



UNIVERZITET U NOVOM SADU
EKONOMSKI FAKULTET U SUBOTICI
STUDIJSKI PROGRAM: EKONOMIJA

Uloga odgovornosti pri merenju efekta kvaliteta finansijskog izveštavanja na performanse javnog sektora na primeru obrazovnih institucija u Republici Srbiji

DOKTORSKA DISERTACIJA

Mentor:

Prof. dr Ivana Medved

Kandidat:

Dragana Đorđević

Subotica, 2025. godine



UNIVERZITET U NOVOM SADU
EKONOMSKI FAKULTET U SUBOTICI
STUDIJSKI PROGRAM: EKONOMIJA

Uloga odgovornosti pri merenju efekta kvaliteta finansijskog izveštavanja na performanse javnog sektora na primeru obrazovnih institucija u Republici Srbiji

DOKTORSKA DISERTACIJA

Mentor:

Prof. dr Ivana Medved

Kandidat:

Dragana Đorđević

Subotica, 2025. godine

**UNIVERZITET U NOVOM SADU
EKONOMSKI FAKULTET U SUBOTICI**

KLJUČNA DOKUMENTACIJSKA INFORMACIJA¹

Vrsta rada:	Doktorska disertacija
Ime i prezime autora:	Dragana Đorđević
Mentor (titula, ime, prezime, zvanje, institucija):	Dr Ivana Medved, vanredni profesor, Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski Fakultet u Subotici
Naslov rada:	„Uloga odgovornosti pri merenju efekta kvaliteta finansijskog izveštavanja na performanse javnog sektora na primeru obrazovnih institucija u Republici Srbiji“
Jezik publikacije (pismo):	Srpski jezik (latinica)
Fizički opis rada:	Stranica: 223 Poglavlja: 6 Referenci: 447 Tabela: 29 Slika: 10 Grafikona: 5 Priloga: 1
Naučna oblast:	Ekonomске науке
Uska naučna oblast (naučna disciplina):	Finansije i računovodstvo
Ključne reči / predmetna odrednica:	Kvalitet finansijskog izveštavanja, odgovornost, organizaciona performansa, javni sektor, obrazovne institucije
Rezime na jeziku rada:	U savremenom javnom sektoru, obezbeđivanje visokog kvaliteta finansijskog izveštavanja i jačanje odgovornosti institucija postaju ključni faktori za unapređenje organizacionih performansi. U kontekstu obrazovnih institucija u Republici Srbiji, transparentno i tačno finansijsko izveštavanje ne samo da omogućava bolje upravljanje resursima, već i doprinosi većem stepenu odgovornosti, što se u krajnjoj instanci reflektuje na efikasnost i efektivnost rada ovih institucija. Ovo istraživanje bilo je usmereno na procenu uloge odgovornosti kao posredničkog faktora u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i performansi institucija javnog sektora u Republici Srbiji, s fokusom na obrazovne institucije. Istraživanje je sprovedeno na uzorku od 472 ispitanika, ali je iz analize isključeno sedam slučajeva, jer su klasifikovani kao multivarijantna odstupanja, te je uzorak smanjen na 465 ispitanika – računovođa i menadžera obrazovnih institucija u javnom sektoru Republike Srbije. Upitnik je distribuiran putem interneta, a sastojao se iz dva dela: prvi deo obuhvatao je opšte informacije o ispitanicima (naziv institucije, radna pozicija, godine iskustva, oblast delovanja, veličina i dužina postojanja institucije), dok je drugi deo bio usmeren na ispitivanje stavova o kvalitetu finansijskog

¹ Autor doktorske disertacije potpisao je i priložio sledeće Obrasce:

5b – Izjava o autorstvu;

5v – Izjava o istovetnosti štampane i elektronske verzije dokorskog rada i dozvola za objavljivanje ličnih podataka;

5g – Izjava o korišćenju.

Ove Izjave se čuvaju u instituciji u štampanom i elektronskom obliku i ne koriče se sa radom.

	izveštavanja, odgovornosti i organizacionim performansama, pri čemu je korišćena petostepena Likertova skala. Podaci su analizirani pomoću statističkog softvera IBM SPSS 25, dok su uzročne veze između ovih konstrukata analizirane primenom tehnike modelovanja strukturnih jednačina (Structural Equation Modelling – SEM) uz korišćenje metode maksimalne verodostojnosti, u programu AMOS grafics. Rezultati istraživanja su utvrdili da kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan pozitivan uticaj na organizacione performanse, što ukazuje da viši kvalitet finansijskog izveštavanja doprinosi poboljšanju organizacionih performansi obrazovnih institucija u javnom sektoru. Empirijski nalazi su pokazali da kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan pozitivan uticaj na odgovornost, što ukazuje da kvalitetniji finansijski izveštaji značajno povećavaju stepen odgovornosti u obrazovnim institucijama javnog sektora. Povezanost između kvaliteta finansijskog izveštavanja i odgovornosti može se objasniti kroz povećanu transparentnost i dostupnost informacija ključnim zainteresovanim stranama, uključujući regulatore, donatore i širu javnost. Rezultati istraživanja su utvrdili da postoji značajan pozitivan uticaj odgovornosti na organizacione performanse, tj. da odgovornost ima ključnu ulogu u unapređenju organizacionih performansi obrazovnih institucija u javnom sektoru. Ovaj rezultat sugerise da odgovornost nije samo važan faktor u procesu donošenja odluka i rukovođenja, već da ima ključnu ulogu u postizanju i održavanju visokih organizacionih standarda, posebno u obrazovnim ustanovama koje deluju u javnom sektoru. Konačno, potvrđuje se da je odgovornost ključni medijator u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi u obrazovnim institucijama javnog sektora. Ovaj odnos naglašava neophodnost da obrazovne institucije u javnom sektoru osiguraju da su efikasne strukture odgovornosti ugrađene u njihove prakse finansijskog izveštavanja kako bi se poboljšale performanse i stvorio održiviji operativni okvir. Ovo istraživanje ima značajan naučni i praktični doprinos. S jedne strane, ono proširuje teorijsko razumevanje odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionih performansi, dok s druge strane pruža konkretne smernice za unapređenje finansijskog upravljanja u obrazovnim institucijama javnog sektora. Rezultati istraživanja mogu biti korisni kako akademskoj zajednici, tako i praktičarima koji se bave unapređenjem finansijske transparentnosti i efikasnosti u javnom sektoru.
Datum prihvatanja teme od strane nadležnog veća:	04.03.2025.
Datum odbrane: (Popunjavanje odgovarajuća služba)	
Članovi komisije: (titula, ime, prezime, zvanje, institucija)	Predsednik: Član: Član:
Napomena:	

