmanjati mnogo podataka o pojedinim stavkama imovine, što znači da bi i portfelj neupravljive imovine bio velik. Popunjavanjem podatkovne osnove povećavao bi se broj stavaka upravljive imovine i postupno stvarale mogućnosti povećanja koristi od njezine uporabe.

Sve bi državne institucije, središnja vlast i lokalne vlasti koje trenutačno koriste, upravljaju ili vode evidenciju o određenim dijelovima javne imovine trebale imati pristup Središnjem registru javne imovine i time biti u prilici da dograđuju bazu podataka o javnoj imovini. To se ponajprije odnosi na popunjavanje podataka o fizičkim i pravnim obilježjima javne imovine, jer se bez njih ne mogu utvrditi financijska ni ekonomska svojstva imovine. Usporedno s kontinuiranim povećanjem evidentirane državne imovine i procijenjenih iznosa vrijednosti imovine u Fondu upravljive javne imovine, javni prihodi, koji rezultiraju stavljanjem javne imovine u upotrebu, trebali bi se također povećavati. Fond upravljive javne imovine trebao bi, po svojim obilježjima, biti sličan investicijskom fondu, čije bi računovodstvo, odnosno financijsko izvještavanje bilo u potpunosti odvojeno od financijskog izvještavanja Agencije za upravljanje državnom imovinom.

Dok se fizička, financijska i pravna obilježja javne imovine relativno često rabe u literaturi i praksi javnoga menadžmenta, novost predloženog modela jest utvrđivanje ekonomskih svojstava javne imovine u Fondu upravljive javne imovine. Ekonomska obilježja imovine kombiniraju se s različitim upotrebnim alternativama i u biti se odnose na koncept utvrđivanja ekonomske vrijednosti imovine koji je nužan za utvrđivanje učinkovitoga načina njezine upotrebe. Ekonomska obilježja javne imovine odnose se na uslužni potencijal, odnosno na potencijal pružanja javnih usluga i na vrednovanje imovine, ne samo s čisto financijskog stajališta, već i sa stajališta društvenih neto koristi.

U ovome se radu zastupa mišljenje da značajna (potencijalna) vrijednost javne imovine u Hrvatskoj zahtijeva profesionalnu prosudbu pri njezinu vrednovanju i uporabi. To se odnosi na sve sastavnice portfelja javne imovine, kojim valja profesionalno upravljati na način da se postigne optimalan omjer između koristi i troškova za vlasnike i korisnike javne imovine – građane. Upravljanje javnom imovinom implicira odlučivanje o njezinoj uporabi, postizanje pozitivnih učinaka upravljanja imovinom i odlučivanje o uporabi neto prihoda generiranih stavljanjem imovine u uporabu. Prema Hepworthu (2003:39), “primjena načela nastanka događaja može osigurati bolju kvalitetu financijskih informacija, no mora postojati ekspertiza u zemlji za identificiranje i raspravu oko učinaka kvalitetnijeg financijskog izvještavanja. Ukoliko ona ne postoji, nije vjerojatno da će se na odgovarajući način primjenjivati načelo nastanka događaja i da se neće manipulirati financijskim rezultatima za dobrobit trenutne vladajuće garniture”. Da bi se to postiglo, potrebno

je osnovati interdisciplinarne timove sastavljene od ekonomski, pravno i tehnički obrazovanih stručnjaka, koji bi trebali primati naknadu za svoj rad usporedivu s primanjima stručnjaka sličnoga obrazovnog profila na tržištu.

Profesionalna odgovornost za upravljanje javnom imovinom koja bi se dodijelila Agenciji za upravljanje državnom imovinom ne isključuje uspostavljanje kontrolne odgovornosti ostalih vladajućih organa države, točnije Vlade Republike Hrvatske i Hrvatskoga sabora. Formalni status upravitelja Fonda upravljive javne imovine – Agencije za upravljanje državnom imovinom, može biti predmet rasprave. Ako se odabere formalno-pravni oblik agencije, time se ne isključuje mogućnost djelomične privatizacije vlasništva nad Agencijom. Međutim, bez obzira na mogućnost djelomične privatizacije Agencije, važno je da sva javna imovina koncentrirana u Fondu javne imovine (upravljive i neupravljive) ostane u narodnom (državnom) vlasništvu. Smatrano da bi Hrvatski sabor trebao usvojiti opće smjernice kratkoročnoga, srednjoročnoga i dugoročnoga upravljanja državnom imovinom, dok bi odgovornost Vlade bila nadziranje operativnoga provođenja zadanih smjernica. Agencija za upravljanje državnom imovinom periodički bi informirala Vladu o aktivnostima upravljanja javnom imovinom, dok bi se godišnji izvještaji o poslovanju Fonda upravljive javne imovine i godišnji izvještaji o poslovanju Agencije za upravljanje državnom imovinom podnosili Vladi Republike Hrvatske i Hrvatskom saboru, zajedno s izvještajima o aktivnostima i dinamici popunjavanja Središnjeg registra državne imovine.

