

**Ivana Pajković, mag. oec.**

Doktorandica  
Sveučilište u Zagrebu  
Ekonomski fakultet Zagreb  
E-mail: ipajkovic@efzg.hr  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3788-0975>

## **ANALIZA KORIŠTENJA I KORISNOSTI IZVJEŠTAJA PRORAČUNSKIH KORISNIKA U REPUBLICI HRVATSKOJ**

UDK / UDC: 657.375:336.14  
JEL klasifikacija / JEL classification: H83, H60, M41  
DOI: 10.17818/EMIP/2023/1.10  
Prethodno priopćenje / Preliminary communication  
Primljeno / Received: 21. srpnja 2022. / July 21, 2022  
Prihvaćeno / Accepted: 13. listopada 2022. / October 13, 2022

### ***Sažetak***

*Svrha je financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika pružiti pravovremene informacije o financijskom položaju i financijskoj uspješnosti te novčanim tijekovima. Stoga su financijski izvještaji ključni prilikom poboljšanja odgovornosti i donošenja odluka javnih menadžera. Budući da kvaliteta informacija prezentiranih u financijskim izvještajima ovisi o računovodstvenoj osnovi, a financijski izvještaji pripremljeni na obračunskoj osnovi pružaju najkvalitetnije i najpotpunije informacije, cilj je ovoga rada utvrditi jesu li financijski izvještaji pripremljeni na modificiranoj obračunskoj osnovi korisni u procesu donošenja odluka iz dviju perspektiva: perspektive javnih menadžera te perspektive računovođa u javnom sektoru Republike Hrvatske, koji sudjeluju u procesu pripreme propisanih financijskih izvještaja. Pored financijskih izvještaja, proračunski korisnici pripremaju i izvještaje o izvršenju proračuna te često postoji nesklad između propisanih izvještaja zbog primjene različite računovodstvene osnove. U brojnim zemljama prisutan je dvojni sustav izvještavanja te su provedena istraživanja u tim zemljama ukazala na činjenicu da se preferira korištenje izvještajima o izvršenju proračuna prilikom donošenja odluka. Nadalje, svrha je rada utvrditi preferiraju li javni menadžeri korištenje izvještajima o izvršenju proračuna više nego propisanim financijskim izvještajima. Također, uzimajući u obzir da su prethodno provedena istraživanja ukazala na činjenicu da postoji razlika u korištenju i korisnosti izvještaja javnoga sektora, istraživanjem će se utvrditi je li percepcija korisnosti propisanih izvještaja veća od korištenja. Istraživanje je provedeno metodom ankete na uzorku javnih menadžera i*

*računovođa u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj. Utvrđeno je da financijski izvještaji ne zadovoljavaju u potpunosti potrebe javnih menadžera te se reforme u računovodstvu javnog sektora u Republici Hrvatskoj očekuju u bliskoj budućnosti.*

**Ključne riječi:** *financijski izvještaji, dvojni sustav izvještavanja, korisnost i korištenje, računovodstvena osnova, javni menadžment.*

## 1. UVOD

Financijske krize, kao i brojne nepogode poput požara, potresa, poplava i epidemija, pokretači su promjena cijeloga sustava ekonomije, uključujući privatni te posebice javni sektor. Navedeni događaji ukazuju na manjkavosti koje su prethodno bile zanemarene ili često potisnute. Tako je i pojava svjetske financijske krize 2008. u zemljama članicama Europske unije rezultirala potrebom za pružanjem pravovremenih, pouzdanih i usporedivih informacija s ciljem učinkovitijeg upravljanja jedinicama javnog sektora, uključujući upravljanje javnim dugom i prekomjernim deficitom. Pojedini autori istaknuli su da su financijski izvještaji ključni u procesu poboljšanja i iskazivanja odgovornosti, kao i donošenja odluka (Ezzamel, Hyndman, Johnsen, Lapsley & Pallot, 2005), stoga ne začuđuje činjenica da se financijsko izvještavanje jedinica javnog sektora nalazi u središtu interesa brojnih istraživača u posljednjih 15-ak godina (Yamamoto, 2008; Brusca & Montesinos, 2013; Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano, & van Cauwenberge, 2015; Moretti, 2016; Tiron-Tudor, Nistor & Stefanescu, 2020).

Kako kvaliteta i obuhvat informacija u financijskim izvještajima javnog sektora ovisi o računovodstvenoj osnovi koja se primjenjuje, posljednjih tridesetak godina odvijale su se reforme računovodstva javnog sektora te su brojne zemlje krenule s implementacijom obračunske osnove, dok se ostale zemlje nalaze u procesu tranzicije prema obračunskoj osnovi (PricewaterhouseCoopers [PWC], 2015; Moretti, 2016; International Federation of Accounts [IFAC], 2021). Prije započetih reformi sustav financijskog izvještavanja temeljio se na tradicionalnoj novčanoj osnovi, no brojna istraživanja istaknula su da novčana osnova nije dovoljna za kvalitetno donošenje odluka u javnom sektoru jer pruža manje informacija o obvezama i potencijalnim koristima imovine u budućnosti, dok je obračunska osnova primjerenija za planiranje, financijsko upravljanje i donošenje dugoročnih odluka (Bergmann, 2012; Hughes, 2013).

S ciljem uspostave harmoniziranog sustava izvještavanja jedinica javnog sektora, utemeljeni su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (engl. *International Public Sector Accounting Standards*, u daljem tekstu: IPSAS) te su brojne zemlje krenule primjenjivati navedene standarde ili se koriste nacionalnim standardima koji uporište pronalaze u IPSAS-ima. Istraživanje IFAC-a (2021) pokazalo je da raste broj zemalja koje primjenjuju obračunsku osnovu te su predviđanja da će do 2025. više od 50% zemalja izvještavati na obračunskoj osnovi. U kontekstu Europske unije, nakon suočavanja s financijskom krizom (2008.) stvorila se potreba za harmoniziranim sustavom izvještavanja radi

povećanja transparentnosti i usporedivosti poslovanja jedinica javnog sektora unutar i između zemalja te se trenutno razmatra usklađivanje izvještavanja jedinica javnog sektora među državama članicama na temelju razvoja Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (engl. *European Public Sector Accounting Standards*, u daljem tekstu: EPSAS) koji će se također temeljiti na obračunskoj osnovi te uporište pronalaze u IPSAS-ima. Iako EPSAS-i još uvijek nisu uspostavljeni, brojne zemlje Europske unije shvatile su važnost financijskog izvještavanja za upravljanje jedinicama javnog sektora te su krenule s reformama u računovodstvu javnog sektora i primjenom obračunske osnove, što će olakšati očekivanu primjenu EPSAS-a jednom kada budu razvijeni.

Kako financijski izvještaji igraju ključnu ulogu u pružanju kvalitetnih informacija za donošenje odluka te učinkovito upravljanje javnim sektorom (Dragija, 2014), može se očekivati da bi reforme u sustavu financijskog izvještavanja jedinica javnog sektora trebale rezultirati češćim korištenjem financijskim izvještajima u svrhu donošenja odluka. Stoga su brojni istraživači pokušali utvrditi koriste li se različite skupine korisnika informacija financijskim izvještajima te kakva je percepcija korisnosti propisanih izvještaja (Brusca, 1997; Yamamoto, 2008; Brusca & Montesinos, 2013; Poljašević, Vašiček & Dragija Kostić, 2021). Navedena istraživanja ukazala su da je stvarno korištenje financijskim izvještajima ograničeno od strane različitih skupina korisnika informacija te je percepcija korisnosti veća od stvarnog korištenja (Van Helden, 2016). Nadalje, u sustavima gdje postoje dvojni sustavi izvještavanja, odnosno sastavljaju se izvještaji o izvršenju proračuna i financijski izvještaji jedinica javnog sektora koji se često temelje na različitim računovodstvenim osnovama, korisnici su bili skloniji koristiti se izvještajima o izvršenju proračuna (Kobayashi, Yamamoto, & Ishikawa, 2016).

U Republici Hrvatskoj primjenjuje se modificirana obračunska osnova prilikom sastavljanja financijskih izvještaja te je ostvaren određen napredak prema obračunskoj osnovi (Vašiček & Roje, 2019). U Republici Hrvatskoj također je prisutan dvojni sustav izvještavanja. Pojedina prethodna istraživanja ukazala su na činjenicu da se preferiraju izvještaji o izvršenju proračuna radije nego financijski izvještaji (Hladika, 2014), dok su novija istraživanja ukazala na određene promjene te su pojedini financijski izvještaji percipirani kao više korisni od izvještaja o izvršenju proračuna (Poljašević i sur., 2021).

