

Upravljačko računovodstvo i javni menadžment

Mišković, Helena

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:622888>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-25**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

HELENA MIŠKOVIĆ

**UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO I JAVNI
MENADŽMENT**

Diplomski rad

Pula, 2019.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

HELENA MIŠKOVIĆ

**UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO I JAVNI
MENADŽMENT**

Diplomski rad

JMBAG: 0303042875, redoviti student

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Financije

Mentor: prof.dr.sc. Lorena Mošnja-Škare

Pula, rujan 2019.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani Helena Mišković, kandidat za magistra ekonomije/poslovne ekonomije ovime izjavljujem da je ovaj Diplomski rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Studentica:

U Puli, rujan, 2019. godine



IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, Helena Mišković dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj diplomski rad pod nazivom Upravljačko računovodstvo i javni menadžment koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, rujan, 2019. godine

Potpis

Sadržaj

1. UVOD	7
1.1. Predmet istraživanja	7
1.2. Ciljevi istraživanja	7
1.3. Hipoteze istraživanja	8
1.4. Metode istraživanja	9
1.5. Struktura rada	9
2. RAČUNOVODSTVO U SUSTAVU PRORAČUNA	11
2.1. Proračunsko računovodstvo	13
2.1.1. Temeljna načela proračunskog računovodstva	15
2.1.2. Proračunski prihodi	16
2.1.3. Proračunski rashodi	17
2.1.4. Proračuni i financijski planovi	18
3. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U SUSTAVU PRORAČUNA	20
3.1. Pojmovno određenje upravljačkog računovodstva	20
3.2. Međuzavisnost financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova u javnom sektoru	22
3.2.1. Eksterno izvještavanje	25
3.2.2. Interno izvještavanje	26
3.3. Mogućnosti primjene računovodstva troškova u javnom sektoru	29
3.3.1. Planiranje i kontrola troškova u javnom sektoru	31
3.3.2. Pokazatelji ocjene uspješnosti u javnom sektoru	34
4. JAVNI MENADŽMENT	37
4.1. Nastanak javnog menadžmenta	37
4.2. Novi javni menadžment	39
4.3. Ciljevi i obilježja novog javnog menadžmenta	41
5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O UPRAVLJAČKOM RAČUNOVODSTVU U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE	44
5.1. Definiranje uzorka	44
5.2. Metodologija istraživanja	45
5.3. Analiza rezultata istraživanja	46
6. KRITIČKI OSVRT	63
7. ZAKLJUČAK	64
POPIS LITERATURE	66
SAŽETAK	71

SUMMARY	72
PRILOG 1.....	73
PRILOG 2.....	83
PRILOG 3.....	86

1. UVOD

1.1. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja u ovom radu je zastupljenost upravljačkog računovodstva u javnom sektoru te njegov utjecaj na efikasnost i učinkovitost djelovanja javnog menadžmenta u Republici Hrvatskoj. Rad je usmjeren prema svim javnim ustanovama, a ponajprije prema zdravstvenim ustanovama.

Specifičnost upravljačkog računovodstva je ta da upravljački računovođe omogućuju specifične informacije usmjerene na određeno područje i usmjerene prema određenom korisniku.

Predmet obrade može biti poslovni sustav, proces ili određena pojedina aktivnost, koje zahtijevaju mjerenje, vrednovanje i kontinuirano izvještavanje uz praćenje i nadzor.

Ovim radom provedeno je istraživanje tj. anketni upitnik kako bi došli do saznanja koliko su zapravo interni i eksterni korisnici upoznati sa primjenom upravljačkog računovodstva u javnoj ustanovi te koliki je utjecaj informacija upravljačkog računovodstva na donošenje odluka od strane javnog menadžmenta u zdravstvenim i obrazovnim ustanovama te gradu u Vukovarsko-srijemskoj županiji.

1.2. Ciljevi istraživanja

Cilj ovog rada je doći do odgovora koliko su zapravo menadžeri u javnom sektoru upoznati s upravljačkim računovodstvom u javnim ustanovama, na koji način koriste njegove informacije te kako i kamo su usmjereni troškovi javnih ustanova.

U radu se daju odgovori na pitanja:

1. Što je javni sektor?
2. Što je proračunsko računovodstvo?

3. Koje su razlike između financijskog, računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva?
4. Što je upravljačko računovodstvo?
5. Koji su ciljevi internog izvješćivanja?
6. Što obuhvaća i koja je uloga planiranja i kontrole troškova u javnom sektoru?
7. Koji su ciljevi novog javnog menadžmenta?
8. Koliko su javni menadžeri upoznati sa upravljačkim računovodstvom u javnim ustanovama?

1.3. Hipoteze istraživanja

Na temelju istraživačkog dijela rada formirane su četiri hipoteze koje će biti prihvaćene ili odbačene, a one su sljedeće:

H1. *Nema značajne razlike između internih korisnika i studenata te su podjednako upoznati sa upravljačkim računovodstvom u zdravstvenim i obrazovnim ustanovama te gradu na području Vukovarsko-srijemske županije.*

H2. *Troškovi uvođenja upravljačkog računovodstva nisu veći od njegove koristi za zdravstvene, obrazovne i druge ustanove.*

H3. *Nedovoljna edukacija internim korisnicima i studentima predstavlja najveći razlog neuvođenja upravljačkog računovodstva u obrazovne i zdravstvene ustanove te grad.*

H4. *U zdravstvenim i obrazovnim ustanovama te gradu se često sastavljaju interni financijski izvještaji za potrebe menadžmenta na području Vukovarsko-srijemske županije.*

1.4. Metode istraživanja

Za pisanje ovog rada korištena je razna domaća i inozemna literatura, knjige, internetske stranice, znanstveni radovi i istraživački radovi.

Rad je podijeljen u dva dijela prvi dio je teorijski dio, drugi dio se odnosi na empirijsko istraživanje.

Za dobivanje što točnijih, jasnijih i kvalitetnijih spoznaja koriste se sljedeće metode:

- Induktivna i deduktivna metoda korištene su pri samom proučavanju određenih izvora u literaturi o upravljačkom računovodstvu kako bi se došlo do zaključka o uvođenju istog u javni sektor (induktivna je metoda kojom se na temelju pojedinačnih činjenica dolazi do općeg zaključka, deduktivnom metodom se iz općih stavova izvode pojedinačni stavovi),
- Metoda analize i sinteze korištene su pri obradi ankete i izvođenju rezultata i zaključaka istraživanja (metodom analize raščlanjuju se složeni zaključci na jednostavnije dijelove dok se metodom sinteze spajaju jednostavniji u složenije zaključke),
- Statistička metoda primijenjena je pri testiranju hipoteza te pri samoj provedbi statističkog testa hi-kvadrata (pomoću statističke metode na prihvatljiv način može se saznati opća određenost),
- Povijesna metoda korištena je pri sagledavanju nastanka novog javnog menadžmenta, pri nastanku i uvođenju upravljačkog računovodstva u javni sektor itd.
- Metoda anketiranja pomoću koje smo i došli do podataka koji su potrebni za istraživanje.

1.5. Struktura rada

Rad je podijeljen na sedam poglavlja.

Prvo poglavlje je uvodno gdje se govori o strukturi rada, predmetu istraživanja, hipotezama istraživanja, ciljevima istraživanja te o metodama koje su se koristile u radu.

Drugo poglavlje odnosi se na upravljanje javnim sektorom, proračunsko računovodstvo, temeljna načela proračunskog računovodstva, proračunske prihode, proračunske rashode te proračunsko planiranje.

Treće poglavlje odnosi se na upravljačko računovodstvo u javnom sektoru, pojmovno određenje upravljačkog računovodstva, međuzavisnost financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova u javnom sektoru, ciljeve eksternog izvještavanja, ciljeve internog izvještavanja, mogućnosti primjene računovodstva troškova u javnom sektoru, planiranje i kontrolu troškova u javnom sektoru, troškove kao instrument određivanja cijena usluga u javnom sektoru, pokazatelje ocjena uspješnosti izvršenja programa u javnom sektoru te značaj izbora koncepta troškova u procesima javnog sektora.

Četvrto poglavlje odnosi se na javni menadžment u javnom sektoru, nastanak javnog menadžmenta, novi javni menadžment u javnom sektoru, ciljeve novog javnog menadžmenta te karakteristike novog javnog menadžmenta.

Peto poglavlje odnosi se na empirijsko istraživanje o upravljačkom računovodstvu i njegovoj primjeni u javnom sektoru.

Šesto poglavlje je kritički osvrt na samu analizu.

Sedmo poglavlje je zaključno u kojem se iznose zaključne misli o cjelokupnoj temi. U radu se koristio harvardski stil citiranja.

2. RAČUNOVODSTVO U SUSTAVU PRORAČUNA

Državni sektor dio je javnog sektora, a obuhvaća sve državne jedinice čija je primarna uloga izvršavanje državnih funkcija (Kesner-Škreb,2006:93-94).

On obuhvaća sve nacionalne i subnacionalne državne jedinice, uključivši i izvanproračunske fondove, kao i neprofitne institucije koje pružaju netržišne usluge, a koje država financira i kontrolira. Prema stručnim nazivima MMF-a kojima se definiraju pojmovi državnih financija, državni se sektor naziva sektorom opće države. Stručni termin opća država upotrebljava se za označavanje pojma državnog sektora ili države. Pojam državni sektor ili država u svakidašnjem govoru se mnogo češće rabe za označavanje pojma koji se stručno naziva općom državom.

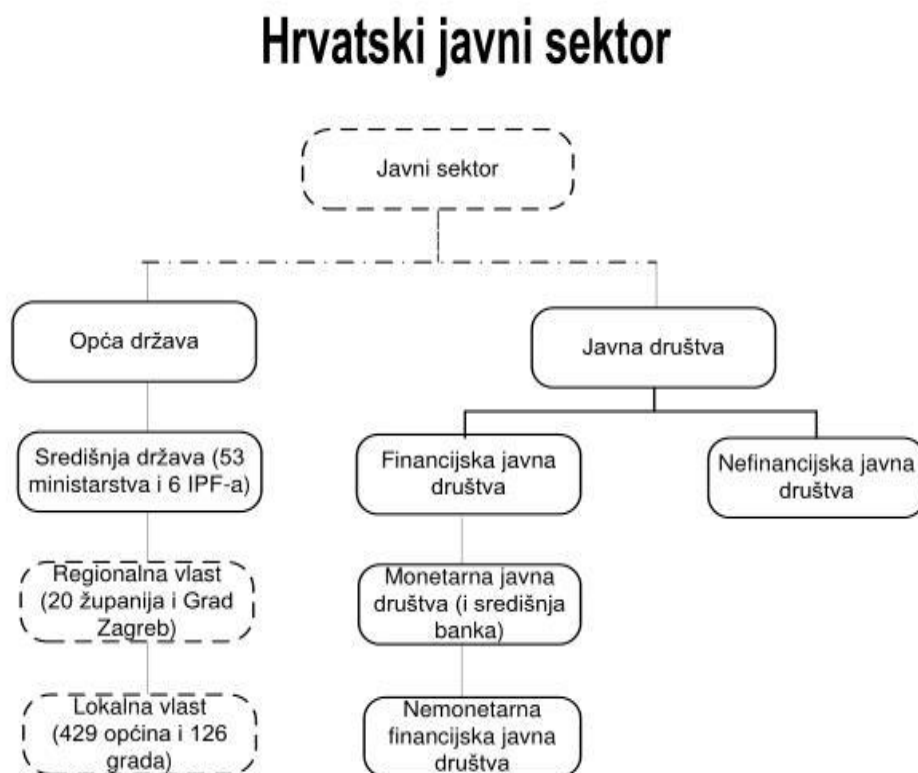
Javni se sektor sastoji od (Kesner-Škreb,2006:93-94):

1. opće države (središnje države te regionalnih i lokalnih državnih tijela),
2. nefinancijskih javnih poduzeća,
3. javnih financijskih institucija.

Javnim nefinancijskim poduzećima smatraju se poduzeća u vlasništvu i/ili pod kontrolom države (javna poduzeća), dok financijska poduzeća u vlasništvu ili pod kontrolom države nazivaju se javnim financijskim institucijama. Dakle, sektor opće države sastavni je dio javnog sektora.

Važno je razlikovati pojam opće države od središnje banke, javnih financijskih institucija i nefinancijskih javnih poduzeća. Takve se agencije ponekad bave fiskalnim aktivnostima koje nisu dio njihove primarne funkcije pa se zato i nazivaju kvazifiskalnim (Kesner-Škreb,2006:93-94).

Slika 1. Struktura javnog sektora



Izvor: Radić, 2016:6

Javni menadžment je odgovoran za uspješno izvršavanje temeljnih funkcija države. Od javnog menadžmenta se očekuje pridržavanje temeljnih načela javnog života: čestitosti, objektivnosti, odgovornosti, otvorenosti, iskrenosti i vodstva.

Funkcije planiranja, organiziranja, vođenja i kontrole obavljaju profesionalni rukovoditelji koji se nazivaju menadžeri. On imaju formalni autoritet nad organizacijom kojom rukovode.

Javnom menadžmentu pripadaju: predstavnici najviše državne vlasti, članovi izvršne vlasti jedinica lokalne i područne samouprave, čelnici državnih agencija i ministarstava, direktori javnih poduzeća, čelnici ustanova te operativni menadžeri pojedinih organizacijskih segmenata svakog subjekta.

Uspješnost javnog sektora mjeri se stupnjem zadovoljavanja općih i zajedničkih potreba pojedinaca i zajednice u cjelini. „Stupanj zadovoljenja općih i zajedničkih potreba mjeri se određenom vrijednošću i kvalitetom učinaka (output) i utjecajem učinaka (outcome) na postavljene ciljeve i društvenu zajednicu u odnosu prema raspoloživim i utrošenim resursima“ (Vašiček,2009.:394).

U kontekstu ekonomskih integracijskih procesa, neefikasan javni sektor onemogućava sveukupni razvoj na nacionalnoj te međunarodnoj razini (Vašiček,2009.:394).

2.1. Proračunsko računovodstvo

Različiti autori na različite načine definiraju pojam proračun:

„Budžet je plan prihoda i rashoda, koji određeno javnopravno tijelo donosi za određeno razdoblje, koje obično traje godinu dana“ (Jelčić, 1980: 293).

„Proračun se može smatrati instrumentom usmjeravanja prikupljenih javnih i ostalih prihoda državne jedinice u pravcu i s ciljem zadovoljavanja javnih potreba“ (Bajo, 2006).

U globalu, može se reći da je proračun izrađeni prijedlog prihoda i rashoda državne ili druge gospodarske jedinice.

Zadaća javnog menadžmenta je ograničenim resursima ostvariti zadane ciljeve uz što manje troškove, time smanjiti fiskalno opterećenje građana ili poboljšati zadovoljavanje javnih potreba.

U Hrvatskoj se izgradnja transparentnog financijskog i njemu primjerenog računovodstvenog informacijskog sustava nastoji postići izgradnjom učinkovite državne riznice. U njoj je nadležnosti oblikovanje državnog računovodstvenog sustava koji udovoljava suvremenim međunarodnim zahtjevima i posebnostima našeg gospodarsko-političkog okruženja.

Baza za pripremu informacija bitnih eksternim i internim korisnicima je računovodstvo. Ako su te informacije u bilo kojem slučaju nepotpune ili nepouzdana, mogu stvoriti ozbiljne posljedice. Za potrebe eksterne i interne kontrole, odnosno praćenja ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti (3 E - Economy, Efficiency, Effectiveness), potrebno je uvođenje troškovnog, upravljačkog i financijskog računovodstva.

U javnom sektoru se primjenjuje državni računovodstveni informacijski sustav. Njega karakterizira velik stupanj normativizma. „Bez potpune informiranosti nema ni potpune demokracije“, stoga računovodstvo treba proizvesti pouzdane informacije o svim segmentima potrošnje. Zbog toga državno računovodstvo prerasta iz ograničenog evidencijskog sustava u važan upravljački i nadzorni sustav.

Fiskalna transparentnost također je bitna, a postiže se tako da proračunska dokumentacija pokriva sve proračunske aktivnosti, usporedne podatke za prethodne godine te projekciju za sljedeće godine.

Nadalje slijede neke od sličnosti i razlika između proračunskog računovodstva i računovodstva poduzeća:

Sličnosti između proračunskog računovodstva i računovodstva poduzeća su: primjena sustava dvojnog knjigovodstva, vođenje osnovnih i pomoćnih knjiga i analitičkih evidencija, izrada temeljnih financijskih izvještaja te interna kontrola.

Razlike između proračunskog računovodstva i računovodstva poduzeća su: odsutnost dobiti kao motiva, zakonska ograničenja kod pribavljanja i trošenja prihoda, naglasak na odgovornosti ili upravljanju resursima povjerenim javnim službama te korištenje prilagođenog načela nastanka događaja (Knapić, 2017:4).

2.1.1. Temeljna načela proračunskog računovodstva

Temeljna računovodstvena načela su :

- Opće prihvaćena računovodstvena načela: točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačno iskazivanje pozicija ,
- Načelo urednog knjigovodstva te
- Načelo dvostavnog knjigovodstva.

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu nije pojašnjena svrha navedenih načela. Pravilnik o proračunskom računovodstvu donesen je na temelju *Zakona o računovodstvu*, stoga se smatra da se na temelju toga mogu prihvatiti sadržajna obilježja tih načela.

- Pouzdanost je jedan od navedenih načela te je jedan od kvalitativnih obilježja financijskih izvještaja. Informacija u financijskom izvještaju je pouzdana tada kada na njoj nema značaja pogreške i pristranosti. Pouzdanost nam predstavlja vjerno predočavanje nastalih poslovnih promjena.
- Načelo istinitosti možemo objasniti pojmom vjernog predočavanja.
- Načelo vjernog predočavanja predstavlja nam informacije koje se temelje na istinitosti obavljenih poslovnih promjena
- Načelo pojedinačnog iskazivanja govori nam o tome da se poslovne promjene kod proračunskog računovodstva prate pojedinačno po vrstama prihoda, rashoda, stanja imovine, obaveza i vlastitih prihoda.
- Uredno knjigovodstvo govori nam o činjenici da se iz podataka može jasno iščitati vrijeme nastanka, narav i vrijednost kao i ostali podaci.
- Proračunski korisnici i proračuni vode se prema načelu dvojnog knjigovodstva prema rasporedu računskog plana koji je sastavni dio Pravilnika o proračunskom računovodstvu (Dremel i suradnici, 2011:92).

2.1.2. Proračunski prihodi

Država prikuplja sredstva neophodna za financiranje potreba stanovništva. Na taj način zadovoljavaju se javne potrebe stanovništva. Ta sredstva nazivaju se proračunski prihodi. „Proračunski prihodi su svi prihodi i primici novca koji su predviđeni proračunom“ (Budimir,2017:6).

