

**REFORMA RAČUNOVODSTVENOG SUSTAVA JAVNOG SEKTORA –
USPOREDBA HRVATSKE S ODABRANIM ZEMLJAMA
KANDIDATKINJAMA ZA ČLANSTVO U EU**

**PUBLIC SECTOR ACCOUNTING REFORM – COMPARISON OF CROATIA WITH
SELECTED CANDIDATE COUNTRIES FOR EU MEMBERSHIP**

Jelena Žaja, univ. mag. oec., pred.

Veleučilište u Šibeniku
e-mail: jelena.zaja@vus.hr

Alen Lalić, univ. mag. iur., pred.

Veleučilište u Šibeniku
e-mail: alen.lalic@vus.hr

Sara Jurić-Paić, student

Veleučilište u Šibeniku
e-mail: sjuricp@vus.hr

Sažetak

Provedba reforme javnog računovodstva globalni je trend i obično predstavlja dio šireg procesa modernizacije upravljanja javnim financijama, s ciljem povećanja odgovornosti i učinkovitosti u javnom upravljanju. Već niz godina računovodstvene reforme diljem svijeta obilježene su prijelazom na obračunsku računovodstvenu osnovu, što uglavnom podrazumijeva i postupno usvajanje Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Na području Europske unije, uz prethodno spomenute procese, reforma računovodstvenih sustava posljednjih godina obilježena je i razvijanjem Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor s ciljem stvaranja usklađenog računovodstva javnog sektora utemeljenog na obračunskoj osnovi kako u računovodstvu tako i u pripremi i izvršavanju proračuna. Predmetnim radom vrši se komparativna analiza primjene računovodstvene osnove i računovodstvenih standarda odabranih zemalja EU kandidatkinja u odnosu na Republiku Hrvatsku. Poseban dio komparativne analize usmjeren je na utvrđivanje specifičnosti sustava i napredak u provedbi reformi računovodstva javnog sektora u Republici Hrvatskoj i Crnoj Gori. S obzirom na članstvo u EU, Hrvatska je u tom pogledu napravila veće korake u tranziciji prema obračunskoj računovodstvenoj osnovi, no u procesima planiranja i izvršavanja proračuna zemlje i dalje koriste (modificiranu) novčanu osnovu.

Ključne riječi: *reforme računovodstva javnog sektora, računovodstvena osnova, računovodstveni standardi.*

Abstract

Public accounting reform is a global trend and usually represents part of a broader process of modernization of public finance management, with the aim of increasing accountability and efficiency in the public management. For a number of years, accounting reforms around the world have been marked by the transition to an accrual accounting basis, which generally

implies the gradual adoption of International Public Sector Accounting Standards. In European Union, the accounting systems reform in recent years has also been marked by the development of European Public Sector Accounting Standards with the aim of creating harmonized public sector accounting based on an accrual basis both in accounting and in budgeting. The subject of this paper is a comparative analysis of the application of the accounting basis and accounting standards in selected EU candidate countries in relation to the Republic of Croatia. A special part of the comparative analysis aims at determining the specificity of the system and progress in the implementation of public sector accounting reforms in the Republic of Croatia and Montenegro. With regard to EU membership, in this respect, Croatia has taken greater steps in the transition towards the accrual accounting basis, however countries continue to use the (modified) cash basis in the budgeting process.

Keywords: *public sector accounting reforms, accounting basis, accounting standards.*

1. UVOD

Uslijed procesa globalizacije i međunarodne integracije javlja se potreba za harmonizacijom i standardizacijom nacionalnih sustava u području računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru. Nacionalni računovodstveni sustavi sa svojim specifičnostima često nisu prikladni i predstavljaju barijeru u komuniciranju subjekata pojedinih zemalja te je harmonizacija računovodstvenih sustava preduvjet za lakše povezivanje i provedbu usporedivosti među državama (Budimir, 2017). S tim u vezi, međunarodne stručne institucije razvijaju i potiču primjenu međunarodnih računovodstvenih načela i standarda kao temelja za oblikovanje nacionalnog regulatornog okvira u ovom području (Broz Tominac i suradnici, 2015). Trenutno se, prema Broz Tominac i suradnici (2015), izdvajaju tri pravca postojećih trendova u okviru reformi računovodstva javnog sektora.

Prvi trend se odnosi na poticanje primjene obračunske osnove¹ u sustavu državnog računovodstva te planiranja i izvršavanja proračuna (budžetiranja). Primjena načela obračunske osnove smatra se ključnom računovodstvenom tehnologijom povezanom s reformama upravljanja javnim sektorom (Jovanović, 2015). Ovo načelo predstavlja računovodstvenu osnovu² prema kojoj se transakcije i drugi događaji priznaju kada se dogode, a ne samo kada je gotovina ili njen ekvivalent primljen ili plaćen (IFAC, 2022).

Drugi trend obuhvaća razvoj i mogućnosti primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (engl. *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS) temeljenih na obračunskoj osnovi. Ovim standardima (dalje u tekstu IPSAS) uređuje se područje

¹ Obračunska osnova, obračunsko načelo ili načelo obračunske osnove poznato je još i pod nazivom načelo nastanka događaja.