**UNIVERSITY OF NOVI SAD
FACULTY OF ECONOMICS IN SUBOTICA**

KEY WORD DOCUMENTATION²

Document type:	Doctoral dissertation
Author:	Dragana Đorđević
Supervisor (title, first name, last name, position, institution)	Phd Ivana Medved, Associate Professor, University of Novi Sad, Faculty of Economics in Subotica
Thesis title:	„The role of accountability in measuring the effect of the quality of financial reporting on the performance of public sector on the example of educational institutions in the Republic of Serbia“
Language of text (script):	Serbian language (latin)
Physical description:	Pages: 223 Chapters: 6 References: 447 Tables: 29 Illustrations: 10 Graphs: 5 Appendices: 1
Scientific field:	Economic science
Scientific subfield (scientific discipline):	Finance and Accounting
Subject, Key words:	Financial Reporting Quality, Accountability, Organizational Performance, Public Sector, Educational Institutions
Abstract in English language:	In the modern public sector, ensuring high quality financial reporting and strengthening institutional accountability are becoming key factors for improving organizational performance. In the context of educational institutions in the Republic of Serbia, transparent and accurate financial reporting not only enables better resource management, but also contributes to a higher level of accountability, which ultimately reflects on the efficiency and effectiveness of these institutions. This research aimed to assess the role of accountability as a mediating factor in the relationship between the quality of financial reporting and the performance of public sector institutions in the Republic of Serbia, with a focus on educational institutions. The research was conducted on a sample of 472 respondents, but seven cases were excluded from the analysis because they were classified as multivariate outliers, so the sample was reduced to 465 respondents – accountants and managers of educational institutions in the public sector of the Republic of Serbia. The questionnaire was distributed online and consisted of two parts:

² The author of doctoral dissertation has signed the following Statements:

56 – Statement on the authorship,

5B – Statement that the printed and e-version of the doctoral dissertation are identical and authorization to use personal data,

5r – Copyright statement.

The paper and e-versions of Statements are held at the institution and are not included into the printed thesis.

	the first part included general information about the respondents (name of the institution, job position, years of experience, field of activity, size and length of existence of the institution), while the second part was aimed at examining attitudes about the quality of financial reporting, accountability and organizational performance, using a five-point Likert scale. The data were analyzed using the statistical software IBM SPSS 25, while the causal relationships between these constructs were analyzed using the Structural Equation Modeling (SEM) technique using the maximum likelihood method, in the AMOS graphics program. The research results found that the quality of financial reporting has a significant positive impact on organizational performance, indicating that higher quality financial reporting contributes to improved organizational performance of public sector educational institutions. Empirical findings showed that the quality of financial reporting has a significant positive impact on accountability, indicating that higher quality financial reports significantly increase the level of accountability in public sector educational institutions. The link between the quality of financial reporting and accountability can be explained through increased transparency and availability of information to key stakeholders, including regulators, donors and the general public. The research results found that there is a significant positive impact of accountability on organizational performance, i.e. that accountability plays a key role in improving organizational performance of public sector educational institutions. This result suggests that accountability is not only an important factor in the decision-making and management process, but also plays a key role in achieving and maintaining high organizational standards, especially in educational institutions operating in the public sector. Finally, it is confirmed that accountability is a key mediator in the relationship between the quality of financial reporting and organizational performance in public sector educational institutions. This relationship highlights the necessity for public sector educational institutions to ensure that effective accountability structures are embedded in their financial reporting practices in order to improve performance and create a more sustainable operating framework. This research has a significant scientific and practical contribution. On the one hand, it expands the theoretical understanding of the relationship between the quality of financial reporting, accountability and organizational performance, while on the other hand it provides concrete guidelines for improving financial management in public sector educational institutions. The research results can be useful both to the academic community and to practitioners involved in improving financial transparency and efficiency in the public sector.
Accepted on Scientific Board on:	04.03.2025.
Defended: (Filled by the faculty service)	
Thesis Defend Board: (title, first name, last name, position, institution)	President: Member: Member:
Note:	

SKRAĆENICE KORIŠĆENE U RADU

AVE (eng. Average Variance Extracted) – prosečna ekstrahovana varijansa

CA (eng. Cronbach's alpha) – kronbahova alfa

CFA (eng. Confirmatory Factor Analysis) – konfirmativna faktorska analiza

CFI (eng. Comparative Fit Index) – indeks komparativnog fitovanja

CR (eng. Composite Reliability) – kompozitna pouzdanost

DRI – Državna revizorska institucija

EFA (eng. Exploratory Factor Analysis) – eksplorativna faktorska analiza

FASB (eng. Financial Accounting Standards Board) - Odbor za stanadarde finansijskog računovodstva

GAAP (eng. Generally Accepted Accounting Principles) – Opšteprihvaćeni računovodstveni principi

GFI (eng. Goodnes-of-fit index) - indeks prilagođenosti

GRI standardi (eng. Global Reporting Initiative standards) – standardi globalne inicijative za izveštavanje

IASB (eng. International Accounting Standards Boards) – Odbor za međunarodne računovodstvene standarde

IPSAS (eng. International Public Sector Accounting Standards) - međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor

IPSASB (eng. International Public Sector Accounting Standards Board) - Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor

IRF (eng. Integrated Reporting Framework) – integrisani okvir za izveštavanje

KJS – korisnik javnih sredstava

NFI (eng. Normed Fit Index) – normirani indeks fitovanja

NNFI (eng. Non-Normed Fit Index) – nenormirani fit indeks

NPFM (eng. New Public Financial Management) – novo upravljanje javnim finansijama

NPM (eng. New Public Management) – novo javno upravljanje

OECD (eng. Organisation for Economic Co-operation and Development) – Organizacija za ekonomsku saradnja i razvoj

PCA (eng. Principal Component Analysis) - analiza glavnih komponenti

PLS (eng. Partical Least Squares) – parcijalni najmanji kvadrat

PSPM (eng. Public Sector Performance Management) – upravljanje performansama javnog sektora

RMSEA (eng. Root Mean Square Error of Approximation) – kvadratni koren prosečne kvadrirane greške aproksimacije

SDG (eng. Sustainble Development Goals) – ciljevi održivog razvoja

SEM (eng. Structural Equation Modelling) – modeliranje strukturalnim jednačinama

SRMR (eng. Standardized Root Mean Squared Residual) – standardizovani kvadratni koren prosečnog kvadrata reziduala

TLI (eng. Tucker-Lewis Index) - Taker-Luisov indeks

SADRŽAJ

UVOD.....	1
Definisanje i opis predmeta istraživanja	2
Opšti i izvedeni ciljevi istraživanja	5
Hipoteze istraživanja.....	5
Struktura istraživanja po poglavljima	6
1. ODGOVORNOST U JAVNOM SEKTORU	9
1.1. Definisanje i osnove odgovornosti u javnom sektoru	9
1.2. Kontrolna funkcija i odgovornost	22
1.3. Upravljanje javnim finansijama i odgovornost	28
1.4. Oblici i dinamika odgovornosti u reformi javnog upravljanja	45
1.5. Izazovi odgovornosti u javnom upravljanju.....	53
2. KVALITET FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA	64
2.1. Koncept finansijskog izveštavanja	64
2.2. Značaj kvaliteta finansijskog izveštavanja	73
2.3. Osnovne karakteristike i poboljšanje kvaliteta informacija finansijskih izveštaja.....	81
2.4. Merenje kvaliteta finansijskog izveštavanja	100
2.5. Ekonomske posledice nekvalitetnog finansijskog izveštavanja.....	107
3. KOMPLEKSNOST ODNOSA IZMEĐU KVALITETA FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA, ORGANIZACIONIH PERFORMANSI I ODGOVORNOSTI ..	113
3.1. Relacija kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi.....	113
3.2. Relacija kvaliteta finansijskog izveštavanja i odgovornosti.....	116
3.3. Relacija između odgovornosti i organizacionih performansi.....	119
3.4. Odgovornost kao posrednik odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi.....	125
4. METODOLOŠKI OKVIR ISTRAŽIVANJA	128
4.1. Konceptualni okvir efekata kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse javnog sektora sa aspekta odgovornosti	128
4.2. Izbor uzorka i prikupljanje podataka.....	129
4.3. Zavisne, nezavisne, posredne i kontrolne varijable modela: kvalitet finansijskog izveštavanja – organizacione performanse – odgovornost.....	130
4.4. Metodi i tehnike ocene modela	131
4.5. Kvantifikovanje relacija kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi javnog sektora	133
5. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA	134
5.1. Struktura uzorka obrazovnih institucija	134