Proračunski prihodi se prikupljaju na različite načine i od različitih izvora. Velike su razlike u načinima i izvorima prikupljanja proračunskih prihoda od države do države. Razlike u prikupljanju sredstava proizlaze iz snage pojedine države ili poduzeća i građana, od oblika političke vlasti, razvijenosti financijskih instrumenata te stupnja nezavisnosti državne vlasti.

Oblik prikupljanja prihoda prilagođava se potrebama države, a njihovu strukturu i veličinu određuje zakonodavna vlast.„Prihodi su inputi sustava proračuna“ (Budimir,2017:6).

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014: čl.20. st.3) definirano je da se prihodi klasificiraju na prihode poslovanja i prihode od prodaje nefinancijske imovine.

Prihodi poslovanja klasificiraju se na:

- prihode od poreza,
- prihode od doprinosa,
- pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna,
- prihode od imovine,
- prihode od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada,
- prihode od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihode od donacija,
- prihode iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza te
- kazne, upravne mjere i ostale prihode.

Prihodi od prodaje nefinancijske imovine klasificiraju se prema vrstama prodane nefinancijske imovine. Primici su priljevi novca i novčanih ekvivalenata po svim osnovama (Budimir,2017:6).

2.1.3. Proračunski rashodi

Država izdvaja proračunska sredstva za financiranje javnih potreba, potreba stanovništva. Javne potrebe financirane iz javnih prihoda su (Budimir,2017:8):

- zakonom utvrđeni zadaci tijela državne vlasti i lokalnih područnih zajednica, obrane, obveze iz međunarodnih odnosa i druge potrebe od interesa za ostvarivanje prava i dužnosti države i jedinica lokalne samouprave,
- zakonom utvrđena obvezna prava i obvezni standardi ili programi javnih potreba u djelatnosti odgoja i obrazovanja, znanosti, kulture, zdravstva, socijalne zaštite, zaštite boraca iz Domovinskog rata, vojnih invalida i dr.,
- zakonom utvrđene potrebe zaštite i unapređenja čovjekova okoliša, sprečavanja i uklanjanja posljedica elementarnih nepogoda, protupožarne zaštite, robnih rezervi, bržeg razvoja, te gospodarskog razvoja područja posebne državne skrbi,
- zakonom utvrđene obveze prema javnim poduzećima i subvencije u gospodarstvu od interesa za državu, županije gradove i općine.

Rashodi i izdaci državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne samouprave i njihovih proračunskih korisnika sastoje se od:

- 1) rashoda poslovanja
- 2) rashoda za nabavu nefinancijske imovine,
- 3) izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova

Rashodi poslovanja su tekući rashodi za:

- zaposlene kao što su plaće, naknade plaća i sl.,
- materijalni rashodi kao što su troškovi službenih putovanja, službena odjeća i sl.,
- financijski rashodi kao što su kamate, tečajne razlike i sl.,
- subvencije kao što su plaćanja i prijenosi sredstava proizvodnim subjektima,
- naknade građanima i kućanstvima za školarine, stipendije za zaposlene i sl. te
- ostali rashodi kao što su tekuće i kapitalne donacije, kapitalne pomoći i ostali rashodi.

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine ili kapitalni rashodi su rashodi za nabavu kratkotrajne i dugotrajne, proizvedene i neproizvedene imovine kao što su namještaj, vozila, knjige i dr.

Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova su izdaci za dane zajmove, vrijednosne papire, dionice i udjele u glavnici kao i otplatu glavnice primljenih zajmova (Budimir, 2017:8).

2.1.4. Proračuni i financijski planovi

Zakonom o proračunu propisan je postupak pripreme i planiranja proračuna. Osnovna načela za izradu proračuna su načelo jedinstva i točnosti proračuna, načelo jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije, dobrog financijskog upravljanja i načelo transparentnosti proračuna kao osnovnog planskog financijskog dokumenta (Zakon o proračunu, 2008:čl.4).

Ukupni rashodi i izdaci moraju biti jednaki ukupnim приходima i primicima. To dovodi do uravnoteženja proračuna. Iz proračuna se mogu financirati samo oni rashodi koji imaju zakonsku podlogu do razine, odnosno iznosa za koji postoje osigurana sredstva u proračunu.

Prihodi i primici moraju biti usklađeni s rashodima i izdacima u svakom trenutku proračunske godine, a to usklađenje provodi se privremenim uzdržavanjem od izvršenja i izmjenama i dopunama proračuna (Zakon o proračunu, 2008: čl.7).

Proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela, te plana razvojnih programa (jedinice lokalne i regionalne samouprave) (Zakon o proračunu, 2008: čl.16). Opći dio proračuna čine *Račun prihoda i rashoda* i *Račun financiranja*.

Račun prihoda i rashoda proračuna se sastoji od propisanih vrsta prihoda i rashoda. *Račun financiranja* sadrži primitke od financijske imovine, primljene kredite i zajmove te izdatke za financijsku imovinu i otplatu zajmova.

Zakonom o proračunu definirani prihodi i rashodi utvrđuju se u proračunu prema ekonomskoj klasifikaciji (Budimir,2017:10).

Svrha zbog koje se redovito mora voditi financijsko izvještavanje proračunskog računovodstva je davanje informacija o financijama i uspješnosti poslovanja, te ispunjavanja određenih ciljeva koji su unaprijed postavljeni u proračunu, od strane proračunskih i izvanproračunskih korisnika. (Gavranić,2017:6).

Prijedlog financijskog plana proračunskog korisnika, odnosno metodologija izrade proračuna, sastoji se od:

a. procjene prihoda i primitaka - prihodi se unose u SAP sustav državne riznice na razini odjeljka računskog plana, no zbog povezivanja prihoda i primitaka s izvorima financiranja i kasnijeg praćenja potrošnje po izvorima, proračunski korisnici državnog proračuna planiraju pojedine prihode i primitke na razini osnovnog računa računskog plana. Za planiranje prihoda i primitaka proračunskih korisnika treće razine, koji su izuzeti od uplate vlastitih prihoda i namjenskih prihoda i primitaka u proračun, te čiji se prihodi i primici, rashodi i izdaci u državnom proračunu iskazuju evidencijskih, pripremaju se posebne tablice

b. plana rashoda - proračunski korisnici dužni su ga izraditi po izvorima financiranja, a visina financijskog plana po razdjelima organizacijske klasifikacije obuhvaća: visinu sredstava potrebnih za provedbu postojećih programa i aktivnosti, te visinu sredstava potrebnih za uvođenje i provedbu novih ili promjenu postojećih programa i aktivnosti. Rashodi se unose u sustav državne riznice na razini odjeljka računskog plana, dok se Državni proračun RH usvaja na razini podskupine na kojoj će biti postavljene kontrole izvršavanja,

c. obrazloženja prijedloga financijskog plana - sastoji se od uvodnog dijela, obrazloženja programa te procjene i ishodišta potrebnih sredstava za najznačajnije aktivnosti (Gavranić,2017:7).

3. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U SUSTAVU PRORAČUNA

U ovom poglavlju bit će opisano pojmovno određenje upravljačkog računovodstva, međuzavisnost financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova u javnom sektoru te su navedeni ciljevi eksternog i internog izvještavanja.

3.1. Pojmovno određenje upravljačkog računovodstva

Više od jednog desetljeća poznat je termin jedinstveno upravljačko računovodstvo. Upravo taj termin definirao je jedan od najvećih računovodstvenih autora C.T.Horngren. On tvrdi: "Moderno računovodstvo troškova često se naziva upravljačko računovodstvo. Zašto? Zato što računovođe smatraju menadžere poduzeća primarnim korisnicima računovodstvenih informacija- to su njihove interne mušterije. Gledajući globalno, menadžeri postaju sve više svjesni važnosti kvalitete i pravodobne prodaje proizvoda i usluga svojim vanjskim mušterijama. I obrnuto, računovođe postaju sve više osjetljivi na kvalitetu i pravodobnost računovodstvenih informacija koje zahtijevaju menadžeri" (Gulin i suradnici, 2010:516).

Upravljačko računovodstvo nastalo je povezivanjem računovodstva s informacijskim potrebama menadžmenta. Za što boljim upravljanjem osim informacija koje se odnose na budućnost, potrebne su i informacije o prošlosti. Konsenzus je postignut između računovodstvenih autora. Proces pripreme informacija okrenutih budućnosti i interno izvještavanje naziva se upravljačkim računovodstvom, dok se procesiranje informacija na prošle poslovne aktivnosti i eksterno izvještavanje naziva financijskim računovodstvom.

Od strane upravljanja poslovnim subjektom smatra se da je sveukupno računovodstvo zapravo upravljačko računovodstvo. Odnosno, upravljačko i financijsko računovodstvo su zapravo upravljačka računovodstva kojima je cilj pružiti informacije za upravljanje poslovnim subjektom i prema tome nema razlike u njihovoj ulozi za poslovni subjekt (Gulin i suradnici, 2010:516).

Upravljačko računovodstvo se koristi informacijama računovodstva troškova koje ima značajnu potpurnu ulogu u ispunjavanju zadaća upravljačkog računovodstva. Metodološka matrica računovodstva troškova kao i metodološka matrica

upravljačkog računovodstva trebaju se promatrati kao jedinstveni računovodstveni i izvještajni okvir, u čijem stvaranju treba uvažiti specifičnosti poslovnog procesa, informacijske zahtjeve menadžmenta i razvijenost poslovnog i računovodstvenog sustava, a koji mora osigurati kvalitetno i cjelovito izvještavanje o internim rezultatima po svim hijerarhijskim razinama menadžmenta.

Razvijeno računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo pretpostavka je za kvalitetno upravljanje poslovanjem, analizu poslovanja te za nadzor poslovanja.

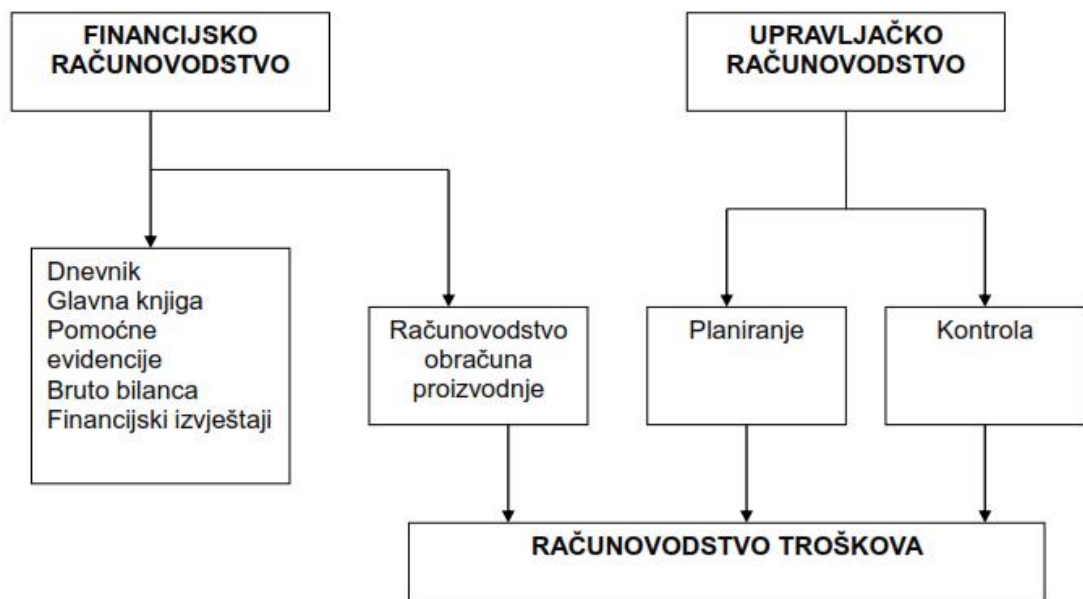
Isto tako, moguće je tvrditi da bez primjene instrumentarija upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u javnom sektoru nije moguće provesti nadzor uspješnosti jer pretpostavka obavljanja uspješnog nadzora bilo da je riječ o nadzoru pravilnosti zakonitosti ili nadzoru uspješnosti je kvalitetna dokumentacija i informacijska podloga u kojoj informacije upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova čine važan dio.

Sadašnja iskustva i praksa u našoj zemlji kao i nizu drugih zemalja pokazuju da je opseg primjene instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru vrlo mali. Nedovoljno korištenje instrumentarija upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u javnom sektoru odražava se na kvalitetu usvojenih odluka sa svim ekonomskim i financijskim posljedicama takvih odluka (Vašiček i suradnici,2011:3).

3.2. Međuzavisnost financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova u javnom sektoru

Računovodstvo prati i proučava sirove podatke do oblika pogodnog za korištenje u procesu poslovnog odlučivanja. Obzirom na to da računovodstvo nije samo sebi svrhom, nego je cjelokupna računovodstvena aktivnost usmjerena stvaranju informacija potrebnih korisnicima u procesu poslovnog odlučivanja, informacije je potrebno prezentirati u obliku i mediju prepoznatljivom te razumljivom korisnicima kojima su namijenjene.

Slika 2: Funkcionalna struktura računovodstva



Izvor: Knapić, 2017:13

Kao takvo ukazuje na potrebu sastavljanja:

a) eksternih financijskih izvještaja- osnovnih financijskih izvještaja koji udovoljavaju uobičajenim potrebama većine korisnika i

b) internih izvještaja- specifičnih financijskih izvještaja koji pružaju dodatne informacije koje zadovoljavaju posebne potrebe za informacijama određenog korisnika.

„Znati pitati za informaciju i znati je upotrijebiti osnovni je zahtjev kojem mora udovoljiti svaki menadžer“ (Vašiček i suradnici,2011:5).

Informacijska podrška upravljanju pruža različite informacije unutar sustava menadžmenta u cilju povećanja njegove efikasnosti. Informacijska podrška upravljanju obično je organizirana kroz organizacijsku/e jedinicu/e računovodstva, planiranja, analize i kontrole. Financijske izvještaje kreiraju menadžment i računovođa sukladno zahtjevima pojedinog korisnika, i to u formi i sadržaju koji najviše odgovara postavljenim zahtjevima.

Interni izvještaji su specifični i zasebni za svaku pojedinu organizaciju i za svakog pojedinog korisnika. Prilagođeno mogućnostima izgradnje organizacijskih shema i zahtjevima većine korisnika uglavnom se organiziraju kao dijelovi računovodstva:

- a) financijsko računovodstvo,
- b) računovodstvo troškova,
- c) upravljačko računovodstvo.

Financijsko računovodstvo daje sintetizirane podatke o cjelini poslovanja izraženo u novčanim pokazateljima na temelju strogo reguliranih pravila kao što su općeprihvaćena računovodstvena načela, standardi, zakoni, propisi.

Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova je interno računovodstvo. Različite aktivnosti računovodstva troškova obuhvaćaju (Vašiček i suradnici,2011:6):

- izradu podataka za potrebe planiranja i kontrole
- izradu podataka za potrebe svakodnevnih odluka i kada se radi o specifičnim projektima koji zahtijevaju izbor između mogućih alternativa,
- sudjelovanje u sastavljanju i provedbi planova,
- uvođenje postupaka usmjerenih na poboljšanje poslovanja i snižavanja troškova,
- razvoj i unapređenje sistema za praćenje troškova,
- evidentiranje i objavljivanje troškova po pojedinim proizvodima i odjelima.

Upravljačko računovodstvo upotrebljava se za označavanje dijela računovodstva koje je usmjereno menadžmentu stoga se često naziva i menadžersko računovodstvo.

U posljednje vrijeme razvija se strategijsko računovodstvo. Ono je usmjereno na pripremu informacija potrebnih strateškom menadžmentu u procesu donošenja strateških i taktičkih poslovnih odluka (Vašiček i suradnici,2011:6).

Između financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova postoje razlike i sličnosti. Nužna je međusobna povezanost pojedinih dijelova računovodstva kako bi se stvarale informacijske osnovice za potrebe upravljanja. Sve dijelove računovodstva treba smatrati jedinstvenim izvještajnim sustavom koji treba istovremeno zadovoljiti potrebe internih korisnika za informacijama, ali i osigurati podatke za eksterne financijske izvještaje.

Izvještavanje u javnom sektoru treba osigurati potpune i pouzdane informacije o svim segmentima javne potrošnje. Javnost mora biti u cijelosti upoznata s informacijama o prošlim, sadašnjim i budućim aktivnostima subjekata u sustavu proračuna. Računovodstvene informacije moraju biti razumljive korisnicima. To se postiže odgovarajućom standardizacijom obrade i prezentiranja računovodstvenih informacijama. Stupanj razvijenosti međuzavisnost financijskog, upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u javnom sektoru treba analizirati uzimajući u obzir specifičnost javnog sektora.

Aktualni hrvatski sustav državnog računovodstva ima sljedeća kvalitativna obilježja:

- svi subjekti opće države zakonom su obvezni na primjenu proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja čime je postignuta sveobuhvatnost računovodstvenog praćenja,
- propisima je uređena primjena jedinstvenog računskog plana uz dosljednu primjenu pravila evidencije, transakcija i poslovnih događaja,
- obvezna primjena proračunskih klasifikacija: organizacijske, ekonomske, funkcijske, lokacijske i programske te klasifikacije prema izvorima u području planiranja proračuna, izvršavanja proračuna, računovodstva i financijskog izvještavanja
- osnove proračunskog računovodstva temelje se na primjeni modificirane računovodstvene osnove nastanka događaja,

- dosljedna primjena međunarodnog priznatog i usporedivog analitičkog okvira financijskog i statističkog izvještavanja,
- uspostavljena je čvrsta sadržajna i funkcionalna povezanost financijskog i statističkog izvještavanja,
- obveza periodičnog i godišnjeg izvještavanja, obvezna izrada konsolidiranog izvještaja polugodišnjeg i godišnjeg obračuna proračuna Republike Hrvatske (Vašiček i suradnici,2011:8).

3.2.1. Eksterno izvještavanje

Poznato je već kako eksterno izvještavanje u javnom sektoru ima dosta specifičnosti. Zahtjevi postavljeni pred izvještavanje mogu biti različiti promatrano kroz računovodstvenu, proračunsku i statističku perspektivu.

Računovodstveno izvještavanje usko je povezano s pojmom financijskog izvještavanja u ostalim sektorima te ima obilježja standardiziranog pristupa računovodstvu i financijskom izvještavanju za eksterne odnosno vanjske korisnike.

Proračunska perspektiva važnost stavlja na izvještavanje o izvršavanju proračuna, te osiguravanju informacija za provedbu i nadzor procesa izvršavanja proračuna. Statistička perspektiva proučava izvještavanje kao izvor podataka za statističke potrebe i obrade koje su sukladne standardima statistike.