Agencija za upravljanje državnom imovinom trebala bi biti neovisna u dnevnom provođenju operativnih poslova. Međutim, unatoč neovisnosti rada Agencije, aktivnosti upravljanja državnom imovinom za koje bi Agencija bila zadužena moraju biti u skladu sa strateškim ciljevima Vlade i Sabora, jer upravljanje državnom imovinom prelazi opseg svakodnevnih poslova i Vlade i Sabora. Budući da najviša upravljačka tijela države za svoje aktivnosti (periodički) odgovaraju cjelokupnom biračkom tijelu, ona moraju kontrolirati procese upravljanja državnom imovinom na *ex ante* i *ex post* osnovi i pritom ocjenjivati usklađenost upravljanja javnom imovinom s utvrđenim strateškim ciljevima, kako upravljanja državnom imovinom, tako i ekonomskog razvoja zemlje u cjelini.

U sadašnjim se prilikama mnoga državna poduzeća i državne institucije u Hrvatskoj koriste državnom imovinom i upravljaju njome. Osim njih, postoje i mnoge institucije koje su osnovale razne jedinice lokalne vlasti radi upravljanja javnom imovinom lokalnog značenja. Svi oni djeluju kao vlasnici, korisnici i upravljači javnom imovinom. Osim javnih poduzeća, koja su formalni vlasnici državne imovine, poput operatora električne energije (Hrvatske elektroprivrede), operatora autocesta (Hrvatskih autocesta) i operatora nacionalnih parkova (Javne ustanove Nacionalni park Plitvička jezera), u tu skupinu pripadaju i državne (vladine) institucije posebne namjene, osnovane radi provođenja određenih strateških projekata na razini središnje države ili lokalne vlasti, poput ministarstava, agencija i sl. Mišljenja smo da svi operatori državne imovine, osnovani kao poduzeća ili ustanove s posebnom namjenom, trebaju nastaviti provoditi aktivnosti upravljanja povjerenom imovinom, ako su te aktivnosti namijenjene pružanju odgovarajućih javnih usluga. Međutim, bilo bi dobro da o njihovim aktivnostima određenu brigu vodi i institucija koja na profesionalan način upravlja državnom imovinom u cjelini. To je u ovome modelu integralnoga upravljanja državnom imovinom Agencija za upravljanje državnom imovinom.

Izgradnja modela integralnoga upravljanja državnom imovinom zahtijeva i određene institucionalne promjene. Proces izgradnje modela i njegova učinkovita primjena u realnome životu zahtijeva vrijeme. Vodeći brigu o naslijeđenim institucionalnim i institucijskim okvirima i realnim odnosima moguća, su varijantna i prijelazna rješenja. U ovom se radu, naime, ne prejudicira ukidanje stečenih prava državnih institucija u korištenju dodijeljenom državnom imovinom i upravljanju njome ako se to pokaže opravdanim. Ako državne institucije posebne namjene, koje su do sada bile uključene u procese upravljanja državnom imovinom, nastave takve aktivnosti i u budućnosti, bit će nužno regulatorno redefinirati njihove višestruke uloge vlasnika, korisnika i menadžera. U razvidno i precizno razrađenome sustavu, te ovisno o namjenskoj uporabi državne imovine, može im se ostaviti uloga korisnika i menadžera.

U ovome se radu ne ustrajava ni na automatskoj transformaciji sadašnjih korisnika i upravljača na način da jednostavno postanu dijelovi nove Agencije za upravljanje državnom imovinom. Ipak, čini se logičnim da one državne institucije koje su, poput Hrvatskog fonda za privatizaciju ili Središnjega državnog ureda za upravljanje državnom imovinom, dosada najaktivnije bile uključene u bilo koji modalitet upravljanja državnom imovinom, svoju ulogu zadrže u budućnosti pod okriljem (nadzora) Agencije za upravljanje državnom imovinom. S gledišta Agencije za upravljanje državnom imovinom, određen broj korisnika i upravljača dijelovima državne imovine mogu postati vanjski (*outsourcing*) partneri i time zadržati svoja korisnička i upravljačka prava, ali u suradnji s Agencijom za upravljanje državnom imovinom. To se posebice odnosi na poduzeća u državnom vlasništvu koja upravljaju određenom javnom imovinom, npr. infrastrukturnom (dalekovodi, autoceste), ili pak na pojedina ministarstva zadužena za očuvanje vrijedne javne imovine i kulturnog blaga (Ministarstvo kulture).