5.2. Ocena istraživačkog modela merenja.....	140
5.3. Ocena strukture istraživačkog modela sa testiranjem hipoteza.....	150
6. DISKUSIJA REZULTATA ISTRAŽIVANJA	158
6.1. Efekat kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse javnog sektora	158
6.2. Efekat kvaliteta finansijskog izveštavanja na odgovornost.....	160
6.3. Efekat odgovornosti na organizacione performanse javnog sektora.....	161
6.4. Odgovornost kao medijator odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi javnog sektora	162
6.5. Ograničenja i preporuke za buduća istraživanja	164
ZAKLJUČNA RAZMATRANJA	168
LITERATURA.....	172
SPISAK TABELA.....	200
SPISAK GRAFIKONA	202
SPISAK SLIKA.....	203
PRILOG.....	204

Apstrakt

U savremenom javnom sektoru, obezbeđivanje visokog kvaliteta finansijskog izveštavanja i jačanje odgovornosti institucija postaju ključni faktori za unapređenje organizacionih performansi. U kontekstu obrazovnih institucija u Republici Srbiji, transparentno i tačno finansijsko izveštavanje ne samo da omogućava bolje upravljanje resursima, već i doprinosi većem stepenu odgovornosti, što se u krajnjoj instanci reflektuje na efikasnost i efektivnost rada ovih institucija. Ovo istraživanje bilo je usmereno na procenu uloge odgovornosti kao posredničkog faktora u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i performansi institucija javnog sektora u Republici Srbiji, s fokusom na obrazovne institucije. Podsticaj za sprovođenje ovog istraživanja konkretizovan je kroz sledeće istraživačke ciljeve:

- utvrđivanje efekta odgovornosti na odnos između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi,
- utvrđivanje pozitivnog efekta kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse,
- utvrđivanje pozitivnog efekta kvaliteta finansijskog izveštavanja na odgovornost,
- utvrđivanje pozitivnog efekta odgovornosti na organizacione performanse.

Istraživanje je sprovedeno na uzorku od 472 ispitanika, ali je iz analize isključeno sedam slučajeva, jer su klasifikovani kao multivarijantna odstupanja, te je uzorak smanjen na 465 ispitanika – računovođa i menadžera obrazovnih institucija u javnom sektoru Republike Srbije. Upitnik je distribuiran putem interneta, a sastojao se iz dva dela: prvi deo obuhvatao je opšte informacije o ispitanicima (naziv institucije, radna pozicija, godine iskustva, oblast delovanja, veličina i dužina postojanja institucije), dok je drugi deo bio usmeren na ispitivanje stavova o kvalitetu finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionim performansama, pri čemu je korišćena petostepena Likertova skala. Podaci su analizirani pomoću statističkog softvera IBM SPSS 25, dok su uzročne veze između ovih konstrukata analizirane primenom tehnike modelovanja strukturnih jednačina (Structural Equation Modelling – SEM) uz korišćenje metode maksimalne verodostojnosti, u programu AMOS graphics.

Rezultati istraživanja su utvrdili da kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan pozitivan uticaj na organizacione performanse, što ukazuje da viši kvalitet finansijskog izveštavanja doprinosi poboljšanju organizacionih performansi obrazovnih institucija u javnom sektoru. Empirijski nalazi su pokazali da kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan pozitivan uticaj na odgovornost, što ukazuje da kvalitetniji finansijski izveštaji značajno povećavaju stepen

odgovornosti u obrazovnim institucijama javnog sektora. Povezanost između kvaliteta finansijskog izveštavanja i odgovornosti može se objasniti kroz povećanu transparentnost i dostupnost informacija ključnim zainteresovanim stranama, uključujući regulatore, donatore i širu javnost. Rezultati istraživanja su utvrdili da postoji značajan pozitivan uticaj odgovornosti na organizacione performanse, tj. da odgovornost ima ključnu ulogu u unapređenju organizacionih performansi obrazovnih institucija u javnom sektoru. Ovaj rezultat sugerise da odgovornost nije samo važan faktor u procesu donošenja odluka i rukovođenja, već da ima ključnu ulogu u postizanju i održavanju visokih organizacionih standarda, posebno u obrazovnim ustanovama koje deluju u javnom sektoru. Konačno, potvrđuje se da je odgovornost ključni medijator u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi u obrazovnim institucijama javnog sektora. Ovaj odnos naglašava neophodnost da obrazovne institucije u javnom sektoru osiguraju da su efikasne strukture odgovornosti ugrađene u njihove prakse finansijskog izveštavanja kako bi se poboljšale performanse i stvorio održiviji operativni okvir.

Ovo istraživanje ima značajan naučni i praktični doprinos. S jedne strane, ono proširuje teorijsko razumevanje odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionih performansi, dok s druge strane pruža konkretne smernice za unapređenje finansijskog upravljanja u obrazovnim institucijama javnog sektora. Rezultati istraživanja mogu biti korisni kako akademskoj zajednici, tako i praktičarima koji se bave unapređenjem finansijske transparentnosti i efikasnosti u javnom sektoru.

Abstract

In the modern public sector, ensuring high quality financial reporting and strengthening institutional accountability are becoming key factors for improving organizational performance. In the context of educational institutions in the Republic of Serbia, transparent and accurate financial reporting not only enables better resource management, but also contributes to a higher level of accountability, which ultimately reflects on the efficiency and effectiveness of these institutions. This research aimed to assess the role of accountability as a mediating factor in the relationship between the quality of financial reporting and the performance of public sector institutions in the Republic of Serbia, with a focus on educational institutions. The impetus for conducting this research was concretized through the following research objectives:

- determining the effect of accountability on the relationship between financial reporting quality and organizational performance,
- determining the positive effect of financial reporting quality on organizational performance,
- determining the positive effect of financial reporting quality on accountability,
- determining the positive effect of accountability on organizational performance.

The research was conducted on a sample of 472 respondents, but seven cases were excluded from the analysis because they were classified as multivariate outliers, so the sample was reduced to 465 respondents – accountants and managers of educational institutions in the public sector of the Republic of Serbia. The questionnaire was distributed online and consisted of two parts: the first part included general information about the respondents (name of the institution, job position, years of experience, field of activity, size and length of existence of the institution), while the second part was aimed at examining attitudes about the quality of financial reporting, accountability and organizational performance, using a five-point Likert scale. The data were analyzed using the statistical software IBM SPSS 25, while the causal relationships between these constructs were analyzed using the Structural Equation Modeling (SEM) technique using the maximum likelihood method, in the AMOS graphics program.

The research results found that the quality of financial reporting has a significant positive impact on organizational performance, indicating that higher quality financial reporting contributes to improved organizational performance of public sector educational institutions.