Budući da su pojedini znanstvenici ukazali na potrebu povećanja rasprava i istraživanja o korisnosti i korištenju financijskim izvještajima od strane različitih skupina korisnika informacija (Van Helden, 2016; Cohen & Karatzimas, 2017) koristeći se više kvantitativnim studijama, odnosno metodama ankete (Saliterer & Korac, 2013), ovaj rad nastoji popuniti prazninu u literaturi o korištenju i korisnosti propisanih izvještaja jedinica javnog sektora. Budući da su javni menadžeri prepoznati kao glavni unutarnji korisnici financijskih izvještaja (Brusca, 1997), važno je znati koriste li se javni menadžeri propisanim financijskim izvještajima te kako ocjenjuju korisnost takvih izvještaja prilikom donošenja odluka i u svrhu poboljšanja odgovornosti. Nadalje, s obzirom na dvojni sustav izvještavanja,

istraživanje želi utvrditi preferira li se korištenje izvještajima o izvršenju proračuna više nego financijskim izvještajima usprkos činjenici da su prethodna istraživanja istaknula da samo financijski izvještaji pružaju kvalitetne informacije potrebne u procesu donošenja odluka. Vrijednost ovog rada leži i u činjenici da su pored javnih menadžera, kao glavnih unutarnjih korisnika financijskih izvještaja, anketirani i računovođe u javnom sektoru. Računovođe imaju važnu ulogu u jedinicama javnog sektora jer su odgovorni za pripremu i izvještavanje o poslovanju jedinica javnog sektora te sudjeluju u procesu donošenja odluka (Martin, 2017). Računovođe su važni dionici uključeni u promjene računovodstva u javnom sektoru jer se njihove povratne informacije temelje na praktičnom iskustvu (Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2016). No, sva prethodna istraživanja usmjeravala su se na korisnike informacija, dok je jako malo istraživanja proučavalo stajalište računovođa (Williams, 2015.). Stoga, kako bi se popunila praznina u literaturi te čulo mišljenje računovođa uključenih u provedbu različitih aspekata financijskog izvještavanja i izvještavanja o izvršenju proračuna, ovaj rad pored javnih menadžera ispituje i mišljenje računovođa. Kako su priprema, pružanje i razumijevanje računovodstvenih informacija složeni procesi te su računovođe uključene u proces pripreme izvještaja, korisnost i korištenje sagrađeni su i iz druge perspektive, odnosno računovođe su ocijenile korištenje i korisnost propisanih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika<sup>1</sup> za javne menadžere te prikladnost modificirane obračunske osnove. Ovaj rad ima potencijal pridonijeti akademskoj i praktičnoj raspravi o temeljnim svrhama izvještaja jedinica javnog sektora te potrebi reformi u računovodstvu javnog sektora i sustavu financijskog izvještavanja s ciljem povećanja korisnosti i korištenja. S obzirom na to da su bolje računovodstvene prakse istaknute kao ključne u potrazi za boljim informiranjem i mjerenjem napretka poslovanja jedinica javnog sektora (Ujedinjeni narodi [UN], 2012) rezultati ovoga istraživanja ukazat će na činjenicu jesu li potrebne reforme u računovodstvu javnog sektora i sustavu financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj ili je trenutni sustav izvještavanja proračuna i proračunskih korisnika koji se ne temelji na primjeni obračunske osnove, za koju se dokazalo da pruža najpotpunije informacije, primjeren i dovoljan za potrebe javnih menadžera.

Rad je podijeljen u pet poglavlja. Nakon sažetog uvoda, predstavljaju se prethodno provedena istraživanja o korištenju i korisnosti izvještaja o izvršenju proračuna i financijskih izvještaja jedinica javnog sektora od strane različitih skupina korisnika informacija. Nadalje, u trećem poglavlju predstavljaju se glavne karakteristike računovodstva javnog sektora i sustava izvještavanja proračuna te proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj. U četvrtom poglavlju pružaju se odgovori na istraživačka pitanja, a rad završava zaključnim napomenama, ograničenjima rada, kao i smjernicama za daljnja buduća istraživanja.

---

<sup>1</sup> Prilikom istraživanja financijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske neće se koristiti termin jedinice javnog sektora, već proračun i proračunski korisnici, što je u skladu s normativnim okvirom i literaturom iz ovog područja. S druge strane, u međunarodnoj literaturi koristi se termin *public sector entities*, stoga će se prilikom istraživanja međunarodnih praksi koristiti termin jedinice javnog sektora.

## 2. PREGLED LITERATURE

Na računovodstvene sustave europskog javnog sektora utječu promjene usmjerene na traženje jedinstvenog računovodstvenog sustava na nacionalnoj i međunarodnoj razini (Adam, Mussari & Jones, 2011; Jorge, Jesus & Laureano, 2016). Proces konvergencije u računovodstvenim praksama ima za cilj zadovoljiti informacijske potrebe različitih skupina korisnika informacija, kao i učiniti financijske izvještaje usporedivima, transparentnima i korisnima (Liguori, Sicilia & Steccolini, 2012).

Iako je proračun najvažniji financijski instrument države u kojem su planirani prihodi i primici te predviđeni rashodi i izdaci koji su u funkciji realizacije prioriteta, ciljeva, zadataka države i njezinih tijela (Vašiček & Vašiček, 2016), računovodstvene evidencije pružaju informacije o odgovornosti i bitan su element u praćenju i procjeni jesu li jedinice javnog sektora ispunile financijske ciljeve definirane proračunom. Iako istraživanja pokazuju da je sve veći broj zemalja koje primjenjuju obračunsku osnovu, i dalje postoji velik broj zemalja koji se koristi novčanom osnovom prilikom izrade proračuna i sastavljanja izvještaja o izvršenju proračuna (PWC, 2015; Moretti, 2016). S druge strane, financijski su izvještaji pripremljeni na obračunskoj osnovi, što često može rezultirati neusklađenim podacima. Stoga je u brojnim zemljama prisutan dvojni sustav izvještavanja. Istraživanja su pokazala da u zemljama gdje je prisutan dvojni sustav izvještavanja, odnosno dvije osnove priznavanja, financijski izvještaji na obračunskoj osnovi imaju sekundarnu ulogu te proračun i dalje igra ključnu ulogu prilikom donošenja odluka i poboljšanja odgovornosti javnih menadžera (Kobayashi i sur., 2016; Tiron-Tudor i sur., 2020).

Financijski i proračunski izvještaji pripremaju se u svrhu zadovoljavanja potreba različitih skupina korisnika informacija (International Public Sector Accounting Standards Board [IPSASB], 2013). Akademici u svojim istraživanjima skloni su dijeliti korisnike na unutarnje i vanjske. Unutarnji su korisnici javni menadžeri, vijećnici i zaposlenici, dok su vanjski korisnici građani, revizori, banke i investitori, istraživači (Clark, 2001; Steccolini, 2004).

Uzimajući u obzir da je cilj financijskog izvještavanja pružanje informacija o financijskom položaju i uspješnosti jedinice javnog sektora koje su korisne širokom spektru korisnika, kao i činjenicu da izvještaji o izvršenju proračuna ili financijski izvještaji trebaju biti razumljivi, relevantni, pouzdani i usporedivi (Buylen & Christiaens, 2016) te potaknuti reformama i promjenama u sustavu računovodstva javnog sektora, pa tako i sustavu izvještavanja jedinica javnog sektora, različiti autori htjeli su utvrditi koriste li se pojedine skupine korisnika informacija propisanim izvještajima te kakva je percepcija korisnosti navedenih izvještaja. Stoga su se u posljednjem desetljeću pojavila istraživanja u međunarodnim časopisima iz područja računovodstva i javne uprave koja istražuju korištenje i korisnost izvještaja jedinica javnog sektora, no pojedini autori smatraju da je to područje nedovoljno istraženo te pozivaju na dodatna istraživanja (Van Helden, 2016).

Brusca (1997) je provela istraživanje u Španjolskoj nad financijskim direktorima i javnim menadžmentom s ciljem analize korisnosti financijskih izvještaja općina te zaključila da je financijsko izvještavanje korisno, ali pružene informacije nisu iskoristene do maksimuma. Tooley, Hooks i Basnan (2010) istraživali su potrebe korisnika informacija u lokalnim jedinicama u Maleziji, uključujući javne menadžere. Istraživanje je pokazalo da korisnici pokazuju značajan interes za financijske informacije. Brusca i Montesinos (2013) istraživale su korisnost financijskih informacija i proračunskih informacija od strane financijskih direktora i menadžera lokalnih jedinica te zaključile da se proračunsko izvještavanje i dalje smatra najkorisnijim. U istraživanju Liguori, Sicilia i Steccolini (2014) menadžeri su više preferirali proračunsko računovodstvo nego obračunsko računovodstvo.

S druge strane, Nogueira, Jorge i Cervera Oliver (2013) istraživali su korisnost financijskih izvještaja za interno donošenje odluka u općinama u Portugalu nakon što je provedena reforma i uvedeno obračunsko računovodstvo. Rezultati su ukazali na visoku razinu korisnosti u procesu donošenja odluka u njihovu trenutnom obliku i sadržaju. Paulsson (2006) je istraživao korištenje obračunskim računovodstvom nakon uvođenja obračunskog računovodstva na razini opće države u Švedskoj te otkrio da menadžeri preferiraju korištenje informacijama na obračunskoj osnovi.

