

Transparentnost financijskih izvještaja visokoobrazovnih institucija u javnom sektoru

Čobanov, Adriana

Master's thesis / Diplomski rad

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:651494>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-19**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJ

**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**Transparentnost financijskih izvještaja
visokoobrazovnih institucija u javnom sektoru**

Mentor: Doc.dr.sc. Andrijana Rogošić

Student: Andriana Čobanov

Split, lipanj, 2016.

SADRŽAJ:

1. UVOD.....	1
1.1. Problem istraživanja.....	1
1.2. Predmet istraživanja.....	1
1.3. Istraživačke hipoteze.....	2
1.4. Ciljevi istraživanja.....	3
1.5. Metode istraživanja.....	3
1.6. Struktura rada.....	4
2. REGULATIVNI OKVIR RAČUNOVODSTVA PRORAČUNA IPRORAČUNSKIH KORISNIKA.....	6
2.1. Pravilnik o računovodstvu i računskom planu.....	6
2.1.1. Izmjene Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu.....	9
2.1.2. Računski plan.....	9
2.2. Pravilnik o financijskom izvještavanju.....	12
2.3. Međunarodni standardi IPSAS i EPSAS.....	15
3. FINACIJSKO IZVJEŠTAVANJE U JAVNOM SEKTORU.....	20
3.1. Uloga računovodstva u javnom sektoru.....	20
3.2. Prezentiranje temeljnih financijskih izvještaja.....	23
3.2.1. Cilj i djelokrug Standarda.....	24
3.2.2. Specifičnosti Standarda.....	25
4. ISTRAŽIVANJE JAVNE OBJAVE FINACIJSKIH IZVJEŠĆA NA FAKULTETIMA.....	32
4.1. Važnost visokog obrazovanja.....	32
4.2. Metodologija empirijskog istraživanja.....	33
4.3. Rezultati istraživanja objavljivanja financijskih izvještaja.....	33
4.3.1. Sveučilište u Splitu.....	33
4.3.2. Sveučilište u Zagrebu.....	40
4.3.3. Sveučilište u Rijeci.....	45
4.3.4. Sveučilište u Osijeku.....	49
4.3.5. Sveučilište u Dubrovniku i Zadru.....	52
4.3.6. Usporedba među Sveučilištima.....	53
4.3.7. Testiranje hipoteza.....	57

5. ZAKLJUČAK.....	65
6. SAŽETAK / SUMMARY.....	67
7. LITERATURA.....	69
POPIS TABLICA I GRAFOVA.....	72

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Problem rada je bitan element znanstvenog istraživanja i to je zapravo sam motiv istraživanja. On predstavlja teorijsko ili praktično rješenje koje treba riješiti učenjem i studiranjem, a sukladno tome problem je neka činjenica ili pojava koja je za istraživača iznenađenje, specifičniji je od teme rada, te se odnosi na konkretan aspekt te opće teme. U ovom slučaju problem istraživanja predstavlja nedostatak postojećih analiza financijskih izvještaja u javnom sektoru, odnosno transparentnost financijskih izvještaja subjekata u javnom sektoru koji su propisani novim Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu koji je na snazi u RH, objavljen u NN 03/15 i 93/15, čija je pročišćena verzija na snazi od 09. siječnja 2015. godine. Transparentnost financijskih izvještaja je novost koja se javlja u novom Pravilniku, pa se postavlja pitanje koliko je zapravo prihvaćena od strane subjekata javnog sektora (fakulteta). Radi se o istraživanju objavljivanja od strane određenih institucija u okviru javnog sektora te donošenju zaključaka o tome koje financijske izvještaje koriste fakulteti u Republici Hrvatskoj. Koliko su te objave sukladne s Pravilnikom o financijskom izvještavanju. Koliko je Pravilnik usklađen s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, a isto tako koliko su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor usklađeni s Europskim računovodstvenim standardima za javni sektor.

1.2. Predmet istraživanja

Prije nego što se počne sa dubljim ulaskom u temu, treba definirati sam predmet istraživanja. On je, u stvari, sadržan u samom naslovu rada: transparentnosti financijskih izvješća javnog sektora u RH. Od cjelokupnog javnog sektora, fokus je stavljen na proračunskog korisnika državnog proračuna, odnosno na fakultete. Javni sektor u RH funkciju objavljivanja financijskih izvještaja radi prema Pravilniku o financijskom izvještavanju, međutim u novije vrijeme javlja se potreba usklađivanja Pravilnika s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRSJS/IPSAS).

Pri tom se mogu objasniti neki pojmovi, tako da postoji jedinstveno razumijevanje termina koje će se u radu koristiti.

IPSAS je međunarodno prihvaćena skraćenica za International Public Sector Accounting Standards. Hrvatska skraćenica je MRSJS koja se odnosi na Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor.

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu je pravilnik na snazi u RH, a službeno objavljen u NN (124/14).

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu je također pravilnik koji je na snazi u RH, objavljen u NN 03/15 i 93/15, čija je pročišćena verzija na snazi od 09. siječnja 2015. godine

1.3. Istraživačke hipoteze

Sukladno istraživanju profesora Pervana¹ koji je istraživao listana poduzeća u RH i Sloveniji i koji je došao do zaključka da se pri objavi biraju određena financijska izvješća, a ne objavljuje se cijeli set financijskih izvještaja, došla sam do zaključka da se takva praksa može očekivati i kod proračunskih korisnika te da će i oni objavljivati samo osnovna izvješća češće nego ostale. Uz to, postoji i istraživanje od profesora Čulara² koji analizira kvalitetu godišnjih izvješća te dolazi do zaključka jesu li hrvatska poduzeća kroz kvalitetu godišnjih izvješća dosegla europske i svjetske standarde. Na temelju tih istraživanja, dolazim do pitanja odnosno hipoteza koje će kroz moj diplomski rad dobiti svoju potvrdu ili će biti odbačene.

1. Uvođenje regulatorne obveze pozitivno utječe na javnu objavu financijskih izvještaja
2. Većina fakulteta objavljuje financijske izvještaje sukladno s novim Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu
3. Razina transparentnosti je pozitivno povezana s financijskim uspjehom subjekata javnog sektora

¹Pervan, I. (2005.): Dobrovoljno financijsko izvješćivanje na internetu: Analiza prakse hrvatskih i slovenskih dioničkih društava koja kotiraju na burzama, Financijska teorija i praksa, str: 177-193

²Čular, M. (2010.): Analiza kvalitete godišnjeg izvješća u Republici Hrvatskoj, Split, Diplomski rad, Ekonomski fakultet Split

1.4. Ciljevi istraživanja

Ciljevi istraživanja predstavljaju namjeru provedenog istraživanja te ih definiramo iz hipoteza. Cilj ovog istraživačkog rada je usmjeren na istraživanje transparentnosti financijskih izvještaja na primjeru svih fakulteta Republike Hrvatske. Cilj istraživanja je dati odgovore na postavljene hipoteze te utvrditi je li uvođenje novog Pravilnika pozitivno utječe na javnu objavu financijskih izvještaja u javnom sektoru, isto tako odgovoriti na pitanje jesu li subjekti javnog sektora usklađeni i slijede li izmjene iz Pravilnika, te na kraju zaključiti da li je razina transparentnosti pozitivno povezana s financijskim uspjehom subjekata javnog sektora. Također, cilj je uvidjeti koliko hrvatski proračunski korisnici slijede Pravilnik o financijskom izvještavanju. Nadalje, ovo istraživanje treba pokazati usklađenost hrvatskog Pravilnika s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRSJS/IPSAS 1 – prezentiranje financijskih izvještaja).

1.5. Metode istraživanja

U svom istraživačkom radu primijenjena je tehnika prikupljanja podataka poznata kao „Promatranje“. Ne mogu se promatrati prošle pojave osim ako se istraživanje ne provodi dosta dugi period vremena, međutim ovdje su se podaci dosta dugi period vremena promatrali. Operativna metoda prikupljanja podataka koja je korištena je analiza dokumenata. Metodologija korištena u ovom diplomskom radu je induktivna s obzirom da je temeljena na zaključcima donesenim iz pojedinačnim činjenicama.³ To bi značilo da ću svako pojedino Izvješće objavljeno od strane proračunskih korisnika posebno pregledati i na temelju toga dati zaključak. Isto tako metodu analize iz razloga što je to postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem raščlanjivanja složenih misaonih tvorevina na njihove jednostavnije sastavne dijelove.⁴ Metodu dokazivanja, jer će se izvoditi pojedini zaključci na temelju ranije utvrđenih

³Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str: 323

⁴Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka; str: 327

istinitih stavova⁵ (objavljenih izvještaja), te metodu opovrgavanja kao suprotnost dokazivanju, iz razloga što moramo umjesto dokazivanja neke teze pobiti i odbaciti.

Donošenje zaključka će se provesti kroz program SPSS i MS Excel.

1.6. Struktura diplomskog rada

Ovaj rad, zajedno s uvodom i zaključkom je podijeljen na 8 dijelova. U uvodu će biti objašnjen sam pristup problemu i svojevrsan plan rada te prikazani svi aspekti istraživanja. U početku je naznačen problem istraživanja kojim ćemo se baviti. Iz problema istraživanja izveden je predmet istraživanja. Uzimajući u obzir skupa problem i predmet istraživanja izvedene su hipoteze koje će se kroz cjelokupno istraživanje ili opravdati ili pobiti. Također, prikazani su ciljevi istraživanja, odnosno glavna namjera istraživanja. Odgovara se na pitanje zašto je provedeno istraživanje. U istraživanju tržišta korištene su metode za istraživanje kao što su indukcije, analize i dokazivanja. U drugom, teorijskom, dijelu će se objasniti što podrazumijeva novi Pravilnik o računovodstvu i računskom planu, te što naglašava novi Pravilnik o financijskom izvještavanju, te usklađenost s IPSAS-om/MRSJS-om. U trećem dijelu se razmatra uloga računovodstva u javnom sektoru, njene obveze i pravila koja treba slijediti, te su objašnjeni temeljni financijski izvještaji koje je javni sektor dužan objavljivati sukladno novom Pravilniku. U četvrtom, empirijskom dijelu, je provedeno istraživanje visoko obrazovnih institucija te njihova transparentnost financijskih izvještaja po Sveučilištima. Naglašena je važnost visokog obrazovanja te su dani rezultati istraživanja po gradovima. Na kraju se rad zaključio na temelju dobivenih rezultata provedenog istraživanja. Napisan je sažetak te preveden na engleski jezik (Summary). Navedena je sva literatura koja je korištena prilikom izrađivanja diplomskog rada i kojom se pomoglo potkrijepiti činjenice, stavke, pravila, procese, praksu te donijeti zaključak. Na dnu rada prikazan je popis svih tablica i grafikona prikazanih u diplomskom radu.

Ovaj rad je namijenjen svima onima koje zanimaju informacije iz financijskih izvješća svih fakulteta u RH kroz zadnje 2 godine te njihove promjene iz godine u

⁵Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka; str: 334

godinu, njihov napredak i promjene koje su nastale na pojedinim stavkama. Rad je isto tako namijenjen i državi odnosno proračunskim korisnicima da bi uvidjela razlike u pojedinim fakultetima i njihovom poslovanju, praćenju računovodstvenih novosti, novih zakona, pravilnika i ostalih novina koje treba pratiti i po njima raditi. Također, rad je namijenjen i računovodstvenoj struci u smislu većeg doprinosa razvoja ove tematike s obzirom da ovakvog istraživanja još nije bilo.

2. REGULATORNI OKVIR RAČUNOVODSTVA PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Proračun je svakodnevno aktualna tema zbog nagomilanih problema u javnom sektoru, a budući da je još uvijek u toku svjetska recesija, proračun će i dalje ostati u središtu interesa javnosti. Proračunski korisnici državnog proračuna (između ostalih i fakulteti) su institucije koje je osnovala država i koje se financiraju iz državnog proračuna. Njihovi prihodi i rashodi su dio državnog proračuna, te država ulaže svoja sredstva u proračunske korisnike, koji pružanjem svojih usluga doprinose ekonomskom rastu zemlje. Da bi država imala kakvu takvu kontrolu nad proračunskim korisnicima, ona sastavlja financijske planove da bi se mogao pratiti tok javnog novca. Proračunski korisnici imaju obvezu vođenja financijskih izvještaja, međutim oni nisu dostatni za analizu uspješnosti poslovanja, stoga oni moraju biti potkrijepljeni izvješćem o radu i bilješkama, kako bi se na što bolji način prikazao rezultat tog poslovanja. Da se zaključiti da kvaliteta informacija danas ima važnu ulogu u poslovnom svijetu.

Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Nar. nov. 78/15.) uređuje se sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske, odgovornosti, odnosi i nadležnosti u razvoju sustava unutarnjih kontrola te unutarnja revizija kao dio sustava unutarnjih kontrola. Osim Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, temeljni propisi koji uređuju ovo područje jesu Zakon o proračunu i Zakon o fiskalnoj odgovornosti.⁶

2.1. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu je na temelju članka 100. Stavka 1. Zakona o proračunu (NN, br. 87/07, 136/12 i 15/15) donio ministar financija. Pravilnikom⁷ su definirane knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizacija knjigovodstva, sadržaj računa Računskog plana i druga područja koja se

⁶ <http://www.mfin.hr/hr/regulatorni-okvir>

⁷ http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html

odnose na proračunsko računovodstvo. Pravilnik je službeno objavljen u Narodnim novinama br. 124/14.

Svi članci ovog Pravilnika i odredbe odnose se na državni proračun, proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunske korisnike definirane člankom 2. stavkom 1. Zakona 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.

Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja. Proračunski korisnici vode knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz Računskog plana koji je sastavni dio ovog Pravilnika.

Druga odredba ovog Pravilnika ističe poslovne knjige proračuna i proračunskih korisnika, a to su:

- Dnevnik – gdje se poslovne promjene unose po vremenskom nastanku
- Glavna knjiga – koja predstavlja sustavnu knjigovodstvenu evidenciju poslovnih promjena i transakcija koje su nastale na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima.
- Pomoćne knjige – analitičke knjigovodstvene evidencije koje su u glavnoj knjizi iskazane sintetički i druge pomoćne evidencije za potrebe nadzora i praćenje poslovanja.

Poslovne knjige se vode za proračunsku godinu, koja je jednaka kalendarskoj godini, a otvaraju se na početku proračunske godine ili danom osnivanja, a zatvaraju na kraju proračunske godine, od toga se dnevnik i glavna knjiga čuvaju najmanje jedanaest godina, pomoćne knjige najmanje sedam godina, a trajno isprave u vezi s plaćama.

Knjigovodstvena isprava predstavlja pisani odnosno memorirani elektronički dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni. Sve poslovne knjige i knjigovodstvene isprave se sastavljaju na hrvatskom jeziku i izražavaju u valutnoj jedinici koja se primjenjuje u Republici Hrvatskoj.

Na početku poslovanja, proračunski korisnici moraju popisati svu imovinu i obveze te navesti njihove pojedinačne vrijednosti te izvještaj predati čelniku koji nadalje odlučuje o načinima likvidacije manjkova, knjiženju viškova, rashodovanju sredstava, opreme i sitnog inventara i sl.

Nadalje, Pravilnik definira način iskazivanja imovine i obveza kao i prihoda i rashoda.

Imovina su resursi koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti. Početno se iskazuje po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) odnosno, po procijenjenoj vrijednosti, a klasificira se po svojoj vrsti, trajnosti i funkciji u obavljanju djelatnosti.

Dugotrajna imovina je financijska i nefinancijska imovina čiji je vijek upotrebe duži od jedne godine i koja duže od jedne godine zadržava isti oblik, a jednokratno se otpisati može nefinancijska imovina čiji je pojedinačni trošak nabave niži od 3.500,00 kn. Nakon što je u cijelosti otpisana, zadržava se u evidenciji i iskazuje u bilanci do trenutka prodaje ili nekog drugog načina otuđenja. Vrijednost dugotrajne imovine ispravlja se po prosječnim godišnjim stopama linearnom metodom (osim knjiga, umjetničkih djela, plemenitih metala koji se ne ispravljaju).

Kratkotrajna nefinancijska imovina je namijenjena obavljanju djelatnosti ili daljoj prodaji u roku do godine dana. Trošak nabave čini kupovna cijena uvećana za carine, nepovratne poreze, troškove prijevoza i sve druge troškove koji se mogu izravno dodati troškovima nabave.

Prihodi i rashodi iskazuju se uz primjenu modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja, koje znači da se rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine ne iskazuje, ne iskazuju se prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine, prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti, a rashodi na temelju nastanka poslovnog događaja, za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi i rashodi i sl.

2.1.1. Izmjene Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu

Kako se zakoni u RH jako često mijenjaju, i treba se „držati u korak“ s vremenom i promjenama nastalim na tržištu, nije čudo da je ubrzo došlo do izmjene Pravilnika opisanog na prethodnim stranicama.

Naime, ministar financija donio je 19. listopada 2015. Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN., br. 115/15.). Pravilnik sadrži samo pet članaka, a najvažnija nova odredba vezana je uz obvezu primjene proračunskog računovodstva na izvanproračunske korisnike koji nisu trgovačka društva i koje Ministarstvo financija obavijesti o obvezi primjene proračunskog računovodstva.⁸

Isto tako, jedna važnija promjena je nastala u članku 10. po kojem se ističe da je račun u elektronskom obliku isto knjigovodstvena isprava. Međutim, to ne podrazumijeva e-mailom poslan račun ili u nekom drugom sličnom obliku već je to isključivo isprava kreirana na način propisan odredbama posebnih zakonskih propisa, kao npr: Zakon o elektroničkom potpisu, Zakon o elektroničkoj ispravi, Zakon o elektroničkoj trgovini i slično.⁹

2.1.2. Računski plan

Kako bi se mogli proknjižiti nastali poslovni događaji u poslovnim knjigama i poslije toga sastaviti financijski izvještaji, potrebno je naći način na koji će se ti poslovni događaji sustavno evidentirati u poslovnim knjigama¹⁰. Poslovne se transakcije evidentiraju na *računu* ili *kontu*. Glavna knjiga je u stvari skup konta. Svaki konto glavne knjige nosi naziv stavke koja je zastupljena u temeljnim financijskim izvještajima. Računskim planom proračuna utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode/primitke i rashode/izdatke¹¹. Računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune. Osnovni računi iz Računskog

⁸ Vargašević Čonka, I. - Izmjene i dopune Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Riznica (11/2015), str: 4.

⁹ Vargašević Čonka, I. - Izmjene i dopune Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Riznica (11/2015), str: 4.

¹⁰ <http://www.algebra.hr/wp-content/uploads/2015/12/Knjigovo%C4%91a-preview.pdf>

¹¹ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN, br. 114/10), čl. 22, dostupno na: <http://www.rif.hr/proracun-i-proracunski-korisnici/27/pravilnik-o-proracunskom-racunovodstvu-i-racunskom-planu>

plana mogu se raščlanjivati, prema potrebama, na analitičke i pod analitičke račune. Raščlanjivanje osnovnih računa u Računskom planu obavlja se po dekadnom sustavu.