Empirical findings showed that the quality of financial reporting has a significant positive impact on accountability, indicating that higher quality financial reports significantly increase the level of accountability in public sector educational institutions. The link between the quality of financial reporting and accountability can be explained through increased transparency and availability of information to key stakeholders, including regulators, donors and the general public. The research results found that there is a significant positive impact of accountability on organizational performance, i.e. that accountability plays a key role in improving organizational performance of public sector educational institutions. This result suggests that accountability is not only an important factor in the decision-making and management process, but also plays a key role in achieving and maintaining high organizational standards, especially in educational institutions operating in the public sector. Finally, it is confirmed that accountability is a key mediator in the relationship between the quality of financial reporting and organizational performance in public sector educational institutions. This relationship highlights the necessity for public sector educational institutions to ensure that effective accountability structures are embedded in their financial reporting practices in order to improve performance and create a more sustainable operating framework.

This research has a significant scientific and practical contribution. On the one hand, it expands the theoretical understanding of the relationship between the quality of financial reporting, accountability and organizational performance, while on the other hand it provides concrete guidelines for improving financial management in public sector educational institutions. The research results can be useful both to the academic community and to practitioners involved in improving financial transparency and efficiency in the public sector

UVOD

Računovodstvo javnog sektora je tokom poslednje četiri decenije pretrpelo značajnu transformaciju, pre svega, primenom novog javnog upravljanja (eng. New Public management, u daljem tekstu NPM) i novog upravljanja javnim finansijama (eng. New Public Financial Managmenet - NPFM) (Grossi, et al., 2023; Steccolini, Saliterer, & Guthrie, 2020). NPM je usvojen kao strategija reforme javne uprave, koja stavlja naglasak na inkorporiranje principa i praksi poslovne administracije u entitetima javnog sektora, kako bi se poboljšao učinak javne uprave i odgovor na potrebe građana. Pojedini izvori sugerišu da su novom javnom upravljanju potrebni koherentni principi i da se, često, posmatra kao prolazni trend (Abdullahi, 2024). NPM je nova paradigma javnog upravljanja koja postavlja drugačiji odnos između centralne vlasti, odnosno vlade države, javnog sektora i javnosti (Kalimullah et al., 2012). Razvoj NPM-a, zasnovan na potrazi za efikasnošću i „najbolje vrednosti za uloženi novac“, usmerio je fokus istraživanja na računovodstvo, budžetiranje, reviziju, internu reviziju, finansijsko izveštavanje, odgovornost i organizacionu performansu u javnom sektoru (Guthrie et al., 2019). Preporuke Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (eng. Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) u pogledu finansijske transparentnosti i povećanja efikasnosti u javnom sektoru održavaju osnovne principe teorije NPM, kako su ih opisali *Arellano-Gault & Lepore* (2011). Ove preporuke naglašavaju važnost uvođenja tržišnih principa i menadžerskih tehnika kod korisnika javnih sredstava (KJS) kako bi se postigla veća efikasnost, odgovornost i transparentnost u upravljanju javnim sredstvima, što je u skladu sa osnovnim ciljevima NPM-a.

Poboljšanje performansi usluga kod KJS, u smislu njihove efektivnosti i efikasnosti, u savremenim uslovima, glavno je pitanje i prioritarna agenda vlada širom sveta. Dobra performansa usluga javnog sektora, znači da je organizacija javnog sektora efektivna i efikasna u pružanju dobara i usluga svojim građanima (Busenan i sar., 2018). Na performanse javnog sektora utiču brojni faktori. Performanse zaposlenih u javnoj upravi su automatski povezane sa njenom odgovornošću (Ssonko, 2010). Odgovornost je

značajna za rad vlade jer obezbeđuje jasnu politiku i programe, kao i razumevanje, procedure implementacije i kontrolu, koje bi mogle poticati bolje performanse (Okpala, 2012). Odgovornost se sve više koristi u političkom diskursu i političkim dokumentima jer prenosi sliku transparentnosti i pouzdanosti (Bovens, 2007). Pored toga, prema Ray-u (2012), odgovornost predstavlja dobro upravljanje od strane vlade, posebno zato što funkcioniše usred rastućeg negodovanja građana, prvenstveno u ekonomijama u razvoju. Dakle, odgovornost, zajedno sa performansama, povezanim sa njim, je fenomen koji je privukao veliko interesovanje istraživača u oblasti pružanja usluga u javnom sektoru (Siddiquee, 2005). Građani sve češće propituju javne politike i procedure i druge srodne funkcije i radnje različitih nivoa vlasti o tome da li su ispravne, etičke, pravedne ili zakonite (Busenan i sar., 2018).

Globalni uspon računovodstva javnog sektora je, u osnovi, posledica veće potražnje za odgovornošću u demokratiji i tržišnoj ekonomiji. Demokratsko upravljanje i tržišne transakcije zahtevaju i neguju normu reciprociteta očekivanja razmene koristi uporedive vrednosti na kojima se zasniva odgovornost (Eivani i sar., 2012). Računovodstvene informacije se mogu koristiti za praćenje i sprovođenje uslova ekonomskih, društvenih i političkih ugovora. Kada se vlada bavi tržišnim transakcijama, bilo da kupuje ili prodaje usluge, pozajmljuje novac ili se zadužuje, ona podleže ekonomskoj odgovornosti. Kada naplaćuje poreze za finansiranje javnih usluga, snosi političku odgovornost (Dolley & Priest, 1994).

Definisanje i opis predmeta istraživanja

Javne organizacije (institucije, ustanove) se uglavnom finansiraju iz državnog budžeta i, iz tog razloga, su „odgovorne” javnosti za svoje aktivnosti. Javni sektor u zemljama u razvoju zahteva veliku odgovornost javnih institucija, kako na centralnom, tako i na lokalnom nivou (Adhikari & Mellemvik, 2011). *Rajib i saradnici* (2019) ističu da, ukoliko se želi postići dobro upravljanje, postoji potreba za reformom javnog sektora u zemljama u razvoju. Zemlje u razvoju imaju individualne i prepoznatljive karakteristike, koje mogu uticati na kontrolu i procenu javne odgovornosti u javnom sektoru,

konkretno, nizak institucionalni kapacitet, ograničeno učešće zainteresovanih strana i relativno visok nivo korupcije (Kim, 2009). Stoga, odgovornost i transparentnost finansijskih izveštaja treba da budu značajni činioci neophodni za postizanje ciljnih performansi institucija javnog sektora i reformi potrebnih, kako za građane (kao eksterne zainteresovane strane), tako i za lidere organizacija i državne službenike (kao interne zainteresovane strane).

Menadžeri javnog sektora deluju što je više moguće kako bi postigli učinak koji javnost očekuje (Coglianese & Lazer, 2003), budući da dobar javni učinak pokazuje da javni menadžment dobro funkcioniše. Dobre performanse upravljanja se mogu postići putem informacija koje prezentuju organizacije javnog sektora, i to u formi finansijskih izveštaja, koji obezbeđuju informacije potrebne zainteresovanim stranama za donošenje odluka (Yunia & Muttaqin, 2022). Odluke koje donose zainteresovane strane moraju biti zasnovane na pouzdanim informacijama (Zhou i sar., 2021). Stoga je javna odgovornost važna za organizacije javnog sektora. Javna odgovornost odražava sposobnost javnog menadžmenta da upravlja organizacijama javnog sektora (Ramos i sar., 2021).

