

IMPACT OF INTERNATIONAL ORGANIZATIONS ON HARMONIZATION OF FINANCIAL REPORTING IN THE PUBLIC SECTOR

UTJECAJ MEĐUNARODNIH ORGANIZACIJA NA HARMONIZACIJU FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU

HLADIKA, Mirjana

Abstract: *Elements of the basic financial statements of public sector entities in most countries, especially in countries in transition, are still mostly the result of applying cash basis in government accounting and as such have limited information quality. Application of certain other accounting basis would result in substantial and qualitatively very different and more complete financial information on operations of general government sector and other public sector entities. The main purpose of the paper is to research activities of international organizations in the area of international harmonization of financial reporting in the public sector and their impact on harmonisation on the international level.*

Key words: *international organizations, financial reporting, public sector*

Sažetak: *Elementi temeljnih financijskih izvještaja subjekata javnog sektora u većini zemalja, a poglavito u zemljama u tranziciji, još uvijek su najčešće rezultat primjene novčane osnove u računovodstvu proračuna i kako takvi imaju ograničenu informacijsku kvalitetu. Primjena neke druge računovodstvene osnove rezultiralo bi sadržajno i kvalitativno znatno drugačijim i potpunijim financijskim informacijama o poslovanju opće države i ostalih subjekata javnog sektora. Temeljni cilj rada je istražiti aktivnosti međunarodnih organizacija na području međunarodne standardizacije i harmonizacije financijskog izvještavanja u javnom sektoru te njihov utjecaj na harmonizaciju na međunarodnoj razini.*

Ključne riječi: *međunarodne organizacije, financijsko izvještavanje, javni sektor*



Authors' data: Mirjana, Hladika, univ. spec. oec., Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, mhladika@efzg.hr

1. Uvod

Referat je rezultat dijela istraživanja u okviru znanstvenog projekta "Perspektiva primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru RH" (broj projekta 067-0811272-1074) koji se provodi uz potporu MZOŠ Republike Hrvatske. Trend reforme javnog sektora u okviru nacionalnih gospodarstava prisutan je u međunarodnim razmjerima, a može se definirati kao skup administrativnih i financijskih reformi javnog sektora. "Reforma javnog sektora, čiju teorijsku osnovicu čini koncept novi javni menadžment, tema je s kojom se sve češće susrećemo u međunarodnoj literaturi. Koncept novi javni menadžment ističe važnost financijskog upravljanja u javnom sektoru. Uspješno izvršavanje temeljnih funkcija države pretpostavlja upravljanje njenim poslovanjem i izravnije prihvaćanje odgovornosti javnog menadžmenta za postizanje visoke razine učinkovitosti u zadovoljavanju javnih potreba." [1] Osnovni zadatak postavljen pred računovodstvo proračuna odnosi se na osiguravanje pouzdanog i potpunog informiranja javnosti o svim segmentima javne potrošnje jer bez potpune informiranosti nema ni potpune demokracije. Računovodstvo proračuna kao sustav knjiženja financijskih transakcija države treba osigurati i omogućiti informiranost o funkcionalnosti, praćenje zakonitosti državnih financijskih transakcija te treba biti podrška formuliranju i uvođenju državnog proračuna. Stoga je ishodište u provođenju reformi javnog sektora i uspostavljanju novog računovodstvenog informacijskog sustava definiranje računovodstvene osnove koja će omogućiti sveobuhvatnost u priznavanju poslovnih događaja te na taj način pružiti relevantne, cjelovite i kvalitetne informacije.

2. Ciljevi financijskog izvještavanja subjekata javnog sektora

Javni sektor obuhvaća vrlo značajan dio ukupnog nacionalnog gospodarstva u svim zemljama svijeta. S obzirom na činjenicu da se u okviru javnog sektora, odnosno u okviru opće države kao njegovog dominantnog segmenta, izvršavaju temeljne funkcije države, neosporno je da je cjelokupni javni sektor pod dominantnim utjecajem aktualnog političkog ustroja, stupnja razvijenosti te brojnih specifičnosti svake zemlje. Upravo zbog navedenih razloga, računovodstveno-informacijski sustavi uglavnom se razlikuju od zemlje do zemlje. Proces globalizacije i aktualni trendovi, koji teže povezivanju subjekata ne samo na nacionalnoj nego i na međunarodnoj razini, nameću potrebu harmonizacije na međunarodnoj razini.

