

Uporaba financijskih izvještaja proračunskih korisnika u Hrvatskoj

Bakarić, Marko

Master's thesis / Diplomski rad

2021

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:606820>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-29**



Repository / Repozitorij:

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



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

MARKO BAKARIĆ

**UPORABA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA
PRORAČUNSKIH KORISNIKA U HRVATSKOJ**

Diplomski rad

Pula, 2021.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

MARKO BAKARIĆ

**UPORABA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA
PRORAČUNSKIH KORISNIKA U HRVATSKOJ**

Diplomski rad

JMBAG: 0303050517, redoviti student

Studijski smjer: Financijski menadžment

Predmet: Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija

Znanstveno područje: Društvena znanost

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

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

Pula, rujan 2021.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

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

Student:

U Puli, rujan, 2021. godine



IZJAVA
o korištenju autorskog djela

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

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

U Puli, rujan 2021. godine

Potpis _____

Sadržaj

1.	UVOD	1
1.1.	Predmet i problem istraživanja	1
1.2.	Ciljevi istraživanja	1
1.3.	Hipoteze istraživanja	2
1.4.	Metode istraživanja	2
1.5.	Struktura rada	4
2.	TEMELJNE ODREDNICE PRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA	5
2.1.	Organizacija proračunskog računovodstva	8
3.	FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU	10
3.1.	Zakonska regulativa proračunskog računovodstva	10
3.2.	Obrasci financijskih izvještaja	13
3.3.	Obveza i rokovi predaje financijskih izvještaja	17
3.4.	Osiguranje kvalitete i pouzdanosti financijskih izvještaja	22
3.5.	Unutarnja revizija	23
3.6.	Korisnici financijskih izvještaja	25
4.	EMPIRISKO ISTRAŽIVANJE O UPORABI FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA PRORAČUNSKIH KORISNIKA U REPUBLICI HRVATSKOJ	28
4.1.	Definiranje uzorka	28
4.2.	Metodologija istraživanja	29
4.3.	Analiza rezultata istraživanja	31
5.	KRITIČKI OSVRT	54
6.	ZAKLJUČAK	55
7.	LITERATURA	58
8.	SAŽETAK	62
9.	SUMMARY	63
10.	PRILOZI	64

1. UVOD

Cilj diplomskog rada je prezentirati uporabu financijskih izvještaja proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj.

Uvod se sastoji od pet međusobno povezanih cjelina; 1) problem i predmet istraživanja, 2) ciljevi istraživanja, 3) hipoteze istraživanja, 4) metode istraživanja i 5) struktura rada.

1.1. Predmet i problem istraživanja

Predmet diplomskog rada je uporaba financijskih izvještaja proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj. Nakon predstavljanja osnovnih obilježja detaljno je razložena uporaba financijskih izvještaja proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj, te empirijsko istraživanje na temelju anketnih upitnika.

Problem istraživanja ovog diplomskog rada je upotreba, kvaliteta i primjerenost financijskih izvještaja proračunskih korisnika. Na primjeru empirijskog istraživanja predstaviti će se teorijske spoznaje i ocijeniti uporabu financijskih izvještaja s aplikativnog stajališta.

Kvalitetno upravljanje zahtjeva raspolaganje kvalitetnim podacima. Financijski izvještaji pružaju izvor informacija o nastalim poslovnim događajima i procesima tijekom proračunske godine.

1.2. Ciljevi istraživanja

Nakon što je definiran predmet i problem istraživanja, pristupa se pregledu teorijskih spoznaja te praktičnom istraživanju. Cilj rada je odgovoriti koliko su korisnici financijskih izvještaja u javnom sektoru upoznati s dostupnim informacijama u temeljnim/internim financijskim izvješćima, na koji način koriste dostupne informacije te postavljaju li zahtjeve prema računovodstvu za dodatnim informacijama i koliko često.

Cilj rada je dati odgovor na određena pitanja;

- 1) Što je to proračunsko računovodstvo?
- 2) Kako je zakonski regulirano proračunsko računovodstvo?

- 3) Koji su obrasci financijskih izvještaja te obveze i rokovi predaje financijskih izvještaja pri proračunskom računovodstvu?
- 4) Tko upotrebljava i u koju svrhu financijske izvještaje proračunskih korisnika?
- 5) Jesu li financijski izvještaji proračunskih korisnika na istoj razini razvijenosti u odnosu na financijske izvještaje poduzetnika?
- 6) Koje informacije/financijske izvještaje najviše koriste top javni menadžeri pri donošenju odluka?
- 7) Koje su preporuke za izdašnije korištenje upravljačkog proračunskog računovodstva za potrebe odlučivanja?

1.3. Hipoteze istraživanja

Sukladno postavljenom predmetu i problemu istraživanja, postavljaju se četiri hipoteze istraživanja. One glase:

***H1.** Informacije sadržane u financijskim izvještajima proračunskog računovodstva na području Istarske županije u dostatnoj se mjeri koriste za potrebe javnog menadžmenta.*

***H2.** Kod zdravstvenih i obrazovnih djelatnosti računovodstvene informacije iz financijskih izvještaja bolje se koriste u odnosu na grad i ostale ustanove.*

***H3.** Top menadžeri zadovoljni su načinom korištenja te razinom informacija sadržanim u financijskim izvještajima.*

***H4.** Učestalost korištenja informacija proračunskog računovodstva za upravljačke svrhe na području Istarske županije je zadovoljavajuća.*

1.4. Metode istraživanja

Primarni izvori podataka korišteni u ovom radu su stručna literatura iz područja računovodstva, knjige, znanstveni radovi, istraživački radovi, ali i drugi izvori poput portala te internetskih stranica. Osim toga, korišteni su zakonski propisi i uredbe usko vezane uz proces sastavljanja financijskih izvještaja proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj.

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

Rad je koncipiran kao istraživanje sačinjeno od prikupljanja teorijskih spoznaja, njihove adekvatne obrade te provedba empirijskog istraživanja na odabranom uzorku ispitanika.

Metode istraživanja koje su korištene prilikom oblikovanja rješenja problema su: metoda analize i sinteze, metoda dedukcije, metoda kompilacije te metoda anketiranja.

- Metoda analize koristi se za raščlanjivanje složenih pojmova, na primjer raščlanjivanje složenih definicija i misaonih tvorevina na njihove jednostavnije dijelove i elemente, te proučavanje svakog dijela za sebe i u odnosu na cjelinu. Ova metoda korištena je pri obradi rezultata ankete, te izvođenju zaključaka istraživanja.
- Metoda sinteze - ova metoda podrazumijeva spajanje jednostavnih misaonih tvorevina, definicija, zaključaka i slično u njihove složenije tvorevine. Metoda sinteze korištena je pri obradi ankete te izvođenju rezultata i zaključaka temeljem provedenog istraživanja.
- Metoda dedukcije koristi se kako bi se iz općih znanja i spoznaja utvrdili pojedinačni zaključci. Korištena je za proučavanje određenih izvora u literaturi o upotrebi i korištenju financijskih izvještaja proračunskih korisnika u RH.
- Metoda kompilacije je postupak proučavanja tuđih rezultata znanstvenoistraživačkog rada, odnosno tuđih zaključaka, opažanja, spoznaja i slično. Korištena je pri proučavanju izvora u literaturi te empirijskog istraživanja (prilikom postavljanja hipoteza te formiranja anketnog upitnika).
- Statističke metode – ispitivanjem uzorka procjenjujemo svojstvo cjeline. Ova metoda u radu je korištena pri testiranju hipoteza koje želimo dokazati (ili opovrgnuti).
- Metoda anketiranja je postupak kojim se na temelju anketnog upitnika prikupljaju podatci, informacije i mišljenja o predmetu istraživanja. Pomoću ove metode prikupili smo podatke o upotrebi temeljnih/internih financijskih izvještaja, razini odgovornosti osoba zaduženih za sastavljanje izvještaja, potrebama za dodatnim informacijama, informacijama na temelju kojih se najčešće donose odluke i druge informacije potrebne za istraživanje.

1.5. Struktura rada

Diplomski rad, zajedno s uvodom i zaključkom bit će podijeljen u šest međusobno povezanih dijelova.

U uvodnom dijelu rada iznesene su odrednice rada kako slijedi;

- predmet i problem istraživanja,
- ciljevi istraživanja,
- hipoteze istraživanja,
- metode istraživanja, te
- struktura rada.

U drugom poglavlju rada „Temeljne odrednice proračunskog računovodstva“ definirane su odrednice koje se odnose na proračunsko računovodstvo i financijsko izvještavanje proračunskih korisnika te uporaba financijskih izvještaja. Navedeni su temeljni financijski izvještaji proračunskih korisnika te detaljni pregled koji se odnosi na zakonski tretman financijskog izvještavanja proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj.

Treće poglavlje rada „Organizacija proračunskog računovodstva“ opisuje tijek razvoja i ustroj proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj te harmonizaciju s Međunarodnim i Europskim računovodstvenim standardima za javni sektor. Ukratko su prikazani i objašnjeni obrasci financijskih izvještaja, zatim obveza i rokovi predaje financijskih izvještaja te osiguranje kvalitete i pouzdanosti financijskih izvještaja pri proračunskim korisnicima.

Četvrto poglavlje odnosi se na empirijsko istraživanje o upotrebi financijskih izvještaja proračunskih korisnika. Osmišljena su anketna pitanja pomoću kojih smo testirali prethodno postavljene hipoteze.

Peto poglavlje sadrži kritički osvrt po kojem slijedi zaključak, odnosno sinteza spoznaja i zaključaka do kojih se došlo temeljem istraživanja. Dat je osvrt na cjelokupni rad, dok je sedmi dio popis korištene literature.

2. TEMELJNE ODREDNICE PRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA

Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika obuhvaća planiranje, prikupljanje te raspoređivanje sredstava, upravljanje planiranim i prikupljenim sredstvima i kontrolu prikupljanja i trošenja sredstava na razini državne razine, nadležnih ministarstava, agencija i proračunskih korisnika.¹

Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima jedinstva i točnosti proračuna jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije dobrog financijskog upravljanja i transparentnosti.²

Financijski izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika predstavljaju izvor podataka i informacija o trošenju javnog novca. Podaci u izvještajima predstavljaju informacije potrebne većem broju različitih korisnika što podrazumijeva i različite namjene korištenja istih informacija. Financijski izvještaji kao izvor informacija o poslovnim događajima i procesima nastalim tijekom godine, predstavljaju osnovnu komunikaciju između izvora financiranja, potrošenih jedinica i javnosti. Glavni cilj financijskog izvještavanja jest dati izvještaj o stanju i strukturi te promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, prihoda i rashoda, primitaka i izdataka te vlastitih izvora. Temeljni financijski izvještaji proračunskih i izvanproračunskih korisnika su; Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o obvezama i Bilješke uz financijske izvještaje. Prethodno navedene financijske izvještaje proračunski korisnici obvezni su sastavljati prema utvrđenim propisima, što je detaljno razloženo u glavnom dijelu rada.

¹ V. Belak, Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zagreb, Zgombić & Partneri, 2006., str.26.

²Vašiček, D. i V. Vašiček, Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, Sveučilište u Rijeci Ekonomski fakultet, Rijeka, 2016., str. 30.

Proračuni i proračunski korisnici obvezni su:³

- u knjigovodstvu osigurati, pojedinačne podatke o vrstama prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, stanju imovine, obveza te vlastitih izvora,
- voditi knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, prema važećem računskom planu,
- voditi poslovne knjige: dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige,
- knjižiti primitke i prihode, izdatke i rashode po načelu nastanka događaja,
- procijeniti imovinu i obveze po modificiranom načelu nastanka događaja,
- sastavljati propisane financijske izvještaje za propisana razdoblja,
- financijske izvještaje sastavljati, a računovodstvene knjige voditi na hrvatskom jeziku i u valutnoj jedinici koja se primjenjuje u Republici Hrvatskoj.

Financijsko izvještavanje proračunskih i izvanproračunskih korisnika regulirano je Zakonom o proračunu (N.N. 87/08, 136/12 i 15/15), Zakonom o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2021. godinu (N.N. 135/20, 69/21), Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (N.N. 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18 i 126/19). i Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (N.N. 124/14 i 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19). Odredbe navedenih propisa odnose se na proračunske i izvanproračunske korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave utvrđene u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika i na jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Kada je riječ o financijskom izvještavanju, bitno je naglasiti da korisnici financijskih izvještaja proračunskih organizacija zahtijevaju bitno drugačije informacije od korisnika financijskih izvještaja profitnih organizacija. Pojedinci i organizacije koji su zainteresirani za financijske rezultate ostvarene na razini državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju bitno drugačije potrebe za informacijama od pojedinaca i organizacija koje zanimaju financijski rezultati profitnih subjekata. Prema Bijeloj knjizi objavljenoj od strane Odbora za

³ N. Bičanić i suradnici, Proračunsko računovodstvo I. izmijenjeno izdanje, Zagreb, TEB-poslovno savjetovanje, 2011. str. 29.

vladine računovodstvene standarde (GASB)⁴, primarna svrha proračunskih korisnika je povećati ili održati dobrobit građana pružanjem usluga u skladu s ciljevima javne politike. Nasuprot tome, profitne organizacije prvenstveno se fokusiraju na stvaranje profita, usredotočene su na one segmente društva čija je misija ostvarivanje financijskog povrata na uloženu glavnici.

Prema navodima u Bijeloj knjizi postoji nekoliko bitnih razlika koje generiraju potražnju za informacijama iz financijskih izvještaja proračunskih odnosno profitnih subjekata;

- Vlade služe široj skupini dionika, uključujući porezne obveznike, građane, izabrane predstavnike, nadzorne skupine, vlasnike obveznica i druge u financijskoj zajednici,
- Većina vladinih prihoda prikuplja se putem obvezatnih poreza, a ne dobrovoljnom razmjenom usporedive vrijednosti između dvije strane u tipičnoj poslovnoj transakciji,
- Praćenje stvarne usklađenosti s prioritetima javne politike ključno je za izvještavanje o javnoj odgovornosti vlade,
- Vlade postoje duže od profitnih poduzeća i obično nisu predmet stečaja i likvidacije.

Prethodno su navedene značajne razlike upotrebe financijskih izvještaja proračunskih i profitnih korisnika te nam ujedno daju odgovor na pitanje zašto su potrebni posebni računovodstveni standardni financijskog izvještavanja za proračunske i profitne organizacije. Kada je riječ o proračunskim organizacijama takve informacije potiču zaštitu interesa građana i drugih ključnih dionika, povećavajući sposobnost da vlade budu odgovorne te donose bolje ekonomske i političke odluke. Računovodstveni standardi proračunskog izvještavanja jedinstveni su za sve razine vlasti, također usmjereni su na rješavanje pitanje javne odgovornosti proračunskih korisnika.

⁴ Governmental Accounting Standards Board (GASB) je neovisna, neprofitna organizacija osnovana 1984. godine koja uspostavlja i poboljšava standarde financijskog računovodstva i izvještavanja za državne i lokalne vlasti u SAD-u.