² Računovodstvenom osnovom definiran je trenutak u kojemu će poslovni događaj biti evidentiran u poslovnim knjigama odnosno prezentiran u financijskim izvještajima. Postoje dvije osnovne računovodstvene osnove: novčana (poslovni događaji se evidentiraju u trenutku primitka/isplate novca) i obračunska osnova (poslovni događaji se priznaju u trenutku njihova nastanka, neovisno o njihovu plaćanju). Postoje još dvije modifikacije: modificirana novčana i modificirana obračunska osnova. Smatra se da puna obračunska osnova (engl. *full accrual*) daje najsveobuhvatniji prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja.

računovodstva i financijskoga izvještavanja javnoga sektora, a koji time predstavljaju temeljnu osnovu u procesu harmonizacije računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi.

Treći se trend odnosi na područje Europske unije te obuhvaća razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za EU odnosno Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (engl. *European Public Sector Accounting Standards* – EPSAS). Europska reforma računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru počiva na općoj reformi javne uprave i tekućem procesu formiranja europskog institucionalnog okvira (Biondi, 2014). Važan dio institucionalnog okvira predstavlja Direktiva Vijeća 2011/85/EU o zahtjevima za proračunske okvire koja od država članica Europske unije traži da „uspostavljaju javne računovodstvene sustave koji sveobuhvatno i dosljedno pokrivaju sve podsektore opće države i sadržavaju informacije potrebne za generiranje obračunskih podataka radi pripreme podataka na temelju standarda ESA 95³“ (Direktiva Vijeća, 2011: čl. 3). U svezi ove odredbe Direktive, OECD (2022) ističe kako se ona često pogrešno tumači kao da države članice EU-a i zemlje pristupnice moraju usvojiti računovodstveni sustav koji se u potpunosti temelji na obračunskoj osnovi, te pojašnjava da Direktiva samo zahtijeva od država članica da dostave fiskalnu statistiku u skladu sa ESA standardima, što je moguće izvršiti neovisno o računovodstvenom sustavu. Ipak, sve više država je u postupku kretanja prema obračunskoj osnovi, a što se sustavno i potiče kroz razne inicijative. Trenutno je reforma računovodstvenog sustava u članicama EU obilježena razvojem europskih standarda (EPSAS) s ciljem formiranja jedinstvenog računovodstvenog sustava temeljenog na obračunskoj osnovi.

Cilj rada jest istražiti u kojoj mjeri Republika Hrvatska i odabrane zemlje u neposrednom okruženju prate međunarodne i europske trendove u području računovodstva javnog sektora. Poseban dio komparativne analize usmjeren je na utvrđivanje specifičnosti računovodstvenih sustava i napredak u provedbi reformi računovodstva javnog sektora u Republici Hrvatskoj i Crnoj Gori. Pristup korišten u radu oslanja se na analizu postojeće znanstvene literature, relevantnih zakonskih okvira, javno objavljenih izvješća državnih tijela, međunarodnih institucija i drugih javno dostupnih izvora.

2. GLOBALNI I EUROPSKI TRENDOWI U SUSTAVU RAČUNOVODSTVA JAVNOG SEKTORA

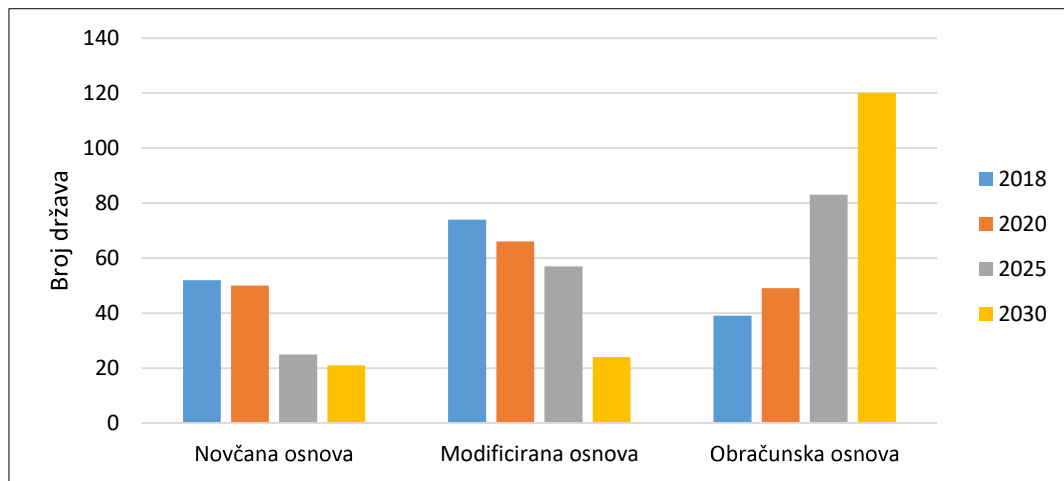
IFAC i CIPFA⁴ u svom izvještaju iz 2021. ukazuju na globalni trend prijelaza s novčanog načela na načelo obračunske osnove iskazivanja poslovnih događaja (*grafikon 1*).

³ U trenutku donošenja Direktive u primjeni je još uvijek bio statistički sustav ESA 95, no i danas aktualna metodologija ESA 2010 također počiva na obračunskoj osnovi prema kojoj se transakcije evidentiraju u trenutku odvijanja ekonomske aktivnosti, bez obzira na tijek novca.

