

Prethodno priopćenje
UDK: 657.375:336.14(497.5)

Dr. sc. Mirjana Hladika¹

**ANALIZA STANJA I OCJENA SUSTAVA
FINANCIJSKOGA IZVJEŠTAVANJA U PRORAČUNSKOME
RAČUNOVODSTVU U REPUBLICI HRVATSKOJ
– REZULTATI EMPIRIJSKOGA ISTRAŽIVANJA**

**STATE ANALYSIS AND EVALUATION OF THE FINANCIAL
REPORTING SYSTEM OF PUBLIC ACCOUNTING
IN THE REPUBLIC OF CROATIA
– RESULTS OF EMPIRICAL RESEARCH**

SAŽETAK: U vrijeme globalne recesije očekivanja javnosti usmjerena su na povećanje odgovornosti u raspolaganju javnim novcem, jasno određivanje prioriteta u financiranju javnih usluga te kontinuirano smanjenje troškova uz transparentno, pravodobno i sveobuhvatno informiranje o aktivnostima javnoga menadžmenta. Učinkovit i transparentan sustav financijskoga izvještavanja preduvjet je povjerenja korisnika u kvalitetu financijskih izvještaja i informacija prezentiranih u istima. Rezultati provedenoga istraživanja pokazuju da su javni menadžeri još uvijek prije svega usmjereni na zadovoljenje propisa i usklađenost poslovanja sa zakonima i regulatornim okvirom, dok se u manjoj mjeri financijski izvještaji koriste za druge svrhe, poput donošenja odluka i upravljanja, čime bi se moglo utjecati na racionalizaciju poslovanja i trošenja sve oskudnijih javnih resursa. Nadalje, rezultati istraživanja pokazuju nedostatnu razinu zadovoljenja informacijskih potreba javnoga menadžmenta u postojećemu sustavu proračunskoga računovodstva i financijskoga izvještavanja. Također, informacije sadržane u temeljnim financijskim izvještajima nedostatne su za donošenje odgovarajuće ocjene o učinkovitosti javnoga menadžmenta u izvršavanju temeljnih javnih funkcija.

KLJUČNE RIJEČI: financijsko izvještavanje, korisnici financijskih izvještaja, proračunsko računovodstvo, Republika Hrvatska.

SUMMARY: In a time of global recession, public expectations are focused on increasing responsibilities in managing public funds, clear prioritization in funding of public services and continuous cost reduction with transparent, timely and comprehensive information on public management activities. Efficient and transparent financial reporting is a prerequisite for user confidence in the quality of the financial statements and information

¹ Dr. sc. Mirjana Hladika, viši asistent, Ekonomski fakultet – Zagreb, Trg J. F. Kennedyja 6, 10000 Zagreb.

presented in financial statements. Research results are showing that public managers are still primarily focused on meeting the regulations and compliance with laws and the regulatory framework, while financial statements are to a lesser extent used for other purposes, such as decision making and governance which could lead to a rationalization of operations and spending of ever more scarce public resources. Furthermore, research results indicate that the information needs of public management have not been sufficiently satisfied in the existing system of government accounting and financial reporting. Also, the information contained in the general purpose financial statements are insufficient for making a proper assessment of the effectiveness of public management in the execution of public functions.

KEY WORDS: financial reporting, users of financial statements, government accounting, Croatia.

1. UVOD

Tijekom posljednjih godina naglašena je usmjerenost na rezultate, uspješnost i kvalitetu pružanja javnih usluga u cilju zadovoljenja potreba cjelokupne javnosti. U donošenju odluka o aktivnostima u javnome sektoru te načinu korištenja sve oskudnijih javnih resursa, javni menadžeri ponajprije se koriste računovodstvenim informacijama. Financijski izvještaji predstavljaju najznačajniji i ključni izvor računovodstvenih informacija potrebnih za donošenje poslovnih odluka. Uz uobičajenu ulogu računovodstva koja se odnosi na evidentiranje učinaka nastalih poslovnih događaja, računovodstvo sve više predstavlja ključni instrument u obavljanju upravljačkih procesa u javnome sektoru te prikuplja informacije za potrebe odlučivanja i nadzor nad izvršenjem postavljenih ciljeva.

Računovodstvo u javnome sektoru postaje temeljna informacijska baza za praćenje javnih primitaka, izdataka i njihovih implikacija na stanje javnih resursa, odnosno praćenje financijskih transakcija države i informiranje o funkcionalnosti državnih financijskih transakcija. Istodobno, od računovodstva javnoga sektora zahtijeva se pružanje informacija o izvorima sredstava i raspoloživim resursima, postojećim obvezama, potencijalnim obvezama, potencijalnoj imovini, troškovima poslovanja i odgovarajućem poslovanju, transparentno upravljanje novcem i ostalom imovinom, informacije o statusu primljenih sredstava prema izglasanome proračunu i zakonskim ograničenjima te sredstvima koje troše subjekti javnoga sektora.

Temeljni ciljevi ovoga rada su analizirati i sistematizirati kvalitativne odrednice računovodstvenih informacija, istražiti razinu primjene računovodstvenih informacija iz internih i eksternih financijskih izvještaja u obavljanju upravljačkih procesa u javnome sektoru te analizirati postojeće stanje i ocijeniti aktualni sustav financijskoga izvještavanja u proračunskome računovodstvu u Republici Hrvatskoj.

Rad je strukturiran u pet poglavlja. U uvodnome dijelu definirani su ciljevi istraživanja, u drugome poglavlju sistematiziraju se čimbenici kvalitete financijskih izvještaja u računovodstvu javnoga sektora, dok se u trećemu poglavlju daje sistematizirani pregled najvažnijih korisnika financijskih izvještaja. U četvrtome poglavlju predočeni su rezultati empirijskoga istraživanja o analizi stupnja razvijenosti eksternoga i internoga sustava financijskoga izvještavanja u proračunskome računovodstvu u Republici Hrvatskoj. U posljednjemu dijelu rada sistematizirani su temeljni zaključci provedenoga istraživanja.

Navedeni ciljevi ostvareni su kroz primjenu temeljnih znanstveno-istraživačkih metoda od kojih se kao najvažnije navode metode analize i sinteze, metoda indukcije i dedukcije, metoda kompilacije i komparacije te metoda dokazivanja. U cilju generiranja i interpretiranja rezultata provedenoga empirijskog istraživanja prije svega korištene su metode deskriptivne statistike.

2. ČIMBENICI KVALITETE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA U RAČUNOVODSTVU JAVNOGA SEKTORA

Računovodstvo zauzima središnju poziciju u evidentiranju učinaka poslovnih događaja. Neovisno o vrsti računovodstva s obzirom na obveznike primjene istih (poduzetničko računovodstvo, proračunsko računovodstvo i/ili računovodstvo neprofitnih organizacija), zadatak je računovodstva vjerodostojno i ažurno evidentirati i dokumentirati sve događaje koji su predmet računovodstvene evidencije te je stoga računovodstvo najobuhvatniji izvor informacija potrebnih za kontrolu, praćenje i usmjeravanje poslovnih procesa te za donošenje ekonomskih odluka na svim razinama upravljanja. Informacije koje su predmet računovodstvene evidencije prolaze kroz računovodstveni proces, od procesa prikupljanja podataka, unosa u sustav i njihova evidentiranja sve do sistematizacije i prezentiranja informacija u obliku financijskih izvještaja.