2.1. Organizacija proračunskog računovodstva

Proračunsko računovodstvo u Republici Hrvatskoj od njenog osamostaljenja do danas razvija se s promjenjivom dinamikom slijedeći zahtjeve međunarodnih financijskih institucija, ali i tražeći vlastite pravce razvoja kako bi udovoljilo rastućim potrebama za informacijama o proračunskoj potrošnji te financijskom izvještavanju. Javni menadžment odgovoran je za upravljanje javnim sredstvima i njihovu namjensku potrošnju.⁵

Republika Hrvatska, prije nego što je postala punopravnom članicom Europske unije morala je zadovoljiti određene gospodarske, političke i pravne uvijete tzv. kopenhagenske kriterije. Važan poticaj promjenama u sustavu državnog računovodstva koji dolazi u prvi plan je ulazak Republike Hrvatske u Europsku uniju. Članstvo u Europskoj uniji u pogledu izvještavanja o državnim financijama i proračunskoj potrošnji nosi niz zahtjeva kojima se mora udovoljiti. Poseban naglasak odnosi se na europske računovodstvene standarde te harmonizaciju računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji. Harmonizacija je nastala u razdoblju od 2010. – 2013. kao odgovor Europske unije na financijsku krizu i probleme na održavanju proračunske ravnoteže, te zahtjevima za jedinstvenim pravilima i postupcima oblikovanja proračunskog okvira u državama članicama. Cilj objavljivanja standarda je, koliko je to moguće, ujednačiti različite računovodstvene standarde u različitim zemljama, na način da se potiče prihvaćanje međunarodnih računovodstvenih standarda od strane nacionalnih tijela i računovodstvenih autoriteta. Navedeni pravac razvoja državnog računovodstva za članice Europske unije podržan je od strane svih relevantnih političkih i stručnih tijela Europske unije kao i međunarodnih organizacija: Europskog ureda za proračun (DG BUDG), Eurostata, Europskog revizijskog suda, Međunarodne federacije računovođa, Europske federacije računovođa, Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor, Statističkog odjela Europske centralne banke, kao i niza drugih istaknutih javnih, političkih i stručnih osoba te su očekivanja da će se okvirno u idućih pet godina proces harmonizacije proračunskog računovodstva završiti uspostavom zajedničkog

⁵Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb 2015. Dostupno na: http://tim4pin.hr/wordpress_9/wp-content/uploads/2015/06/Harmonizacija.pdf (pristupljeno 29. lipnja 2019.)

računovodstvenog i izvještajnog okvira državnog računovodstva za sve zemlje članice Europske unije.⁶

Dosadašnji trendovi u državnom računovodstvu na međunarodnoj razini ukazuju na⁷:

- poticanje primjene obračunske računovodstvene osnove u državnom računovodstvu i budžetiranju,
- razvoj i mogućnosti primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS)³ temeljenih na obračunskoj osnovi i
- razmatranje razvoja harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji – tzv. Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS).⁸

⁶ Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb 2015. Dostupno na;http://tim4pin.hr/wordpress_9/wp-content/uploads/2015/06/Harmonizacija.pdf (pristupljeno 29. lipnja 2019.)

⁷ Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb 2015. Dostupno na;http://tim4pin.hr/wordpress_9/wp-content/uploads/2015/06/Harmonizacija.pdf (pristupljeno 29. lipnja 2019.)

⁸ EPSAS je međunarodno prihvaćena skraćenica za European public sector accounting standards

3. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU

Financijski izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika predstavljaju izvor podataka i informacija koje su potrebne internim i eksternim korisnicima radi donošenja adekvatnih odluka. Kvalitetna informacijska podloga podrazumijeva predočenje pouzdanih i relevantnih informacija u obliku razumljivom zainteresiranim korisnicima kojima su namijenjene. Financijski izvještaji predstavljaju zbirne informacije kao krajnji računovodstveni proizvod namijenjen za donošenje upravljačkih i drugih odluka. Cilj financijskih izvještaja je pošteno i istinito prezentirati financijski položaj, uspješnost poslovanja u sustavu proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

3.1. Zakonska regulativa proračunskog računovodstva

Financijsko izvještavanje proračunskih i izvanproračunskih korisnika regulirano je;

- Zakonom o proračunu (N.N. 87/08, 136/12 i 15/15),
- Zakonom o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2021. godinu (N.N. 135/20, 69/21),
- Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (N.N. 124/14 i 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19, 108/20) i
- Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (N.N. 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18 i 126/19, 145/20, 32/21).

Zakon o proračunu donio je Hrvatski sabor 15. srpnja 2008. godine. U studenom 2012. i veljači 2015. godine izvršene su određene izmjene i dopune Zakona. Uređuje se planiranje, izrada, donošenje i izvršavanje proračuna, upravljanje imovinom i dugovima, upravljanje javnim dugom, zaduživanje i jamstvo države te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski odnosi u javnom sektoru,

računovodstvo, proračunski nadzor i druga pitanja vezana uz upravljanje javnim financijama.

Zakon o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2021. godinu, na snazi je od 01.01. do 31.01.2021. godine. Zakonom se uređuje struktura prihoda i primitaka te rashoda i izdataka Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2021. godinu i njegovo izvršavanje, opseg zaduživanja i jamstava države, upravljanje javnim dugom te financijskom i nefinancijskom imovinom, prava i obveze korisnika proračunskih sredstava, ovlasti u izvršavanju državnog proračuna, kazne za neispunjavanje obveza te druga pitanja u izvršavanju državnog proračuna za 2021. godinu.

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu definiraju se knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizacija knjigovodstva, sadržaj računa Računskog plana i druga područja koja se odnose na proračunsko računovodstvo. Proračun i proračunski korisnici vode knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz Računskog plana koji je sastavni dio ovoga Pravilnika. Proračun i proračunski korisnici obvezni su u svom knjigovodstvu osigurati podatke pojedinačno po vrstama prihoda i primitaka, rashoda i izdataka kao i o stanju imovine, obveza i vlastitih izvora. Ministar financija donosi upute i daje objašnjenja o primjeni ovoga Pravilnika. Poslovne knjige proračuna i proračunskih korisnika jesu: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige.⁹

Dnevnik je knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka.

Glavna knjiga je sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih promjena i transakcija nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima.

Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisuje se oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se sastavljaju te obveza i rokovi njihova podnošenja. Pravilnik je donijet na temelju članka 100. stavka 2. Zakona o

⁹Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20.

proračunu (Narodne novine, br. 87/08, 136.12 i 15/15) u prosincu 2014. godine. Stupio je na snagu 1.1.2015. godine.

Pravilnik je izmijenjen dva puta i to u kolovozu i prosincu 2015. godine. Izmjene do kojih je tada došlo, odnose se na unapređenje podataka koji se koriste u financijskim izvještajima, a što je podrazumijevalo dopunu Računskog plana, izmjene datuma podnošenja financijskih izvještaja te određene stavke financijskih izvještaja. U ožujku 2017. godine i prosincu 2018. godine donesen je Pravilnik o izmjenama pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Izmjene donesene u ožujku 2017. godine odnose se na obrasce Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodi, primitcima i izdatcima i Izvještaj o obvezama. Krajem prosinca 2018. godine stupile su na snagu izmjene spomenutog Pravilnika kojim se mijenja sadržaj obveznih Bilješki uz Bilancu. Značajnije izmjene pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu objavljene su krajem prosinca 2020. godine te se odnose na objavu financijskih izvještaja nakon propisanog roka uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija kao odgovor na izvanredne vanjske događaje koji se nisu mogli predvidjeti, otkloniti, spriječiti ili izbjeći.

Odredbe Pravilnika odnose se na državni proračun, proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunske i izvanproračunske korisnike državnog proračuna te proračunske i izvanproračunske korisnike proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave definirane Zakonom o proračunu i utvrđene Registrom proračunskih i izvanproračunskih korisnika donesenim u skladu s Pravilnikom o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika.¹⁰

¹⁰Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21.

Osnovna svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju, odnosno uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva, planova (poslovanja) i novčanim tijekovima proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Temeljem članka 3. stavka 2. ovog Pravilnika financijski izvještaji sastavljaju se za sljedeća razdoblja:¹¹

- Mjesečna razdoblja – (svaki mjesec)
- Tromjesečna razdoblja – od 1. siječnja do 31. ožujka,
- Polugodišnja razdoblja – od 1. siječnja do 30. lipnja,
- Devetomjesečna razdoblja – od 1. siječnja do 30. rujna i
- Godišnji - . od 1. siječnja do 31. prosinca.

Sukladno članku 3. stavka 2. ovog Pravilnika proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici financijske izvještaje za razdoblja u toku godine čuvaju do predaje financijskih izvještaja za isto razdoblje sljedeće godine, a godišnje financijske izvještaje čuvaju trajno i u izvorniku. Za sastavljanje financijskih izvještaja odgovorna je osoba koja rukovodi službom računovodstva proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika ili osoba kojoj je povjereno vođenje računovodstva. Odgovorna osoba proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika ili osoba koju ona ovlasti potpisuje financijske izvještaje i odgovorna je za predaju.

3.2. Obrasci financijskih izvještaja

Financijski izvještaji sastavljaju se na sljedećim obrascima:¹²

- Bilanca na Obrascu: BIL,
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na Obrascu: PR-RAS,
- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji na Obrascu: RAS-funkcijski,

¹¹Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21.

¹²Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21.

- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza na Obrascu: P-VRIO,
- Izvještaj o obvezama na Obrascu: OBVEZE.

Zaglavlja i podnožja obrazaca financijskih izvještaja jedinstveno su definirana za sve obrasce. Zaglavlja obrazaca popunjavaju se na sljedeći način;

naziv obveznika	-	upisuje se naziv proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika iz propisa, rješenja ili drugoga odgovarajućeg akta,
RKP broj	-	upisuje se broj iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika
matični broj	-	upisuje se matični broj iz Obavijesti o razvrstavanju poslovnog subjekta prema NKD-u 2007. Državnog zavoda za statistiku,
OIB	-	upisuje se osobni identifikacijski broj kojeg je proračunu, proračunskom i izvanproračunskom korisniku dodijelilo Ministarstvo financija – Porezna uprava,
pošta i mjesto	-	upisuje se poštanski broj sjedišta proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika iz popisa poštanskih brojeva i naziv mjesta/grada prema sjedištu proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika,
adresa sjedišta	-	upisuje se naziv sjedišta proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika: ulica i broj,
Razina	-	unose se oznake 11/12/13/21/22/23/31/41/42 koje označavaju sljedeće:
		11 – proračunski korisnik državnog proračuna,
		12 – razdjel – konsolidirani izvještaj,
		13 – državni proračun,
		21 – proračunski korisnik proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,
		22 – proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,
		23 – konsolidirani proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,

		31 – proračunski korisnik proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji obavlja poslove u sklopu funkcija koje se decentraliziraju,
		41 – izvanproračunski korisnik državnog proračuna,
		42 – izvanproračunski korisnik proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,
Razdjeli	-	proračunski i izvanproračunski korisnik državnog proračuna upisuje brojčanu oznaku organizacijske klasifikacije razdjela državnog proračuna koji mu je nadležan,
Šifra djelatnosti	-	upisuje se brojčana oznaka razreda djelatnosti iz Obavijesti o razvrstavanju poslovnog subjekta prema NKD-u 2007. Državnog zavoda za statistiku,
Šifra županije	-	upisuje se statistička oznaka županije koju prema Pravilniku o registru prostornih jedinica dodjeljuje Državna geodetska uprava,
Šifra grada/općine	-	upisuje se statistička oznaka grada/općine koju prema Pravilniku o registru prostornih jedinica dodjeljuje Državna geodetska uprava,
Oznaka razdoblja	-	upisuje se godina i mjesec kojim završava razdoblje za koje se obrazac predaje u formatu GGGG-MM

Izvor: Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, narodne novine d.d., Zagreb, br. 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21.

Člankom 6. stavak 3. propisano je da se podnožje obrazaca popunjava se na sljedeći način:

- Mjesto _____ datum _____ – upisuje se sjedište proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika, datum i godina,
- osoba za kontaktiranje – upisuje se ime osobe koja je sastavila izvještaj,
- telefon za kontakt – upisuje se telefonski broj osobe za kontaktiranje,
- odgovorna osoba – upisuje se ime osobe određene u skladu s člankom 4. stavkom 2. ovoga Pravilnika,
- M. P. – oznaka za mjesto pečata.

Bilješke uz godišnje financijske izvještaje prema članku 13. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu su dopuna podataka uz financijske izvještaje, mogu biti opisne, bročane ili kombinirane. Označavaju se rednim brojevima s pozivom na AOP oznaku izvještaja na koju se odnose.

U Bilješkama uz godišnje financijske izvještaje potrebno je objasniti eventualno postojanje odstupanja između rezultata koji je utvrđen na dan 31. prosinac prethodne godine i iskazan u stupcu „Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine“ i onog koji je iskazan u stupcu „Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine“.

Pravilnikom o izmjenama Pravilnika o financijskom izvještavanju o proračunskom računovodstvu obvezne Bilješke uz Bilancu za 2019. godinu jesu;¹³

- Popis ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke i slično) i
- Popis sudskih sporove u tijeku – sadrži sažeti opis prirode spora, procjenu financijskog učinka koji može proisteći iz spora kao obveza ili imovina te procijenjeno vrijeme odljeva ili priljeva sredstava.

Za potrebe izrade Bilješki uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje općeg proračuna, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunski korisnici državnog proračuna razine razdjela obvezni su Ministarstvu financija dostaviti Bilješke uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje izrađene u skladu s člancima 13., 14., 15., 16. i 17. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. U pojašnjenju promjena pojedinih stavki financijskih izvještaja u Bilješkama potrebno je navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja u izvještajnom razdoblju prethodne godine.

Financijski izvještaji sastavljaju se na hrvatskom jeziku, a podaci koji se odnose na novčane iznose upisuju se u kunama.

¹³Ministarstvo financija (2018) Okružnica o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2018. godine, Državna riznica, Financijsko izvještavanje, Zagreb

3.3. Obveza i rokovi predaje financijskih izvještaja

Financijski izvještaji koji se sastavljaju za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2020. godine te rokovi i način predaje detaljno su razloženi u Okružnici o sastavljanju i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Za izradu financijskih izvještaja obvezno je preuzimanje i korištenje najnovije verzije obrazaca dostupnih na internetskoj stranici Ministarstva financija.

Tablica 2: Rok predaje financijskih izvještaja za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2020. godine.

Obveznik	Financijski izvještaji	Rok predaje	Predaja
Proračunski korisnici državnog proračuna	<ul style="list-style-type: none"> ○ Bilanca, ○ Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima, ○ Izvještaj u promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, ○ Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, ○ Izvještaj o obvezama i ○ Bilješke 	do 31. siječnja 2020.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Razdjelu ○ Nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju ○ Područnom uredu FINA-e Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, RAS funkcijski Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE
Razdjeli državnog proračuna	<p>Konsolidirani izvještaji:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Bilanca, ○ Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima, ○ Izvještaj u promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, 	do 28. veljače 2020.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Područnom uredu FINA-e Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, RAS funkcijski Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE ○ Ministarstvu financija (Bilješke)

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, ○ Izvještaj o obvezama i ○ Bilješke 		
Proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave- razina 21 i 31	<ul style="list-style-type: none"> ○ Bilanca, ○ Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima, ○ Izvještaj u promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, ○ Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, ○ Izvještaj o obvezama i ○ Bilješke 	do 31. siječnja 2020.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave, a decentralizirani korisnici i nadležnom ministarstvu ○ Nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju ○ Područnom uredu FINA-e Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, RAS funkcijski Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE
Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	<ul style="list-style-type: none"> ○ Bilanca, ○ Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima, ○ Izvještaj u promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, ○ Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, ○ Izvještaj o obvezama i ○ Bilješke 	do 17. veljače 2020.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju ○ Područnom uredu FINA-e Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, RAS funkcijski Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE
Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	<p>Konsolidirani izvještaji:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Bilanca, ○ Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima, ○ Izvještaj u promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, ○ Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, ○ Izvještaj o obvezama i ○ Bilješke 	do 28. veljače 2020.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Područnom uredu FINA-e Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, RAS funkcijski Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE ○ Ministarstvu financija (Bilješke)

Izvanproračunski korisnici državnog proračuna	<ul style="list-style-type: none"> ○ Bilanca, ○ Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima, ○ Izvještaj u promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, ○ Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, ○ Izvještaj o obvezama i ○ Bilješke 	do 17. veljače 2020.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju ○ Područnom uredu FINA-e Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, RAS funkcijski Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE
Izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	<ul style="list-style-type: none"> ○ Bilanca, ○ Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima, ○ Izvještaj u promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, ○ Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, ○ Izvještaj o obvezama i ○ Bilješke 	do 17. veljače 2020.	<ul style="list-style-type: none"> ○ Nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave ○ Nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju ○ Područnom uredu FINA-e Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, RAS funkcijski Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE

Izvor: Ministarstvo financija (2019) Okružnica o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinaca 2019. godine

FINA u pravilu ne zaprima financijske izvještaje u kojima nisu zadovoljene sve obvezne kontrole. Međutim, u slučaju da u poslovnicima FINA-e ipak zaprime neispravan izvještaj, svi izvještaji obveznika, koje je zajedno s neispravnim izvještajem predao u FINA-u, neće biti dostavljeni u Ministarstvo financija te će se smatrati da obveznik nije predao izvještaje.¹⁴ Sukladno članku 23. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu financijski izvještaji za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2020. godine predaju se FINA-i i Državnom uredu za reviziju isključivo u

¹⁴ Ministarstvo financija (2019) Okružnica o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinaca 2019. godine, Državna riznica, Financijsko izvještavanje, Zagreb

elektroničkom obliku. Uz elektronički oblik Referentne stranice predaju se u tiskanom obliku ovjerene, potpisane i pečatirane od strane odgovorne osobe. Za predaju financijskih izvještaja u elektroničkom obliku koriste se obrasci s ugrađenim kontrolama radi brže provjere podataka, koji su objavljeni na internetskim stranicama Ministarstva financija. Financijske izvještaje mogu predati isključivo proračunski i izvanproračunski korisnici koji se nalaze na popisu u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika objavljenom na internetskim stranicama Ministarstva financija.