U uvjetima kontinuiranog porasta javne potrošnje uz istovremeno sve ograničenije resurse za zadovoljenje istih nužno je pridržavati se načela ekonomičnosti i racionalnosti u trošenju javnih sredstava u cilju porasta učinkovitosti javnog sektora. Kako bi javni menadžment bio pravovremeno opskrbljen pouzdanim i vjerodostojnim informacijama koje su mu neophodne za kvalitetno upravljanje, važnu ulogu ima uspostavljanje odgovarajućeg računovodstveno-informacijskog sustava temeljenog na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja kao osnovi koja pruža najpotpunije informacije potrebne menadžmentu ali i ostalim korisnicima. Cilj transparentnog izvještavanja je pravovremeno i sveobuhvatno izvještavanje korisnika potpunim i

adekvatnim informacijama koje su potrebne za donošenje brojnih odluka menadžera u javnom sektoru. Transparentno izvještavanje temeljni je preduvjet za povećanje učinkovitosti i efikasnosti menadžera u javnom sektoru, a važno je i za informiranje javnosti o trošenju javnog novca, te pružanju informacija o odnosu „ostvareno-izvršeno“ te odnosu „troškovi-koristi“. Transparentnost proračuna i javne potrošnje osigurava se izgradnjom primjerenog sustava financijskog izvještavanja, stoga sadržaj i struktura financijskih izvještaja trebaju biti kvalitetan izvor informacija o financijskom stanju i uspješnosti poslovanja države i državnih jedinica. U promicanju značajnosti i važnosti reforme javnog sektora i harmonizacije financijskog izvještavanja na međunarodnoj razini ključna je uloga međunarodnih organizacija. „Primarni je cilj poticati efikasnost, učinkovitost, transparentnost i odgovornost u isporuci javnih usluga i u upravljanju javnim resursima.“ [2]

Temeljnom pretpostavkom uspješnog upravljanja državom u međunarodnim stručnim krugovima smatra se postizanje fiskalne transparentnosti pri čemu transparentnost podrazumijeva preglednost i raspoloživost informacija potrebnih za utvrđivanje svih kvalitativnih i kvantitativnih obilježja elemenata javne potrošnje i fiskalne politike a u svrhu donošenja optimalnih odluka, analiza, usporedivosti i nadzora. Sa svrhom postizanja međunarodne usporedivosti spomenutih informacija, Međunarodni monetarni fond usvojio je Kodeks fiskalne transparentnosti [3] kojim se definira općeprihvaćeni međunarodni okvir transparentnosti državnih financija i nacionalne fiskalne politike. Odredbe Kodeksa fiskalne transparentnosti upućuju na značaj i važnost ustrojavanja kvalitetnog računovodstvenog sustava u javnom sektoru. U Kodeksu fiskalne transparentnosti se navodi da „javnost mora biti u potpunosti upoznata sa informacijama o prošlim, tekućim i budućim državnim aktivnostima“. Ovom zahtjevu se udovoljava tako da sva proračunska dokumentacija, svi obračuni i ostali fiskalni izvještaji obavezno moraju pokriti sve proračunske aktivnosti kao i aktivnosti izvanproračunskih fondova koji osim što pružaju informacije o tekućoj proračunskoj godini, pružaju i usporedne informacije za prethodne godine, ali i projekcije za naredna proračunska razdoblja. Kodeksom je posebno naglašena potreba postojanja sveobuhvatnog i cjelovitog računovodstvenog sustava koji osigurava pouzdanu osnovu za utvrđivanje nepodmirenih obveza. Fiskalna transparentnost [4] podrazumijeva objavu koje je računovodstveno načelo primijenjeno u izradi proračuna i praćenju izvršavanja proračuna.