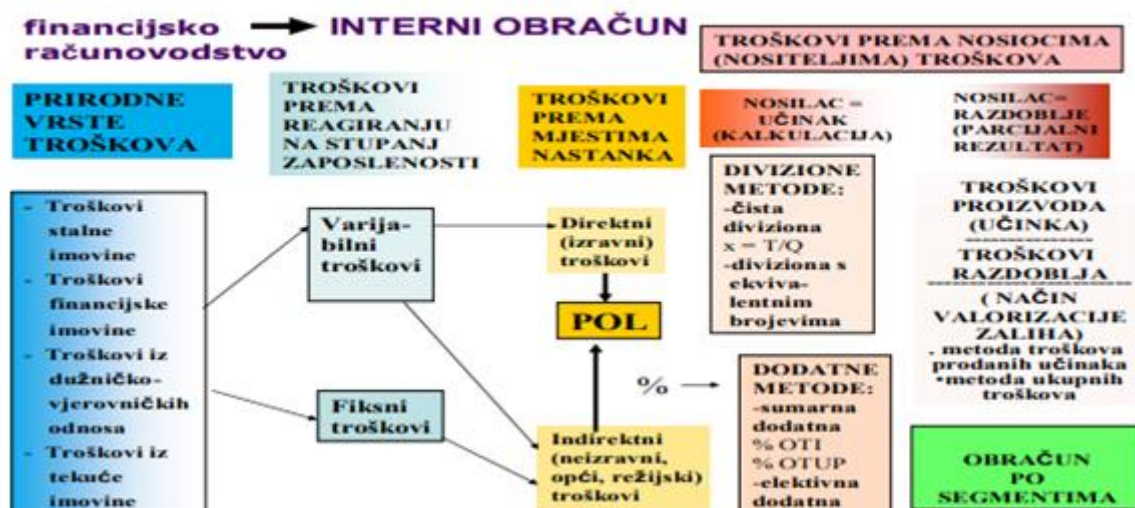
Danas su naglašeni trendovi sažimanja te tri perspektive tj. približavanja statističkih i računovodstvenih sustava, usklađenost ciljeva financijskog izvještavanja i proračunskog izvještavanja čime se potiče transparentnost, razumljivost izvještaja o poslovanju države i njihova usporedivost na međunarodnoj razini. Procesi približavanja i ujednačavanja izvještajnih sustava promatrano kroz te tri perspektive imaju određene granice i potpuno izjednačavanje nije moguće. Jako je važno naglasiti razlike koje proizlaze iz različitih ciljeva izvještavanja, te isto tako u izvještajima jasno istaknuti razlike koje su posljedica različitog pristupa u mjerenju i vrednovanju elemenata financijskih izvještaja.

Stanje i razvoj državnog računovodstva na međunarodnoj razini prikazuju primjenu i izraženo poticanje primjene računovodstvene osnove nastanka događaja. Upravo se u tome prepoznaje približavanje financijskog izvještavanja javnog sektora praksi poduzetničkog sektora. Prednosti korištenja same računovodstvene osnove nastanka događaja su vrlo značajne i višekratno su isticane i spomenute u radovima s ovom temom, kao i u ovom radu. Prihvatanje računovodstvene osnove nastanka događaja potiče odgovornost i transparentnost financijskog izvještavanja države i njezinih jedinica, ali i pruža bolje informacije za planiranje i unapređenje procesa upravljanja u javnom sektoru. Primjena i način korištenja obračunske osnove pretpostavlja dobru podlogu za upotrebu instrumentarija upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u javnom sektoru (Vašiček i suradnici,2011:22).

3.2.2. Interno izvještavanje

U ovom poglavlju govorit će se o važnosti kreiranja internih izvještaja, ciljevima internog izvještavanja te o razlikama eksternog i internog izvještavanja.

Slika 3: Klasični pristup izgradnji internog obračuna



Izvor: Perišić, 2009:3

Sustavi procesuiranja računovodstvenih informacija i financijskog izvještavanja važni su za upravljanje proračunom, postizanje financijske odgovornosti svih razina javnog menadžmenta i definiranja, donošenje te provođenje politika.

Osuvoemenjivanje proračunskog računovodstva predstavlja njegov razvoj od neutralnog sustava za transakcijsku obradu podataka u upravljački sustav podrške javnog menadžmenta. Razumljivost računovodstvenih informacija ostvaruje se prateći načela standardiziranosti strukture podataka, standardiziranosti procedura financijskog izvještavanja, transparentnosti i neredundantnosti baze podataka. Računovodstvene informacije daju važnu informacijsku osnovu za donošenje poslovnih odluka i u tom smislu su od velike podrške funkciji upravljanja.

Sadržaj i struktura računovodstvenog i izvještajnog sustava često se promatra u funkciji povećanja i učinkovitosti financijskog upravljanja i ocjene javnog menadžmenta, a ne samo u funkciji izvršenja ciljeva proračuna.

Interni obračun i ciljevi internog izvještavanja podređeni su zahtjevima internih korisnika. „Upravljačko računovodstvo su računovodstvene tehnike i procedure za prikupljanje i financijsko izvještavanje, proizvodnju i prezentiranje podataka u suglasju za zahtjevima menadžmenta.“ (Vašiček i suradnici,2011:28)

Kreiranje internih financijskih izvještaja u domeni je internih korisnika i prema tome oni nisu standardizirani i ne mogu biti propisani. Takav način pristupa kreiranju sadržaja i strukture internih financijskih izvještaja daje puno više fleksibilnosti i raznih mogućnosti da se udovolji pojedinačnim i specifičnim zahtjevima internih korisnika. Nedostatak standardizacije zahtjeva puno više napora, rada i znanja koja su potrebna za kreiranje internih izvještaja. Jednako tako metodološka osnova je dobro poznata, znanstveno utemeljena i praktično provjerena i tu je riječ je o instrumentariju upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova.

Metodološka osnovica pripreme internih obračuna i izbor odgovarajućeg sustava i metoda obračuna troškova, koji treba uvažiti specifičnosti poslovnog procesa, informacijske zahtjeve menadžmenta i razvijenost poslovnog i računovodstvenog sustava, mora biti u skladu sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja, te jednako tako mora osigurati kvalitetno i cjelovito izvještavanje o rezultatima po svim hijerarhijskim razinama menadžmenta.

Za lakše razumijevanje razlika i pristupa eksternom i internom izvještavanju može pomoći navedeni prikaz (Vašiček i suradnici,2011:28).

Tablica 1. Komparacija financijskog i upravljačkog računovodstva

Područje usporedbe	Financijsko računovodstvo	Upravljačko računovodstvo
Primarni korisnici informacija	Osobe i organizacije izvan promatrane organizacije	Različite razine menadžmenta u organizaciji
Računovodstveni sustav	Dvojno knjigovodstvo	Nije ograničeno na primjenu dvojnog knjigovodstva, moguće je korištenje svih prihvatljivih sustava bilježenja transakcija
Ograničavajući okvir	Okvir dan obveznom primjenom računovodstvenih koncepta i standarda	Nema formalnih ograničenja niti restrikcija, jedini kriterij jest korisnost informacije
Jedinica mjerenja	Važeća nacionalna valuta	Uz korištenje novčane jedinice mjere moguće je i jednako korisno upotrijebiti i fizičke mjere
Područje praćenja	Organizacija u cjelini	Pojedini segmenti organizacije
Učestalost izvještavanja	Periodično na propisanoj osnovi	Kada god je potrebno, može, a ne mora biti određeno
Stupanj objektivnosti	Zahtijeva se objektivnost	Moguća je subjektivnost za svrhe planiranja, ali se zahtijeva korištenje objektivnih podataka u svim slučajevima dostupnosti tih podataka

Izvor: Vašiček i suradnici, 2011:28

Uloga upravljačkog računovođe vrlo je široka i opsežna te se zahtjeva i traži specifično računovodstveno i šire ekonomsko znanje. Upravljački računovođe omogućuju specifične informacije usmjerene na određeno područje i usmjerene prema određenom korisniku.

Predmet obrade može biti poslovni sustav, proces ili određena pojedina aktivnost, koje zahtijevaju mjerenje, vrednovanje i kontinuirano izvještavanje uz praćenje i nadzor.

Područja djelovanja upravljačkog računovođe nisu ograničena, ali se naravno može istaknuti da su to uobičajeno područja:

- a) upravljanja troškovima,
- b) planiranja i kontrole izvršenja planova,
- c) podrške odlučivanju (Vašiček i suradnici,2011:28).

3.3. Mogućnosti primjene računovodstva troškova u javnom sektoru

Metode obračuna troškova najčešće su razvijene za proizvodna poduzeća, ali sve je češća njihova primjena u uslužnim djelatnostima. To se odnosi na metode raspoređivanja troškova na nositelje troškova s ciljem utvrđivanja troškova pružanja usluga kako bi se ocjenjivala njihova profitabilnost. Opravdana je i nužna primjena metoda obračuna troškova u jedinicama javnog sektora jer je njegova djelatnost većinom uslužna.

Te se metode ne primjenjuju u svom izvornom obliku već se na odgovarajući način modificiraju sukladno potrebama i specifičnostima pojedinih djelatnosti javnog sektora.

Nositelji troškova u javnom sektoru su funkcije koje nose informacije. „Da bi se mogle izmjeriti njihove vrijednosti moraju se definirati koncepti troškova u procesima javnog sektora.“ Koncept ukupnih troškova se koristi kod planiranja s ciljem kontrole troškova i smanjenjem istih, a ciljevi računovodstva troškova određuju koji koncepti

troškova će se koristiti. Koncept ukupnih troškova se često koristi i povezuje s mjerenjem uspješnosti i evaluacijom programa (Perčević,2006:4).

„Koncept marginalnih troškova može biti koristan kada se donosi odluka o razini usluge, identificiranju dodatnih kapaciteta ili kada se definiraju troškovi izvanrednih aktivnosti“ (Vašiček i suradnici, 2011:31).

Diferencijalni i inkrementalni troškovi su od velike važnosti u donošenju odluke da jedinice javnog sektora same pružaju određene usluge ili koriste druge poslovne subjekte u tu svrhu s ciljem izbjegavanja dodatnih troškova.

„Troškovi propuštenih mogućnosti se baziraju na vrijednosti koja se mora uložiti da bi se dobio određeni rezultat“ (Vašiček i suradnici,2011:31). Tu su troškovi poput amortizacije u potpunosti zanemareni i zadržavaju se samo novčane vrijednosti. Koncept oportunitetnih troškova uspoređuje sadašnju novčanu vrijednost investicije sa sadašnjom vrijednošću očekivanih diskontiranih novčanih tokova.

„Ugovoreni troškovi se koriste za određivanje cijena pojedinih usluga, programa i naknada na pojedine sklopljene ugovore pogotovo s dobavljačima“ (Vašiček i suradnici,2011:31). Važno je pravilno odrediti nositelje troškova i evaluirati ih, klasificirati relevantne troškove te izabrati i aplicirati metodu obračuna troškova na nositelje troškova (Vašiček i suradnici, 2011:31).

„Zahtjevi kod određivanja nositelja troškova su sljedeći:

- a) koji su zadaci i ciljevi računovodstva troškova i nositelja troškova,
- b) koje odluke se mogu donijeti temeljene na informacijama o troškovima,
- c) koja je frekvencija željene informacije i troškova koji ih pružaju“ (Vašiček i suradnici, 2011:32).

U teoriji i praksi, susreću se različite mogućnosti utvrđivanja, raščlambe i obuhvaćanja troškova za upotrebu troškova u javnom sektoru, kao npr. po:

- prirodnoj vrsti i pojavnom obliku,
- mjestima njihova nastanka i/ili mogućnosti njihova obuhvaćanja po nositeljima troškova,
- reagiranju na stupanj zaposlenosti,

- mogućnosti dodjeljivanja segmentima,
- načinu njihova predviđanja i pouzdanosti primjene te
- posebnim zahtjevima (Perčević,2006:4).

U sljedećim poglavljima slijedi prikaz područja korištenja računovodstva troškova u upravljačkim procesima u javnom sektoru.

3.3.1. Planiranje i kontrola troškova u javnom sektoru

Bitni proračunski procesi su planiranje i kontrola. „Planiranje je aktivnost preusmjeravanja i alociranja resursa na veliki broj pojedinačnih programa i aktivnosti čiji ciljevi su važni i često neprofitno orijentirani“ (Vašiček i suradnici,2011:33).

Proračuni se mogu sastavljati temeljem novčane osnove i obračunske osnove, ali je sastavljanje temeljem novčane osnove jednostavnije i preglednije. To zahtijeva više uloženo vremena i rada u povezivanju dobivenih informacija. „Kada se proračun sastavlja temeljem računovodstvene osnove nastanka događaja, to podrazumijeva korisnost troškova programa i aktivnosti koji su se dogodili u prošlosti kao polaznu veličinu za procjenjivanje budućih troškova i sastavljanje budućih proračuna. U tom slučaju troškovi se mogu koristiti u svrhu kontrole“ (Vašiček i suradnici,2011:33).

Informacije o troškovima mogu se koristiti u svrhu kontrole troškova i potrebnog smanjenja, a ostvarene troškove moguće je usporediti po više osnova: s planiranim troškovima programa, sa standardnim troškovima, s troškovima sličnog programa te uspoređivati troškove kroz vrijeme.

„Cilj je utvrditi razlike, odstupanja u troškovima, revidirati ih i poduzeti odgovarajuće mjere“ (Vašiček i suradnici,2011:34).

Takve informacije o troškovima mogu doprinijeti u:

- usporedbi troškova s mogućim koristima pojedinih programa i aktivnosti zbog kojih će biti moguće ustanoviti korisne i nekorisne aktivnosti,
- usporedbi troškova i njihovih promjena kroz određeno vremensko razdoblje te identificirati uzroke za takvo ponašanje troškova

- identifikaciji i smanjivanju viškova troškova kapaciteta te
- usporedbi troškova sa sličnim aktivnostima (pronaći uzroke i različitosti u troškovima te revidirati i poboljšati procese) (Vašiček i suradnici,2011:34).

„Način obuhvaćanja troškova u internom izvještavanju treba biti u funkciji osiguranja informacijske osnovice za menadžere svih hijerarhijskih razina, u procesu donošenja ekonomskih i neekonomskih poslovnih odluka“ (Vašiček i suradnici, 2011:34). Interni izvještaji trebaju se prilagoditi zahtjevima internih korisnika, ovisno o tome koriste li ove informacije u sustavu planiranja, obračuna ili kontrole.

Način obuhvaćanja i iskazivanja troškova treba biti osnovom za pripremu i interpretaciju informacija u računovodstvu. Zato se njegovu definiranju treba pristupiti s izraženim stavom da je potrebno (Vašiček i suradnici,2011:34):

- jasno definirati tekuće i povremene informacijske zahtjeve internih korisnika na različitim hijerarhijskim razinama odlučivanja;
- realno procijeniti kadrovske i tehničke mogućnosti računovodstvene službe da udovolji informacijskim zahtjevima korisnika;
- definirati organizacijske pretpostavke za udovoljavanjem stvarnim zahtjevima izabranog sustava i metode obračuna za tekuće izvješćivanje o relevantnim kategorijama troškova;
- osigurati usporedivost iskazanih troškova u okviru iste djelatnosti, na internom, nacionalnom i međunarodnom planu.

„Kako bi informacije o troškovima bile korisne za planiranje i kontrolu troškova potrebno je definirati temeljne vrste troškova te postaviti sustav njihova prepoznavanja, prikupljanja, praćenja, evidentiranja, klasificiranja i analiziranja, što predstavlja integralni dio računovodstvenog, ali i ukupnog informacijskog sustava, podržanog računalnom tehnologijom“ (Vašiček i suradnici,2011:34).

Djelatnosti u javnom sektoru financiraju se iz javnih prihoda. U javne prihode ubrajamo porezne i neporezne prihode koje temeljem svojih ovlasti naplaćuju državna tijela i tijela lokalnih jedinica.

Također je prisutno i korištenje drugih izvora financiranja kao što su:

- namjenski i vlastiti prihodi proračunskih korisnika, tj. sredstva koja se ostvare naplatom pružene usluge, u punom ili djelomičnom iznosu cijene usluge,
- donacije i druge pomoći koje su dobivene od strane pravnih i fizičkih osoba iz zemlje i inozemstva,
- prihodi ostvareni temeljem posjedovanja financijske i nefinancijske imovine i
- ostali izvori.

Kada se usluga pruža bez naknade i trošak pružene usluge je financiran iz proračunskih izvora, nema interesa niti zahtjeva za utvrđivanjem cijene usluge. „U slučajevima kada se usluga od nekih korisnika naplaćuje u potpunosti ili djelomično, u određivanju cijene pružene usluge važna je informacija o troškovima pružene usluge“ (Vašiček i suradnici, 2011:33). Kao primjer djelomičnog ili potpunog naplaćivanja pružene javne usluge ističemo usluge javnog zdravstva, visokog obrazovanja, kulture i sl.

Važno je poznavati obilježje djelatnosti, način isporuke usluge te obilježja pojedinih metoda rasporeda troškova kako bismo mogli primijeniti odgovarajući model i metodu rasporeda troškova.

Nositelji troškova u javnom sektoru su funkcije koje nose informacije. Da bi se mogle izmjeriti njihove vrijednosti moraju se definirati koncepti troškova u procesima javnog sektora.

Za određivanje koncepta troškova koji će se koristiti služe ciljevi računovodstva. „Potpuna obračunska osnova je prihvatljiva kod određivanja vrijednosti zaliha i dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u bilanci prema konceptu ukupnih troškova.“ Drugi koncepti troškova prihvatljivi su u drugim ciljevima menadžmenta sa svrhom donošenja poslovnih odluka“ (Vašiček i suradnici,2011:36).

Koncept ukupnih troškova se koristi kod planiranja s ciljem kontrole i smanjenja troškova. Informacije se dobiju iz uporabe potpune obračunske osnove.

U svrhu donošenja različitih odluka u menadžmentu se koriste i marginalni troškovi.

Diferencijalni troškovi su od izuzetne važnosti u donošenju odluke o „napravi ili kupi“, odnosno da jedinice javnog sektora same pružaju određene usluge s ciljem izbjegavanja dodatnih troškova.

„Zahtjevi kod određivanja nositelja troškova su sljedeći:

- a) koji su zadaci i ciljevi računovodstva troškova i nositelja troškova,
- b) koje odluke se mogu donijeti temeljene na informacijama o troškovima,
- c) koja je frekvencija željene informacije i troškova koji ih pružaju“ (Vašiček i suradnici,2011:37).

Postoji izbor pri klasifikaciji troškova, što ovisi o različitim ciljevima dobivenih informacija o troškovima kroz računovodstvo troškova.

„Izabrani koncept troškova je dobar ako odgovara postavljenim ciljevima obračuna troškova koji se stavljaju u kontekst vizije, misije i svrhe djelovanja proračunskog korisnika“ (Vašiček i suradnici,2011:37).

3.3.2. Pokazatelji ocjene uspješnosti u javnom sektoru

Mjerenje uspješnosti polazi od definiranja strategije iz koje se izvode pojedinačni ciljevi i mjerenja.