Cohen i Karatzimas (2017) proveli su istraživanje u Grčkoj s ciljem procjene korisnosti Vladinih financijskih izvještaja uslijed prijelaza s novčane osnove na modificiranu novčanu osnovu koja je sadržavala i značajke obračunske osnove te su pritom uključili 4 skupine ispitanika, među kojima i javne menadžere. Istraživanje je pokazalo da je tranzicija prema obračunskoj osnovi rezultirala većim stupnjem razumljivosti financijskih izvještaja, no zamjetne su razlike i razina zadovoljstva između različitih skupina korisnika informacija te je javni menadžment bio više zadovoljan korisnošću u odnosu na vanjske korisnike.

Liguori i sur. (2012) istraživali su u kojoj su mjeri političari i menadžeri u talijanskoj lokalnoj upravi cijevali informacije o proračunu temeljene na novčanoj osnovi, informacije temeljene na obračunskoj osnovi i informacije o financijskim rezultatima. Buylen (2014) je proučavao iste stavke financijskih informacija među vijećnicima flamanske lokalne uprave na temelju zapažanja o tome u kojoj se mjeri informacije koriste na godišnjim sastancima. Dok vijećnici u Italiji visoko cijene proračunske računovodstvene informacije temeljene na novčanoj osnovi i odobravaju računovodstvene podatke na obračunskoj osnovi, u Belgiji je stvarna uporaba računovodstvenih informacija vrlo niska za informacije na novčanoj osnovi, a gotovo je nema za informacije na obračunskoj osnovi. Van Helden (2016) uočio je razliku u rezultatima istraživanja i uputio na činjenicu da razlika proizlazi iz toga što talijanska studija istražuje uvažavanje ili korisnost, dok flamanska studija ispituje korištenje te dolazi do zaključka da je percepcija korisnosti financijskih izvještaja veća od njihove stvarne uporabe te istraživanja precjenjuju potencijalno korištenje financijskim izvještajima.

Dosadašnja istraživanja provedena na području Republike Hrvatske pokazala su da javni menadžeri financijske izvještaje sastavljaju radi zadovoljena propisa i usklađenosti poslovanja sa zakonom i ostalim pravilnicima, a tek u manjoj mjeri za donošenje odluka i upravljanje (Hladika, 2014). Međutim, istraživanje provedeno s ciljem utvrđivanja korisnosti financijskih izvještaja i izvještaja o izvršenju proračuna među menadžerima na lokalnoj razini vlasti utvrdilo je kako su pojedini financijski izvještaji korisniji nego izvještaji o izvršenju proračuna (Poljašević i sur., 2021).

Pregledom prethodno provedenih istraživanja moguće je uočiti da iako važnost financijskih izvještaja raste, prednost u korištenju i dalje se daje izvještajima o izvršenju proračuna. Stoga, potaknuti različitim nalazima prethodnih istraživanja, ali i činjenicom da su financijski izvještaji ključni menadžerima prilikom donošenja odluka kako bi se omogućilo učinkovito upravljanje javnim sektorom i raspodjela resursa, naše istraživanje usmjerilo se na javni menadžment u Republici Hrvatskoj. Uzimajući u obzir da je u Hrvatskoj prisutan dvojni sustav izvještavanja, dosadašnja istraživanja pokazala su da je percepcija korisnosti veća prema izvještajima o izvršenju proračuna, stoga je fokus ovog istraživanja na utvrđivanju razlike između korištenja i percepcije korisnosti, odnosno je li percepcija korisnosti veća od korištenja navedenih izvještaja. Izazov je pronaći ravnotežu između količine i razine detalja informacija koje se pružaju različitim skupinama korisnika informacija. Da bi se zadovoljili zahtjevi i potrebe za relevantnim informacijama, činjenica da su računovođe javnog sektora uključeni u proces izrade izvještaja proračuna i proračunskih korisnika bila je poticaj da se korištenje i korisnost ocijeni i iz druge perspektive, odnosno utvrdi kako računovođe ocjenjuju korištenje i korisnost izvještaja proračuna i proračunskih korisnika za javne menadžere. Naposljetku cilj ovoga rada je utvrditi da li je trenutni sustav izvještavanja primjeren javnim menadžerima odnosno jesu li potrebne reforme u računovodstvu javnog sektora u budućnosti.

### **3. SUSTAV IZVJEŠTAVANJA PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA U REPUBLICI HRVATSKOJ**

*Zakon o proračunu* (Narodne novine, 144/21) Republike Hrvatske glavni je zakon kojim se uređuju planiranje, priprema, donošenje i izvršenje proračuna, upravljanje imovinom i dugom, upravljanje javnim dugom, zaduživanje i izdavanje jamstava državne uprave te lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski nadzor i druga pitanja vezana uz upravljanje javnim financijama te se također regulira računovodstvo javnog sektora.

*Zakon o proračunu* uređuje proračunski proces koji se odnosi na izradu proračuna, donošenje, izvršenje proračuna i nadzor nad izvršenjem proračuna. Izvještavanje o izvršenju proračuna podrazumijeva izradu polugodišnjeg i godišnjeg izvještaja o izvršenju proračuna, što je propisano *Pravilnikom o*

*polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna* (Narodne novine, 24/13). Navedeni izvještaji temelje se uglavnom na novčanoj osnovi. Rashodi se priznaju kada su plaćeni, a prihodi kada su naplaćeni, uz određene korekcije koje prevladavaju ograničenja novčane osnove i predstavljaju određena usklađenja u tretmanu rashoda i prihoda u izvještaju o izvršenju proračuna i u financijskim izvještajima.

Proračunsko računovodstvo temelji se na modificiranoj obračunskoj osnovi koja je propisana *Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i kontnom planu* (Narodne novine, 124/14). Dok obračunska osnova podrazumijeva priznavanje prihoda i rashoda na temelju nastanka poslovnog događaja u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju, modificirana obračunska osnova podrazumijeva da se prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti, a rashodi se temelje na načelu nastanka poslovnog događaja i priznaju u izvještajnom razdoblju bez obzira na to jesu li plaćeni. Dok obračunska osnova podrazumijeva da se troškovi nabave nefinancijske imovine kapitaliziraju, u uvjetima modificirane obračunske osnove troškovi nabave nefinancijske dugotrajne imovine priznaju se kao rashodi u punom iznosu u razdoblju u kojem je imovina nabavljena te se trošenje te imovine ne iskazuje na sustavnoj osnovi kao rashod amortizacije (Vašiček & Vašiček, 2016).

Računovodstveni okvir definira i objedinjen analitički okvir financijskog izvještavanja, odnosno propisuje oblik i sadržaj svih financijskih izvještaja te obveze i rokove podnošenja. Financijski izvještaji pripremaju se prema modificiranoj obračunskoj osnovi. *Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu* (Narodne novine, 37/22) definirani su financijski izvještaji koji se trebaju sastavljati:

- *Bilanca*
- *Izvještaj o prihodima, rashodima, primicima i izdacima*
- *Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji*
- *Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*
- *Izvještaj o obvezama*
- *Bilješke.*

Iako se u Zakonu o proračunu navodi da se proračunsko računovodstvo temelji na međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, oni se izravno ne primjenjuju. Njihova je primjena ograničena i u manjoj mjeri prisutna u propisanom zakonodavnom okviru proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja. Osim zakonodavnog okvira, Hrvatska nema razvijene nacionalne standarde kao što je to u slučaju privatnog sektora.

Vašiček (2015) navodi da usporedbom financijskih izvještaja pripremljenih na temelju nacionalnog zakonodavstva u Republici Hrvatskoj i financijskih izvještaja pripremljenih primjenom IPSAS standarda postoji formalna i suštinska razlika u informativnoj snazi izvještaja, pri čemu je bilanca sastavljena



u Republici Hrvatskoj usmjerena na vrijednost imovine i obveza bez mogućnosti promatranja likvidnosti imovine i promjena neto imovine. U izvještaju o prihodima, rashodima, primicima i izdacima kombinirano je priznavanje prihoda i rashoda na obračunskoj i novčanoj osnovi. U odnosu na IPSAS, nacionalno zakonodavstvo u Republici Hrvatskoj ne definira izradu dvaju izvještaja: Izvještaj o novčanom te Izvještaj o promjeni glavnice.

S obzirom na to da Republika Hrvatska primjenjuje modificiranu obračunsku osnovu, pomaci prema primjeni potpune obračunske osnove postoje, ali Ministarstvo financija nije predstavilo planove i strategije za reforme u računovodstvu javnog sektora i sustavu financijskog izvještavanja. Međutim, Hrvatska kao članica Europske unije suočava se sa zahtjevima harmoniziranog sustava izvještavanja te će reforme u budućnosti biti izvjesne. Stoga, prije nego što se Hrvatska suoči s promjenama u financijskom izvještavanju i računovodstvu javnog sektora, cilj je istraživanja utvrditi koriste li se javni menadžeri financijskim izvještajima i izvještajima o izvršenju proračuna, kakva je njihova percepcija korisnosti navedenih izvještaja, odnosno udovoljava li modificirana obračunska osnova njihovim potrebama te postoji li potreba za promjenama.