Sukladno članku 12. stavku 5. Zakona o proračunu (Narodne novine, br. 87/08, 136/12 i 15/15) te članku 27. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici objavljuju godišnje financijske izvještaje na svojim internetskim stranicama najkasnije u roku od osam dana od dana predaje. Proračunski i izvanproračunski korisnici koji nemaju svoje vlastite internetske stranice, objavljuju godišnje financijske izvještaje na internetskim stranicama nadležnog razdjela organizacijske klasifikacije državnog proračuna, odnosno nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, u roku od osam dana od dana njihove predaje.¹⁵

Na temelju okružnice o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinaca 2020. godine, razdjeli su dužni obavijestiti Ministarstvo financija o internetskoj stranici na kojoj su objavljeni njihovi financijski izvještaji za 2020., kao i o tome kada su isti objavljeni. Razdjeli su također dužni obavijestiti Ministarstvo financija o tome jesu li svi proračunski korisnici (i izvanproračunski korisnici) iz njihove nadležnosti objavili svoje financijske izvještaje za 2020. te jesu li to učinili u propisanom roku.

¹⁵ Ministarstvo financija (2019) Okružnica o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinaca 2019. godine, Državna riznica, Financijsko izvještavanje, Zagreb

Sukladno članku 19. statusne promjene proračuna i proračunskih korisnika jesu;¹⁶

- spajanje dvaju ili više proračuna ili proračunskih korisnika u novu jedinicu,
- pripajanje jednog ili više proračuna ili proračunskih korisnika već postojećoj jedinici i
- podjela proračuna ili proračunskog korisnika u dvije ili više novih jedinica.

U slučaju da je kod proračuna i proračunskih korisnika došlo do jedne od prethodno navedenih statusnih promjena, proračuni i proračunski korisnici moraju u roku od najviše 60 dana od nastanka statusne promjene sastaviti i predati financijske izvještaje koji se sastavljaju za proračunsku godinu s datumom koji prethodi datumu nastanka statusne promjene.

Članak 19. ovog Pravilnika detaljno razlaže postupke u slučaju da dođe do neke od prethodno navedenih statusnih promjena. U slučaju da dođe do statusne promjene spajanja, svaki od proračuna odnosno proračunskih korisnika koji se spajaju sastavlja financijske izvještaje za proračunsku godinu s datumom koji prethodi datumu spajanja. Na temelju konsolidacije Bilanci, novonastala jedinica spajanjem dva ili više proračuna i/ili proračunski korisnika otvara nove računovodstvene knjige.

Kod statusne promjene pripajanja proračuni odnosno proračunski korisnici pripajaju se jedinici koja je zadržala OIB. Nakon što je izvršeno pripajanje „matici“, sastavljaju se financijski izvještaji za proračunsku godinu s datumom koji prethodi datumu pripajanja. Jedinica koja je zadržala OIB evidentira promjene u svojim računovodstvenim knjigama na temelju Bilanci pripojenih jedinica.¹⁷

Posljednja vrsta statusne promjene, odnosi se na podjelu proračuna odnosno proračunskih korisnika. Podijeljeni proračuni odnosno proračunski korisnici sastavljaju financijske izvještaje za proračunsku godinu na datum podjele, a nove jedinice otvaraju

¹⁶Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21.

¹⁷Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21.

računovodstvene knjige sa stanjima koja ovise o međusobno izvršenoj podjeli imovine i obveza.¹⁸

3.4. Osiguranje kvalitete i pouzdanosti financijskih izvještaja

Osiguranje kvalitete i pouzdanosti financijskih izvještaja za korisnike regulirano je Pravilnikom o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru. Odredbe ovog Pravilnika odnose se na proračunske i izvanproračunske korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave utvrđene u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika i na jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.¹⁹

Svrha sustava unutarnjih kontrola jest poboljšanje upravljanja radi postizanja općih ciljeva, kao što su:²⁰

- obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način,
- usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima, planovima, programima i postupcima,
- zaštita sredstava od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem te zaštita od drugih oblika nepravilnosti,
- jačanje odgovornosti za uspješno ostvarenje poslovnih ciljeva,
- pouzdanost i sveobuhvatnost financijskih i drugih izvještaja.

Rukovoditelji i osobe uključene u koordinaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola obvezne su stručno se usavršavati u području razvoja sustava unutarnjih kontrola prema programu koji je sastavni dio pravilnika koji donosi ministar financija. Odgovorna osoba institucije treba uspostaviti kontrole koje uključuju pisana pravila, procedure, postupke i druge mjere ili aktivnosti radi smanjenja rizika na prihvatljivu razinu, a u svrhu ostvarenja poslovnih ciljeva. Također ovim Pravilnikom odgovorna osoba institucije treba uspostaviti sustav informacija i komunikacije koji će osigurati

¹⁸Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21.

¹⁹Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 58/16.

²⁰ Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 58/16.

pravodobne i odgovarajuće informacije rukovoditeljima radi ekonomičnog, učinkovitog i djelotvornog upravljanja i kontrole poslovanja na svim razinama institucije.

3.5. Unutarnja revizija

Glavna zadaća unutarnje revizije je neovisnost i objektivnost prilikom procjene sustava unutarnjih kontrola te davanje stručnog mišljenja i savjeta, na koji način izvršiti određena poboljšanja djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, odnosno korporativnog upravljanja.

Unutarnja revizija procjenjuje adekvatnost, učinkovitost i djelotvornost sustava unutarnjih kontrola i na temelju objektivnih dokaza osigurava dovoljnu razinu sigurnosti da je provođenje postojećih procesa upravljanja rizicima, kontrola i upravljanja poslovanjem, odnosno korporativnog upravljanja u funkciji:²¹

- a) ostvarivanja poslovnih ciljeva institucije,
- b) obavljanja poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način,
- c) usklađenosti poslovanja sa zakonima i drugim propisima, planovima, programima i postupcima,
- d) pouzdanosti i sveobuhvatnosti financijskih i drugih informacija i podataka, uključujući unutarnje i vanjsko izvještavanje,
- e) zaštite sredstava od rizika gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem te zaštite od drugih oblika nepravilnosti.

Unutarnja revizija - revidira cjelokupan poslovni proces, odnosno sve poslovne aktivnosti i procese. Temeljem toga iznosi stručno mišljenje i preporuke za poboljšanje revidiranih procesa i aktivnosti. Unutarnji revizori obavljaju isključivo poslove unutarnje revizije, te ne mogu biti uključeni u obavljanje izvršnih funkcija organizacije odnosno institucije. Prilikom obavljanja unutarnje revizije odnosno revidiranja imaju potpuno, slobodno i neograničeno pravo pristupa cjelokupnoj dokumentaciji, podacima i informacijama koje su značajne za obavljanje poslova unutarnje revizije institucije.

²¹Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 58/16.

Unutarnja revizija uspostavlja se na jedan od sljedećih načina:²²

- a) ustrojavanjem neovisne jedinice za unutarnju reviziju,
- b) imenovanjem unutarnjeg revizora,
- c) osnivanjem zajedničke jedinice za unutarnju reviziju.

Poslovi unutarnje revizije planiraju se i obavljaju prema:²³ a) strateškom planu unutarnje revizije za trogodišnje razdoblje b) godišnjem planu unutarnje revizije c) planu pojedinačne revizije. Strateški i godišnji plan unutarnje revizije predlaže rukovoditelj unutarnje revizije, a donosi odgovorna osoba institucije, uz suglasnost odbora, gdje je primjenjivo. Strateški plan unutarnje revizije donosi se do konca tekuće godine za sljedeće trogodišnje razdoblje, a godišnji plan unutarnje revizije donosi se do konca tekuće godine za sljedeću godinu.

U slučaju kada dobivene preporuke nisu provedene prema uputama revizora, odgovorna osoba obavezna je obrazložiti zašto preporuke nisu provedene, te utvrditi novi rok provedbe i aktivnosti. Novi rok za provedbu aktivnosti preporuka može se produžiti samo jednom na rok najduže od šest mjeseci.

Rukovoditelj unutarnje revizije korisnika proračuna uz odobrenje odgovorne osobe institucije obavezan je Ministarstvu financija do 31. siječnja elektroničkim putem dostaviti:²⁴

- a) strateški plan unutarnje revizije za trogodišnje razdoblje,
- b) godišnji plan unutarnje revizije za tekuću godinu.

²²Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 58/16.

²³Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 58/16.

²⁴Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 58/16.

3.6. Korisnici financijskih izvještaja

Računovodstvene informacije isključivo su namjenske prirode, što znači da se u postupku prikupljanja podloge za računovodstvene informacije i samog njihovog oblikovanja treba voditi računa o korisnicima informacija.²⁵

Informacije dostupne u temeljnim/internim financijskim izvještajima moraju biti prezentirane u takvoj formi koja je razumljiva i pogodna za korisnika, te imaju značajnu vrijednost u tekućim i/ili budućim aktivnostima i odlukama. Spektar zainteresiranih korisnika za računovodstvene informacije je vrlo širok što otežava formiranje međunarodnih računovodstvenih standarda za računovodstveno izvještavanje pri proračunskim korisnicima iz razloga što financijski izvještaji moraju biti prihvatljivi i razumljivi za većinu korisnika.

Korisnike je moguće razvrstati s obzirom na način upotrebe informacija (neposredni i posredni), prema vremenu korištenja informacija (sadašnji i budući), no najčešće ih se promatra s obzirom na mjesto korištenja informacija:²⁶

- unutarnji (interni) i
- vanjski (eksterni).

Glavna zadaća suvremenog računovodstva je pružiti računovodstvene informacije potencijalno zainteresiranim korisnicima (unutarnjim i vanjskima). Interni sustav izvještavanja temelji se na internim financijskim izvještajima, te je namijenjen internim korisnicima, odnosno eksterni financijski izvještaji namijenjeni su vanjskim korisnicima. Kada govorimo o korisnicima standardiziranih računovodstvenih financijskih izvješća, tada prvenstveno mislimo na vanjske korisnike i na eksterne financijske izvještaje. Također kada govorimo o korisnicima financijskih izvještaja, moramo napraviti podjelu na korisnike financijskih izvještaja profitnog sektora i korisnika financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika odnosno neprofitnih jedinica.

²⁵ Budimir V., Proračunsko računovodstvo, Požega, Veleučilište u Požegi, 2017.

²⁶ Op cit

Korisnici računovodstvenih informacija koje se sastavljaju sukladno proračunskom računovodstvu prije svega su:²⁷

- država odnosno tijela državne uprave i državne vlasti na svim razinama i
- proračunski korisnici (subjekti čija se djelatnost financira iz proračuna).

Proračun i proračunski korisnici ovdje imaju dvostruku ulogu: oni su kreatori, a ujedno i korisnici financijskih izvještaja.

Zainteresirani za računovodstvene informacije prezentirane financijskim izvještajima su i:²⁸

- Građani, odnosno šira javnost (uključujući porezne obveznike, glasače, primatelje usluga, mediji, glasnogovornici i javni financijski istražitelji), iz njih saznaju informacije kao što su pitanja porezne politike i poreznog opterećenja za određeno razdoblje, zatim tu je pitanje socijalnih programa, razvojnih programa, kulturnih programa i dr.
- Kupci i dobavljači - kupce zanimaju informacije o stalnosti proračunskih subjekata posebno ako su dugoročno povezani ili ovisni o njima; dobavljače prvenstveno zanimaju informacije o mogućnosti pravodobne naplate potraživanja i sposobnosti države da ulaže u tekuće ili razvojne, investicijske programe.
- Zajmodavci (uključujući pojedinačne i institucionalne, osiguravajuća društva, agencije koje procjenjuju rejting i ostale financijske institucije) - budući da se država u ispunjavanju svojih funkcija vrlo često zadužuje, zajmodavce prvenstveno zanimaju informacije o tome hoće li se njihovi zajmovi i pripadajuće kamate pravodobno platiti.

Temeljem prethodno razloženog, zainteresirane skupine dostupne informacije sadržane u financijskim izvještajima proračunskih korisnika koriste pri donošenju 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

²⁷ Op cit

²⁸ Op cit

koji uključuju uspješnost poslovanja države i pojedinih proračunskih korisnika te stanje javnih resursa.

4. EMPIRISKO ISTRAŽIVANJE O UPORABI FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA PRORAČUNSKIH KORISNIKA U REPUBLICI HRVATSKOJ

4.1. Definiranje uzorka

Istraživanje je provedeno putem anketnog upitnika u razdoblju od travnja do sredine lipnja 2021. godine.

Anketni upitnik upućen je internim korisnicima financijskih izvještaja proračunskog računovodstva kako bi uvidjeli koliko su upoznati s financijskim izvještajima, koliko ih često koriste te koja su njihova razmišljanja i preporuke za izdašnije korištenje informacija upravljačkog proračunskog računovodstva za potrebe odlučivanja.

Od 33 anketiranih osoba na anketni upitnik odgovorilo ih je 25 što čini 76% uzorka.

Anketni upitnik proveden je na području Istarske županije, proračunski korisnici koji su obuhvaćeni ovim uzorkom su: zdravstvene ustanove, obrazovne ustanove, gradovi, općine te kulturne ustanove.

Tablica 1: Struktura ispitanika s obzirom na spol

Ispitanici	Broj ispitanika
M	10
Ž	15
Ukupno	25

Izvor: Izrada autora

Od ukupnog broja ispitanika odnosno njih 25, 10 (40%) je muškog spola dok je 15 (60%) ženskog spola što je vidljivo iz dolje prikazane tablice.

Tablica 2: Struktura ispitanika s obzirom na mjesto rada

Mjesto rada ispitanika	Broj ispitanika
Obrazovna ustanova	7
Zdravstvena ustanova	6
Grad	6
Općina	3
Kultura	3

Izvor: Izrada autora

Iz tablice se može vidjeti da je najveći broj ispitanika zaposlen u obrazovnim ustanovama, slijede zdravstvene ustanove, zatim gradska uprava, općina te ustanove u kulturi.

4.2. Metodologija istraživanja

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

Anketa je metoda prikupljanja podataka koja se upotrebljava u situacijama kada je riječ o stavovima, vjerovanjima i mišljenjima ispitanika.²⁹ S obzirom na način provedbe anketa je provedena putem elektroničkih mreža.

Anketom možemo dobiti informacije o prošlosti, sadašnjosti i budućnosti. Zbog ekonomičnosti ankete u kratkom vremenu možemo doći do velikog broja informacija,

²⁹P.P. Phillips, C.A. Stawski, Data Colletion: Planning For and Collecting All Types of Data, San Francisco, John Wiley & Sons, Inc., 2008., str.1

naravno to smanjuje i troškove samog istraživanja. Primjerena je za prikupljanje širokog spektra podataka/ informacija upravo iz prethodno navedenog razloga.

Sustav istraživanja putem anketnih upitnika ima svoje prednosti, ali i nedostatke. Postoji mnoštvo faktora unutar sustava istraživanja odnosno anketiranja koje je potrebno zadovoljiti kako bi se izbjegle teškoće u komuniciranju između ispitanika i istraživača.

Anketni upitnik upućen je proračunskim korisnicima zaposlenima u javnim ustanovama. Anketni upitnik sastavljen je od 18 pitanja vezanih za proračunsko računovodstvo; o poznavanju svrhe i uporabe financijskih izvještaja te vlastite preporuke za izdašnije korištenje računovodstvenih informacija.

Upitnik je proveden putem internetske usluge Google obrasca.