3. Harmonizacija financijskog izvještavanja u javnom sektoru

U području implementacije i primjene računovodstva proračuna u svim zemljama prisutan je vrlo visoki stupanj normativizma. To je i razumljivo promatra li se država kao jedan gospodarski entitet koji čini zbroj pripadajućih institucionalnih jedinica. Podrazumijeva se da sve te jedinice moraju primjenjivati jedinstveni računski okvir i ujednačena pravila, kao u priznavanju i bilježenju transakcija tako i u izvještavanju. Ova pravila, uvažavajući posebnosti pojedine zemlje kao i ciljeve financijskog izvještavanja, oblikuju nacionalni strukovni autoriteti, a u formi zakonskih i podzakonskih akata propisuje nadležna državna jedinica (uobičajeno je to

Ministarstvo financija zaduženo za računovodstveni, financijski i fiskalni sustav države). [5]

U uvjetima globalizacije i povezivanja na međunarodnoj razini nameće se potreba harmonizacije i standardizacije odnosno prihvaćanje i primjena priznatih i usporedivih međunarodnih standarda sa svrhom međusobnog informiranja. Stoga se na međunarodnoj razini od strane afirmiranih strukovnih udruženja i institucija kontinuirano istražuju i oblikuju računovodstveni principi i računovodstveni standardi za javni sektor koji se potiču na primjenu u nacionalnim zakonodavstvima i kao podloga za oblikovanje nacionalnih zakonodavstava. Temeljna je ideja da ti standardi predstavljaju stručni okvir za oblikovanje državnih računovodstvenih sustava u pojedinim zemljama čime bi se postigla međunarodna transparentnost i usporedivost nacionalnih gospodarstava i u dijelu javne potrošnje.

Na međunarodnoj razini naglašeni su i sveprisutni trendovi približavanja statističkih i računovodstvenih sustava, usklađenost ciljeva financijskog izvještavanja i proračunskog izvještavanja čime se potiče transparentnost, razumljivost izvještaja o poslovanju države i njihova usporedivost na međunarodnoj razini. [6; 7] Reformski procesi u javnom sektoru započeli su još osamdesetih godina prošlog stoljeća u Velikoj Britaniji, Australiji i Novom Zelandu, a stečena iskustva navedenih zemalja ukazuju na zaključak da je to dugotrajan i složen proces.

Elementi temeljnih financijskih izvještaja subjekata javnog sektora u većini zemalja, a poglavito u zemljama u tranziciji, još uvijek su najčešće rezultat primjene novčane osnove u državnom računovodstvu i kako takvi imaju ograničenu informacijsku kvalitetu. Izbor i primjena neke druge računovodstvene osnove kao polazišta računovodstvenog procesa rezultiralo bi sadržajno i kvalitativno znatno drugačijim i potpunijim financijskim informacijama o poslovanju opće države kao najvažnijeg segmenta javnog sektora ali i ostalih subjekata javnog sektora.

Ciljevi eksternog izvještavanja mogu biti različiti ovisno o tome promatraju li se sa računovodstvene, proračunske ili statističke perspektive izvještavanja. [6] Standardizacija računovodstva na međunarodnoj razini odvija se u skladu sa zahtjevima državne financijske statistike a sa ciljem da računovodstveni podaci, koji su rezultat računovodstvenog procesa, istovremeno budu adekvatna podloga za izvještavanje u samoj zemlji i za interne potrebe svake zemlje te podloga za međunarodno izvještavanje.

Međunarodni trendovi u razvoju računovodstva proračuna upućuju na snažno poticanje implementacije načela nastanka događaja. Proces harmonizacije financijskog izvještavanja danas se odvija u nekoliko smjerova, i to:

- a) harmonizacija nacionalnih računovodstvenih standarda profitnog sektora s Međunarodnim računovodstvenim standardima i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MRS/MSFI);

- b) harmonizacija nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRSJS);
- c) harmonizacija Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor s Međunarodnim računovodstvenim standardima/ Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja;
- d) harmonizacija i konvergencija statističkih (ESA, GFS) i računovodstvenih sustava.

Osnovni razlozi koji su potakli reforme izvještavanja subjekata u javnom sektoru uglavnom se odnose na namjeru da se poveća efikasnost javnog sektora s jedne strane, dok s druge strane cilj je osigurati pretpostavke za mjerenje efikasnosti novog javnog menadžmenta. U provođenju reformi ključnu ulogu imaju međunarodne organizacije od kojih se posebno ističu Međunarodna federacija računovođa (dalje u tekstu: IFAC), Međunarodni monetarni fond (dalje u tekstu: MMF), Svjetska banka, OECD, UN i dr.

3.1. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor

Računovodstveni standardi za subjekte javnog sektora predstavljaju općeprihvaćeni okvir za obradu i prezentiranje razumljivih, relevantnih i pouzdanih informacija o financijskom položaju te o aktivnostima države i njezinih dijelova. Nepostojanje takvih standarda vodi različitoj praksi a to dovodi do neusporedivosti u međunarodnim razmjerima. Formuliranje i donošenje računovodstvenih standarda obavljaju nezavisna strukovna tijela koja su izvan utjecaja države čime se u određenoj mjeri osigurava visoki stupanj objektivnosti.

