

PUBLIC MANAGEMNETS' INFORMATION REQUIREMENTS FOR INTERNAL FINANCIAL REPORTING IN CROATIA

INFORMACIJSKI ZAHTJEVI JAVNOG MENADŽMENTA ZA INTERNIM RAČUNOVODSTVENIM IZVJEŠTAJIMA U HRVATSKOJ

BUDIMIR, Verica; LETINIC, Svjetlana & ZUPAN, Mario

Abstract: *This paper analyzes the information requirements for internal accounting reports of Croatian public managers for decision making and management of public funds. Public management, for the adoption of effective decisions, needs timely and relevant information. External financial reports provide only part of the information required for budgetary user's quality management. Information contributing to the quality of decision making is specifically targeted and designed information for decision-making process. Part of such information provides cost accounting and management accounting.*

Key words: *public management, information requirements, internal reports*

Sažetak: *U radu se analiziraju informacijski zahtjevi javnih menadžere Hrvatske za internim računovodstvenim izvještajima u svrhu donošenja odluka i upravljanja javnim sredstvima. Za donošenje učinkovitih odluka javnom menadžmentu su potrebne pravovremene i odgovarajuće informacije. Eksterni financijski izvještaji pružaju samo dio informacija potrebnih za kvalitetno upravljanje i odlučivanje proračunskih korisnika. Informacije koje doprinose kvaliteti odlučivanja jesu informacije koje su ciljano usmjerene i oblikovane za odlučivanje. Dio takvih informacija pružaju računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo.*

Ključne riječi: *javni menadžment, informacijski zahtjevi, interni izvještaji*



Authors' data: Verica, **Budimir**, dr.sc., Veleučilište u Požegi, Požega, vbudimir@vup.hr; Svjetlana, **Letinic**, mr.sc., Veleučilište u Požegi, Požega, sletinic@vup.hr; Mario, **Zupan**, dipl.oec., Veleučilište u Požegi, Požega, mzupan@vup.hr

1. Uvod

Javni sektor, na svjetskoj razini, već tri desetljeća prolazi kroz brojne reforme. Promjene u ekonomskom, socijalnom, političkom i tehnološkom okruženju zahtijevaju radikalne promijene upravljačkog sustava javnog sektora [1]. Pogled na proračun kao centralizirani instrument alokacije i kontrole javnih resursa nestaje, a javlja se imperativ učinkovitog i djelotvornog upravljanja proračunskim sredstvima [2]. Svojom ulogom i institucionalnim karakterom, javni sektor današnjice, treba zadovoljiti sve veće potrebe korisnika usluga uz ograničena proračunska sredstva. Imperativ uspješnosti javnog sektora u pružanju javnih usluga nameće potrebu racionalnog i ekonomičnog upravljanja proračunskim sredstvima. Kako bi udovoljio navedenim zahtjevima javni sektor se mora tržišno usmjeriti, ali i izdvojiti aktivnosti i programe koji nisu u potpunosti vezani za javni sektor i prenijeti ih u privatni sektor.

Za donošenje učinkovitih odluka javnom menadžmentu su potrebne pravovremene i odgovarajuće informacije. Informacije potrebne za upravljanje pristižu iz okruženja i unutarnjeg informacijskog sustava organizacije. Znatan dio potrebnih informacija nastaje u računovodstvu i zapisan je u formi eksternih i internih financijskih izvještaja [3]. Temeljni (eksterni) financijski izvještaji pružaju informacije o financijskom položaju i uspješnosti ispunjavanja postavljenih poslovnih ciljeva. Računovodstvene informacije prezentirane u eksternim financijskim izvještajima čine samo dio informacija potrebnih u donošenju kvalitetnih odluka. Informacije iz eksternih financijskih izvještaja jesu kvalitetne, ali nisu ciljano usmjerene i dovoljne za donošenje uspješnih odluka u javnom sektoru. Kako bi javni menadžment mogao donositi kvalitetne odluke, te sagledati učinke istih potrebno je, uz informacije iz eksternih financijskih izvještaja, razviti i interne financijske izvještaje [4]. Razvijenim internim izvještavanjem moguće je pružiti informacije o prihodima, rashodima, obvezama potraživanjima i dugotrajnoj imovini temeljem kojih se dobiva realna, jasna i cjelovitija slika poslovanja proračunskog korisnika. U radu se istražuje koje interne računovodstvene izvještaje menadžeri javnog sektora zahtijevaju od računovodstvene službe u svrhu donošenja odluka i upravljanja javnim sredstvima.