#### **4. METODOLOGIJA I REZULTATI ISTRAŽIVANJA**

Opis sustava izvještavanja proračuna i proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj ukazuje na činjenicu da je sustav izvještavanja razdijeljen na dva seta izvještaja: Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna te Financijski izvještaji. Zbog dvojnog sustava izvještavanja postoje značajna preklapanja sadržaja (Vašiček & Roje, 2019), kao i problem uspoređivanja proračunskih i računovodstvenih informacija o izvršenju proračuna (Vašiček & Vašiček, 2016) jer je proračun planiran na novčanoj osnovi te izvještaji o izvršenju proračuna moraju slijediti osnovu na kojoj je proračun planiran, dok su računovodstvene informacije sadržane u financijskim izvještajima pripremljene na modificiranoj obračunskoj osnovi.

Kako je prije reformi u računovodstvu javnog sektora diljem svijeta tradicionalan način pripreme izvještaja bio zastupljen, odnosno izvještaji su se pripremali na novčanoj osnovi, korisnici informacija navikli su se koristiti informacijama pripremljenima na novčanoj osnovi. Nakon što je utvrđeno da novčana osnova nije dovoljna za kvalitetno donošenje odluka te se krenulo s primjenom obračunske osnove prilikom sastavljanja izvještaja, korisnici su trebali biti otvoreni za promjene i obuku kako bi razumjeli informacije pripremljene na različitim osnovama. Yamamoto (2008) je utvrdio da na korištenje informacijama utječe upravo razumljivost: ako su informacije razumljivije, korisnici će biti skloniji njima se koristiti. Iz pregleda literature moguće je uočiti da korisnici informacija u uvjetima dvojnog sustava izvještavanja preferiraju korištenje informacijama pripremljenima na novčanoj osnovi, iako se u posljednjih nekoliko godina promjene događaju te su korisnici shvatili važnost informacija pripremljenih na obračunskoj osnovi i počeli se njima više koristiti.

Uzimajući u obzir činjenicu da istraživači podupiru implementaciju obračunske osnove u računovodstvo javnog sektora, a Republika Hrvatska primjenjuje modificiranu obračunsku osnovu pri sastavljanju financijskih izvještaja te modificiranu novčanu osnovu pri sastavljanju izvještaja o izvršenju proračuna, cilj je ovog rada utvrditi koriste li se javni menadžeri izvještajima o izvršenju proračuna više nego financijskim izvještajima te kakva je njihova percepcija korisnosti, odnosno nadilazi li percepcija korisnosti samo korištenje. U skladu s navedenim, glavni je cilj istraživanja pružiti odgovore na sljedeća istraživačka pitanja:

*IP1: Koriste li se javni menadžeri izvještajima o izvršenju proračuna više nego propisanim financijskim izvještajima?*

*IP2: Je li percepcija korisnosti propisanih izvještaja veća od stvarnog korištenja?*

Kako su Brusca (1997) i Yamamoto (2008) istaknuli da su profesionalno iskustvo i obrazovanje povezani s korisnošću financijskih izvještaja, također smo istražili:

*IP3: Utječe li iskustvo javnih menadžera i područje obrazovanja na korištenje i korisnost propisanih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika?*

Činjenica da računovođe u javnom sektoru sudjeluju u procesu pripreme propisanih izvještaja nagnula je na pružanje odgovora i na istraživačka pitanja:

*IP4: Kako računovođe ocjenjuju korištenje i korisnost propisanih izvještaja za javne menadžere?*

*IP5: Smatraju li računovođe modificiranu obračunsku osnovu primjerenu za potrebe javnih menadžera ili su potrebne promjene u sustavu izvještavanja proračuna i proračunskih korisnika?*

Istraživanje je provedeno metodom ankete. Anketni upitnici koji su se koristili u pisanju ovog rada pripremljeni su za potrebe projekta „Izazovi financijskog i nefinancijskog izvještavanja jedinica javnog sektora u kontekstu promjenjivih zahtjeva korisnika informacija“. Anketiranje je provela specijalizirana agencija za istraživanje tržišta telefonskim putem u razdoblju od veljače do travnja 2022. Kako su Nogueira i sur. (2013) u svojim istraživanjima istaknuli da se često ne radi razlika između unutarnjih korisnika izvještaja jedinica javnog sektora, konkretno, između političara i javnih menadžera, za potrebe ovog istraživanja definiran je uzorak javnih menadžera koji čine članovi Vlade RH, župani i dožupani, gradonačelnici i zamjenici gradonačelnika, načelnici i zamjenici načelnika, čelnici proračunskog korisnika državnog proračuna i čelnici proračunskog korisnika proračuna jedinica lokalne područne (regionalne) samouprave. Sukladno s javno dostupnim podacima, kreirana je baza javnih menadžera i identificirana su 3942 javna menadžera. Ispitanici su regrutirani slučajnim odabirom, metodom snježne grude na temelju ostvarenih kontakata te metodom snježne grude putem posrednika. U konačnici prikupljeno je 511 odgovora javnih menadžera.

Budući da je upitnik pripremljen za potrebe prethodno spomenutog projekta, sudionike se pored pitanja o financijskom izvještavanju upitalo i o drugim područjima izvještavanja. Za potrebe ovog rada koristila su se odabrana pitanja vezana za financijsko izvještavanje proračuna i proračunskih korisnika, kao i opće informacije ispitanika. Upitnik je sadržavao pitanja zatvorenog tipa, kao i pitanja sastavljena od niza tvrdnji koje su ispitanici evaluirali na Likertovoj ljestvici od 1 do 5.

Kako bi se analizirali prikupljeni podaci i ponudili odgovori na istraživačka pitanja, koristile su se deskriptivne statističke metode, uključujući srednje vrijednosti (aritmetička sredina, medijan, mod) i standardnu devijaciju. Inferencijalna statistika, odnosno Pearsonov hi-kvadrat test koristio se u svrhu utvrđivanja utječe li iskustvo i područje obrazovanja na korištenje i korisnost propisanih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika.

S ciljem pružanja odgovora na prvo istraživačko pitanje, javne menadžere upitalo se koriste li se financijskim izvještajima. Kao što je vidljivo u Tablici 1, samo 4,3% odgovorilo je da se uopće ne koristi propisanim financijskim izvještajima te su isključeni iz daljnjeg istraživanja. Od 489 ispitanika koji su odgovorili da se koriste financijskim izvještajima, 60% izjasnilo se kako se redovito koristi propisanim financijskim izvještajima.

Tablica 1.

## Korištenje propisanim financijskim izvještajima

	Korištenje propisanim financijskim izvještajima			Korištenje propisanim financijskim izvještajima	
	Frekvencija	Postotak		Frekvencija	Postotak
Uopće ne koristim	22	4,3	Ponekad koristim	196	<b>40,1</b>
Ponekad koristim	196	38,4	Redovito koristim	293	<b>59,9</b>
Redovito koristim	293	57,3	Ukupno	<b>489</b>	100
Ukupno	511	100			

Kako bi utvrdili koriste li se javni menadžeri više izvještajima o izvršenju proračuna nego propisanim financijskim izvještajima, na Likertovoj ljestvici trebali su odabrati kojim se vrstama financijskih izvještaja koriste, kao i izvještajima o izvršenju proračuna, pri čemu je 1 označavalo Nikad se ne koristim navedenim izvještajem, a 5 Često se koristim navedenim izvještajem. Iz Tablice 2 vidljivo je da se javni menadžeri najviše koriste Izvještajem o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (AS = 4,19). Također, jednako se često koriste Godišnjim izvještajem o izvršenju proračuna (AS = 4,17), kao i Polugodišnjim izvještajem o izvršenju proračuna (AS = 4,09). Mod za izvještaje o izvršenju proračuna i Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima iznosi 5, što znači da se najveći broj ispitanika izjasnilo da se često koristi navedenim izvještajima, dok se ostalim izvještajima uglavnom koriste (Mod = 4), a Bilancom i Izvještajem o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine ponekad se koriste (Mod = 3).

Kao odgovor na prvo istraživačko pitanje možemo zaključiti da su se javni menadžeri često koristili Izvještajem o prihodima, rashodima, primicima i izdacima, kao i izvještajima o izvršenju proračuna. U Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima prihodi i rashodi priznati su na modificiranoj obračunskoj osnovi. Kako propisanim okvirom u Republici Hrvatskoj nije definirana izrada Izvještaja o novčanom toku, elementi novčanog toka sadržani su u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Prema IPSASB-u (2014), svrha je financijskih izvještaja pružiti informacije o financijskom položaju, financijskim rezultatima i novčanom toku. Evidentno je da su javni menadžeri u Hrvatskoj većinom orijentirani na financijski rezultat. Zanimljivo je da su se javni menadžeri u prosjeku ponekad koristili Bilancom. Prema propisanim okvirima za računovodstvo javnog sektora, u Bilanci se obveze razvrstavaju prema izvoru obveza. Također, ispitanici su se ponekad koristili Izvještajem o promjenama u vrijednosti i obujma imovine i obveza, gdje su iskazane promjene imovine i obveza koje nemaju utjecaja na prihode, rashode, primitke i izdatke te nisu popraćene novčanim tokom, ali se ipak odražavaju na vrijednost imovine i obveza, što dodatno potvrđuje zaključak kako su javni menadžeri više fokusirani na financijski rezultat nego na financijski položaj. To u konačnici utječe na činjenicu da osim Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, javni menadžeri i dalje preferiraju korištenje izvještajima o izvršenju proračuna radije nego ostalim financijskim izvještajima. To je u skladu s nalazima Kobayashia i sur. (2016) koji je utvrdio da se u dvojnem sustavu izvještavanja preferira korištenje izvještajima o izvršenju proračuna. Rezultati istraživanja potvrđuju činjenicu da financijski izvještaji pripremljeni na obračunskoj osnovi, kao i na modificiranoj obračunskoj osnovi imaju sekundarnu ulogu, a proračunski izvještaji i dalje imaju glavnu ulogu u procesu donošenja odluka javnih menadžera (Tiron-Tudor i sur., 2020).