Bez obzira na djelomično ili potpuno preuzimanje aktivnosti upravljanja državnom imovinom, Agencija za upravljanje državnom imovinom zadržala bi nadzor nad aktivnostima upravljanja javnom imovinom koje su dane drugim subjektima na upravljanje. Podaci o javnoj imovini, povjerenoj na upravljanje drugim državnim institucijama ili državnim poduzećima, dio su Središnjeg registra državne imovine i Fonda (pasivno) upravljive javne imovine koji vodi Agencija za upravljanje državnom imovinom. Time bi se prekinula praksa preklapanja aktivnosti upravljanja državnom imovinom između nekoliko državnih institucija, ali i asignirala individualizirana odgovornost za aktivnosti upravljanja javnom imovinom.

U provedbenom smislu podržava se stajalište da “ne bi smjela postojati systemska korupcija, niti neformalni paralelni procesi komplementarni formalnim procesima” (Hepworth, 2003:43). Uređen, standardiziran i kontinuirano ažuriran Središnji registar državne imovine pretpostavka je uspješnog prevladavanja navedenih i u provedbi mogućih problema. Naime, upravljiva i neupravljiva javna imovina u Hrvatskoj mora se na sustavan način evidentirati u Središnjem registru državne imovine. Nakon što Agencija za upravljanje državnom imovinom razvrsta javnu imovinu prema ključnim obilježjima, profesionalno osoblje Agencije odabire i predlaže najbolji način njezine upotrebe, nadzire poslovanje Fonda upravljive javne imovine i kontrolira jesu li učinci upravljanja Fondom upravljive javne imovine u skladu s postavljenim ciljevima. Tijekom razdoblja korisnog vijeka upotrebe imovine obilježja imovine se mijenjaju, a svaka se promjena ažurira u Središ-

njem registru javne imovine. Slično tome, jednom kada se odredi način ekonomske upotrebe pojedinih sastavnica javne imovine, ne znači da se način upotrebe pojedine imovine ne može promijeniti ako nastanu nove, povoljnije ili nepovoljnije prilike u okruženju ili se promijene javne potrebe.

Određivanje načina ekonomske upotrebe imovine ne treba tumačiti istoznačno za sve oblike i dijelove državne imovine. Naime, stavljanjem u uporabu sva javna imovina ne mora ostvarivati dobit. Pojedini dijelovi javne imovine mogu se koristiti za ispunjavanje određenih društvenih ciljeva koji nisu mjerljivi novcem. Uporaba javne imovine može biti i neprofitne naravi. Stoga se ističe mišljenje da bi se u portfelju upravljive javne imovine već na osnovi klasifikacije mogla identificirati ona imovina kojoj su pridruženi neprofitni kriteriji korištenja. Dakako, portfelj upravljive državne imovine diversificiran je, tj. sadržava dijelove imovine s pridruženim profitnim kriterijima i dijelove imovine s pridruženim neprofitnim kriterijima uporabe. Racionalnim upravljanjem svim dijelovima državne imovine valja postići ukupne, mjerljive i nemjerljive neto koristi, koje će opravdati konkretnu namjensku uporabu.

Neto prihodi – kapitalni dobitak, prihod od najma/zakupa, koncesijska naknada i udjeli u poslovnom rezultatu, odnosno mjerljive koristi od upravljive državne imovine s pridruženim profitnim kriterijima, trebale bi biti polazni kriterij za određivanje udjela Agencije za upravljanje državnom imovinom kao nagrade za uspješnost upravljanja državnom imovinom. Ostali dio neto koristi trebao bi se zadržati u Fondu upravljive javne imovine za financiranje različitih razvojnih programa i projekata kojima se maksimizira disperzija društvenih koristi. U skladu s tim, odluke o strateškim investicijskim programima i projektima preporučljivo je donositi na objektiviziran i razvidan način. Pritom se komplementarno primjenjuju načela profitabilnosti, ali se teži i ostvarenju usuglašanih ciljeva održivoga razvoja. Budući da su građani vlasnici državne imovine, u poziciji su svojevrsnoga investitora, pa se i uspješnost upravljanja državnom imovinom može i treba mjeriti stupnjem zadovoljavanja potreba građana. Stoga se i ustrajava na temeljnom kriteriju maksimalne disperzije koristi od uporabe državne imovine.