Tablica 2: Prikaz strategije profitnog i javnog sektora

Strategija	Profitni sektor	Javni sektor
Opći strateški ciljevi	Konkurencija	Učinkovitost
Opći financijski ciljevi	Profit, rast, udio na tržištu	Smanjenje troškova;efikasnost
Vrijednost	Inovacije, kreativnost, goodwill, priznavanje	Odgovornost prema javnosti;integritet;čestitost
Željeni ishod	Zadovoljenje korisnika	Zadovoljenje korisnika
Interesne skupine	Vlasnici, dioničari	Porezni obveznici
Prioriteti proračuna određeni prema	Zahtjevima korisnika	Vlade;zakonodavac

Opravdanje tajnosti	Protekcija intelektualnog kapitala; zaštita poduzetničkog znanja	Nacionalna sigurnost
---------------------	--	----------------------

Izvor: Vašiček i suradnici, 2011:35

Tablica prikazuje razlike između strategija, ciljeva, željenih ishoda korisnika usluga profitnog i javnog sektora. Sličnost se očituje kod postavljenog željenog ishoda (zadovoljstvo korisnika) iako se „korisnik“ drukčije definira u ova dva slučaja.

„Kada se troškovi kombiniraju s mjerama učinkovitosti, dobije se odličan evaluacijski proces koji može ocijeniti sljedeće:

- usluge i to na način da se mjere različiti resursi odnosno troškovi kao inputi korišteni s ciljem pružanja usluge;
- postignuće usluga kao mjeru stupnja zadovoljavanja efekta te usluge i
- povezanost između uloženog i postignutog u procesu pružanja usluga i to kao npr. određivanje jediničnog troška odnosno troška po jedinici usluge“ (Vašiček i suradnici, 2011:35).

Mjerenje poslovanja proračunskih korisnika može biti povezano s ocjenjivanjem programa koje ti korisnici provode. Može se promatrati kao ekvivalent mjerenja profitabilnosti privatnog sektora. Izvršenje usluga i kvaliteta izvršenja može se mjeriti na različite načine: mjerenje cijene usluga, mjerenje izvršenja usluge. Mjerenje troškova inputa ili vrijednosti outputa je jednostavnije nego mjerenje rezultata pružanja usluge u smislu kvalitete i zadovoljstva korisnika primljenom uslugom (Vašiček i suradnici, 2011:36).

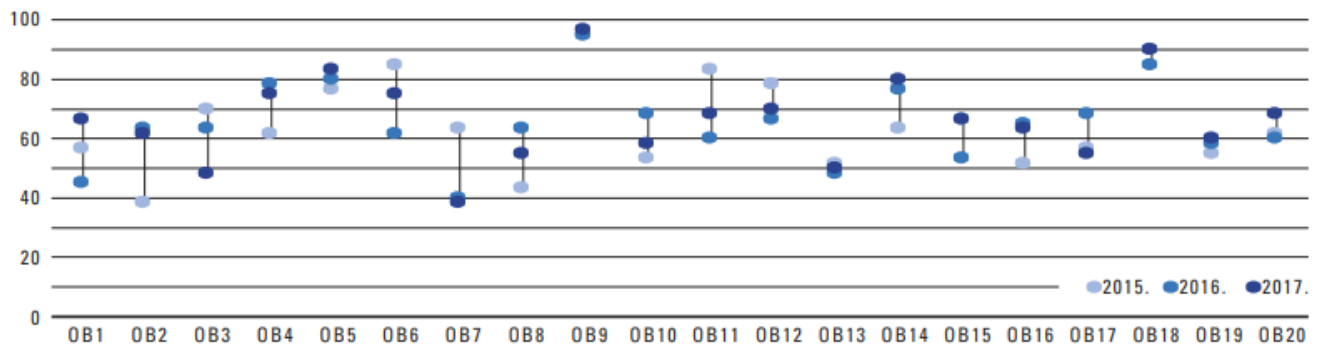
Primjer 1: Od 2015. godine bolničke zdravstvene ustanove koje provode liječenje bolesnika oboljelih od akutnih bolesti također mogu ostvariti dodatni prihod koji se ostvaruje osnovom pokazatelja učinkovitosti (KPI) i kvalitete (QI) u visini od najviše 5% ukupnog izvršenja usluga, ali ne više od maksimalnog iznosa sredstava (bolničkog limita) koji HZZO prethodno definira za svaku bolnicu pojedinačno. Za svaki pokazatelj se utvrđuje ciljani prosječni benchmark (koji se u pravilu razlikuje ovisno o kategorijama bolnica), te ako pojedina bolnica ostvari rezultat (ima pokazatelj) viši od utvrđenog benchmarka, povećava svoj udio na temelju kojeg može

ostvariti dodatna sredstva (do spomenutih maksimalnih 5% od ukupnog limita)(Katavić,2018:5).

Slika 4: Pokazatelji učinkovitosti (KPI) i kvalitete (QI) u bolničkoj zdravstvenoj zaštiti

KPI	QI
<ul style="list-style-type: none"> • prosječna duljina bolničkog liječenja • ukupni broj slučajeva u specijalističko-konzilijarnoj zdravstvenoj zaštiti po zdravstvenom radniku 	<ul style="list-style-type: none"> • opća stopa smrtnosti • postotak liječenja u dnevnoj bolnici • postotak liječenja rezervnim antibiotikom u ukupnom broju slučajeva

Slika 5: Udio zadovoljenih (svih) pokazatelja kod akutnih općih bolnica, 2015.-2017.



Na primjeru akutnih općih bolnica, osim prilično različitih pojedinačnih rezultata, u promatrane tri godine vidljivi su i različiti pomaci u pojedinim bolnicama – kod nekih u pozitivnom smjeru, a kod nekih u negativnom. S analitičkog aspekta, iako je načelno cilj da sve ustanove kontinuirano ostvaruju sve bolje rezultate, u tom bi slučaju pod sumnju došla učinkovitost samih pokazatelja te bi u tom slučaju trebalo razmisliti o uvođenju nekih novih pokazatelja. S druge strane, ako bi rezultati većine bolnica pokazivali silazni trend, to bi upućivalo ili na smanjenje kvalitete ili na moguću nezainteresiranost ustanova za praćenje, čime bi učinkovitost pokazatelja opet došla u pitanje (Katavić,2018:6).

4. JAVNI MENADŽMENT

Pojam javni menadžment i javna uprava određeni su vremenom i mjestom nastanka. Definicija javne uprave ističe organizacijsku ili funkcionalnu dimenziju kao znanost ili umijeće i pravila kojih se treba držati u ostvarenju određene politike (Ružić i suradnici,2014).

Tijelo koje je dobilo političke ovlasti i sredstva koja su potrebna u svrhu zadovoljavanja općih interesa i čija je krajnja svrha opći interes te promicanje općeg dobra naziva se javna uprava (Ružić i suradnici,2014.). Dok se javni menadžment poistovjećuje s nastojanjima da djelovanje javnog sektora bude što ekonomičnije.

Javni menadžment predstavlja upravljanje vlade i neprofitne uprave privatnim sektorom na različite načine. Kao takva, vlada i neprofitna uprava koriste odgovarajuće alate koji povećavaju efikasnost i učinkovitost upravljanja u javnim i privatnim sektorima. Novi javni menadžment označava državnu politiku čiji je cilj modernizirati i učiniti javni sektor učinkovitijim (Ružić i suradnici,2014.).

4.1. Nastanak javnog menadžmenta

Menadžersko je planiranje ključ za rast i razvoj svake organizacije. Ona bi trebala uključivati evaluaciju i sustav kontrole kako bi se moglo znati je li uspješna.

U SAD-u je vrlo rano ugrađeno nastojanje da poslovi javne uprave budu što djelotvorniji i efikasniji te da se obave sa što povoljnijim omjerom između uložениh sredstava i postignutih rezultata.

Woodrow Wilson, američki profesor i 28. predsjednik SAD-a, je bio razočaran sustavom patronaže koji izaziva korupciju i s neučinkovitošću javne uprave. Njegove misli bile su fokusirane na stajalište o javnoj upravi kao neutralnom instrumentu, odvojenom od politike.

Htio je da se poslovni dio vladanja provodi na pouzdan i poslovni način, a zahtjevi moraju postati nepolitični, odnosno imenovanja se moraju zasnivati na zaslugama i sposobnostima po tako zvanom „*merit system-u*“.

Još 1887. Woodrow Wilson se u svom poznatom eseju „*The Study of Administration*“ zalagao za borbu protiv korupcije i „*sustava plijena*“ te za efikasnost i ekonomičnost ako se strankama zabrani miješanje u upravljanje državom i prepusti se stručnjacima.

„Sustav plijena pojavio se u SAD-u dolaskom predsjednika Jacksona 1829. godine koji je tvrdio da je „*svatko sposoban za obavljanje javne službe*“. To je praksa u kojoj politička stranka, nakon pobjede na izborima, daje vladine poslove svojim vjernim članovima stranke kao što su to prijatelji i rodbina“ (Ružić i suradnici, 2011.). Posljedice tog sustava su slabljenje etike, efikasnosti i efektivnosti uprave.

Nakon globalne ekonomske krize koja je zahvatila tržišta, banke bacila u gubitke, a tvrtke u bankrote postavlja se pitanje je li čovjek racionalno biće koje donosi razumne odluke te je li važnost psihološkog faktora za ekonomsko odlučivanje dovelo do ekonomske teorije „*iskliznuća*“ (Ružić i suradnici, 2014.).

John Maynard Keynes, britanski ekonomist, kreira koncept svojevrsnog iracionalnog subjekta uvodeći pojam „*animal spirits*“ odnosno životinjski porivi koji vladaju ekonomskim odlukama pojedinaca čija politika može utjecati na financijska i realna tržišta. Keynes se prebacio na fiskalnu politiku, zagovarajući politiku javnih radova, veće potrošnje, deficitarnog financiranja u cilju izlaska privrede iz krize kroz povećanje zaposlenosti, proizvodnje, potrošnje i *outputa*.

Uočio je kako privreda nema ugrađeni mehanizam uravnoteženja i kako je do krize lako moguće doći pa je osmislio načine izlaska iz tih kriza.

„*New Deal*“ označava početak američke varijante države blagostanja. Poslijeratni prosperitet i rast države blagostanja doveli su i do jačanja uloge države u mnogim sektorima društva. Naftna kriza sedamdesetih godina 20. stoljeća imala je za posljedicu deset puta veći porast cijena što je izazvalo ozbiljne proračunske deficite. Osamdesete su bile gorke godine rezanja proračuna javnih sektora i njegovih programa. U takvome okruženju postaju sve glasniji zahtjevi da se menadžment *businessom* primjeni i na javni sektor (Ružić i suradnici, 2014.).

4.2. Novi javni menadžment

Uvođenjem normi i ponašanja karakterističnih za poduzetnički sektor stavlja se naglasak na ulogu poduzetničkog sektora u obavljanju određenih usluga javnog sektora. Primjer toga su financiranja investicija u infrastrukturu te organizacijskog i vlasničkog preustroja djelatnosti javnog sektora radi objedinjavanja upravljanja i uporabe državne imovine. „Temeljno obilježje koncepta novog javnog menadžmenta jest poticanje efikasnijeg upravljanja s ciljem postizanja boljih rezultata u poslovanju“ (Barret, 2004: 4).

Koncept *novi javni menadžment* ističe važnost građana i odgovornost javnog menadžmenta za postignute rezultate. Predlaže i strukturalne te organizacijske promjene. Zadaća novog javnog menadžmenta je unaprijediti pristupačnost političkoj vlasti s ciljem podizanja razine njezine djelotvornosti.

Novi javni menadžment je proces koji podržava ciljeve:

- poboljšanje djelotvornosti i učinkovitosti u javnom sektoru,
- jačanje odgovornosti proračunskih korisnika i proračunskih korisnika prema korisnicima odnosno kupcima usluga ili programa,
- povećanje koristi uz smanjenje javnih izdataka te
- jačanje menadžmenta državnih jedinica uz povećanje odgovornosti spram korisnika (Barret,2004:4).

Posebno se ističe važnost financijskog upravljanja u javnom sektoru. Uvođenje ekonomskih zakonitosti i pravila dobrog gospodarstva (tržišnih načela) u javni sektor, zahtjeva redefiniranje uloge javnog menadžmenta.

Uloga javnog menadžmenta je prihvaćanje odgovornosti za organizirano i učinkovito djelovanje u području upravljanja resursima i poslovanjem. Kontrolne funkcije se usmjeravaju na maksimiziranje učinaka u upravljanju ograničenim resursima te ostvarivanje zadanih ciljeva s načelom minimiziranja troškova i time smanjenja proračunskih opterećenja (Barret, 2004: 4).

Za razumijevanje reforme javnog sektora i javnog menadžmenta potrebno je sagledati promjene na globalnoj razini. Reformni primjeri i iskustva Velike Britanije, Novog Zelanda i Australije upućuju na zaključak da je uvođenje novog javnog menadžmenta dugoročan, ali nužan proces.

Reforma javnog sektora u Australiji odvijala se od 1983. do 1996. godine. Devedesetih godina prošlog stoljeća u reformske procese ušle su Kanada, Argentina, Singapur, Danska, Finska, Švedska, Francuska, Španjolska i Nizozemska.

U tim zemljama teorija novog javnog menadžmenta u izvedbenom pogledu ističe sljedeće sadržajne odrednice reformskih procesa (Roje, 2008: 55):

- reforma državnog računovodstva u smislu uvođenja računovodstvenog načela nastanka događaja,
- redefiniranje uloge javnog menadžmenta, prvenstveno kroz poticanje njegove izravnije odgovornosti za izvršavanje temeljnih funkcija države i odgovornosti za rezultate,
- transparentnost procedura i odgovornosti javnog menadžmenta,
- upravljanje bazirano na učinku,
- postizanje većeg stupnja ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti svih subjekata u javnom sektoru, kao i javnog sektora u cijelosti, kroz poticanje tržišne konkurentnosti, outsourcinga i kontinuitet u provođenju cost-benefit analize.

U razvijenim zemljama je proces provedbe reformi nazvanih *novi javni menadžment* pri kraju te se vide učinci provedenih reformi. To se odnosi na uspješno provedenu reformu državnog računovodstvenog informacijskog sustava. Informacijske osnove za razvoj suvremenog javnog menadžmenta postavili su implementacija računovodstvenog koncepta nastanka događaja te razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru i proračunskom sustavu.

„Većina zemalja OECD-a primjenjuje koncept nastanka događaja ili varijante koncepta nastanka događaja u računovodstvu i financijskom izvještavanju državnih jedinica i/ili u proračunu, ili je u procesu njegova uvođenja“ (Roje, 2006.) .

Za većinu tranzicijskih zemalja tek predstoji usvajanje koncepta nastanka događaja u računovodstvu i financijskom izvještavanju (Smith, 2007: 22–24).

U Hrvatskoj, Češkoj, Mađarskoj, Slovačkoj i drugim zemljama još je uvijek prisutna usredotočenost na praćenje i analizu bilančnih podataka u proračunskom računovodstvu. Treba sagledati sve prednosti uvođenja punog računovodstvenog načela nastanka događaja u državnom računovodstvu i proračunu. Te prednosti trebaju predstavljati polazište za provođenje reformskih procesa novog javnog menadžmenta.

4.3. Ciljevi i obilježja novog javnog menadžmenta

Još od 80tih godina vlade koriste upravljačku filozofiju kako bi modernizirale javni sektor, a naziva se novi javni menadžment. Novi javni menadžment je širok i vrlo kompleksan termin koji se koristi za opis niza reformi javnog sektora širom svijeta od 80tih godina. Na osnovu javnog izbora i menadžerskih škola mišljenja, novi javni menadžment nastoji poboljšati efikasnost javnog sektora i kontrolu koju vlada ima nad javnim sektorom.

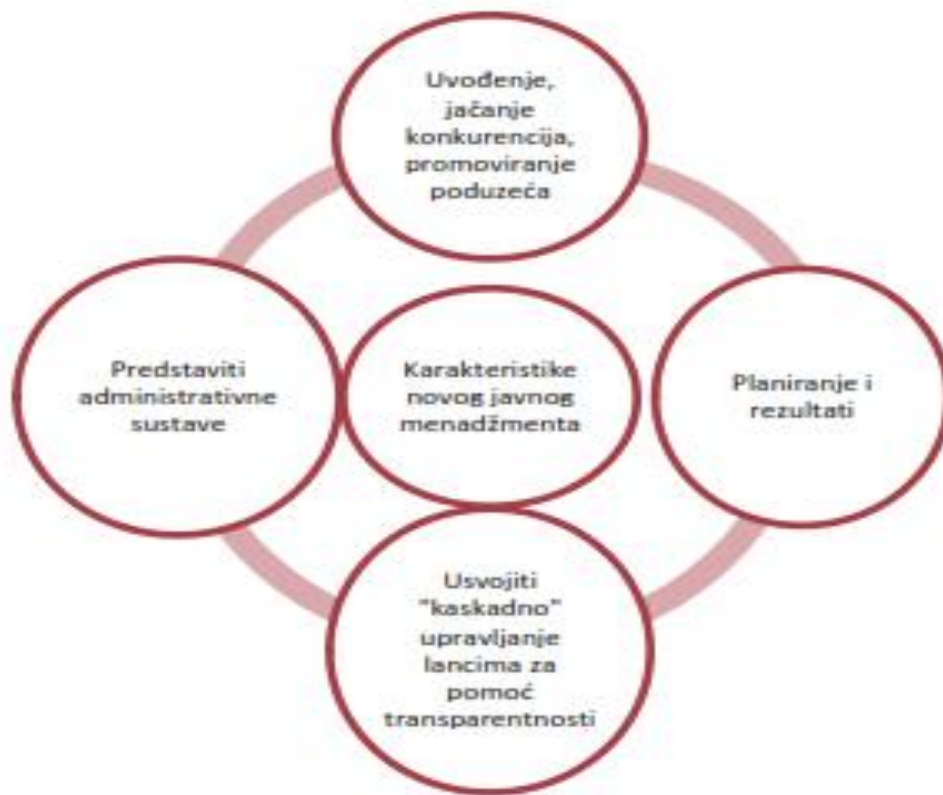
Glavna odrednica u valu reforme novog javnog menadžmenta je da će veća tržišna orijentacija u javnom sektoru dovesti do veće troškovne efikasnosti vlada bez negativnih posljedica na druge ciljeve ili razmatranja.

Novi javni menadžment za cilj ima transformaciju rigidnog, hijerarhijskog, birokratskog tradicionalnog modela javne uprave u fleksibilniji i više tržišno orijentiran oblik javnog menadžmenta.

Tako se javnom i privatnom sektoru daje nova uloga, posebno putem privatizacije javne uprave. To uključuje decentralizirano i fleksibilno donošenje odluka, smanjenje hijerarhijskih kontrola i sposobne menadžere u javnom sektoru (Ružić i suradnici, 2014:461).