Tablica 2.

Korištenje propisani izvještajima proračuna i proračunskih korisnika

Izvještaj	Aritmetička sredina	Standardna devijacija	Medijan	Mod
<i>Bilanca</i>	3,64	1,14	4	3
<i>Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima</i>	4,19	0,87	4	5
<i>Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji</i>	3,88	1,02	4	4
<i>Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza</i>	3,44	1,1	3	3
<i>Izvještaj o obvezama</i>	3,93	1	4	4
<i>Bilješke</i>	3,79	1,03	4	4
<i>Godišnji izvještaj o izvršenju proračuna</i>	4,17	0,88	4	5
<i>Polugodišnji izvještaj o izvršenju proračuna</i>	4,09	0,93	4	5

Kako je Van Helden (2016) zaključio uspoređujući rezultate istraživanja Buylena (2014) te Liguori i sur. (2012) da je percepcija korisnosti propisanih izvještaja jedinica javnog sektora veća od korištenja istim izvještajima, u okviru

drugog istraživačkog pitanja cilj istraživanja bio je utvrditi hoće li na istom uzorku ispitanika biti prisutna razlika u korištenju i korisnosti, odnosno je li percepcija korisnosti veća od samog korištenja. Stoga se ispitanike, odnosno javne menadžere zamolilo da na Likertovoj ljestvici od 1 do 5 ocijene korisnost propisanih izvještaja, pri čemu je 1 označavalo Uopće nisu korisni, dok je 5 označavalo U potpunosti su korisni. Iz Tablice 3 vidljivo je da je percipirana korisnost veća od stvarnog korištenja za sve vrste financijskih izvještaja, kao i izvještaje o izvršenju proračuna. Kao najkorisniji izvještaj ocijenjen je Godišnji izvještaj o izvršenju proračuna te slijedi Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Kao najmanje korisni, ali s prosječnom vrijednošću većom od 4 (uglavnom korisni) ocijenjeni su Bilanca i Bilješke. Rezultati istraživanja u skladu su s nalazima Tooley i sur. (2010) koji je, istražujući korisnost financijskih izvještaja u općinama u Maleziji, utvrdio da je Izvještaj o dobiti (ekvivalentan Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima u RH) bio ocijenjen kao najkorisniji, dok je Bilanca bila na posljednjemu mjestu. Svi propisani izvještaji ocijenjeni su kao uglavnom korisni ili u potpunosti korisni, što je u skladu s nalazima prethodnih istraživanja (Nogueira i sur., 2013; Poljašević i sur., 2021). Nalazi istraživanja u skladu su s nalazima Brusce (1997) koja je utvrdila veću korisnost izvještaja o izvršenju proračuna u odnosu na druge izvještaje, što se može objasniti činjenicom da javni menadžeri moraju pratiti je li izvršenje proračuna u skladu s odobrenim proračunom. Kao odgovor na drugo istraživačko pitanje možemo zaključiti da javni menadžeri percipiraju financijske izvještaje kao više korisnima nego što se stvarno njima koriste, što je u skladu s nalazima Van Helden (2016), odnosno korištenje propisanim izvještajima često je precijenjeno.

Tablica 3.

## Korisnost propisanih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika

Izvještaj	Aritmetička sredina	Standardna devijacija	Medijan	Mod
<i>Bilanca</i>	4,12	0,97	4	4
<i>Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima</i>	4,53	0,69	5	5
<i>Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji</i>	4,24	0,84	4	4
<i>Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza</i>	4,24	0,84	4	4
<i>Izvještaj o obvezama</i>	4,31	0,8	4	5
<i>Bilješke</i>	4,13	0,91	4	4
<i>Godišnji izvještaj o izvršenju proračuna</i>	4,57	0,69	5	5
<i>Polugodišnji izvještaj o izvršenju proračuna</i>	4,5	0,77	5	5

Kako je u dvojnomo sustavu izvještavanja prisutna složenost računovodstvenih informacija i izvještavanja (Poljašević i sur., 2021), postavlja se pitanje utječe li iskustvo i edukacija javnih menadžera na korištenje izvještajem o izvršenju proračuna i financijskim izvještajima proračuna i proračunskih korisnika.

Prije odgovora na treće istraživačko pitanje prikazane su opće informacije ispitanika u Tablici 4. U našem uzorku 62% ispitanika bili su muškarci. Više od 2/3 ispitanika završilo je diplomski studij, i to u području društvenih znanosti, isključujući ekonomiju, dok je samo 12% ispitanika steklo diplomu iz područja ekonomije. Više od 2/3 ispitanika nalazi se na funkciji čelnika proračunskog korisnika JLP(R)S te se 1/3 ispitanika nalazi na trenutnoj funkciji od 1 do 5 godina.

Tablica 4.

## Opće informacije o ispitanicima

<i>1. Spol</i>	
Žensko	38%
<b>Muško</b>	<b>62%</b>

<i>2. Razina završenog obrazovanja</i>	
Srednja škola	5%
Preddiplomski studij	8%
<b>Diplomski studij</b>	<b>67%</b>
Poslijediplomski specijalistički studij	7%
Magisterij	8%
Poslijediplomski doktorski studij	5%

<i>4. Područje obrazovanja</i>	
Ekonomija – računovodstvo	3%
Ekonomija – ostala područja	9%
<b>Društvene znanosti (osim ekonomije)</b>	<b>62%</b>
Ostala područja znanosti	26%

<i>3. Trenutna pozicija/funkcija</i>	
Član Vlade	0,4%
Župan	0,4%
Dožupan	1,2%
Gradonačelnik	3,1%
Zamjenik gradonačelnika	2,0%
Načelnik	11,2%
Zamjenik načelnika	1,0%
Čelnik proračunskog korisnika državnog proračuna	11,7%
Čelnik proračunskog korisnika proračuna JLP(R)S	<b>68,9%</b>

<i>5. Iskustvo na trenutnoj poziciji/funkciji</i>	
Manje od 1 godine	13%
<b>1 do 5 godina</b>	<b>34%</b>
6 do 10 godina	25%
11 do 15 godina	12%
Više od 15 godina	16%

Kako bi se utvrdilo utječe li iskustvo javnih menadžera na trenutnoj poziciji/funkciji, kao i područje obrazovanja na korištenje i percepciju korisnosti financijskih izvještaja te izvještaja o izvršenju proračuna, koristio se Pearsonov hi-kvadrat test. U prethodnim je istraživanjima Brusca (1997) dokazala da menadžeri sa stečenim znanjem u području ekonomije smatraju da su financijski izvještaji korisniji. Također, Yamamoto (2008) je otkrio da je iskustvo pozitivno povezano s korisnošću financijskih izvještaja. Odnos između iskustva na trenutnoj poziciji, područja obrazovanja s korištenjem i percipiranom korisnošću prikazan je u Tablici 5. Zaključak je kako ne postoji signifikantna veza između područja obrazovanja i korištenja propisanih izvještaja, kao ni između iskustva na trenutnoj funkciji i

korištenja propisanim izvještajima jer je p-vrijednost bila veća od 0,05. Također, utvrđeno je da ne postoji signifikantna veza između područja obrazovanja i percepcije korisnosti propisanih izvještaja, kao ni između iskustva na trenutnoj funkciji i percepcije korisnosti, osim u slučaju bilješki, gdje je utvrđeno da iskustvo provedeno na trenutnoj funkciji utječe na percepciju korisnosti Bilješki koje se sastavljaju uz financijske izvještaje. Odnosno, ispitanici koji su proveli 11 do 15 godina te više od 15 godina na trenutnoj funkciji percipiraju Bilješke kao u potpunosti korisne (Mod = 5), dok oni koji su proveli manje od godine dana ne smatraju ih niti korisnima niti nekorisnima (Mod = 3), a oni koji su proveli do 10 godina na poziciji smatraju ih uglavnom korisnima (Mod = 4). Stoga, kao odgovor na treće istraživačko pitanje možemo potvrditi da iskustvo provedeno na trenutnoj funkciji, kao i područje obrazovanja ne utječu na korištenje i korisnost financijskih izvještaja, što je u suprotnosti s nalazima Brusce (1997) te Yamamota (2008), osim što iskustvo utječe na percepciju korisnosti Bilješki uz financijske izvještaje. Međutim, rezultati su u skladu s nalazima Poljašević i sur. (2021) koje su utvrdile da ne postoji povezanost između percepcije korisnosti izvještaja jedinica javnog sektora i godina iskustva provedenih na trenutnoj poziciji.