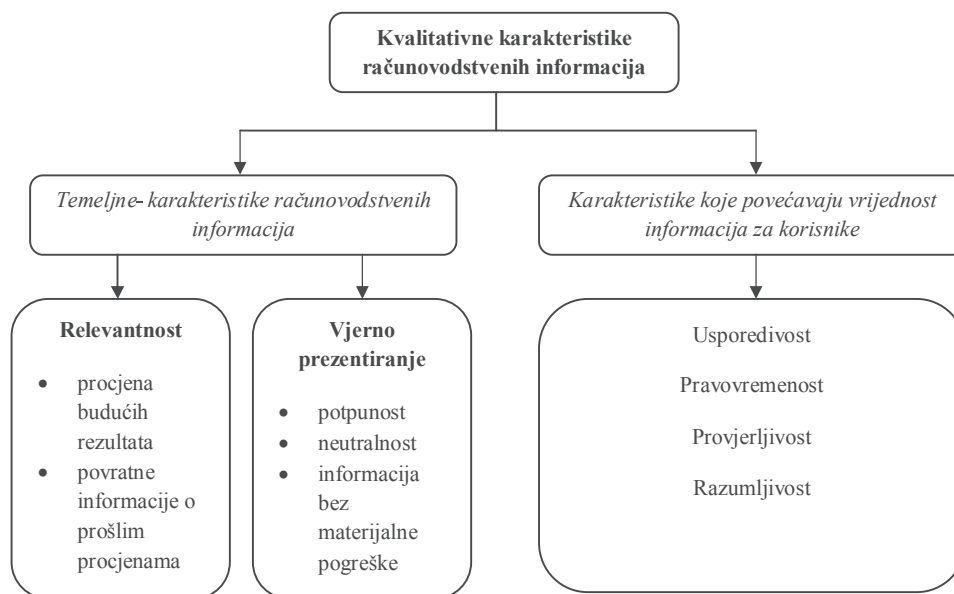
2.1. Kvalitativne odrednice računovodstvenih informacija

Kvalitetno upravljanje javnim sektorom nužno je za uspostavljanje povjerenja javnosti u državu, a odgovornost za kvalitetno upravljanje javnim resursima snosi javni menadžment koji u obavljanju svojih poslova mora zadovoljiti različite političke, ekonomske i socijalne ciljeve /4/. U takvim okolnostima neophodno je donositelje odluka o alokaciji i trošenju javnih resursa, odnosno javne menadžere, opskrbiti pravodobnim, potpunim, odgovarajućim i točnim informacijama. Računovodstvene informacije čine bazu za odlučivanje u svim subjektima i na svim razinama odlučivanja /9, 11, 13, 14, 22/.

Da bi informacije prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima bile učinkovito sredstvo komunikacije među zainteresiranim korisnicima, iste moraju imati određena obilježja. Kvalitativne odrednice financijskih izvještaja obuhvaćaju one karakteristike računovodstvenih informacija prezentiranih u financijskim izvještajima koje ih čine upotrebljivima i korisnima za sve korisnike financijskih izvještaja. Na slici 1. dan je prikaz kvalitativnih karakteristika koje mora imati računovodstvena informacija da bi bila korisna i upotrebljiva zainteresiranim korisnicima.

Računovodstvena informacija će biti korisna i upotrebljiva u donošenju odluka ako je relevantna i vjerno prezentirana. Relevantna informacija omogućava korisnicima pravljenje razlika između alternativa prilikom donošenja odluka, stoga relevantna informacija mora omogućavati procjenu budućih ishoda i rezultata, kao i povratne informacije o prijašnjim procjenama. Nadalje, računovodstvene informacije trebaju vjerno prezentirati informacije o financijskome položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima poslovnoga subjekta, što se omogućava kroz sveobuhvatne informacije o svim ekonomskim i financijskim kate-

gorijama, neutralnost informacija u smislu selekcija informacija koje će se prezentirati te oslobođena pogreške u smislu izostavljanja ključnih informacija.



Slika 1. Kvalitativne karakteristike računovodstvenih informacija

Izvor: /6, str. 2./.

Kvalitativne odrednice i sadržaj finansijskih izvještaja usko su vezani za primijenjenu računovodstvenu osnovu koja se koristi pri evidentiranju poslovnih i finansijskih transakcija budući da se primjenom različitih računovodstvenih osnova izravno može utjecati na iskazivanje povećanih ili smanjenih prihoda, odnosno na smanjenje imovine i obveza subjekata javnoga sektora i javnoga sektora u cjelini /15, 18/. Odnosno, obuhvat računovodstvenih informacija prezentiranih u finansijskim izvještajima mijenja se ovisno o primijenjenoj računovodstvenoj osnovi u računovodstvu javnoga sektora /2, 10, 20/.

Prema IFAC (1993.) računovodstvena osnova upućuje na trenutak u kojemu je transakcija ili poslovni događaj priznat u finansijskim izvještajima – da li u trenutku kada je uslijedio novčani tok ili u trenutku u kojemu je nastao poslovni događaj. Drugim riječima, računovodstvena osnova određuje u kojemu trenutku će prihodi i primici, rashodi i izdaci te imovina i obveze biti evidentirani u poslovnim knjigama odnosno prezentirani u finansijskim izvještajima. Izravno, računovodstvena osnova određuje što je mjereno i prezentirano u finansijskim izvještajima određenoga razdoblja – „*ukupni ekonomski resursi, ukupni finansijski resursi, samo tekući finansijski resursi ili novčani tok i ravnotežni saldo*“ /16, str. 11./.

Osim informacije o trenutku priznavanja poslovnih događaja i transakcija, važan je i podatak o vrsti odnosno ekonomskim kategorijama koje su obuhvaćene priznavanjem i mjerenjem te koje su iskazane u finansijskim izvještajima. Finansijski izvještaji sastavljeni temeljem različitih računovodstvenih osnova na različite načine obuhvaćaju i prezentira-

ju elemente financijskih izvještaja, odnosno daju različitu sliku financijskoga položaja i uspješnosti poslovanja izvještajne jedinice /27, str. 134./.

Razlikuju se četiri vrste računovodstvenih osnova koje se primjenjuju za iskazivanje poslovnih događaja /17, str. 3./:

1. Novčana osnova (*engl. Cash Basis of Accounting*);
2. Modificirana novčana osnova (*engl. Modified Cash Basis of Accounting*);
3. Modificirana obračunska osnova (*engl. Modified Accrual Basis of Accounting*) te
4. Obračunska osnova (*engl. Full Accrual of Accounting*).

Novčana osnova predstavlja računovodstvenu osnovu koja korisnicima pruža najmanji obuhvat računovodstvenih informacija, dok obračunska osnova predstavlja računovodstvenu osnovu koja korisnicima pruža najširi obuhvat računovodstvenih informacija o svim ekonomskim kategorijama. Modifikacijama računovodstvenih osnova utječe se na promjene u obuhvatu računovodstvenih informacija koji varira od najužega do najširega obuhvata računovodstvenih informacija što ih državni računovodstveno-informacijski sustav može pružiti.

U tablici 1. sažeto su prikazane temeljne odrednice pojedine računovodstvene osnove i elementi temeljnih financijskih izvještaja sastavljeni prema različitim računovodstvenim osnovama.