Karakteristike novog javnog menadžmenta su uvođenje, jačanje konkurencije, promoviranje, planiranje i rezultati proračunskih korisnika. Potrebno je predstaviti administrativne sustave i usvojiti „*kaskadno*“ upravljanje lanaca za pomoć transparentnosti. O svakom od tih aspekata objasniti će se poviše u narednim točkama (Ružić i suradnici, 2014:463).

Slika 6. Karakteristike novog javnog menadžmenta



Izvor: Vašiček i suradnici, 2011.

Karakteristika uvođenje, jačanje konkurencije te promoviranje proračunskih korisnika za cilj ima da se odstrane monopolni izvođači, razvije promoviranje i osnaži konkurencija.

Planiranje i rezultati predstavlja discipliniran napor koji za cilj ima donošenje temeljnih odluka i poduzimanje temeljnih aktivnosti koje oblikuju i vode organizaciju, njezine aktivnosti i razloge poduzimanja tih aktivnosti.

„Kaskadno“ upravljanje obuhvaća praćenje i djelovanje procesa strateškog planiranja koji podrazumijeva analizu i uspostavljanje unutarnje organizacije i vanjsko okruženje tj. utvrđivanje snaga i slabosti proračunskog korisnika, te potencijalnih prijetnji (prepreka za proračunske korisnike u ostvarivanju uspjeha) i prilika (za rast,

razvoj ili uspjeh proračunskih korisnika) sa kojima se isti suočava (Ružić i suradnici, 2014:461).

Administrativan sustav i procedure su niz pravila i propisa kako bi ljudi koji upravljaju proračunskim korisnikom stvorili veću razinu organizacije, više učinkovitosti i odgovornosti proračunskog korisnika (Ružić i suradnici,2014:461).

Tablica 3. Razlike između starog (uprava) i novog javnog menadžmenta

UPRAVA	NOVI JAVNI MENADŽMENT
Politička teorija	Organizacijska teorija
Proces	Rezultat
Ciljevi iz demokratske teorije	Ciljevi iz tržišne ekonomije
Razvoj stilova upravljanja	Efikasnost, efektivnost i kvaliteta usluga
Potencijal za ugovaranje, franšizing i nove oblike regulacije	Izrada boljih modela zasnovanih na teoriji

Izvor: Ružić i suradnici, 2014.

U duhu zahtjeva novog javnog menadžmenta financijsko izvještavanje mora učiniti dodatne napore u cilju prilagodbe novonastalim potrebama. Cilj tih napora jeste usmjeriti određeni tijek informacija kroz interne financijske izvještaje u cilju donošenja što kvalitetnijih poslovnih odluka na različitim nivoima javne uprave (Blažević i suradnici,2013:6).

5.EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O UPRAVLJAČKOM RAČUNOVODSTVU U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE

5.1. Definiranje uzorka

Istraživanje je provedeno putem dva anketna upitnika u razdoblju od lipnja do sredine kolovoza 2019. godine.

Prvi anketni upitnik upućen je internim korisnicima javnih ustanova.

Od 37 anketiranih osoba na anketni upitnik odgovorilo ih je 31 što čini 84% uzorka.

Uzorak na kojem je proveden drugi anketni upitnik obuhvaća studente Fakulteta ekonomije i turizma „Dr. Mijo Mirković“u Puli kako bi uvidjeli koliko su upoznati sa samim pojmom upravljačko računovodstvo te koja su njihova razmišljanja i stavovi o uvođenju upravljačkog računovodstva u javni sektor.

Od 45 ispitanika na anketni upitnik je odgovorilo 37 ispitanih što čini 82% uzorka.

Tablica 4: Struktura ispitanika s obzirom na spol- studenti

Od ukupnog broja ispitanika odnosno njih 37, 12 (32%) je muškog spola dok je 25 (68%) ženskog spola što je vidljivo iz dolje prikazane tablice.

Ispitanici	Broj ispitanika
M	12
Ž	25
Ukupno	37

Izvor: Izrada autora

Tablica 5: Struktura ispitanika s obzirom na spol – interni korisnici

Od ukupnog broja ispitanika tj. njih 31, 9 (29%) je muškog spola dok je 22 (71%) ženskog spola što je vidljivo iz tablice.

Ispitanici	Broj ispitanika
M	9
Ž	22
Ukupno	31

Izvor: Izrada autora

Tablica 6: Struktura ispitanika s obzirom na mjesto rada- interni korisnici

Iz tablice se može vidjeti da je najveći broj ispitanika zaposlen u zdravstvenoj ustanovi, slijedi grad te obrazovna ustanova.

Mjesto rada ispitanika	Broj ispitanika
Zdravstvena ustanova	13
Obrazovna ustanova	8
Grad	9
Ostalo	1

Izvor: Izrada autora

5.2. Metodologija istraživanja

U svrhu pisanja diplomskog rada provedeno je istraživanje u obliku dva anketna upitnika.

Anketa je metoda prikupljanja podataka pomoću kojih možemo doći do podataka o stavovima i mišljenjima ispitanika.

Anketom možemo dobiti podatke o prošlosti, sadašnjosti i budućnosti. Zbog ekonomičnosti ankete u kratkom vremenu možemo doći do velikog broja podataka, naravno to smanjuje i troškove samog istraživanja.

Anketni upitnici imaju svoje prednosti, ali imaju i nedostatke. Često se npr. mogu javiti teškoće u komuniciranju između ispitanika i istraživača.

Prvi anketni upitnik upućen je proračunskim korisnicima zaposlenima u javnim ustanovama. Anketirani su 31 proračunski korisnik.

Drugi anketni upitnik upućen je studentima te je sastavljen od 7 pitanja vezanih za upravljačko računovodstvo; o poznavanju svrhe i cilja uvođenja upravljačkog računovodstva u zdravstvene i druge ustanove koji su poslani putem e-pošte.

U ovom istraživanju sudjelovalo je 37 ispitanika od ukupno 45 anketiranih osoba. Upitnik je proveden putem internetske usluge Google obrasci.

Postavljena pitanja u anketnom upitniku bila su:

- zatvorenog tipa: anketirani ispitanici su odgovarali na već ponuđene odgovore
- otvorenog tipa- anketirani su samostalno odgovarali na postavljena pitanja.

Prvi anketni upitnik upućen je proračunskim korisnicima zaposlenima u javnim ustanovama. Anketirani su 31 proračunski korisnik.

Za obradu podataka definirane su hipoteze te se koristila statistička metoda hi kvadrata.

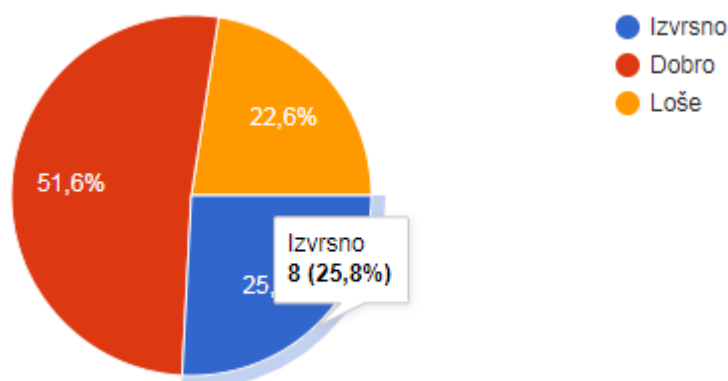
5.3. Analiza rezultata istraživanja

Anketni upitnik 1. – interni korisnici i studenti

H1. Nema značajne razlike između internih korisnika i studenata te su podjednako upoznati sa upravljačkim računovodstvom u zdravstvenim i obrazovnim ustanovama te gradu na području Vukovarsko-srijemske županije.. Hipoteza će se testirati pitanjem 1.

Anketno pitanje br.1. Interni korisnici- *Koliko ste upoznati s upravljačkim računovodstvom u javnom sektoru?*

Grafikon 1: Upoznatost internih korisnika sa upravljačkim računovodstvom u Vukovarsko-srijemskoj županiji 2019.god

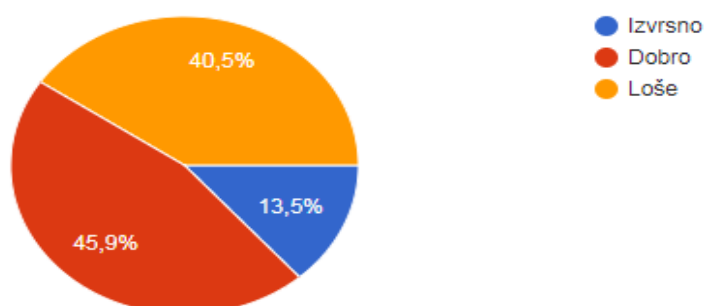


Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje *koliko ste upoznati s upravljačkim računovodstvom* od 31 anketiranih 25,8% ispitanika odgovorilo je da ima izvrsno znanje o upravljačkom računovodstvu, 51,6% ima prosječno znanje dok 22,6% ispitanika ima loše znanje i nisu upoznati sa upravljačkim računovodstvom. Među studentima 13,5% ispitanika odgovorilo je da ima izvrsno znanje o upravljačkom računovodstvu, 45,9% ima prosječno znanje dok 40,5% ispitanika ima loše znanje i nisu upoznati sa upravljačkim računovodstvom.

Studenti- *Koliko ste upoznati s upravljačkim računovodstvom u javnom sektoru?*

Grafikon 2: Upoznatost studenata s upravljačkim računovodstvom u Vukovarsko-srijemskoj županiji u 2019. god.



Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje *koliko ste upoznati s upravljačkim računovodstvom* od 37 anketiranih 13,5% ispitanika odgovorilo je da ima izvrsno znanje o upravljačkom računovodstvu, 45,9% ima prosječno znanje dok 40,5% ispitanika ima loše znanje i nisu upoznati sa upravljačkim računovodstvom.

Tablica 7 : Testiranje hipoteze H1.

<u>Stupanj upoznatosti Subjekti</u>	Izvrсно	Dobro	Loše	Ukupno
Interni korisnici	8	16	7	31
Studenti	5	17	15	37
Ukupno	13	33	22	68

Izvor: Izrada autora

<u>Stupanj upoznatosti Subjekti</u>	Izvrсно	Dobro	Loše	Ukupno
Interni korisnici	$31 \cdot 13 / 68 = 5,93$	$31 \cdot 33 / 68 = 15,04$	$31 \cdot 22 / 68 = 10,01$	31,0
Studenti	$37 \cdot 13 / 68 = 7,07$	$37 \cdot 33 / 68 = 17,96$	$37 \cdot 22 / 68 = 11,97$	37,0
Ukupno				68,0

Izvor: Izrada autora

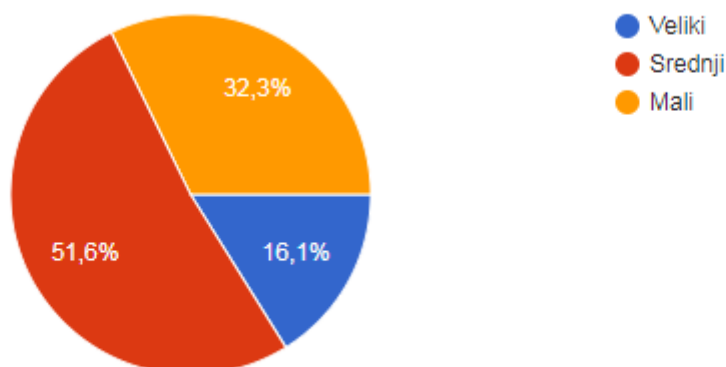
Hi-kvadrat	
Hi-kvadrat	3.127
Stupanj slobode (df)	2
p	0,2094

Izvor: Izrada autora

Hi-kvadrat 3.127 je veći od graničnog 0,2094 stoga hipotezu odbacujemo. Interni korisnici su ipak u većoj mjeri upoznati sa upravljačkim računovodstvom od studenata što možemo vidjeti iz same tablice gdje je frekvencija studenata koji su loše upoznati veća od frekvencije internih korisnika.

Anketno pitanje br.2. Interni korisnici- Kakav je opseg primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru?

Grafikon 3: Opseg primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru prema mišljenju internih korisnika

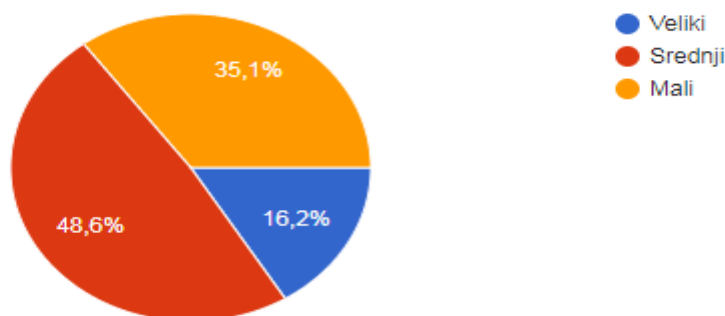


Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje *kakav je opseg primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru* najveći broj ispitanika, 51,6%, tvrdi da je srednji. 32,3% ispitanika tvrdi da je opseg primjene upravljačkog računovodstva mali, a njih 16,1% tvrdi da je opseg primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru veliki.

Studenti- Kakav je opseg primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru?

Grafikon 4: Opseg primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru prema mišljenju studenata



Izvor: Vlastita obrada

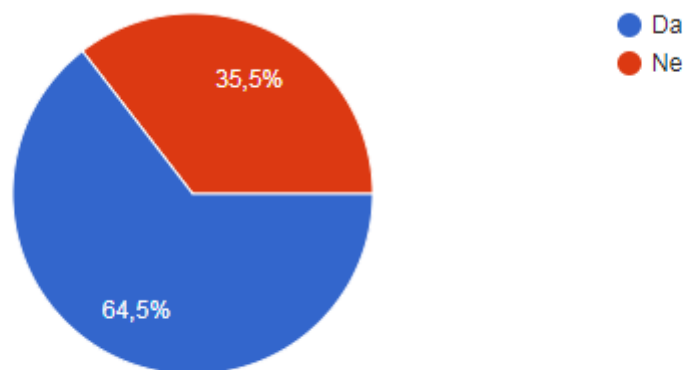
Na pitanje *kakav je opseg primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru* najveći broj studenata, 48,6%, procjenjuje da je srednji. 35,1% ispitanika tvrdi da je opseg primjene upravljačkog računovodstva mali, a njih 16,2% tvrdi da je opseg primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru veliki.

Upravo u okruženju globalne krize menadžeri u javnom sektoru suočeni su s novim izazovima upravljanja koje se ogleda kroz fiskalno i društveno odgovorni menadžment. Takav Novi javni menadžment postavio je i nove zahtjeve pred financijsko izvještavanje u javnom sektoru te se bez upotrebe instrumentarija upravljačkog računovodstva ne bi moglo učinkovito upravljati ustanovom.

Stoga se u današnje vrijeme nastoji što više uvesti upravljačko računovodstvo u javni sektor.

Anketno pitanje br.3. Interni korisnici- Imate li u Vašoj ustanovi uveden sustav upravljačkog računovodstva?

Grafikon 5: Primjena upravljačkog računovodstva u javnim ustanovama u Vukovarsko-srijemskoj županiji



Izvor: Vlastita obrada

Na treće pitanje ove ankete, *Imate li sustav upravljačkog računovodstva*, 64,5% ispitanika odgovorilo je potvrdno dok ostalih 35,5% nemaju uveden sustav upravljačkog računovodstva.

Anketno pitanje br.4. Interni korisnici- Tko su korisnici upravljačkog računovodstva?

Na pitanje koji su korisnici upravljačkog računovodstva najveći dio ispitanika, odgovorio je da su to menadžmenti na određenim razinama ustanove, a neki su odgovorili da su to zaposlenici u ustanovi, direktori, ravnatelji i sl.

Upravljačko računovodstvo treba osigurati informacije internom menadžmentu za potrebe upravljanja na svim razinama. Svrha upravljačkog računovodstva odnosi se na specijalnu pomoć menadžmentu u planiranju (definiranju ciljeva) i nadzoru ostvarivanja postavljenih ciljeva.

Anketno pitanje br.5. Interni korisnici- Koje su mu prednosti/nedostaci?

Ispitanici prednostima uvođenja upravljačkog računovodstva smatraju učinkovito upravljanje troškovima, kontrola raspodjele sredstava, mogućnost praćenja prihoda i rashoda, uvid u financiranje i troškove, podrška u odlučivanju dok nedostacima smatraju needuciranost zaposlenika, manjak stručnih osoba, povećani troškovi, može doći do sukoba interesa među menadžmentima na različitim razinama itd.

Uloga upravljačkog računovođe vrlo je široka i opsežna te se zahtjeva i traži specifično računovodstveno i šire ekonomsko znanje. Sve veći zahtjevi za učinkovitijom javnom upravom i transparentnim radom javnog menadžmenta nameću potrebu za izvještavanjem kojem je nemoguće udovoljiti bez korištenja instrumentarija upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova.

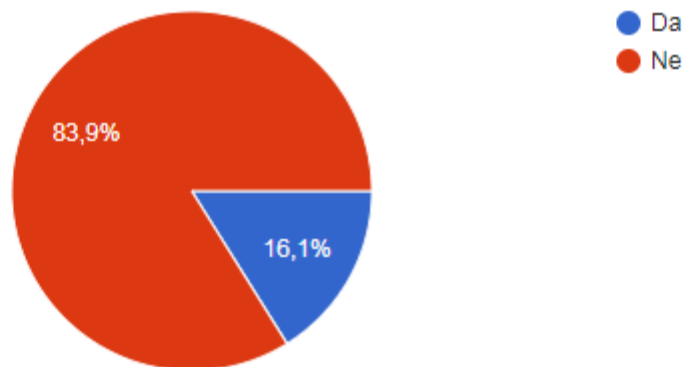
Područja djelovanja upravljačkog računovođe nisu ograničena, ali se naravno može istaknuti da su to uobičajeno područja upravljanje troškovima, planiranje i kontrola te podrške u odlučivanju.

H2: *Troškovi uvođenja upravljačkog računovodstva nisu veći od njegove koristi za zdravstvene, obrazovne i druge ustanove u Vukovarsko-srijemskoj županiji.*

Hipoteza će se analizirati anketnim pitanjem 6.

Anketno pitanje br.6. Interni korisnici- Smatrate li da su troškovi uvođenja upravljačkog računovodstva veći od njegove koristi?

Grafikon 6: Odnos troškova i koristi upravljačkog računovodstva prema mišljenju internih korisnika

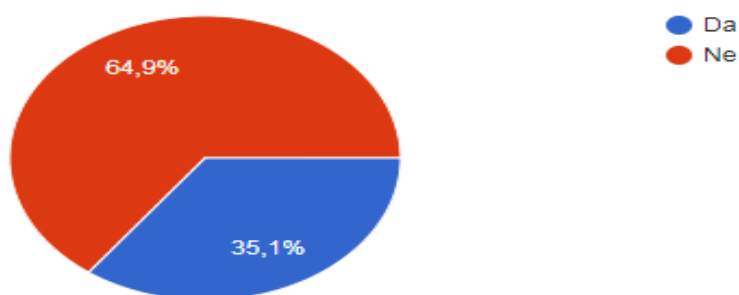


Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje *jesu li troškovi uvođenja upravljačkog računovodstva veći od njegove koristi* čak 83,9% ispitanika odgovara da nisu dok manji broj ispitanika, 16,1%, tvrdi da su troškovi veći od koristi.