Računski plan sadrži 10 razreda, i to:

- 0 – Nefinancijska imovina,
- 1 – Financijska imovina,
- 2 – Obveze,
- 3 – Rashodi poslovanja,
- 4 – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine,
- 5 – Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova,
- 6 – Prihodi poslovanja,
- 7 – Prihodi od prodaje nefinancijske imovine,
- 8 – Primici od financijske imovine i zaduživanja,
- 9 – Vlastiti izvori.

Na razredu 0 se evidentira nefinancijska imovina, koja obuhvaća neproizvodnu dugotrajnu imovinu, proizvedenu dugotrajnu imovinu, plemenite metale, sitni inventar, dugotrajnu nefinancijsku imovinu u pripremi i proizvedenu kratkotrajnu imovinu.

Razred 1 se odnosi na financijsku imovinu koja se sastoji od: novca u banci i blagajni, depozita, pologa i potraživanja od zaposlenih, dionica i udjela u glavnici, potraživanja za prihode poslovanja, potraživanja od prodaje nefinancijske imovine, rashoda budućih razdoblja i nedospjele naplate prihoda (AVR).

Razred 2 obuhvaća obveze za nabavu nefinancijske imovine, obveze za vrijednosne papire, kredite i zajmove, odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja.

Rashodi poslovanja u razredu 3 obuhvaćaju rezultate transakcija koje utječu na smanjenje neto vrijednosti i klasificiraju se na sljedeće skupine računa: rashodi za zaposlene, materijalni, financijski rashodi, subvencije, pomoći dane u inozemstvo, naknade građanima kućanstvima na temelju osiguranja i ostali rashodi.

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine koji se nalaze u razredu 4 obuhvaćaju – ulaganja nastala u postupku stjecanja nefinancijske imovine koja se klasificiraju prema njezinim pojavnim oblicima.

Na razredu 5 se evidentiraju izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova – obuhvaćaju izdatke za: dane zajmove i depozite, ulaganja u vrijednosne papire, dionice i udjele u glavnici, otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova te otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire.

Razred 6 se odnosi na prihode poslovanja i obuhvaćaju rezultate transakcija koje utječu na povećanje neto vrijednosti i klasificiraju se na skupine računa: prihodi od poreza, razni doprinosi za zdravstveno i mirovinsko, pomoći iz inozemstva, prihodi od imovine i od upravnih i administrativnih pristojbi i ostali.

Primici od financijske imovine i zaduživanja iz razreda 8 – obuhvaća primljene povrate glavnice danih zajmova, povrate zajmova, povrate depozita, primitke od izdanih vrijednosnih papira, primitke od prodaje dionica i udjela u glavnici, primljene kredite i zajmove i, primitke od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja.

Razred 9 se odnosi na vlastite izvore - promjene u vrijednosti (revalorizacija) i promjene u obujmu imovine i obveza jesu događaji koji utječu na imovinu i obveze, a nisu rezultat aktivnosti odnosno transakcija.

Razredi 0, 1, 2 i 9 su razredi u kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora. Pregled stanja imovine i obveza temelj je za izračunavanje pokazatelja održivosti aktivnosti proračuna i proračunskih korisnika, a to su¹²:

- financijska neto vrijednost (razlika između financijske imovine i obveza) i
- neto vrijednost (razlika između ukupne imovine i obveza).

Razredi 3, 4, 5, 6, 7, 8 jesu razredi u kojima se prema propisanoj ekonomskoj klasifikaciji prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti¹³.

¹² Narodne novine, (2014): Pravilnik o računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, Zagreb, br. 2374, čl. 22, dostupno na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html

Na kraju godine svi računi u razredima 3, 4, 5, 6, 7 i 8 se zatvaraju. Saldo na kraju godine na podskupini 922 utvrđuje se prebijanjem računa viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama i izvorima financiranja (višak prihoda poslovanja i manjak prihoda poslovanja, višak prihoda od nefinancijske imovine i manjak prihoda od nefinancijske imovine, višak primitaka od financijske imovine i manjak primitaka od financijske imovine) na razini osnovnog računa.

No, kako je već navedeno, zbog konstantnih promjena u zakonima i pravilnicima, promijenio se i postojeći Računski (kontni) plan. Osim zbog navedenih novih knjigovodstvenih „pravila“, u Računskom planu ima i značajnih promjena u dijelu iskazivanja depozita, kredita i zajmova, kamata, kontinuiranih rashoda, izvanbilančne evidencije i dr. Propisani su neki novi računi, neki računi su brisani, a neki računi promijenili su brojčane oznake i/ili naziv, pa se, u skladu s time, od 2015. godine koristi za neke druge poslovne promjene ili na drugačiji način. Zbog toga se poslovne knjige za 2015. otvaraju prema brojčanim oznakama i nazivima računa iz novog Računskog plana¹⁴.

2.2. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu

Ministar financija je na temelju članka 100. stavka 2. Zakona o proračunu donio Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu koji je službeno objavljen u NN br. 87/08, 136/12, 15/15). Sve odredbe ovog Pravilnika¹⁵ se odnose na državni proračun, proračun 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.

Osnovna svrha financijskih izvještaja je u biti dati informaciju o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Prema najnovijim izmjenama¹⁶ ovog Pravilnika, financijski izvještaji se sastavljaju za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja, od 1. siječnja do 31. rujna i za proračunsku godinu.

¹³ Narodne novine, (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, Zagreb, br. 2374, članak 22, dostupno na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html

¹⁴ <http://www.poslovni-info.eu/sadrzaj/proracun/izmjene-u-proracunskom-racunovodstvu/>

¹⁵ http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_01_3_59.html

¹⁶ http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_12_135_2540.html

Financijski izvještaji sljedećih proračunskih korisnika državnog proračuna su:

1. Bilanca (BIL)
2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (PR-RAS)
3. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji (RAS-funkcijski)
4. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (P-VRIO)
5. Bilješke

Ovakva lista izvještaja se uvelike razlikuje od izvještaja koji su bili zakonski obavezni u 2014. godini. U tom vremenu izvještaji državnog proračuna imali su obvezu sastavljati i objavljivati sljedeće financijske izvještaje: Bilanca, PR-RAS, S-PR-RAS, NT, RAS-funkcijski, P-VRIO i Izvještaj o obvezama. U 2015. godini to se malo skratilo, od 9. siječnja 2015. god više se ne podnosi Izvještaj o novčanim tijekovima. Također više nema Izvještaja o prihodima i rashodima korisnika proračuna na obrascu S-PR-RAS koji je bio u Pravilniku iz 2011. god te se ne sastavlja Izvještaj o obvezama. Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju iz 2014. godine¹⁷, koji stupa na snagu u 2015. godini, izvještaji koje proračunski korisnici sastavljaju su: Bilanca, Izvještaj o prihodima, rashodima, primicima i izdacima (PR-RAS), RAS-funkcijski, Izvještaj o promjeni u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (P-VRIO), te Bilješke. Prema najnovijem Pravilniku¹⁸ o izmjenama Pravilnika o financijskom izvještavanju koji je stupio na snagu 01. siječnja 2016. godine, još jedan izvještaj će se u buduću morati sastavljati, a to je:

6. Izvještaj o obvezama (OBVEZE) – koji je postojao i ranije ali nije bio obavezan od strane proračunskih korisnika državnog proračuna.

Svi obrasci su rađeni na sličnom principu. U prvom stupcu se nalaze po brojevi računa iz Računskog plana, a u drugom stupcu nazivi tog računa. Svi obrasci u 3. stupcu imaju naznačenu AOP oznaku koja predstavlja automatsku obradu podataka. Nadalje, u 4. stupcu u bilanci se nalazi stanje od 1. siječnja godine za koju se sastavlja izvještaj odnosno na dan početka poslovanja u toku godine, a u 5. stupcu stanje 31. prosinca odnosno na dan prestanka poslovanja. Ostali izvještaji u 4. i 5. stupcu sadrže ostvarene

¹⁷ Pravilnik o financijskom računovodstvu, dostupan na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_01_3_59.html

¹⁸ Pravilnik o izmjenama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN, br. 03/15 i 93/15, dostupan na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_12_135_2540.html

promjene u izvještajnom razdoblju u tekućoj godini odnosno kojekakva povećanja ili smanjenja.

Bilješke kao poseban izvještaj su zapravo dopuna financijskim izvještajima, koje služe za lakše razumijevanje ostalih izvještaja. Mogu biti brojčane, opisne ili kombinirane.

U obveznim bilješkama uz Bilancu, nalaze se stanje i rokovi vezani za dugoročne i kratkoročne kredite i zajmove, dospjele kamate na kredite i zajmove te ostali ugovorni odnosi.

U Bilješkama uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima navode se razlozi zbog kojih je došlo do povećanja ili smanjenja u odnosu na prethodnu godinu u istom izvještajnom razdoblju.

U Bilješkama uz izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza objašnjavaju se značajnije promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu naglašava sve obveze proračunskih korisnika, kao što su rok predaje izvještaja, kome se predaju izvještaji, te obvezu javnog objavljivanja tih izvještaja. Proučavanjem Pravilnika, može se uvidjeti da se financijski izvještaji sastavljeni za proračunsku godinu predaju do 31. siječnja tekuće godine (prema Pravilniku za 2014. godinu), nadležnom uredu Državnog ureda za reviziju, područnom uredu FINA-e, instituciji ovlaštenoj za obradu podataka, te razdjelu kojem pripadaju prema organizacijskoj klasifikaciji državnog proračuna¹⁹. Kao što je već gore navedeno, proračunski korisnici državnog proračuna predaju financijske izvještaje za proračunsku godinu (obavezno) i za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja. Proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici predaju instituciji ovlaštenoj za obradu podataka financijske izvještaje u elektroničkom obliku objavljene na internetskoj stranici Ministarstva financija s Referentnom stranicom Izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Proračunski korisnici državnog proračuna predaju financijske izvještaje (za 2015.god) za izvještajno razdoblje od godine dana do 2. veljače 2016. god.²⁰

¹⁹ Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, (NN, br. /08, 136/12, 15/15), čl. 1, dostupno na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_01_3_59.html

²⁰ Uputa za predaju godišnjih financijskih izvještaja Državnom uredu za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/>

Nadalje, proračunski korisnici imaju obvezu objavljivanja financijskih izvještaja na svojim internetskim stranicama najkasnije u roku od 8 dana od njihove predaje, te moraju biti dostupni široj javnosti. U slučaju da korisnici nemaju svoje internetske stranice, financijske izvještaje objavljuju na internetskim stranicama nadležnog razdjela organizacijske klasifikacije državnog proračuna, isto u roku od 8 dana od njihove predaje.

2.3. Međunarodni standardi IPSAS i EPSAS

IPSAS-i su jedini međunarodni priznati set računovodstvenih standarda za javni sektor čiji razvoj je započeo 1996. godine s ciljem usklađivanja i postizanja konvergencije s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja koje primjenjuju subjekti u profitnom sektoru²¹. Potreba za poboljšanjem i modernizacijom sustava upravljanja te povećanjem ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti u javnom sektoru dovela je do unaprjeđenja informacijskih sustava koji trebaju pružiti pravovremene, točne i pouzdane informacije o financijskom položaju i financijskoj uspješnosti, što se postiže implementacijom obračunske osnove koja predstavlja osnovu za primjenu IPSAS-a.

Nakon provedenog istraživanja da se zaključiti da nijedna zemlja članica EU ne primjenjuje IPSAS u cijelosti, tek u nešto više od polovine zemalja članica u EU, IPSAS-i zapravo samo predstavljaju smjernice ili okvir za razvoj nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor²².

Računovodstvo javnog sektora većine zemalja temelji se potpuno ili barem djelomično na primjeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Osnovni cilj i svrha izrade i usvajanja MRSJS-a jest poticanje država i vlada na primjenu istih, a s namjerom da se poboljša kvaliteta i usporedivost financijskog izvještavanja među subjektima javnog sektora. Odbor za MRSJS potiče države i vlade na primjenu MRSJS-a, ali im ostavlja pravo na primjenu nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor ili drugog okvira za računovodstveno evidentiranje i financijsko izvještavanje u njihovim nadležnostima. Kakogod, države se ipak potiče da nacionalni računovodstveni okvir za javni sektor harmoniziraju s MRSJS-om²³.

²¹ Hladika, M. (2014.): Prema primjeni EPSAS-a – analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica 2/2014, str. 26

²² Hladika, M. (2014.): Prema primjeni EPSAS-a – analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica, 2/2014, str. 26

²³ Hladika, M. (2015.): Računovodstvena zrelost zemalja članica Europske unije, Riznica, 1/2015.

Većina zemalja je djelomično usvojila nacionalne standarde koji se temelje na IPSAS-ima, a razlike proizlaze iz uvažavanja nacionalnih specifičnosti. Najviši stupanj usklađenosti sa IPSAS-om ima Velika Britanija i Estonija (90%), te Finska, Francuska i Švedska (70%)²⁴.

Za razvoj budućih europskih standarda za javni sektor (EPSAS-a) IPSAS je imao značajan doprinos, jer je prihvaćen kao polazišna osnova, a kao nedostatak se navodi njegova nepotpunost (na primjer, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje informacija o socijalnim naknadama nije dovoljno ili nije uopće obuhvaćeno IPSAS-ima), nedovršenost, mogućnost izbora između više računovodstvenih politika (na primjer, za vrednovanje imovine dopuštena je primjena modela troška ili modela fer vrijednosti...), učestalost izmjena standarda te nedovoljno uvažavanje specifičnosti javnog sektora.

Razvoj EPSAS-a je prvenstveno potaknut²⁵:

- mišljenjem da u današnje vrijeme kada države članice jamče za javni dug pojedinih zemalja članica, nije prihvatljivo temeljiti proračun na isključivo novčanoj osnovi,
- stajalištem da je potrebno jačati usporedivost proračuna zemalja članica, odnosno poticati reformu sustava budžetiranja (proces planiranja i izvršavanja proračuna) prema usvajanju obračunske osnove, a u cilju jačanja fiskalne transparentnosti Unije,
- Činjenicom da su odredbe IPSAS više orijentirane prema reformi financijskog izvještavanja subjekata u sektoru opće države, a manje prema reformi izvještavanja o proračunu, odnosno prema budžetiranju,
- Činjenicom da je proces primjene i usvajanja IPSAS u zemljama članicama EU otežan i složen te da je stoga potrebno ustrajati na daljem razvoju (dopunama i izmjenama) odredbi IPSAS, a u cilju što potpunije primjene istih.

Razvojem EPSAS-a prije navedeni i ostali nedostaci IPSAS-a (kao što su: nepotpunost, nedovršenost, mogućnost izbora između više računovodstvenih politika,

²⁴ Hladika, M. (2014.): Prema primjeni EPSAS-a – analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica, 2/2014, str: 26

²⁵ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str. 5

učestalost izmjene standarda te nedovoljno uvažavanje specifičnosti javnog sektora²⁶⁾ trebali bi biti uklonjeni. Transformacija državnog računovodstva članica EU nije upitna, tj. nije upitno hoće li se model obračunske osnove primijeniti nego kada će se primijeniti. U prijedlogu je formiranje Odbora EPSAS-a kojeg bi činili predstavnici svih zemalja članica, a čije bi ovlasti bile vezane uz davanje prijedloga sadržaja pojedinog standarda i prihvaćanje njihove primjene od strane pojedine zemlje članice.

U samom kreiranju EPSAS-a važna je odrednica usklađivanje financijskog računovodstva i statističkog računovodstva čime se postiže konvergencija računovodstva na mikro i makro razini. Sam razvoj EPSAS-a usmjeren je i na minimiziranje različitosti EPSAS-a i IFRS-a (Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor) osim gdje je neophodno zbog uvažavanja specifičnosti javnog sektora. Proces razvoja, usvajanja i implementacije EPSAS-a uspješno se može provesti ukoliko se provodi u fazama, tijekom srednjoročne perspektive (3 do 6 godina). U prvoj fazi naglasak treba biti na računovodstvenim pitanjima koja su najvažnija za usklađivanje, a odnose se na računovodstveni tretman poreza, socijalnih naknada, obveza i financijske imovine, dok se u kasnijoj fazi pristupa problematici vezanoj uz priznavanje i mjerenje nefinancijske imovine i ostalo.

Neke zemlje i regije koje su se počele upoznavati, a neke i koristiti MRSJS/IPSAS su: Argentina, Armenija, Austrija, Brazil, Kina, Francuska, Indija, Indonezija, Izrael, Latvija, Novi Zeland, Rumunjska, Pakistan, Španjolska, Ukrajina itd²⁷.

U razdoblju od 2000.-2013. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor objavio je 32 MRSJS. Za 29 standarda kao predložak su poslužili standardi iz privatnog sektora, a 3 standarda iz sektora opće države. Od objavljena 32 standarda, na snazi je njih 31. Eurostat je jednom prilikom proveo ispitivanje o prikladnosti primjene MRSJS-a. Ispitivanje je provedeno u 25 zemalja, te je 35% ispitanika odgovorilo sa „da“, 31% njih je smatralo da bi MRSJS bili tek djelomično prikladni, a 28% ispitanika odgovorilo je da primjena MRSJS ne bi bila prikladna za države članice²⁸.

²⁶ Hladika, M. (2014): Prema primjeni EPSAS-a analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica, 2/2014, str. 27

²⁷ Mueller-MarquesBerger T. (2012.): IPSAS explained, a summary of international public sector accounting standards, Ernst and Young, John Wiley & Sons Inc.

²⁸ Vašiček, V., Roje, G.: Glavne dileme u primjeni i daljem razvoju Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, Ekonomski fakultet Zagreb, Centar za razvoj javnog i neprofitnog sektora Zagreb

Izvješćem Europske komisije definiraju se i daljnji koraci u pripremi prijedloga prvog seta europskih standarda. Kao referentni okvir i pogodnu osnovu za budući razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji, postojeći IPSAS se može klasificirati u 3 skupine²⁹:

- Standardi koji se mogu usvojiti jer zahtijevaju tek manje prilagodbe smjernica,
- Standardi koje je potrebno većim dijelom doraditi/prilagoditi u svrhu usvajanja,
- Standardi koje je nužno suštinski izmijeniti ili zamijeniti novim prijedlogom standarda.

Međutim ipak se ne provodi izravna primjena spomenutih međunarodnih standarda, već se priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka, u prijelaznoj fazi, temelji na modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja. Također, procjena imovine, obveza i izvora vlasništva obavlja se po modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška. Međutim, ne odgađaju se ni jedni troškovi koji će se konzumirati, zapravo koji će nastati u bližoj budućnosti. Tako npr. materijalna imovina, od koje se očekuje buduća ekonomska korist, se otpisuje u obračunskom razdoblju u kojem je stečena. Zaključno, ovaj način obračuna ne podrazumijeva amortizaciju, mada se otpis u istom obračunskom razdoblju u kojem je imovina stečena podrazumijeva za sve oblike imovine (a tako i za zalihe), a računovodstveni okvir je isti kao i za metodu punog nastanka događaja.