Tablica 5.

Povezanost između promatranih varijabli te korištenja i percepcije korisnosti propisanih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika

Izvještaj	Korištenje financijskih izvještaja				Korisnost financijskih izvještaja			
	Područje obrazovanja		Iskustvo		Područje obrazovanja		Iskustvo	
	Pearson hi-kvadrat test	p vrijednost	Pearson hi-kvadrat test	p vrijednost	Pearson hi-kvadrat test	p vrijednost	Pearson hi-kvadrat test	p vrijednost
Bilanca	-0,068	0,131	0,036	0,428	-0,066	0,145	0,03	0,51
Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima	-0,024	0,591	0,000138	0,998	-0,042	0,357	0,029	0,519
Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji	0,015	0,734	0,079	0,08	0,064	0,159	0,047	0,296
Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza	0,002	0,959	0,028	0,542	0,041	0,362	0,029	0,529
Izvještaj o obvezama	-0,003	0,944	0,021	0,643	-0,053	0,243	0,016	0,719
Bilješke	0,021	0,644	0,072	0,113	-0,025	0,585	0,097	0,032
Godišnji izvještaj o izvršenju proračuna	0,005	0,919	-0,04	0,383	0,047	0,297	-0,014	0,758
Polugodišnji izvještaj o izvršenju proračuna	0,069	0,13	-0,07	0,121	0,039	0,394	-0,017	0,702

Nakon što je utvrđeno da javni menadžeri percipiraju izvještaje kao uglavnom korisnima, ali se manje njima koriste, uputio se anketni upitnik računovođama u javnom sektoru, kako bi se ocijenila korisnost financijskih izvještaja te procijenilo koliko se često javni menadžeri koriste financijskim izvještajima proračuna i proračunskih korisnika. Pripremljen je anketni upitnik za računovođe u javnom sektoru, koji je odaslan na 500 e-adresa. U konačnici prikupljen je 151 odgovor, odnosno stopa povrata bila je 30,2%.

Računovođama je bilo upućeno pitanje da na Likertovoj ljestvici ocijene koliko se često javni menadžeri koriste propisanim financijskim izvještajima. Računovođe su procijenile da se javni menadžeri ponekad koriste propisanim financijskim izvještajima s obzirom na to da su mod i medijan bili 3, dok je aritmetička sredina bila niža i iznosila samo 2,68 (standardna devijacija 0,88). Moguće je uočiti da su javni menadžeri iskazali veću razinu korištenja, dok su računovođe skeptične prema stvarnom korištenju financijskim izvještajima od strane javnih menadžera. Također, računovođama je upućeno pitanje da ocijene korisnost propisanih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika. Rezultati su prikazani u Tablici 6.

Tablica 6.

Ocjena korisnosti propisanih izvještaja za javne menadžere od strane računovođa

Izvještaj	Aritmetička sredina	Standardna devijacija	Medijan	Mod
<i>Bilanca</i>	3,49	1,151	4	4
<i>Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima</i>	3,49	1,154	4	4
<i>Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji</i>	3,72	1,104	4	4
<i>Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza</i>	3,04	1,216	3	4
<i>Izvještaj o obvezama</i>	3,08	1,225	3	4
<i>Bilješke</i>	3,49	1,171	4	4
<i>Godišnji izvještaj o izvršenju proračuna</i>	3,44	1,236	4	4
<i>Polugodišnji izvještaj o izvršenju proračuna</i>	3,6	1,189	4	4

Kako je mod za sve izvještaje bio 4, zaključak bi bio da su propisani izvještaji uglavnom korisni. Također, i medijan je za sve izvještaje bio 4, osim Izvještaja o obvezama te Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveze, što ukazuje na činjenicu da 50% i više računovođa smatra da navedeni izvještaji niti jesu niti nisu korisni. U slučaju aritmetičke sredine moguće je uočiti da je Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji ocijenjen kao najkorisniji sa prosječnom ocjenom 3,72, slijedi ga Polugodišnji izvještaj o izvršenju proračuna s prosječnom ocjenom 3,6 zatim Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima te Bilješke (3,49). Također, izvještaji o izvršenju proračuna ocijenjeni su srednjom ocjenom 3,44, dok su Izvještaj o obvezama te Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza ocijenjeni kao



najmanje korisni. Ako usporedimo rezultate s javnim menadžerima, moguće je uočiti da računovođe sve izvještaje percipiraju kao manje korisnima u odnosu na javne menadžere. Naime, aritmetička sredina za sve izvještaje u slučaju javnih menadžera bila je veća od 4, što bi upućivalo na činjenicu da su ih menadžeri percipirali kao uglavnom korisne, dok su pojedini izvještaji percipirani kao u potpunosti korisni, poput Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima te izvještaja o izvršenju proračuna, gdje je mod bio 5. Zanimljivo je da su računovođe percipirale Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji kao najkorisniji, dok su javni menadžeri smatrali da je pored Bilješki i Bilance, navedeni izvještaj najmanje koristan. Kao zaključak na četvrto istraživačko pitanje možemo utvrditi da računovođe procjenjuju da se javni menadžeri manje koriste financijskim izvještajima nego što su javni menadžeri deklarirali korištenje. Također, računovođe ocjenjuju korisnost izvještaja proračuna i proračunskih korisnika u procesu donošenja odluka manje korisnim od strane menadžera. Dok računovođe smatraju da su Izvještaji o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji najkorisniji izvještaji, javni menadžeri ih uz Bilješke smatraju najmanje korisnima.

Kako bi se stekao dodatan dojam smatraju li računovođe da je modificirana obračunska osnova prilagođena potrebama javnih menadžera i dobio odgovor na peto istraživačko pitanje jesu li potrebne promjene u sustavu izvještavanja proračuna i proračunskih korisnika, postavljene su im dodatne tvrdnje s kojima su računovođe trebale iskazati stupanj slaganja na Likertovoj ljestvici od 1 do 5. 25% računovođa uglavnom se slaže da bi izvještaji trebali biti pripremljeni na obračunskoj osnovi, dok se 29% uglavnom slaže da bi trebali biti pripremljeni na novčanoj osnovi. 34% računovođa uglavnom se slaže da modificirana obračunska osnova negativno utječe na razumijevanje informacija u financijskim izvještajima, dok se 30% javnih računovođa također uglavnom slaže da se modificirana obračunska osnova negativno odražava na korištenje propisanim izvještajima. Također, 40% računovođa uglavnom se slaže da bi financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika trebali pratiti okvire izvještavanja utvrđene na razini Europske unije.

Kao odgovor na peto istraživačko pitanje moguće je zaključiti da računovođe percipiraju propisane izvještaje kao srednje korisnima, na što sigurno utječe primjena modificirane obračunske osnove, gdje se 1/3 računovođa slaže da primjena modificirane obračunske osnove ima negativan utjecaj na korištenje i razumijevanje informacija sadržanih u propisanim izvještajima. Moguće je zaključiti kako računovođe smatraju da je modificirana obračunska osnova djelomično primjerena javnim menadžerima te s obzirom nato da se 40% računovođa složilo s tvrdnjom da bi financijski izvještaji trebali pratiti trendove izvještavanja na razini Europske unije, smatraju da je potrebna reforma u sustavu izvještavanja proračuna i proračunskih korisnika, što je pozitivno jer su jedan od pokretača reformi u računovodstvu javnog sektora upravo računovođe (IFAC, 2022). Rezultati Brusce (1997) pokazali su da su financijski direktori ocijenili izvještaje o izvršenju proračuna kao najkorisnije te Izvještaj o novčanom tijeku i Izvještaj o obvezama. U našem istraživanju izvještaj o izvršenju proračuna također

je evaluiran kao jedan od najkorisnijih. Dok su financijski direktori u Španjolskoj smatrali da je izvještaj o izvršenju proračuna po funkcijskoj klasifikaciji najmanje koristan, javne računovođe u Republici Hrvatskoj evaluirale su Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji kao najkorisniji.

## 5. ZAKLJUČAK

U posljednjem desetljeću javni menadžeri susreću se s izazovima učinkovitog i efektivnog upravljanja jedinicama javnog sektora u svrhu ostvarivanja boljih rezultata poslovanja te poboljšanja odgovornosti i transparentnosti poslovanja. Istraživanja su pokazala da financijski izvještaji jedinica javnog sektora pripremljeni na obračunskoj osnovi pružaju sveobuhvatne, razumljive i pouzdane informacije te igraju ključnu ulogu u postizanju odgovornosti javnih menadžera.

Iako su brojne zemlje provele reforme u sustavu financijskog izvještavanja jedinica javnog sektora te implementirale obračunsku osnovu, prilikom izvještavanja o izvršenju proračuna i dalje prevladava novčana osnova te se javlja dvojni sustav izvještavanja. Istraživanja su pokazala da se u dvojnem sustavu izvještavanja prednost u korištenju i korisnosti daje izvještajima o izvršenju proračuna.