Model integralnoga upravljanja državnom imovinom obuhvaća upravljanje javnom imovinom i obvezama koje proizlaze iz (ne)korištenja javne imovine. Riječ je o kratkoročnim i dugoročnim obvezama koje su detaljnom klasifikacijom i evidencijom pridijeljene odgovarajućim stavkama imovine u Središnjem registru državne imovine. Obveze koje se evidencijski pridružuju odgovarajućoj imovini mogu biti naslijeđene iz prethodnih razdoblja. To mogu biti, primjerice, nepodmirene obveze prema dobavljačima ili (hipotekarni) krediti u otplati. Nesporno je također da će se u procesu upravljanja državnom imovinom pojaviti neki novi troškovi, primjerice, troškovi održavanja, rekonstrukcije i vanjskih usluga. Te se nove obveze evidentiraju, a dobavljači se plaćaju iz ostvarenih neto koristi od uporabe državne imovine. Evidencija i upravljanje obvezama, dakle, neizostavna su sastavnica ukupnih aktivnosti upravljanja javnom imovinom. Stoga se ističe da bez uključivanja obveza u bazu podataka, koju čini Središnji registar državne imovine, nema racionalnoga upravljanja ni razvidne procjene neto učinaka od uporabe državne imovine. Tome valja pridružiti odgovarajuću evidenciju svih prihoda i rashoda, priljeva i odljeva u svezi s uporabom državne imovine jer je to osnova za zadovoljavanje potreba internih i eksternih korisnika financijskih izvještaja.

Osim sintetičkog računovodstva koje bi se trebalo voditi za Fond upravljive javne imovine, valja organizirati i voditi analitičku financijsku evidenciju za svaku pojedinu sastavnicu javne imovine. Vođenje analitičke evidencije u računovodstvu javne imovine objektiviziralo bi uspostavu kriterija za odlučivanje o investicijama najvećega prioriteta. Odluke o početku izvođenja važnih investicijskih projekata trebale bi se donositi u skladu s kriterijima racionalne alokacije imovine koja generira neto koristi, ali i s kriterijima društvene opravdanosti.

Uvođenjem dobre prakse upravljanja u javnome sektoru javni menadžment, odnosno Vlada postaju odgovorni građanima (biračkom tijelu) za učinkovitu i razvidnu uporabu javnih resursa. To u hrvatskim prilikama znači uspostavu kontrolnih funkcija Vlade i Sabora nad aktivnostima upravljanja javnom imovinom radi maksimiziranja neto učinaka i ostvarivanja planiranih društveno-ekonomskih ciljeva, čime se istodobno smanjuju ne samo troškovi upravljanja javnom imovinom, nego i proračunsko opterećenje (Barret, 2004). Smatra se da u ovom radu predložen model integralnoga upravljanja državnom imovinom u Republici Hrvatskoj može biti institucionalna i institucijska potpora ostvarenju teorijom i praksom utvrđenih kriterija učinkovitoga upravljanja javnim resursima, a time i promjeni svjetonazorskih i profesionalnih obilježja javnoga menadžmenta.

6. Zaključak

Istraživanjem u ovome radu identificiran je problem multipliciranja nadležnosti javnih institucija za upravljanje različitim oblicima državne imovine u Hrvatskoj. Nedostatak podataka i redundancija često nepotpunih baza podataka o sastavnicama i strukturi državne imovine rezultiraju preklapanjem poslovnih procesa i nekoordiniranim aktivnostima. One, zajedno s nedostatkom računovodstvene i financijske ekspertize za učinkovito utvrđivanje alokacije javnih resursa, onemogućuju učinkovito upravljanje javnom imovinom i time povećavaju izravne i oportunitetne troškove u hrvatskom javnom sektoru. Izrijeckom se mogu istaknuti sljedeći problemi.

- Sadašnji registar javne imovine, tzv. *Očevidnik*, u Hrvatskoj je nepotpun, za određene oblike imovine redundantan, a evidencija o nekim oblicima javne imovine uopće ne postoji ili djelomice postoji u arhivama različitih državnih institucija.
- Postoji opće nerazumijevanje definicije javne imovine, kao i nespremnost da se ona klasificira.
- Modificirano načelo nastanka događaja otežava vođenje računovodstva javne imovine, jer ne omogućuje potpuno priznavanje i vrednovanje svih oblika javne imovine.
- Evidentno je razdvajanje profitnih od troškovnih centara u upravljanju javnom imovinom jer se profitno-troškovnim centrima smatraju samo državna poduzeća čiji se neto prihodi nakon isteka poslovne godine mogu transferirati u proračun, dok se rashodi državnih institucija svake godine pomno planiraju u proračunu.
- Prevelik je broj nadležnosti za vlasništvo, upravljanje i korištenje pojedinih oblika javne imovine.
- Komercijalno upravljanje javnom imovinom ograničeno je na privatizaciju, katkad na koncesije i, u posljednje vrijeme, na javno-privatno partnerstvo, dok se ostali al-

ternativni načini upotrebe imovine rijetko i spominju, a kamoli da se primjenjuju u praksi.