⁴ IFAC – engl. *International Federation of Accountants* – Međunarodna federacija računovođa; CIPFA – engl. *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* – Ovlašteni institut za javne financije i računovodstvo.

Grafikon 1. Trend prijelaza s novčanog načela na načelo obračunske osnove.

Izvor: IFAC/CIPFA, (2021).



Izvještaj je temeljen na indeksu koji prati trenutno stanje te predviđa buduće trendove u primjeni računovodstvene osnove i usvajanja IPSAS-a među vladama diljem svijeta. U 2020. 30% država uključenih u indeks primjenjivalo je obračunsku osnovu, dok je u prethodnom istraživanju za 2018. taj udio iznosio 24%. Modificiranu osnovu, koja podrazumijeva priznavanje nekih transakcija na temelju novčane, a nekih na temelju obračunske osnove, primjenjivalo je 40% država promatranih u 2020., naspram 45% u 2018. Primjena novčanog načela kretala se na razini oko 30% u obje promatrane godine (31% u 2020. i 30% u 2018.). U izvještaju se nadalje daju prognoze za 2025. i projekcije očekivanog stanja u 2030. Predviđa se značajan pad u primjeni novčane osnove te ubrzanje u prijelazu na načelo obračunske osnove. Osjetan porast u primjeni obračunske osnove očekuje se do 2030., kada bi takav način izvještavanja mogao biti u primjeni kod gotovo tri četvrtine promatranih zemalja (73%).

Kada je riječ o primjeni IPSAS-a u razvijanju okvira za izvještavanje uvažavajući obračunsku osnovu, IFAC i CIPFA (2021) navode kako mnoge zemlje tom procesu pristupaju na jedan od tri glavna načina:

- izravno: implementacija IPSAS-a bez izmjena bilo kojeg od njihovih zahtjeva;
- neizravno: implementacija IPSAS-a putem nacionalnog procesa odobravanja, prilagođavajući ih lokalnom kontekstu;
- referentna točka: razvoj nacionalnih standarda koji koriste IPSAS kao izvor smjernica.

Među državama koje su primjenjivale načelo obračunske osnove u 2020. njih 57% (51% u 2018.) je istodobno usvojilo IPSAS na jedan od prethodno tri opisana načina. U narednom razdoblju predviđa se daljnji porast u usvajanju IPSAS-a od strane država koje već primjenjuju obračunsku osnovu. U 2025. očekuje se rast na 73%, dok bi 2030. čak 81% država moglo na neki način implementirati međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IFAC/CIPFA, 2021). Temeljem ovih projekcija može se zaključiti da prijelaz na obračunsko računovodstvo obično uključuje i postupno usvajanje IPSAS-a.

Ovakvi globalni trendovi odražavaju se i na području Europske unije. Cohen i suradnici (2022) navode kako donošenje Direktive iz 2011., koja nalaže i provedbu postupka utvrđivanja

prikladnosti upotrebe IPSAS-a za države članice, obilježava početak procesa harmonizacije na području Europske unije. Provedbom istraživanja, temeljem naloga iz Direktive, Europska komisija zaključuje da se zbog određenih nedostataka IPSAS-i u tom trenutku ne mogu jednostavno implementirati u državama članicama, te kako postoji potreba razvoja jedinstvenih standarda za EU, a za čiji će razvoj IPSAS-i služiti kao temeljna referenca (European Commission, 2013). Razvoj EPSAS-a usmjeren je na primjenu obračunske osnove kako u računovodstvu tako i u pripremi i izvršavanju proračuna. Time bi krajnji rezultat razvoja europskih standarda⁵, prema Broz Tominac i suradnici (2015:5), trebao dovesti do „usklađenosti ciljeva financijskog izvještavanja s prihvaćenim proračunom, a isto je moguće samo pod uvjetom da se proračun i računovodstveni sustav temelje na istoj računovodstvenoj osnovi.“ Pri tome bi glavna korist bila stvaranje čvršće osnove za razumijevanje financijskog položaja i uspješnosti subjekata javnog sektora na svim razinama, a što bi dovelo i do kvalitetnijeg procesa donošenja odluka kao i do povećanja transparentnosti (European Commision, 2019). Istraživanja provedena za Europsku komisiju od strane PwC-a, u svjetlu razvoja i usvajanja EPSAS-a, također ukazuju na porast u primjeni načela obračunske osnove u računovodstvenom sustavu javnog sektora. PwC (2014; 2020) upotrebljava termin „računovodstvena zrelost“ (engl. *Accounting maturity*) kako bi se utvrdilo u kojoj je mjeri računovodstveni sustav javnog sektora usklađen s IPSAS-ima, a time i u kojoj mjeri sustav koristi načela novčane i obračunske osnove. Tako je utvrđeno da je računovodstvena zrelost u razdoblju od 2013. do 2018. porasla s 51% na 65%. Prema OECD (2022:20) ovaj trend „pokazuje da su različite vlade u EU27 + UK-u na putu reforme prema potpunom obračunskom računovodstvu“, te također ističe kako „izraz *računovodstvena zrelost* može sugerirati vrijednosni sud da je obračunsko računovodstvo superiornije“, te predlaže neutralniji izraz „*računovodstvena pokrivenost*, koji prenosi mjeru u kojoj računovodstveni sustav obuhvaća različite aspekte državnih operacija“.