Postavljena pitanja u anketnom upitniku bila su;

-otvorenog tipa- anketirani ispitanici su samostalno odgovarali na postavljena pitanja

-zatvorenog tipa- anketirani ispitanici su odgovarali na već ponuđene odgovore³⁰

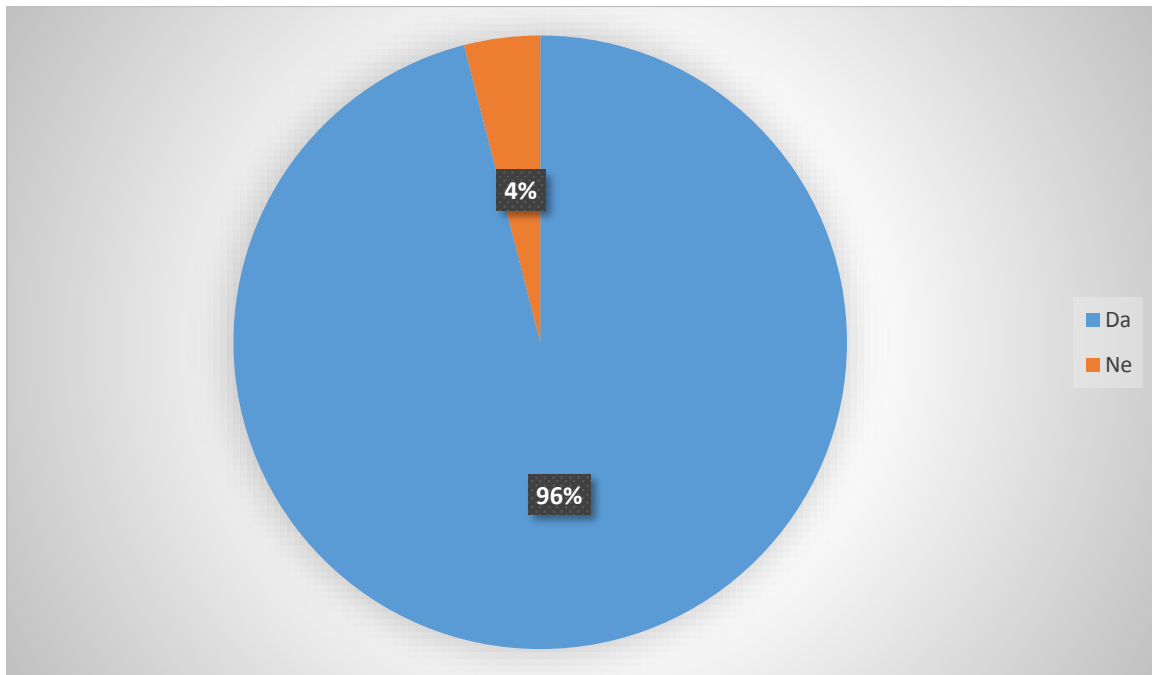
Za obradu podataka se koristila statistička metoda hi kvadrata u cilju testiranja postavljenih hipoteza.

³⁰ P.P. Phillips, C.A. Stawski, op. cit., str. 2

4.3. Analiza rezultata istraživanja

Anketno pitanje br. 1 - Koristite li informacije dostupne u financijskim izvješćima?

Grafikon 1: Upotreba informacija dostupnih u financijskim izvješćima.



Izvor: Vlastita obrada

Na prvo anketno pitanje o korištenju informacija dostupnim u financijskim izvještajima od ukupno 25 anketiranih 96% ispitanika odgovorilo je kako koristi dostupne informacije, naspram jednog ispitanika odnosno 4% koji je odgovorio kako ne koristi dostupne informacije u financijskim izvještajima pri donošenju odluka.

H1. Informacije sadržane u financijskim izvještajima proračunskog računovodstva na području Istarske županije u dostatnoj se mjeri koriste za potrebe javnog menadžmenta.

Sljedeća analiza je provedena u Microsoft Excelu, radi utvrđivanja možemo li navedenu hipotezu prihvatiti ili odbaciti.

Tablica 3: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na uporabu financijskih izvještaja za potrebe javnog menadžmenta

Stupanj upotrebe-informacije se upotrebljavaju u dostatnoj mjeri	Da	Ne	Ukupno
Obrazovne ustanove	7	0	7
Zdravstvene ustanove	6	0	6
Grad	5	1	6
Općina	3	0	3
Kultura	3	0	3
Ukupno	24	1	25

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Tablica 4: Testiranje hipoteze H1.

Stupanj upotrebe-informacije se upotrebljavaju u dostatnoj mjeri	Empirijski rezultati (fo)	Teorijski rezultati (ft)	Devijacija (fo-ft)	Kvadratna devijacija (fo-ft) ²	Hi-kvadrat (fo-ft) ² / ft
Obrazovne ustanove –da	7	6,72	0,28	0,0784	0,01167
Obrazovne ustanove –ne	0	0,28	-0,28	0,0784	0,28
Zdravstvene ustanove –da	6	5,76	0,24	0,0576	0,01
Zdravstvene ustanove –ne	0	0,24	-0,24	0,0576	0,24
Grad –da	5	5,76	-0,76	0,5776	0,10028
Grad –ne	1	0,24	0,76	0,5776	2,40667
Općina –da	3	2,88	0,12	0,0144	0,005
Općina –ne	0	0,12	-0,12	0,0144	0,12
Kultura –da	3	2,88	0,12	0,0144	0,005
Kultura –ne	0	0,12	-0,12	0,0144	0,12

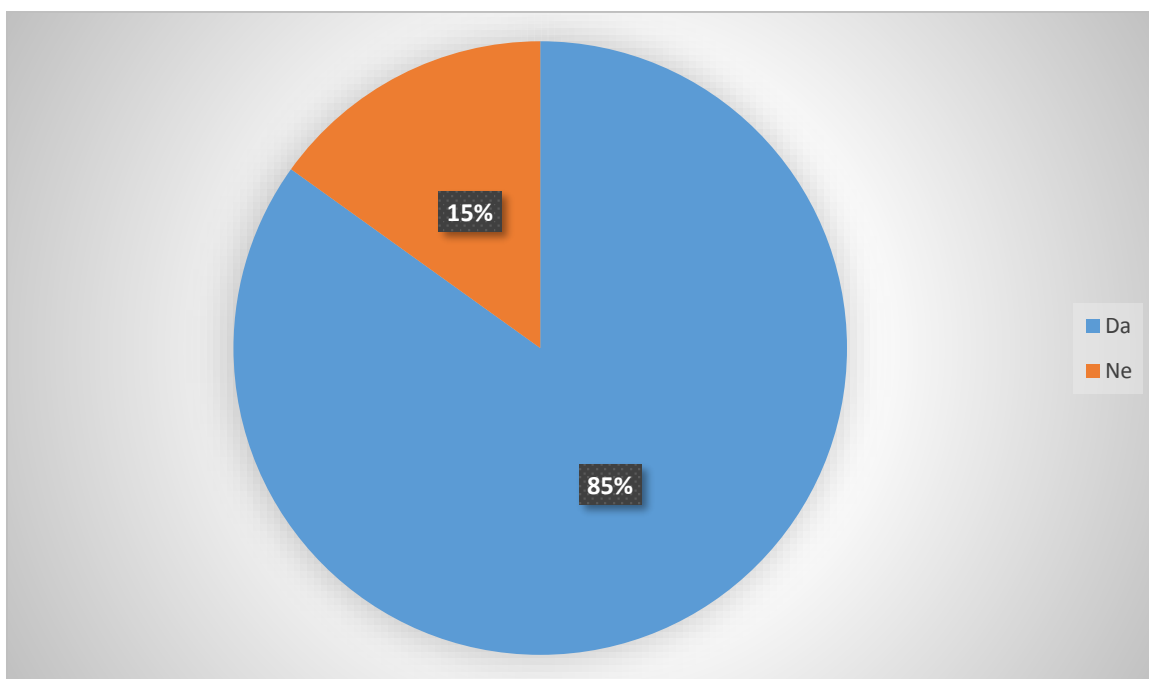
Razina značajnosti	0,05
Stupanj slobode	1
Kritična vrijednost	3,84
Hi-kvadrat	3,29862

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim rezultatima iz tablice 4., kritična vrijednost hi-kvadrata, uz stupanj slobode 1 na razini značajnosti od 5%, iznosi 3,84 što je veće od dobivenog izračunatog hi-kvadrata koji iznosi 3,29862. S obzirom na navedeno, hipotezu H1 ne možemo odbaciti. Prema tome možemo zaključiti da se informacije sadržane u izvještajima proračunskog računovodstva u dostatnoj mjeri koriste za potrebe javnog menadžmenta.

Anketno pitanje br. 2 - Zadovoljan/na sam dosadašnjom razinom korištenja i opsega informacija?

Grafikon 2: Zadovoljstvo upotrebom dostupne razine informacija.

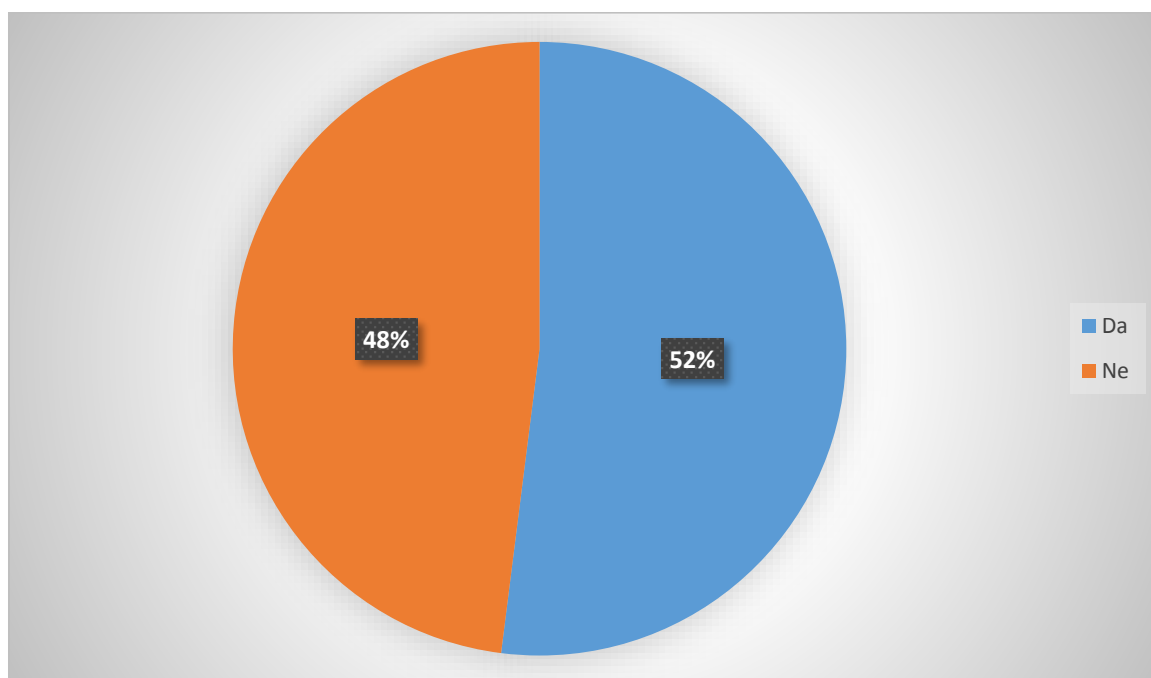


Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje o zadovoljstvu dosadašnje razine korištenja i opsega informacija 85% ispitanika je odgovorilo kako je zadovoljno dosadašnjom razinom upotrebe i opsega informacija dostupnih u financijskim izvješćima u odnosu na 15% ispitanika koji su izrazili nezadovoljstvo dosadašnjom razinom korištenja i opsega informacija dostupnim u financijskim izvješćima.

Anketno pitanje br.3 - Nedostaju li interna financijska izvješća unutar sustava izvještavanja vaše djelatnosti?

Grafikon 3: Dostupnost internih financijskih izvješća unutar sustava izvještavanja.



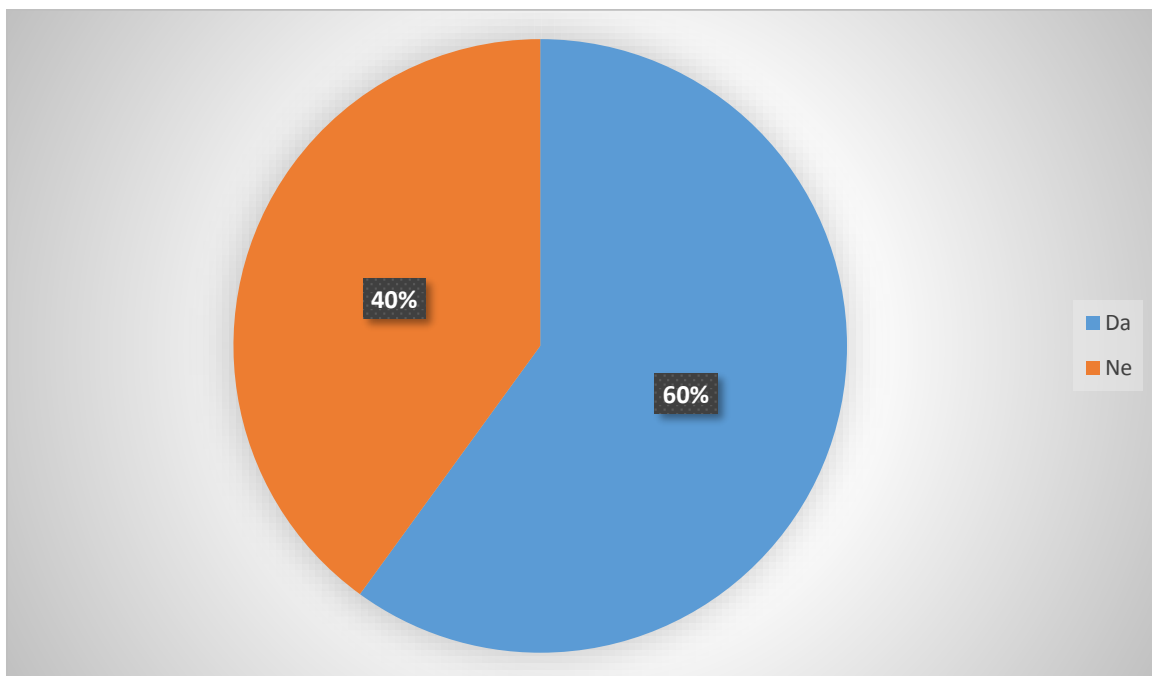
Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje nedostaju li interna financijska izvješća unutar sustava izvještavanja vaše djelatnosti ispitanici su podjednako odgovorili. Tako je 52% ispitanika odgovorilo potvrdno, tj. da nedostaju interna financijska izvješća unutar sustava izvještavanja njihove djelatnosti, a 48% ispitanika je na isto pitanje odgovorilo kako su zadovoljni

dosadašnjom razinom dostatnosti internih financijskih izvješća unutar sustava izvještavanja njihove djelatnosti.

Anketno pitanje br.4 - Smatrate li da se pri ovom proračunskom korisniku proces odlučivanja temelji na modernim računovodstvenim informacijskim sustavima?

Grafikon 4: Odlučivanje na temelju modernih računovodstvenih informacijskih sustava.

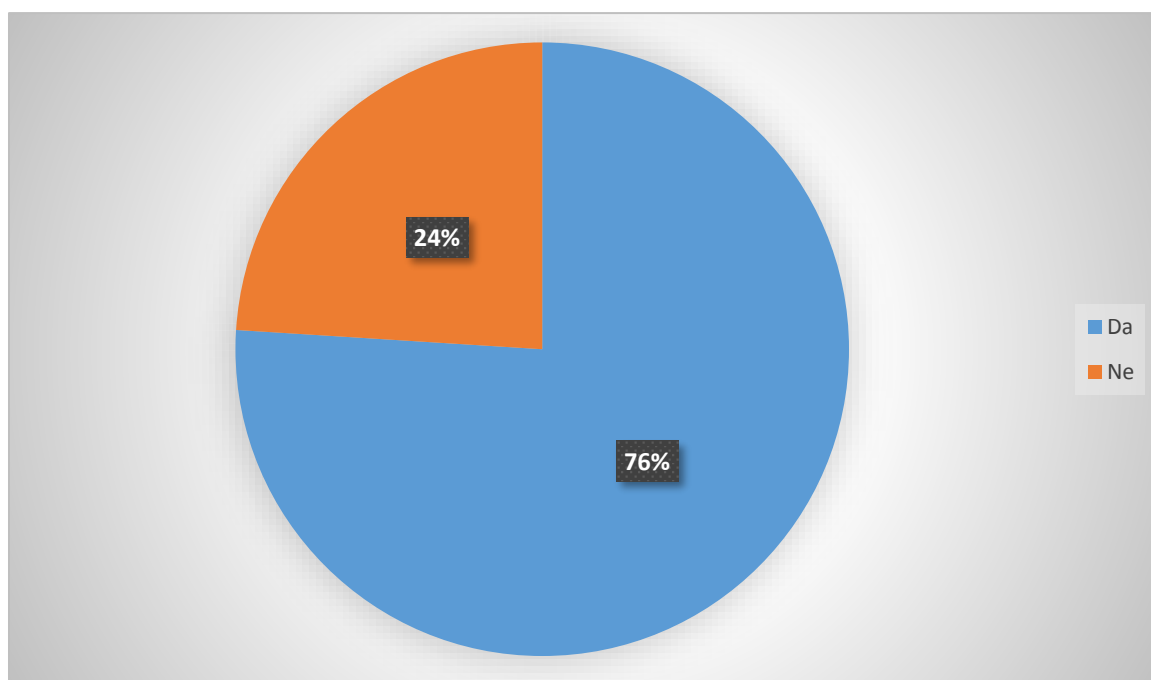


Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje da li se pri donošenju odluka za vašu djelatnost proces odlučivanja temelji na modernim računovodstvenim informacijskim sustavima potvrdno je odgovorilo 60% da se pri njihovom proračunskom korisniku proces odluka temelji na modernim računovodstvenim informacijskim sustavima. Također značajan dio ispitanika tj. 40% smatra kako se proces odlučivanja pri njihovoj djelatnosti ne temelji na modernim računovodstvenim informacijskim sustavima.