Studenti- *Smatrate li da su troškovi uvođenja upravljačkog računovodstva veći od njegove koristi?*

Grafikon 7: Odnos troškova i koristi upravljačkog računovodstva prema mišljenju studenata



Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje *jesu li troškovi uvođenja upravljačkog računovodstva veći od njegove koristi* 64,9% ispitanika odgovara da nisu dok manji broj ispitanika, 35,1%, tvrdi da su troškovi veći od koristi.

Tablica 8: Testiranje hipoteze H2:

<u>Troškovi veći od koristi</u>	Da	Ne	Ukupno
<u>Stupanj upoznatosti</u>			
Upoznati	5	26	31
Manje poznati	13	24	37
Ukupno	18	50	68

Izvor: Izrada autora

<u>Troškovi veći od koristi</u>	Da	Ne	Ukupno
<u>Stupanj upoznatosti</u>			
Upoznati	$31 \cdot 18 / 68 = 8,21$	$31 \cdot 50 / 68 = 22,79$	31,0
Manje poznati	$37 \cdot 18 / 68 = 9,79$	$37 \cdot 50 / 68 = 27,21$	37,0
Ukupno			68,0

Izvor: Izrada autora

Hi-kvadrat	
Hi-kvadrat	3.131
Stupanj slobode (df)	1
p	0.076

Izvor: Izrada autora

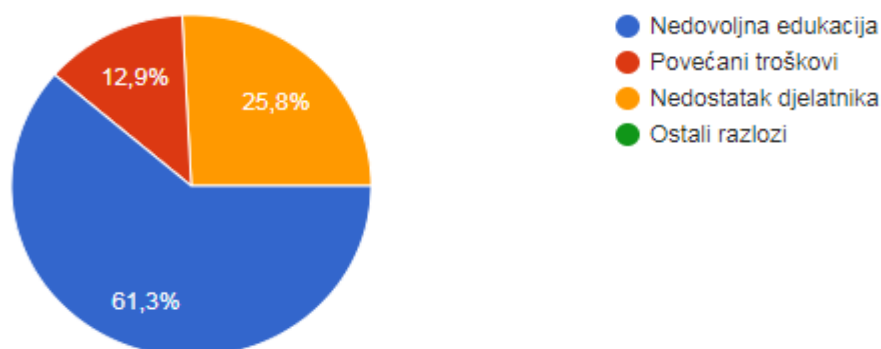
Dobiveni hi–kvadrat 3.131 veći je od graničnog 0.0076 stoga hipotezu odbacujemo.

Manje poznati ispitanici ipak smatraju da su troškovi uvođenja upravljačkog računovodstva veći od same koristi, dok su poznati ispitanici svjesni važnosti uvođenja upravljačkog računovodstva i njegove koristi za menadžere kako bi primili određene interne informacije o donošenju važnih financijskih odluka i obavljanju samih zadataka, stoga nikako troškovi ne mogu biti veći od same koristi upravljačkog računovodstva u javnom ustanovama.

H3. *Nedovoljna edukacija internim korisnicima i studentima predstavlja najveći razlog neuvođenja upravljačkog računovodstva u obrazovne i zdravstvene ustanove te grad u Vukovarsko-srijemskoj županiji. Hipoteza će se analizirati anketnim pitanjem 7.*

Anketno pitanje br.7. Interni korisnici-Koji su razlozi neuvođenja upravljačkog računovodstva?

Grafikon 8: Razlozi neuvođenja upravljačkog računovodstva prema mišljenju internih korisnika

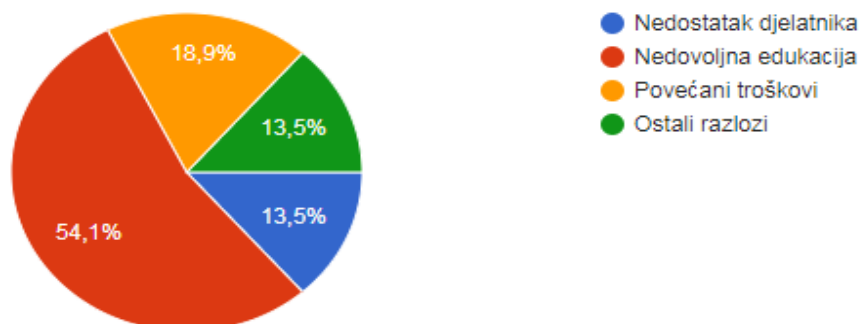


Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje *koji su razlozi neuvođenja sustava upravljačkog računovodstva* ponuđena su 4 različita odgovora. 25,8% ispitanika smatra da je razlog neuvođenja sustava upravljačkog računovodstva nedostatak djelatnika u Ustanovi, najveći postotak ispitanika, tj. 61,3% smatra da je ipak nedovoljna edukacija razlog dok 12,9% smatra da su povećani troškovi razlog za neuvođenje sustava.

Studenti-Koji su razlozi neuvođenja upravljačkog računovodstva?

Grafikon 9: Razlozi neuvođenja upravljačkog računovodstva prema mišljenju studenata



Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje *koji su razlozi neuvođenja sustava upravljačkog računovodstva* ponuđena su 4 različita odgovora. 13,5% ispitanika smatra da je razlog neuvođenja sustava upravljačkog računovodstva nedostatak djelatnika u Ustanovi, najveći postotak ispitanika, tj. 54,1% smatra da je ipak nedovoljna edukacija razlog dok 18,9% smatra da su povećani troškovi razlog za neuvođenje sustava. Ostale razloge odabralo je 13,5% ispitanika.

Tablica 9: Testiranje hipoteze H3:

<u>Razlozi</u> <u>Subjekti</u>	Nedovoljna edukacija	Ostali razlozi	Ukupno
Interni korisnici	19	12	31
Studenti	20	17	37
Ukupno	39	29	68

Izvor: Izrada autora

<u>Razlozi</u> <u>Subjekti</u>	Nedovoljna edukacija	Ostali razlozi	Ukupno
Interni korisnici	$31 \cdot 39 / 68 = 17,78$	$31 \cdot 29 / 68 = 13,22$	31,0
Studenti	$37 \cdot 39 / 68 = 21,22$	$37 \cdot 29 / 68 = 15,78$	37,0
Ukupno	39,0	29,0	68,0

Izvor: Izrada autora

Hi-kvadrat	
Hi-kvadrat	0.361
Stupanj slobode (df)	1
p	0.548

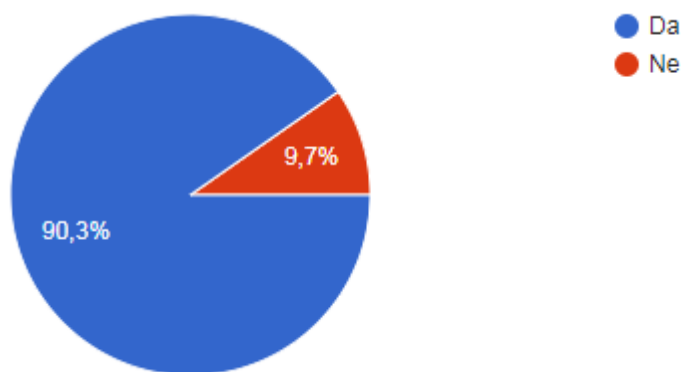
Izvor: Izrada autora

Hi-kvadrat 0.361 manji je od graničnog 0.548 stoga se hipoteza prihvaća.

U javnim ustanovama nema dovoljno educiranih ljudi koji bi se bavili upravljačkim računovodstvom što se svakako može ispraviti dodatnim edukacijama, seminarima te određenom literaturom poticati unaprjeđenje upravljačkog računovodstva, stoga se hipoteza prihvaća i nedovoljna edukacija se smatra najvećim razlogom neuvođenja upravljačkog računovodstva u javne ustanove.

Anketno pitanje br.8. Interni korisnici- *Sastavljaju li se u Vašoj ustanovi interni financijski izvještaji?*

Grafikon 10: Primjena internih financijskih izvještaja u javnim ustanovama



Izvor: Vlastita obrada

Istraživanje je pokazalo da 90,3% ispitanika tvrdi da se u njihovim ustanovama sastavljaju interni financijski izvještaji. Ostatak ispitanika, 9,7%, tvrdi da se u njihovim ustanovama ne sastavljaju interni financijski izvještaji.

Anketno pitanje br.9. Interni korisnici- *Za donošenje kojih odluka se zahtijevaju dodatne informacije upravljačkog računovodstva?*

Odluke o specifičnim troškovima, odluke o upravljanju imovinom, odluke o potrebnom broju djelatnika o odlascima na bolovanje itd.

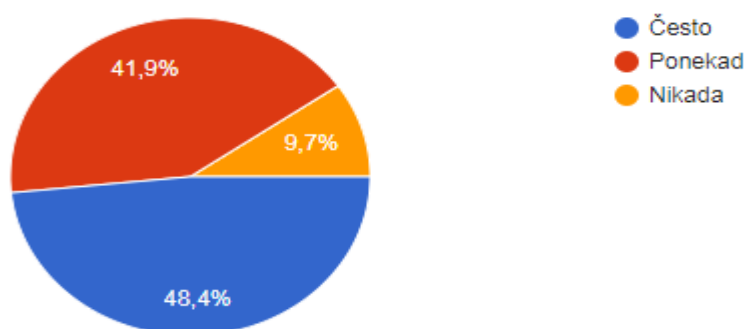
Interni financijski izvještaji služe kao podrška upravljanju, i to najčešće kao izvještaji koji pomažu pri:

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

H4. U zdravstvenim, obrazovnim i gradskim ustanovama se često sastavljaju interni financijski izvještaji za potrebe menadžmenta na području Vukovarsko- srijemske županije. Hipoteza će se analizirati anketnim pitanjem 10.

Anketno pitanje br.10. Interni korisnici- Koliko često se pripremaju izvješća upravljačkog računovodstva za potrebe uprave?

Grafikon 11: Učestalost pripreme izvješća za potrebe uprave prema mišljenju internih korisnika

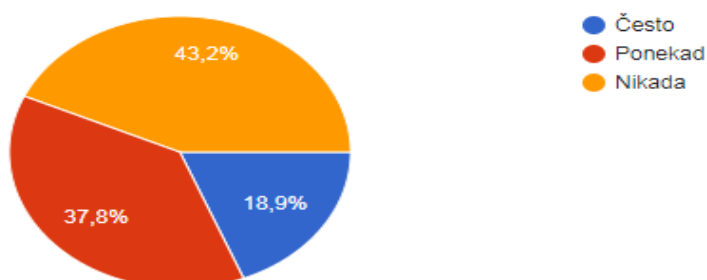


Izvor: Vlastita obrada

41,9% ispitanika navodi kako se izvješća upravljačkog računovodstva u njihovim ustanovama pripremaju ponekad, 48,4% ispitanika tvrdi da se takva izvješća pripremaju često., a 9,7% nikada.

Studenti- Koliko često se pripremaju izvješća upravljačkog računovodstva za potrebe uprave?

Grafikon 12: Učestalost pripreme izvješća za potrebe uprave prema mišljenju studenata



Izvor: Vlastita obrada

37,8% ispitanika navodi kako smatraju da menadžment zdravstvene ustanove ponekad koristi informacije upravljačkog računovodstva, 18,9% ispitanika tvrdi često dok 43,2% tvrdi nikada.

Tablica 10: Testiranje hipoteze H4:

<u>Učestalost</u>	Često	Rijetko ili nikada	Ukupno
<u>Stupanj educiranosti</u>			
Educirani	15	16	31
Nedovoljno educirani	7	30	37
Ukupno	22	46	68

Izvor: Izrada autora

<u>Učestalost</u>	Često	Rijetko ili nikada	Ukupno
<u>Stupanj educiranosti</u>			
Educirani	$31 \cdot 22 / 68 = 10,03$	$31 \cdot 46 / 68 = 20,97$	31,0
Nedovoljno educirani	$37 \cdot 22 / 68 = 11,97$	$37 \cdot 46 / 68 = 25,03$	37,0
Ukupno	22,0	46,0	68,0

Izvor: Izrada autora

Hi-kvadrat	
Hi-kvadrat	6.693
Stupanj slobode (df)	1
p	0.096

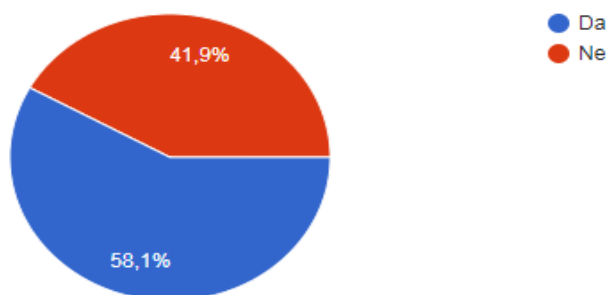
Izvor: Izrada autora

Dobiveni hi-kvadrat 6.693 veći je od graničnog 0.096 stoga se hipoteza odbacuje.

Sastavljanje internih financijskih izvještaja zahtijeva više napora, rada i znanja potrebnih za kreiranje istih. Stoga se može i nadovezati na H3 odnosno nedovoljna edukacija zaposlenih na kojoj bi se svakako trebalo raditi kako bi motivirali zaposlenike na što učinkovitije i kvalitetnije sastavljanje samih izvještaja. Nedovoljno educirani ispitanici ipak smatraju da se interni financijski izvještaji ne sastavljaju dovoljno često.

Anketno pitanje br.11.Interni korisnici- *Smatrate li da menadžment Vaše uprave ima dovoljno informacija i računovodstvene podrške za donošenje ispravnih poslovnih odluka?*

Grafikon 13: Mišljenje internih korisnika o količini informacija i računovodstvenoj podršci za donošenje ispravnih poslovnih odluka menadžmenta

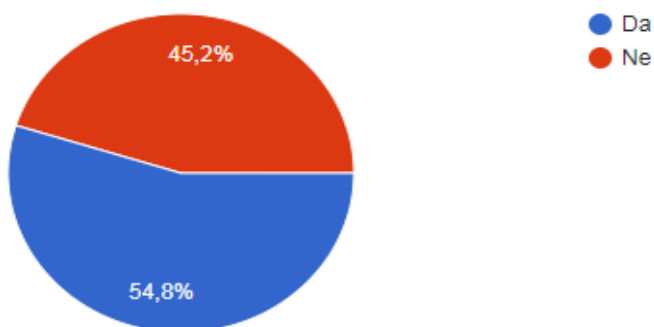


Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje *smatrate li da menadžment Vaše Ustanove ima dovoljno informacija i računovodstvene podrške za donošenje ispravnih poslovnih odluka* njih 58,1%, odgovara sa „da“ dok ostalih 41,9% smatra da menadžment njihove ustanove nema dovoljno informacija i podrške za donošenje ispravnih poslovnih odluka.

Anketno pitanje br.12.Interni korisnici- *Smatrate li da menadžment utječe u dovoljnoj mjeri na promjene unutar ustanove?*

Grafikon 14: Utjecaj menadžmenta na promjene unutar ustanove prema mišljenju internih korisnika



Izvor: Vlastita obrada

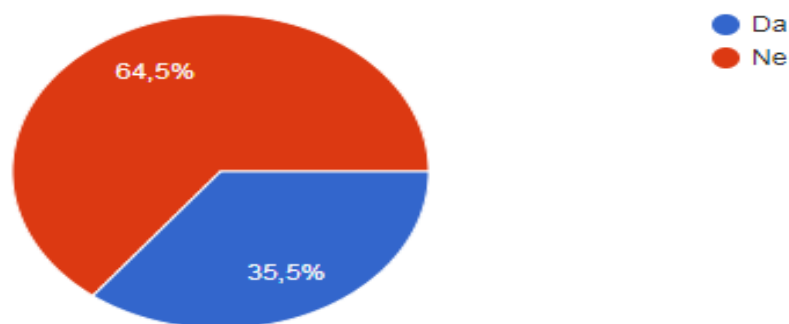
Na pitanje o utjecaju menadžmenta na promjene unutar ustanove ispitanici su podijeljeni. 54,8% ispitanika smatra da menadžment utječe u dovoljnoj mjeri na promjene unutar Ustanove, a njih 45,2% smatra da ne utječe.

Upravljačke računovođe trebaju biti stručne u obavljanju svojih zadaća kako bi znali procijeniti koliko i u kojem trenutku su potrebne informacije menadžeru za donošenje ispravnih poslovnih odluka.

Na samom menadžeru je odluka o tome hoće li usmjeriti dobivene informacije u prave i ispravne svrhe.

Anketno pitanje br.13. Interni korisnici- Upravljaju li zdravstvene ustanove učinkovito i kvalitetno svojim troškovima?

Grafikon 15: Mišljenje internih korisnika o upravljanju troškovima zdravstvene ustanove



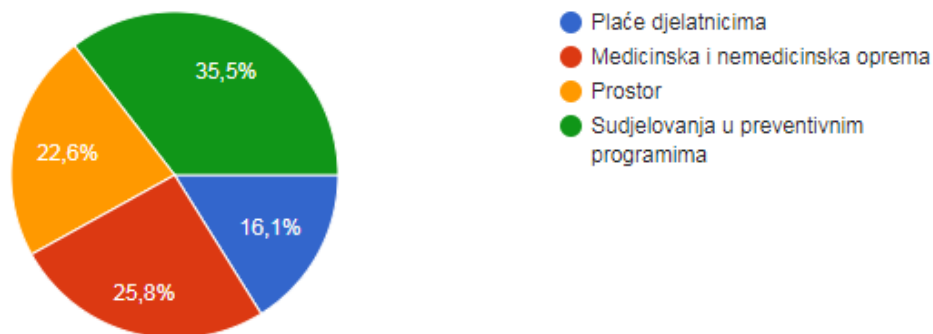
Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje o učinkovitosti upravljanja troškovima u zdravstvenim ustanovama 35,5% tvrdi da se učinkovito upravlja troškovima. 64,5% ispitanika navodi kako se neučinkovito upravlja troškovima.

Veći dio ispitanika smatra da zdravstvene ustanove ne upravljaju učinkovito sa rashodima. Dijelom je to rezultat neracionalnog trošenja mjesečnih proračuna i nemogućnost uprava za uravnoteženje rashoda s raspoloživim prihodima, što je osnova uspješnoga poslovanja proračunskih korisnika, a dijelom je to rezultat sustava financiranja i plaćanja zdravstvenih usluga.

Anketno pitanje br.14.Interni korisnici- Na što biste Vi, da imate mogućnost, utrošili višak prihoda nad rashodima u zdravstvenoj ustanovi?