2.1. Pregled trendova i stanja u odabranim zemljama

U nastavku je izvršena usporedba korištene računovodstvene osnove i standarda u Republici Hrvatskoj i odabranim zemljama kandidatkinjama za članstvo u EU (*tablica 1*). Usporedba situacije u navedenim zemljama je zanimljiva s obzirom na to da su te zemlje nekada imale zajednički zakonski okvir i računovodstvenu praksu javnog sektora. Među promatranim zemljama situacija je trenutno raznolika, ali iščitavanje planova računovodstvenih reformi ukazuje na izvjesno usvajanje globalnih i europskih trendova (prijelaz na obračunsku osnovu i usvajanje IPSAS-a/EPSAS-a). Imajući na umu dugotrajnost i složenost tranzicijskih procesa, za očekivati je da će i procesi reformi javnog računovodstva u promatranim zemljama biti dugotrajni.

⁵ Iako je usvajanje EPSAS-a prvobitno planirano za 2020, a zatim prolongirano na 2025, među članicama još uvijek nije postignut konsenzus oko njihove implementacije. U nedostatku konsenzusa, Europska komisija trenutno slijedi pristup u dvije faze. Faza 1: Kontinuirana potpora primjeni obračunskog obračuna/IPSAS-a u javnom računovodstvu u državama članicama na njihov zahtjev i usporedni razvoj EPSAS-a. Faza 2: implementacija EPSAS-a.

Tablica 1. Usporedni prikaz računovodstvene osnove financijskog izvještavanja i standarda.
Izvor: obrada autora.

Zemlja	Novčana osnova	Modificirana osnova	Obračunska osnova	Računovodstveni standardi
Republika Hrvatska		x		Nacionalna računovodstvena pravila uvažavaju osnovne postavke IPSAS-a
Bosna i Hercegovina*		x	x	Nacionalni standardi koriste IPSAS kao referentnu točku / IPSAS.
Crna Gora	x			Nacionalni standardi temeljeni na nacionalnom zakonodavstvu.
Sjeverna Makedonija	x			Nacionalni standardi temeljeni na nacionalnom zakonodavstvu.
Republika Srbija	x			IPSAS na novčanoj osnovi.

* Federacija Bosne i Hercegovine – modificirana obračunska osnova; Republika Srpska – obračunska osnova.

Motivi za provedbu reforme računovodstvenog sustava javnog sektora su brojni⁶, no kao prevladavajući čimbenik izdvaja se proces uključivanja promatranih zemalja u europske integracijske procese koji upućuje na potrebu prilagodbe računovodstva javnog sektora praksi izvještavanja u zemljama članicama. Reforme i usvajanje IPSAS-a često su motivirani i željom za pridržavanjem međunarodnog standarda i stjecanjem međunarodnog kredibiliteta (Srbija) ili percepcijom da je reforma potrebna radi usklađivanja s međunarodnom fiskalnom statistikom (Crna Gora), a ne rješavanjem specifičnih nedostataka u računovodstvenim i izvještajnim sustavima (OECD, 2022). Nadalje, u procesu reforme često izostaje sagledavanje šireg konteksta, ne provode se sveobuhvatne analize, niti uključuju svi ključni dionici, iz čega proizlazi ograničena povezanost s drugim reformama usmjerenim na jačanje upravljačke odgovornosti. Srbija je jedina među promatranim zemljama provela analizu troškova i koristi usvajanja obračunske osnove. Temeljem rezultata analize zaključeno je kako je trenutno umjesto prelaska na obračunsku osnovu potrebno poboljšanje postojećih praksi i jačanje računovodstva na novčanoj osnovi, planirajući pritom postupno usvajanje obračunske osnove u budućnosti. Vašiček i suradnici (2018:477) glavne otežavajuće faktore u provedbi reformi pronalaze u „nedostatku političke volje i otporu promjenama unutar javne uprave, nedostatku tehničkih kapaciteta i adekvatnih informacijskih sustava te naposljetku u nedostatku kvalitetnog obrazovanja i certificiranja u području računovodstva“.

U izradi plana reforme računovodstva javnog sektora i njenoj implementaciji, zemlje kandidatkinje mogu pronaći podršku u programu PULSAR⁷ i inicijativi SIGMA⁸. Unatoč sustavnoj podršci u prijelazu na obračunsku osnovu i pritom isticanju brojnih prednosti⁹ takve

⁶ O motivima detaljnije u: The World Bank (2021). Drivers of Public Sector Accounting Reforms.

⁷ PULSAR – engl. *Public Sector Accounting and Reporting Program* – Program za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru. Glavni cilj programa je pružanje podrške zemljama korisnicama u jačanju računovodstva i okvira financijskog izvještavanja u javnom sektoru.

⁸ SIGMA – engl. *Support for Improvement in Governance and Management* je zajednička inicijativa OECD-a i EU-a. Cilj inicijative je poduprijeti zemlje kandidate EU i potencijalne kandidate te zemlje susjedstva EU u provedbi reformi javne uprave, uključujući upravljanje javnim financijama.