Anketno pitanje br.5 - Smatrate li da su računovodstveni informacijski sustavi pri ovom proračunskom korisniku dovoljno razvijeni i primjereni potrebama javnog menadžmenta?

Grafikon 5: Razvijenost računovodstvenih informacijskih sustava u skladu s potrebama javnog menadžmenta.



Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje: Smatrate li da su računovodstveni informacijski sustavi pri ovom proračunskom korisniku dovoljno razvijeni i primjereni potrebama javnog menadžmenta? 76% ispitanika izjasnilo se kako smatra da su računovodstveni informacijski sustavi pri njihovom proračunskom korisniku dovoljno razvijeni i primjereni potrebama javnog menadžmenta, dok je 24% ispitanika izrazilo kako pri njihovom proračunskom korisniku računovodstveni informacijski sustavi nisu dovoljno razvijeni i primjereni potrebama javnog menadžmenta.

H2. Kod zdravstvenih i obrazovnih djelatnosti računovodstvene informacije iz financijskih izvještaja bolje se koriste u odnosu na grad i ostale ustanove.

Tablica 5: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na izdašnije/kvalitetnije korištenje pri zdravstvenim i obrazovnim djelatnostima u odnosu na grad, općinu i ustanove u kulturi

Stupanj upotrebe-bolje korištenje fin. izv. (obr. i zdr. ust. vs ostale ust.)	Da	Ne	Ukupno
Obrazovne i zdravstvene ustanove	11	2	13
Grad, općina i kultura (ostale ustanove)	8	4	12
Ukupno	19	6	25

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Tablica 6: Testiranje hipoteze H2.

Stupanj upotrebe-bolje korištenje fin. izv. (obr. i zdr. ust. vs ostale ust.)	Empirijski rezultati (fo)	Teorijski rezultati (ft)	Devijacija (fo-ft)	Kvadratna devijacija (fo-ft) ²	Hi-kvadrat (fo-ft) ² / ft
Obrazovne i zdravstvene ustanove - da	11	9,88	1,12	1,2544	0,12696
Obrazovne i zdravstvene ustanove – ne	2	3,12	-1,12	1,2544	0,40205
Grad, općina i kultura (ostale ustanove) - da	8	9,12	-1,12	1,2544	0,13754
Grad, općina i kultura (ostale ustanove) - ne	4	2,88	1,12	1,2544	0,43556

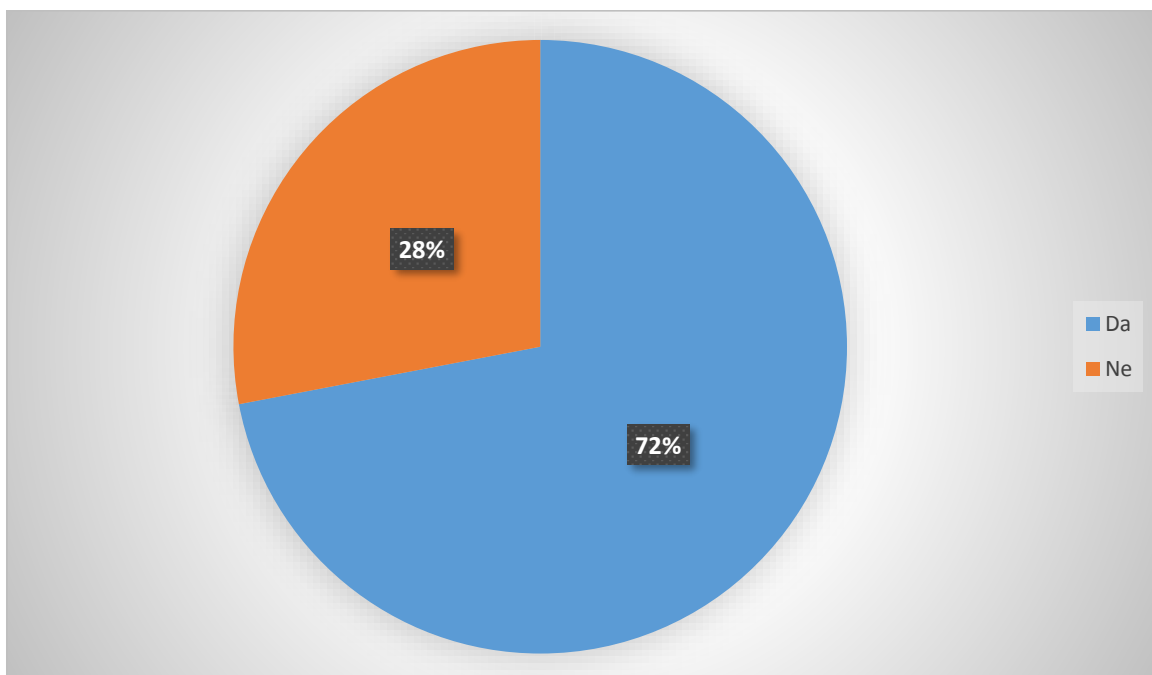
Razina značajnosti	0,5
Stupanj slobode	1
Kritična vrijednost	3,84
Hi-kvadrat	1,10211

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim rezultatima iz tablice 6., kritična vrijednost hi-kvadrata, uz stupanj slobode 1 na razini značajnosti od 5%, iznosi 3,84 što je veće od dobivenog izračunatog hi-kvadrata koji iznosi 1,10211. S obzirom na navedeno, hipotezu H2 ne možemo odbaciti. Prema tome možemo zaključiti da se pri zdravstvenim i obrazovnim djelatnostima računovodstvene informacije bolje koriste u odnosu na anketirane ispitanike iz ostalih ustanova.

Anketno pitanje br.6 - Diferenciranje informacija za temeljne/interne financijske izvještaje značajno bi doprinijelo efikasnosti pri vašem proračunskom korisniku/proračunu?

Grafikon 6: Diferenciranje informacija temeljnih/internih financijskih izvještaja doprinosi efikasnosti pri odlučivanju.



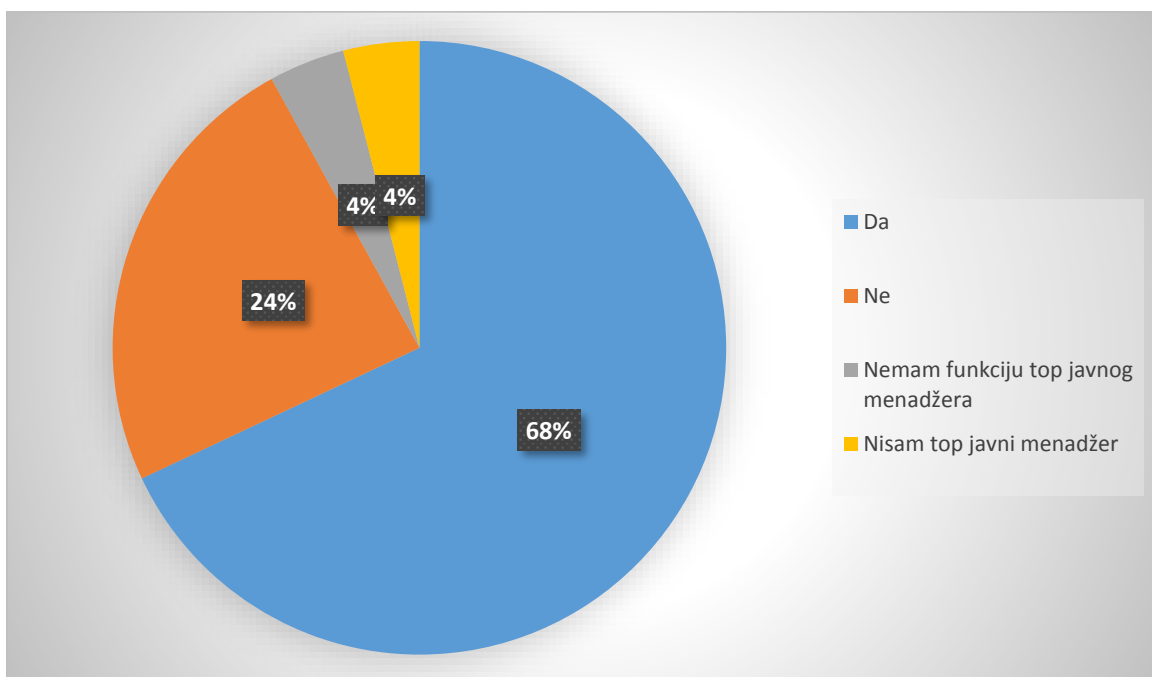
Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje treba li diferencirati (razlikovati dostupne informacije u izvještajima) kako bi došlo do što uspješnijeg prijenosa informacija između pošiljatelja i primatelja temeljnih/internih financijskih izvještaja radi poboljšanja efikasnosti pri vašem

proračunskom korisniku, 72% ispitanika složilo se da bi se diferenciranjem informacija za temeljne i interne izvještaje pridonijelo većoj efikasnosti pri njihovom proračunskom korisniku dok preostalih 28% ispitanika smatra kako diferenciranjem temeljnih/internih financijskih izvještaja ne bi pridonijelo efikasnosti računovodstvenih informacijskih sustava.

Anketno pitanje br.7 - Jeste li kao top javni menadžer zadovoljni dostupnom količinom informacija u temeljnim financijskim/internim izvještajima proračunskog računovodstva?

Grafikon 7: Zadovoljstvo dostupnom količinom informacija u temeljnim financijskim/internim izvještajima proračunskog računovodstva.



Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje o zadovoljstvu dostupnom količinom informacija u temeljnim financijskim/internim izvještajima proračunskog računovodstva 68% ispitanika odgovorilo je kako je zadovoljno dostupnom količinom informacija u temeljnim

financijskim/internim izvještajima dok je 24% ispitanika izrazilo nezadovoljstvo, te smatra da dostupna količina informacija u temeljnim financijskim/internim izvještajima pri njihovom proračunskom korisniku nije adekvatna.

Dva ispitanika odgovorila su da njihova funkcija nije top javni menadžer što predstavlja 8%.

H3. Top menadžeri zadovoljni su načinom korištenja te razinom informacija sadržanim u financijskim izvještajima.

Tablica 7: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na zadovoljstvo korištenjem informacija sadržanih u financijskim izvještajima od strane top menadžera

Stupanj upotrebe-zadovoljstvo korištenjem informacija top menadžera	Da	Ne	Nisam top menadžer	Ukupno
Obrazovne ustanove	5	1	1	7
Zdravstvene ustanove	3	2	1	6
Grad	4	2	0	6
Općina	3	0	0	3
Kultura	2	1	0	3
Ukupno	17	6	2	25

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Tablica 8: Testiranje hipoteze H3.

Stupanj upotrebe-zadovoljstvo korištenjem informacija top menadžera	Empirijski rezultati (fo)	Teorijski rezultati (ft)	Devijacija (fo-ft)	Kvadratna devijacija (fo-ft) ²	Hi-kvadrat (fo-ft) ² / ft
Obrazovne ustanove – da	5	4,76	0,24	0,0576	0,01210
Obrazovne ustanove – ne	1	1,68	-0,68	4,624	2,75238
Obrazovne ustanove – nisam JM	1	0,56	0,44	0,1936	0,34571

Zdravstvene ustanove – da	3	4,08	-1,08	1,1664	0,28588
Zdravstvene ustanove –ne	2	1,44	0,56	0,3136	0,21778
Zdravstvene ustanove- nisam JM	1	0,48	0,52	0,2704	0,56333
Grad – da	4	4,08	-0,08	0,0064	0,00157
Grad – ne	2	1,44	0,56	0,3136	0,21778
Grad – nisam JM	0	0,48	-0,48	0,2304	0,56333
Općina – da	3	2,04	0,96	0,9216	0,45176
Općina – ne	0	0,72	-0,72	0,5184	0,72
Općina – nisam JM	0	0,24	-0,24	0,0576	0,24
Kultura – da	2	2,04	-0,04	0,0016	0,00078
Kultura – ne	1	0,72	0,28	0,0784	0,10889
Kultura – nisam JM	0	0,24	-0,24	0,0576	0,24

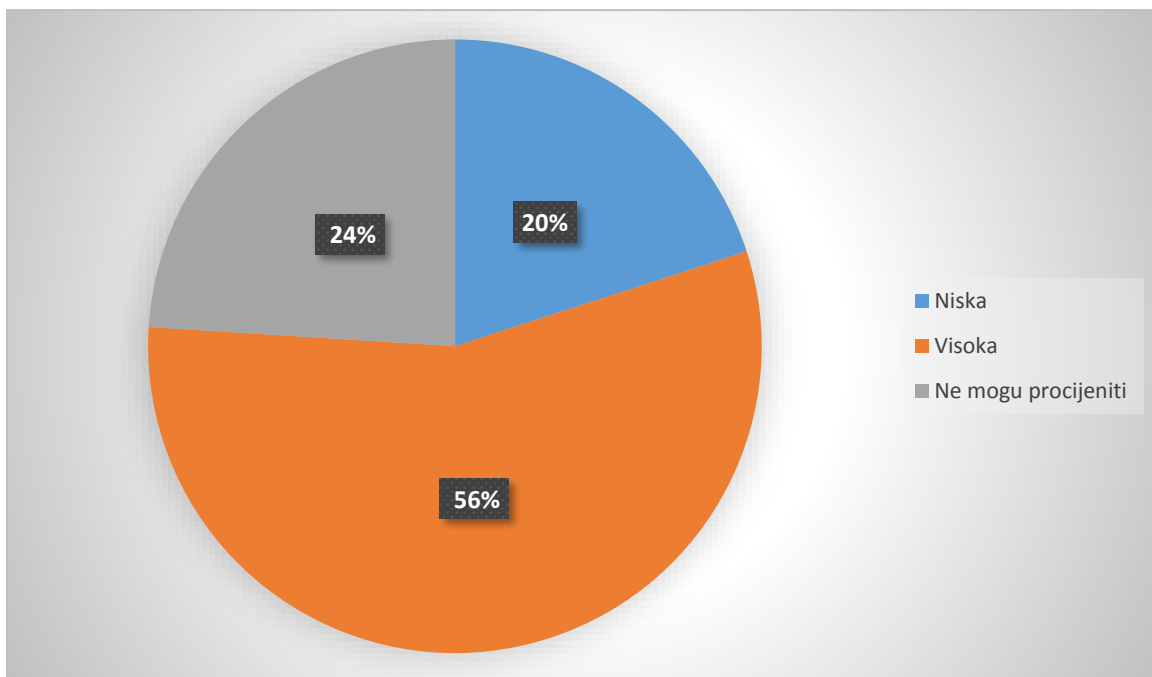
Razina značajnosti	0,5
Stupanj slobode	2
Kritična vrijednost	5,99
Hi-kvadrat	6,72129

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim rezultatima iz tablice 8., kritična vrijednost hi-kvadrata, uz stupanj slobode 2 na razini značajnosti od 5%, iznosi 5,99 što je manje od dobivenog izračunatog hi-kvadrata koji iznosi 6,72129. S obzirom na navedeno, hipoteza H3 se odbacuje. Prema tome, možemo zaključiti da top menadžeri nisu u potpunosti zadovoljni načinom korištenja te razinom informacija sadržanim u financijskim izvještajima.

Anketno pitanje br.8 - Koja je razina odgovornosti osoba koje su zadužene za sastavljanje financijskih temeljnih/internih izvještaja pri ovom proračunskom korisniku?