Najznačajnije posebnosti ovog računovodstvenog modela (modificiranog načela nastanka događaja) odražavaju se u sljedećim komponentama³⁰:

- Priznavanje prihoda koje se temelji na primicima financijske imovine (naplati novca i novčanih ekvivalenata),
- Operativni (poslovni) rashodi koji se priznaju prema obračunskom konceptu odnosno u trenutku njihova nastanka, dakle, neovisno o novčanim izdacima pri podmirivanju obveza koje su s njima povezane,

²⁹ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str. 6

³⁰ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIMP4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str. 31

- Kapitalni rashodi (koji podrazumijevaju rashode nabave dugotrajne nefinancijske imovine) se ne kapitaliziraju, nego se iskazuju u izvještajnom razdoblju u kojemu je stjecanje tj. nabava izvršena,
- Donacije nefinancijske imovine (u okviru sustava proračuna) ne iskazuju se kao prihodi/rashodi, već izravno mijenjaju vlastite izvore (kapital).

3. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U JAVNOM SEKTORU

Početak same teorije o računovodstvu se veže za Benedikta Kotruljevića iz 15. stoljeća koji je napisao knjigu „O trgovini i savršenom trgovcu“ čija se načela i dan danas koriste. Kroz razdoblje od 15. stoljeća pa do danas, računovodstvo se mijenjalo, evoluiralo i razvijalo, tako su se razvila i dva osnovna sustava knjiženja poslovnih događaja. Razlikujemo jednostavno i dvojno knjigovodstvo, no međutim osim ta dva sustava knjiženja poslovnih događaja, povijesno su poznati još i kameralno i konstantno knjigovodstvo. Kameralno knjigovodstvo se razvilo baš s ciljem praćenja državnih prihoda i rashoda, te s ciljem upravljanja državnom imovinom, kao preteča suvremenog računovodstva proračuna s osnovnim obilježjem usporedbe planske i ostvarene pozicije u istom razdoblju.

3.1. Uloga računovodstva u javnom sektoru

Javni sektor³¹ se razvio zbog zadovoljenja javnih potreba koje zahtijeva „proizvodnju“ odnosno stvaranje javnih dobara. Sama funkcionalnost javnog sektora se očituje kroz tri temeljne funkcije: alokacijsku, distribucijsku i stabilizacijsku.

Javni sektor obuhvaća:

- ukupnu (opću) državu, koja pak podrazumijeva središnju državu, županijsku upravu, lokalnu upravu, fondove socijalne sigurnosti, nemonetarna financijska javna društva, središnju banku...
- javna nefinancijska i financijska društva i kvazi poduzeća

Kvazi poduzeća su dio subjekta unutar opće države koji se zbog prodaje proizvoda i/ili pružanja usluga na tržištu te ostvarivanja profita ne konsolidira u opću državu nego izdvaja i konsolidira u sektoru financijskih ili nefinancijskih poduzeća ovisno o prirodi poslovanja.

Instrument alokacijske, distribucijske i stabilizacijske funkcije javnog sektora je proračun ili budžet. Ciljevi proračuna se mogu poistovjetiti s ciljevima javnog sektora a zadaci proračuna s funkcionalnim određenjem javnog sektora. Dakle, proračun je produžena ruka Države u svrhu izvršavanja funkcija javnog sektora.

³¹ Rosen, S. Harvey, (1999): Javne financije, Institut za javne financije, Zagreb, peto izdanje

Prvi samostalni hrvatski sustav državnog računovodstva, postavljen od 1995. godine u kontekstu započinjanja reforme upravljanja javnim rashodima, zamišljen je kao integralni element sustava državne riznice, odnosno kao sastavni dio suvremenog državnog, financijskog informacijskog sustava s ciljem generiranja kvalitetnih informacija za potrebe upravljanja javnim izdacima³². Svi sudionici proračunskog ciklusa, obvezno su sastavljali i svoje, po unificiranom principu ustrojene, financijske izvještaje koje su u propisanim rokovima dostavljali hijerarhijski nadređenim agencijama (ministarstvima). Dakle, može se zaključiti da se, obzirom na dostignuti niži stupanj razvoja ostalih segmenata sustava državne riznice, sustav državnog računovodstva kao njen integralni dio, u velikoj mjeri prilagođavao objektivnim okolnostima koje su prolazile iz razvijenosti našeg financijskog sustava, kao i promjenama u sustavu financiranja javnih potreba³³.

Za evidenciju poslovnih događaja u računovodstvu je moguće primijeniti dva osnovna modela: obračunsku osnovu i novčanu osnovu. Navedeni modeli međusobno se razlikuju po vremenu (trenutku) u kojem se evidentiraju poslovni događaji – da li u trenutku kada je poslovni događaj nastao ili kada je uslijedio novčani tok (novčani primitak ili novčani izdatak).

Prednosti novčanog koncepta proračunskog računovodstva mogle su se, dakle, prepoznati u izravnom praćenju stanja i promjena jedinstvenog računa riznice. Time su stvarane pretpostavke za ažurno i učinkovito praćenje naplate javnih prihoda, gospodarenje raspoloživim novcem te racionalno upravljanje javnim izdacima. Međutim, stvoriti cjelovit zaključak o prednostima izabranog novčanog koncepta otežava činjenica što računovodstveni informacijski sustav nije djelovao potpuno na način kako je projektiran jer je i sustav državne riznice bio u ranoj fazi uvođenja. Nedostaci su ipak konkretniji i ogledaju se u činjenici da se izvještaj o financijskom položaju ne sastavlja i ne prezentira, poslovni rezultat se ne objavljuje, nije moguće objaviti pokazatelje izvršenja, nema informacija o troškovima pruženih usluga te stvarni financijski i ekonomski položaj nije objavljen³⁴.

³²Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str. 22

³³Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str. 23

³⁴Dražić Lutitsky, I. (2011.): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru (izabrane teme), Ekonomski fakultet Zagreb

Dakle, hrvatski sustav računovodstva proračuna do 2001. godine bio je utemeljen na novčanom konceptu³⁵. Istaknuti nedostaci sustava, harmonizacija s aktualnim međunarodnim procesima reformi javnog sektora i zahtjevi za učinkovitijim praćenjem imovine i javnog duga, osnovni su razlozi zbog kojih se u hrvatskom sustavu državnog računovodstva pristupilo značajnim promjenama. Dotadašnji koncept je u prvi plan stavljao izvještaj o primicima i izdacima, uspješnost poslovanja se ocjenjivala s aspekta usklađenosti s usvojenim proračunom i ostvarenjem financijskih planova te mjerila ostvarenim viškovima. No to je uvelike dovodilo do pogrešnih zaključaka³⁶.

Aktualni sustav računovodstva proračuna i to s početkom primjene od 2002. godine temeljen na obračunskoj osnovi je uređen kroz:

1. Zakon o računovodstvu (NN 96/03),
2. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 114/2010, 31/2011 – ispr., 124/2014),
3. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 03/2015),
4. Pravilnik o utvrđivanju korisnika proračuna i o vođenju registra (NN 142/2014),
5. Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (NN 26/2010).

Računovodstveni sustav koji se temelji na primjeni obračunske osnove jedini pruža sveobuhvatne pouzdane i pravovremene informacije o financijskom položaju i financijskoj uspješnosti pojedine države, odnosno subjekata javnog sektora, budući se pri tome uzima ukupna imovina i obveze, prihodi i rashodi kojima države raspolažu, a nepostojanje snažnog i transparentnog računovodstva dovodi do povećanja rizika da pružanje javnih usluga bude neefikasno i neučinkovito te da se prilikom donošenja investicijskih odluka ne uzimaju u obzir potencijalni troškovi i koristi već se uvažavaju samo informacije koje se odnose na kratki rok. Osim brojnih prednosti i koristi što ih donosi primjena obračunske osnove i jedinstvenih računovodstvenih standarda za javni sektor, nužno je istaknuti troškove koje uzrokuju. Troškovi će biti značajniji što je postignuta razina razvijenosti postojećeg sustava računovodstva javnog sektora manja. Reforma temeljena na novčanoj osnovi uzrokovat će veće troškove budući je obuhvat

³⁵ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str: 28

³⁶ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str. 29

potrebnih promjena veći u odnosu na razvijene sustave. Najznačajniji troškovi odnose se na nabavu i održavanje odgovarajućeg računovodstvenog informacijskog sustava, nabavu nove informatičke opreme, edukaciju, osposobljavanje itd. Primjera radi, Češka Republika je za analizu 2009. godine potrošila 100 milijuna EUR-a, a Švicarska za provedbu reforme od 2001.-2008. 71 milijun EUR-a³⁷.

Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima: točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja. Dosadašnji trendovi u državnom računovodstvu na međunarodnoj razini ukazuju na³⁸:

- a) Poticanje primjene obračunske računovodstvene osnove u državnom računovodstvu i budžetiranju
- b) Razvoj i mogućnosti primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) temeljenih na obračunskoj osnovi i
- c) Razmatranje razvoja harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji – tzv. Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS- European Public Sector Accounting Standards).

3.2. Prezentiranje temeljnih financijskih izvještaja

Smjernice za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor primjenjuju sve jedinice javnog sektora koje temeljne financijske izvještaje pripremaju i prezentiraju na obračunskoj osnovi, osim profitno orijentiranih državnih subjekata, odnosno državnih poduzetničkih subjekata koji se upućuju na primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI).³⁹ Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor odnose se na subjekte javnog sektora kako slijedi: nacionalne vlade, regionalne vlade (npr. državne, županijske i teritorijalne), lokalne samouprave (kao npr. općine i gradove) i nevladine subjekte (kao što su agencije, odbori, komisije...) osim ako nije drugačije uređeno odredbama pojedinih Međunarodnih računovodstvenih standarda javnih sektora.

³⁷ Hladika, M. (2014.): Prema primjeni EPSAS-a – analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica 2/2014, str: 26

³⁸ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str. 1

³⁹ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str. 52

Zakon o pravu na pristup informacijama⁴⁰ moraju primjenjivati državna tijela, pravne osobe čiji su programi ili djelovanje zakonom utvrđeni kao javni interes te se u cijelosti ili djelomično financiraju iz državnog proračuna ili iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, kao i trgovačka društva koja su u vlasništvu RH i lokalne samouprave.

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 1 koji podrazumijeva Prezentiranje financijskih izvještaja je izdan u svibnju 2000. godine, a pri njegovoj izradi korištene su smjernice za Međunarodni računovodstveni standard (MRS 1), ali na način da su sve odredbe koje su vezane za javni sektor prihvaćene uz pojedine dopune i izmjene koje uvažavaju specifičnosti javnog sektora⁴¹. S obzirom na dopune, novo izdanje MRSJS 1 je izdano u prosincu 2006. godine (pritom je prva verzija povučena iz upotrebe) i u primjeni za izvještajna razdoblja koja su nastala na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine. Tijekom godina korištenja izlazile su nove dopune i izmjene donesene u 2010. i 2011. godini na koje je utjecalo prezentiranje, mjerenje, priznavanje i objavljivanje financijskih instrumenata prema MRSJS 28/29/30. Ukoliko neki subjekt primjenjuje ovaj Standard za razdoblja prije 01. siječnja 2008. godine, onda to treba objaviti⁴².

3.2.1. Cilj i djelokrug Standarda

Financijski izvještaji sami po sebi predstavljaju podlogu i polaznu osnovu za analizu poslovanja poduzeća kako bi se dobile potrebne informacije o njemu, na isti način cilj Međunarodnog računovodstvenog standarda 1 je naći način na koji će financijski izvještaji biti prezentirani kako bi se osigurala usporedivost financijskih izvještaja za prethodna razdoblja i s financijskim izvještajima drugih jedinica i drugih razdoblja. Kako bi se to omogućilo, standard postavlja opće uvjete izvještavanja, načela pisanja i prezentiranja te upute za njihovu strukturu i minimalne zahtjeve za sadržaj financijskih izvještaja sastavljenih prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja. U uvjetima izvještavanja na načelu novčane osnove ne primjenjuju se odredbe ovog standarda, te je Odbor nastavio uvažavati i specifičnosti sektora opće države i potrebe korisnika koji svoja izvještavanja i

⁴⁰ Zakon o pravu na pristup informacijama (NN. Br. 172/03 i 144/10), dostupno na: <http://www.rif.hr/proracun-i-proracunski-korisnici/12/tko-su-obveznici-zakona-o-pravu-na-pristup-informacijama>

⁴¹ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.); Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str: 52

⁴² Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.); Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str: 52

dalje zasnivaju na načelu novčane osnove. Financijski izvještaji opće namjene (pod kojima podrazumijevamo porezne obveznike, članove zakonodavnih tijela, kreditore, dobavljače, medije i zaposlenike) namijenjeni su da udovolje uobičajenim zahtjevima većine korisnika.

Proračun, 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 u izvorniku.

3.2.2. Specifičnosti Standarda

Obračunska osnova je osnova računovodstva prema kojoj se događaji i transakcije kao prihode priznaju u trenutku kada su nastali (znači ne samo kad su novac ili njegovi ekvivalenti primljeni), a nevezano uz novčane primitke odnosno naplatu istih⁴³. Prema novčanom konceptu, usporedbe radi, priznavanje prihoda se može odgađati to na način da se odgađaju datumi primanja prihoda odnosno primitaka pogotovo od poreznih prihoda⁴⁴. Zbog toga se, a i informiranosti korisnika, predlaže prelazak na obračunski računovodstveni koncept. Elementi financijskih izvještaja priznati prema obračunskoj osnovi su imovina, obveze, neto imovina/glavnica, prihodi i rashodi.

Neto imovina odnosno glavnica, predstavlja preostali udio u imovini subjekta nakon što se izuzmu sve njegove obveze⁴⁵. Obveze predstavljaju sadašnje obveze subjekta koje proizlaze iz prošlih događaja čije se pokriće očekuje da će dovesti do odljeva novca ili njegovih ekvivalenata, tj. do odljeva onih sredstava iz subjekta koji nose ekonomsku korist ili uslužni potencijal. Prihod je bruto priljev ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja kada ti priljevi za posljedicu imaju povećanje neto imovine/glavnice, s izuzećem onih povećanja koja se odnose na doprinose od vlasnika⁴⁶. Proračun, na svim razinama vlasti, sadrži slične prihode kao što ih se može pronaći u profitnom odnosno gospodarskom sektoru, kao što su npr. prodaja robe i usluga, kamate i dividende. No, najčešći prihodi, koji ujedno zauzimaju i najveći udio u ukupnim prihodima proračuna, su ubrani od poreza, zatim od trošarina, carina, subvencija te

⁴³ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.); Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str: 71

⁴⁴ Dražić Lutilsky, I.: Računovodstvo javnog sektora (izabrane teme), Ekonomski fakultet Zagreb

⁴⁵ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.); Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str: 71

⁴⁶ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.); Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str: 72

donacija. Rashodi su smanjenje ekonomskih koristi ili prema Međunarodnim računovodstvenim standardima rashodi su smanjenja gospodarstvenih koristi u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranje obveza koja imaju za posljedicu smanjenje kapitala. U ovu kategoriju spadaju i naknade zaposlenicima, utrošci roba i usluga amortizacija, kamate, subvencije, potpore, socijalne pogodnosti i ostali. Značajni propusti ili pogrešno iskazane i prikazane stavke su značajno, ako mogu pojedinačno ili skupno, utjecati na odluke ili prosudbe korisnika napravljene na osnovi financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o prirodi ili veličini propusta i pogreške u skladu s okolnim uvjetima. Bilješke sadrže informacije kao dopunu onima koje su prezentirane u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o financijskoj uspješnosti, izvještaju o promjenama u glavnici i izvještaju o novčanim tokovima.

Cjelokupni cilj sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja je zapravo pružiti informaciju o financijskom položaju, uspješnosti i novčanom toku izvještajnog subjekta, koja je korisna širokom krugu korisnika u donošenju i ocjeni odluka o alokaciji resursa⁴⁷. MRSJS 1 posebno naglašava specifične namjene kojima se moraju udovoljiti financijski izvještaji jedinica javnog sektora:

- Pribavljanje informacija o izvorima, alokaciji i upotrebi financijskih resursa;
- Pribavljanje informacija o tome kako jedinica financira svoje aktivnosti i udovoljava novčanim zahtjevima;
- Pribavljanje informacija korisnih u procjeni sposobnosti jedinice za financiranje njenih aktivnosti i udovoljavanje njenim obvezama (redovnim i izvanrednim);
- Pribavljanje informacije o financijskim uvjetima i promjenama u njima;
- Pribavljanje zbirnih informacija korisnih u procjeni mogućnosti (izvršenja) jedinice u području troškova usluga, efikasnosti i izvršenja.

Korisnicima financijskih izvještaja trebaju financijski izvještaji koji su u skladu sa zakonski usvojenim proračunom, te sa svrhom ukazivanja jesu li stečeni i upotrijebljeni resursi u skladu sa zakonskim i ugovornim zahtjevima, uključujući financijska ograničenja ustanovljena od strane nadležnih zakonskih autoriteta.

Financijski izvještaji moraju realno i objektivno prikazati financijski položaj, novčane tokove subjekta i financijsku uspješnost. Da bi se realno prikazali, treba vjerno predložiti učinke transakcija, drugih događaja i uvjeta u skladu s definicijama i kriterijima

⁴⁷ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.); Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str: 72

priznavanja imovine, obveza, prihoda i rashoda navedenih u Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor.

Potpuni Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor obuhvaća financijske izvještaje:

1. Izvještaj o financijskom položaju (Bilanca),
2. Izvještaj o financijskoj uspješnosti (Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima),
3. Izvještaj o promjenama u glavnici,
4. Izvještaj o novčanom toku,
5. Računovodstvene politike i bilješke.

1. IZVJEŠTAJ O FINANCIJSKOM POLOŽAJU

Bilanca se prema Pravilniku o financijskom izvještavanju sastavlja na obrascu BIL, u kojem stupac 1 predstavlja broj računa iz računskog plana, stupac 2 – naziv, stupac 3 – AOP oznaku, stupac 4 – stanje 1. siječnja one godine za koju se sastavlja izvještaj odnosno na dan početka poslovanja u toku godine, stupac 5 – stanje 31. prosinca one godine za koju se sastavlja izvještaj, odnosno na dan prestanka poslovanja i konačno u stupcu 6 – indeks promjene stanja gdje se upisuje cijeli broj bez decimala. Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 1, nalaže minimum stavki ili pozicija koje trebaju biti predočene u ovom izvještaju⁴⁸ kao što su:

- a) Nekretnine, postrojenje i oprema,
- b) Nematerijalna imovina,
- c) Financijska imovina,
- d) Ulaganja obračunata metodom udjela,
- e) Zalihe,
- f) Primanja iz transakcija koje nisu s osnove razmjene, uključujući poreze i transfere,
- g) Potraživanja iz transakcija s osnove razmjene,
- h) Rezerviranja,
- i) Dugoročne obveze

⁴⁸Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str.73

- j) Manjinski udjel
- k) Neto imovina/glavnica

Isto tako, neke pozicije trebaju biti detaljno razjašnjene, kao npr. da se materijalna imovina razvrstava po skupinama u skladu sa standardima koji pokrivaju to područje, da se potraživanja raščlanjuju na iznose potraživanja od korisnika usluga, porezi i drugi ne recipročni prihodi, potraživanja od povezanih stranaka, predujmovi i ostali iznosi. Zalihe se mogu klasificirati u skladu sa standardima koji pokrivaju područje zaliha kao npr. proizvodnja u tijeku, gotovi proizvodi, zalihe, sirovine... Porezi i obveze po transferima se raščlanjuju na obveze za povrate poreza, obveze po transferima, iznosi obveze prema drugim članovima jedinice. Neto imovina/glavnica se raščlanjuje da pokaže glavnica, akumulirane viškove ili manjkove, manjinski udjel, rezerve, a rezerviranja se razvrstavaju na način prikladan poslovanju jedinice.