2. Interni računovodstveni izvještaji kao podloga za donošenje kvalitetnih odluka proračunskih korisnika

Temeljni financijski izvještaji, kao proizvod financijskog računovodstva, pružaju informacije prvenstveno vanjskim korisnicima, odnosno korisnicima izvan poslovnog subjekta. Informacije prezentirane u formi temeljnih financijskih izvještaja prikazuju financijsko poslovanje prošlog razdoblja, a moraju biti pripremljene i prezentirane u skladu sa zakonskim odrednicama odnosno standardima financijskog izvještavanja. Budući da temeljni financijski izvještaji svojim sadržajem i rokovima izvještavanja ne pružaju dovoljno informacija za donošenje kvalitetnih upravljačkih odluka, neophodno je da menadžment koristi informacije iz drugih izvora, pri čemu se prvenstveno misli na unutarnje financijske izvještaje.

Interni financijski izvještaji, za razliku od eksternih, ne podliježu zakonskim propisima. Sadržaj, oblik, kao ni rokovi izvještavanja nisu zakonski propisani, odnosno standardizirani, i ovise o potrebama korisnika informacija. Za potrebe internih korisnika, nužno je obraditi računovodstvene podatke tako da se dobije ciljano usmjerena informacija. Instrumentarij za ovakvu obradu podataka čine računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo.

Računovodstvo troškova se može definirati kao proces akumuliranja troškova u cilju utvrđivanja ukupnih troškova pojedine aktivnosti [5]. Ako promatramo računovodstvo troškova kroz informacije koje pruža vidljivo je kako je riječ o dijelu računovodstva poslovnog subjekta koji osigurava sve potrebne informacije za upravljanje aktivnostima koje uzrokuju nastanak troškova. Budući da je javni sektor pod stalnim pritiskom potrebe za unaprjeđenjem proračunskih procesa i učinkovitim pružanjem usluga, uz najniže troškove za porezne obveznike, za uspješno korištenje ograničenih proračunskih resursa javni menadžeri trebaju informacije o troškovima.

Upravljačko računovodstvo pruža informacije potrebne menadžmentu za planiranje i upravljanje poslovanjem. Osim tradicionalnog mjerenja troškova i prihoda prošlih transakcija suvremeno upravljačko računovodstvo javnim menadžerima pruža informacije o ciljevima, financijskim i nefinancijskim pokazateljima uspješnosti kao i ostvarenim rezultatima poslovanja.

Informacije koje pružaju računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo javnim menadžerima su korisne prilikom [6]:

- **Planiranja i kontrole troškove.** Kada se proračuni odobre i izvrše, informacije o troškovima mogu se koristiti za pripremu slijedećeg proračuna.
- **Procjene učinka i mjerenja uspješnosti programa.** Korištenje računovodstva troškova pomaže u odluci o odobravanju programa, nastavku ili prekidu programa, te njegovim izmjenama. Olakšava izbor između konkurentnih programa.
- **Određivanja cijena usluga i korisničkih naknada.** Iako je određivanje cijena koje proračunski korisnici naplaćuju za pružene usluge djelomično socijalno i političko pitanje za usporedbu i evaluaciju različitih troškova neophodna je kvalitetna procjena punih troškova.
- **Ispitivanja modela pružanja usluga i različitost izbora ekonomskih odluka.** Temeljem informacije o ukupnim troškovima moguće je donijeti odluku o pružanju usluga putem proračunskih korisnika ili putem tržišta, odnosno javno-privatnog partnerstva.

3. Informacijski zahtjevi javnog menadžmenta za internim računovodstvenim izvještajima u Hrvatskoj

Za odgovorno, učinkovito i transparentno upravljanje javnim sektorom potrebne su adekvatne i cjelovite informacije. Stoga se u radu istražuje koje informacije javni menadžeri zahtijevaju od računovodstvenih službi u cilju kvalitetnog i uspješnog upravljanja poslovanjem proračunskih korisnika. U radu se prikazuju rezultati istraživanja provedenog u razdoblju od srpnja do prosinca 2009.godine za potrebe

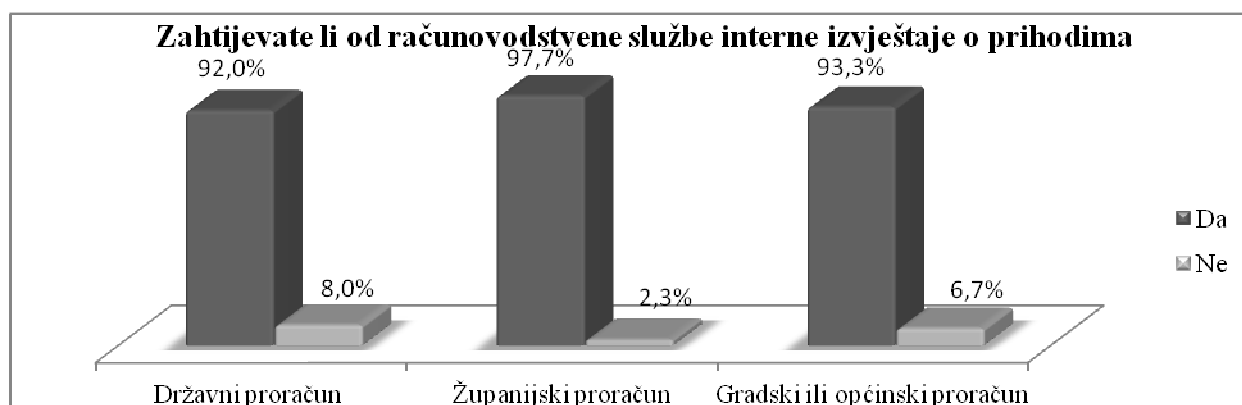
izrade doktorske disertacije [5]. Istraživanje je provedeno na uzorku od 191 proračunskog korisnika. Uzorkom su obuhvaćeni proračunski korisnici državnog proračuna, kao i korisnici lokalnih i regionalnih proračuna navedeni u Registru korisnika proračuna [7]. Ispitanici su korisnici različitih funkcija države, s različitom visinom godišnjih prihoda i različitim brojem zaposlenika [5].