Tablica 1. Elementi financijskih izvještaja prema različitim računovodstvenim osnovama

Računovodstvena osnova	Fokus mjerenja	Elementi financijskih izvještaja
Novčana osnova	Novčani saldo (i promjene u njemu)	Novčani primici Novčani izdaci Novčani saldo
Modificirana novčana osnova	Tekući financijski resursi (i promjene u njima)	Novčani primici uključujući potraživanja koja se odnose na „specifično razdoblje“ Novčani izdaci uključujući obveze koje se odnose na „specifično razdoblje“ Saldo novca i novčanih ekvivalenata
Modificirana obračunska osnova	Ukupni financijski resursi (i promjene u njima)	Primici Rashodi Financijska imovina Obveze Neto financijski resursi
Obračunska osnova	Ekonomski resursi (i promjene u njima)	Prihodi Rashodi (uključujući amortizaciju) Imovina (financijska i fizička) Obveze Neto imovina (glavnica)

Izvor: /16, str. 10./.

Temeljem podataka prikazanih u tablici 1., zaključuje se da primjena različitih računovodstvenih osnova određuje obuhvat računovodstvenih informacija sadržanih u fi-

nancijskim izvještajima. Tako financijski izvještaji sastavljeni prema obračunskoj osnovi sveobuhvatno i najobjektivnije prezentiraju financijski položaj i uspješnost poslovanja subjekata javnoga sektora te se obračunska osnova smatra najboljim generatorom kvalitete financijskih izvještaja. Svaki otklon prema modifikacijama obračunske ili novčane osnove ili prema novčanoj osnovi, umanjuje objektivnost i potpunost sadržaja financijskih izvještaja. Nadalje, razvidno je da primjena određene računovodstvene osnove određuje izvještajno razdoblje u kojemu će učinci poslovnih događaja i njihove promjene biti iskazani u financijskim izvještajima čime se izravno određuje kvalitativni i kvantitativni sadržaj financijskih izvještaja za određeno razdoblje. Prema navedenom, računovodstvena osnova određuje obujam i vrstu informacija te kvalitetu financijskih izvještaja.

Temeljem navedenoga, zaključuje se da je u oblikovanju državnoga računovodstveno-informacijskoga sustava ishodišna i najvažnija odrednica sadržaja i kvalitete financijskih izvještaja primijenjena računovodstvena osnova. Financijski izvještaji sastavljeni dosljedno prema različitim računovodstvenim osnovama na različiti način, kvalitativno i kvantitativno, prezentiraju financijski položaj i uspješnost poslovanja subjekta javnoga sektora.

2.2. Uloga Međunarodne federacije računovođa u harmonizaciji računovodstva javnoga sektora

Najvažniji čimbenik u procesu harmonizacije računovodstvenih sustava (harmonizacija računovodstva i financijskoga izvještavanja), u javnome sektoru na međunarodnoj razini te u poticanju implementacije obračunske osnove je Međunarodna federacija računovođa (*engl. International Federation of Accountants, IFAC*). U okviru IFAC-a djeluje Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (*engl. International Public Sector Accounting Standards Board; Odbor za MRSJS*), čiji su cilj i svrha djelovanja razvoj i objavljivanje Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, koji uređuju područje računovodstva i financijskoga izvještavanja javnoga sektora. U aktivnostima razvoja i unapređenja Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, Odbor za MRSJS ima potporu Međunarodnoga monetarnog fonda, Svjetske banke, Azijske banke za razvoj i drugih /26/. Također, važan zadatak Odbora za MRSJS je promicati prihvaćanje i međunarodnu konvergenciju prema primjeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor.

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor predstavljaju općeprihvaćeni okvir za evidentiranje i prezentiranje pouzdanih i razumljivih informacija o financijskome položaju, uspješnosti poslovanja, aktivnostima i sveobuhvatnom poslovanju države. U uvjetima nepostojanja računovodstvenih standarda dolazi do različite računovodstvene prakse, što dovodi do neusporedivosti podataka među različitim zemljama. Stoga se provode sve naglašenije aktivnosti kojima se potiče implementacija Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u zemljama širom svijeta s ciljem poboljšanja kvalitete računovodstvenih informacija te postizanja međunarodne usporedivosti podataka i financijskoga izvještavanja među subjektima javnoga sektora.

Računovodstvo javnoga sektora brojnih zemalja temelji se potpuno ili barem djelomično na primjeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Pregledom relevantne literature iz područja reforme računovodstva javnoga sektora zaključuje se da u provedbi reforme istodobno uz primjenu obračunske osnove u računovodstvu javnoga sek-

tora potiče implementacija Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor kao okvira za računovodstvo i financijsko izvještavanje /1, str. 49.; 3., str. 293.; 5./.

U tablici 2. dan je sažeti prikaz primjene pojedine računovodstvene osnove na različitim razinama vlasti u zemljama članicama EU.

Tablica 2. Primjena računovodstvenih osnova u zemljama članicama EU

	Središnja država	Savezne države, provincije ili regije	Lokalna država	Socijalni fondovi
Obračunska osnova	12	2	14	13
Modificirana obračunska osnova	5	-	4	4
Kombinacija obračunske i novčane osnove	5	1	7	4
Novčana osnova	4	-	-	1
Nije primjenjivo	-	23	-	1
Nema odgovora	1	1	2	4
<i>Ukupno</i>	<i>27</i>	<i>27</i>	<i>27</i>	<i>27</i>

Izvor: /8, str. 43./.

Podaci u tablici 2. pokazuju da većina zemalja članica EU primjenjuje obračunsku ili modificiranu obračunsku osnovu na svim razinama državne vlasti. Nadalje, iz navedenoga se može zaključiti da države sa složenom strukturom sektora opće države imaju kompleksniju organizaciju sustava računovodstva javnoga sektora te primjenjuju različite računovodstvene osnove u računovodstvu javnoga sektora na različitim razinama vlasti, što dovodi do različitoga regulatornog okvira na različitim razinama vlasti u nacionalnim okvirima (na primjer, Njemačka, Belgija /8/). Također, rezultati istraživanja provedenoga od strane *Ernst & Young* /7, str. 18. - 19./, pokazuju da zemlje članice koje su se nedavno pridružile Europskoj uniji (2004. ili 2007.), imaju jednostavniju računovodstvenu regulativu u računovodstvu javnoga sektora te se na svim razinama vlasti primjenjuje jedinstveni regulatorni okvir (Mađarska, Češka Republika, Litva, Estonija, Slovačka i Slovenija).

Prema *Ernst & Young* (2012.) i *European Commission* (2013.), zaključuje se da nove zemlje članice EU u većoj mjeri primjenjuju obračunsku osnovu u računovodstvu javnoga sektora u odnosu na stare zemlje članice EU te se u većem broju zemalja obračunska osnova primjenjuje na lokalnoj razini u odnosu na središnju državu. Također, iz navedenoga istraživanja zaključuje se da zemlje sjeverne Europe u većoj mjeri primjenjuju obračunsku osnovu (na primjer, Švedska, Litva, Finska, Estonija), dok zemlje središnje i južne Europe u većem obujmu primjenjuju novčanu osnovu (Cipar, Njemačka, Italija, Portugal i Nizozemska) /7, 8/. Veliki broj zemalja članica EU, u većoj ili manjoj mjeri, primjenjuje odredbe Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (Austrija, Belgija, Bugarska, Češka Republika, Danska, Estonija, Francuska, Latvija, Litva, Malta, Rumunjska, Slovačka, Španjolska, Švedska) /7, str. 52. - 387.; 8, str. 47. - 70./.