Grafikon 16: Raspodjela viška prihoda nad rashodima u zdravstvenoj ustanovi prema mišljenju internih korisnika

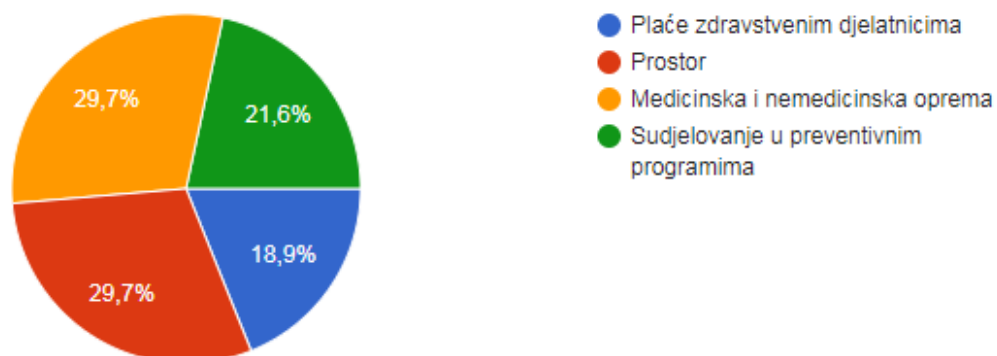


Izvor: Vlastita obrada

Ispitanici su podijeljeni kad je riječ o mogućnostima korištenja viška prihoda nad rashodima u zdravstvenoj ustanovi. Njih 16,1% bi višak utrošilo na plaće zdravstvenih djelatnika, 25,8% na medicinsku i nemedicinsku opremu, 22,6% na prostor te 35,5% na sudjelovanje zaposlenih osoba i ustanove u preventivnim programima.

Studenti- Na što biste Vi, da imate mogućnost, utrošili višak prihoda nad rashodima u zdravstvenoj ustanovi?

Grafikon 17: Raspodjela viška prihoda nad rashodima u zdravstvenoj ustanovi prema mišljenju studenata



Izvor: Vlastita obrada

Ispitanici su podijeljeni kad je riječ o mogućnostima korištenja viška prihoda nad rashodima u zdravstvenoj ustanovi. Njih 18,9% bi višak utrošilo na plaće zdravstvenih djelatnika, 29,7% na medicinsku i nemedicinsku opremu, 29,7% na prostor te 21,6% na sudjelovanje zaposlenih osoba i ustanove u preventivnim programima.

6. KRITIČKI OSVRT

Nakon provedenog istraživanja pomoću anketnog upitnika može se doći do zaključka da studenti kojima je poslana anketa nisu u dovoljnoj mjeri upoznati sa samim pojmom upravljačko računovodstvo niti sa njegovom primjenom u javnom sektoru ali se prema samim odgovorima može uvidjeti da se u nekim razmišljanjima slažu sa internim korisnicima dok su interni korisnici odnosno ispitanici koji su zaposleni u zdravstvenim, obrazovnim te drugim ustanovama upućeniji te su razumijeli postavljena pitanja.

Većina ispitanika i interni korisnici i studenti smatraju da je najveći razlog neuvođenja upravljačkog računovodstva nedovoljna edukacija što bi se svakako trebalo ispraviti određenim edukacijama, provođenjem seminara, lakoj dostupnosti određenoj literaturi itd.

Zanimljiv je i podatak da se kod većine zaposlenih u javnim ustanovama odnosno kod internih korisnika sastavljaju interni izvještaji što je svakako pozitivno jer samim time se olakšava menadžeru pri upravljanju, planiranju i nadzoru troškova s obzirom da sastavljanje samih internih izvještaja zahtijeva više napora, rada i znanja.

Također, ispitanici odnosno i interni i eksterni korisnici smatraju da zdravstvene ustanove ne upravljaju učinkovito sa svojim rashodima što se može i potvrditi neracionalnim trošenjem mjesečnog proračuna i nemogućnosti usklađenja rashoda sa prihodima.

Da imaju mogućnost viška prihoda nad rashodima interni korisnici utrošili bi na sudjelovanja u preventivnim programima u zdravstvenoj ustanovi, dok bi studenti iskoristili na prostor i medicinsku i nemedicinsku opremu.

7. ZAKLJUČAK

Između financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova postoje razlike i sličnosti. Nužna je međusobna povezanost pojedinih dijelova računovodstva kako bi se stvarale informacijske osnovice za potrebe upravljanja. Sve dijelove računovodstva treba smatrati jedinstvenim izvještajnim sustavom koji treba istovremeno zadovoljiti potrebe internih korisnika za informacijama, ali i osigurati podatke za eksterne financijske izvještaje.

Kreiranje internih financijskih izvještaja u domeni je internih korisnika i prema tome oni nisu standardizirani i ne mogu biti propisani. Takav način pristupa kreiranju sadržaja i strukture internih financijskih izvještaja daje puno više fleksibilnosti i raznih mogućnosti da se udovolji pojedinačnim i specifičnim zahtjevima internih korisnika. Nedostatak standardizacije zahtjeva puno više napora, rada i znanja koja su potrebna za kreiranje internih izvještaja. Jednako tako metodološka osnova je dobro poznata, znanstveno utemeljena i praktično provjerena i tu je riječ je o instrumentariju upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova.

Uloga javnog menadžmenta je prihvaćanje odgovornosti za organizirano i učinkovito djelovanje u području upravljanja resursima i poslovanjem. Kontrolne funkcije se usmjeravaju na maksimiziranje učinaka u upravljanju ograničenim resursima te ostvarivanje zadanih ciljeva s načelom minimiziranja troškova i time smanjenja proračunskih opterećenja.

Prilikom provođenja anketnog upitnika može se doći do zaključka da ispitanici nisu bili potpuno iskreni u odgovaranju a pomalo i nezainteresirani.

Na temelju anketnog istraživanja može se doći do zaključka da eksterni ispitanici nisu u dovoljnoj mjeri upoznati sa upravljačkim računovodstvom dok je interna skupina ispitanika upućena u svrhu i cilj upravljačkog računovodstva i u njihovim ustanovama koriste se interni financijski izvještaji za pomoć menadžmentu radi lakšeg upravljanja, nadzora i planiranja.

Ispitanici odnosno i interni i eksterni korisnici smatraju da zdravstvene ustanove ne upravljaju učinkovito sa svojim troškovima a da imaju mogućnost viška prihoda nad

rashodima interni korisnici utrošili bi na sudjelovanja u preventivnim programima dok bi studenti utrošili na medicinsku i nemedicinsku opremu i prostor.

POPIS LITERATURE

1. Knjige

1. Dremel N., Glavota M., Jakir-Bajo I., Maletić I., Milić A., (2011.), *Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika*, III. Izmjena i dopunjena naklada, Zagreb: RRiF d.o.o. za nakladništvo i poslovne knjige
2. Gulin D., Žager L., Mamić-Sačer I., Tadijančević S., Tušek B., (2010.) *Računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
3. Vašiček D., Blažić Lutilsky I., Dragija M., Peršić M., Hladika M., Broz Tominac S., Budimir V., Bosilj Vukšić V., Vašiček V., (2011.) *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

2. Ostali radovi

1. Budimir V., (2017.) *Proračunsko računovodstvo*, Požega, Veleučilište u Požegi
2. Gavranić M., (2017.) *Posebnosti praćenja rashoda proračunskih korisnika*, Split, Sveučilište u Splitu
3. Grubišić A., (2004.) *Hi-kvadrat test i njegove primjene*, Sveučilište u Zagrebu
4. Kesner-Škreb M., (2004.) *Porezni vodič za građane*, Zagreb, Institut za javne financije
5. Katanić D., (2018.) *Kpi-evi u zdravstvu*
6. Knapić I., (2017.) *Informacije proračunskog računovodstva u sustavu javnog menadžmenta*, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
7. Golubović H., Klopotan I., Latin M., Ružić O. (2014.) *Javni menadžment*, Koprivnica: Sveučilište Sjever

8.Peršić M., (2009.), *Interni obračun i upravljanje troškovima u javnom sektoru*,Rijeka, Sveučilište u Rijeci

9.Perčević H., (2006.), *Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske*

3. Internetske stranice

https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html

<https://www.google.hr/intl/hr/forms/about/>

4. Popis slika

Slika 1. Struktura javnog sektora (Radić,2016.)

Slika 2. Funkcionalna struktura računovodstva (Knapić,2017:13)

Slika 3. Klasični pristup izgradnji internog obračuna (Perišić,2009:3)

Slika 4. Karakteristike novog javnog menadžmenta (Vašiček i suradnici, 2011.)

5. Popis tablica

Tablica 1. Komparacija financijskog i upravljačkog računovodstva (Vašiček i suradnici,2011:28)

Tablica 2. Prikaz strategije profitnog i javnog sektora (Vašiček i suradnici,2011:35)

Tablica 3. Razlike između starog (uprava) i novog javnog menadžmenta (Ružić i suradnici,2014.)

Tablica 4. Struktura ispitanika s obzirom na spol

Tablica 5. Struktura ispitanika s obzirom na mjesto rada

Tablica 6. Testiranje hipoteze H1

Tablica 7. Testiranje hipoteze H2

Tablica 8. Testiranje hipoteze H3

Tablica 9. Testiranje hipoteze H4

6. Popis grafikona

Grafikon 1: Upoznatost internih korisnika sa upravljačkim računovodstvom u Vukovarsko-srijemskoj županiji 2019.god

Grafikon 2: Upoznatost studenata s upravljačkim računovodstvom u Vukovarsko-srijemskoj županiji u 2019. god.

Grafikon 3: Primjena upravljačkog računovodstva u javnim ustanovama u Vukovarsko-srijemskoj županiji

Grafikon 4: Odnos troškova i koristi upravljačkog računovodstva prema mišljenju internih korisnika

Grafikon 5: Primjena upravljačkog računovodstva u javnim ustanovama u Vukovarsko-srijemskoj županiji

Grafikon 6: Odnos troškova i koristi upravljačkog računovodstva prema mišljenju internih korisnika

Grafikon 7: Odnos troškova i koristi upravljačkog računovodstva prema mišljenju studenata

Grafikon 8: Razlozi neuvođenja upravljačkog računovodstva prema mišljenju internih korisnika

Grafikon 9: Razlozi neuvođenja upravljačkog računovodstva prema mišljenju studenata

Grafikon 10: Primjena internih financijskih izvještaja u javnim ustanovama

Grafikon11: Učestalost pripreme izvješća za potrebe uprave prema mišljenju internih korisnika

Grafikon12: Učestalost pripreme izvješća za potrebe uprave prema mišljenju studenata

Grafikon 13: Mišljenje internih korisnika o količini informacija i računovodstvenoj podršci za donošenje ispravnih poslovnih odluka menadžmenta

Grafikon 14: Utjecaj menadžmenta na promjene unutar ustanove prema mišljenju internih korisnika

Grafikon 15: Mišljenje internih korisnika o upravljanju troškovima zdravstvene ustanove

Grafikon 16: Raspodjela viška prihoda nad rashodima u zdravstvenoj ustanovi prema mišljenju internih korisnika

Grafikon 17: Raspodjela viška prihoda nad rashodima u zdravstvenoj ustanovi prema mišljenju studenata

SAŽETAK

U ovom radu govori se o upravljačkom računovodstvu koje se upotrebljava za označavanje dijela računovodstva koje je usmjereno menadžmentu javne ustanove. Područja djelovanja upravljačkog računovodstva su upravljanje troškovima, planiranje i kontrola u izvršenju planova te podrške u odlučivanju. Javni menadžment ima odgovornost organizirano djelovati u području upravljanja resursima i poslovanjem te modernizirati i učiniti javni sektor učinkovitijim.

U Republici Hrvatskoj proračunski korisnici nisu u dovoljnoj mjeri upoznati sa pojmom upravljačko računovodstvo te smatraju da je najveći razlog tome nedovoljna edukacija i nedostatak djelatnika.

Nedovoljno korištenje instrumentarija upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u javnom sektoru odražava se na kvalitetu usvojenih odluka sa svim ekonomskim i financijskim posljedicama takvih odluka, te se u samom radu prikazuje značaj uvođenja instrumentarija upravljačkog računovodstva u javni sektor.

Ključne riječi: troškovi, upravljačko računovodstvo, javni menadžment, planiranje, nadzor, kontrola

SUMARRY

This paper deals with the management accounting used to mark the part of the accounting that is directed at the management of a public institution.

The areas of management accounting work are cost management, planning and control in executing plans and decision support. Public management has the responsibility to be organized in the fields of resource management and business management and to modernize and make the public sector more efficient.

In Republic of Croatia, national budget users aren't entirely introduced to cost and management accounting and they believe that biggest contributing factor to it is lack of education and lack of workers.

Insufficient use of the instruments needed to sustain cost and management accounting in public sector is reflected onto the quality of accepted decisions with all economic and financial consequences reflected by those decisions and that's why we point out the real need of implementing instruments needed to run cost and management accounting publicly.

Key words: costs, cost and management accounting, public management, planning, supervision, control

PRILOG 1

2. UVJETI RADA – PROBLEMATIKA PROSTORA, KADROVA I OPREME

a) PROSTOR

U 2017. godini izvršena su dodatna ulaganja na objektu ambulante Nijemci i ambulante Jankovci, (izrada projekta i stručni nadzor obnove objekta, fasaderski radovi, rekonstrukcija instalacija za grijanje i izvora energije, zamjena rasvjete, ličilački radovi), na objektu ambulante Cerić uz sve navedeno izrađen je i priključak na kanalizacijsku mrežu, stolarski radovi kao i zid između ambulante i susjedne parcele, u dvorištu „Stare bolnice“ K. Zvonimira 53, Vinkovci izgrađeno je parkiralište i nadstrešnica parkirališnog prostora, a pred objektom Vatrogasna bb Vinkovci također je izgrađen parkirališni prostor.

Vrijednost obavljenih radova iznosi **1.629.618 kn**, od toga iz decentraliziranih sredstava financirani su građevinski radovi u vrijednosti 1.124.628 kn, dok je Dom zdravlja Vinkovci iz svojih sredstava financirao radove u vrijednosti 504.990 kn.

Za tekuće i investicijsko održavanje građevinskih objekata utrošeno je **462.314 kn**, iz decentraliziranih sredstava utrošeno je za navedeno 264.387 kn, a Dom zdravlja financirao je održavanje u vrijednosti 197.927 kn.

b) KADROVI

Broj zaposlenih liječnika u 2017. godini i dalje je bilo relativno teško uskladiti s normativima i standardima HZZO-a koji se odnose na broj pacijenata o kojima skrbi svaki liječnički tim.

Nedostatak liječnika specijalista se iskazuje naročito na pedijatriji i ginekologiji, no sve je veći nedostatak doktora medicine za popunu ordinacija opće medicine za vrijeme specijalizacija i dužih bolovanja, kao što su porodni dopusti.

Trenutno je u tijeku 7 specijalizacija iz obiteljske medicine, 2 specijalizacije iz pedijatrije, 2 specijalizacije iz ginekologije, 1 specijalizacija iz oralne kirurgije, 1 specijalizacija iz medicine rada i sporta.

Zbog nedostatka liječnika i tijekom 2017. godine povremeno smo bili primorani koristiti usluge liječnika u mirovini (koji su nastavljali radni odnos temeljem ugovora o radu na određeno vrijeme), kako bi osigurali kontinuitet zdravstvene zaštite. Dio timova popunjavao je privremeno i bolničkim liječnicima, temeljem Ugovora o poslovnoj suradnji zaključenim sa Općom bolnicom Vinkovci.

U nastavku prikazujemo zaposlenike Doma zdravlja Vinkovci na određeno i neodređeno vrijeme, prema stupnju stručnog obrazovanja na dan 31. 12. 2017.

**BROJ DJELATNIKA U DOMU ZDRAVLJA VINKOVCI
- ZAPOSLENIH NA ODREĐENO I NEODREĐENO VRIJEME -
(bez volontera SSS)**

ZDRAVSTVENI DJELATNICI	31.12. 2015.	31.12. 2016.	31.12.2017.	INDEKS 17 / 16
1. Liječnik specijalist	9	8	12	150
2. Liječnik	13	12	13	108
3. Liječnik na specijalizaciji	13	14	13	93
4. Stomatolog-specijalist	0	1	1	100
5. Stomatolog	6	13	12	92
6. Magistar med. biokemije	2	2	2	100
6. Farmaceuti	6	6	6	100
7. VSS-ostali (psih. i priprav. VSS)	3	2	2	100
8. VSS-ostali	19	20	19	95
9. Med. sestre/tehničari	41	48	51	106
10. SSS-farm.lab.zub.teh., vozači	40	39	38	97
UKUPNO	152	165	169	102
NEZDRAVSTVENI DJELATNICI	31.12.2015.	31.12.2016.	31.12.2017.	
1. VSS	3	4	5	125
2. VSS	1	1	1	100
3. SSS	14	16	16	100
4. OSTALI (sprem., teh. služba)	22	21	20	95
UKUPNO:	40	42	42	100
SVEUKUPNO:	192	207	211	102

NAPOMENA:

- od ukupnog broja radnika u 2015. g. na neodređeno 172, određeno 20
- od ukupnog broja radnika u 2016. g. na neodređeno 182, na određeno 25
- od ukupnog broja radnika u 2017. g. na neodređeno 187, na određeno 24

c) OPREMA

Nabava opreme za Dom zdravlja Vinkovci vršena je sukladno potrebama, u 2017. godini nabavljano je opreme u vrijednosti **2.507.560 kn**, iz decentraliziranih sredstava financirana je nabava opreme u vrijednosti 732.372 kn, dok je iz vlastitih sredstava financirana nabava opreme u vrijednosti 1.775.188 kn.

MEDICINSKA I NEMEDICINSKA OPREMA

- klima uređaji	5.840 kn
- namještaj, radni stolovi i drugi namještaj za ordinacije	113.832 kn
- računala i računalna oprema, računalni programi, komunikacijska oprema	287.817 kn
- oprema za ostale namjene	20.447 kn
- vozila	1.624.661 kn
- medicinska i laboratorijska oprema	454.963 kn
UKUPNO	2.507.560 kn

TEKUĆE ODRŽAVANJE OPREME I VOZILA

- održavanje računalne opreme i programa	303.843 kn
- održavanje medicinske, nemedicinske opreme, instalacija i dr. popravci	197.039 kn
- održavanje sanitetskih vozila	155.191 kn
UKUPNO:	656.073 kn

Za investicijska ulaganja, nabavu opreme i održavanje iz decentraliziranih sredstava je utrošeno:

2.637.000 kuna.