U radu će se promatrati utjecaj izvora financiranja na informacijske zahtjeve javnog menadžmenta, stoga su ispitanici klasificirani kao proračunski korisnici državnog proračuna, proračunski korisnici proračuna regionalne samouprave (županije i grad Zagreb) i proračunski korisnici lokalne samouprave (gradovi i općine).

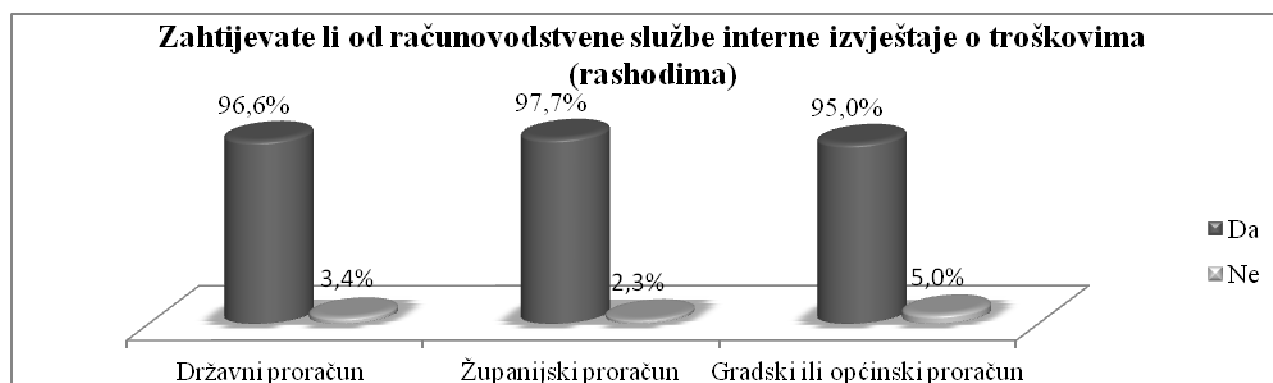
Proračun	Broj proračunskih korisnika
Državni proračun	87
Proračun područne (regionalne) samouprave	44
Proračun lokalne samouprave	60
Ukupno	191

Tablica 1. Proračunski korisnici prema izvoru financiranja iz proračuna

Javne menadžere se pitalo o njihovim zahtjevima za internim izvještajima o prihodima, troškovima (rashodima), internom financijskom planu, izvršenju plana, cijenama koštanja usluga i rezultatu poslovanja. Rezultati provedenog istraživanja pokazuju da interne izvještaje o prihodima zahtjeva čak 93,7% ispitanika dok ih svega 6,3% ispitanika ne zahtjeva. Interne izvještaje o troškovima (rashodima) od računovodstvene službe zahtjeva još veći broj ispitanika, njih 96,3%.