Promene u računovodstvu javnog sektora u velikom broju zemalja OECD-a, tokom 1980.-ih godina, bile su od krucijalne važnosti za uspon „novog javnog upravljanja“ i povezanih doktrina javne odgovornosti i najbolje organizacione prakse (Hood, 1995). Novo javno upravljanje je upravljački i administrativni pristup, koji se, pojavio osamdesetih godina 20. veka, sa ciljem da reformiše i modernizuje organizacije javnog sektora usvajanjem principa i praksi iz privatnog sektora (Hood, 1991). Termin „novo javno upravljanje“ je prvi upotrebio Hood (1991) koji se, u svom radu, zalagao za pomeranje od tradicionalnih birokratskih modela ka tržišno orijentisanom pristupu u javnom sektoru, koji je vođen učinkom. Ovaj koncept je relevantan za razumevanje mehanizama odgovornosti u organizacijama javnog sektora. Hood (1995) sugerise da se radi o višedimenzionalnom konceptu. Ključni elementi, ovog koncepta, uključuju različite oblike decentralizovanog upravljanja snabdevanjem javnih usluga (npr. stvaranje autonomnih agencija i finansijsku kontrolu), sve veće korišćenje tržišta i konkurencije u pružanju javnih usluga (npr. različite tipove marketing mehanizma), i

sve veći naglasak na performansama, rezultatima i orijentaciji na potrošača (Tran i sar., 2021).

Jedna od karakteristika NPM-a je formiranje relativno autonomnih organizacija u javnom sektoru, koja podrazumeva decentralizaciju nadležnosti i ovlašćenja, pri čemu dodeljivanje ovlašćenja mora da bude upotpunjeno dovoljnim stepenom nadležnosti i resursa da bi se ostvarili ciljevi i indikatori performansi. Takođe, potrebno je da postoje uspostavljene linije izveštavanja, budući da su rukovodioci dužni da izveštavaju nadređene o tome na koji način su izvršena ovlašćenja koja su im dodeljena. Zahtevi za kvalitetnim finansijskim izveštavanjem postaju ključni za donošenje odluka u institucijama javnog sektora, kao i za procenu odgovornosti prema širim zainteresovanim stranama (Krambia-Kapardis, Clark, & Zopiatis, 2016), čime se vrši pritisak na menadžere da efikasnije upravljaju organizacijama u javnom sektoru. U tom smislu, kvalitet finansijskog izveštavanja utiče i na performanse institucija javnog sektora i na njihovu odgovornost prema drugim zainteresovanim stranama. Primena NPM-a, te reforme računovodstva javnog sektora, motivisane su ciljem postizanja poboljšane performanse institucija javnog sektora kroz povećanu odgovornost, pri čemu se odgovornost postiže kroz osiguranje kvaliteta finansijskih izveštaja, koje objavljuju organizacije u javnom sektoru. Otuda, **predmet istraživanja** je procena uloge odgovornosti pri merenju efekta kvaliteta finansijskog izveštavanja na performanse institucija javnog sektora u Republici Srbiji.

Imajući u vidu da se, institucije javnog sektora, uglavnom finansiraju iz državnog budžeta, iz tog razloga su „odgovorne“ javnosti za svoje aktivnosti. Javni sektor u zemljama u razvoju, pa i u Republici Srbiji, zahteva snažnu odgovornost javnih institucija, kako na centralnom, tako i na lokalnom nivou. Kreatori politike i javni regulatori nastoje da nametnu odgovornost organizacijama za svoje postupke i traže uveravanja da organizacije deluju u skladu sa njihovim dodeljenim odgovornostima. Međutim, zemlje u razvoju imaju individualne i prepoznatljive karakteristike koje mogu uticati na kontrolu i procenu javne odgovornosti u javnom sektoru, konkretno, nizak institucionalni kapacitet, nedostatak transparentnosti i relativno visok nivo korupcije. Stoga, odgovornost i transparentnost finansijskih izveštaja treba da budu značajni

činioci neophodni za postizanje ciljnih performansi institucija javnog sektora i reformi potrebnih, kako za građane (kao eksterne zainteresovane strane), tako i za lidere organizacija i državne službenike (kao interne zainteresovane strane).

Opšti i izvedeni ciljevi istraživanja

Glavni cilj istraživanja doktorske disertacije jeste:

- Utvrđivanje efekta odgovornosti na odnos između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi.

Pored glavnog cilja, **izvedeni ciljevi** istraživanja sumirali bi se na sledeći način:

- Utvrđivanje pozitivnog efekta kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse.
- Utvrđivanje pozitivnog efekta kvaliteta finansijskog izveštavanja na odgovornost.
- Utvrđivanje pozitivnog efekta odgovornosti na organizacione performanse.

Hipoteze istraživanja

Polazeći od predstavljenih ciljeva istraživanja, **glavna hipoteza**, koja će biti predmet testiranja sa namerom njenog dokazivanja glasi:

H_0 : Odgovornost ima pozitivnu posredničku ulogu u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi.

Pomoćne hipoteze koje podržavaju glavnu hipotezu glase:

H₁: Kvalitet finansijskog izveštavanja ima pozitivan efekat na organizacione performanse.

H₂: Kvalitet finansijskog izveštavanja ima pozitivan efekat na odgovornost.

H₃: Odgovornost ima pozitivan efekat na organizacione performanse.

Rezultati istraživanja treba da pruže dokaze o direktnim i indirektnim uticajima kvaliteta finansijskog izveštavanja na performanse institucija javnog sektora. Implikacija je da će veći kvalitet finansijskog izveštavanja povećati efektivnost odgovornosti javnog sektora u pogledu korišćenja javnih resursa i da će primena dobre odgovornosti povećati poverenje zainteresovanih strana, čime će se poboljšati performanse organizacija javnog sektora. Pored toga, očekuje se da će odgovornost posredovati u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacione performanse.

Struktura istraživanja po poglavljima

Struktura ovog istraživanja je osmišljena kako bi se sistematski pristupilo analizi uloge odgovornosti u vezi sa kvalitetom finansijskog izveštavanja i njegovim efektima na organizacione performanse u obrazovnim institucijama u javnom sektoru Republike Srbije. Istraživanje je podeljeno u nekoliko ključnih poglavlja, koja će omogućiti jasnu i detaljnu analizu svakog aspekta istraživane teme, počevši od teorijskog okvira, preko metodologije, do prezentacije rezultata i zaključaka.

U uvodnom delu istraživanja predstavljeni su motiv, ciljevi, hipoteze i struktura istraživanja po poglavljima.

U prvom delu ukazano je na kontekst odgovornosti u javnom sektoru, a početo je sa definisanjem i osnovama (javne) odgovornosti. U drugoj tački ukazano je na neophodnost kontrole, kontrolnih mera za unapređenje odgovornosti, te zakonodavne kontrole i nadzora. Sledi tačka „Upravljanje javnim finansijama i odgovornost“, jer je pored javne odgovornosti, potrebno razjasniti i finansijsku odgovornost. Naredna tačka bavi se oblicima i dinamikom odgovornosti u reformi javnog upravljanja, a prvi deo se završava sa mogućim izazovima odgovornosti u javnom upravljanju.

Drugi deo prikazuje kvalitet finansijskog izveštavanja kroz objašnjenje koncepta finansijskog izveštavanja, značaja kvalitetnog finansijskog izveštavanja u cilju poboljšanja donošenja odluka i upravljanja institucijama javnog sektora. U nastavku su objašnjene kvalitativne karakteristike informacija finansijskih izveštaja, te atributi poboljšanja kvaliteta finansijskih informacija. Slede merila kvaliteta finansijskog izveštavanja, te ekonomske implikacije nedovoljnog kvaliteta finansijskog izveštavanja.

Treći deo se bavi teorijsko-konceptualnim osnovama predmeta istraživanja, tj. prikazana je kompleksnost odnosa među kvalitetom finansijskog izveštavanja, organizacionih performansi javnog sektora i odgovornosti, tj. objašnjene su njihove direktne i indirektne relacije.