2.3. Korisnici financijskih izvještaja

Postoji široki spektar korisnika računovodstvenih informacija i financijskih izvještaja te se korisnici mogu razvrstati u različite skupine ovisno o načinu i svrsi upotrebe informacija, mjestu i vremenu upotrebe pri čemu se kao temeljne skupine korisnika ističu interni (unutarnji) i eksterni (vanjski) korisnici financijskih izvještaja.

Prema *IFAC* (2000a, str. 11.), najvažniji korisnici financijskih izvještaja države jesu zakonodavstvo i ostala upravna tijela, javnost, investitori i kreditori, rejting agencije, vlade drugih zemalja, međunarodne agencije i dobavljači resursa, ekonomski i financijski analitičari te viši menadžment.

Prema *Ruppel* (2010., str. 18.), identificirane su tri glavne grupe korisnika financijskih izvještaja države i subjekata javnoga sektora:

- građani (uključujući porezne obveznike, glasače, primatelje usluga), mediji, glasnogovornici i javni financijski istražitelji;
- zakonodavni i nadzorni službenici, uključujući članove državnoga zakonodavstva, okružna povjerenstva, gradske uprave, odbori povjerenika, školski odbori i izvršne područne službe;
- investitori i kreditori, uključujući pojedinačne i institucionalne, osiguravajuća društva, agencije koje procjenjuju rejting obveznica, osiguratelji obveznica i ostale financijske institucije.

Njihove potrebe međusobno se razlikuju. Tako *zakonodavstvo i druga upravna tijela* koriste financijske izvještaje za ocjenu usklađenosti sa zakonskom regulativom, državnoga upravljanja resursima te za ocjenu financijskoga položaja i financijske uspješnosti. *Javnost* (porezni obveznici, glasači, posebne interesne grupe, primatelji dobara, usluga i transfera od strane države i dr.), je zainteresirana za računovodstvene informacije radi stjecanja informacija kako država koristi tekuća sredstva i sredstva prikupljena u prošlim razdobljima i koristi li aktualna sredstva prikupljena po osnovi plaćanja poreza za financiranje tekućih dobara i usluga. *Investitori i kreditori* iz informacija u financijskim izvještajima nastoje ocijeniti hoće li država biti u mogućnosti podmiriti svoje obveze kada one dospiju na naplatu. Budući da brojne države prikupljaju financijska sredstva izdavanjem obveznica i drugih financijskih instrumenata na domaćem i međunarodnom tržištu kapitala, *rejting agencije* su važni korisnici financijskih izvještaja tih zemalja. Rejting agencije procjenjuju kreditnu sposobnost države i sposobnost države da uredno podmiruje svoje obveze. *Ekonomski i financijski analitičari*, uključujući i *medije*, ocjenjuju i analiziraju informacije radi izvještavanja šire javnosti.

Potrebe pojedinih korisnika financijskih izvještaja odnose se na široki spektar računovodstvenih informacija te zbog toga određena računovodstvena informacija nema jednaki značaj za pojedinu skupinu korisnika. U najširem smislu, korisnicima su potrebne informacije za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka te za procjenu i vrednovanje korištenja javnih resursa od strane države i/ili proračunskih korisnika. Nadalje, korisnici su zainteresirani za informacije o financijskim planovima, kao i za rezultate implementiranja tih planova koji uključuju uspješnost poslovanja države i pojedinih proračunskih korisnika te stanje javnih resursa /15, str. 8./.

3. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U PRORAČUNSKOME RAČUNOVODSTVU U REPUBLICI HRVATSKOJ

Kvaliteta i vrijednost financijskih izvještaja očituju se u opsegu u kojemu isti zadovoljavaju potrebe njihovih korisnika. Osnovna svrha temeljnih financijskih izvještaja je pružiti njihovim korisnicima informacije koje će im omogućiti /10, str. 13./:

- ocjenu financijskoga stanja
- usporedbu ostvarenih rezultata s proračunom (planiranim iznosima)
- utvrditi usklađenost poslovanja s odgovarajućim zakonima, propisima i pridržavanje ograničenja u korištenju javnih resursa te
- procijeniti učinkovitost i djelotvornost.

Vrste i sadržaj financijskih izvještaja ovise o njihovoj namjeni i/ili potrebama i zahtjevima njihovih korisnika. Uobičajeno se navode dva moguća pristupa oblikovanju i sadržaju financijskih izvještaja te prezentiranju računovodstvenih informacija: 1. *zakonom propisani ili standardizirani oblik* i obvezni minimum informacija koje financijski izvještaji trebaju sadržavati prilikom objavljivanja, i 2. *neformalni, neobvezni, nestandardizirani oblik* i sadržaj koji nije propisan zakonom već prilagođen konkretnoj potrebi korisnika /25, str. 617./ Prvi pristup primarno je namijenjen eksternim korisnicima pri čemu se financijski izvještaji za njihove potrebe sastavljaju u obliku koji je propisan te se u istima objavljuju sintetizirane i sveobuhvatne informacije. Drugi pristup usmjeren je na zadovoljavanje potreba internih korisnika te se takve informacije objavljuju u obliku i rokovima koji nisu propisani i nisu ujednačeni za sve subjekte.

Temeljna odrednica u oblikovanju računovodstveno-informacijskoga sustava je cilj poslovanja subjekta. Cilj poslovanja države nije stjecanje dobiti već učinkovito zadovoljavanje potreba javnosti pružanjem različitih usluga, dok je cilj poslovanja subjekata u profitnome sektoru stvaranje profita. Razvidno je da između ta dva sustava nužno postoji razlika. Uz informacije o financijskome položaju, uspješnosti poslovanja i novčanim tokovima što ih moraju prezentirati subjekti profitnoga sektora, subjekti javnoga sektora i država, pred državu je stavljen dodatni zahtjev prema kojemu se moraju osigurati informacije o proračunskim i zakonskim ograničenjima.

3.1. Eksterno izvještavanje u javnome sektoru Republike Hrvatske

Ciljevi i svrha financijskoga izvještavanja subjekata javnoga sektora i države u cjelini određeni su informacijskim potrebama korisnika financijskih izvještaja. Financijski izvještaji sastavljeni za potrebe eksternoga izvještavanja udovoljavaju potrebama većine korisnika. No, korištenjem isključivo financijskih izvještaja u skladu s normativnim okvirom za eksterno izvještavanje u pravilu se ne zadovoljavaju potrebe internih korisnika i efikasnoga upravljanja subjektima javnoga sektora.

Pružanje informacija o financijskome položaju, uspješnosti poslovanja i novčanim tokovima subjekta javnoga sektora korisno je širokome krugu korisnika financijskih izvještaja te ih koriste u procesima formuliranja i donošenja odluka o alokaciji javnih resursa. S obzirom na specifičnost i svrhu poslovanja subjekata javnoga sektora koji su različiti od stjecanja dobiti već su usmjereni na zadovoljavanje zajedničkih potreba širokoga kruga

korisnika i zajednice, potrebno je istaknuti specifične namjene kojima moraju udovoljiti financijski izvještaji subjekata javnoga sektora /15, str. 11.; 18, str. 11./:

- a) pružanje informacija o izvorima, alokaciji i upotrebi financijskih resursa
- b) pružanje informacija o tome kako subjekt javnoga sektora financira svoje aktivnosti i udovoljava novčanim zahtjevima
- c) pružanje informacija korisnih za sagledavanje sposobnosti države i subjekata javnoga sektora za financiranje njihovih aktivnosti i udovoljavanje njegovim obvezama (redovnim i ugovornim)
- d) pružanje informacija o financijskome stanju i promjenama stanja
- e) pružanje zbirnih (agregatnih) informacija korisnih za unaprjeđenje državnih mogućnosti na području racionalizacije troškova pružanja usluga, efikasnosti poslovanja i izvršenja programa.