Veliki izravni ili neizravni doprinos harmonizaciji računovodstvenih sustava na međunarodnoj razini dale su neke nacionalne strukovne institucije razvijenih zemalja u čemu prednjače SAD, no glavnu ulogu u procesu harmonizacije računovodstvenih sustava (harmonizacija računovodstva i financijskog izvještavanja) na međunarodnoj razini, a posebno na poticanje primjene računovodstvene osnove nastanka događaja, ima Međunarodna federacija računovođa. Osnovana je 1977. godine s osnovnom misijom „služiti javnom interesu“. IFAC objedinjuje nacionalna računovodstvena udruženja iz više od 150 zemalja i ima više od 2,5 milijuna članova. U okviru IFAC-a djeluje Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde (engl. IASB) koji kontinuirano radi na razvoju novih i revidiranju postojećih Međunarodnih računovodstvenih standarda za profitno orijentirane subjekte i objavljivanju istih kao Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Ovi Standardi se koriste u svrhu evidencije poslovnih događaja i prezentiranja financijskih izvještaja profitno orijentiranih subjekata, a tu se uključuju i trgovačka društva u vlasništvu države.

Također, kao jedan od stalnih odbora IFAC-a djeluje i Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor, IPSASB (dalje u tekstu: Odbor). Ovaj Odbor formiran je s namjerom da razvija i donosi Međunarodne standarde za financijsko izvještavanje, računovodstvo i reviziju javnog sektora. Ključne aktivnosti Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor jesu usmjerene na

računovodstvo, reviziju i financijsko izvještavanje središnje države, regionalnih i lokalnih vlasti, vladinih agencija kao i drugih tijela.

Trenutne aktivnosti Odbora usmjerene su na razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor namijenjenih za financijsko izvještavanje državnih i drugih tijela javnog sektora, osim za trgovačka društva u vlasništvu države. U trendu reformi koje se događaju u javnom sektoru, pa tako i u području računovodstva proračuna, gdje je jedan od temeljnih ciljeva postupan prijelaz od primjene novčane osnove na primjenu potpune računovodstvene osnove nastanka događaja u evidenciji poslovnih događaja, Odbor je angažiran u izradi Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor koji se temelje na načelu nastanka događaja. Obzirom da brojne države još uvijek primjenjuju novčanu osnovu, za njih je Odbor za javni sektor posebno pripremio i objavio Standard po nazivom "Financijsko izvještavanje pri primjeni novčanog računovodstvenog načela". Od Standarda koji se temelje na primjeni načela nastanka događaja, do danas je objavljeno njih 31.

Osim Standarda, Odbor za javni sektor kontinuirano publicira praktične studije [8] kojima je cilj pružiti pomoć u rješavanju pojedinih računovodstvenih i revizijskih pitanja, ali i prenošenje stečenih iskustava pojedinih zemalja u primjeni navedenih Standarda, odnosno informiranje o suvremenim trendovima u razvoju računovodstva javnog sektora.

Važno je napomenuti da se potiče implementacija i primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u zemljama širom svijeta, no pri tome se ostavlja pravo svakoj pojedinoj državi da razvije vlastite nacionalne računovodstvene standarde za javni sektor i da ih, u što višem stupnju, uskladi sa MRSJS. Sljedeća tablica pokazuje zemlje koje su razvile nacionalne standarde za javni sektor i uskladile ih sa MRSJS.

ZEMLJA
Australija
Kanada
Novi Zeland
Ujedinjeno Kraljevstvo
SAD

Tablica 1: Nacionalni računovodstveni standardi slični MRSJS [9]

Unatoč reformi javnog sektora koja je aktualna već gotovo trideset godina, broj zemalja koje su u računovodstvo javnog sektora uvele načelo nastanka događaja još uvijek je prilično skroman. Prema Wynne [10] samo je devet zemalja koje su u potpunosti uvele i koje primjenjuju načelo nastanka događaja dok Odbor za javni

sektor navodi čak sedamdesetak zemalja koje se nalaze na tranzicijskom putu ka primjeni načela nastanka događaja. [9]

3.2. Međunarodni sustavi državne financijske statistike

Računovodstveni sustav pojedine države ima zadatak pružiti pouzdane i pravodobne informacije izvršnoj vlasti u oblikovanju ciljeva kao dijela fiskalne politike. Isto tako, računovodstveni sustav pojedine države mora osigurati i podatke koji će biti podloga za međunarodno izvještavanje o poslovanju države. U tom smislu na međunarodnoj razini su ustanovljeni standardizirani sustavi fiskalnog i šire financijskog izvještavanja a koji su poznati kao sustavi državne financijske statistike.