2. IZVJEŠTAJ O FINACIJSKOJ USPJEŠNOSTI

Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju, koji je na snazi od 31.12.2014. godine, objavljen u NN 3/15, Izvještaj o financijskoj uspješnosti u javnom sektoru još se naziva i Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i sastavlja se na obrascu PR-RAS⁴⁹. Obrazac sadrži šest stupaca od kojih se redom upisuju: broj računa iz računskog plana, naziv, AOP oznaka, ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine, ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine i indeks ostvarenja u odnosu na isto razdoblje prethodne godine (gdje se upisuje cijeli broj bez decimala). Prihodi i rashodi koji se objavljuju u tom izvještaju raščlanjuju se na način koji najbolje odgovara aktivnostima jedinice. Klasifikacija odnosno odvajanje prihoda i rashoda mora ukazivati na djelatnost jedinice. Za raščlanjivanje rashoda moguće je primijeniti dvije metode (funkcijsku i ekonomsku).

- Funkcijska klasifikacija⁵⁰, je prvenstveno usmjerena prema programima ili prema cilju (namjeni) za koji su rashodi nastali, a osim praćenja tekuće javne potrošnje po funkcijama, pruža također i mogućnost za praćenje trendova te usporedbu među zemljama o učešću države u pojedinim ekonomskim i socijalnim funkcijama.

⁴⁹ čl. 9. op. cit.: Pravilnika o financijskom izvještavanju, Narodne novine 87/08 i 136/12

⁵⁰ Dražić Lutlisky, I. (2011.): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – izabrane teme, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

Također je i pogodna za usporedbe dužih vremenskih nizova zbog činjenice da na ovaj način klasificirani rashodi nisu pod utjecajem promjena ustroja države.

- Ekonomska klasifikacija⁵¹ rashoda karakterizira rashode i izdatke prema njihovim prirodnim vrstama. Ovisno o zastupljenom računovodstvenom konceptu postoje dvije međunarodno primjenjive ekonomske klasifikacije. U javnom sektoru definicija rashoda odnosno izdataka ovisi o računovodstvenoj osnovi koja se koristi pri sastavljanju proračuna ali i financijskih izvještaja. Ova metoda je jednostavna za primjenu u malim jedinicama gdje nema potrebe za raščlanjivanjem rashoda po funkcijskoj klasifikaciji.

3. IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U GLAVNICI

Izvještaj, kako se još naziva, o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, se prema Pravilniku o financijskom izvještavanju sastavlja na obrascu RAS-funkcijski. Obrazac sadrži u stupcima brojčanu oznaku funkcijske klasifikacije, naziv, AOP oznaku, iznos koliko je ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne i tekuće godine. Iznosi koji se upisuju u posljednja dva stupca moraju odgovarati ukupno iskazanim rashodima razreda 3 - Rashodi poslovanja i 4 - Rashodi za nabavu nefinancijske imovine u Obrascu PR-RAS. Izvještajni subjekt treba prezentirati u istom izvještaju, ili u bilješkama uplate vlasnika i raspodjele vlasnicima prema njihovom vlasništvu, stanje akumuliranih viškova ili manjkova na početku razdoblja, na datum bilance te promjene tijekom razdoblja, a posebno objavljene dijelove glavnice, usporedne knjigovodstvene iznose dijelova glavnice na početku i na kraju razdoblja i odvojeno prikazivanje za svaki dio. Subjekt kao odvojeni dio svojih financijskih izvještaja treba prezentirati neto višak i neto manjak (koja prema MRSJS-u od 1.1.2008. godine za termine koriste samo višak i manjak), svaku stavku prihoda ili rashoda koja se, u skladu sa zahtjevima iznesenim u drugim standardima, izravno priznaje u glavnici, i u ukupan iznos tih stavaka; kumulativni učinak promjena računovodstvenih politika i ispravke temeljnih pogrešaka obrađenih prema osnovnom postupku MRSJS 3⁵².

⁵¹ Dražić Lutilsky, I. . (2011.): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – izabrane teme, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

⁵² Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str.77

4. BILJEŠKE

Bilješke zapravo predstavljaju dopunu podataka uz financijske izvještaje, a mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane, a podaci se mogu prikazati grafički i tablično.⁵³ Označavaju se rednim brojevima s pozivom na AOP oznaku izvještaja na koju se odnose.⁵⁴ Bilješke se predaju samo Državnom uredu za reviziju i nije ih potrebno predavati FINA-i. Sadržaj bilješki nije propisan pa se njihovoj izradi najčešće pristupa samo radi zadovoljavanja zakonske forme. Bilješke trebaju biti prezentirane na sustavan način. Potrebno je određenom oznakom povezati stavku u izvještaju s informacijom o istoj u bilješkama. Bilješke trebaju pružati informacije o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama koje su izabrane i primijenjene za značajne transakcije i poslovne događaje, također bi trebale objaviti informacije koje zahtijevaju MRSJS-ovi, a koja nije prezentirana u financijskim izvještajima, te pružiti dodatne informacije koje nisu prezentirane u financijskim izvještajima, ali su nužne za fer prezentiranje⁵⁵. Ukoliko se u izvještaju Bilješki govori o računovodstvenim politikama onda bi trebalo objaviti i računovodstvenu osnovu ili osnove upotrijebljene u pripremanju financijskih izvještaja, ali i za svaku pojedinačnu računovodstvenu politiku čije je poznavanje neophodno za razumijevanje financijskih izvještaja. Područja izbora računovodstvenih politika (koja nisu ograničavajuća, što znači da se mogu pojaviti i druga objavljivanja koja pomažu korisnicima u razumijevanju kako su financijski događaji i transakcije predočeni u financijskim izvještajima) su sljedeća:

- Priznavanje prihoda,
- Načela konsolidacije,
- Ulaganja,
- Priznavanje amortizacije materijalne i nematerijalne imovine,
- Kapitalizacija troškova posudbi i drugih izdataka,
- Ugovor o izgradnji,
- Ulaganja u nekretnine,
- Financijski instrumenti i ulaganja,
- Najmovi,

⁵³ Nikić, J. (2015): Bilješke uz financijske izvještaje, Riznica 1/2015, str.20

⁵⁴ čl. 13.,14.,15.,16., op.cit. Pravilnika o financijskom izvještavanju i proračunskom računovodstvu, NN (87/08 i 136/12)

⁵⁵ Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str.78

- Troškovi istraživanja i razvoja,
- Troškovi mirovina,
- Provođenje inozemnih valuta,
- Zaštita,
- Državne potpore...

4. ISTRAŽIVANJE JAVNE OBJAVE FINANCIJSKIH IZVJEŠĆA NA FAKULTETIMA

4.1. Važnost visokog obrazovanja

Jedan od temelja razvoja konkurentnosti ljudskih resursa jest kvaliteta formalnog obrazovnog sustava. Obrazovanje ima značajnu funkciju u svakom društvu. Djelatnost visokog obrazovanja obavljaju visoka učilišta. Visoka učilišta su sveučilište te fakultet i umjetnička akademija u njegovom sastavu, veleučilište i visoka škola.⁵⁶ Svrha i ciljevi školstva usmjereni su na kontinuirani razvoj učenika/studenata kao duhovnog, tjelesnog, moralnog, intelektualnog i društvenog bića u skladu s njegovim sposobnostima i sklonostima. Iz članka⁵⁷ koji je proveo ispitivanje o tome je li hrvatski obrazovni sustav zadovoljava potrebe poslodavca, odgovori su naglasili potrebu za znanjem, obrazovanjem i sposobnošću te za predanim radom i preuzimanjem odgovornosti. Najveći jaz hrvatski poslodavci vide između potrebnih i stvarnih vještina na području menadžerstva, otvorenosti prema drugim zaposlenicima, samoinicijative i dobrih ljudskih osobina. Hrvatski radnici općenito imaju vrlo razvijene vještine čitanja i pisanja. Informatička pismenost je vrlo niska, a iz vlastitog iskustva znam da se poznavanje stranih jezika prepoznaje na papiru ali ne i u praksi. Međutim, postoje vještine učenja i rješavanja problema odnosno snalaženje koje su vrlo dobre. Sveučilišni programi nisu dovoljno dobro usklađeni s potrebama tržišta rada. MZOS bi trebao sustavno surađivati s drugim mjerodavnim i zainteresiranim ustanovama i tijelima (školama, sveučilištima, nastavnicima, profesorima, učenicima i studentima) u razvijanju vizije, strategije te ostvarivog akcijskog plana reforme obrazovnog sustava⁵⁸.

Kroz obrazovni sistem također se razvijaju i osjećaji za vlastitu kulturu, poštivanje principa i svijest, gledište pojedinaca, stav i solidarnost. Znanja stečena tijekom godina obrazovanja i vještine koje su savladane bi trebale biti primjenjive i upotrebljive u praktičnom životu, stoga se treba raditi na usavršavanju tih sposobnosti, znanja i vještina što posljedično povećava i konkurentnost pojedinaca na tržištu rada, odnosno izdvaja ga

⁵⁶ Ministarstvo obrazovanja, znanosti i sporta, dostupno na: <http://public.mzos.hr/Default.aspx?sec=2254>

⁵⁷ Lowther, J.: Kvaliteta hrvatskog formalnog obrazovnog sustava, Deloitte T. Tohmats, Washington, str. 1

⁵⁸ Lowther, J.: Kvaliteta hrvatskog formalnog obrazovnog sustava, Deloitte T. Tohmats, Washington, str. 10

iz mase prosječnosti. Jer na kraju kad se povuče crta, obrazovanje, odnosno znanje je glavni „alat“ koji pojedinac ima.

4.2. Metodologija empirijskog istraživanja

Za potvrđivanje ili odbacivanje postavljenih ciljeva ovoga rada, ali i donošenja rezultata na temelju kojih su se i donijeli konačni zaključci, bila je potrebna statistička metodologija. Za provođenje različitih analiza i prikaza koristio program SPSS te MS Excel. Za prikazivanje dobivenih rezultata transparentnosti financijskih izvještaja, koristila se deskriptivna statistika iz koje se prikazuju apsolutne i relativne vrijednosti za svaku grupu fakulteta. Primijenjena je tehnika prikupljanja podataka poznata kao „Promatranje“. S obzirom na dosta dugi period promatranja i vođenja bilježaka o nastalim promjenama, sakupljeno je više informacija kroz duži broj godina. Operativna metoda prikupljanja podataka koja je korištena je analiza dokumenata. Metodologija koja je korištena je induktivna s obzirom da je temeljena na zaključcima donesenim iz pojedinačnih činjenicama.⁵⁹ To bi značilo da će se svako pojedino Izvješće objavljeno od strane proračunskih korisnika posebno pregledati i na temelju toga dati zaključak. Metoda analize zadužena je za pojednostavljenje složenih pojmova ili zaključaka. Metoda dokazivanja pomaže izvođenju pojedinih zaključaka na temelju ranije utvrđenih istinitih stavova⁶⁰ (objavljenih izvještaja), te metoda opovrgavanja kao suprotnost dokazivanju, iz razloga što moramo umjesto dokazivanja neke teze pobiti i odbaciti. Komparacija služi za usporedbu sličnosti između dva promatrana objekta

4.3. Rezultati istraživanja objavljivanja financijskih izvještaja

4.3.1. Sveučilište u Splitu

Na sveučilištu u Splitu danas studira preko 20 000 studenata, na 11 fakulteta te akademiji. Misija Sveučilišta je doprinositi društvu kroz razvoj visokoškolskog obrazovanja i cjeloživotnog učenja, znanstveno-istraživačkog, umjetničko-stvaralačkog i

⁵⁹Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str: 323

⁶⁰Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka; str: 334

stručnog rada na visokim standardima izvrsnosti, etike i morala.⁶¹ Sveučilište u Splitu spada u srednje velika sveučilišta u EU i želja mu je postati vodeće regionalno Sveučilište u ovom dijelu Europe sa čvrstom mediteranskom klimom.⁶²

U uzorak je uzeto 10 fakulteta i akademija. Na temelju pregledavanja njihove dokumentacije vezane za financijsko izvještavanje doći će se do zaključka je li objava ima ikakve veze s uspješnosti rada kroz godinu. U smislu da ako fakultet ima manjak prihoda i primitaka iz Obrasca PR-RAS možda se financijska izvješća neće objavljivati javno, premda bi trebala po Zakonu. Ili možda ukoliko je financijska uspješnost bolja u tekućoj godini u odnosu na prethodnu, izvješća će se objaviti dok u prošloj nisu. Također, možda postoji obrazac „ponašanja“ fakulteta s obzirom na visinu prihoda i primitaka. Ukoliko je veći, ima veći broj sastavljenih izvještaja itd.

Tablica 1: Obvezni financijski izvještaji po godinama

2014.	2015.	2016.
BILANCA	BILANCA	BILANCA
PR-RAS	PR-RAS	PR-RAS
P-VRIO	RAS-fj.	RAS-fj.
BILJEŠKE	P-VRIO	P-VRIO
	BILJEŠKE	BILJEŠKE
		OBVEZE

Izvor: Izrada autora

Kao što je već kazano u podnaslovu 2.2., obveza objavljivanja financijskih izvještaja se mijenja iz godine u godinu, s obzirom na izmjene Pravilnika nastale u međuvremenu. Iz tablice 1, jasno je vidljivo da je obveza u 2014. godini bila ispunjavanje 4 izvještaja, a u 2015. godini je 5 financijskih izvještaja. Već izmjenama Pravilnika iz 2015. godine koji stupa na snagu od 01.01.2016. godine dodan je još jedan izvještaj, a to je Izvještaj o obvezama.

⁶¹ Misija Sveučilišta u Splitu, dostupno na: <http://www.unist.hr/sveuciliste/o-sveucilistu/misija-vizija-i-strateske-smjernice>

⁶² Vizija Sveučilišta u Splitu, dostupno na: <http://www.unist.hr/sveuciliste/o-sveucilistu/misija-vizija-i-strateske-smjernice>

Tablica 2: Popis fakulteta s objavljenim cijelim setom financijskih izvještaja

2014.	FAKULTETI:	2015.
-	EFST	-
+	FESB	+
+	FILOZOFSKI F.	+
-	KBF	-
+	MEDICINSKI F.	+
-	POMORSKI F.	+
-	PRAVNI F.	-
+	GRAĐEVINSKI F.	+
-	PMF	-
+	AKADEMIJA	+
-	KINEZILOGIJA	+

Izvor: Izrada autora

Iz slike 2 bi se dalo zaključiti da nisu svi fakulteti objavlјivali financijske izvještaje u 2014. godini, a ni u 2015. Međutim, takav zaključak bi bio kriv. Navedeni fakulteti su, po Zakonu i Pravilniku o financijskom izvještavanju, objavlјivali financijske izvještaje i u 2014. godini, te ih objavlјivali na svojim internetskim stranicama u roku koji je za to predviđen, ali nisu objavlјivali sve potrebne financijske izvještaje koji su u tom periodu bili propisani.

Sljedeća tablica će prikazati koje financijske izvještaje su objavlјivali fakulteti u Splitu u 2014. godini. Sjenčana područja prikazuju fakultete koji su objavlјivali cjelokupni set financijskih izvještaja, međutim ima i fakulteta koji nisu bili u potpunosti transparentni. Od svih fakulteta jedino Pomorski fakultet nije imao ni jedan izvještaj sastavljen i objavlјjen.

Tablica 3: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Splitu u 2014. godini

RED. BR.	FAKULTETI:	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI (SPLIT)			
		PR-RAS	P-VRIO	BILANCA	BILJEŠKE
1	EKONOMSKI F.	+	+	+	
2	F. ELEKTROTEHNIKE, STROJARSTVA I BRODOGRADNJE	+	+	+	+
3	FILOZOFSKI F.	+	+	+	+
4	KATOLIČKO-BOGOSLOVNI F.		+	+	
5	MEDICINSKI F.	+	+	+	+
6	POMORSKI F.				
7	PRAVNI F.	+	+	+	
8	F. GRAĐEVINARSTVA, ARHITEKTURE I GEODEZIJE	+	+	+	+
9	PRIRODOSLOVNO-MATEMATIČKI F.	+	+		
10	UMJETNIČKA AKADEMIJA	+	+	+	+
11	KINEZIOLOŠKI F.	+	+	+	

Izvor: Izrada autora

Sljedeća tablica će, usporedbe radi, prikazati iste fakultete te njihovo objavljivanje u 2015. godini, da bi došli do zaključka je li došlo do kakvih promjena.