⁹ O prednostima detaljnije u: The World Bank (2022). Benefits of Accrual Accounting in the Public Sector.

tranzicije, u znanstvenim istraživanjima se često ne pronalazi potvrda superiornosti pune obračunske osnove nad ostalim oblicima računovodstvene osnove, kao ni opravdanosti visokih troškova provedbe reforme. Temeljem sistematičnog pregleda provedenih istraživanja iz područja obračunskog računovodstva Azhar i suradnici (2022) zaključuju kako nema jasne potvrde o koristima usvajanja obračunske osnove, kako za državu, tako ni za građane, dok Schmidhuber i suradnici (2020) ističu postojanje neujednačenosti u percipiranju koristi i nedostataka navedenog sustava. Tragom ovih zaključaka, OECD (2022) upozorava kako u implementaciji reforme prema punoj obračunskoj osnovi treba biti oprezan jer se radi o potencijalno značajnim troškovima za tranzicijske zemlje budući da ih karakteriziraju ozbiljna ograničenja kako u ljudskim i financijskim resursima, tako i u IT kapacitetima. Europska komisija (2013) procjenjuje da bi troškovi reforme za srednje veliku državu EU-a mogli iznositi čak 50 milijuna eura ili unutar raspona od 0,02 % do 0,10 % BDP-a, uz napomenu da je tekući trošak vođenja računovodstvenog sustava temeljenog na obračunskoj osnovi nedvojbeno viši od troškova sustava temeljenog na novčanoj osnovi. Stoga, dinamiku i način implementacije reforme računovodstva javnog sektora države trebaju prilagoditi svojim „prioritetima, nacionalnim specifičnostima i mogućnostima“ (Vašiček i suradnici, 2016:137).

3. USPOREDBA TIJEKA REFOME I OBILJEŽJA RAČUNOVODSTVENIH SUSTAVA JAVNOG SEKTORA U HRVATSKOJ I CRNOJ GORI

3.1. Republika Hrvatska – pregled tijeka računovodstvene reforme

Hrvatski državni računovodstveni sustav tijekom godina doživio je značajne razvojne promjene, prelazeći s novčane na modificiranu obračunsku osnovu, s krajnjim ciljem implementacije pune obračunske osnove. Proces reformi odvijali su se u nekoliko etapa (Broz Tominac i suradnici, 2015). U prvim godinama samostalnosti primjenjivali su se naslijeđeni propisi iz bivše države, a sustav se smatrao netransparentnim i neusporedivim na međunarodnoj razini. Proces osuvremenjivanja započeo je 1995. kada je donesen prvi cjeloviti Zakon o proračunu. U područje javnih financija uvedena je državna riznica, u područje financijskog izvještavanja novčana računovodstvena osnova, a klasifikacijski sustavi su znatnije usklađeni s međunarodnim standardima državne financijske statistike. Od 2002. započinje proces napuštanja novčane osnove i prijelaz na modificiranu osnovu. Viša razina međunarodne usporedivosti postignuta je dosljednijim uvođenjem međunarodnih financijskih klasifikacija. Danas je Zakon o proračunu iz 2021. temeljni akt kojim je reguliran sustav proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj. Radi se o četvrtom po redu zakonu koji je donesen u dosadašnjim razvojnim procesima s ciljem jačanja institucionalnog okvira za upravljanje javnim financijama. Zakon tako člankom 132. (NN 144/21) uređuje da se „proračunsko računovodstvo temelji na nacionalnim računovodstvenim pravilima utvrđenima u Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu uvažavajući pritom osnovne postavke iz IPSAS-a“. Zakonom su također poboljšane odredbe vezano uz fiskalnu statistiku u skladu s odredbama Direktive Vijeća 2011/85/EU o zahtjevima za proračunske okvire država članica (Ministarstvo financija, 2020). Uz navedeni Zakon i Pravilnik¹⁰, sustav državnog

¹⁰ NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20.

računovodstva dodatno je uređen nizom povezanih propisa. Nadalje, od 2022. uslijed sve većih zahtjeva vezano uz financijsko izvještavanje, posebice za potrebe statistike, u primjeni je novi informacijski sustav za prikupljanje i obradu financijskih izvještaja obveznika proračunskog računovodstva¹¹ kojim se uvodi viši stupanj automatizacije, a time i efikasnosti i transparentnosti u izvještavanju.