- Upravljanje javnom imovinom izravno je adresirano na Vladu.
- U vrednovanju javne imovine nedovoljno se primjenjuju metode financijskoga menadžmenta, a postoji i manjak kvalificiranih stručnjaka koji bi mogli upravljati procesom vrednovanja imovine.

Polazeći od analize stanja, u ovom je radu obrazložen model integralnoga upravljanja državnom imovinom u Republici Hrvatskoj, izgradnjom i primjenom kojega bi se moglo poboljšati upravljanje državnom imovinom i time povećati učinkovitost javnog sektora u cjelini. Sastavni dio predloženoga modela uspostava je jedinstvenoga, sveobuhvatnoga i standardiziranog registra javne imovine. Registar bi sadržavao sve relevantne podatke o svim oblicima i atributivnim obilježjima državne imovine i s njom povezanih obveza. Stvaranje Središnjega registra državne imovine usklađuje se s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor. Imovina se svrstava u klase (skupine, pojave oblike) i time se određuje način priznavanja pojedinih dijelova javne imovine u Registru. Kao kriterije razlikovanja i razvrstavanja imovine utvrđena su fizička, financijska, pravna i ekonomska obilježja. Na osnovi vrednovanja varijantnih načina upotrebe pojedinih dijelova državne imovine omogućeno je racionalno upravljanje i ostvarivanje društveno-ekonomskih neto učinaka. Uspješna primjena modela zahtijeva određene zakonske prilagodbe i profesionalizaciju poslova upravljanja državnom imovinom.

Ističe se stajalište da su promjene sadašnjega sustava upravljanja javnom imovinom u Hrvatskoj vrijedne napora jer bi se njima postigle koristi veće od troškova. Primjenom predloženoga modela integralnoga upravljanja državnom imovinom riješio bi se sadašnji nered u evidenciji i vrednovanju državne imovine na različitim razinama državne vlasti. Stvarna profesionalizacija upravljanja državnom imovinom povećala bi odgovornost javnog menadžmenta za učinkovitu upotrebu javne imovine.

Kontinuirana neučinkovitost javnoga sektora bila je poticaj za tvrdnju da se javni i privatni sektor u smislu organizacije i upravljanja bitno ne razlikuju. Evidentirana, prevladavajuća razlika između funkcioniranja javnoga i privatnoga sektora ima ishodište u činjenici da Vlada, uz pomoć proračunskih priljeva i institucionalne moći, mora ispunjavati javne funkcije. Nasuprot tome, uvođenje kriterija profitabilnosti i načela dobrog upravljanja u javnome sektoru može i treba povećati odgovornost javnoga menadžmenta za sustavno i učinkovito upravljanje javnim resursima te s time povezano pružanje javnih usluga.

Reformu upravljanja javnom imovinom valja prihvatiti kao dugoročni, kontinuirani proces. On je u mnogim razvijenim zemljama već završio. Reforme su bile usmjerene na primjenu načela nastanka događaja u državnom računovodstvu i praksi financijskoga izvještavanja. Dakako, samo primjena načela nastanka događaja ne može donijeti fundamentalne promjene u ponašanju koje su potrebne za ostvarivanje javnih koristi od reformi u sustavu upravljanja državnim financijama (Mellor, 1996). Promatrani zajedno, primjena računovodstvenog načela nastanka događaja i metode financijskog menadžmenta, predloženi ovim modelom upravljanja državnom imovinom, trebali bi pridonijeti:

- standardizaciji informacijskoga sustava, uz sveobuhvatnu i neredundantnu bazu podataka o javnoj imovini u Središnjem registru za upravljanje javnom imovinom
- standardiziranoj proceduri financijskog izvještavanja
- razvoju međunarodno usporedivih izvještaja javnoga sektora
- usklađivanju sustava statističkoga, računovodstvenoga i financijskoga izvještavanja
- boljoj kontroli upravljanja ograničenim javnim resursima i svrsishodnijim aktivnostima upravljanja određenom državnom imovinom, podijeljenima između brojnih državnih institucija posebne namjene
- individualizaciji odgovornosti za upravljanje državnom imovinom
- razumijevanju iznimne vrijednosti javne imovine zbog povijesnih, kulturnih, ekonomskih i socijalnih razloga
- boljoj kvaliteti javnih usluga i smanjenju proračunskih troškova
- međunarodnoj usporedivosti javnih rashoda i učinaka javnoga sektora.

Primjena predloženoga modela integralnoga upravljanja državnom imovinom snažno se oslanja na profesionalizaciju upravljanja javnom imovinom. Ona se, dakako, ne može postići u kratkome roku jer nije jednostavno povezati kratkoročno suprotstavljene interese – potrebu dobrog gospodarjenja/upravljanja državnom imovinom, povećanje stupnja javne odgovornosti za upravljanje državnom imovinom i potrebu usklađivanja različitih ciljeva danas brojnih upravitelja i korisnika javne imovine.