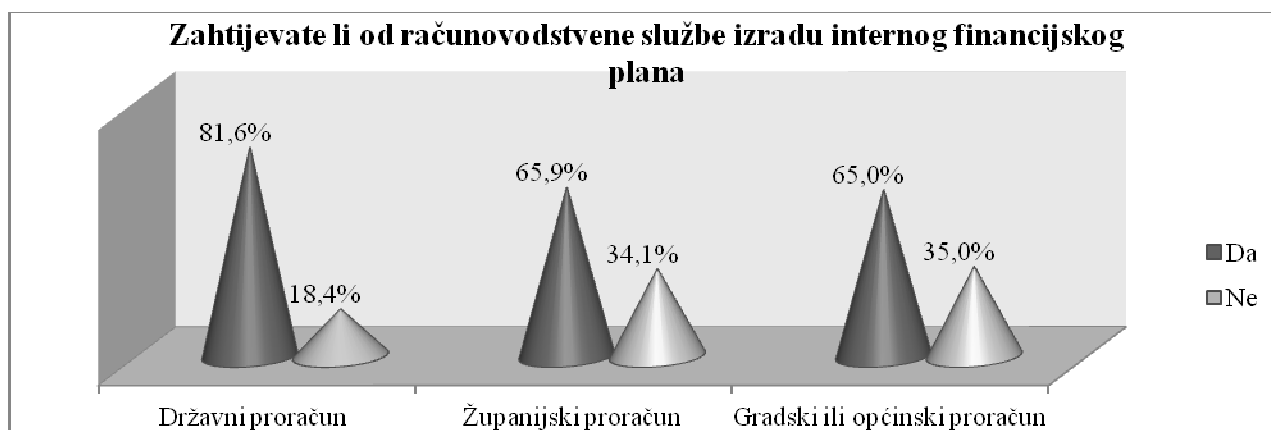


Slika 1. Interni izvještaji o prihodima proračunskih korisnika



Slika 2. Interni izvještaji o troškovima (rashodima) proračunskih korisnika

Izradu internog financijskog plana, izvan zahtjeva definiranih Zakonom o proračunu [8], od računovodstvenih službi zahtjeva nešto manje menadžera, njih 73,2%.



Slika 3. Interni financijski planovi proračunskih korisnika

Slijedeće pitanje koje je postavljeno menadžerima javnog sektora je da li zahtijevaju od računovodstvene službe iskazivanje nastalih troškova po ekonomskoj klasifikaciji (plaće, materijalni troškovi, investicije, ...). Na ovo pitanje pozitivno je odgovorilo 96,9% ispitanika dok je njih 3,1% odgovorilo da ne traži.



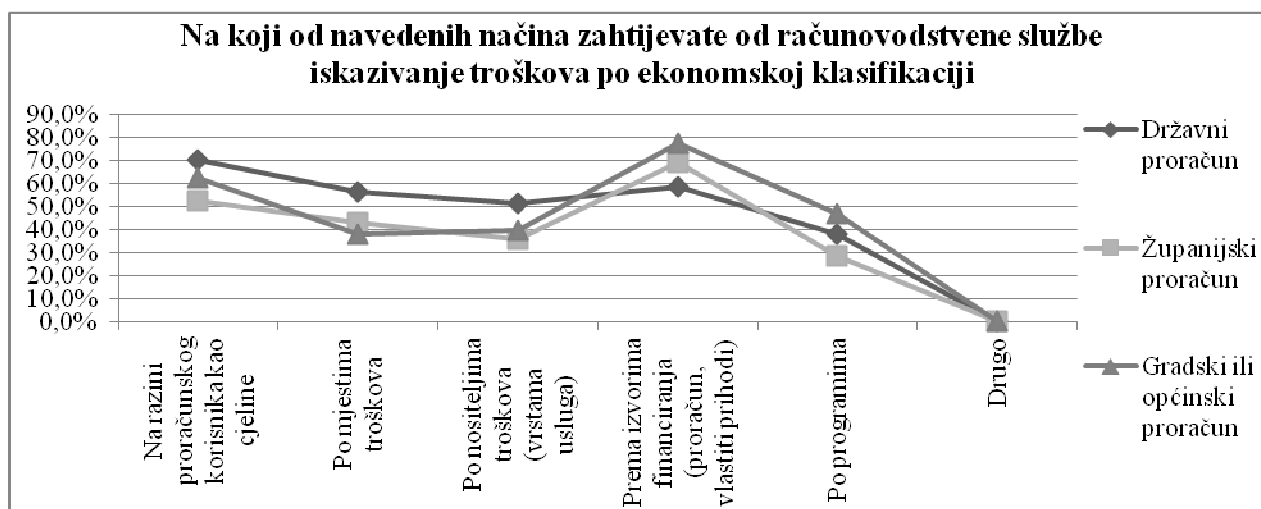
Slika 4. Iskazivanje troškova po ekonomskoj klasifikaciji u internim izvještajima

U internim izvještajima nastali troškovi iskazuju se na slijedeći način:

- a) na razini proračunskog korisnika kao cjeline,
- b) po mjestima troškova,
- c) po nositeljima troškova (vrstama usluga),
- d) prema izvorima financiranja (proračun, vlastiti prihodi),
- e) po programima.