Set temeljnih financijskih izvještaja koje, u skladu s važećom regulativom, sastavljaju proračuni i proračunski korisnici u Hrvatskoj čine /23, čl. 7./:

- Bilanca
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima
- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji
- Izvještaj o novčanim tijekovima
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza
- Bilješke uz financijske izvještaje.

Obuhvat računovodstvenih informacija koje su prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima određen je primjenom modificirane obračunske osnove na kojoj se temelji sustav proračunskoga računovodstva u Republici Hrvatskoj. Modificirana obračunska osnova znači da se imovina i obveze priznaju u trenutku nastanka poslovnoga događaja te se za njihovo vrednovanje primjenjuje metoda povijesnoga troška. U postojećemu sustavu naglasak je na financijsku i nefinancijsku imovinu, dok se u financijskim izvještajima ne prezentiraju informacije o dugotrajnoj imovini specifičnoj za javni sektor (kulturna baština, infrastrukturna imovina, prirodna bogatstva, vojna imovina), čime se znatno otežava proces upravljanja tom imovinom. Priznavanje prihoda temelji se na novčanim primicima, što podrazumijeva njihovo prezentiranje u financijskim izvještajima razdoblja u kojemu su postali raspoloživi. Rashodi nastali vezano uz nabavu dugotrajne nefinancijske imovine se ne kapitaliziraju već se iskazuju kao rashod u razdoblju u kojemu je nabava izvršena. Sve to predstavlja određeni odmak od obračunske osnove, čime se i obuhvat računovodstvenih informacija u temeljnim financijskim izvještajima sužuje.

Istraživanje o ocjeni postojećega sustava proračunskoga računovodstva u Republici Hrvatskoj provedeno je tijekom 2012. godine na odabranome uzorku proračuna i proračunskih korisnika koji čine 130 javnih menadžera i 228 javnih računovođa. Istraživanjem su obuhvaćeni proračuni i proračunski korisnici koji obavljaju sve funkcije države prema klasifikaciji funkcija države (COFOG). U nastavku su dani najvažniji rezultati provedenoga empirijskog istraživanja za potrebe analize aktualnoga stanja i ocjene sustava internoga i eksternoga financijskog izvještavanja u proračunskome računovodstvu Republike Hrvatske.

Tablica 3. Ocjena aktualnoga sustava proračunskoga računovodstva i financijskoga izvještavanja – javni računovođe

Kriterij ocjenjivanja	Ocjena				Ukupno
	da	uglavnom da	uglavnom ne	ne	
Aktualni sustav proračunskoga računovodstva osigurava odgovarajuće informacije za potrebe sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja za eksterne korisnike	16,2 %	76,8 %	6,6 %	0,4 %	100 %
Temeljni financijski izvještaji proračunskih korisnika razumljivi su upravi proračunskoga korisnika	16,2 %	67,5 %	15,4 %	0,9 %	100 %
Temeljni financijski izvještaji proračunskih korisnika razumljivi su eksternim korisnicima	11,4 %	45,6 %	40,8 %	2,2 %	100 %
Informacije prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima dovoljne su za ocjenu uspješnosti menadžmenta proračunskoga korisnika	14,9 %	20,6 %	45,6 %	18,9 %	100 %

Izvor: empirijsko istraživanje.

Značajan udio javnih računovođa (93 %) smatra da aktualni sustav proračunskoga računovodstva osigurava odgovarajuće informacije za potrebe sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja za eksterne korisnike. 83,7 % javnih računovođa smatra da su temeljni financijski izvještaji razumljivi upravi proračunskoga korisnika. Odgovori javnih računovođa podijeljeni su oko ocjene razumljivosti temeljnih financijskih izvještaja proračunskih korisnika eksternim korisnicima; 45,6 % javnih računovođa smatra da su temeljni financijski izvještaji uglavnom razumljivi eksternim korisnicima, dok njih 40,8 % smatra suprotno. Čak 45,6 % javnih računovođa temeljne financijske izvještaje ocijenilo je uglavnom nedostatnim za ocjenu uspješnosti menadžmenta proračunskoga korisnika.

Struktura, sadržaj i obuhvat informacija prezentiranih u temeljnim financijskim izvještajima proračunskih korisnika određeni su specifičnostima poslovanja proračunskih korisnika i svrhe koju isti obavljaju te primijenjenom računovodstvenom osnovom. Navedeno određuje kompleksnost financijskih izvještaja u smislu obuhvatnosti podataka, što u velikoj mjeri uzrokuje nerazumljivost financijskih izvještaja za eksterne korisnike. Kao ključni razlozi koji dovode do nerazumijevanja temeljnih financijskih izvještaja proračunskih korisnika mogu se navesti nedostatna i neodgovarajuća znanja o sveobuhvatnim transakcijama specifičnim za javni sektor, odnosno specifičnim oblicima imovine u javnome sektoru te njihovom računovodstvenom tretmanu, specifičnim obvezama za javni sektor (npr. obveze za mirovine) i njihovom prezentiranju (ili ne prezentiranju) u eksternim financijskim izvještajima, specifičnim izvorima financiranja i načinima stjecanja imovine u javnome sektoru, što zahtijeva drugačiji računovodstveni tretman u odnosu na računovodstvo

vodstveni tretman u profitnome (poduzetničkome) sektoru i ostalo. Boljem razumijevanju informacija iz temeljnih financijskih izvještaja proračunskih korisnika doprinijelo bi transparentnije objavljivanje detaljnijih podataka o svim aktivnostima koje poduzimaju proračunski korisnici, kao na primjer cjelovite informacije o programima i aktivnostima koje se provode, raspodjeli sredstava po programima, troškovima pojedinih programa i ostalo. Nastavno na navedeno, moguće je analizirati i tumačiti nepovoljne rezultate provedenoga istraživanja o nedostatnosti informacija iz temeljnih financijskih izvještaja za ocjenu uspješnosti menadžmenta proračunskih korisnika. Neodgovarajući sustav planiranja troškova, neodgovarajuće metode korištene za obračun troškova, nedovoljno razvijen sustav kontrole troškova, a posljedično i nepostojanje učinkovitoga sustava odgovornosti za nastale troškove, nedostatno korištenje računovodstvenih informacija za određivanje cijena javnih usluga otežavaju mjerenje rezultata poslovanja i uspješnosti u izvršavanju zadataka menadžera u javnome sektoru.

Za prethodno navedene različite svrhe korištenja temeljnih financijskih izvještaja od strane menadžmenta proračunskoga korisnika, analizirani su pokazatelji položaja, raspršenosti i distribucije podataka koji predstavljaju inicijalne alate deskriptivne analize za utvrđivanje osnovnih karakteristika promatranih podataka. Rezultati istraživanja o svrsi i koristima od primjene temeljnih financijskih izvještaja od strane menadžmenta proračunskoga korisnika dani su u tablici 4.