Tablica 4: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Splitu u 2015. godini

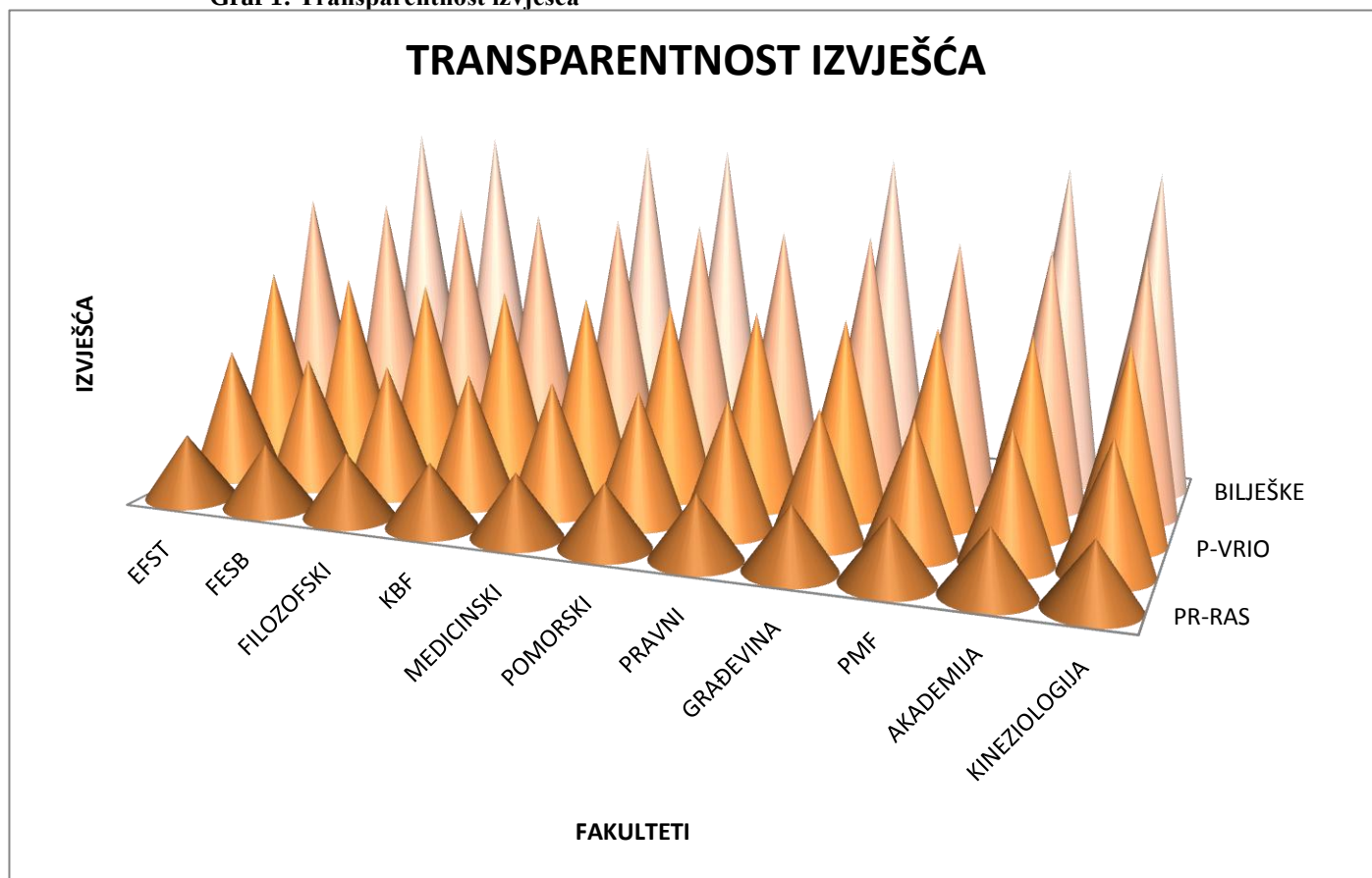
RED. BR.	FAKULTETI:	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI (SPLIT) - 2015. god.				
		PR-RAS	RAS-funkcijski	P-VRIO	BILANCA	BILJEŠKE
1	EKONOMSKI F.	+	+	+	+	
2	F. ELEKTROTEHNIKE, STROJARSTVA I BRODOGRADNJE	+	+	+	+	+
3	FILOZOFSKI F.	+	+	+	+	+
4	KATOLIČKO-BOGOSLOVNI	+	+	+	+	
5	MEDICINSKI F.	+	+	+	+	+
6	POMORSKI F.	+	+	+	+	+
7	PRAVNI F.	+	+	+	+	
8	F. GRAĐEVINARSTVA, ARHITEKTURE I GEODEZIJE	+	+	+	+	+
9	PRIRODOSLOVNO-MATEMATIČKI F.	+	+	+	+	
10	UMJETNIČKA AKADEMIJA	+	+	+	+	+
11	KINEZIOLOŠKI F.	+	+	+	+	+

Izvor: Izrada autora

Kao što je već rečeno, u 2015. godini postoji obveza sastavljanja drukčijeg seta finansijskih izvještaja u odnosu na 2014. godinu. U odnosu na 2014. godinu, fakulteti su se „popravili“, odnosno skoro svi finansijski izvještaji su sastavljeni i objavljeni. Ako se računa da su kompletni finansijski izvještaji sastavljeni oni koji imaju i Bilješke, onda se vidi da ipak nemaju svi komplet finansijskih izvještaja objavljen.

Ako na to gledamo numerički, od 11 fakulteta, 100% fakulteta u 2015. godini je objavilo izvještaje PR-RAS, RAS-funkcijski, P-VRIO i BILANCU, međutim 7 fakulteta je uz navedene izvještaje objavilo i Bilješke te se samo oni smatraju kao da imaju kompletan set finansijskih izvještaja sastavljen i transparentan. Dakle, 63,63% od ukupnih fakulteta uzetih u uzorak je prikazalo cijeli set finansijskih izvještaja u 2015. godini.

Graf 1: Transparentnost izvješća



Izvor: Izrada autora

Nadalje, ako gledamo izvješća, za primjer samo 3 fakulteta, s financijskog aspekta i s aspekta uspješnosti poslovanja, ne možemo zaključiti da je razina transparentnosti pozitivno povezana s financijskim uspjehom subjekta javnog sektora. Kao što je prikazano u sljedećoj slici, financijski rezultati iz novijih godina mogu biti i veći i manji u odnosu na prethodnu godinu, te ne postoji obrazac ponašanja koji bi povezoao transparentnost i financijsku uspješnost. Međutim, sigurnosti radi, ipak će se obaviti testiranje u SPSS programu da bi se mogao donijeti zaključak.

Tablica 5: Financijski rezultati za 3 fakulteta

		EKONOMSKI FAKULTET			FESB			FILOZOFSKI FAKULTET		
		2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
PR-RAS	UKUPNI PRIHODI I PRIMICI	48.936.356 kn	45.417.904 kn	46.119.776 kn	56.239.136 kn	56.955.619 kn	60.500.398 kn	34.124.606 kn	34.886.431 kn	33.353.445 kn
	UKUPNI RASHODI I IZDACI	47.812.256 kn	45.880.645 kn	40.853.966 kn	55.914.898 kn	54.620.659 kn	58.992.846 kn	31.956.877 kn	32.812.701 kn	34.166.064 kn
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA	1.124.100 kn	0 kn	5.265.810 kn	324.238 kn	2.334.960 kn	1.507.552 kn	2.167.729 kn	2.073.730 kn	0 kn
	MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA	0 kn	462.741 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	812.619 kn
BILANCA	Imovina	92.741.413 kn	89.226.994 kn	85.835.009 kn	51.917.074 kn	58.836.604 kn	58.074.750 kn	10.208.021 kn	12.216.262 kn	11.353.256 kn
	Novac u banci i blagajni	4.891.417 kn	1.928.479 kn	6.763.604 kn	6.846.719 kn	10.971.276 kn	18.699.430 kn	6.019.666 kn	7.551.708 kn	6.194.082 kn
	Dionice i udjeli u glavnicu trgova	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn
	Obveze za zajmove od inozemni	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn

Izvor: Izrada autora

Ako se sagledaju Ekonomski fakultet i njegovi ukupni prihodi i primici kroz 2013., 2014. i 2015. godinu može se zaključiti da je 2013. godina bila najbolja, u 2014. je uslijedio mali pad, da bi u 2015. godini opet krenulo na više. Rashodi su se u 2015. godini smanjili, te je fakultet ostvario višak prihoda i primitaka. Imovina se smanjila u 2015. u odnosu na 2014. godinu, a novac u blagajni se povećao za 4.835.125,00 kn.

Uspoređujući te rezultate s Fakultetom elektrotehnike, strojarstva i brodogradnje u istim godinama, rezultati su drukčiji. Naime, FESB je imao najveće prihode u 2015. godini (uspoređujući s 2013. i 2014. godinom). Rashodi su mu se povećali, ali je isto kao i Ekonomski fakultet ostvario višak prihoda. Imovina mu se smanjila u 2015. godini za 761.854,00 kn, a novac u blagajni se povećao za 7.908.154,00 kn.

Skroz drukčije podatke pruža Filozofski fakultet, koji za razliku od Ekonomskog fakulteta i FESB-a ima smanjenje prihoda i primitaka, povećanje rashoda i izdataka, smanjenje imovine i smanjenje novca u banci i blagajni. Premda je ovom fakultetu lošiji

financijski rezultat u 2015. godini nego u 2014. godini, on je pružio cijeli set financijskih izvještaja, računajući i Bilješke. Za razliku od npr. Ekonomskog fakulteta koji je imao dobre rezultate a nije objavio cijeli set.

Usporedbe radi, fakultet kineziologije u 2014. godini nije objavio ni jedan financijski izvještaj, međutim u 2015. godini su objavljeni svi financijski izvještaji te se na referentnoj stranici iz 2015. godine mogu vidjeti rezultati iz 2014. godine. Uspoređujući te dvije godine, vidi se promjena na bolje, odnosno prihodi i primici su veći, ali isto tako su se i rashodi povećali. Iz toga bi se moglo zaključiti da zbog lošijeg rezultata nisu objavljeni financijski izvještaji u 2014. godini, a sad se objavljuju, no to ne bi imalo smisla jer prošlogodišnji rezultati nisu bili toliko lošiji u odnosu na ovogodišnje rezultate.

Tablica 6: Financijski rezultati Fakulteta kineziologije

		KINEZIOLOGIJA		
		2013.	2014.	2015.
PR-RAS	UKUPNI PRIHODI I PRIMICI		14.058.036 kn	14.111.095 kn
	UKUPNI RASHODI I IZDACI		13.639.635 kn	14.791.841 kn
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA		418.401 kn	0 kn
	MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA		0 kn	680.764 kn
BILANCA	Imovina		9.716.346 kn	10.105.841 kn
	Novac u banci i blagajni		6.640.301 kn	5.995.837 kn
	Dionice i udjeli u glavnici trgovačkog društva		0 kn	0 kn
	Obveze za zajmove od inozemnih osigurav		0 kn	0 kn

Izvor: Izrada autora

Zaključno, sagledavajući podatke od samo 4 fakulteta, da se zaključiti da ne postoji obrazac ponašanja koji bi povezo transparentnost i financijsku uspješnost.

4.3.2. Sveučilište u Zagrebu

Sveučilište u Zagrebu je jedno od najdugovječnijih i najpostojanijih hrvatskih institucija. S obzirom da je najstarije, najveće i u akademskom i istraživačkom smislu vodeće sveučilište u Republici Hrvatskoj, ima posebnu ulogu i odgovornost u očuvanju i unaprjeđenju nacionalnog intelektualnog, znanstvenog i kulturnog nasljeđa te jačanje međunarodne prepoznatljivosti i atraktivnosti hrvatskog visokog obrazovanja i znanosti. Potpora je drugim sveučilištima te ima jasnu strategiju svog razvoja sa željom da bude i važno sveučilište u okružju Hrvatske i u Europi kao cjelini. Ove godine, na svim godinama studija ima više od 70.000 studenata, na 29 fakulteta, 3 akademije i sveučilišnim centrima, što je gotovo 50% svih studenata koji pohađaju javna sveučilišta u Republici Hrvatskoj.⁶³

U uzorak je uzeto 17 fakulteta i akademija. Na temelju pregledavanja dokumentacije koja je vezana za financijsko izvještavanje doći će se do zaključka je li fakulteti sastavljaju i objavljuju svoje financijske izvještaje po Pravilniku o financijskom izvještavanju, te je li objava ima ikakve veze s uspješnosti rada kroz godinu. Fakulteti iz Sveučilišta u Zagrebu će se pregledavati isto kao i fakulteti Sveučilišta u Splitu po obvezama objavljivanja izvještaja koji su prikazani na slici 1.

Tablica 7 prikazuje sve fakultete koji su uzeti u uzorak iz Sveučilišta u Zagrebu. Iz tablice se da zaključiti da fakulteti nisu objavljivali financijske izvještaje u 2014. godini, a može se reći ni u 2015. godini uz čast nekim izuzecima. Međutim, i takav zaključak bi bio kriv jer neki od navedenih fakulteta su, po Zakonu i Pravilniku o financijskom izvještavanju, objavljivali financijske izvještaje i u 2014. godini i u 2015. godini, te ih objavljivali na svojim internetskim stranicama u roku koji je za to predviđen, ali nisu objavljivali sve potrebne financijske izvještaje koji su u tom periodu bili propisani te zato nisu označeni s „+“. Sagledavajući konkretno sve financijske izvještaje, 9 fakulteta u 2014. godini je imalo sve financijske izvještaje, a samo njih 6 u 2015. godini. Dakle u 2015. godini, 6 fakulteta je sastavilo i objavilo cijeli set financijskih izvještaja. Od ostalih ima onih koji nisu objavili ni jedan financijski izvještaj kao što su fakulteti agronomije, dramske umjetnosti, arhitekture i sl., a ima i onih koji su sastavili i objavili financijske

⁶³ Sveučilište u Zagrebu, dostupno na: <http://www.unizg.hr/o-sveucilistu/dobrodoslica-rektora/>

izvještaje ali ne kompletni set kao što je to Filozofski fakultet kojem fali izvještaj o Bilješkama.

Tablica 7: Popis fakulteta s objavljenim cijelim setom financijskih izvještaja

2014.	FAKULTETI:	2015.
-	AGRONOMSKI F.	-
+	AKADEMIJA DRAMSKE UMJETNOSTI	-
+	ARHITEKTONSKI F.	-
+	EKONOMSKI F.	+
-	KEM. INŽ. I TEHNOLOGIJA	-
-	FARMACEUTSKO-BIOKEMIJSKI F.	-
-	GEODETSKI F.	-
+	GEOTEHNIČKI F.	-
-	KBF	-
+	GRAFIČKI F.	-
+	PMF	+
+	F. PROMETNIH ZNANOSTI	+
-	RUDARSKO GEOLOŠKI F.	-
-	STOMATOLOŠKI F.	+
-	STROJARSTVO I BRODOGRADNJA	+
+	ŠUMARSKI F.	-
-	TEKSTILNO-TEHNOLOŠKI F.	-
+	FILOZOFSKI F.	-

Izvor: Izrada autora

Sljedeća tablica će prikazati koje financijske izvještaje su objavljivali fakulteti u Zagrebu u 2014. godini. Pojedini fakulteti imaju ispunjene Bilješke, ali ne svi, no ipak svi fakulteti su objavili bar neke financijske izvještaje.

Na tablici 8, kod tekstilno tehnološkog fakulteta se vide 2 plusa, što bi značilo da već u ljeto 2015. godine fakultet je objavio polugodišnje financijske izvještaje za razdoblje od 01. siječnja do 30. lipnja. Objavljeni su PR-RAS, RAS-funkcijski, P-VRIO, BILANCA i OBVEZE. Međutim samo PR-RAS je bio popunjen. U ostalim izvještajima su se ponavljale nule, što bi značilo da nije došlo do promjene u odnosu na prethodno razdoblje.

Tablica 8: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Zagrebu u 2014. godini

RED. BR.	FAKULTETI:	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI (ZAGREB)			BILJEŠKE
		PR-RAS	P-VRIO	BILANCA	
1	AGRONOMSKI F.	+	+	+	
2	AKADEMIJA DRAMSKE UMJETNOSTI	+	+	+	+
3	ARHITEKTONSKI F.	+	+	+	+
4	EKONOMSKI F.	+	+	+	+
5	FILOZOFSKI F.	+	+	+	+
6	F. PROMETNIH ZNANOSTI	+	+	+	+
7	F. KEMIJSKOG INŽENJERSTVA I TEHNOLOGIJE	+	+	+	
8	GEODETSKI F.	+	+	+	
9	F. STROJARSTVA I BRODOGRADNJE	+	+	+	
10	FARMACEUTSKO-BIOKEMIJSKI F.	+	+	+	
11	GEOTEHNIČKI F.	+	+	+	+
12	GRAFIČKI F.	+	+	+	+
13	KATOLIČKO-BOGOSLOVNI F.	+	+	+	
14	PRIRODOSLOVNO-MATEMATIČKI F.	+	+	+	+
15	RUDARSKO GEOLOŠKO NAFTNI F.	+	+	+	
16	STOMATOLOŠKI F.	+	+	+	
17	ŠUMARSKI F.	+	+	+	+
18	TEKSTILNO-TEHNOLOŠKI F.	++	+	+	

Izvor: Izrada autora

Sljedeća tablica će, usporedbe radi, prikazati iste fakultete te njihovo objavljivanje u 2015. godini, da bi došli do zaključka je li došlo do kakvih promjena.

Tablica 9: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Zagrebu u 2015. godini

RED. BR.	FAKULTETI	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI (ZAGREB)			BILANCA	BILJEŠKE
		PR-RAS	RAS-funkcijski	P-VRIO		
1	AGRONOMSKI F.					
2	AKADEMIJA DRAMSKE UMJETNOSTI					
3	ARHITEKTONSKI F.					
4	EKONOMSKI F.	+	+	+	+	+
5	FILOZOFSKI F.	+	+	+	+	
6	F. PROMETNIH ZNANOSTI	+	+	+	+	+
7	F. KEMIJSKOG INŽENJERSTVA I TEHNOLOGIJE	polug.				
8	GEODETSKI F.					
9	F. STROJARSTVA I BRODOGRADNJE	+	+	+	+	+
10	FARMACEUTSKO-BIOKEMIJSKI F.					
11	GEOTEHNIČKI F.	+	+		+	+
12	GRAFIČKI F.					
13	KATOLIČKO-BOGOSLOVNI F.					
14	PRIRODOSLOVNO-MATEMATIČKI F.	+	+	+	+	+
15	RUDARSKO GEOLOŠKO NAFTNI F.					
16	STOMATOLOŠKI F.	+	+	+	+	+
17	ŠUMARSKI F.					
18	TEKSTILNO-TEHNOLOŠKI F.	polug.				

Izvor: Izrada autora

Kao što je već rečeno, u 2015. godini postoji obveza sastavljanja proširenog seta financijskih izvještaja u odnosu na 2014. godinu. U odnosu na 2014. godinu, došlo je do nenadanih promjena. Fakulteti Sveučilišta u Splitu su se možemo reći popravili, međutim situacija u Zagrebu je uvelike drukčija. Neki fakulteti koji su u 2014. godini objavili bar neke financijske izvještaje, u 2015. godini nisu objavili ni jedan (kao što su Fakultet agronomije, Umjetnička akademija, Fakultet arhitekture i drugi).

Sjenčana polja predstavljaju fakultete koji imaju cijeli set financijskih izvještaja sastavljen i objavljen. Iz uzorka od 18 fakulteta, vidi se da je 5 objavilo kompletne financijske izvještaje, što predstavlja 27,78% fakulteta, a od svih fakulteta (29) iz Sveučilišta u Zagrebu samo 17,24% , što je jako mali postotak proračunskih korisnika javnog sektora koji slijede Pravilnik o financijskom izvještavanju.

Ako taj postotak od 27,78% usporedimo sa Splitskim od 63,63%, vrlo lako se dođe do zaključka da fakulteti Sveučilišta u Splitu puno bolje prate i slijede Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.

Uspoređujući izvješća s financijskog aspekta i s aspekta uspješnosti poslovanja, ne možemo zaključiti da je razina transparentnosti pozitivno povezana s financijskim uspjehom subjekta javnog sektora. Kao što je prikazano na sljedećoj slici, na primjeru ukupnih prihoda i primitaka kroz 2013. i 2014. godinu financijski rezultat je rastao, a onda u 2015. godini financijski izvještaj nije ni objavljen, tako da se može opet zaključiti da ne postoji obrazac ponašanja koji bi povezoao transparentnost i financijsku uspješnost, no ipak će se izvršiti statistička analiza.