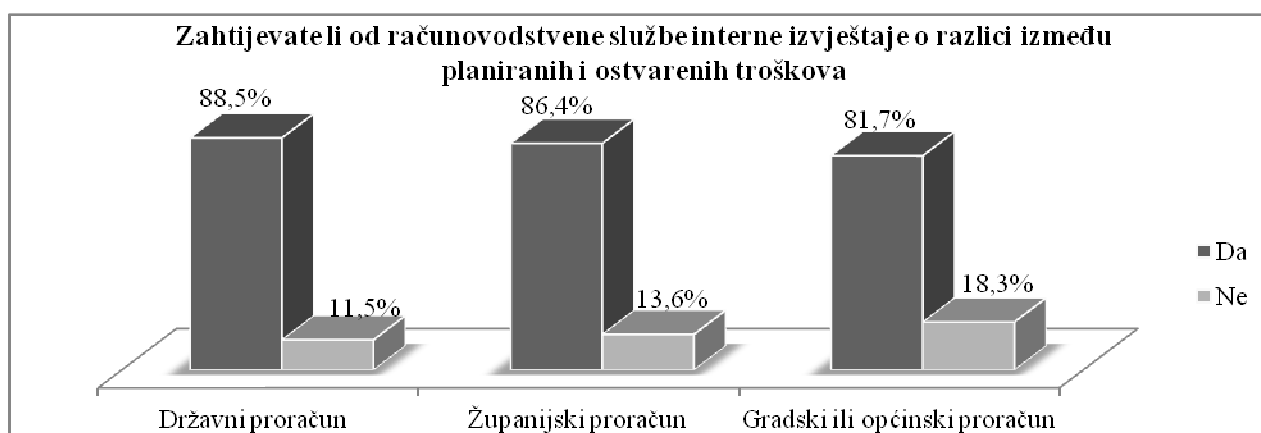
Od 184 ispitanika koji zahtijevaju iskazivanje troškova po ekonomskoj klasifikaciji najveći broj ispitanika odnosno njih 66,8% iskazuje troškove po izvorima financiranja dok 63,6% ispitanika zahtjeva iskazivanje troškova na razini proračunskog korisnika kao cjeline. 47,3% ispitanika zahtjeva iskazivanje troškova po mjestima, a gotovo isto toliko, njih 44%, zahtjeva od računovodstvene službe iskazivanje troškova po nositeljima. Svega 38,6% proračunski korisnik prati

realizaciju troškova po programima, što znači da se zakonski definirano programsko planiranje u najvećem broju slučajeva ne prati kroz izvršavanje programa.

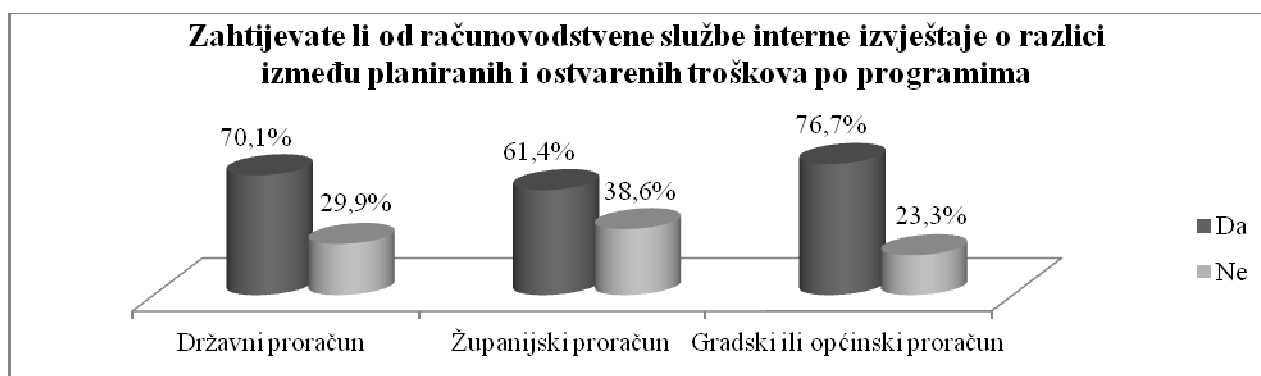


Slika 5. Način iskazivanja troškova u internim izvještajima

Interne izvještaje o razlici između planiranih i ostvarenih troškova zahtjeva 85,8% ispitanika, dok ih 14,2% ne zahtjeva. Nešto manje ispitanika, njih 70,5% zahtjeva izvještaje o razlici između planiranih i ostvarenih troškova po programima, dok njih 29,5% takve izvještaje ne zahtjeva.