Četvrti deo bavi se prikazom metodološkog okvira istraživanja. Od samog modela istraživanja, preko objašnjenja uzorka, metoda i tehnika obrade podataka, do objašnjenja upotrebljenih varijabli i kvantitativnog izraza modela istraživanja.

Peti deo predstavlja prikaz empirijskih rezultata istraživanja. U okviru ovog dela prikazana je struktura uzorka, te ocena predloženog modela merenja. Takođe, izvršena je ocena strukture modela u smislu direktnih i indirektnih relacija kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse sa aspekta odgovornosti.

U šestom delu diskutuje se o rezultatima dobijenim iz empirijskog istraživanja. Analiziraju se efekti kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse i odgovornost, kao i uloga odgovornosti kao posrednika između ova dva faktora. Takođe, razmatraju se ograničenja istraživanja, kao i mogućnosti za dalja istraživanja koja bi mogla proširiti razumevanje tema obrađenih u ovom istraživanju. Šesti deo prikazuje diskusiju rezultata istraživanja.

U zaključnim razmatranjima sumiraju se svi ključni nalazi istraživanja, daju se preporuke za unapređenje odgovornosti i kvaliteta finansijskog izveštavanja u obrazovnim institucijama i širem javnom sektoru, kao i predlozi za dalji razvoj istraživanja na ovu temu. Pokušava se odgovoriti na osnovna istraživačka pitanja i pružiti praktični doprinos u oblasti upravljanja javnim resursima.

Na kraju istraživanja, u poglavlju sa literaturom, prikazani su svi relevantni izvori koji su korišćeni tokom istraživanja. Ovaj deo sadrži sve radove, knjige i članke koji su doprinosili razumevanju i analizi teme, čime se omogućava uvid u širi kontekst teorijskih i praktičnih istraživanja.

1. ODGOVORNOST U JAVNOM SEKTORU

1.1. Definisanje i osnove odgovornosti u javnom sektoru

a) Javni sektor

Razumevanje odgovornosti u javnom sektoru zahteva prethodno razmatranje njegove prirode i uloge. Javni sektor obuhvata sve institucije koje su pod direktnom ili indirektnom kontrolom države i koje pružaju usluge od opšteg interesa, uključujući obrazovanje, zdravstvo, javnu upravu i druge delatnosti od javnog značaja. Prema *Stiglitzu* (2000), javni sektor predstavlja segment ekonomije u kojem država interveniše radi ispravljanja tržišnih neuspeha i obezbeđenja efikasnije i pravednije raspodele resursa.

Naime, Ujedinjene nacije (United Nations, 2001, str. 3) dele zemlje u dve grupe: razvijene i zemlje u razvoju. Zemlje u Severnoj Americi, Evropi i bivšem SSSR-u, Japan, Australija i Novi Zeland svrstane su u razvijene zemlje, dok se sve ostale smatraju zemljama u razvoju. U poređenju sa razvijenim zemljama, zemlje u razvoju, generalno, imaju niži indeks ljudskog razvoja (koji meri performanse zemlje u tri oblasti: obrazovanje, zdravlje i kupovna moć društva), niži nivo industrijalizacije, niži nivo prosečnog prihoda po stanovniku i viši nivo rasta stanovništva. Ove karakteristike, zajedno sa lokalnim okolnostima svake zemlje, mogu uticati na karakteristike javnog sektora u zemljama u razvoju, koje uključuju (Putu i sar., 2007):

- 1) nizak institucionalni kapacitet,
- 2) ograničen udeo zainteresovanih strana,
- 3) visok nivo korupcije i
- 4) visok nivo neformalnosti.

Nasuprot tome, javni sektor u razvijenim zemljama karakterišu razvijene institucije i efikasna administracija, visoka transparentnost, snažni mehanizmi odgovornosti i

kontrole, kao i niži nivoi korupcije. Učešće zainteresovanih strana u procesima donošenja odluka je znatno veće, što doprinosi većem stepenu odgovornosti i efektivnosti javnih politika (OECD, 2015; World Bank, 2017).

Javni sektor podrazumeva vlasništvo ili kontrolu od strane vlade, a obuhvata korišćenje javne vlasti ili sprovođenje javnih politika. Ako se posmatra kroz koncentrične krugove, unutrašnji krug čine osnovne javne usluge koje pružaju centralne i lokalne institucije javnog sektora. Razlikovanje javnog od privatnog sektora u ovom kontekstu je jasno, jer se očituje kroz radne odnose i prava na izvršavanje javne vlasti. Sledeći krug obuhvata kvazi-vladine agencije koje nisu direktno odgovorne vladi, kao što su fondovi socijalnog osiguranja ili agencije za regionalni razvoj. Najširi krug čine organizacije u državnom vlasništvu, koja su uglavnom definisana kroz vladino vlasništvo ili većinsko učešće u kapitalu. Od 1980-ih godina, mnoge zemlje su privatizovale državna preduzeća, bilo delimično ili potpuno (kao što su avio-kompanije i telekomunikacije), ali javno vlasništvo i dalje postoji, naročito u oblasti javnog prevoza (Pollitt & Bouckaert, 2017; Christensen & Lægreid, 2011).

Pojam javnog sektora se, takođe, koristi u analitičke svrhe, naročito u poređenju sa privatnim sektorom. To omogućava praćenje i upoređivanje obima vladinih aktivnosti u širem ekonomskom kontekstu, kao i vremenski i prostorno. Takođe, pomaže u prepoznavanju specifičnih obrazaca i radnih procedura unutar javnog sektora, što je važno za unapređenje javne uprave i upravljanja resursima (Andrews, 2010). Javni sektor obuhvata organizacije i entitete koji implementiraju javnu politiku pružanjem usluga i preraspodelom prihoda i bogatstva, a ove aktivnosti uglavnom se finansiraju putem obaveznih poreza ili taksi na druge sektore. To uključuje vlade i sve agencije, organizacije i druge entitete koji su u javnom vlasništvu, pod kontrolom ili finansirani iz javnih sredstava, a koji nude javne programe, proizvode ili usluge (Ajao i sar., 2013).

Zbog privatizacije, delegacije javne moći, zajedničkog pružanja usluga od strane javnog i privatnog sektora, kao i institucionalnih promena, postalo je teško tačno definisati javni sektor, naročito u komparativnim analizama. Uzimajući u obzir ove probleme u definisanju jasnih granica, neki istraživači smatraju da pojam javnog sektora gubi svoju

konceptualnu jasnoću i da je neophodno redefinisati njegove granice u skladu sa savremenim upravljačkim praksama (Pollitt & Bouckaert, 2017).