U Republici Hrvatskoj u računovodstvu javnog sektora trenutno se primjenjuje modificirana obračunska osnova, dok prilikom izvještavanja o izvršenju proračuna i dalje prevladava novčana osnova. Kako su računovodstvene informacije ključne za postizanje odgovornosti i donošenja odluka, cilj je ovog rada bio analizirati u kojoj mjeri sustavi modificirane računovodstvene osnove postižu svoju svrhu i percipiraju li se prezentirane informacije kao korisne te koliko se stvarno koriste.

Rezultati istraživanja omogućuju nam da zaključimo da se informacije o izvršenju proračuna i dalje doživljavaju kao ključne informacije za upravljanje i donošenje odluka. Naime, iako je istraživanje je pokazalo da se samo 4,3% javnih menadžera nikad ne koristi propisanim financijskim izvještajima, osim Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, javni menadžeri radije se koriste izvještajima o izvršenju proračuna u odnosu na propisane financijske izvještaje. Proučavajući rezultate ocjene korisnosti propisanih izvještaja prilikom donošenja odluka, utvrđeno je da su javni menadžeri optimističniji te ocjenjuju da su propisani izvještaji jedinica javnog sektora uglavnom korisni ili u potpunosti korisni. S obzirom na jako dobre rezultate percepcije korisnosti, možemo zaključiti da su propisani financijski izvještaji prilagođeni potrebama javnih menadžera. Kako bi se potkrijepila ova tvrdnja, računovođama u javnom sektoru upućen je upitnik kako bi procijenili korištenje i ocijenili korisnost propisanih izvještaja za javne menadžere. Rezultati su pokazali da su računovođe pesimističnije te smatraju da se javni menadžeri manje koriste propisanim financijskim izvještajima nego što su javni menadžeri deklarirali korištenje. Također, u ocjeni korisnosti svi izvještaji evaluirani su kao manje korisni u odnosu na rezultate javnih menadžera.

Rezultati ovog istraživanja u skladu su s prethodno provedenim istraživanjima (Van Helden, 2016) te ovaj rad pridonosi općem znanju o tome kako

se menadžeri koriste i procjenjuju korisnost propisanih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika. Naime, istraživanje je potvrdilo da su prilikom utvrđivanja korištenja i percepcije korisnosti propisanih izvještaja javni menadžeri percipirali sve izvještaje jedinica javnog sektora kao uglavnom korisne ili u potpunosti korisne, dok je stvarno korištenje navedenim izvještajima manje. Nadalje, istraživanje je potvrdilo i prethodno utvrđenu činjenicu u istraživanjima (Brusca, 1997; Liguori i sur., 2014) da javni menadžeri i dalje prilikom donošenja odluka preferiraju korištenje izvještajima o izvršenju proračuna, iako smatraju financijske izvještaje korisnima. Kako su prethodna istraživanja pokazala da pojedine karakteristike mogu utjecati na korištenje i korisnost izvještaja jedinica javnog sektora (Brusca, 1997; Yamamoto, 2008), u radu se istraživalo jesu li područje obrazovanja i iskustvo na trenutnoj poziciji povezani s korištenjem i percepcijom korisnosti. Obradom podataka utvrđeno je da područje obrazovanja i iskustvo nemaju utjecaj na korištenje i korisnost izvještaja proračuna i proračunskih korisnika, što je u skladu s nalazima Poljašević i sur. (2021) te upućuje na zaključak da pojedine karakteristike ispitanika ne moraju biti ključni čimbenici koji utječu na korištenje ili procjenu korisnosti izvještaja jedinica javnog sektora.

Rezultati ovog istraživanja otvaraju tradicionalnu raspravu o korisnosti i korištenju računovodstvenim informacijama. Naime, prema IPSASB (2014), pretpostavlja se da je financijsko izvještavanje javnog sektora na obračunskoj osnovi korisno različitim kategorijama korisnika te je navedeni teorijski okvir u literaturi poslužio kao argument za provođenje reformi u računovodstvu javnog sektora te uvođenje obračunske osnove. Navedeni teorijski okvir bio je ključan znanstvenicima koji su analizirali korisnost financijskih izvještaja od strane različitih skupina korisnika te dokazali da korištenje financijskim izvještajima još uvijek nije na željenoj razini u javnim upravama (Steccolini, 2004; Liguori i sur., 2012). Prethodna istraživanja ukazala su na činjenicu da je bitan čimbenik koji utječe na korištenje propisanim izvještajima razumljivost (Yamamoto, 2008). 1/3 računovođa u istraživanju složila se s tvrdnjom da se korištenje modificiranom obračunskom osnovom negativno odražava na razumljivost i korištenje propisanim izvještajima proračuna i proračunskih korisnika. Kako su računovođe u ključnoj poziciji da utječu na kreatora politika, na temelju analiziranih podataka moguće je uočiti da računovođe smatraju da je propisani sustav izvještavanja djelomično koristan javnim menadžerima u procesu donošenja odluka. To potvrđuje i činjenica da je 40% računovođa suglasno kako Republika Hrvatska treba pratiti okvire izvještavanja utvrđene na razini Europske unije.

Ovaj rad pridonosi i razjašnjavanju odnosa između korisnosti i korištenja financijskim izvještajima i izvještajima o izvršenju proračuna iz perspektive javnih menadžera i računovođa u javnom sektoru i u kontekstu zemalja koje će u budućnosti morati provesti reforme računovodstva javnog sektora. Iako je rad usredotočen na perspektivu javnih menadžera, ali i javnih računovođa, njihove se percepcije mogu generalizirati i na druge korisnike jer su uključeni u proces pripreme i pružanja financijskih informacija, ali i u proces donošenja odluka, stoga se praktične implikacije ovog istraživanja mogu sažeti na sljedeći način.

Razumijevanje koriste li se javni menadžeri i kako ocjenjuju korisnost propisanih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika ključno je u procesu reformi računovodstva u javnom sektoru koja bi se trebala provesti u Republici Hrvatskoj i u ostalim državama jer rezultati istraživanja ukazuju da bi nacionalni kreatori standarda i politika računovodstva javnog sektora trebali bolje odgovoriti na potrebe korisnika za informacijama u procesu donošenja odluka. Navedene reforme trebale bi rezultirati korisnijim informacijama sadržanima u financijskim izvještajima ključnim u procesu donošenja odluka i poboljšanja odgovornosti. U konačnici, promjene u sustavu izvještavanja rezultirale bi većim korištenjem izvještajima i informacijama sadržanima u njima od strane javnih menadžera, ali i ostalih korisnika.

Javni računovođe koji sudjeluju u procesu pripreme navedenih izvještaja igraju ključnu ulogu u reformama računovodstva u javnom sektoru. Oni su pokretači paradigmatičke promjene u kulturi javnih menadžera tako što bi ih trebalo usmjeriti da obrate pozornost na financijske izvještaje. Istodobno, javni menadžeri mogli bi bolje razumjeti kako korištenje financijskim izvještajima može promijeniti način upravljanja proračunom i proračunskim korisnicima, što će u konačnici utjecati na uspješnost poslovanja javnog sektora u cjelini. S obzirom na to da se 25% računovođa složilo s tvrdnjom da bi trebalo primjenjivati obračunsku osnovu, odnosno 29% računovođa složilo se s tvrdnjom da bi trebalo primjenjivati novčanu osnovu u procesu sastavljanja izvještaja proračuna i proračunskih korisnika, moguće je utvrditi da je potrebno prvenstveno educirati računovođe o koristima novih sustava izvještavanja jer će upravo educirani računovođe, ali i ostali korisnici informacija biti nositelji uspješne implementacije reforme u računovodstvu javnog sektora i sustavu financijskog izvještavanja.

Ograničenje ovog rada jest korištenje isključivo metodom ankete pri utvrđivanju korištenja i korisnosti propisanih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika. U svrhu točnijih i pouzdanijih nalaza istraživanja potrebno je primijeniti metodu opservacije i dubinske intervju (Van Helden, 2016).

Buduća istraživanja trebala bi obuhvatiti i ostale korisnike informacija poput političara i građana kako bi se utvrdilo postoje li razlike u korištenju i percepciji korisnosti propisanih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika, odnosno udovoljavaju li izvještaji potrebama različitih skupina korisnika informacija.

### **Napomena**

Rad je sufinanciran iz Programa „Znanstvena suradnja“ Hrvatske zaklade za znanost, koji je financirala Europska unija iz Europskog socijalnog fonda u sklopu Operativnog programa Učinkoviti ljudski potencijali 2014.-2020. Mišljenja, nalazi i zaključci ili preporuke navedene u ovom materijalu isključiva su odgovornost autora i ne odražavaju nužno stajališta Hrvatske zaklade za znanost, Ministarstva znanosti i obrazovanja i Europske komisije.