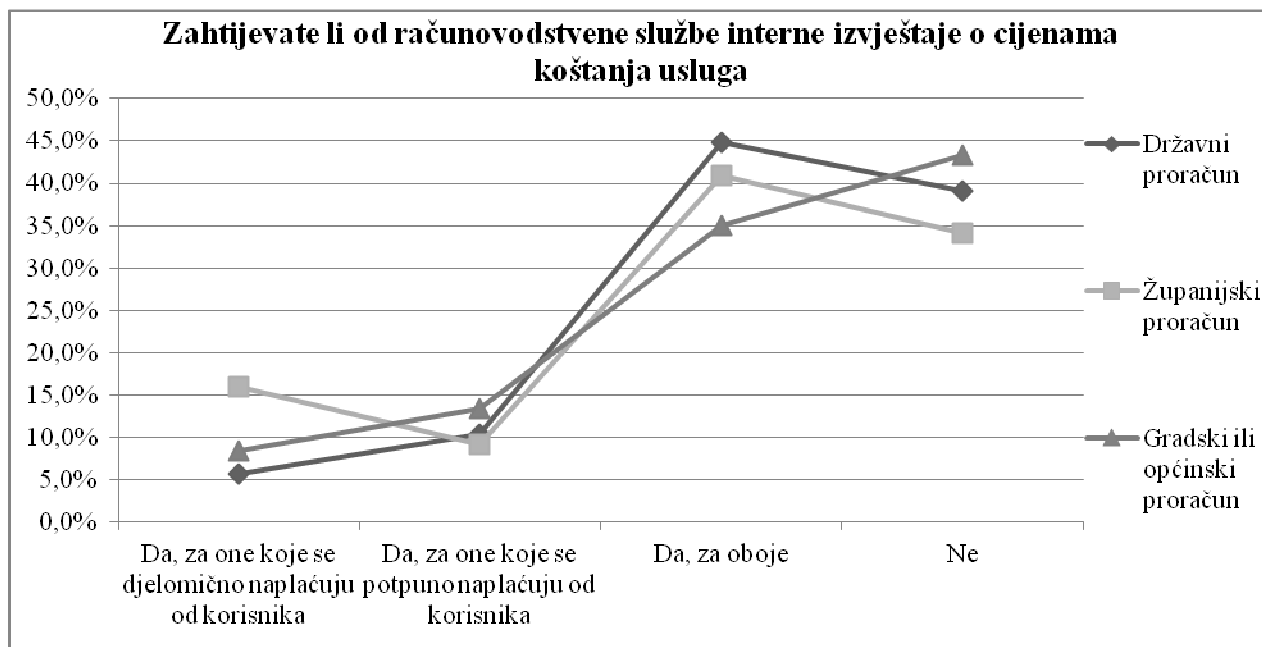


Slika 6. Izvještavanje o razlici između planiranih i ostvarenih troškova



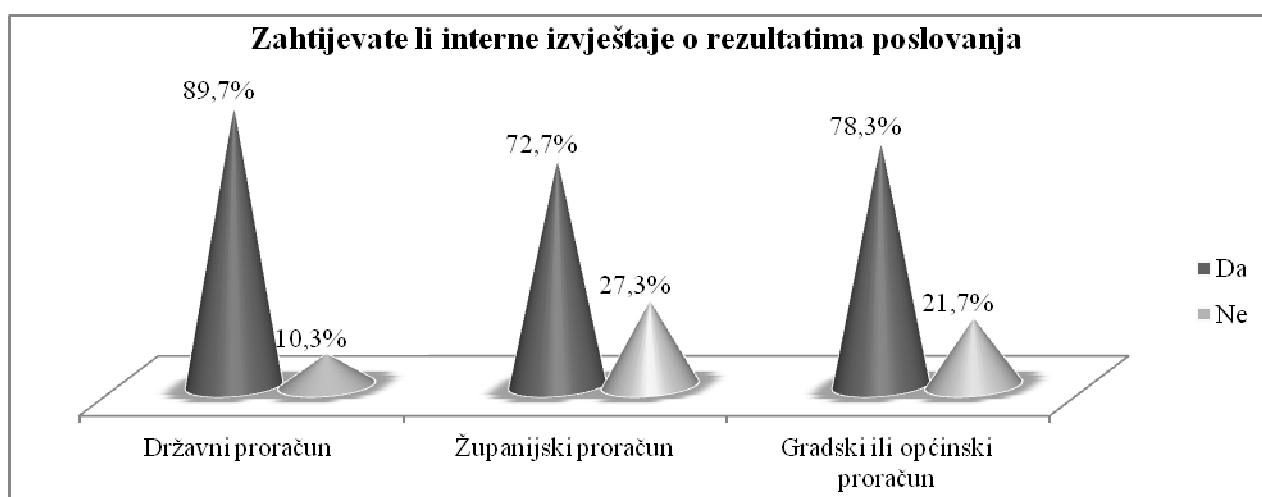
Slika 7. Izvještavanje o razlici između planiranih i ostvarenih troškova po programima

Informacije o cijenama koštanja usluga koje pružaju proračunski korisnici ne zahtjeva 39,5% menadžera javnog sektora. Od 60,5% menadžera koji takve informacije od računovodstvene službe zahtijevaju većina ih (40,5%) traži informacije o cijenama koštanja za one usluge koje se djelomično naplaćuju od korisnika i za one koje se potpuno naplaćuju od korisnika.