Nesporno je da su izgradnja i primjena modela integralnoga upravljanja državnom imovinom u Republici Hrvatskoj dugoročan reformski proces. On zahtijeva niz institucionalnih, institucijskih i kadrovskih prilagodbi, pa je logično da će generirati i određene troškove. No unatoč duljem roku i troškovima uspostave novoga modela upravljanja državnom imovinom, smatra se opravdanim donijeti odgovarajuće odluke povezane s tim. Na državnoj je upravi i Vladi da preuzmu javnu odgovornost za razvidno i učinkovito upravljanje državnom imovinom. Institucijsko rješenje osnivanjem Agencije za upravljanje državnom imovinom omogućilo bi stvarnu profesionalizaciju upravljanja državnom imovinom, a Vladi bi oslobodilo kapacitet za obavljanje primjerenih javnih funkcija.

Istraživanje u ovome radu rezultiralo je prijedlogom institucionalizacije i institucijalizacije modela upravljanja državnom imovinom. Premda je model ponajprije usmjeren na dogradnju i prilagodbu sustava u Hrvatskoj, autori smatraju da on može biti polazište za poboljšanje upravljanja državnom imovinom u zemljama suočenim sa sličnim problemima koje još nisu ušle u reformske procese na području javnoga menadžmenta.

LITERATURA

ABS, 2002. *Implementation of accrual accounting in Australian government finance statistics and the national accounts. OECD Meeting of National accounts experts*, Paris, 8-11 October.

Allen, R. and Radev, D., 2007. "Managing and Controlling Extrabudgetary Funds". *OECD Journal on Budgeting*, 6 (4), 1-30.

Athukorala, S. L. and Reid, B., 2003. "Chapter 4: DMC Government Accounting" in *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries*. Manila: ADB, 29-37. Available from: [http://www.adb.org/Documents/Reports/Accrual_Budgeting_Accounting/chap04.pdf].

Awty, A., 2003. *Mean, lean reform. Australia, Australian Society of Practising Accountants* [online]. Available from: [http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xchg/SID-3F57FECA-6FB905F0/cpa/hs.xsl/724_4339_ENA_HTML.htm].

Azuma, N., 2002. "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend". *Government Auditing Review*, 10.

Ball, I. [et al.], 1999. "Reforming Financial Management in the Public Sector". *Policy Study*, No. 258 – part 3. Reason Public Policy Institute.

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.

Bavin, T., 1999. *Cadastre 2014 Reforms in New Zealand*. "New Zealand Institute of Surveyors & FIG Commission VII Conference & AGM. Bay of Islands, 9-15th October.

Benčić, Z. (i sur.), 2006. *Koncept i izvedbene sastavnice modela integralnog upravljanja državnom imovinom u Republici Hrvatskoj. Projektna studija*. Zagreb: Ekonomski institut.

Bond, S. and Dent, P., 1998. "Efficient management of public sector assets – The call for correct evaluation criteria and techniques". *Journal of Property Valuation and Investment*, 16 (4), 369-385.

Caridad, M., 2005. "The system and the use of accrual accounting in the local authorities of the United Kingdom, Sweden and Spain" in *G. Rimmel, 28th Annual Congress of the European Accounting Association – Collected abstracts*. Gothenburg: BAS Publishing House.

Carlin, T. M., 2005. "Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector". *Financial Accountability and Management*, 21 (3), August, 309-336.

CIPFA, 1982. *Capital Accounting in Local Authorities – The Way Forward*. London: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.

Dent, P., 1997. "Managing public sector property assets: the valuation issues". *Property management*, 15 (4), 226-233.

ECA, 2003. *Public Sector Management Reforms in Africa: Lessons Learned*. Ethiopia: Development Policy Management Division.

English, L. and Guthrie, J., 2003. "Driving privately financed projects in Australia: what makes them tick?". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16 (3), 493-511.

Goddard, A., 2005. "Accounting and NPM in UK Local Government – Contributions towards governance and accountability". *Financial Accountability and Management*, 21 (2), May.

Grubišić, M., Nušinić, M. and Roje, G., 2008. "From Accountable Government to Public Asset Management Reform and Welfare". *Privredna kretanja i ekonomska politika*, 18 (117), Winter, 58-117.

Guthrie, J., Olson, O. and Humphrey, C., 1999. “Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward”. *Financial Accountability and Management*, 15 (3-4), 209-228.