3. FINACIJSKO IZVJEŠĆE

Financijsko poslovanje Doma zdravlja Vinkovci ovisi o općim uvjetima financiranja zdravstvene djelatnosti. U Domu zdravlja susrećemo tri sistema financiranja zdravstvene zaštite i to:

- primarna zdravstvena zaštita (opća medicina, stomatologija, ginekologija, pedijatrija, patronaža) financira se po principu utvrđene vrijednosti tima (hladni pogon, glavarina, DTP,KPI,QI, dodatne mogućnosti)
- specijalistička ordinacija (ortodontija) financira se po principu „cijena puta usluga“, s tim što se mjesečno odnosno godišnje taj iznos limitira od strane HZZO-a
- ljekarne se financiraju po principu prometa lijekova na osnovu recepata koje plaća HZZO i gdje je utvrđena marža cca. 10%, te gotovinskim prometom (lijekovi koje plaćaju osiguranici). Promet lijekova koji se ostvaruje preko HZZO-a je znatno veći od gotovinskog prometa.

1.Prihodi ostvareni u periodu I - XII 2017. godine iznose **57.540.627 kn.**

Prihodi su uglavnom ostvareni iz središnjeg proračuna HZZO, zakupa poslovnog prostora, iz dopunskog osiguranja, prihodi od participacije, prihodi ostvareni gotovinskom prodajom lijekova, rabata i casassconta za nabavljene lijekove kao i prihodi od decentraliziranih sredstava .

Po odredbama čl. 13. Uredbe o računovodstvu proračuna, prihodi su raspoloživi kada su naplaćeni u razdoblju na koje se odnose. Stoga u ovoj godini prihodi koji se odnose na prosinac 2017. nisu uračunati jer nisu doznačeni, a doznaka koja se odnosi na prosinac 2016. god. je uračunata u prihode jer je uplaćena u prvom mjesecu 2017.g.

2. Na dan 31.12.2017. godine potraživanja iznose **8.826.404 kuna**.

Potraživanja preko 180 dana iznose **536.850 kuna**. Jedan dio su sporna i najvjerojatnije nenaplativa, jer se potražuje od poduzeća koje su u stečaju bez stečajne mase ili poduzeća koje uopće ne rade, potraživanja za prodane stanove po osnovu stečenog stanarskog prava.

Potraživanja od HZZO-a iznose **7.124.888 kuna**.

3. Troškovi poslovanja u periodu I – XII 2017. godine iznose **54.299.855 kuna**.

Sukladno odredbama članka 13. Uredbe o računovodstvu proračuna, rashodi se priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja u razdoblju na koje se odnose. Stoga troškovi poslovanja su svi izdaci koji su nastali u periodu I – XII 2017. godine bez obzira na plaćanje.

4. Obveze "Doma zdravlja Vinkovci" na dan 31.12.2017. godine iznose **4.359.092 kuna**. Ukupno dospjele obveze iznose **1.087.072 kuna**.

Ukoliko iznos ukupnih obveza umanjujemo za iznos sredstava na žiro računu koji na dan 31.12.2017. iznosi **13.859.407 kn** stvarne obveze bi iznosile **0 kn**.

5. Stanje zaliha na dan 31.12.2017>. godine **3.234.574 kn**. (neto utrživa vrijednost zaliha - prodajna vrijednost zaliha korigirana za maržu i PDV).

6. U tekućoj godini iskazan je **VIŠAK** prihoda nad rashodima u iznosu od **3.240.772 kn**.

Višak prihoda odnosno pozitivni financijski rezultat ostvaren je zahvaljujući boljoj naplativosti potraživanja od HZZO-a odnosno poboljšanjem solventnosti HZZO-a u 2017. uz istovremeno racionalno i ekonomično poslovanje Doma zdravlja Vinkovci.

U nastavku iznosimo pokazatelje financijskog poslovanja u zadnje četiri godine.

**POKAZATELJI FINANCIJSKOG POSLOVANJA U RAZDOBLJU
SIJEČANJ / PROSINAC 2014/2017. GODINE**

Red Br.	POKAZATELJI	I - XII 2014.	I - XII 2015.	I - XII 2016.	I - XII 2017.
	1	2	3	4	5
	I. PRIHODI - PRIMICI				
1.	Prihodi od HZZO	40.318.910	36.842.396	37.313.487	42.646.237
2.	Prihodi od dopanskog zdrav.osig.	705.638	446.779	456.907	608.009
3.	Prihodi od HZZOZZR	-	-	-	-
4.	Prnh. od promočuna (središ. i lokal)	2.636.657	2.635.529	2.637.000	2.637.000
5.	Prihodi od ostalih korisnika	5.865.226	7.496.981	8.418.420	8.679.507
6.	Prihodi od participacije	921.610	1.363.831	1.494.804	1.594.241
7.	Ostali i izvanredni prihodi	933.862	2.406.419	3.190.106	1.375.633
8.	Prihodi od koncesije - županija	172.500	-	-	-
	UKUPNI PRIHODI (1-8)	51.554.403	51.191.935	53.510.724	57.540.627
	II. RASHODI - IZDACI				
1.	Lijekovi	212.410	600.362	177.733	253.714
2.	Potrošni medicinski materijal	649.345	733.776	1.321.737	1.473.778
3.	Krv i krvni pripravci	-	-	-	-
4.	Žvežne namirnice	-	-	-	-
5.	Medicinski plinovi	-	-	-	-
6.	Materijal za održavanje čistoće	42.111	31.370	134.616	187.806
7.	Uredski materijal	93.125	105.846	126.183	141.839
8.	Ostali razni materijali	92.090	100.441	86.357	66.146
9.	Utrošena energija	1.307.895	1.318.163	1.151.891	1.177.110
10.	Ugrađeni rezervni dijelovi	120.035	51.525	-	-
11.	Poštanski izdaci	262.881	286.765	310.733	237.342
12.	Tekuće i investicijsko održavanje	497.604	578.361	594.046	814.544
13.	Izdaci za usluge drug. zdrav.ustan.	84.114	45.184	35.342	35.569
14.	Ostali izdaci	795.834	870.509	756.133	865.305
	Materijalni izdaci (1-14)	4.157.444	4.722.302	4.694.771	5.254.098
15.	Bruto plaće	17.240.562	17.228.764	18.321.225	19.970.458
16.	Izdaci za prijevoz zaposlenika	779.263	600.295	663.534	748.187
17.	Doprinosi na plaće	2.864.956	2.960.271	2.889.154	2.977.191
18.	Ostali mater. rashodi za zaposlene	148.983	176.068	320.388	854.224
19.	Ostali rashodi za zaposlene	323.627	520.531	888.145	336.690
	Nematerijalni izdaci (15-19)	21.357.391	21.485.929	23.082.446	24.886.750
20.	Financijski rashodi	-	-	-	-
21.	Izdaci za kapitalna ulaganja	2.065.124	3.106.020	2.629.755	4.079.043
22.	Izvanredni i ostali izdaci	826.312	1.098.180	1.219.393	1.566.840
23.	Izdaci za fin. imov. i otplate zajmova	-	-	-	-
24.	Nabavna vrijed. prodane robe	15.617.821	15.149.408	18.006.858	18.513.124
	UKUPNI RASH. I IZDACI (1-25)	44.024.092	45.561.839	49.633.223	54.299.855
	Višak prihoda nad izdacima	7.530.311	5.630.096	3.877.501	3.240.772
	Manjak prihoda	-	-	-	-
	Višak prihoda iz prethodnih godina	-	3.829.330	9.459.426	13.336.926
	Manjak prihoda iz prethodnih god.	3.700.982	-	-	-
	Korigirani višak prihoda	3.829.330	9.459.426	13.336.927	16.577.698
	Korigirani manjak prihoda	-	-	-	-

SPECIFIKACIJA OSTALIH IZVANREDNIH IZDATAKA
01 – 12 / 2014., 2015., 2016., 2017.

TROŠAK

		2014.	2015.	2016.	2017.
Red. br. 14.	Ostali izdaci - sitni inventar - trošak vode, kanalizacije, smeća, dimnjač. i kom. usluge - troškovi najma - troškovi reprezentacije	40.908 241.899 498.639 16.388	127.484 296.041 404.771 42.213	64.972 323.867 326.091 41.203	163.915 321.842 340.244 39.304
		795.834	870.509	756.133	865.305
Red. br. 19.	Ostali mat. rashodi za zaposlene -dnevnice, noćenja, troškovi puta -izdaci za časopise, kotizacija, polaganje stručnog ispita, obrazovanje, - odvojeni život	53.567 95.416	62.701 113.367	81.503 238.885	88.331 189.357 59.002
		148.983	176.068	320.388	336.690
Red. br.22	Izvanredni i ostali izdaci - trošak ugovora o posl. suradnji - trošak upravnog vijeća - teh. pregled vozila i osiguranje - pranje odjeće, usluge stanoservisa, izrada i procjena vrijednosti - doprinosi i članarine i trošak iz prethodne godine - bankovne usluge i provizije - premije osiguranja - odvjetničke usluge i objave oglasa - ostali nespomenuti izdaci	172.738 61.057 88.951 - 16.543 73.748 70.527 169.332 128.739	253.736 63.558 22.920 - 17.328 73.690 81.977 151.572 433.399	514.454 67.689 19.224 - 33.768 76.084 78.819 77.678 351.677	615.542 54.964 29.505 - 61.740 67.847 130.620 131.188 475.434
		826.312	1.098.180	1.219.393	1.566.840

VIŠAK / MANJAK PRIHODA

U 2017. godini ostvaren je **višak** prihoda u iznosu od **3.240.772 kn.**

Rezultate poslovanja po godinama iskazujemo u nastavku:

O P I S	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.
Višak prih.	-	5.725.396	7.530.311	5.630.096	3.877.501	3.240.772
Manjak prih.	3.605.543	-	-			

Ukoliko se želi osigurati uredno poslovanje kako u cjelokupnom zdravstvu tako i u Domu zdravlja Vinkovci, neophodno je osigurati stabilna sredstva u HZZO-u, kako bi isti svoje obveze (prije svega za lijekove) mogao izvršavati u razumnom roku. U 2017. godini nastavljena je dobra naplativost potraživanja, odnosno solventnost HZZO što je i utjecalo na ostvarivanje viška prihoda.

OBVEZE

Neizmirene obveze na dan 31. prosinca 2017. godine iznose 4.359.092 kuna. Struktura obveza: obveze za lijekove 16,44% , obveze prema zaposlenima 45,93%, za opremu 24,71%, obveze za energiju, usluge, materijal, ostale nespomenute obveze 12,92%.

O P I S	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.
Obveze za lijekove	10.265.923	12.862.254	8.338.416	5.032.004	327.441	847.607	716.651
Obveze za plaće	1.999.580	1.988.621	2.054.223	1.571.152	1.748.792	1.973.615	2.002.343
Ostale obveze	1.232.542	2.284.331	3.127.339	1.073.385	1.738.467	1.517.350	1.640.098
UKUPNO:	13.498.045	17.135.206	13.519.978	7.676.541	3.814.700	4.338.657	4.359.092
Razlika u odnosu na preth.godinu	-829.765	+3.637.161	-3.615.228	-5.843.437	-3.861.841	+523.957	+20.435

BROJ ZAPOSLENIKA

O P I S	I-XII 2013.	I-XII 2014.	I-XII 2015.	I-XII 2016.	I-XII 2017.
1. Broj zaposlenika na početku razdoblja	215	213	198	193	208
2. Broj zaposlenika na kraju razdoblja	213	183	193	207	211
3. Prosječan broj zaposlenika na osnovu ukalkuliranih sati rada	208	186	163	190	200

Izvorište podataka: Kadrovska evidencija ustanove

Broj zaposlenih smanjuje se ili povećava ovisno da li zdravstveni djelatnici odnosno liječnici primarne zdravstvene zaštite odlaze u koncesiju ili se vraćaju u sastav Doma zdravlja Vinkovci nakon što ispune uvjete za mirovinu i izgube pravo na istu.

KRATKOROČNA IMOVINA

OPIS	IZNOS 31.12.2013.	IZNOS 31.12.2014.	IZNOS 31.12.2015.	IZNOS 31.12.2016.	IZNOS 31.12.2017.
1. Stanje žiro-računa na dan	893.174	5.082.901	6.395.306	10.763.258	13.859.407
2. Zalihe na dan					
- lijekova i potrošnog medicinskog materijala	1.463.374	1.379.110	2.918.048	3.067.807	3.234.574
- krvi i krvnih pripravaka					
- živežnih namirnica					
- ostale zalihe	8.003	8003	8.003	8.003	8.003
UKUPNE ZALIHE:	1.471.377	1.387.113	2.926.051	3.075.810	3.234.574

U 2017. godini zalihe su veće za 5%. Odlukom rukovodstva 2015. povećan je asortiman robe u ljekarnama namjenjen gotovinskoj prodaji što je i dovelo do povećanja navedene prodaje i to treću godinu zaredom (2015. vrijednost gotovinske prodaje iznosila je 4.294.003 kn, 2016. 5.592.566 kn, dok je u 2017. vrijednost gotovinske prodaje iznosila 5.906.983 kn).

ZDRAVSTVENE USLUGE

DJELATNOST	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.	Index 17/16
OPĆE AMBULANTE	368.144	204.725	373.478	432.850	437.270	467.066	107
STOMATOLOGIJA	39.835	41.360	37.814	36.194	49.841	60.912	122
DJEČJI DISP.	33.568	23.126	34.922	33.621	34.070	34.706	102
LABORATORIJ	--	--	--	448.074	483.133	486.485	108
PALIJATIVA	--	--	--	--	1.497	1.418	95
GINEKOL. AMB.	7.653	5.160	7.052	15.536	27.858	22.605	81
MEDICINA RADA	5.477	6.705	6.682	6.467	8.722	8.205	94

ORTODONCIJA						956	-
PATRONAŽA	29.461	29.288	29.326	29.972	28.879	28.630	99
SANITETSKI PRIJEVOZ					8.591	8.564	100
U K U P N O	478.661	310.364	495.006	1.002.714	1.071.270	1.119.547	

U 2017. godini došlo je do povećanja broja pruženih zdravstvenih usluga u općoj obiteljskoj medicini, stomatološkim ambulantama, dječjem dispanzeru, laboratoriju. Smatramo da je neophodno u primarnoj zdravstvenoj zaštiti nastaviti podizati nivo zdravstvene zaštite i to kako u pogledu prostora, opreme, tako i stručnim usavršavanjem liječnika i drugih zdravstvenih kadrova.

Naglasak mora biti na preventivnoj zdravstvenoj zaštiti, takvim pristupom povećava se vjerojatnost za izlječenje pacijenta a i troškovi liječenja su znatno niži. Ne ustrajemo li na tome imat ćemo skupu zdravstvenu zaštitu, nedostatak sredstava u zdravstvu i bolesnu naciju.

PRIJEDLOG MJERA ZA RACIONALIZACIJU POSLOVANJA I UNAPREĐENJE DJELATNOSTI DOMA ZDRAVLJA VINKOVCI

1. Poduzimati potrebne mjere na proširenju mreže zdravstvene djelatnosti (ugovarati nove, dodatne timove u djelatnosti pedijatrije i obiteljske medicine) te navedenim načinom osigurati veće prihode za zdravstvenu ustanovu.
2. Intenzivno provoditi informatizaciju i smanjivati troškove nabave papira i tonera
3. Povećati sudjelovanje u preventivnim programima koji se financiraju iz drugih izvora, osim Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje
4. Povećanje prihoda u djelatnosti medicine rada kroz povećanje broja usluga specifične zdravstvene zaštite
5. Poduzimati mjere za stvaranje preduvjeta za proširenje djelatnosti i pružanje novih zdravstvenih usluga (paliјativna skrb)
6. Poduzimati potrebne mjere na rješavanju imovinskih odnosa kod objekata-ambulantni u vlasništvu jedinica lokalne samouprave (općina i gradova), radi povećavanja mogućnosti sudjelovanja Doma zdravlja Vinkovci u projektima financiranim iz sredstava Europske unije
7. Smanjenje režijskih troškova (voda, struja,plin),odnosno maksimalna racionalizacija potrošnje do razine koja neće ugrožavati provođenje zdravstvenih djelatnosti.

PRILOG 2

Anketni upitnik –eksterni korisnici

Koliko ste upoznati sa upravljačkim računovodstvom? *

Izvrsno

Dobro

Loše

Kakav je opseg primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru? *

Veliki

Srednji

Mali

Koji su razlozi neuvođenja upravljačkog računovodstva? *

- Nedostatak djelatnika
- Nedovoljna edukacija
- Povećani troškovi
- Ostali razlozi

Smatrate li da su troškovi uvođenja upravljačkog računovodstva veći od njegove koristi?

- Da
- Ne

Smatrate li da menadžment u zdravstvenim Ustanovama ima dovoljno informacija i računovodstvene podrške za donošenje ispravnih poslovnih odluka?

- Da
- Ne

Prema Vašem mišljenju, koliko često menadžment zdravstvene ustanove koristi informacije upravljačkog računovodstva?

- Često
- Ponekad
- Nikada

Na što biste Vi, da imate mogućnost, utrošili višak prihoda nad rashodima u zdravstvenoj ustanovi?

- Plaće zdravstvenim djelatnicima
- Prostor
- Medicinska i nemedicinska oprema
- Sudjelovanje u preventivnim programima

PRILOG 3

Anketni upitnik – interni korisnici

Struktura ispitanika s obzirom na spol *

M

ž

Struktura ispitanika s obzirom na mjesto rada *

Zdravstvena ustanova

Obrazovna ustanova

Gradska ustanova

Ostalo

Koliko ste upoznati sa upravljačkim računovodstvom u javnom sektoru? *

Izvrsno

Dobro

Loše

Kakav je opseg primjene upravljačkog računovodstva u javnom sektoru? *

- Veliki
- Srednji
- Mali

Imate li u Vašoj ustanovi uveden sustav upravljačkog računovodstva? *

- Da
- Ne

Tko su korisnici upravljačkog računovodstva?

Tekst kratkog odgovora

Koje su mu prednosti/nedostaci?

Tekst kratkog odgovora

Smatrate li da su troškovi uvođenja upravljačkog računovodstva veći od njegove koristi?

Da

Ne

Koji su razlozi neuvođenja upravljačkog računovodstva? *

Nedovoljna edukacija

Povećani troškovi

Nedostatak djelatnika

Ostali razlozi

Sastavljaju li se u Vašoj ustanovi interni financijski izvještaji? *

Da

Ne

Za donošenje kojih odluka se zahtijevaju dodatne informacije upravljačkog računovodstva?

Tekst kratkog odgovora

Koliko često se pripremaju izvješća upravljačkog računovodstva za potrebe uprave?

- Često
- Ponekad
- Nikada

Smatrate li da menadžment Vaše ustanove ima dovoljno informacija i računovodstvene podrške za donošenje ispravnih poslovnih odluka?

- Da
- Ne

Smatrate li da menadžment utječe u dovoljnoj mjeri na promjene unutar ustanove?

- Da
- Ne

Upravlja li zdravstvene ustanove učinkovito i kvalitetno sa svojim troškovima?

- Da
- Ne

Na što biste Vi, da imate mogućnost, utrošili višak prihoda nad rashodima u zdravstvenoj ustanovi? *

- Plaće djelatnicima
- Medicinska i nemedicinska oprema
- Prostor
- Sudjelovanja u preventivnim programima