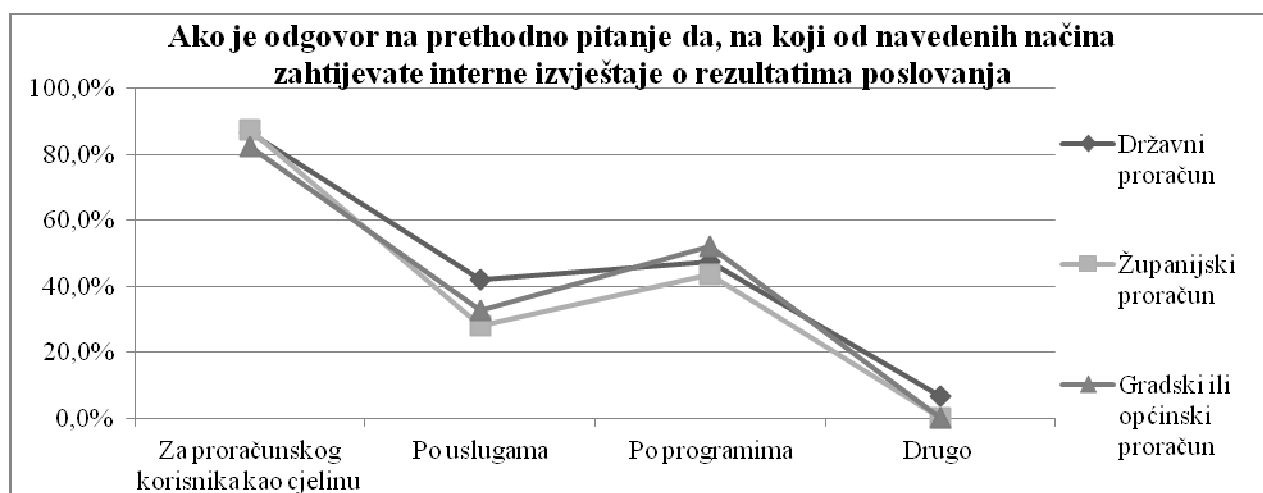
Slika 8. Interno izvještavanje o cijenama koštanja usluga

Interne izvještaje o rezultatima poslovanja zahtjeva 82,2% ispitanika, dok ih 17,8% ne zahtjeva takve izvještaje.

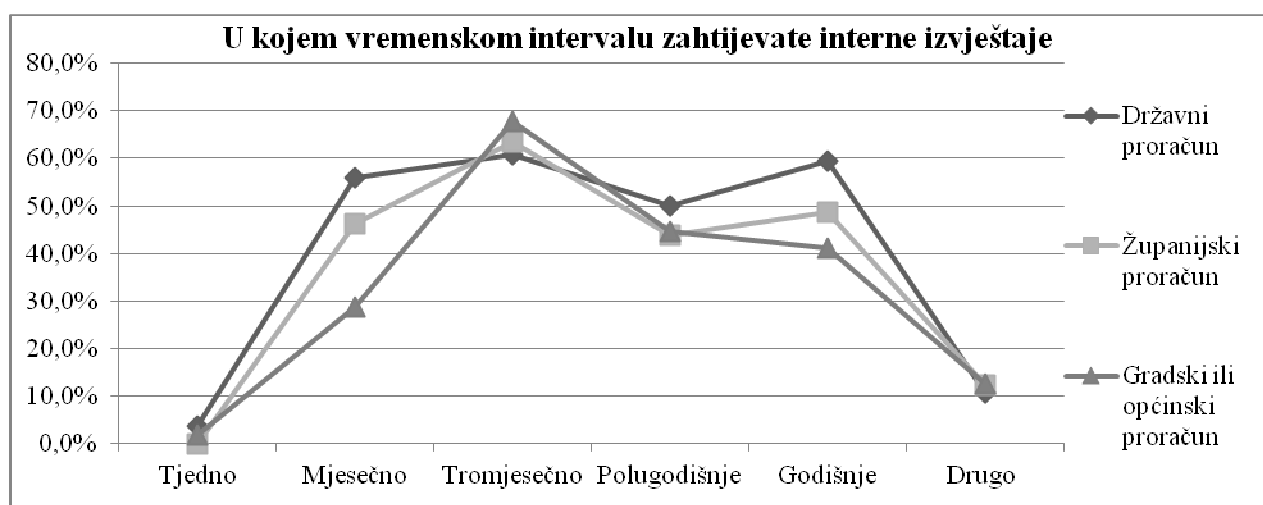


Slika 9. Interno izvještavanje o rezultatima poslovanja

Ispitanici koji zahtijevaju interne izvještaje o rezultatima poslovanja takve izvještaje najčešće zahtijevaju za proračunskog korisnika kao cjelinu, zatim po programima, a najmanji broj ih zahtjeva po uslugama. 4 proračunska korisnika zahtijevaju izvještaje o rezultatima poslovanja po mjestima troškova, odnosno organizacijskim jedinicama, a 1 po izvorima financiranja.