Hepworth, N., 2002. “Changes to accrual accounting in central government (with particular regard to the experiences of the United Kingdom)” [online]. Working paper. Available from: [http://www.cipfa.org.uk/international/download/pres_nh_15apr02.pdf].

Hepworth, N., 2003. “Preconditions for Successful Implementation of Accrual accounting in Central Government”. *Public Money and Management*, January, 37-43.

Hood, C., 1991. “A Public Management for All Seasons?”. *Public Administration*, 69 (1), 3-19.

IFAC, 1996. “Perspectives on accrual accounting”. *Occasional Paper*. New York: International Federation of Accountants – PSC.

IFAC, 2000a. *IPSAS 1 Presentation of Financial Statement*. New York: International Federation of Accountants.

IFAC, 2000b. *Study 11, “Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices”*. New York: International Federation of Accountants.

IFAC, 2000c. *Study 12, “Perspectives on Cost Accounting for Governments”*. New York: International Federation of Accountants.

IFAC, 2001. *IPSAS 17 Property, Plant and Equipment*. New York: International Federation of Accountants

IFAC, 2002a. *IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets*. New York: International Federation of Accountants.

IFAC, 2002b. “Resource accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector”. *Occasional Paper*. New York: International Federation of Accountants – PSC.

IFAC, 2003. *Study 14, “Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government entities”*. New York: International Federation of Accountants.

IFAC, 2004. *IPSAS 21 Impairment of Non-cash-generating Assets*. New York: International Federation of Accountants.

IFAC, 2005. *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence* [online]. New York: International Federation of Accountants. Available from: [http://www.ifac.org/Members/Downloads/Research_Report_IPSASs_and_Statistical_Bases_of_Reporting.pdf].

IFAC, 2006. *IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*. New York: International Federation of Accountants.

IFAC, 2008. *IFAC's International Public Sector Accounting Standards Board Advances Global Convergence* [online]. New York: International Federation of Accountants. Available from: [<http://www.ifac.org/MediaCenter/?q=node/view/554>].

IFAC, 2008. *IPSAS 26 Impairment of Cash-generating Assets*. New York: International Federation of Accountants.

IMF, 2001. *Government Finance Statistics Manual 2001* [online]. Washington: International Monetary Fund. Available from: [<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>].

IMF, 2001. *Revised code of Good Practices on Fiscal Transparency*. [online]. Washington: International Monetary Fund. Available from: [<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.pdf>].

IMF, 2007. *Code of Good Practices on Fiscal Transparency* [online]. Washington: International Monetary Fund. Available from: [<http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>].

Kern, S., 2007. "Sovereign Wealth Funds - State Investments on the Rise" [online]. Deutsche Bank Research. Available from: [http://www.dbresearch.com/PROD/DBR_INTERNET_ENPROD/PROD000000000215270.pdf].

Klausen, K., 1997. *NPM in the Nordic Countries – a Vitalization of or an End to the Scandinavian model*. International Public Management Network (IPMN) Summer Workshop on 'Public Management on the Pathway to New Theory and Practice', Germany.

Landsberg, E. B., 2004. "The Nonprofit Paradox: For-Profit Business Models in the Third Sector" [online]. *The International Journal of Not-for-Profit Law*, 6 (2), January. Available from: [http://www.icnl.org/knowledge/ijnl/vol6iss2/special_7.htm].

Likierman, A., 1994. *Resource accounting and budgeting in the UK: Current developments. Workshop on Accounting and Accountability in the 'New European Public Sector'*. Edinburgh: ELASM.

Likierman, A., 2003. "Planning and Controlling UK Public Expenditure on a Resource Basis". *Public Money and Management*, January, 45-50.

Lyons, M., 2004. *Towards Better Management of Public Sector Assets. A Report to the Chancellor of the Exchequary*. London: HM Treasury.

MacLulich, K., 2004. "The relationship between economic performance and accounting system reforming the CEE region: the cases of Poland and Romania". *Discussion Paper*, 2004/06.

Mellor, T., 1996. "Why governments should produce balance sheets". *Australian Journal of Public Administration*, 55 (1).

Michaud, O. R., 1998. *Efficient Asset Management: A Practical Guide to Stock Portfolio Optimization and Asset Allocation*. Oxford: Oxford University Press.

Ministarstvo financija, 2009. *Okružnica o predaji i konsolidaciji financijskih izvještaja proračuna i korisnika proračuna za razdoblje od 1.siječnja do 31. prosinca 2008. godine* [online]. Zagreb: Ministarstvo financija. Dostupno na: [http://www.teb.hr/include/pdf/okruznice/Okruznica_1-12_2008.pdf].

O'Flynn, J., 2007. "From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications". *The Australian Journal Of Public Administration*, 66 (3), 353-366.