Tablica 4. Značajnost i primjena temeljnih financijskih izvještaja za donošenje odluka proračunskoga korisnika

Svrha korištenja	Prosječna ocjena	Standardna devijacija	Najčešća vrijednost	Udio proračunskih korisnika za koje navedena svrha ima najveću važnost
kao važan izvor informacija za ispravno i pravodobno donošenje odluka i upravljanje proračunskim korisnikom	3,76	1,03	4	23,1 %
za praćenje izvršenja financijskoga plana	4,13	0,85	4	35,4 %
za usporedbe s ostalim istovrsnim/sličnim ustanovama i institucijama	3,06	1,07	3	8,5 %
za ispunjavanje zakonske obveze izvještavanja	4,59	0,78	5	72,3 %
za održavanje osnovne komunikacije između države/proračunskoga korisnika i stanovništva	3,41	1,15	4	13,1 %
za potrebe interne i eksterne revizije i kontrole	3,78	1,02	4	26,9 %

Izvor: empirijsko istraživanje.

Iz prosječnih ocjena (aritmetičkih sredina), primjetno je kako su proračunski korisnici iz uzorka navedene svrhe korištenja i primjene temeljnih financijskih izvještaja različito ocijenili. Rezultati istraživanja pokazuju da su temeljni financijski izvještaji najvažniji javnim menadžerima za ispunjavanje zakonske obveze izvještavanja (za 72,3 % proračunskih korisnika to je najvažnija svrha korištenja temeljnih financijskih izvještaja), te je ova svrha ocijenjena prosječnom ocjenom 4,59. Druga najvažnija svrha za koju se koriste temeljni financijski izvještaji je korištenje istih za praćenje izvršenja financijskoga plana (za 35,4 % proračunskih korisnika to je najvažnija svrha korištenja temeljnih financijskih izvještaja), te je prosječna ocjena kojom su isti ocijenjeni 4,13. Temeljem navedenih odgovora može se zaključiti da su javni menadžeri još uvijek prije svega usmjereni na zadovoljenje propisa i usklađenost poslovanja sa zakonima i regulatornim okvirom, dok se u manjoj mjeri financijski izvještaji koriste za druge svrhe poput donošenja odluka i upravljanja (za 23,1 % proračunskih korisnika to je najvažnija svrha korištenja temeljnih financijskih izvještaja, a prosječna ocjena je 3,76), čime bi se moglo utjecati na racionalizaciju poslovanja i trošenja sve oskudnijih javnih resursa. Razmatrajući standardne devijacije pripadajućih vrijednosti za navedene svrhe korištenja temeljnih financijskih izvještaja može se reći kako u prosjeku ne postoje značajna odstupanja među proračunskim korisnicima iz uzorka.

Učinkovit menadžment mora poslovati s ciljem da raspoložive resurse iskoristi i troši na najefikasniji način kako bi se pružilo što više javnih usluga, a da korisnici tih usluga budu zadovoljni. Navedeno je moguće ostvariti donošenjem ekonomičnih i racionalnih odluka na temelju raspoloživih računovodstvenih informacija. U tablici 5. prikazani su rezultati istraživanja o zadovoljenju informacijskih potreba javnoga menadžmenta u postojećemu sustavu proračunskoga računovodstva i financijskoga izvještavanja.

Iz prosječnih ocjena primjetno je kako su javni menadžeri proračunskih korisnika iz uzorka najvišu prosječnu ocjenu dodijelili zadovoljenju informacijskih potreba za praćenje izvršenja financijskoga plana (4, 12). Sljedeća informacijska potreba koja je ocijenjena sa sljedećom najvišom prosječnom ocjenom je zadovoljenje informacijskih potreba za dodjelu i alokaciju proračunskih sredstava (3,79). Aktualni sustav u najmanjoj mjeri pruža dostatne informacije za donošenje odluka o zapošljavanju (2,50) te su nedostatne informacije za određivanje cijena javnih usluga (2,83).

Postojeći sustav financijskoga izvještavanja proračuna i proračunskih korisnika (sadržaj, oblik i rokovi izvještavanja), predstavlja jedinstveni okvir financijskoga izvještavanja za sve proračune i proračunske korisnike neovisno o funkciji države (prema COFOG-u) koju obavljaju. Rezultati empirijskoga istraživanja pokazuju da 61,8 % ispitanika (javnih računovođa) smatra potrebnim razviti poseban set financijskih izvještaja za proračunske korisnike prema funkcijama države koje isti obavljaju čime bi se doprinijelo boljoj kontroli i nadzoru nad izvršenjem proračunskih ciljeva te korištenju sve oskudnijih javnih resursa.

Uz pružanje informacija o prošlim poslovnim događajima, financijski izvještaji mogu imati značajnu ulogu u predviđanju budućih učinaka transakcija, kroz predviđanje razine resursa potrebnih za kontinuirano obavljanje poslovanja, potencijalne resurse koji se mogu stvoriti kroz kontinuirano obavljanje djelatnosti i pridržanih rizika i neizvjesnosti i nesigurnosti. U Međunarodnom računovodstvenom standardu za javni sektor 1, naglašava se da financijski izvještaji trebaju korisnicima biti prezentirani sa svrhom /22/:

- a) ukazivanja jesu li resursi stečeni i upotrijebljeni u skladu sa zakonskim i ugovornim zahtjevima, uključujući financijska ograničenja ustanovljena od strane nadležnih zakonskih autoriteta te
- b) ukazivanja jesu li stečeni i korišteni resursi u skladu sa zakonom usvojenim proračunom.

Da bi udovoljili navedenim ciljevima, financijski izvještaji trebaju sadržavati informacije o imovini subjekta javnoga sektora, njegovim obvezama, neto imovini/glavnici, prihodima, rashodima, novčanim tokovima te ostalim promjenama u neto imovini subjekta javnoga sektora.

Tablica 5. Analiza razine zadovoljenja informacijskih potreba javnoga menadžmenta

Informacijska potreba	Prosječna ocjena	Standardna devijacija	Najčešća vrijednost	Udio proračunskih korisnika za koje se navedena potreba u potpunosti zadovoljava
dodjelu i alokaciju proračunskih sredstava	3,79	0,81	4	13,8 %
nabavu financijske i nefinancijske imovine	3,15	0,96	3	6,9 %
odobranje provođenja pojedinih programa	3,67	0,81	4	11,5 %
određivanje cijena javnih usluga	2,83	0,94	3	4,6 %
utvrđivanje uspješnosti obavljanja zadataka i ciljeva definiranih proračunom	3,39	0,90	4	7,7 %
praćenje izvršenja financijskoga plana	4,12	0,70	4	26,9 %
uspoređivanje s drugim proračunskim korisnicima (institucijama, ustanovama)	3,54	0,88	4	9,2 %
donošenje odluka o zapošljavanju	2,50	1,11	3	4,6 %
planiranje, obračun i kontrolu troškova	3,43	1,06	3	16,9 %
mjerenje rezultata poslovanja	3,45	0,94	3	12,3 %
mjerenje uspješnosti pruženih usluga	3,05	0,87	3	4,6 %
nadzor uspješnosti pruženih usluga	3,05	0,82	3	3,8 %

Izvor: empirijsko istraživanje.