Grafikon 8: Razina odgovornosti osoba koje su zadužene za sastavljanje financijskih temeljnih/internih izvještaja.



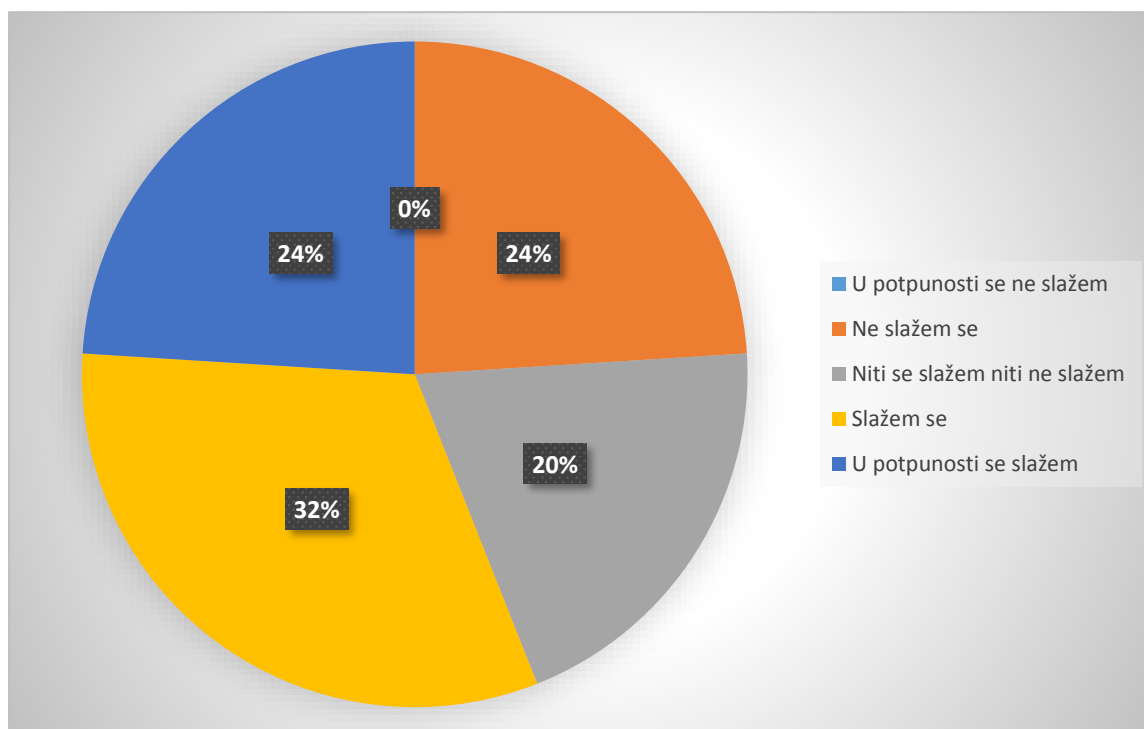
Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje o razini odgovornosti osoba koje su zadužene za sastavljanje financijskih temeljnih/internih izvještaja, 56% ispitanika smatra da osobe zadužene za sastavljanje financijskih temeljnih/internih izvještaja pri njihovom proračunskom korisniku imaju visoku razinu odgovornosti, dok 20% ispitanika smatra da je ta odgovornost pri njihovom proračunskom korisniku niska.

S udjelom 24% ispitanika izrazilo se kako ne mogu procijeniti razinu odgovornosti osoba koje su zadužene za sastavljanje financijskih temeljnih/internih izvještaja pri njihovom proračunskom korisniku.

Anketno pitanje br.9 - Interni financijski izvještaji proračunskih korisnika, po mom mišljenju, na istoj su razini razvijenosti u odnosu na interne izvještaje poduzetnika?

Grafikon 9: Razvijenost internih financijskih izvještaja proračunskih korisnika u odnosu na interne izvještaje poduzetnika.



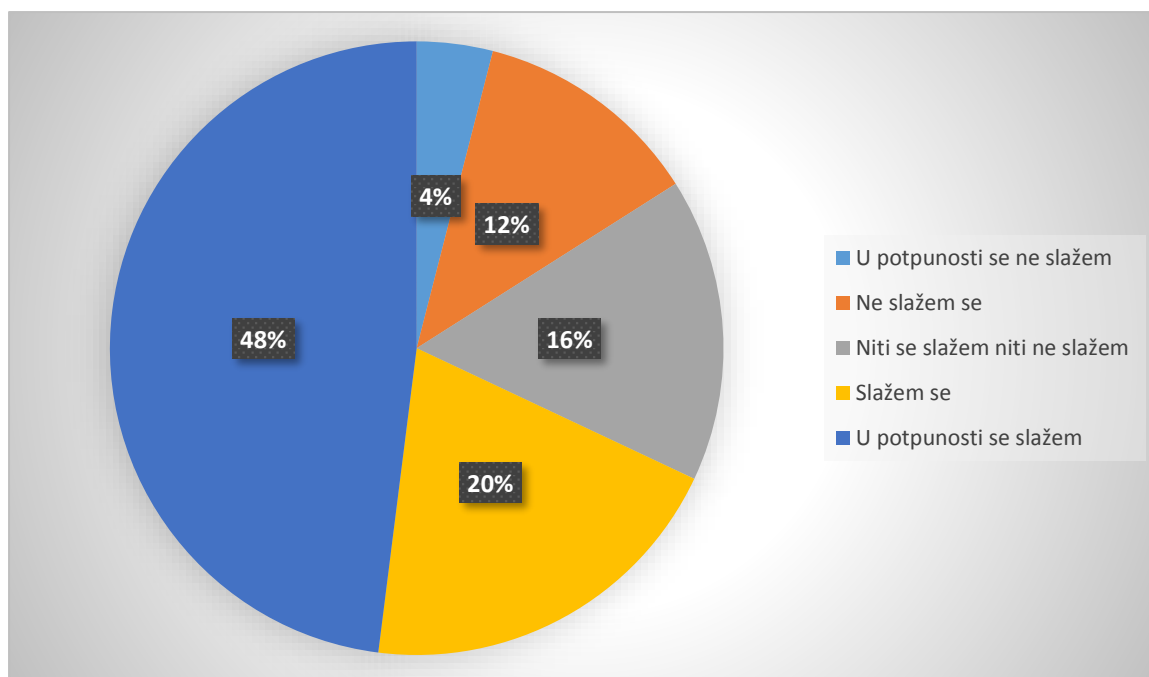
Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje o razvijenosti internih financijskih izvještaja proračunskih korisnika u odnosu na interne financijske izvještaje poduzetnika 32% ispitanika slaže se da su interni financijski izvještaji proračunskih korisnika na istoj razini razvoja u odnosu na interne izvještaje poduzetnika, a 24% ispitanika u potpunosti se slaže.

Udio od 20% odnosi se na ispitanike koji su se izjasnili niti se slažem niti ne slažem, preostalih 24% ispitanika izjasnilo se kako se ne slaže da su interni financijski izvještaji proračunskih korisnika na istoj razini razvoja u odnosu na interne izvještaje poduzetnika.

Anketno pitanje br.10 - Smatrate li da su pri ovom proračunskom korisniku financijski izvještaji preopsežni/prezahthjevni?

Grafikon 10: Preopsežnost/prezahthjevnost financijskih izvještaja.



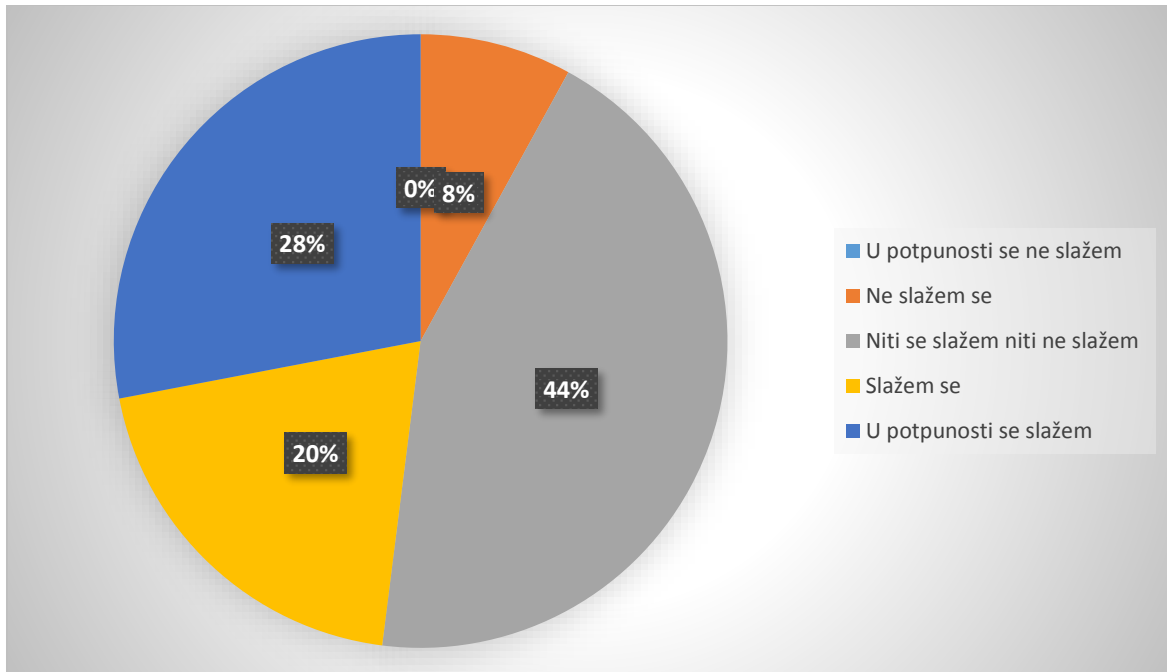
Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje o preopsežnosti/prezahthjevnosti financijskih izvještaja anketirani ispitanici odgovorili su sljedeće. 20% anketiranih ispitanika slaže se da su financijski izvještaji pri njihovom proračunskom korisniku preopsežni/prezahthjevni dok čak 48% anketiranih ispitanika u potpunosti se slaže.

Niti se slažem niti ne slažem odgovorilo je 16% ispitanika, 12% ispitanika ne slaže se da su financijski izvještaji preopsežni/prezahthjevni pri njihovom proračunskom korisniku, dok je samo 4% anketiranih ispitanika odgovorilo kako se u potpunosti ne slaže to jest samo jedan anketirani ispitanik ne slaže se s navedenom tvrdnjom.

Anketno pitanje br.11 - Promjena zakonske regulative za sastavljanje financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu događa se prečesto?

Grafikon 11: Promjena zakonske regulative za sastavljanje financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu.



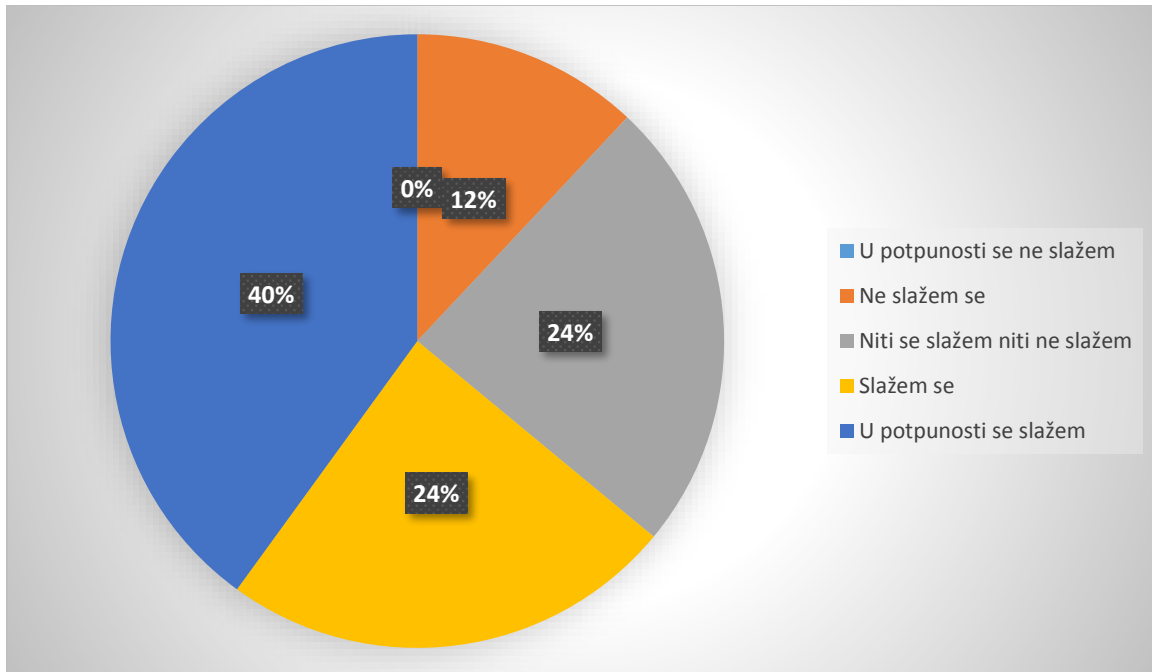
Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje događa li se prečesto promjena zakonske regulative o sastavljanju financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu, 20% anketiranih ispitanika slaže se da se promjene zakonske regulative koja se odnosi na sastavljanje financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu događaju prečesto, da se u potpunosti slaže izjasnilo se čak 28% ispitanika.

Niti se ne slažem niti slažem odgovorilo je 44% ispitanika, dok je samo 8% ispitanika na isto pitanje odgovorilo da se ne slaže s navedenim pitanjem.

Anketno pitanje br. 12 - Smatrate li da su financijski izvještaji proračunskih korisnika gotovo uvijek u potpunosti točni?

Grafikon 12: Financijski izvještaji proračunskih korisnika gotovo su uvijek u potpunosti točni.



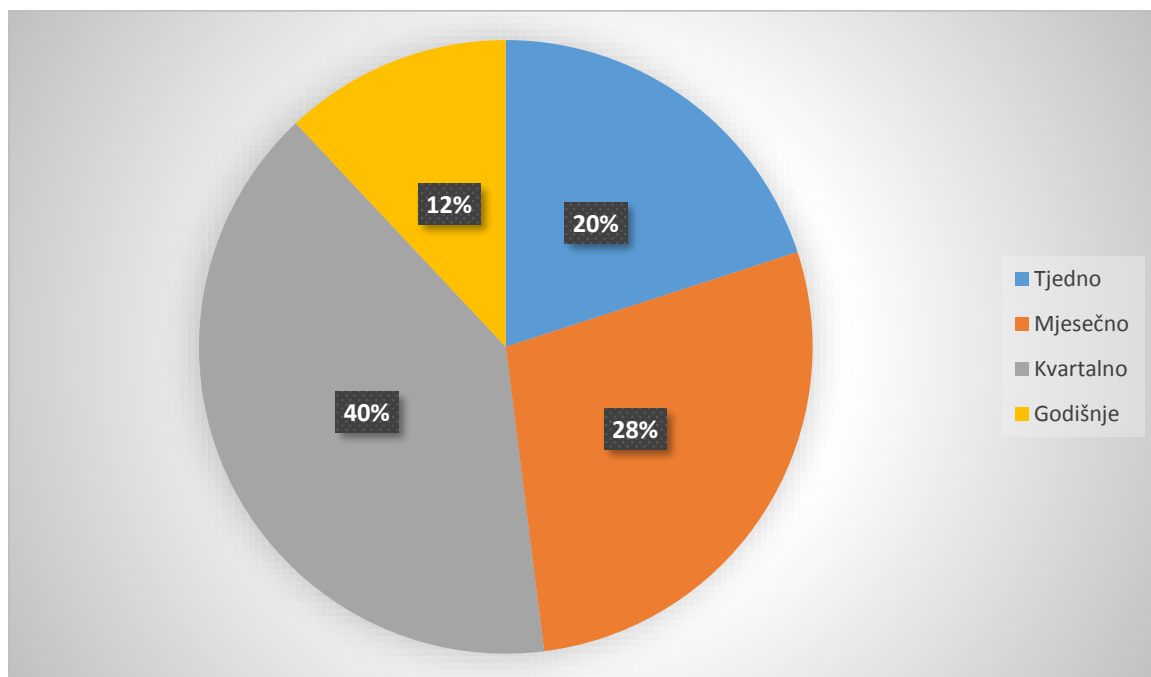
Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje jesu li financijski izvještaji proračunskih korisnika gotovo uvijek u potpunosti točni 24% ispitanika slaže se da su financijski izvještaji proračunskih korisnika gotovo uvijek u potpunosti točni, a 40% anketiranih ispitanika odgovorilo je da se u potpunosti slaže.