3.2. Crna Gora – pregled tijeka računovodstvene reforme

Reforma u Crnoj Gori obilježena je donošenjem Strategije za prelazak javnog sektora na obračunsko računovodstvo. Ministarstvo financija (2015:7) u Strategiji ocjenjuje da „postojeći računovodstveni sustav samo djelomično zadovoljava zahtjeve za informacijama eksternih korisnika, prije svega međunarodnih financijskih institucija“, te je slijedom toga potrebno provesti reformu u cilju „usklađivanja s međunarodnim standardima, omogućavanja fiskalnog statističkog izvještavanja i jačanja upravljanja javnim sektorom“. Reforma je Strategijom usmjerena na tri glavna područja: obuku računovođa u javnom sektoru, donošenje zakona o računovodstvu javnog sektora i unapređenje računovodstvenog IT sustava za novu računovodstvenu metodologiju. Nastavno na Strategiju donesen je i Akcijski plan za njenu implementaciju te Program reforme upravljanja javnim financijama za razdoblje 2016-2020 koji kao jedan od glavnih prioriteta reforme postavlja prelazak na obračunsku osnovu. 2019. donesen je prvi Zakon o računovodstvu u javnom sektoru (Sl. list CG, 066/19) čime je uspostavljena pravna osnova računovodstva javnog sektora i temelj za prijelaz s novčanog na obračunsko računovodstvo. Zakon donosi niz novosti, među ostalim, po prvi puta se uvodi registar subjekata javnog sektora što bi trebalo olakšati primjenu Zakona i konsolidaciju financijskih izvještaja (CEF, 2020). Prvotni plan o stupanju Zakona na snagu početkom 2022. naknadnim izmjenama i dopunama je prolongiran na 2024. navodeći kao razlog složenost informatičkih promjena i potrebe za adekvatnom obukom osoblja (OECD, 2022). Stupanjem na snagu Zakona prestat će važiti određene odredbe Zakona o budžetu i fiskalnoj odgovornosti koji je predstavljao okosnicu pravnog okvira proračunskog sustava. U međuvremenu je donesen novi Program reforme upravljanja javnim financijama za razdoblje 2022-2026, u kojem se proširuje obuhvat reforme, a usvajanje obračunske osnove i dalje je jedan od glavnih prioriteta. Među ostalim ključnim dokumentima donesena je i Fiskalna strategija Crne Gore za razdoblje 2021.–2024. koja prijelaz na obračunsku osnovu smatra sredstvom za poboljšanje transparentnosti i kvalitete proračuna. Planirani prelazak na obračunsku osnovu bi u značajnoj mjeri trebao doprinijeti implementaciji standarda ESA 2010, dok najznačajniji izazov u tranziciji predstavlja nadogradnja računovodstvenog IT sistema (Program reforme, 2022). Budući pravci reforme upravljanja javnim financijama zasnivaju se na slabostima utvrđenim u prethodnom Programu reforme, provedenim analizama stanja, izvještajima EU o napretku kao i na zahtjevima postavljenim u postupku pregovaranja za članstvo u EU (Vlada Crne Gore, 2021).

¹¹ Aplikacija za financijsko izvještavanje u sustavu proračuna i Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika – RKPFI.

3.3. Usporedba osnovnih obilježja računovodstvenih sustava javnog sektora Hrvatske i Crne Gore

Obje zemlje su do početka devedesetih godina prošlog stoljeća imale zajednički zakonodavni okvir i praksu u svojim proračunskim sustavima. Od osamostaljenja svaka zemlja razvija vlastiti društveni, ekonomski, politički i pravni sustav. Među ostalim, Hrvatska je postala članica EU-a 2013., dok je Crna Gora kandidat od 2010. Procesi pristupanja Europskoj uniji predstavljaju značajan poticaj reformi upravljanja javnim financijama, a time i državnog računovodstva, budući da članstvo nosi niz zahtjeva koji se trebaju ispuniti, poglavito u pogledu pristupa korištenju EU sredstava, ali i u smislu potreba statistike fiskalnog izvještavanja kako propisuje Direktiva Vijeća 2011/85/EU. Znači, primarno se radi o eksternim poticajima za izmjene sustava usmjerenima na zadovoljenje informacijskih potreba vanjskih korisnika (IMF, EU i Eurostat) koji radi bolje usporedivosti i transparentnosti zahtijevaju podatke temeljene na obračunskoj osnovi kako bi se zemlje mogle ozbiljnije uključiti u međunarodne financijske tokove (Vašiček i suradnici, 2018).

Usporedba stanja računovodstva javnog sektora u obje zemlje (*tablica 2*) otkriva osnovne razlike računovodstvenih sustava.

U Hrvatskoj osnovu državnog računovodstva čini načelo modificirane obračunske osnove. Modifikacija se odnosi na prihode koji se priznaju na temelju novčanih primitaka, što znači da se prihodi prezentiraju u financijskim izvještajima razdoblja u kojem su postali mjerljivi i raspoloživi. Međutim, u području planiranja i izvršavanja državnog proračuna primjenjuje se modificirano novčano načelo¹². Ovakva primjena različitih računovodstvenih osnova, modificirane obračunske u financijskim izvještajima i modificirane novčane u planiranju i izvještajima o izvršenju proračuna, stvara problem pri uspoređivanju informacija te može rezultirati nedostatkom razumijevanja i nedostatkom transparentnosti u izvještavanju (Vašiček i suradnici, 2016). Prema Državnom uredu za reviziju (2021:4), zbog primjene različitih osnova, „podaci u konsolidiranom financijskom izvještaju državnog proračuna nisu istovjetni podacima u izvještaju o izvršenju državnog proračuna“. Zakonom o proračunu propisano je sastavljanje polugodišnjeg i godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna. Što se tiče računovodstvenih standarda, IPSAS-i se ne primjenjuju izravno, već se neka od njihovih rješenja primjenjuju neizravno kroz nacionalno zakonodavstvo. Prema istraživanju PwC-a (2020) razina „računovodstvene zrelosti“ (usklađenosti računovodstvenih pravila s IPSAS standardima) u Hrvatskoj iznosila je 66%, što je svrstava u kategoriju prosječne razine računovodstvene zrelosti.