3.2. Interno izvještavanje u javnome sektoru Republike Hrvatske

Temeljni financijski izvještaji koji su proizvod financijskoga računovodstva prezentiraju informacije o prošlim poslovnim događajima koje se objavljuju u obliku, obuhvatu i rokovima koji su zakonom propisani. Tako pripremljeni financijski izvještaji ne pružaju primjeren i dostatan obuhvat računovodstvenih informacija za potrebe donošenja odluka, na što su ukazali i rezultati provedenoga empirijskog istraživanja. Uz sintetizirane informacije sadržane u temeljnim financijskim izvještajima, neophodno je, u cilju unaprjeđenja i poboljšanja upravljačkih aktivnosti u javnome sektoru, menadžere opskrbiti znatno detaljnijim informacijama o svim ekonomskim i financijskim kategorijama koje se prezentiraju u obliku internih izvještaja, a rezultat su upravljačkoga računovodstva.

U cilju poboljšanja procesa upravljanja troškovima i, posredno, uspostavljanja odgovornosti za korištenje javnih resursa i ostvarene rezultate neophodno je informirati menadžment o svim vrstama troškova sa svrhom /prilagođeno prema 12, str. 475. - 476./:

- vrednovanja zaliha – menadžment zahtijeva informacije o troškovima koji su uključeni u vrijednost zaliha poslovnoga subjekta
- utvrđivanja poslovnoga rezultata – menadžment mora biti informiran o troškovima koji se oduzimaju od prihoda u izvještaju u dobiti pri utvrđivanju rezultata poslovanja za određeno razdoblje
- financijskoga planiranja – menadžment koristi informacije o stvarno nastalim troškovima pri planiranju i postavljanju financijskih ciljeva
- kontrole poslovanja – menadžment koristi informacije o stvarno nastalim troškovima za ocjenu izvršenja u odnosu na planirane troškove
- odlučivanja – menadžmentu su potrebne informacije o stvarno nastalim troškovima pri izboru između pojedinih alternativa.

Informacije za potrebe upravljanja i odlučivanja primarno su sadržane u internim financijskim izvještajima te bi njihovo prezentiranje trebalo biti u obliku i obuhvatu koji je potreban, koristan i razumljiv primatelju i korisniku informacija. Učestalost objavljivanja takvih informacija ponajprije je određena potrebama internih korisnika, među kojima su najvažniji menadžeri. Uz utjecaj na poboljšanje kvalitete upravljačkih procesa, informacije iz internih financijskih izvještaja doprinose razvoju strategije kroz evaluaciju postojeće, povećanju učinkovitosti i efikasnosti pojedinih subjekata te vrednovanju i mjerenju outputa pojedinih menadžera i subjekata u cjelini.

U okviru upravljačkih procesa naglasak je na učinkovitom upravljanju i kontroli nad stvarno nastalim troškovima stoga se u internim financijskim izvještajima uobičajeno prezentiraju informacije o troškovima, ali i ostalim ekonomskim kategorijama. Računovodstvo troškova u javnome sektoru ima nekoliko osnovnih upravljačkih funkcija /19, str. 7./:

- budžetiranje
- kontrola i smanjenje troškova
- utvrđivanje cijena i naknada
- mjerenje rezultata poslovanja
- ocjena programa i
- različitosti izbora ekonomskih odluka.

O značajnosti i dostatnosti temeljnih financijskih izvještaja za ocjenu uspješnosti menadžmenta proračunskih korisnika, govori podatak da tek 14,9 % ispitanika (javnih računovođa) smatra temeljne financijske izvještaje dostatnim, njih 20,6 % smatra iste uglavnom dostatnim dok njih 64,5 % temeljne financijske izvještaje smatra nedostatnim ili uglavnom nedostatnim za donošenje kvalitetne ocjene o učinkovitosti javnoga menadžmenta u izvršavanju temeljnih javnih funkcija.

Nastavno na navedeno, rezultati istraživanja pokazuju da čak 74,6 % ispitanika ima razvijen sustav internoga izvještavanja sukladno zahtjevima javnih menadžera. Različite vrste internih izvještaja se sastavljaju u proračunima i proračunskim korisnicima, a njihove vrste i opseg sastavljanja dani su u sljedećoj tablici.

Tablica 6. Vrste internih izvještaja u sustavu proračunskoga računovodstva u Republici Hrvatskoj – javni računovođe

Vrsta internih financijskih izvještaja	Postotak odgovora	Broj odgovora
interni financijski izvještaji o usporedbi planiranih i ostvarenih troškova	72,5 %	129
interni financijski izvještaji o troškovima/rashodima	66,9 %	119
interni financijski izvještaji o prihodima	58,4 %	104
interni financijski izvještaji o izvorima financiranja po programima	52,2 %	93
interni financijski izvještaji o provedbi pojedinih programa	46,1 %	82
interni financijski izvještaji o postojećim obvezama proračunskoga korisnika	42,1 %	75
interni financijski izvještaji o potraživanjima	31,5 %	56
interni financijski izvještaji o rezultatu poslovanja	31,5 %	56
interni financijski izvještaji o imovini koja se nalazi pod kontrolom proračunskoga korisnika	27,5 %	49
interni financijski plan (izvan zahtjeva definiranih Zakonom o proračunu)	23,6 %	42
interni financijski izvještaji o troškovima usluga koje proračunski korisnik pruža	16,9 %	30
interni financijski izvještaji o potencijalnim obvezama	12,9 %	23
interni financijski izvještaji o potencijalnoj imovini	2,8 %	5
ništa od navedenoga	4,5 %	8

Izvor: empirijsko istraživanje.

Rezultati pokazuju da se najznačajniji interni izvještaji koji se sastavljaju kod pojedinih proračunskih korisnika odnose na analizu između planiranih i ostvarenih troškova i rashoda kao i prihoda, što upućuje na zaključak da se isti koriste za kontrolu izvršenja proračuna. Također, značajan broj proračunskih korisnika koristi podatke iz internih financijskih izvještaja za analizu izvora financiranja pojedinih programa te same provedbe tih programa.

Zahtjeve uprave proračunskoga korisnika čak 75,6 % ispitanika navodi kao temeljni razlog zbog kojega se sastavljaju interni izvještaji. 46,1 % ispitanika sastavlja interne izvještaje zbog nedostatne i neprilagođene sistematizacije informacija sadržanih u temeljnim (eksternim) financijskim izvještajima. Interni financijski izvještaji se u 22,8 % ispitanika sastavljaju za potrebe ocjene provedbe programa proračunskoga korisnika, dok se u samo 23,9 % ispitanika interni izvještaji koriste za mjerenje uspješnosti poslovanja proračunskih korisnika.

Empirijskim istraživanjem obuhvaćeno je istraživanje o značajnosti i korisnosti internih financijskih izvještaja za različite svrhe u okviru temeljnih aktivnosti i zadataka koje obavljaju pojedini proračunski korisnici.

Tablica 7. Značajnost internih izvještaja proračunskih korisnika

Značajnost internih financijskih izvještaja	Prosječna ocjena	Broj odgovora
odgovornosti za trošenje proračunskih sredstava	4,45	179
objektivnoga i racionalnoga upravljanja proračunskim korisnikom	4,22	176
donošnja odluka o raspodjeli proračunskih sredstava	4,12	179
informiranja upravnih i stručnih tijela proračunskoga korisnika	4,07	175
kontrole	3,92	170
objektivnijega planiranja	3,88	178
ocjene provedbe programa proračunskoga korisnika	3,68	168
interne revizije	3,24	164

Izvor: empirijsko istraživanje.