Tablica 10: Financijski rezultati fakulteta

		AGRONOMIJA			AKADEMIJA			ARHITEKTONSKI		
		2013.	2014.	2015.	2013.	2014.	2015.	2013.	2014.	2015.
PR-RAS	UKUPNI PRIHODI I PRIMICI	100.426.980 kn	104.207.432 kn		26.913.250 kn	27.377.715 kn		46.240.896 kn	39.906.205 kn	
	UKUPNI RASHODI I IZDACI	96.592.930 kn	101.394.677 kn		27.355.131 kn	26.956.285 kn		45.923.651 kn	41.005.495 kn	
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA	3.834.050 kn	2.812.755 kn		0 kn	421.430 kn		317.245 kn	0 kn	
	MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA	0 kn	0 kn		441.881 kn	0 kn		0 kn	1.099.290 kn	
BILANCA	Imovina	330.980.315 kn	340.311.298 kn		5.899.691 kn	6.436.184 kn		23.112.740 kn	21.484.557 kn	
	Novac u banci i blagajni	21.490.594 kn	26.344.926 kn		1.243.364 kn	1.339.212 kn		7.514.335 kn	6.315.383 kn	
	Dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava	0 kn	0 kn		0 kn	0 kn		0 kn	0 kn	
	Obveze za zajmove od inozemnih	0 kn	0 kn		0 kn	0 kn		0 kn	0 kn	

Izvor: Izrada autora

Na sljedećoj slici će se prikazati 3, nasumično izabrana fakulteta iz uzorka, koji su objavili cijeli set financijskih izvještaja da se pokuša prikazati eventualan obrazac ponašanja u odnosu na financijsku uspješnost kroz proteklo razdoblje.

Tablica 11: Financijska slika fakulteta

		PROMETNE ZNANOSTI			STOMATOLOŠKI			STROJARSTVO I BRODOGRADNJA		
		2013.	2014.	2015.	2013.	2014.	2015.	2013.	2014.	2015.
PR-RAS	UKUPNI PRIHODI I PRIMICI	52.476.554 kn	51.984.543 kn	54.189.553 kn	44.556.337 kn	39.241.769 kn	39.492.500 kn	110.040.092 kn	97.101.424 kn	92.515.053 kn
	UKUPNI RASHODI I IZDACI	54.377.776 kn	54.601.396 kn	53.537.070 kn	42.077.210 kn	39.811.710 kn	38.627.270 kn	101.759.805 kn	103.502.059 kn	95.003.125 kn
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA	0 kn	0 kn	652.483 kn	2.479.127 kn	0 kn	865.230 kn	8.280.287 kn	0 kn	0 kn
	MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA	1.901.222 kn	2.616.853 kn	0 kn	0 kn	569.941 kn	0 kn	0 kn	6.400.635 kn	2.488.072 kn
BILANCA	Imovina	68.036.157 kn	66.997.604 kn	83.754.739 kn	14.131.338 kn	13.488.813 kn	13.348.317 kn	166.240.316 kn	164.585.497 kn	156.917.687 kn
	Novac u banci i blagajni	11.198.658 kn	7.392.385 kn	8.867.968 kn	4.579.077 kn	3.272.040 kn	3.667.658 kn	14.002.008 kn	8.348.008 kn	10.262.047 kn
	Dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava	0 kn	0 kn	16.000 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn
	Obveze za zajmove od inozemnih	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn

Izvor: Izrada autora

Gledajući prva dva fakulteta, može se vidjeti da su se ukupni prihodi i primici u 2015. godini povećali, pa bi se moglo i razmišljati o mogućoj povezanosti između

transparentnosti i financijske uspješnosti, međutim uspoređujući dalje s trećim fakultetom, ta teorija pada u vodu. Možda se eventualno da zaključiti da su sva 3 fakulteta imala smanjenje ukupnih rashoda i izdataka, međutim nisu svi ostvarili višak prihoda, također se nije svima ni imovina povećala, ali se povećao iznos novca u banci i blagajni. No na temelju usporedbe podataka, ne može se za sigurnošću zaključiti da postoji obrazac ponašanja o transparentnosti financijskih izvještaja koji slijedi financijsku uspješnost.

4.3.3. Sveučilište u Rijeci

Riječko Sveučilište je osnovano 1973. godine kao okrupnjivanje visokoobrazovnih institucija u zapadnoj Hrvatskoj čiji korijeni sežu i do 17.og stoljeća. Danas Sveučilište integrira funkcije svojih sastavnica te osigurava njihovo jedinstveno i usklađeno djelovanje. Misija mu je posvećena donošenju strateških i razvojnih odluka o brojnim pitanjima funkcioniranja akademske zajednice te kontinuirano poticanje međunarodne kompetitivnosti u svim područjima znanstvenog, umjetničkog i stručnog djelovanja. Vizija zacrtava ulazak Sveučilišta među 500 europskih sveučilišta.⁶⁴

U uzorak je uzeto 11 fakulteta. Uvidom u dokumentaciju vezanu za financijsko izvještavanje doći će se do zaključka je li fakulteti sastavljaju i objavljuju svoje financijske izvještaje po Pravilniku o financijskom izvještavanju, te je li objava ima veze s uspješnosti rada kroz godinu. Fakulteti iz Sveučilišta u Rijeci će se pregledavati isto kao i fakulteti Sveučilišta u Splitu i Zagrebu po obvezama objavljivanja izvještaja koji su prikazani na tablici 1.

Na sljedećoj tablici su prikazani svi fakulteti koji su uzeti u uzorak iz Sveučilišta u Rijeci. Iz tablice se da zaključiti da su samo pojedini fakulteti objavljivali financijske izvještaje u 2014. godini, a može se reći skoro toliko i u 2015. godini. Međutim, takav zaključak nije u potpunosti točan jer neki od navedenih fakulteta su, po Zakonu i Pravilniku o financijskom izvještavanju, objavljivali financijske izvještaje i u 2014. godini i u 2015. godini, te ih objavljivali na svojim internetskim stranicama u roku koji je za to

⁶⁴ Sveučilište u Rijeci, dostupno na: https://www.uniri.hr/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=40&Itemid=102&lang=hr

predviđen, ali nisu objavljivali sve potrebne financijske izvještaje koji su u tom periodu bili propisani te zato nisu označeni s „+“.

Tablica 12: Popis fakulteta s objavljenim cijelim setom financijskih izvještaja

2014.	FAKULTETI:	2015.
-	UČITELJSKI F.	-
+	PRAVNI F.	+
-	POMORSKI F.	-
+	MEDICINSKI F.	+
-	GRAĐEVINSKI F.	+
-	FILOZOFSKI F.	-
-	EKONOMSKI F.	-
-	F. ZA MANAGEMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU	-
-	F. ZDRAVSTVENIH STUDIJA	-
-	ODJEL ZA MATEMATIKU	-
+	TEHNIČKI	+

Izvor: Izrada autora

Sagledavajući konkretno sve financijske izvještaje, u 2014. godini samo 3 fakulteta imaju objavljen cjelokupni set financijskih izvještaja. U 2015. godini, 4 fakulteta, od njih 11 u uzorku, je sastavilo i objavilo cijeli set financijskih izvještaja. Od ostalih 7, dva fakulteta nisu objavila ni jedan financijski izvještaj kao što su Zdravstveni studij i Odjel za matematiku, a pet fakulteta je sastavilo i objavilo financijske izvještaje ali ne kompletni set kao što su to Filozofski fakultet, Ekonomski fakultet, Pomorski fakultet te Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu kojima nedostaje samo Izvještaj o Bilješkama.

Jedna od zanimljivosti je ta što u uzorak Sveučilišta u Rijeci nije uzeto 11 fakulteta već 10 fakulteta i 1 odjel. Naime specifičnost je u tome što odjeli ne objavljuju financijske izvještaje (bar je takva praksa u Republici Hrvatskoj), nego njihova izvješća su sastavnice izvještaja Sveučilišta u cjelini.

Tablica 13 ukazuje na ne praćenje Pravilnika o financijskom izvještavanju u 2014. godini. Samo 3 fakulteta imaju cijeli set financijskih izvještaja, odnosno 27,27% što je manje i od Sveučilišta u Splitu i od Sveučilišta u Zagrebu u 2014. godini.

Tablica 13: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Rijeci u 2014. godini

RED. BR.	FAKULTETI:	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI (RIJEKA)			
		PR-RAS	P-VRIO	BILANCA	BILJEŠKE
1	UČITELJSKI F.				
2	PRAVNI F.	+	+	+	+
3	POMORSKI F.				
4	MEDICINSKI F.	+	+	+	+
5	GRAĐEVINSKI F.	+		+	+
6	FILOZOFSKI F.				
7	EKONOMSKI F.	+	+	+	
8	F. ZA MANAGEMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU	+	+	+	
9	F. ZDRAVSTVENIH STUDIJA				
10	ODJEL ZA MATEMATIKU				
11	TEHNIČKI	+	+	+	+

Izvor: Izrada autora

Prateći Sveučilište duži niz godina, mogu se uočiti promjene koje su nastale kroz taj period. Zato će sljedeća tablica prikazati iste fakultete u 2015. godini i njihovo sastavljanje i objavljivanje izvještaja. S obzirom da je došlo do izmjene Pravilnika o financijskom izvještavanju, tablica će biti malo drukčija jer se promijenila obveza sastavljanja izvještaja, što je vidljivo na slici 1.

Tablica 14: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Rijeci u 2015. godini

RED. BR.	FAKULTETI:	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI (RIJEKA)				
		PR-RAS	RAS-funkcijski	P-VRIO	BILANCA	BILJEŠKE
1	UČITELJSKI F.	+				
2	PRAVNI F.	+	+	+	+	+
3	POMORSKI F.	+	+	+	+	
4	MEDICINSKI F.	+	+	+	+	+
5	GRAĐEVINSKI F.	+	+	+	+	+
6	FILOZOFSKI F.	+	+	+	+	
7	EKONOMSKI F.	+	+	+	+	
8	F. ZA MANAGEMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU	+	+	+	+	
9	F. ZDRAVSTVENIH STUDIJA					
10	ODJEL ZA MATEMATIKU					
11	TEHNIČKI	+	+	+	+	+

Izvor: Izrada autora

Sjenčana područja predstavljaju fakultete koji u 2015. godini imaju cijeli set financijskih izvještaja sastavljen i objavljen. Odjeli kao što je već rečeno ne sastavljaju zasebno financijska izvješća, Učiteljski fakultet u ovom slučaju ima sastavljen samo Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (PR-RAS), dok ostali fakulteti imaju sve financijske izvještaje sastavljene i objavljene osim Bilješki te se zato ne može reći da imaju cijeli set.

Matematički i u relativnim brojevima gledano, Sveučilište u Rijeci ima 36,36% objave cijelog seta financijskih izvještaja, što je bolje u odnosu na Zagreb, a lošije u odnosu na Split, ali se nijedan zaključak ne može donijeti bez prijašnje analize.

Kao što je već učinjeno sa Sveučilištem u Splitu i Zagrebu, usporedit će se izvješća s financijskog aspekta, da bi se uvidjela povezanost između transparentnosti financijskih izvješća pojedinih fakulteta i poslovnog uspjeha u određenom razdoblju.

Tablica 15: Financijska slika fakulteta

RIJEKA		FAKULTETI - 2013 / 2014 / 2015								
		PRAVNI FAKULTET			POMORSKI F.			GRAĐEVINSKI F.		
		2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
PR-RAS	UKUPNI PRIHODI I PRIMICI	25.372.033 kn	25.295.817 kn	23.157.460 kn		37.739.298 kn	40.561.381 kn	16.644.960 kn	19.469.541 kn	16.461.300 kn
	UKUPNI RASHODI I IZDACI	24.405.527 kn	25.414.605 kn	24.316.327 kn		33.276.801 kn	40.426.259 kn	16.628.313 kn	19.434.837 kn	19.714.014 kn
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA	966.506 kn		0 kn		4.462.497 kn	236.122 kn	16.647 kn	34.704 kn	0 kn
	MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA	0 kn	118.788 kn	1.158.867 kn		0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	252.714 kn
BILANCA	Imovina	34.751.909 kn	31.474.161 kn	29.799.577 kn		31.049.086 kn	33.756.960 kn	13.193.992 kn	12.692.451 kn	10.424.172 kn
	Novac u banci i blagajni	8.596.124 kn	7.020.062 kn	5.721.957 kn		5.944.691 kn	15.095.422 kn	3.556.753 kn	3.591.943 kn	2.235.329 kn
	Dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava	0 kn	0 kn	0 kn		0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn
	Obveze za zajmove od inozemnih država	0 kn	0 kn	0 kn		0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn

Izvor: Izrada autora

Kao što je prikazano na tablici 15, Pomorski fakultet nije objavljivao financijske izvještaje sve do 2015. godine. Za Pravni i Građevinski fakultet postoje podaci o financijskom rezultatu. Pravnom fakultetu ukupni prihodi i primici iz godine u godinu padaju, imovina također opada isto kao i novac u banci i blagajni.

Građevinski fakultet bilježi rast ukupnih prihoda i primitka iz 2013. godine u 2014. godinu, ali onda pad do 2015. godine za 3.008.241,00 kn. Bilježi kontinuirani rast rashoda i izdataka. Usprkos kontinuiranom smanjenju imovine i novca u banci i blagajni,

Građevinski fakultet je u 2015. godini objavio sve financijske izvještaje te još jednom opovrgnuo hipotezu da je transparentnost financijskih izvještaja pozitivno povezana s poslovnim uspjehom fakulteta odnosno proračunskim korisnikom državnog proračuna.

4.3.4. Sveučilište u Osijeku

Povijest visokoga školstva na ovim prostorima započinje prije gotovo tri stoljeća - 1707. godine, kada je u Osijeku osnovana prva visokoškolska ustanova, i to bogoslovna visoka škola. Sveučilište koje danas čini 11 fakulteta, Umjetnička akademija i pet sveučilišnih odjela od 1990. godine u svome nazivu nosi ime Josipa Jurja Strossmayera. Nažalost, u više od četiri desetljeća recentne povijesti, Sveučilište u Osijeku pretrpjelo je znatna razaranja tijekom Domovinskog rata, poginula su 24 osječka studenta i 5 sveučilišnih nastavnika, a fakulteti i sveučilišne ustanove pretrpjeli velike materijalne štete. U razdoblju od 1995. godine Sveučilište je uz obnovu doživjelo niz značajnih promjena, posebice u ustroju, novim studijskim programima, značajnim kapitalnim ulaganjima te povećanju broja studenata, nastavnika, suradnika i prateće administracije.⁶⁵ Sam broj studenata ukazuje na svjetliju budućnost tog kraja, kad se sagledaju generacije od 2005/2006. kada je bilo upisano 9183 studenta u preddiplomski studij, do generacije 2015/2016. kada je broj studenata porastao za gotovo 80%.

U uzorak je uzeto 11 fakulteta.

⁶⁵ Sveučilište u Osijeku, dostupno na: <http://www.unios.hr/o-sveucilistu/portret/>

Tablica 16: Popis fakulteta s objavljenim cijelim setom financijskih izvještaja

2014.	FAKULTETI	2015.
-	EKONOMSKI F.	+
+	ELEKTROTEHNIČKI F.	+
-	F. ZA ODGOJNE I OBRAZOVNE ZNANOSTI	+
-	FILOZOFSKI F.	+
+	GRAĐEVINSKI F.	+
-	MEDICINSKI F.	-
+	PRAVNI F.	+
+	UMJETNIČKA AKADEMIJA	-
+	POLJOPRIVREDNI F.	+
-	PREHRAMBENO-TEHNOLOŠKI F.	+
-	ODJEL ZA BIOLOGIJU	-

Izvor: Izrada autora

Tablica 16 pokazuje, kao i kod ostalih Sveučilišta, popis fakulteta s objavljenim cijelim setom financijskih izvještaja. Dakle, ako je naznačen „-“, ne mora nužno značiti da ti fakulteti nisu objavili ni jedan financijski izvještaj, nego jednostavno da nisu objavili cjelokupni set izvještaja koje je u tom periodu bilo potrebno objaviti.

Sljedeće tablice (17 i 18) će prikazati točne financijske izvještaje koje su pojedini fakulteti sastavili i objavili u 2014. i 2015. godini.

Tablica 17: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Osijeku u 2014. godini

RED. BR.	FAKULTETI:	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI (OSIJEK)			
		PR-RAS	P-VRIO	BILANCA	BILJEŠKE
1	EKONOMSKI F.	+	+	+	
2	ELEKTROTEHNIČKI F.	+	+	+	+
3	F. ZA ODGOJNE I OBRAZOVNE ZNANOSTI	+	+	+	
4	FILOZOFSKI F.				
5	GRAĐEVINSKI F.	+	+	+	+
6	MEDICINSKI F.	+	+	+	
7	PRAVNI F.	+	+	+	+
8	UMJETNIČKA AKADEMIJA	+	+	+	+
9	POLJOPRIVREDNI F.	+	+	+	+
10	PREHRAMBENO-TEHNOLOŠKI F.	+	+	+	
11	ODJEL ZA BIOLOGIJU				

Izvor: Izrada autora

Iz tablice 17 je vidljivo da je iz Sveučilišta u Osijeku u 2014. godini 5 fakulteta, od njih ukupno 11 u uzorku, objavilo cijeli set financijskih izvještaja, odnosno 45,45% proračunskih korisnika državnog proračuna. 45,45% je isti omjer koji je u 2014. godini imalo i Sveučilište u Splitu.

Tablica 18: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Osijeku u 2015. godini

RED. BR.	FAKULTETI:	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI (OSIJEK)				
		PR-RAS	RAS-funkcijski	P-VRIO	BILANCA	BILJEŠKE
1	EKONOMSKI F.	+	+	+	+	+
2	ELEKTROTEHNIČKI F.	+	+	+	+	+
3	F. ZA ODGOJNE I OBRAZOVNE ZNANOSTI	+	+	+	+	+
4	FILOZOFSKI F.	+	+	+	+	+
5	GRAĐEVINSKI F.	+	+	+	+	+
6	MEDICINSKI F.					
7	PRAVNI F.	+	+	+	+	+
8	UMJETNIČKA AKADEMIJA					
9	POLJOPRIVREDNI F.	+	+	+	+	+
10	PREHRAMBENO-TEHNOLOŠKI F.	+	+	+	+	+
11	ODJEL ZA BIOLOGIJU					

Izvor: Izrada autora

Sjenčana područja predstavljaju fakultete koji u 2015. godini imaju cijeli set financijskih izvještaja sastavljen i objavljen. Odjeli ne sastavljaju zasebno financijska izvješća, a Medicinski fakultet i Umjetnička akademija nemaju ni jedan financijski izvještaj objavljen, odnosno transparentan na svojim internetskim stranicama.

Matematički gledano, Sveučilište u Osijeku ima 72,72% objave cijelog seta financijskih izvještaja, što je najbolji rezultat od svih dosad istraženih Sveučilišta.

I s ovim Sveučilištem će se usporediti financijsko izvješće s poslovnim uspjehom da bi se uočila kakva povezanost odnosno obrazac ponašanja.