S druge strane, Crna Gora primjenjuje načelo novčane osnove prema kojem se prihodi i rashodi evidentiraju u trenutku isplate ili naplate gotovine. Iako novi Zakon o računovodstvu u javnom sektoru propisuje primjenu obračunske osnove, te je kako navodi Program reforme (2022), u većoj mjeri usklađen s IPSAS-ima, njegova implementacija je odgođena. Prelasku na obračunsku osnovu, Program pridružuje tri povezana cilja: upravljanje (nefinancijskom) državnom imovinom i katastrom, izvještavanje o izvršenju proračuna te upravljanje i

¹² Uputom o primjeni modificiranog novčanog načela u postupku planiranja i izvršavanja državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika državnog proračuna obrazloženo je što to načelo podrazumijeva.

izvještavanje o korištenju EU fondova. Imovina bi se trebala evidentirati po obračunskoj osnovi, ali registar državne imovine, čiji je razvoj nužan za implementaciju obračunske osnove, još nije uspostavljen (OECD 2022, Program reforme 2022). U procesima budžetiranja također se primjenjuje novčana osnova. Izvještaji o izvršenju proračuna objavljuju se na mjesečnoj, kvartalnoj i godišnjoj osnovi, no izvještaji se prezentiraju samo prema ekonomskoj klasifikaciji, ne izvještavaju odvojeno po organizacijskim jedinicama, funkcijama ili programima, zbog čega je izravna usporedba s izvornim proračunom ograničena.

Tablica 2. Usporedba osnovnih karakteristika računovodstvenih sustava javnog sektora u Republici Hrvatskoj i Crnoj Gori. Izvor: obrada autora.

Kriterij/opis	Republika Hrvatska	Crna Gora
Osnova državnog računovodstva	Modificirana obračunska osnova	Novčana osnova
Osnovna obilježja računovodstvenog sustava-priznavanje prihoda, rashoda, imovine, obveza i izvora vlasništva	- Prihodi se priznaju po novčanoj osnovi. - Rashodi se priznaju po obračunskoj osnovi (uz propisane iznimke). - Procjena imovine, obveza i izvora vlasništva obavlja se po modificiranoj obračunskoj osnovi uz primjenu metode povijesnog troška.	- Prihodi i rashodi priznaju se uz primjenu novčane osnove. - Novim Zakonom propisana obračunska osnova u iskazivanju imovine i obveza i priznavanju prihoda i rashoda još uvijek se ne primjenjuje.
Financijski izvještaji	- Bilanca; - Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima; - Izvještaj o rashodima po funkcijskoj klasifikaciji; - Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza; - Izvještaj o obvezama; - Bilješke.	- Bilanca uspjeha - Bilanca stanja; - Izvještaj o promjenama neto imovine; - Izvještaj o novčanim tokovima; - Bilješke.
Osnova planiranja i izvršavanja proračuna	- Modificirana novčana osnova¹³ - Modificirana obračunska osnova¹⁴	- Novčana osnova
Izvještavanje o izvršenju proračuna	- Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna.	- Mjesečni, kvartalni i godišnji izvještaji o izvršenju proračuna.
Standardi izvještavanja	- Nacionalna računovodstvena pravila uvažavaju osnovne postavke IPSAS-a.	- Nacionalni standardi temeljeni na nacionalnom zakonodavstvu.
Predviđeni daljni tijek reforme	- Kretanje prema punom obračunskom načelu. Daljnje usklađivanje s IPSAS-ima ili usvajanje EPSAS-a.	- Daljnje reforme na uvođenju elemenata obračunske osnove. Nacionalni standardi koji koriste IPSAS kao referentnu točku.

4. ZAKLJUČAK

Reforma računovodstva javnog sektora složen je i trajan proces koji zahtijeva snažnu potporu najviših službenika, odgovarajuću obuku i odgovarajuće informatičke sustave. Trend reformi ide prema usvajanju međunarodnih računovodstvenih standarda, usvajanju obračunske osnove te usklađivanju računovodstvenih osnova koje se koriste u financijskom i proračunskom

¹³ Za državni proračun i financijske planove izvanproračunskih korisnika.

¹⁴ U proračunima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

izvještavanju s fiskalnim statističkim izvještavanjem. Države članice EU-a obuhvaćene su zajedničkim institucionalnim okvirom u području javnih računovodstvenih sustava, dok zemlje kandidatkinje mogu usvojiti praksu EU-a kako bi lakše ispunile kriterije za članstvo. Međutim, implementacija obračunskog računovodstva u promatranim odabranim zemljama trenutno je niska, u financijskom izvještavanju praksa je raznolika, dok se proračunski procesi uglavnom temelje na novčanoj ili modificiranoj novčanoj osnovi. Kritike provedbe reformi uključuju neodgovarajuće analize troškova i koristi i uski fokus na implementaciju IPSAS-a bez razmatranja povezanosti s cjelovitim reformama. Hrvatska je trenutno više napredovala u prelasku na obračunsko računovodstvo u usporedbi s Crnom Gorom. Unatoč ambicioznim planovima, tranzicijski proces Crne Gore je stagnirao zbog izazova informacijskog sustava, iako su značajniji naponi uloženi u obuku računovodstvenog kadra. U konačnici, učinkovita provedba reformi ovisi o specifičnom kontekstu svake zemlje. Važno je promatrati prijelaz na obračunsko računovodstvo u širem kontekstu reformi upravljanja javnim financijama, budući da provedba može varirati ovisno o lokalnim okolnostima, polazištima, sposobnostima i motivaciji. Za uspješan prelazak na obračunsku osnovicu preduvjeti su odgovarajući resursi, obučeno osoblje i razvijen odgovarajući informacijski sustav.