Za mjerenje značajnosti internih izvještaja za različite svrhe kod pojedinih proračuna i proračunskih korisnika korištena je ordinalna ljestvica. Ispitanici su u istraživanju rangirali značajnost internih financijskih izvještaja za različite svrhe od najmanjega značaja (rang 1) do najvećega značaja (rang 5). Rezultati pokazuju da interni financijski izvještaji najveći značaj za potrebe utvrđivanja odgovornosti u korištenju javnih resursa, u objektivnome i racionalnome upravljanju proračunskim korisnikom te donošenju odluka o alokaciji proračunskih resursa.

Temeljem prethodno iznesenih rezultata istraživanja može se zaključiti da je još uvijek u aktualnome sustavu proračunskoga računovodstva naglasak na eksternim financijskim izvještajima i računovodstvenim informacijama prezentiranim u istima, iako je vidljiv trend prema razvoju svijesti i potrebe za dodatnim informacijama u obliku dodatnih, internih financijskih izvještaja kojima bi se omogućilo poboljšanje učinkovitosti i efikasnosti u sveobuhvatnome upravljanju javnim sektorom u cjelini te uspostavljanje odgovornosti za raspolaganje i korištenje javnih resursa.

4. ZAKLJUČAK

U vrijeme globalne recesije i krize naglašena je potreba za učinkovitim, efikasnim i odgovornim upravljanjem, kako u javnome, tako i u privatnome sektoru u cjelini. Osnovu

za donošenje kvalitetnih upravljačkih odluka čine računovodstvene informacije koje su sadržane u eksternim i internim financijskim izvještajima. Rezultati provedenoga istraživanja na odabranome uzorku proračuna i proračunskih korisnika pokazuju da postojeći sustav računovodstva i financijskoga izvještavanja u javnome sektoru (primarno, sektoru opće države), još uvijek nije dosegao razinu razvijenosti kakva obilježava zapadne zemlje. Razlike se vide u primijenjenoj računovodstvenoj osnovi na kojoj se temelji državni računovodstveno-informacijski sustav čime se izravno utječe na kvalitetu i obuhvat računovodstvenih informacija u financijskim izvještajima. Navedeno pokazuje kako postoji potreba za znatnim unaprjeđenjem državnoga računovodstvenog informacijskog sustava u smislu nadogradnje postojećega sustava proširenim obuhvatom računovodstvenih informacija, poput stvaranja sveobuhvatne evidencijske baze o ukupnoj imovini i obvezama kojom pojedini proračunski korisnici raspolažu i za koje su odgovorni.

Temeljem analize podataka prikupljenih empirijskim istraživanjem zaključuje se da još uvijek nije dostatno razvijena svijest i potreba za odgovornim upravljanjem i korištenjem analitičkih podataka o pojedinim ekonomskim kategorijama kojima bi se moglo znatno utjecati na poboljšanje kvalitete procesa donošenja odluka i planiranje u javnome sektoru. Nedostatna razina korištenja internih financijskih izvještaja može se povezati s nepostojanjem javno definiranih mjera uspješnosti javnoga menadžmenta te tek započetoga uspostavljanja sustava odgovornosti u javnome sektoru.

LITERATURA:

1. Aggestam, C. (2010), A Project Management Perspective on the Adoption of Accrual-Based IPSAS, *International Journal of Governmental Financial Management*, Vol. X, No. 2, str. 49. - 66.
2. Athukorala, S. L., Reid, B. (2003), *Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries*, Asian Development Bank, Manila, Philippines.
3. Benito, B., Brusca, I., Montesinos, V. (2007), The harmonization of government financial systems: the role of the IPSASs, *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 73, No. 2, str. 293. - 317.
4. Budimir, V. (2010.), Mjerenje uspješnosti poslovanja proračunskih korisnika. *Riznica*, Vol. 5, No. 7, str. 14. - 21.
5. Christiaens, J., Reyniers, B., Rolle, C. (2010), Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study, *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 76, No. 3., str. 537. - 554.
6. Christian, D., Lüdenbach, N. (2013), *IFRS Essentials*, United Kingdom, Wiley.
7. Ernst & Young (2012), *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member states*, dostupno na: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.pdf, pristupljeno 26. 6. 2014.
8. European Commission (2013), *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States – the suitability of IPSAS for the Mem-*

- ber States*, dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SWD:2013:0057:FIN:EN:PDF>, pristupljeno 26. 6. 2014.
9. FEE (2007), *Accrual Accounting in the Public Sector*, Federation des Experts comptables Europeens, dostupno na: <http://www.iasplus.com/europe/0701feeaccrual.pdf>, pristupljeno 5. 4. 2014.
 10. Granof, M. H., Khumawala, S. B. (2011), *Government and Not-for-Profit Accounting: Concepts and Practices*, 5th edition, John Wiley & Sons, USA.
 11. Gulin, D. i sur. (2006.a), *Računovodstvo*, II. izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
 12. Gulin, D. i sur. (2006.b), *Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/ MRS i poreznih propisa*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
 13. Guthrie, J., Humphrey, C. G. (1996), Public Sector Financial Management Developments in Australia and Britain: Trends and Contradictions, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 9, No. 2, str. 30. - 49.
 14. Hood, C. (1995), The „New Public Management“ in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 20, No. 2-3, str. 93. - 109.
 15. IFAC (1991), *Study 1 Financial Reporting by National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, dostupno na: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports>, pristupljeno 5. 4. 2014.
 16. IFAC (1993), *Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, dostupno na: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports>, pristupljeno 6. 4. 2014.
 17. IFAC (1996), *Study 9 Definition and Recognition of Revenues*. Public Sector Committee, New York, USA, dostupno na: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/information-and-other-papers#no-3-perspectives-on-acc>, pristupljeno 7. 4. 2014.
 18. IFAC (2000a), *Study II Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*, Public Sector Committee, New York, USA, dostupno na: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports>, pristupljeno 5. 4. 2014.
 19. IFAC (2000b), *Perspectives on Cost Accounting for Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, dostupno na: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspectives-on.pdf>, pristupljeno 13. 4. 2014.
 20. IFAC (2011), *IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting*, IPSASB, New York, USA, dostupno na: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/international-public-sector-2.pdf>, pristupljeno 6. 4. 2014.
 21. IFAC (2013), *IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IPSASB, New York, USA, dostupno na: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Volume%201_0.pdf, pristupljeno 12. 4. 2014.

22. Lapsley, I. (1999), Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or Rationalizing Modernity, *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3/4, str. 201. - 207.
23. Narodne novine (2011.), *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*, broj 32.
24. Ruppel, W. (2010), *GAAP for Governments*, John Wiley & Sons, Inc., New York, USA.
25. Spajić, F. (ur.), (2001.), *Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda i poreznih propisa*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
26. Sutcliffe, P. (2003), The standards programme of IFAC's Public Sector Committee, *Public Money & Management*, Vol. 23, No. 1, str. 29. - 36.
27. Vašiček, V. (2002.), Stanje i perspektiva razvoja računovodstvenih sustava proračuna i neprofitnih organizacija, u: Tadijančević, S., Gulin, D., Cota, B. (ur.), XXXVII. simpozij, Pula, *Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 132. - 147.