Slika 10. Način iskazivanja rezultata poslovanja u internim izvještajima



Slika 11. Vremenski interval internog izvještavanja

Proračunski korisnici koji zahtijevaju interne financijske izvještaje najčešće to čine tromjesečno (63,5% ispitanika), godišnje (51,4% ispitanika), polugodišnje (47,0% ispitanika) i mjesečno (45,3% ispitanika). 2,2% ispitanika zahtjeva interne izvještaje na tjednoj razini, dok 11,6% ispitanika interne financijske izvještaje zahtjeva po potrebi.

7. Zaključak

Uspješno upravljanje poslovanjem proračunskih korisnika zahtjeva adekvatne informacije. Javni menadžeri, u upravljačkim procesima, koriste informacije koje im pruža računovodstveni sustav proračuna. Pri tome smatraju kako su im informacije iz temeljnih financijskih izvještaja dovoljne za uspješno upravljanje [5]. No, navedeni financijski izvještaji, ne sadržavaju dovoljno informacija potrebnih za donošenje uspješnih upravljačkih odluka. Ciljevi, sadržaj i rokovi izvještavanja prilagođeni su potrebama eksternih, a ne internih korisnika. U cilju uspješnog planiranja i upravljanja proračunskih korisnika te objektivnog informiranja upravnih i nadzornih tijela potrebno je razviti sustav internog izvještavanja. Pri tome se misli na informacije koje pružaju računovodstvo troškova, upravljačko računovodstvo i

pokazatelji uspješnosti. Informacije o troškovima trebaju biti osnova za procjenu budućih troškova u procesima proračunskog planiranja i određivanja cijene usluga. Obračun troškova, mjerenje i praćenje rezultata poslovanja, trebaju pružiti informacije potrebne za ocjenu održivosti programa proračunskih korisnika.

Na osnovu rezultata istraživanja prikazani u radu može se zaključiti kako zahtjevi za internim financijskim izvještajima jesu prisutni te postoji određena dinamika internog izvještavanja, no sadržaj zahtijevanih informacija ne odražava informacijske zahtjeve za upravljanje po programima odnosno uslugama. Naime, menadžeri javnog sektora od svojih računovodstvenih službi zahtijevaju određene interne financijske izvještaje, no informacijski zahtjevi javnog menadžmenta i nisu tako visoki. Menadžeri koji su popunjavali anketu pokazuju određeno znanje o korisnosti internih financijskih izvještaja za uspješno upravljanje poslovanjem proračunskih korisnika. Informacije koje najčešće zahtijevaju od svojih računovodstvenih službi vezane su uz prihode i rashode po izvorima financiranja i na razini proračunskog korisnika kao cjeline. Izrada internog financijskog plana nešto je manje tražena, a također i programsko praćenje izvršenja plana. Interni izvještaji o nastalim troškovima i rezultatima poslovanja vrlo rijetko se traže po nositeljima troškova odnosno uslugama. Navedeno upućuje na zaključak kako su menadžeri proračunskih korisnika djelomično upoznati s koristima koje pružaju interni financijski izvještaji, no njihovi zahtjevi još uvijek su ograničeni na zadovoljenje informacijskih potreba na razini poslovanja kao cjeline, ukupnih prihoda i ukupnih rashoda. Informacijske potrebe javnog menadžmenta za internim izvještavanjem promatrane su kroz ovisnost o izvoru financiranja (državni, lokalni ili regionalnih proračun). Budući da se disperzija odgovora razlikuje od pitanja do pitanja te ne postoje značajna odstupanja u odgovorima može se zaključiti kako izvor financiranja nema utjecaj na informacijske zahtjeve javnog menadžmenta

8. Literatura

- [1] Vitezić, N. et al. (2004) *Ekonomska decentralizacija i lokalna samouprava*. Rijeka: Sveučilište u Rijeci, Cleveland State University
- [2] IFAC (2000) *Proposed Study - Corporate Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. New York: International Federation of Accountants, Public Sector Committee
- [3] Vašiček, V. (1997) *Računovodstveno informacijski sustav kao podrška izvršavanju ciljeva proračuna*. Doktorska disertacija. Ekonomski fakultet, Zagreb
- [4] Dražić Lutilsky, I. (2006) *Informacije o troškovima u funkciji upravljanja javnim sektorom*. Doktorska disertacija. Ekonomski fakultet, Zagreb
- [5] Budimir, V. (2011) *Računovodstvene informacije i mjerenje uspješnosti u funkciji upravljanja proračunskih korisnika*. Doktorska disertacija. Ekonomski fakultet, Zagreb
- [6] Vašiček, V. (2006) Stanje i pravci primjene računovodstva troškova u javnom sektoru. *Računovodstvo i financije, Riznica*, 52 (4), str. 2-7.
- [7] Narodne novine (2008) *Podaci iz registra korisnika proračuna*. Narodne novine, 81/2007, Zagreb
- [8] Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu*. Narodne novine, 87/2008, Zagreb



Photo 019. Despised cluster / Prezreli grod