Prema *Toriola* (2021), specifičnosti javnog sektora su sledeće:

- 1) Glavna svrha aktivnosti vladinih službi je raspodela resursa, odnosno korišćenje dostupnih sredstava za pružanje kolektivnih dobara i usluga koje služe interesima društva, sa ciljem uticanja na raspodelu prihoda, kao i na ekonomski rast i stabilnost.
- 2) Usluge javnog sektora nisu vezane za konkretne cene, što ih bitno razlikuje od aktivnosti u privatnom sektoru.
- 3) Vrednovanje javnih dobara i usluga od strane pojedinaca nije prikazano kroz cene razmene, zbog čega je potrebno sprovođenje društvenog vrednovanja.
- 4) Na usluge i dobra javnog sektora ne može se primeniti princip isključenja, tj. vlada ih ne isključuje, niti to često može da uradi prema potencijalnim korisnicima.
- 5) Korisnici javnih dobara i usluga obično nisu voljni da otkriju svoje preferencije ili spremnost da plate kada koriste te usluge.
- 6) Aktivnosti javnih organizacija mogu se finansirati putem vladinih kredita, grantova, kao i zaduživanjem putem izdavanja akcija, udela i obveznica na tržištu kapitala, dok se računi vode kako bi se prikazali godišnji profiti i gubici, kao i stanje imovine.
- 7) Ciljevi javnih organizacija su raznovrsni i često se ne mogu jednostavno svrstati u standardne kategorije javnih ciljeva, ali u većini zemalja javna preduzeća često teže cilju raspodele, uključujući raspodelu prihoda.
- 8) Struktura javnog sektora je veoma složena zbog različitih interesa i sukoba među ciljevima javnih politika, što ovu temu čini komplikovanom, jer ne postoji univerzalno pravilo za donošenje odluka koje bi bilo lako primeniti. S druge strane, u privatnom sektoru profit predstavlja osnovno merilo koje usmerava donošenje odluka.
- 9) Javni sektor je verovatno manje efikasan od privatnog sektora, naročito kada se radi o raspodeli resursa i dostupnosti informacija.

- 10) Vladine aktivnosti ili programi često uključuju element prinude, jer se, kada program bude predložen, razmotren i usvojen za implementaciju, nameću porezi kako bi se omogućilo njegovo sprovođenje.

Privatni sektor, odnosno realni sektor, ekonomski je sistem u kojem vlada, po pravilu, ne interveniše i teži postizanju optimalnosti ili ekonomske efikasnosti. Profesor Milton Friedman, autor poznate teorije slobodnog tržišta, verovao je u minimalnu ulogu vlade u ekonomiji, smatrajući da pojedincima treba omogućiti slobodu, dok vlada treba da donosi propise, održava zakon i red, te štiti živote i imovinska prava (Friedman, 1962).

U osnovi, javni sektor je orijentisan na usluge, za razliku od privatnog sektora (koji je, iako može biti orijentisan i na usluge, orijentisan na profit, čiji je ključni cilj ostvarivanje zadovoljavajućeg povraćaja ulaganja i mogućnost finansiranja poslovanja za predvidljivu budućnost), učinak menadžmenta, u domenu javnog sektora, nije merljiv u smislu profita. Razlike između privatnog i javnog sektora prikazane su u Tabeli 1.

Tabela 1. Razlike između privatnog i javnog sektora

Varijabla	Privatni sektor	Javni sektor
Upravljanje	Maksimizacija profita, uzimajući u obzir samo korporativne interese	Maksimizacija blagostanja, uzimajući u obzir interese zajednice, uključujući kompromise
Mandat	Odlučuje korporacija	Odlučuje vlada
Vlasništvo	Delimično vlasništvo	Odnos prema imovini ostaje složen
Ostali stejkholderi	Zaposleni, poverioci, dobavljači, zajednice	Isti skup stejkholdera, ali je važnost zajednice mnogo veća
Cilj	Obično jasan	Često nejasan, kako bi se zadovoljili različiti stejkholderi
Izbor	Odlučuje korporacija	Odlučuje vlada

proizvoda		
Prihodi	Od prodaje	Iz nekih prirodnih monopola
Cene	Generalno ograničene tržištem	Zavise od politike
Troškovi	Troškovi organizacije koriste se za donošenje odluka	Troškovi zajednice koriste se za donošenje odluka
Efikasnost	Tehnička efikasnost je osnovni zahtev	Ekonomska efikasnost je često na štetu tehničke efikasnosti
Finansijski nadzor	Novčani tok je ključan za opstanak	Gotovina nije operativno ograničenje, jer vlada ima makroekonomsku monetarnu ulogu

Izvor: Prilagođeno prema *Madhani* (2016), str. 14.

Prva sveobuhvatna strategija reforme javne uprave Republike Srbije usvojena je 2004. godine. Ovaj dokument je značajan jer predstavlja prvi sistematski pristup reformi javne uprave i uspostavlja jasnu povezanost između reformskih procesa i principa novog javnog menadžmenta (Spasenić i sar., 2019). Strategija se fokusira na nekoliko ključnih oblasti reforme, kao što su organizaciona i fiskalna decentralizacija, racionalizacija troškova, tehnološka modernizacija i razvoj kontrolnih mehanizama (Strategija reforme javne uprave u Republici Srbiji, 2004).

Upravljanje performansama javnog sektora (eng. Public Sector Performance Management - PSPM) može se posmatrati kao instrument koji pomaže organizacijama u javnom sektoru da donose bolje odluke, poboljšaju kontrolu i unaprede odgovornost. Na ovaj način, za očekivati je da uvođenje upravljanja performansama javnog sektora može da pomogne organizacijama u javnom sektoru u ostvarivanju njihovih ciljeva. Međutim, uvođenje ovog koncepta ne mora automatski dovesti do poboljšanja donošenja odluka, kontrole i odgovornosti. Važni uslovi za to su da dobavljači informacija o performansama prilagode informacije koje proizvode potrebama za informacijama o

performansama, i da korisnici pravilno koriste informacije koje dobiju. U praksi bi moglo biti prilično teško ispuniti ove uslove, čak i u kontekstu razvijenih zemalja. Specifične karakteristike javnog sektora u zemljama u razvoju mogu učiniti još težim postizanje ravnoteže između potražnje i ponude informacija o performansama. Međutim, očekuje se da bi procesi reformi javnog sektora mogli dovesti do povećane potražnje za informacijama o performansama, koja nije uvek praćena povećanjem ponude tih informacija.

S obzirom na to da je u prošlosti učešće zainteresovanih strana u javnom sektoru zemalja u razvoju bilo ograničeno, može se pretpostaviti da je potražnja za informacijama o performansama u tim zemljama bila relativno niska. Dodatno, visoki nivoi korupcije i neformalnosti mogli su, takođe, smanjiti interes za informacijama o performansama. Korupcija ometa potražnju za informacijama o performansama jer zvaničnici u javnom sektoru i državni (javni) službenici donose odluke uglavnom na osnovu procene svojih ličnih koristi, a ne na osnovu procene uticaja na performanse organizacije. Takođe, pošto su sistemi merenja performansi formalni sistemi, u kontekstu visoke neformalnosti može se očekivati da će oni imati pretežno ceremonijalnu ulogu. To bi značilo da postoji formalna potražnja za proizvodnjom informacija o performansama, ali da je stvarna upotreba tih informacija ograničena. Sistemi merenja performansi su tada odvojeni od svakodnevne prakse, ili postoji slaba povezanost između tih sistema i odluka i aktivnosti organizacija (Uddin & Hopper, 2003).

Međutim, poslednjih godina potražnja za informacijama o performansama raste. Rastuća potražnja povezana je sa spoljnim pritiscima na organizacije u javnom sektoru koji ih podstiču da se više fokusiraju na performanse. Ovi pritisci mogu dolaziti od zainteresovanih strana izvan javnog sektora (npr. donatori), kao i od strana unutar javnog sektora (npr. centralna vlada). Spoljni pritisci mogu imati i direktan i indirektan uticaj na potražnju za informacijama o performansama. Direktni uticaj podrazumeva da spoljni zainteresovani akteri traže informacije o performansama kako bi procenili učinak organizacije i smatrali je odgovornom za taj učinak. Indirektni uticaj podrazumeva da spoljni akteri zahtevaju od organizacije da poboljša svoje performanse,

što može motivisati interne aktere da traže informacije o performansama za internu upravu. Uticaj agencija za finansiranje, na primer, može delovati kroz oba mehanizma, jer ove agencije podstiču zemlje primaocice da povećaju odgovornost i poboljšaju svoje performanse (Smoke, 2003).