Tablica 19: Financijski prikaz fakulteta Sveučilišta u Osijeku

FAKULTETI - 2013 / 2014 / 2015

OSIJEK

		EKONOMIJA			ELEKTROTEHNIKA			F. ZA ODGOJNE I OBRAZOVNE ZNANOSTI		
		2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
PR-RAS	UKUPNI PRIHODI I PRIMICI	57.547.089 kn	51.313.120 kn	55.666.989 kn	33.123.935 kn	34.731.687 kn	30.653.181 kn	20.511.145 kn	19.252.304 kn	18.586.114 kn
	UKUPNI RASHODI I IZDACI	55.105.988 kn	54.162.407 kn	55.594.959 kn	31.939.554 kn	30.802.951 kn	30.998.635 kn	19.982.660 kn	19.975.467 kn	19.511.949 kn
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA	2.441.101 kn	0 kn	72.030 kn	1.184.381 kn	3.928.736 kn	0 kn	528.485 kn	0 kn	0 kn
	MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA		2.849.287 kn	0 kn	0 kn	0 kn	345.454 kn	0 kn	723.163 kn	925.835 kn
BILANCA	Imovina	66.043.545 kn	66.563.890 kn	66.246.086 kn	25.656.215 kn	29.326.856 kn	30.160.807 kn	7.820.134 kn	5.336.405 kn	5.764.329 kn
	Novac u banci i blagajni	14.540.670 kn	15.399.302 kn	15.708.908 kn	1.438.020 kn	4.695.147 kn	4.993.956 kn	1.859.763 kn	1.235.779 kn	964.392 kn
	Dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn
	Obveze za zajmove od inozemnih i međunarodnih organizacija	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn	0 kn

Izvor: Izrada autora

Iz tablice se može iščitati da svaka pojedina stavka u Izvještaju PR-RAS i Bilanci kroz godine pada i raste, te nema nikakvog obrasca ponašanja, odnosno nema povezanosti između sastavljanja i objavljivanja financijskih izvještaja u odnosu na financijsku uspješnost pojedinog proračunskog korisnika javnog proračuna. Na tablici su prikazani financijski rezultati od samo tri fakulteta, ali nijedan zaključak se ne može donijeti sa sigurnošću.

4.3.5. Sveučilište u Dubrovniku i Zadru

Sveučilište u Zadru ima višestoljetnu sveučilišnu tradiciju, najdužu u hrvatskim zemljama temeljenu na tradicijama crkvenog školstva koje se u Zadru spominje još od 10. stoljeća. Suvremeni razvoj u Zadru je započeo 1955. godine donošenjem Zakona o osnivanju Filozofskog fakulteta u Zadru pri Sveučilištu u Zagrebu. Danas je Sveučilište u Zadru najveće potpuno integrirano sveučilište u Republici Hrvatskoj s 25 sveučilišnih odjela.⁶⁶

Za razliku od Sveučilišta u Osijeku čiji počeci i duga povijest sežu još u 1700. godinu, i Zadru koji se spominje još u 10. stoljeću, Sveučilište u Dubrovniku je relativno mlado Sveučilište koje je osnovano tek 2003. godine. Zbog svog položaja, započeo je s visokim obrazovanjem u struci pomorstva, turizma i trgovine. Međutim, kada je Sveučilište u Dubrovniku počelo s radom, ono je započelo s radom sa šest odjela.⁶⁷

⁶⁶ Sveučilište u Zadru, dostupno na: <http://www.unizd.hr/>

⁶⁷ Sveučilište u Dubrovniku, dostupno na: <http://www.unidu.hr/>

Kao što je već kazano, odijeli ne sastavljaju financijske izvještaje zasebno, nego su njihovi financijski poslovi prikazani u sklopu izvještaja koje sastavlja i objavljuje Sveučilište. S tim u vidu, ne mogu se istražiti pojedini odjeli Sveučilišta u Zadru i Dubrovniku.

4.3.6. Usporedba među Sveučilištima

Nakon što se svako Sveučilište u RH pregledalo i istražilo, postoji postotak po Sveučilištu koji pokazuje koliko su fakulteti bili ažurni u 2015. godini i koliko su postupali u skladu s Pravilnikom o financijskom izvještavanju. Međutim, nije za svako Sveučilište uzet jednak uzorak. Sveučilište u Splitu, Rijeci i Osijeku imaju jedna uzorak i mogu se usporediti. Sljedeći grafikon će pokazati usporedbu između Sveučilišta u Splitu, Rijeci i Osijeku.

Graf 2: Usporedba fakulteta s istim uzorkom

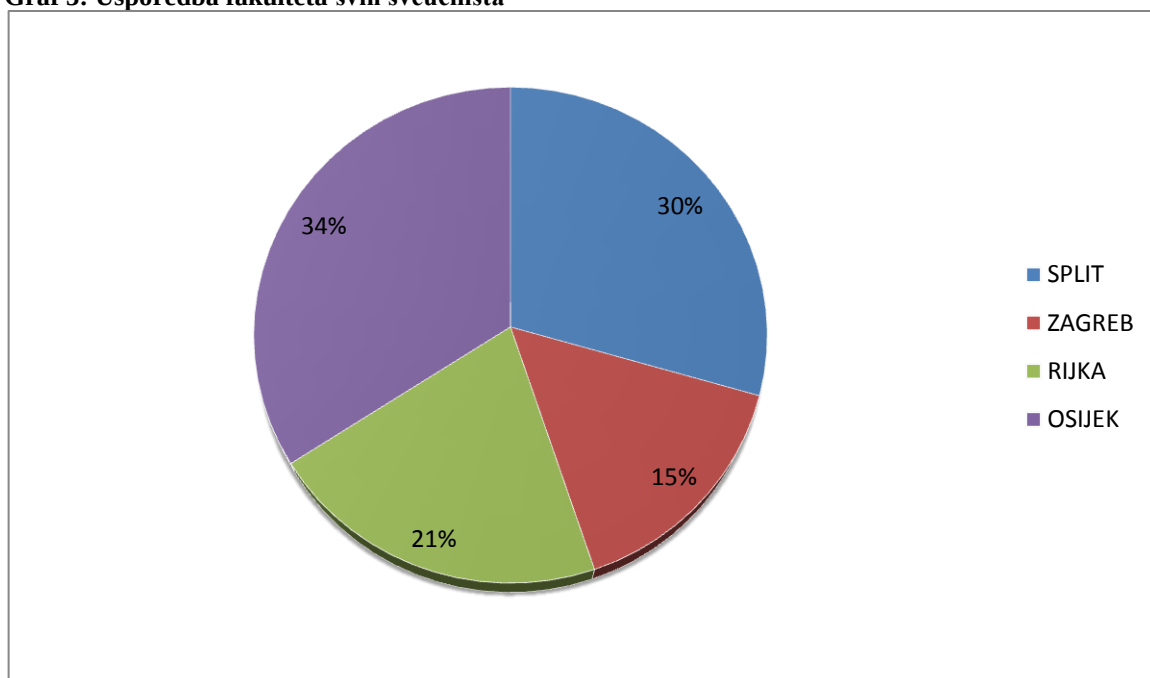


Izvor: Izrada autora

Iz grafa se da iščitati da Sveučilište u Splitu i Osijeku imaju preko 50% kompletnog seta izvještaja transparentno na svojim internetskim stranicama. Sveučilište u Zagrebu nije prikazano u ovoj usporedbi, zbog većeg uzorka.

Usporedba svih sveučilišta se nalazi na sljedećem grafu. Sveučilišta iz prethodnog grafa imaju uzorak od po 11 fakulteta. Sveučilište u Zagrebu ima 18 fakulteta u uzorku. Međutim, i dalje Sveučilište u Splitu i Sveučilište u Osijeku imaju najbolji rezultat, što ukazuje na najbolje praćenje regulatornih promjena u državi.

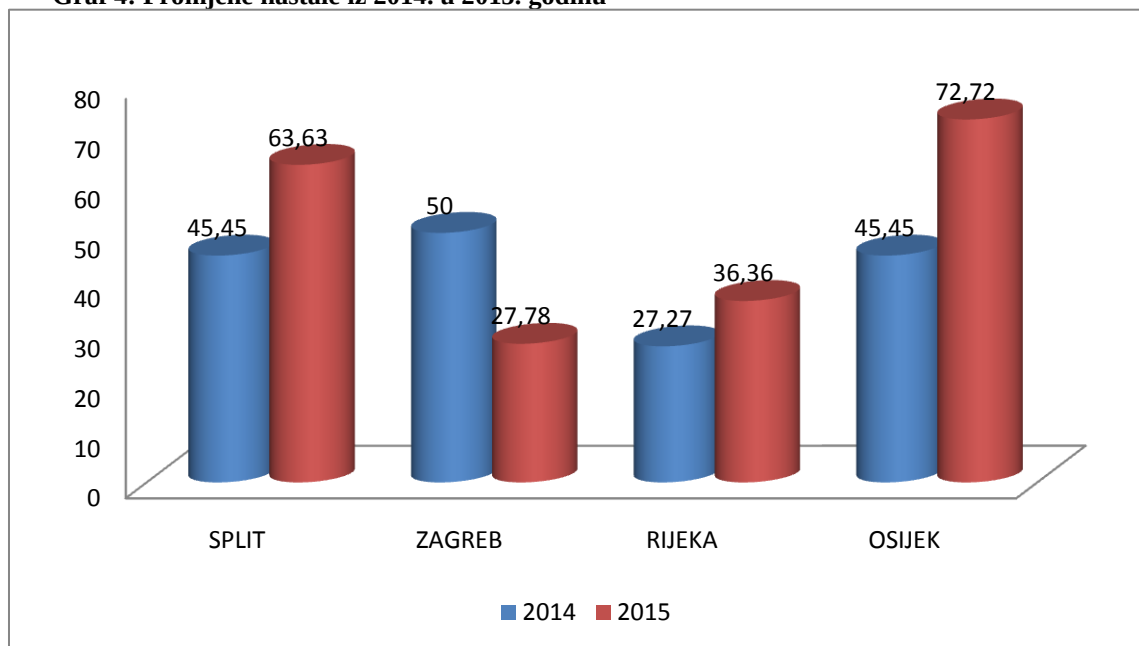
Graf 3: Usporedba fakulteta svih sveučilišta



Izvor: Izrada autora

Promjena koja je nastala među ovim Sveučilištima u zadnje dvije godine gledajući na transparentnost cijelog seta financijskih izvještaja dana je u grafu 4. Prikazuje manje promjene, uglavnom „na bolje“, s obzirom da sva Sveučilišta imaju povećanje broja sastavljenih i objavljenih financijskih izvještaja osim Sveučilišta u Zagrebu koji je u 2015. godini imao smanjenje za 22,22 p.p. odnosno 4 fakulteta manje je objavilo cjelokupni set financijskih izvještaja.

Graf 4: Promjene nastale iz 2014. u 2015. godinu



Izvor: Izrada autora

Da bi se na ravnopravnoj osnovi mogli usporediti svi fakulteti po sveučilištima, uzet je novi uzorak, jednak za svako Sveučilište. U uzorak je uzeto 7 fakulteta koje svako Sveučilište ima, te će se na temelju toga vidjeti koje Sveučilište ima najveći broj fakulteta sa sastavljenim i objavljenim cijelim setom financijskih izvještaja.

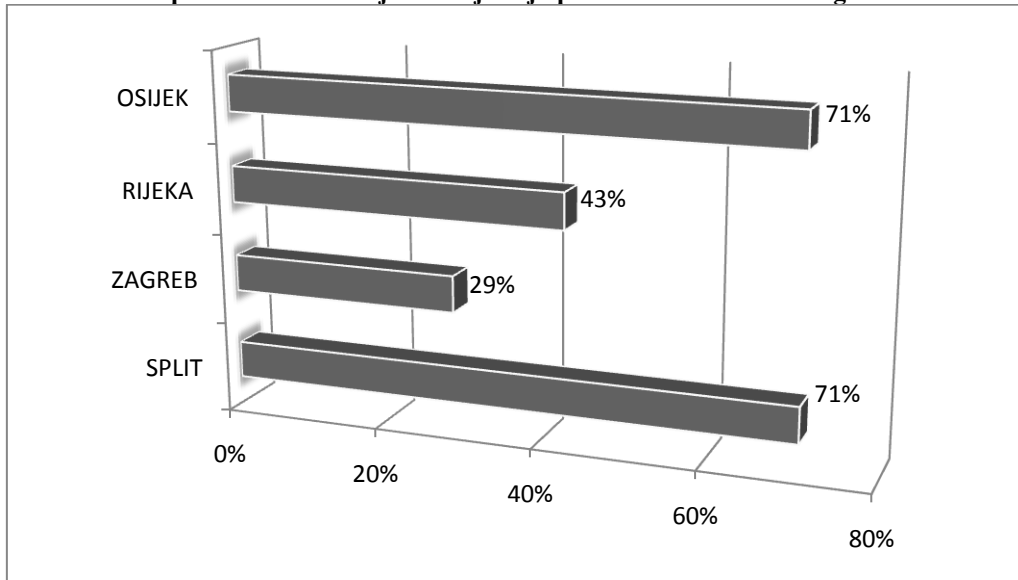
Tablica 20: Popis cjelokupno objavljenih financijskih izvještaja

FAKULTETI		SPLIT	ZAGREB	RIJEKA	OSIJEK
1	EKONOMIJA	-	+	-	+
2	ELEKTROTEHNIKA	+	+	+	+
3	GRAĐEVINA	+	-	+	+
4	MEDICINA	+	-	-	-
5	PRAVO	-	-	+	+
6	UMJETNIČKA AKADEMIJA	+	-	-	-
7	FILOZOFIJA	+	-	-	+
		71%	29%	43%	71%

Izvor: Izrada autora

Kao što tablica 20 i graf 5 prikazuju, i na manjem uzorku, Sveučilište u Splitu i Osijeku zauzimaju prvo mjesto, odnosno imaju najveći broj fakulteta koji imaju cjelokupni set financijskih izvještaja transparentan na internetskim stranicama. Sveučilište u Zagrebu daleko zaostaje za svim drugim sveučilištima odnosno fakultetima.

Graf 5: Transparentnost financijskih izvještaja po sveučilištima u 2015. godini



Izvor: Izrada autora

4.3.7. Testiranje hipoteza

Osnovne faze ovog statističkog istraživanja su statističko promatranja, grupiranje podataka, te analiza i interpretacija rezultata provedene analize.

Što se tiče karaktera izvora podataka, korišteni su primarni podaci, odnosno neposredno promatranje proračunskih korisnika.

Za potvrđivanje ili odbacivanje postavljenih ciljeva ovog rada, ali i donošenja rezultata na temelju kojih će se i donijeti konačni zaključci, potrebna je statistička metodologija. Za ovu analizu, koristio se statistički paket SPSS⁶⁸ 20v. Uz SPSS, za provođenje analiza koristio se MS Excel koji je najkompatibilniji sa SPSS-om.

Uz pomoć deskriptivne statistike, na sljedećoj tablici, vidimo da je ukupan broj promatranih fakulteta u 2014. i 2015. godini 51.

Minimum koji iznosi „0“ podrazumijeva da fakulteti nisu objavili cijeli set financijskih izvještaja, a maksimum „1“ znači da imaju cijeli set.

Tablica 21: Deskriptivna statistika komparacije 2014. i 2015. godine

	N	Prosjek	Stand. Dev.	Minimum	Maximum
2014.	51	,43	,500	0	1
2015.	51	,49	,505	0	1

Izvor: Izrada autora

Tablica 22: Deskriptivna statistika

	Deskriptivna statistika					
	Ima odgovora		Nema odgovora		Ukupno	
	N	Postotak	N	Postotak	N	Postotak
2014. * 2015.	51	100,0%	0	0,0%	51	100,0%

Izvor: Izrada autora

⁶⁸ Statisticak Package for the Social Sciences

Kao što se vidi iz prethodne tablice, za sve fakultete postoji odgovor da li je objavljivao financijske izvještaje, jer ukoliko ih nije objavio on ne ide u „Nema odgovora“ stupac, nego se on označava sa „0“, a i to predstavlja vrstu odgovora.

Iz sljedeće tablice uočavamo da u 2014. godini 29 fakulteta nije objavilo cijeli set financijskih izvještaja, a 22 fakulteta ima cijeli set transparentan.

U 2015. godini situacija se malo mijenja te od 51og fakulteta 25 ih je objavilo financijski izvještaj, a 26 nije.

Tablica 23: Usporedba objava u 2014. i 2015. godini

		2015.		Total
		0	1	
2014.	0	20	9	29
	1	6	16	22
Total		26	25	51

Izvor: Izrada autora

Prema deskriptivnoj statistici koristeći „crosstabulation“ odnosno usporedbu dvije godine nad fakultetima vidimo da se 9 fakulteta popravilo tj. počelo pratiti novi Pravilnik odnosno uvedenu regulatornu obvezu o javnoj objavi financijskih izvještaja. Međutim, 6 fakulteta koji su u 2014. godini objavljivali, u 2015. nemaju objavljen cijeli set financijskih izvještaja. To se može vidjeti na 24.oj tablici, odnosno to se dobilo prema „Wilconxonovom testu“ koji predstavlja ne-parametrijsku statističku hipotezu ispitivanja. Wilcoxonov test se koristi kada se uspoređuju dva povezana uzorka.

Tablica 24: Wilcoxonov test

	N	Prosjek ranga	Suma ranga
2015. - 2014. Negativno rangirani	6 ^a	8,00	48,00
Pozitivno rangirani	9 ^b	8,00	72,00
Izjednačeno	36 ^c		
Total	51		

a. 2015. < 2014.

b. 2015. > 2014.

c. 2015. = 2014.

Izvor: Izrada autora

Postavljamo hipotezu o pozitivnom utjecaju uvođenja regulatorne obveze na javnu objavu financijskih izvještaja, te koristimo neparametrijski 2-related test.

H_0 : Ne postoji pozitivni utjecaj o uvođenju regulatorne obveze na javnu objavu financijskih izvještaja.

H_1 : Postoji pozitivni utjecaj o uvođenju regulatorne obveze na javnu objavu financijskih izvještaja.

Kako bi saznali je li postoji utjecaj između uvođenja regulatorne obveze i transparentnosti financijskih izvještaja, koristit će se neparametrijski 2-related test, odnosno testiranje hipoteza sa zavisnim uzorcima, točnije Sign test za dva zavisna uzorka (koji podrazumijeva da ista grupa ispitanika ima rezultate testa „prije“ i „poslije“ odnosno da su testirani u dva vremenska razdoblja).

Zaključak se može donijeti na temelju empirijske signifikantnosti. Ako je empirijska vrijednost $\alpha^* > 5\% = H_0$, donijeti će se zaključak da ne postoji pozitivni utjecaj na javnu objavu financijskih izvještaja. Ako je empirijska vrijednost $\alpha^* < 5\% = H_1$, donijeti će se zaključak da postoji pozitivan utjecaj uvođenja regulatorne obveze na objavu financijskih izvještaja.

Uzimajući u obzir točan broj izvještaja objavljen po fakultetu po godinama (uzete u obzir 2014. i 2015.) imamo sljedeće rezultate: 13 fakulteta je u 2014. godini imalo više financijskih izvještaja, međutim u 2015. godini 34 fakulteta je povećalo svoj broj objavljenih financijskih izvještaja. 4 fakulteta su ostala na istom broju transparentnosti.