Statistika državnih financija [11] je međunarodni statistički sustav koji razvija Međunarodni monetarni fond (MMF) kao krovna međunarodna financijska institucija a s namjerom da potakne vlade na prezentiranje usporedivih statističkih podataka. Sustav državne financijske statistike predstavlja skup gospodarskih i statističkih koncepata, računovodstvenih pravila i klasifikacijskih smjernica o sustavnom organiziranju podataka o poslovanju sektora opće države. Sustav je oblikovan i razvijan sa ciljem da bude unificirana i jedinstvena podloga za praćenje ekonomskog i fiskalnog stanja i kretanja pojedinog nacionalnog gospodarstva te informacijska podrška ekonomskim analizama opće države odnosno javnog sektora u cjelini. Spomenuti priručnik [11] u velikom je stupnju ujednačen i usuglašen s ostalim međunarodnim makroekonomskim statističkim sustavima (Sustav nacionalnih računa – SNA i Europski sustav nacionalnih računa – ESA 1995).

Tijekom posljednjih godina kao odraz koordiniranih aktivnosti međunarodnih institucija na harmonizaciju računovodstvenih i statističkih sustava očituje se poticanje implementacije načela nastanka događaja u računovodstvo javnog sektora. Stoga je i MMF razvio novi model statistike državnih financija koji je objavljen u novom priručniku a koji se temelji na primjeni načela nastanka događaja. [12] Promatra li se izvještavanje države za statističke svrhe, Priručnik MMF-a Statistika državnih financija [12] predstavlja podlogu za sve države za izvještavanje o poslovanju države prema MMF-u.

4. Aktivnosti međunarodnih organizacija usmjerene na harmonizaciju financijskog izvještavanja

Jedan od najvećih promjena u računovodstvu javnog sektora jest prelazak s novčane osnove, koja je dugi niz godina bila jedina primijenjena osnova u računovodstvu javnog sektora, na načelo nastanka događaja. U tom smislu razvijaju se i sustavi državne financijske statistike i međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) koji se temelje na primjeni načela nastanka događaja. Time se izravno prisiljava države da nacionalne računovodstvene sustave javnog sektora prilagode primjeni načela nastanka događaja a u cilju racionalnosti i jedinstvenosti računovodstvenih evidencija. Zemlje u kojima se računovodstvo javnog sektora i

dalje temelji na novčanoj osnovi ili na modificiranoj obračunskoj osnovi dužne su raditi prilagodbe odnosno reklasifikacije podataka i na taj način osigurati dodatne informacije kako bi se mogla sastaviti statistička izvješća koja se temelje na novom Sustavu državne financijske statistike.

Upravo zbog toga je krajnji cilj i preporuka MMF-a ali i ostalih organizacija kao što su UN, EU, OECD, postupan ali siguran prelazak u računovodstvu javnog sektora s novčanog načela na načelo nastanka događaja. Kao što je prethodno u tekstu već spomenuto, reforma javnog sektora započela je osamdesetih godina prošlog stoljeća u Australiji i Novom Zelandu a nakon toga postalo je globalni trend. Iz iskustva spomenutih „pionira“ u reformama razvidno je da je to dugotrajan i složen proces.

Danas je načelo nastanka događaja implementirano u brojnim međunarodnim organizacijama. Europska komisija od 2005. godine sastavlja financijske izvještaje na obračunskoj osnovi. [13] Ujedinjeni narodi (UN) planiraju primjenu sustava na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja od 2010. godine. Ostale međunarodne organizacije poput OECD, Svjetska banka, IFAC, NATO i Interpol nalaze se u procesu implementacije obračunske osnove i primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za evidenciju poslovnih događaja i sastavljanje financijskih izvještaja. Prema Matheson [14] danas više od polovice zemalja članica OECD-a primjenjuje određeni oblik računovodstvene osnove nastanka događaja.