Niti se slažem niti ne slažem odgovorilo je 24% anketiranih ispitanika dok se 12% izjasnilo kako se ne slaže da su financijski izvještaji proračunskih korisnika gotovo uvijek u potpunosti točni.

Anketno pitanje br. 13 – Koliko često se postavljaju zahtjevi prema računovodstvu za dodatnim informacijama?

Grafikon 13: Zahtjevi prema računovodstvu za dodatnim informacijama



Izrada: Vlastita obrada

Na pitanje koliko često postavljate zahtjeve prema računovodstvu za dodatnim informacijama 12% anketnih ispitanika odgovorilo je kako zahtjeve postavlja na godišnjoj razini. Najviše anketiranih ispitanika izjasnilo se kako zahtjeve postavlja kvartalno 40%, 28% ispitanika zahtjeve postavlja na mjesečnoj razini dok na tjednoj razini 20% ispitanika.

H4. Učestalost korištenja informacija proračunskog računovodstva za upravljačke svrhe na području Istarske županije je zadovoljavajuća.

Tablica 9: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na učestalost korištenja informacija u upravljačke svrhe

Stupanj upotrebe- postavljanje zahtjeva za dodatnim inf.	Tjedno	Mjesečno	Kvartalno	Godišnje	Ukupno
Obrazovne ustanove	2	3	2	0	7
Zdravstvene ustanove	2	0	3	1	6
Grad	1	3	2	0	6
Općina	0	0	2	1	3
Kultura	0	1	1	1	3
Ukupno	5	7	10	3	25

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Tablica 10: Testiranje hipoteze H4.

Stupanj upotrebe- postavljanje zahtjeva za dodatnim inf.	Empirijski rezultati (fo)	Teorijski rezultati (ft)	Devijacija (fo-ft)	Kvadratna devijacija (fo-ft) ²	Hi-kvadrat (fo-ft) ² / ft
Obrazovne ustanove-t	2	1,4	0,6	0,36	0,25714
Obrazovne ustanove-m	3	1,96	1,04	1,0816	0,55184
Obrazovne ustanove-k	2	2,8	-0,8	0,64	0,22857
Obrazovne ustanove-g	0	0,84	-0,84	0,7056	0,84
Zdravstvene ustanove-t	2	1,2	0,8	0,64	0,53333
Zdravstvene ustanove-m	0	1,68	-1,68	2,8224	1,68
Zdravstvene ustanove-k	3	2,4	0,6	0,36	0,15
Zdravstvene ustanove-g	1	0,72	0,28	0,0784	0,10889
Grad-t	1	1,2	-0,2	0,04	0,03333
Grad-m	3	1,68	1,32	1,7424	1,03714
Grad-k	2	2,4	-0,4	0,16	0,06667
Grad-g	0	0,72	-0,72	0,5184	0,72
Općina-t	0	0,6	-0,6	0,36	0,6

Općina-m	0	0,84	-0,84	0,7056	0,84
Općina-k	2	1,2	0,8	0,64	0,53333
Općina-g	1	0,36	0,44	0,1936	0,23778
Kultura-t	0	0,6	-0,6	0,36	0,6
Kultura-m	1	0,84	0,16	0,0256	0,03048
Kultura-k	1	1,2	-0,2	0,04	0,03333
Kultura-g	1	0,36	0,44	0,1936	0,23778

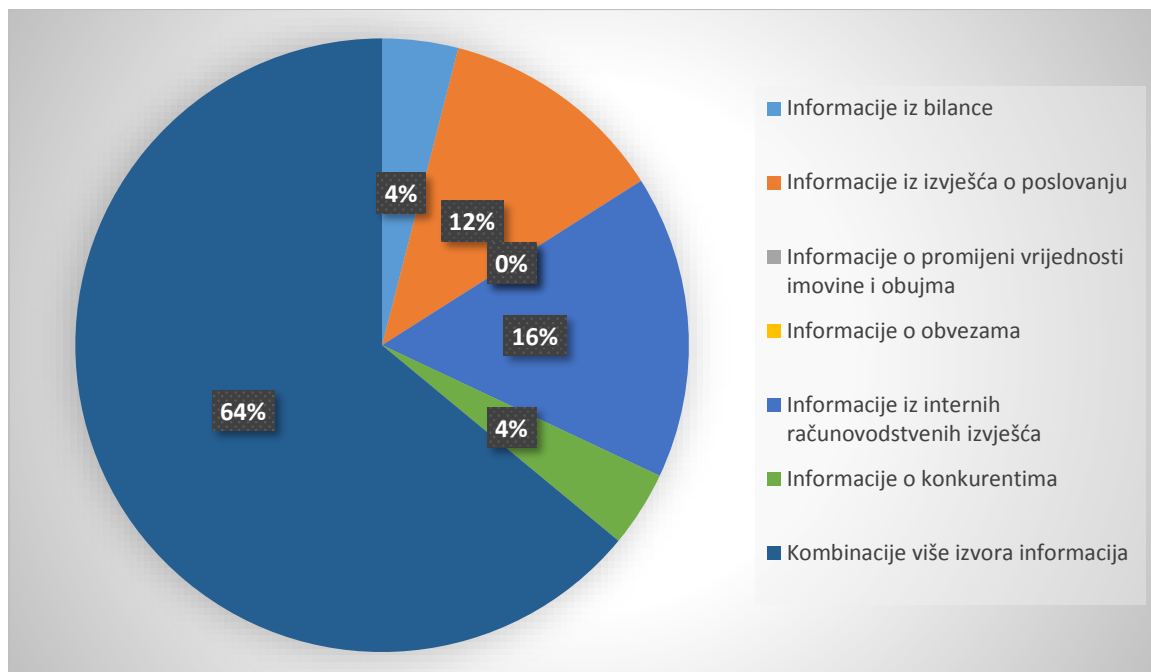
Razina značajnosti	0,5
Stupanj slobode	3
Kritična vrijednost	7,81
Hi-kvadrat	9,31961

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim rezultatima vidljivim u tablici 10., kritična vrijednost hi-kvadrata, uz stupanj slobode 3 na razini značajnosti od 5%, iznosi 7,81 što je manje od dobivenog izračunatog hi-kvadrata koji iznosi 9,31961. S obzirom na navedeno, hipoteza H4 se odbacuje. Prema tome, možemo zaključiti da se zahtjevi prema računovodstvu za dodatnim informacijama postavljaju najčešće kvartalno, u odnosu na tjednu ili mjesečnu razinu. Temeljem toga možemo zaključiti da učestalost korištenja informacija proračunskog računovodstva za upravljačke svrhe na području Istarske županije nije na zadovoljavajućoj razini.

Anketno pitanje br. 14 - Pri donošenju odluka najviše mi koriste informacije: iz bilance, iz izvještaja o poslovanju, o promjenama vrijednosti imovine i obujma, o obvezama, iz internih računovodstvenih izvješća, o konkurentima te kombinacije više izvora informacija.

Grafikon 14: Donošenje odluka temelji se na informacijama:



Izvor: Vlastita obrada

Na pitanje koje informacije najviše koristite pri donošenju odluka od sljedećih ponuđenih:

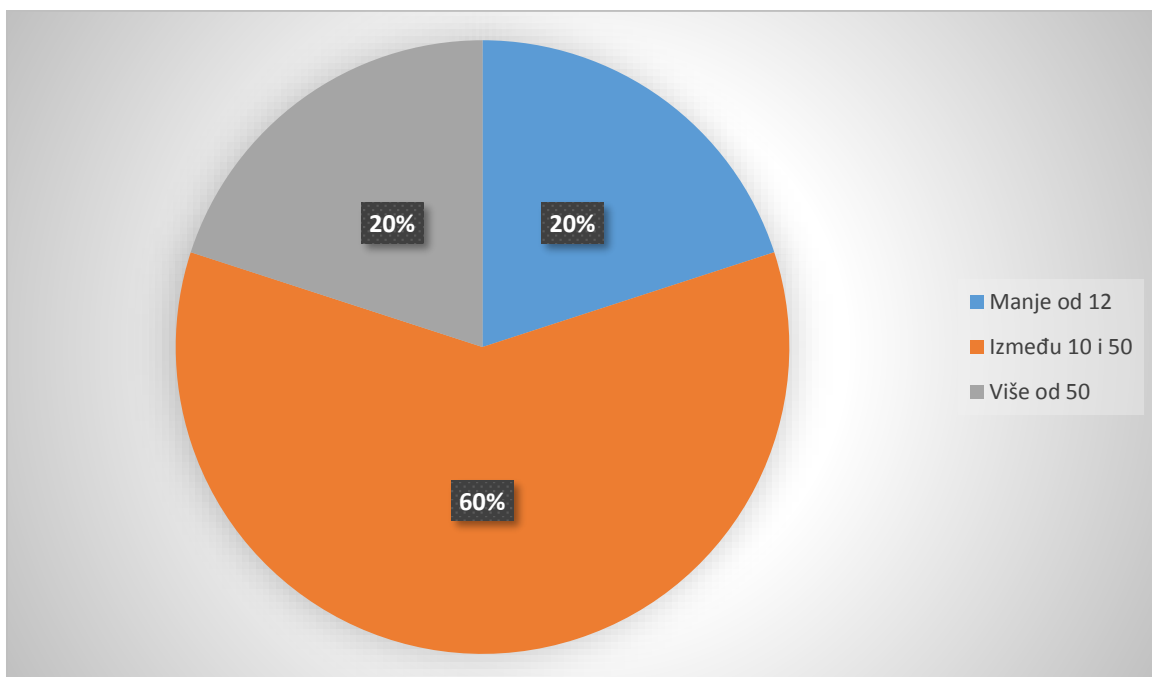
- informacije iz bilance
- informacije iz izvješća o poslovanju
- informacije o promjenama vrijednosti imovine i obujma
- informacije o obvezama
- informacije iz internih računovodstvenih izvješća
- informacije o konkurentima
- kombinacije više izvora informacija

Najučestaliji odgovor odnosno 64% ispitanika odgovorilo je kako pri donošenju odluka koristi kombinacije više izvora informacija. 16% anketiranih ispitanika odgovorilo je

kako koristi informacije dostupne u internim financijskim izvješćima, 12% koristi informacije dostupne u izvješću o poslovanju dok je po jedan anketirani ispitanik odgovorio da koristi informacije iz bilance te informacije o konkurentima. Korištenje informacija o promjeni vrijednosti imovine i obujma te informacija o obvezama nije istaknuo niti jedan ispitanik. Možemo pretpostaviti obzirom da je bilo moguće izabrati samo jedan od ponuđenih odgovora da određeni broj ispitanika čiji je odgovor da koriste kombinacije više izvora informacija uključuje informacije o promjeni vrijednosti imovine i obujma te informacije o obvezama.

Anketno pitanje br. 15 - Broj zaposlenih pri Vašem proračunskom korisniku/proračunu

Grafikon 15: Broj zaposlenih anketiranom korisniku/proračunu



Izrada: Vlastita obrada

Na priloženom grafikonu možemo uočiti kako je 60% anketiranih ispitanika zaposleno pri proračunskom korisniku/proračunu s brojem zaposlenih između 10 i 50 zaposlenih

dok je preostalih 40% anketiranih ispitanika odgovorilo kako je polovica njih, to jest 20% zaposleno pri proračunskom korisniku/proračunu s brojem zaposlenih manje od 10 zaposlenih te preostalih 20% izjasnilo se kako su zaposleni pri proračunskom korisniku/proračunu s više od 50 zaposlenih.

Anketno pitanje br. 16 - Vaše preporuke za izdašnije/kvalitetnije korištenje informacija upravljačkog proračunskog računovodstva za potrebe odlučivanja

Posljednje anketno pitanje bilo je otvorenog tipa gdje su anketirani ispitanici mogli ostaviti svoj komentar, dati preporuke kako na kvalitetniji način koristiti informacije upravljačkog proračunskog računovodstva za potrebe donošenja odluka.

Ovo je pitanje izrazito važno iz razloga što su anketirani ispitanici osobe koje svakodnevno koriste informacije upravljačkog proračunskog računovodstva te nam iz „prve ruke„ mogu ponuditi potencijalne ideje kako informacije upravljačkog proračunskog računovodstva koristiti na efikasniji način za potrebe odlučivanja. Na taj način možemo razviti moderniji informacijski sustav upravljačkog proračunskog računovodstva te donositi kvalitetnije odluke.

Na ovo pitanje odgovorilo je četiri anketirana ispitanika:

- svodi se na „l'ar pour l'ar“ to jest „propisi radi propisa“
- informacije dobivene u financijskim izvještajima ne koriste se adekvatno i svrhovito
- razvijeniji sustav internog financijskog izvještavanja
- veća razina koordiniranosti i bolja suradnja između odjela.

Odgovore koje su ponudili anketirani ispitanici razložit ćemo temeljem detaljno proučenog teorijskog dijela o upotrebi financijskih izvještaja upravljačkog proračunskog računovodstva te obradom rezultata empirijskog istraživanja i analizom svih informacija koje su razrađene u ovom radu.

Larpurlartizam metaforička je usporedba sa širinom i količinom obvezatnih propisa proračunskih korisnika odnosno učestalosti promjena zakonske regulative, a možda i prereguliranosti računovodstvenog sustava izvještavanja pri određenim proračunskim granama. Sumarno gledano istraživački dio, možemo zaključiti da je značajan dio anketiranih ispitanika odgovorio/smatra da se promjene zakonske regulative za sastavljanje financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu događaju prečesto, da su financijski/interni izvještaji često prezahtjevni/preopsežni te da nisu na istoj razini razvijenosti u odnosu na računovodstvene izvještaje poduzetnika. Također iz priloženog možemo zaključiti kako je potrebno uložiti značajne resurse (vrijeme i novac) prilikom izrade računovodstvenih informacijskih sustava, a čiji se finalni proizvod ne koristi na kvalitetan i adekvatan način prilikom donošenja upravljačkih odluka.

Također jedna od preporuka je bila da se informacije dobivene u financijskim izvještajima ne koriste adekvatno i svrhovito. Ovu preporuku možemo gotovo u cijelosti usporediti s obrazloženjem prethodne preporuke. Možemo obrazložiti preporuku anketiranog ispitanika na sljedeći način: da je pri njegovom proračunskom korisniku/proračunu temeljni/interni računovodstveni sustav izvještavanja dovoljno razvijen, ali unatoč tome zbog određenih faktora (neznanje, nezainteresiranost i/ili prekapacitiranost poslom) dobivene informacije ne koriste se u očekivanom obimu. Također navedenu preporuku možemo obrazložiti s aspekta potkapaciranosti/stručnosti stručnog kadra u javnom menadžmentu čija je zadaća na temelju prezentiranih računovodstvenih informacija donositi neophodne i kvalitetne upravljačke odluke.

Poboljšanje internog sustava izvještavanja upućuje na potrebu bolje međusobne povezanosti financijskih izvještaja. Interno financijsko izvještavanje uglavnom je slobodne forme i uglavnom je ostavljeno volji proračunskih korisnika da prema svojim potrebama i zahtjevima kreiraju interne financijske izvještaje. Cilj svakog financijskog izvještaja pa tako i internog financijskog izvještaja je pružiti odgovarajuću informaciju u pravo vrijeme kako bi javni menadžment imao dostatnu podlogu za donošenje prave poslovne odluke.

Poboljšanje razine koordiniranosti te bolja suradnja, posljednja je preporuka za koju možemo reći da se objašnjenja iste mogu iščitati u prethodno razloženim preporukama.

5. KRITIČKI OSVRT

Nakon provedenog istraživanja može se doći do zaključka da je cilj prikupljenih, obrađenih i u financijskim izvještajima prezentiranih informacija u svakom trenutku pružiti stvarnu sliku, stvarno stanje i financijski položaj proračunskog korisnika. Na trenutni zakonodavni okvir o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu utjecao je proces međunarodne harmonizacije, razvoj internih financijskih izvještaja, bolja transparentnost, uvođenje novog javnog menadžmenta, efikasnije upravljanje i drugo što je omogućilo uvjete za odgovornije upravljanje u javnom sektoru.