Tablica 25: Rezultati testa dobiveni Sign testom

Rezultati testa prema Sign testu		
uk. izv. 2015. - uk. izv. 2014.	N	
	Negativne razlike ^a	13
	Pozitivne razlike ^b	34
	Izjednačeno ^c	4
	Ukupno	51
a. Uk. Izvj. 2015. < uk. Izvj. 2014.		
b. Uk. Izvj. 2015. > uk. Izvj. 2014.		
c. Uk. Izvj. 2015. = uk. Izvj. 2014.		
Z		-2,917
Asymp. Sig. (2-tailed)		,004

Izvor: Izrada autora

Kao što se vidi iz prethodne tablice, $\alpha^* = 0,4\% < 5\% \rightarrow H_1$. Odbacuje se nulta hipoteza, odnosno prihvata se alternativna prva hipoteza. Prema tome, zaključuje se da je uvođenje regulatorne obveze pozitivno utjecalo na javnu objavu financijskih izvještaja.

Većina fakulteta objavljuje financijske izvještaje sukladno s novim Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Da bi se potvrdila ta hipoteza primijenit ćemo testiranje proporcije.

Naime, preporuka je da se za procjenu proporcije ne radi s malim uzorcima (<30). Čak dapače, preporučuje se da veličina uzorka ne bude manja od 100. Međutim, u ovom slučaju veličina uzorka je 51. Nultom hipotezom se pretpostavlja da je neka proporcija osnovnog skupa jednaka nekoj pretpostavljenoj vrijednosti.

Postavljamo hipoteze:

H_0 : većina fakulteta ne objavljuje financijske izvještaje sukladno s novim Pravilnikom

H_1 : većina fakulteta objavljuje financijske izvještaje sukladno s novim Pravilnikom

odnosno

$$H_0: p = 0,9$$

$$H_1: P \neq 0,9$$

Intervalna procjena proporcije se računa:

$$Pr\{p - z \times Se(p) < P < p + z \times Se(p)\} = 1 - \alpha$$

Standardna pogreška računa se:

$$Se(p) = \sqrt{\frac{p \times q}{n}}$$

Ukoliko uzmemo u obzir da od 51nog fakulteta npr. 90% objavljuje financijske izvještaje sukladno s novim Pravilnikom o financijskom izvještavanju, u tom slučaju imamo podatke:

$$N = 51$$

$$n = 46 (>30 - \text{koristimo Z-test, normalnu distribuciju})$$

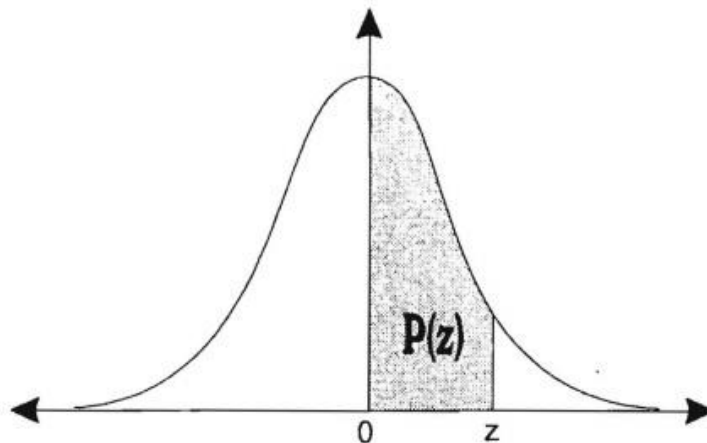
$$p = 0,90$$

$$q = (1-q) = 0,1$$

Standardna greška iznosi po formuli iznosi:

$$Se(p) = \sqrt{\frac{p \times q}{n}} = \frac{0,9 \times 0,1}{46} = 0,044$$

Graf 6: Površina ispod normalne krivulje



Izvor: Arnerić J. (2010/2011.): Vježbe iz kolegija "Statistika"- EFST, skripta za internu upotrebu

$Z_{\alpha/2}$ - iznosi 0,475 odnosno kad se to pretoči u informacije iz tablice Površine ispod normalne krivulje, dobijemo $Z = 1,96$.

$$p = \frac{m}{n} = \frac{34}{46} = 0,74$$

Interval procjene u tom slučaju izgleda:

$$Pr\{0,74 - 1,96 \times 0,044 < P < 0,74 + 1,96 \times 0,044\} = 95\%$$

$$Pr(0,654 < P < 0,826) = 95\%$$

S obzirom da su hipoteze zadane da većina fakulteta (bar 90%) objavljuje financijske izvještaje, p koji iznosi 0,9 ne spada u intervalnu procjenu, znači da se nulta hipoteza odbacuje, odnosno prihvata alternativna (druga), tj. prihvata se H_1 . Prema tome,

zaključak je da većina fakulteta objavljuje financijske izvještaje sukladno s novim Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.

Treća hipoteza uspoređuje pozitivnu razinu transparentnosti s financijskim uspjehom subjekata u javnom sektoru.

Da bi se ta hipoteza potvrdila ili odbila ponovo će se podaci analizirati koristeći program SPSS.

Postavljaju se hipoteze:

H₀: Razina transparentnosti nema pozitivnu povezanost s financijskim uspjehom subjekata javnog sektora

H₁: Razina transparentnosti je pozitivno povezana s financijskim uspjehom subjekata javnog sektora.

Kako bi spoznali postojanost povezanosti financijskog uspjeha subjekata javnog sektora s razinom transparentnosti, koristio se neparametirski 2-related test, odnosno testiranje hipoteza sa zavisnim uzorcima, točnije Sign test za dva zavisna uzorka.

Zaključak će se donijeti na temelju empirijske signifikantnosti. Ako je empirijska vrijednost $\alpha^* >$ od 5% prihvaća se H₀, odnosno donijeti će se zaključak da ne postoji pozitivna povezanost s financijskim uspjehom subjekata javnog sektora. Ako je empirijska vrijednost $\alpha^* <$ 5% odbacuje se početna hipoteza odnosno prihvaća se alternativna hipoteza H₁, što znači da je razina transparentnosti pozitivno povezana s financijskim uspjehom subjekata.

Tablica 26: Rezultati istraživanja prema Sign testu

Rezultati testa prema Sign testu		N
Fin. rez. 2015. - Fin. rez. 2014.	Negativne razlike ^a	18
	Pozitivne razlike ^b	11
	Izjednačeno ^c	8
	Ukupno	37
a. Fin. rez. 2015 < Fin. rez. 2014.		
b. Fin. rez. 2015 > Fin. rez. 2014.		
c. Fin. rez. 2015. = Fin. rez. 2014.		
	Fin. rez. 2015. - Fin. rez. 2014.	
Z		-1,114
Asymp. Sig. (2-tailed)		,265

Izvor: Izrada autora

Kao što se može vidjeti iz prethodne tablice, $\alpha^* = 26,5\% > 5\% \rightarrow H_0$ – iz čega se zaključuje da se posljednja hipoteza odbacuje, odnosno prihvaća se nulta hipoteza, da razina transparentnosti nema pozitivne povezanosti s financijskim uspjehom subjekata javnog sektora.

Isti taj zaključak se donio i na temelju usporedbe financijskih rezultata uspoređujući pojedine fakultete po Sveučilištima, što je vidljivo na tablicama 5,6,11,15 i 19.

5. ZAKLJUČAK

Proračunsko računovodstvo bi trebalo proizvesti potpune i pouzdane informacije o svim segmentima javne potrošnje, te dopustiti javnost da bude u cijelosti upoznata s informacijama o prošlim, sadašnjim i budućim aktivnostima. Priznavanje prihoda, primitaka, rashoda i izdataka se temelji na modificiranom načelu nastanka događaja, što znači da priznaje transakcije i poslovne događaje onda kada su nastali, bez obzira na isplatu odnosno naplatu istih. Za evidenciju poslovnih događaja u računovodstvu je bilo moguće primijeniti novčani koncept, no aktualni sustav računovodstva proračuna je temeljen na obračunskoj osnovi jer pruža sveobuhvatne i pravovremene informacije o financijskom položaju i uspješnosti pojedine države. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor predstavljaju smjernice koje se pokušavaju implementirati u svrhu da svaka država primjenjuje iste standarde, u nadi da će se poboljšati kvaliteta i usporedivost financijskog izvještavanja među subjektima javnog sektora. Međutim IPSAS/MRSJS nisu potpuni, te se njihovi nedostaci pokušavaju ispraviti, a koriste se kao polazišna osnova pri izradi Europskih standarda za javni sektor. Razvojem EPSAS-a, nedostaci IPSAS-a bi trebali biti uklonjeni. Trenutno je objavljeno 32 međunarodna standarda, ali na snazi ih je 31. MRSJS 1 se ogleda u objavi financijskih izvještaja. Financijski izvještaji sami po sebi predstavljaju podlogu i polaznu osnovu za analizu poslovanja poduzeća kako bi se dobile potrebne informacije o njemu.

Razlog što je uzeta ova tema za diplomski rad, je ta što postoji više istraživanja na temu da se pri objavi financijskih izvještaja biraju određena izvješća, a ne objavljuje se cijeli set. Takva praksa se, za razliku od listanih poduzeća nije pokazala točnom i kod proračunskih korisnika. U 2014. godini kad je obveza bila sastavljanje 4 financijska izvještaja, uglavnom su se ista ta 4 i sastavljala. Osim Bilješki koje nisu popunjavali svi fakulteti, ali bilješke služe da bi poboljšali razumijevanje ostalih financijskih izvještaja.

Rezultati empirijskog istraživanja odgovaraju na postavljene hipoteze. Uvođenje regulatorne obveze je pozitivno utjecalo na javnu objavu financijskih izvještaja. S obzirom da u 2014. godini po Pravilniku o financijskom izvještavanju, bilo je potrebno sastavljati i objavljivati 4 financijska izvještaja, dok je u 2015. godini došlo do izmjene regulatorne obveze, fakulteti su se „popravili“ te podigli prosjek transparentnosti.

Daljnji rezultati potvrđuju hipotezu da većina fakulteta ipak objavljuje financijske izvještaje sukladno s novim Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.

Treća hipoteza je ukazivala na mogućnost pozitivne povezanosti između financijske uspješnosti subjekata javnog sektora i transparentnosti financijskih izvještaja. Međutim, ta hipoteza se u više navrata odbacila iz razloga što nema vidnog obrasca ponašanja između javne objave financijskih izvještaja i poslovne uspješnosti proračunskih korisnika javnog proračuna. Isto tako, analizom kroz SPSS program došlo se do zaključka o odbacivanju ove hipoteze.

6. SAŽETAK

Nakon što se svako Sveučilište zasebno pregledalo i zaključilo kakva je praksa među proračunskim korisnicima javnog proračuna u sastavljanju i izvještavanju financijskih izvještaja, došlo se do zaključka da proračunski korisnici počinju sve aktivnije i pažljivije pratiti Pravilnik o financijskom izvještavanju. U 2014. godini takva praksa nije bila na snazi. Od cijele skupine fakulteta, teško se našlo jedno koje je imalo cijeli set objavljen na svojim internetskim stranicama. Od 2015. godine praksa je drukčija. Puno više fakulteta, odnosno 47,06% (24 fakulteta od njih ukupno 51 uzeto u uzorak) je sastavilo i objavilo financijske izvještaje. U 2015. godini došlo je do izmjene Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu te su financijski izvještaji povećani na 5 izvještaja, a to su: Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (PR-RAS), Izvještaj o promjenama i obujmu imovine i obveza (P-VRIO), Bilanca i RAS-funkcijski, isto tako i Bilješke koje su tu da bi pripomogle u shvaćanju financijskih izvještaja, te se zaključilo da većina fakulteta stvarno objavljuje financijske izvještaje sukladno s novim Pravilnikom. Također se došlo do zaključka da financijski izvještaji nemaju pozitivne povezanosti s uspjehom poslovanja pojedinog subjekta.

Ključne riječi: javni sektor, računovodstvo, financijski izvještaji

SUMMARY

After each University examined individually and concluded what is the practice among budget users of the public budget in compiling and reporting financial statements, it was concluded that budget users are starting to give and carefully follow the Rules on financial reporting. In 2014, this practice was not in force. Of the entire group of faculty, it is difficult to find one that had a whole set of published reports on its website. Since 2015, the practice is different. Much more faculty, or 47,06% (24 of 51 taken in the sample) published financial statements. In 2015, there have been amendments to the Ordinance on Financial Reporting in Budget Accounting and financial statements increased to 5 reports, namely: The report on revenues and expenditures, receipts and expenses (PR-RAS), Statement of changes in the volume of assets and liabilities (P-VRIO), Balance and the RAS-function, as well as the Notes that are there to help in the understanding of the financial statements. It was concluded that most of the facultys

publish their financial statements in accordance with the new Regulations. It also concludes that the financial statements have no positive correlation with the success of a particular business entity.

Key words: public sector, accounting, financial statements

7. LITERATURA:

1. Amerić, J. (2010/2011.): Vježbe iz kolegija „Statistika“ – EFST, skripta za internu upotrebu
2. čl. 13.,14.,15.,16., op.cit. Pravilnika o financijskom izvještavanju i proračunskom računovodstvu, NN (87/08 i 136/12)
3. čl. 9. op. cit.: Pravilnika o financijskom izvještavanju, Narodne novine 87/08 i 136/12
4. Dražić Lutitsky, I. (2011.): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru (izabrane teme), Ekonomski fakultet Zagreb
5. Hladika, M. (2014): Prema primjeni EPSAS-a analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica, 2/2014, str. 26-27
6. Hladika, M. (2015.): Računovodstvena zrelost zemalja članica Europske unije, Riznica, 1/2015.
7. http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html
8. http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_01_3_59.html
9. http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_12_135_2540.html
10. <http://www.algebra.hr/wp-content/uploads/2015/12/Knjigovo%C4%91a-preview.pdf>
11. <http://www.mfin.hr/hr/regulatorni-okvir>
12. <http://www.poslovni-info.eu/sadrzaj/proracun/izmjene-u-proracunskom-racunovodstvu/>
13. Lowther, J.: Kvaliteta hrvatskog formalnog obrazovnog sustava, Deloitte T. Tohmats, Washington, str. 1, 10
14. Ministarstvo obrazovanja, znanosti i sporta, dostupno na: <http://public.mzos.hr/Default.aspx?sec=2254>
15. Misija Sveučilišta u Splitu, dostupno na: <http://www.unist.hr/sveuciliste/o-sveucilistu/misija-vizija-i-strateske-smjernice>
16. Mueller-Marques Berger T. (2012.): IPSAS explained, a summary of international public sector accounting standards, Ernst and Young, John Wiley & Sons Inc.
17. Narodne novine, (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, Zagreb, br. 2374, članak 22, dostupno na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html
18. Nikić, J. (2015): Bilješke uz financijske izvještaje, Riznica 1/2015, str.20

19. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, (NN, br. /08, 136/12, 15/15), čl. 1, dostupno na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_01_3_59.html
20. Pravilnik o izmjenama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN, br. 03/15 i 93/15, dostupan na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_12_135_2540.html
21. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN, br. 114/10), čl. 22, dostupno na: <http://www.rif.hr/proracun-i-proracunski-korisnici/27/pravilnik-o-proracunskom-racunovodstvu-i-racunskom-planu>
22. Rosen, S. Harvey, (1999): Javne financije, Institut za javne financije, Zagreb, peto izdanje
23. Sveučilište u Dubrovniku, dostupno na: <http://www.unidu.hr/>
24. Sveučilište u Osijeku, dostupno na: <http://www.unios.hr/o-sveucilistu/portret/>
25. Sveučilište u Rijeci, dostupno na: https://www.uniri.hr/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=40&Itemid=102&lang=hr
26. Sveučilište u Zadru, dostupno na: <http://www.unizd.hr/>
27. Sveučilište u Zagrebu, dostupno na: <http://www.unizg.hr/o-sveucilistu/dobrodoslica-rektora/>
28. Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str. 1, 5, 6, 22-23, 28, 29, 31, 52, 71, 72, 73, 77, 78
29. Uputa za predaju godišnjih financijskih izvještaja Državnom uredu za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/>
30. Vargašević Čonka, I. - Izmjene i dopune Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Riznica (11/2015), str: 4.
31. Vašiček, V., Roje, G.: Glavne dileme u primjeni i daljem razvoju Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, Ekonomski fakultet Zagreb, Centar za razvoj javnog i neprofitnog sektora Zagreb
32. Vizija Sveučilišta u Splitu, dostupno na: <http://www.unist.hr/sveuciliste/o-sveucilistu/misija-vizija-i-strateske-smjernice>

33. Zakon o pravu na pristup informacijama (NN. Br. 172/03 i 144/10), dostupno na:
<http://www.rif.hr/proracun-i-proracunski-korisnici/12/tko-su-obveznici-zakona-o-pravu-na-pristup-informacijama>
34. Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str: 323, 324

POPIS TABLICA I GRAFOVA

POPIS TABLICA:

Tablica 1: Obvezni financijski izvještaji po godinama

Tablica 2: Popis fakulteta s objavljenim cijelim setom financijskih izvještaja

Tablica 3: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Splitu u 2014. godini

Tablica 4: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Splitu u 2015. godini

Tablica 5: Financijski rezultati za 3 fakulteta

Tablica 6: Financijski rezultati Fakulteta kineziologije

Tablica 7: Popis fakulteta s objavljenim cijelim setom financijskih izvještaja

Tablica 8: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Zagrebu u 2014. godini

Tablica 9: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Zagrebu u 2015. godini

Tablica 10: Financijski rezultati fakulteta

Tablica 11: Financijska slika fakulteta

Tablica 12: Popis fakulteta s objavljenim cijelim setom financijskih izvještaja

Tablica 13: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Rijeci u 2014. godini

Tablica 14: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Rijeci u 2015. godini

Tablica 15: Financijska slika fakulteta

Tablica 16: Popis fakulteta s objavljenim cijelim setom financijskih izvještaja

Tablica 17: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Osijeku u 2014. godini

Tablica 18: Objava financijskih izvještaja fakulteta Sveučilišta u Osijeku u 2015. godini

Tablica 19: Financijski prikaz fakulteta Sveučilišta u Osijeku

Tablica 20: Popis cjelokupno objavljenih financijskih izvještaja

Tablica 21: Deskriptivna statistika komparacije 2014. i 2015. godine

Tablica 22: Deskriptivna statistika

Tablica 23: Usporedba objava u 2014. i 2015. godini

Tablica 24: Wilcoxonov test

Tablica 25: Rezultati testa dobiveni Sign testom

Tablica 26: Rezultati istraživanja prema Sign testu

POPIS GRAFOVA:

Graf 1: Transparentnost izvješća

Graf 2: Usporedba fakulteta s istim uzorkom

Graf 3: Usporedba fakulteta svih sveučilišta

Graf 4: Promjene nastale iz 2014. u 2015. godinu

Graf 5: Transparentnost financijskih izvještaja po sveučilištima u 2015. godini

Graf 6: Površina ispod normalne krivulje