Olson, O. , Christopher, H. and Guthrie, J., 2001. "Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM". *The European Accounting Review*, 10 (3), 505-522.

- Pallot, J., 1992.** "Elements of a theoretical framework for public sector accounting". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5 (1), 38-59.
- Pallot, J., 1996.** "Innovations in national government accounting and budgeting in New Zealand". *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, (9), 323-348.
- Pallot, J., 2001.** "A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resource Accounting and Budgeting". *Financial Accountability and Management*, 17 (4), 383-400.
- Pravilnik** o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 27/05. Zagreb: Narodne novine.
- Pravilnik** o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN 27/05. Zagreb: Narodne novine.
- Pravilnik** o utvrđivanju korisnika proračuna i o vođenju registra, NN 80/04. Zagreb: Narodne novine.
- Premchand, A., 1994.** *Toward Effective Government Accounting*. Washington: IMF.
- Ranson, S. and Stewart, J., 1989.** "Citizenship and Government: The Challenge for Management in the Public Domain". *Political Studies*, 37, 5-24.
- Reilly, F. K. and Brown, K. C., 2006.** *Investment Analysis and Portfolio Management*. Cincinnati: Thompson South- Western.
- Robinson, M., 1998.** "Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector". *Financial Accountability and Management*, 14 (1), 21-37.
- Roje, G., 2007.** "The Role of Accrual Financial Reporting and Budgeting Basis in Public Sector Financial Management Reforms: Croatian Experience and International Trends" in Giuffrè Editore, A., ed. *Proceedings of the 8th International Conference - Improving business reporting: new rules, new opportunities, new trends*. Milano: Giuffrè Editore, 489-516.
- Simpkins, K., 1998.** *Budgeting and accounting issues – New Zealand*. The International Federation of Accountants Public Sector Committee, Executive forum, Washington, 1998.
- Smith, P., 2007.** "Money and the monuments". *Accountancy*, 139 (1362), 22-26.
- Styles, M. D. G., 2000.** "Best value advanced asset management – an Australian perspective". *The APWA International Public Works Congress "Innovations in Urban Infrastructure"*.
- Tanzi, V. and Prakash T., 2000.** "The Cost of Government and the Misuse of Public Assets". *Working paper WP/00/180*. Washington: International Monetary Fund.
- Thorncroft, M., 1965.** *Principles of estate management*. London: The College of Estate Management.
- Vašiček, V., 2004.** "Stanje i pravci razvoja računovodstva proračuna" u: *S. Tadijančević i B. Cota*, ur. *Zbornik referata XXXIX. simpozija HZriF – Financijski i računovodstveni aspekti korporativnog upravljanja u profitnim i neprofitnim subjektima*. Zagreb: HZriFD, 192-201.
- Vašiček, V., Vašiček, D. and Roje, G., 2008.** *Development of Governmental Accounting. The 12th World Congress of Accounting Historians – Accounting History and Culture: From the Past to the Present*. Istanbul: Turkey.

Wise, R. L., 2002. "Public Management Reform: Competing Drivers of Change". *Public Administration Review*, 62 (5).

Wynne, A., 2003. *Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts. The European group of public administration annual conference on "Public Law and the Modernising State"*. Lisbon: Oeiras.

Wynne, A., 2004. "Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting?" [online]. *The ACCA Chartered Association of Certified Accountants, UK – A century of innovation and responsibility in accounting 1904 -2004*. Available from: [http://www.accaglobal.com/doc/publicsector/ps_doc_009.pdf].

Zakon o Hrvatskom fondu za privatizaciju, NN 84/92. Zagreb: Narodne novine..

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o privatizaciji, NN 73/00. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o pretvorbi društvenih poduzeća, NN 19/92. Zagreb: Narodne novine.

Zakon o privatizaciji, NN 21/96. Zagreb: Narodne novine.

Mihaela Grubišić, Mustafa Nušinović and Gorana Roje

Towards Efficient Public Sector Asset Management

Abstract

Governments are accountable for providing quality public services to their citizens at the most favourable terms. They are, among other issues, responsible for managing a diversified public asset portfolio.

This paper examines one of the critical financial challenges in Croatia: managing public sector assets efficiently. It attempts to facilitate better understanding of public asset management as an integral part of public sector reforms. The lack of reliable information on public assets in place hinders determination of the assets' value, budgeting for asset management activities and evaluating public asset portfolio performance. As a result, assets are managed on an ad-hoc, often reactive basis. Starting from the concept that public authorities have to be fully accountable to the public, we propose the preconditions necessary for commencing proper public asset management practice in Croatia. Our model might help other countries that are also faced with public asset management inefficiency.

Keywords: public sector assets, centralised asset registry, accrual financial reporting, professional asset management, Croatia