LITERATURA

1. Azhar, Z. i suradnici (2022). „Accrual Accounting at Different Levels of the Public Sector: A Systematic Literature Review“, *Australian Accounting Review*, vol. 32 (1), 36-62.
2. Biondi, Y. (2014). „Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives for Europe’s Economy and Society“, *Accounting, Economics and Law*, vol. 4, no. 3, 165-178.
3. Broz Tominac, S. i suradnici (2015). Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor. Zagreb: Tim4Pin d.o.o.
4. Budimir, V. (2017). Proračunsko računovodstvo. Požega: Veleučilište u Požegi.
5. CEF (2020). Perspektive primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i prelaska na obračunsko računovodstvo. Dostupno na: <https://www.cef-see.org/assets/files/6ArCX3LXeMe4Nja3UD1YUgXX-1591612125.pdf> (pristupljeno 6. 4. 2023.)
6. Cohen, S., Manes Rossi, F. i Brusca, I. (2022). „Public sector accounting harmonization in the European Union through the lens of the garbage can model“, *Financial Accountability & Management*, 1–22.
7. Direktiva Vijeća 2011/85/EU od 8. studenoga 2011. o zahtjevima za proračunske okvire država članica. Službeni list Europske unije, L 306/4.
8. European Commision (2013). Report from the Commission to the Council and the European parliament – Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States: The suitability of IPSAS for the Member States.
9. European Commision (2019). Commission staff working document reporting on the progress as regards the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS).

10. IFAC (2022). International Public Sector Accounting Standards - Glossary of defined terms. Dostupno na: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/C9-Glossary_0.pdf (pristupljeno 12. 2. 2023.).
11. IFAC/CIPFA (2021). International Public Sector Financial Accountability Index: 2021 Status Report. Dostupno na: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf> (pristupljeno 8. 2. 2023.).
12. Jovanović, T. (2015). Public Sector Accounting in Slovenia and Croatia. *Hrvatska i komparativna javna uprava*, Vol. 15 No. 4, 791-814.
13. Ministarstvo financija Crne Gore (2015). Strategija za prelazak javnog sektora na obračunsko računovodstvo. Dostupno na: <https://wapi.gov.me/download/28ecb9b5-3aa1-4f3e-958d-0fe26f75305d?version=1.0> (pristupljeno 6. 4. 2023.)
14. Ministarstvo financija RH (2020). Strateški plan Ministarstva financija 2020-2022. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/proracun/stratesko/Strate%C5%A1ki%20plan%20Ministarstva%20financija%202020.%20-%202022..pdf> (pristupljeno 6. 4. 2023.)
15. OECD (2022). Public accounting reforms in the Western Balkans and European Neighbourhood - SIGMA Paper No.65 - Guidance for SIGMA Partners. Paris: OECD. Dostupno na: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/505f903e-en.pdf?expires=1675790002&id=id&accname=guest&checksum=33F5458F810E1D9D1656862B2786D8A3> (pristupljeno 8. 2. 2023.).
16. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20.
17. Program reforme upravljanja javnim financijama 2022 –2026 (2022). Dostupno na: <https://wapi.gov.me/download/0c37736f-0645-4737-87c1-02b1fb39fd32?version=1.0> (6. 4. 2023.)
18. PwC on behalf of Eurostat (2014). Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector. Dostupno na: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPSAS-study-final-PwC-report.pdf> (pristupljeno 8. 2. 2023.).
19. PwC on behalf of Eurostat (2020). Updated accounting maturities of EU governments and EPSAS implementation cost. Dostupno na: <https://circabc.europa.eu/sd/a/4f698875-6355-4c15-88a2-0c79c67219dd/Updated%20accounting%20maturities%20and%20EPSAS%20implementation%20cost%20June%202020.pdf> (pristupljeno 8. 2. 2023.).
20. Schmidhuber, L., Hilgers, D. i Hofmann, S. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda, *Financial Accountability & Management*, vol. 38 (1), 119-142.
21. Vašiček, V. i suradnici (2016). Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne Europe. Zagreb: Tim4Pin d.o.o.
22. Vašiček, V., Poljašević, J. i Letica, M. (2018). The Comparison of Public Sector Accounting between Croatia and Bosnia and Herzegovina. U: Karasavoglou, A., Goić, S., Polychronidou, P., Delias, P. (ur.) *Economy, Finance and Business in Southeastern and Central Europe*. Springer Proceedings in Business and Economics. 469-484.

23. Vlada Crne Gore (2021). Fiskalna strategija Crne Gore za period 2021 –2024. Dostupno na: <https://wapi.gov.me/download/02f8c410-f87b-4004-96fa-a8eb7eb20b32?version=1.0> (pristupljeno 6. 4. 2023.)
24. Zakon o proračunu, NN 144/21.
25. Zakon o računovodstvu u javnom sektoru. Sl. list CG, 066/19 i 145/21.