5. Zaključak

Međunarodni sustavi državne financijske statistike vrlo su značajan čimbenik u oblikovanju nacionalnih računovodstvenih sustava kao jedinstvene informacijske osnovice. Ovi sustavi definiraju i računovodstvena pravila odnosno načela i pravila vrednovanja pojedinih pozicija, trenutak evidentiranja nastalih poslovnih događaja te klasificiranje. U tom smislu, standardizacija računovodstva na međunarodnoj razini odvija se u suglasju sa zahtjevima državne financijske statistike kako bi računovodstveni podaci bili jedinstvena podloga za interno izvještavanje u svakoj zemlji i za izvještavanje na međunarodnoj razini. Zaključuje se da je ovakva koordinacija primjetna između IFAC-a i MMF-a.

Brojne međunarodne organizacije i institucije poput MMF-a, Svjetske banke, IFAC-a, NATO-a, Interpola i brojne druge kroz svoj ugled te međunarodnu moć i utjecaj promoviraju i zagovaraju, a u svojoj praksi to i provode, primjenu računovodstvene osnove nastanka događaja kao jedinstvene računovodstvene osnove u evidenciji poslovnih transakcija i sastavljanje temeljnih financijskih izvještaja u skladu sa zahtjevima Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Prednosti MRSJS-a uključuju primjenu konzistentnog i dosljednog sustava financijskog izvještavanja, unutar pojedine zemlje kao i među zemljama ali i harmonizaciju financijskog izvještavanja među pojedinim zakonodavstvima. Harmonizacija u

pogledu statističkog i računovodstvenog izvještavanja sigurno vodi konzistentnosti i usporedivosti financijskih izvještaja pripremljenih i prezentiranih u različitim zakonodavstvima odnosno zemljama.

6. Literatura

- [1] Roje, G. (2008). Novi javni menadžment: koncept suvremenog upravljanja u javnom sektoru. *Riznica*, Vol. III, No. 12, str. 53-61. ISSN 1845-8696
- [2] Adhikari, P. & Mellemvik, F. (2008). International Trends in Government Accounting. *International Journal on Governmental Financial Management* – 2008, Vol. VIII, No. 2, str. 39-52
- [3] Code of Good Practises on Fiscal Transparency. (2007). International Monetary Fund. *Dostupno na:* <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf> *Pristup:* 30-04-2010
- [4] Code of Good Practises on Fiscal Transparency. (2007). IV. Poglavlje. International Monetary Fund. *Dostupno na:* <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf> *Pristup:* 30-04-2010
- [5] Vašiček, D. (2004). *Učinci izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja proračuna*. Magistarski rad. Rijeka: Ekonomski fakultet
- [6] Vašiček, V. & Dražić Lutilsky, I. (2008). Financijski izvještaji u funkciji upravljanja u sustavu proračuna, *Zbornik radova sa II. Konferencije Hrvatski javni sektor – praksa i perspektive*, Vašiček, D. (urednik), str. 343-359, ISBN 978-953-277-009-4, Opatija, ožujak 2008, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
- [7] Hladika, M. (2009). *Utjecaj računovodstvenih i statističkih standarda na kvalitetu konsolidiranih izvještaja proračuna*. Specijalistički poslijediplomski rad. Ekonomski fakultet: Zagreb.
- [8] *Dostupno na:* <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports> *Pristup:* 30-04-2010
- [9] IPSAS Adoption by Governments, *Dostupno na:* www.ifac.org *Pristup:* 30-04-2010
- [10] Wynne, A. (2007). Is Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting? *Public Fund Digest*, Vol. VI, No.1.
- [11] International Monetary Fund (1986). *A Manual of Government Finance Statistics*. Washington: International Monetary Fund
- [12] Government Finance Statistics 2001. International Monetary Fund. Washington
- [13] FEE. (2006). *The New Public Management: A Perspective for Finance Practitioners*. December. *Dostupno na:* <http://www.fee.be/fileupload/upload/The%20New%20Public%20Management%20A%20Perspective%20for%20Finance%20Practitioners%200612112200611033.pdf> *Pristup:* 30-04-2010
- [14] Matheson, A. (2002). Better Public Sector Governance: The Rationale for Budgeting and Accounting Reforms in Western Nations. *OECD Journal on Budgeting*, Volume 2/Supplement 1, str. 37-46.



Photo 059. Snail / Puž