Analizom rezultata empirijskog istraživanja utvrđeno je da se informacije sadržane u financijskim izvještajima proračunskog računovodstva na području Istarske županije u dostatnoj mjeri koriste za potrebe javnog menadžmenta. Međutim, navedenu hipotezu treba uzeti s rezervom iz razloga što je određeni broj ispitanika izjasnio nezadovoljstvo dosadašnjom razinom korištenja i opsega informacija, pogotovo kada je riječ o internim financijskim izvještajima unutar sustava izvještavanja.

Većina ispitanika smatra da su računovodstveni informacijski sustavi pri njihovom proračunskom korisniku primjereni potrebama javnog menadžmenta što možemo pripisati sve većem stupnju harmoniziranosti izvještajnog sustava, boljoj transparentnosti i cjelovitosti računovodstvenih informacija. S druge strane, kada je riječ o stupnju odgovornosti osoba koje su zadužene za sastavljanje financijskih izvještaja, manji broj ispitanika izjasnio se da je pri njihovom proračunskom korisniku razina odgovornosti niska ili da ne može procijeniti.

Testiranjem učestalosti korištenja informacija proračunskog računovodstva u upravljačke svrhe proračunskih korisnika, utvrđeno je da je na zadovoljavajućoj razini. Najviše ispitanika odgovorilo je da zahtjeve prema računovodstvu za dodatnim informacijama postavlja tjedno/kvartalno, odnosno najmanje ispitanika zahtjeve za dodatnim informacijama postavlja na godišnjoj razini, što je povezano i s godišnjom obvezom sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja, no utječe na kvalitetu i cjelovitost primjene odgovarajućih (internih) informacija u pravo vrijeme kako bi javni menadžment imao dostatnu podlogu za donošenje prave poslovne odluke.

6. ZAKLJUČAK

Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika obuhvaća planiranje, prikupljanje te raspoređivanje sredstava, upravljanje planiranim i prikupljenim sredstvima, kontrolu prikupljanja te trošenja sredstava. Podatci u izvještajima predstavljaju informacije potrebne većem broju različitih korisnika što podrazumijeva i različite namjene korištenja istih informacija. Glavni cilj financijskog izvještavanja jest dati izvještaj o stanju i strukturi te promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, prihoda i rashoda, primitaka i izdataka te vlastitih izvora.

Financijsko izvještavanje proračunskih i izvanproračunskih korisnika regulirano je zakonskim aktima te pravilnicima. S namjerom stvaranja modernih informacijskih sustava proračunskih korisnika gotovo kontinuirano možemo pratiti izmjene zakonske regulative te dopune Pravilnika o financijskom izvještavanju proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Mijenjanje tradicionalnih načina provođenja i delegiranja odgovornosti javnog menadžmenta ciljevi su reforme javnog sektora koji vode ka novom sustavu odgovornosti i prihvaćanja prakse mjerenja uspješnosti – novi javni menadžment.

Temeljni financijski izvještaji najznačajniji su izvor informacija, sustavno prikazuju standardne informacije koje je potrebno dopuniti s bilješkama. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje pojašnjavaju i dopunjuju pojedine prezentirane pozicije u temeljnim financijskim izvještajima. Informacije sadržane u financijskim izvještajima ponekad nisu dovoljne za donošenje konačnih odluka, te je potrebno uzeti u obzir i druge izvore informacija. Financijski izvještaji međusobno su povezani te upućuju jedni na druge. Korisnici financijskih izvještaja koji se sastavljaju sukladno proračunskom računovodstvu su: država odnosno tijela državne vlasti i državne uprave, proračunski korisnici, a također su zainteresirani za računovodstvene informacije i pojedinci odnosno šita javnost, kupci i dobavljači te zajmodavci i drugi.

Završnu fazu proračunskog ciklusa čine unutarnji nadzor i državna revizija, a međusobno ih razlikujemo po organu koji obavlja nadzor, predmetu nadzora te

vremenu nadzora kada se nadzor obavlja. Na taj način se osigurava objektivnost i realnost financijskih izvještaja proračunskih korisnika, a upravo to je output koji je neophodan za donošenje kvalitetnih odluka pri upravljanju.

Istraživački dio rada o uporabi financijskih izvještaja proračunskih korisnika u Hrvatskoj proveden je putem anketnog upitnika u razdoblju od travnja do sredine lipnja 2021. godine, putem internetske stranice Google obrasci. Istraživanje je provedeno na način da su prvotno definirane četiri hipoteze te na temelju postavljenih hipoteza oblikovana su anketna pitanja s ciljem dobivanja povratnih informacija. Anketni upitnik sadrži 18 pitanja otvorenog tipa, zatvorenog tipa. Od ukupno 33 ispitanika, na anketni upitnik odgovorilo je 25 što čini 76% uzorka.

U istraživanju su sudjelovali proračunski korisnici s područja Istarske županije. S gledišta strukture anketiranih proračuna/korisnika, najviše anketiranih ispitanika zaposleno je pri obrazovnim ustanovama odnosno njih 28%, slijede zdravstvene ustanove i grad s udjelom od 24%, a najmanje anketiranih ispitanika zaposleno je u kulturnim ustanovama te općini s udjelom od 12%.

Temeljem anketnog istraživanja može se doći do zaključka da gotovo svi anketirani ispitanici koriste dostupna financijska izvješća, ali udio od 28% ispitanika izjasnio se kako nije zadovoljno dosadašnjom razinom korištenja i opsega informacija dostupnih u financijskim izvješćima. Gotovo polovica anketiranih ispitanika to jest 48% smatra kako pri njihovom proračunskom korisniku nedostaju interni izvještaji unutar sustava izvještavanja.

Proces odlučivanja temelji se na modernim računovodstvenim informacijskim sustavima, smatra 60% anketiranih ispitanika, a čak 76% anketiranih ispitanika izjasnilo se kako je pri njihovom proračunskom korisniku računovodstveni informacijski sustav dovoljno razvijen i primjeren potrebama javnog menadžmenta. Kada je riječ o odgovornosti osoba koje su zadužene za sastavljanje temeljnih/internih izvještaja, 56% ispitanika smatra da je razina odgovornosti visoka, dok 24% ispitanika nije moglo procijeniti razinu odgovornosti pri njihovom proračunu/korisniku.

Također možemo zaključiti prema odgovorima anketiranih ispitanika da su financijska izvješća proračunskih korisnika gotovo uvijek točna te prikazuju realnu i objektivnu sliku. Razmatranjem ponuđenih odgovora o učestalosti promjene zakonske regulative

za sastavljanje financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu, sumarno gledano možemo zaključiti kako se te promjene dešavaju često.

Obrađeni rezultati dobiveni putem anketnog upitnika prezentiraju stvarno stanje upotrebe financijskih izvještaja proračunskih korisnika na području Istarske županije. Također dobivene informacije upućuju da se financijski izvještaji koriste u dostatnoj mjeri, da su točni i dovoljno razvijeni te da pružaju dovoljnu količinu informacija, međutim potrebno je obratiti pozornost na učestalost promjene zakonske regulative, preopsežnost/prezahtjevnost financijskih izvještaja prilikom daljnjeg uvođenja sustava novog javnog menadžmenta.

7. LITERATURA

1. Knjige

1.Dremel N., Glavota M., Jakir-Bajo I., Maletić I. Milić A., (2011.),Računovodstvoproračuna i proračunskih korisnika, III. Izmjena i dopunjena naklada, Zagreb:RRiF d.o.o. za nakladništvo i poslovne knjige

Belak V. (2006.), Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima, Zagreb, Žgombić & Partneri

Vašiček, D. i Vašiček V. (2016.), Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, Rijeka, Sveučilište u Rijeci Ekonomski fakultet

Bičanić N. i suradnici, (2011.) Proračunsko računovodstvo I. izmijenjeno izdanje, Zagreb, TEB-poslovno savjetovanje

2. Ostali radovi

Blažević L., Ujević M. Ukić Lj. (2013.) Interno financijsko izvještavanje unutar proračunskih korisnika kao potpora javnom menadžemntu, Veleučilište Marko Marulić u Kninu

Broz Tominac S., Budimir V., Dragija M., Dražić Lutilsky I., Hladika M., Mrša J., Peršić M., Roje G., Sohora Bukovac M., Vašiček D., Vašiček V., (2015.) Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, Hrvatska zaklada za znanost, Zagreb

Budimir V., (2017.) Proračunsko računovodstvo,Požega, Veleučilište u Požegi

Kesner-Škreb M., (2004.) Porezni vodić za građane, Zagreb, Institut za javne financije

Knapić I., (2017.) Informacije proračunskog računovodstva u sustavu javnog menadžmenta, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Mišković H., (2019.) Upravljačko računovodstvo i javni menadžment, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Proso V., (2016.), Financijski izvještaji kao podloga za ocjenu uspješnosti poslovanja – primjer poduzeća X, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet

Vašiček D., (2004) Učinci izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja proračuna, Magistarski rad, Rijeka, Ekonomski fakultet

3. Internetske stranice

<https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/financijsko-izvjestavanje-177/177>

https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_12_126_2539.html

https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2011_11_130_2616.html

https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2021_03_32_677.html

<https://www.google.com/forms/about/>

<https://www.gasb.org/home>

4. Popis tablica

Tablica 1: Struktura ispitanika s obzirom na spol

Tablica 2: Struktura ispitanika s obzirom na mjesto rada

Tablica 3: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na uporabu financijskih izvještaja za potrebe javnog menadžmenta

Tablica 4: Testiranje hipoteze H1.

Tablica 5: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na izdašnije/kvalitetnije korištenje pri zdravstvenim i obrazovnim djelatnostima u odnosu na grad, općinu i ustanove u kulturi

Tablica 6: Testiranje hipoteze H2.

Tablica 7: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na korištenje informacija sadržanih u financijskim izvještajima od strane top menadžera

Tablica 8: Testiranje hipoteze H3.

Tablica 9: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na učestalost korištenja informacija u upravljačke svrhe

Tablica 10: Testiranje hipoteze H4.

5. Popis grafikona

Grafikon 1: Upotreba informacija dostupnih u financijskim izvješćima.

Grafikon 2: Zadovoljstvo upotrebom dostupne razine informacija u računovodstvenim izvješćima.

Grafikon 3: Dostupnost internih financijskih izvješća unutar sustava izvještavanja.

Grafikon 4: Odlučivanje na temelju modernih računovodstvenih informacijskih sustava.

Grafikon 5: Razvijenost računovodstvenih informacijskih sustava u skladu s potrebama javnog menadžmenta.

Grafikon 6: Diferenciranjem informacija temeljnih/internih financijskih izvještaja doprinosi efikasnosti pri odlučivanju.

Grafikon 7: Zadovoljstvo dostupnom količinom informacija u temeljnim financijskim/internim izvještajima proračunskog računovodstva.

Grafikon 8: Razina odgovornosti osoba koje su zadužene za sastavljanje financijskih temeljnih/internih izvještaja.

Grafikon 9: Razvijenost internih financijskih izvještaja proračunskih korisnika u odnosu na interne izvještaje poduzetnika.

Grafikon 10: Preopsežnost/prezahtjevnost financijskih izvještaja.

Grafikon 11: Promjena zakonske regulative za sastavljanje financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu.

Grafikon 12: Financijski izvještaji proračunskih korisnika gotovo su uvijek u potpunosti točni.

Grafikon 13: Zahtjevi prema računovodstvu za dodatnim informacijama.

Grafikon 14: Donošenje odluka temelji se na informacijama.

Grafikon 15: Broj zaposlenih anketiranom korisniku/proračunu.

8. SAŽETAK

Financijski izvještaji predstavljaju završnu fazu računovodstvenog procesiranja informacija neophodnih za donošenje odluka o poslovanju proračunskih subjekata. Temeljni zadatak računovodstva proračunskih korisnika je prikupljanje, obrada i kontrola podataka financijske prirode te izvještavanje tako dobivenih podataka zainteresiranim korisnicima. Informacije dostupne u financijskim izvještajima predstavljaju određene podatke prikazane u obliku razumljivom za korisnika te posjeduju značajnu vrijednost u tekućim i/ili budućim aktivnostima i odlukama.

Istraživački dio rada proveden je putem anketnog upitnika. Rezultati istraživanja upućuju na to da proračunski korisnici koriste informacije sadržane u temeljnim/internim računovodstvenim izvještajima te da se proces odlučivanja temelji na modernim računovodstvenim informacijskim sustavima. Učestala promjena zakonske regulative, preopsežnost/prezahitjevnost financijskih izvještaja te nedostatna razvijenost internih izvješća odražava se na kvalitetu računovodstvenog izvještavanja, a samim time i na kvalitetu donošenja odluka pri upravljanju.

Ključne riječi: proračunsko računovodstvo, financijski izvještaji, javni menadžment, informacijski sustavi, zakonska regulativa

9. SUMMARY

The financial statements represent the final stage of accounting processing of the information required for decision-making on the activities of budgetary units. The basic task of budget users' accounting is to collect, process and control data of a financial nature and to report the data thus obtained to interested users. The information available in the financial statements represents certain information that is presented in a user-friendly format and has significant value for current and / or future activities and decisions.

The research part of this work was conducted through a survey questionnaire. The results of the research show that budget users use the information contained in basic / internal accounting reports and that the decision-making process is based on modern accounting information systems. Frequent legislative changes, excessive / overly demanding financial statements and insufficient development of internal reports are reflected in the quality of financial reporting, and thus in the quality of management decision-making.

Keywords: budgetary accounting, financial reports, public management, information systems, legislation

10. PRILOZI

Anketni upitnik

Koristite li informacije dostupne u financijskim izvješćima? *

Da

Ne

Zadovoljan/na sam dosadašnjom razinom korištenja i opsega informacija? *

Da

Ne

Nedostaju li interna financijska izvješća unutar sustava izvještavanja vaše djelatnosti? *

Da

Ne

Smatrate li da se pri ovom proračunskom korisniku proces odlučivanja temelji na modernim računovodstvenim informacijskim sustavima? *

Da

Ne

Smatrate li da su računovodstveni informacijski sustavi pri ovom proračunskom korisniku dovoljno razvijeni i primjereni potrebama javnog menadžmenta? *

Da

Ne

Diferenciranjem informacija za temeljne i za interne financijske izvještaje značajno bi doprinijelo efikasnosti pri vašem proračunskom korisniku/proračunu? *

- Da
- Ne
- Other...

Jeste li kao top javni menadžer zadovoljni dostupnom količinom informacija u temeljnim financijskim/internim izvještajima proračunskog računovodstva? *

- Da
- Ne
- Other...

Koja je razina odgovornosti osoba koje su zadužene za sastavljanje financijskih temeljnih/internih izvještaja pri ovom proračunskom korisniku? *

- Niska
- Visoka
- Ne mogu procijeniti
- Other...

Interni financijski izvještaji proračunskih korisnika, po mom mišljenju, na istoj su razini razvijenosti u odnosu na interne izvještaje poduzetnika? *

- | | | | | | | |
|---------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| U potpunosti se ne slažem | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | U potpunosti se slažem |

Smatrate li da su pri ovom proračunskom korisniku financijski izvještaji preopsežni/prezahtjevni? *

1 2 3 4 5

U potpunosti se ne slažem U potpunosti se slažem

Promjena zakonske regulative za sastavljanje financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu događa se prečesto? *

1 2 3 4 5

U potpunosti se ne slažem U potpunosti se slažem

Smatrate li da su financijski izvještaji proračunskih korisnika gotovo uvijek u potpunosti točni? *

1 2 3 4 5

U potpunosti se ne slažem U potpunosti se slažem

Postavljate li zahtjeve prema računovodstvu za dodatnim informacijama? *

- Tjedno
- Mjesečno
- Kvartalno
- Godišnje
- Other...

Pri donošenju odluka najviše mi koriste?

- Informacije iz bilance
- Informacije iz izvješća o poslovanju
- Informacije o promijeni vrijednosti imovine i obujma
- Informacije o obvezama
- Informacije iz internih računovodstvenih izvješća
- Informacije o konkurentima
- Kombinacije više izvora informacija
- Add option or [add "Other"](#)

Proračunski korisnik/proračun pri kojem ste zaposleni *

- Obrazovanje
- Zdravstvo
- Kultura
- Općina
- Grad
- Other...

Broj zaposlenih pri Vašem proračunskom korisniku/proračunu *

- Manje od 10
- Između 10 - 50
- Više od 50

Vaš spol *

Muško

Žensko

Vaše preporuke za **izdašnije/kvalitetnije korištenje informacija** upravljačkog proračunskog računovodstva za potrebe odlučivanja

Long answer text