## LITERATURA

- Adam, B., Mussari, R., Jones, R. (2011). "The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Gernamy, Italy and the UK". *Financial Accountability & Management*, Vol. 27, No. 2, pp. 107-133. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00519.x>
- Adhikari, P., Garseth-Nesbakk, L. (2016). "Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges", *Accounting Forum*, Vol. 40, No. 2, pp. 125-142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- Bergmann, A. (2012). "The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland". *Public Money and Management*, Vol. 32, No. 1, pp. 15-20. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.643050>
- Brusca, A. I. (1997). "The usefulness of financial reporting in Spanish local government". *Financial Accountability & Management*, Vol. 13, No. 1, pp. 17-34. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00024>
- Brusca, I., Montesions, V. (2013). "From Rhetoric to Practice: The Case of Spanish Local Government Reforms". *Financial Accountability & Management*, Vol. 29, No. 4, pp. 354-377. <https://doi.org/10.1111/faam.12019>
- Buylen, B. (2014). *Politics by numbers?: modernizing local government and its impact on Flemish politicians*. PhD, doctoral thesis. Ghent: Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration.
- Buylen, B., Christiaens, J. (2016). "Talking Numbers? Analyzing the Presence of Financial Information in Councilors' Speech During the Budget Debate in Flemish Municipal Councils". *International Public Management Journal*, Vol. 19, No. 4, pp. 453-475. <https://doi.org/10.1080/10967494.2015.1064502>
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., van Cauwenberge, P. (2015). "The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison". *International Review of Administrative Science*, Vol. 81, No. 1, pp. 158-177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Clark, C. (2001). "The users of annual reports of government departments". *Accountability Symposium, Accounting Association of Australia and New Zealand Conference*.
- Cohen, S., Karatzimas, S. (2017). "Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: moving from cash to modified cash". *Mediary Accountancy Research*, Vol. 25, No. 1, pp. 95-113. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2015-0070>
- Dragija, M. (2014). *Interno izvještavanje u funkciji upravljanja visokim učilištima*. Doktorski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet.
- Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., Lapsley, I., Pallot J. (2005). "Conflict and rationality: Accounting in Northern Ireland's Devolved Assembly". *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, No. 1, pp. 33-55. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00208.x>
- Hladika, M. (2014). "Analiza stanja i ocjena sustava financijskog izvještavanja u proračunskom računovodstvu u Republici Hrvatskoj - rezultati empirijskog istraživanja". *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 12, No. 1, pp. 23-42.
- Hughes, J. (2013). "A Compilation and Certification Program for Developing Countries". *International Journal of Governmental Financial Management*, Vol. XIII, No. 1, pp. 1-14.
- International Federation of Accounts (2021). *International Public Sector Financial Accountability Index - 2021 status report*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>

International Federation of Accounts (2022). Pathways to Accrual. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-internationalstandards/publications/pathways-accrual>

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2013). Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports. <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Conceptual-Framework-Exposure-Draft-4-Presentation-April-2013.pdf>

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2014). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf>

Jorge, S., Jorge de Jesus, M. A., Laureano, R. (2016). "Governmental accounting maturity towards IPSASs and the approximation to national accounts in the European Union". *International Journal of Public Administration*, Vol. 39, No. 12, pp. 976-988. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1068324>

Kobayashi, M., Yamamoto, K., Ishikawa, K. (2016). "The Usefulness of Accrual Information in Non-mandatory Environments: The Case of Japanese Local Government". *Australian Accounting Review*, Vol. 26, No. 2, pp. 153-161. <https://doi.org/10.1111/auar.12093>

Liguori, M., Sicilia, M., Steccolini, I. (2012). "Some like it non financial...: "Politicians' and managers' views on the importance of performance information". *Public Management Review*, Vol. 14, No. 7, pp. 903-922. <https://doi.org/10.1080/14719037.2011.650054>

Liguori M., Sicilia, M., Steccolini, I. (2014). "Public value as performance: Politicians' and managers' perspectives on the importance of budgetary, accruals and nonfinancial information". *Public Value Management, Measurement and Reporting*, Vol. 3, pp. 85-104. <https://doi.org/10.1108/S2051-663020140000003004>

Martin, R., Waymire, T. (2017). "Filling the demand for municipal government accountants: The benefits of a governmental and not-for-profit accounting course". *Journal of Accounting Education*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jaccedu.2017.04.001>

Moretti, D. (2016). "Accrual practices and reform experiences in OECD countries - Results of the 2016 OECD Accruals Survey". *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 16, No. 1, pp. 9-28. <https://doi.org/10.1787/budget-16-5jlv2jx2mtzq>

Nogueira, S., Jorge, S., Cervera Oliver, M. (2013). "The usefulness of financial reporting for internal decision - making in Portuguese municipalities". *Management Research*, Vol. 11, No. 2, pp. 178-212. <https://doi.org/10.1108/MRJIAM-Dec-2011-0465>

Paulsson, G. (2006). "Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden". *Financial Accountability and Management*, Vol. 22, No. 1, pp. 47-62. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2006.00392.x>

Poljašević, J., Vašiček, V., Dragija Kostić, M. (2021). "Public managers' perception of the usefulness of accounting information in decision-making process". *Public, Money & Management*, Vol. 41, No. 6, pp. 456-465. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1906534>

PWC (2015). "Towards a new era in government accounting and reporting". <https://www.pwc.com/my/en/publications/towards-a-new-era-in-government-accounting-and-reporting.html>

Saliterer, I., Korac, S. (2013). "Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24, No. 7-8, pp. 502-517. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.001>

Steccolini, I. (2004). "Is the Annual Report an Accountability Medium? An Empirical Investigation into Italian Local Governments". *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 3, pp. 327-350. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2004.00389.x>

Tiron-Tudor, A., Nistor, C. S., Stefanescu, C. A. (2020). "United in diversity' public sector financial, statistical and budgetary reporting in the European Union". *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 33, No. 2/3, pp. 265-283. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0272>

Tooley, S., Hooks, J., Basnan, N. (2010). "Performance reporting by Malaysian local authorities: Identifying stakeholder needs". *Financial Accountability & Management*, Vol. 26, No. 2, pp. 103-133. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2009.00478.x>

United Nations (UN) (2012). Report of the United Nations Conference on Sustainable Development <https://sustainabledevelopment.un.org/index.php?page=view&type=111&nr=1358&menu=35>

Van Helden, J. (2016). "Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information". *Public, Money & Management*, Vol. 36, No. 7, pp. 531-538. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237162>

Vašiček, V. (2015). "Usklađenost financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor". *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, Vol. Posebno izdanje, pp. 320-345.

Vašiček, V., Roje, G. (2019). *Public Sector Accounting, Auditing and Control in South Eastern Europe*. Cham: Palgrave Macmillan. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-03353-8>

Vašiček, V., Vašiček, D. (2016). *Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim zemljama Jugoistočne Europe*. Zagreb: Tim4Pin.

Williams, B. (2015). "The local government accountants' perspective on sustainability". *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 6, No. 2, pp. 267-287. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2014-0043>

Yamamoto, K. (2008). "What matters in legislators' information use for financial reporting?". U Jorge, S. (ed.), *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Coimbra University Press, pp. 377-391. [https://doi.org/10.14195/978-989-26-0422-0\\_19](https://doi.org/10.14195/978-989-26-0422-0_19)

***Ivana Pajković, mag. oec.***

PhD Student  
University of Zagreb  
Faculty of Economics and Business  
E-mail: ipajkovic@efzg.hr  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3788-0975>

## **ANALYSIS OF THE USE AND USEFULNESS OF PUBLIC SECTOR ENTITIES' REPORTS IN THE REPUBLIC OF CROATIA**

### ***Abstract***

*The purpose of the financial reports of public sector entities is to provide information about financial position and financial performance as well as cash flows. Therefore, financial reports are crucial when improving the accountability and decision-making of public managers. Given that the quality of information presented in financial reports depends on the accounting basis, and financial reports prepared on an accrual accounting basis provide the highest quality and most complete information, the goal of this paper is to determine whether financial reports prepared under modified accrual basis are useful in the decision-making process from two perspectives: the perspectives of public managers and the perspectives of accountants in the public sector of the Republic of Croatia, who participate in the process of preparing prescribed financial reports. Besides financial reports, public sector entities also prepare budget execution reports, and there is often a discrepancy between the prescribed reports due to the application of different accounting bases. In many countries, there is a dual reporting system, and the research conducted in these countries indicated the fact that budget execution reports are more preferred in the decision-making process. Furthermore, the purpose of the paper is to determine whether public managers prefer to use budget execution reports rather than prescribed financial reports. Also, considering that previously conducted research pointed to the fact that there is a difference in the use and usefulness of prescribed reports of public sector entities, the research will determine whether the perception of the usefulness of prescribed reports is greater than use. The research was conducted using a survey method on a sample of managers and accountants in the public sector in the Republic of Croatia. The research determined that financial reports do not fully meet the needs of public managers, and reforms in public sector accounting in the Republic of Croatia are expected in the near future.*

***Keywords: financial reporting, dual reporting system, use and usefulness, accounting basis, public managers***

***JEL classification: H83, H60, M41***