Postoji više razloga zbog kojih se očekuje da će reforme javnog sektora dovesti do rasta potražnje za informacijama o performansama. Pre svega, nakon implementacije programa decentralizacije, centralna vlada može zahtevati od nižih vladinih organizacija da imaju dobre performanse (indirektni uticaj) i da izveštavaju o svojim performansama (direktni uticaj). Niži nivoi vlasti koji ne ispunjavaju ove zahteve suočavaju se sa rizikom gubitka svoje nadležnosti. Druga karakteristika reformi koja podstiče potražnju za informacijama o performansama je marketizacija. Jedan aspekt marketizacije – benchmarking – podrazumevano dovodi do potražnje za informacijama o performansama (direktni uticaj). Ali i drugi aspekti, kao što su upravljanje ugovorima i javno-privatna partnerstva, verovatno će dovesti do takve potražnje, odnosno potražnje za informacijama o performansama koje mogu biti korišćene za procenu da li su strane ispunile dogovore koji su postignuti (direktni uticaj). Osim toga, marketizacija, takođe, smanjuje moćnu poziciju birokrata u javnom sektoru i povećava moćnu poziciju njegovih klijenata (Sanderson, 2001). Ovo, zajedno sa uvođenjem opštih izbora, implicira da javne organizacije moraju posvetiti više pažnje zadovoljstvu svojih klijenata i glasača. To se može postići poboljšanjem performansi, na primer, kroz upotrebu informacija o performansama za internu upravu (indirektni uticaj). Takođe, klijenti i glasači mogu zahtevati informacije o performansama organizacija kako bi doneli bolje odluke u vezi sa izborom servisnog pružaoca i kandidatima za koje će glasati (direktni uticaj). Poslednji aspekt reformi javnog sektora koji objašnjava rastuću potražnju za informacijama o performansama su programi za borbu protiv korupcije. Donatori koji podržavaju ove programe imaju nekoliko zahteva za borbu protiv korupcije, kao što su transparentnost i odgovornost (Leeuw i sar., 1998). Da bi ispunili ove zahteve, informacije o performansama se čine važnim instrumentom (direktni uticaj).

Uopšteno, ponuda informacija o performansama od strane javnog sektora u zemljama u razvoju bila je, i verovatno još uvek jeste, prilično ograničena. S obzirom na nizak nivo uključenosti zainteresovanih strana, nije postojao veliki pritisak da se obezbede adekvatni podaci o performansama. Međutim, u savremenim uslovima, uključenost određenih zainteresovanih strana, uključujući centralnu vladu i specifične donatore, raste, što dovodi do povećane potražnje za informacijama o performansama.

U većini zemalja u razvoju čini se da je prilično teško zadovoljiti rastuću potražnju za informacijama o performansama. Karakteristike javnog sektora u zemljama u razvoju, poput niskog institucionalnog kapaciteta i visokog nivoa korupcije, mogu imati negativan uticaj na količinu i kvalitet informacija o performansama koje organizacije u javnom sektoru pružaju. Nizak institucionalni kapacitet utiče na ponudu informacija o performansama na dva načina. S jedne strane, to znači da organizacije nemaju ljudske resurse i infrastrukturu potrebnu za proizvodnju (kvalitetnih) informacija o performansama. S druge strane, nizak institucionalni kapacitet može motivisati neke zainteresovane strane da sakriju neuspehe organizacije tako što će namerno ograničiti ponudu informacija o performansama. Drugim rečima, organizacije u javnom sektoru mogu biti nevoljne da dele informacije o performansama, jer se boje da će njihovi unutrašnji neuspesi dospeti u javnost (Bell, 1996). Iz istog razloga, korupcija može ograničiti ponudu informacija o performansama, budući da zvaničnici u javnom sektoru i državni službenici koji su uključeni u korupciju nemaju jak interes da budu odgovorni drugim stranama (Caiden & Sundaram, 2004).

Stoga se može zaključiti da specifične karakteristike javnog sektora zemalja u razvoju i reforme ovog sektora mogu imati kontradiktorne implikacije za upravljanje performansama javnog sektora u tim zemljama. Preciznije, verovatno je da danas postoji nesklad između ponude i potražnje za informacijama o performansama javnog sektora u mnogim zemljama u razvoju. Reforme javnog sektora dovode do rastuće potražnje za informacijama o performansama, ali je prilično teško da se ova rastuća potražnja prati sa dovoljnom ponudom informacija o performansama. Neravnoteža između potražnje i ponude informacija o performansama dovodi organizacije u javnom sektoru u poziciju neravnoteže, odnosno, situaciju nezadovoljene potražnje.

Uprkos izazovima u pružanju informacija o performansama, nekoliko zemalja u razvoju je pokušalo da poboljša dostupnost tih informacija. Neke zemlje su se usmerile na povećanje kvantiteta informacija o performansama. Na primer, u Bangladešu, Indiji, Nepal, Pakistanu i Šri Lanki, vladine organizacije su pokušale da prošire obim sistema merenja performansi uvođenjem indikatora kao što su rast, efikasnost, konkurentnost, preduzetništvo, vrednost za novac i orijentacija ka korisnicima (Haque, 2001). Ove južnoazijske zemlje koristile su ove indikatore da opravdaju promene u svojoj strukturi upravljanja. Druge zemlje su se fokusirale na poboljšanje kvaliteta svojih indikatora performansi, kao što je zamena nepreciznih indikatora konkretnijim. Na primer, Singapur je nastojao da poboljša sistem identifikovanjem specifičnijih indikatora kvaliteta performansi i smanjenjem broja neprikladnih indikatora (Jones, 2000).

Performansa upravljanja, u javnom sektoru, merljiva je u smislu 3E: ekonomičnost, efikasnost i efektivnost koji naglašavaju sledeće (Pauw i sar., 2015):

- 1) Ekonomija se bavi minimiziranjem troškova resursa, koji se koriste za aktivnost, uzimanjem u obzir odgovarajućeg kvaliteta. Otuda je **ekonomičnost** jednostavno princip osetljivosti na troškove, koji zahteva da se cena *input*-a uporedi sa alternativom.
- 2) **Efikasnost** se odnosi na postizanje maksimalnog učinka iz date količine korišćenih resursa. To je odnos između output-a u smislu dobara i usluga i resursa koji se koriste za njihovu proizvodnju (odnos output – input), pri čemu, što je veći odnos, to je veća efikasnost.
- 3) **Efektivnost** je stepen, u kojem se postižu navedeni ciljevi aktivnosti i opisuje odnos između nameravanog uticaja i stvarnog uticaja na aktivnost.

U suštini, 3E čine deo ocene učinka zaposlenih u javnom sektoru, ali istovremeno dopunjuju osnovu merenja odgovornosti u izvršavanju javnih dužnosti. Evaluacija učinka javnog sektora sprovodi se u cilju ostvarivanja tri osnovna zadatka (Wibowo i sar., str. 79):

- 1) unapređenje učinka vlade,

- 2) raspodela resursa i donošenje odluka,
- 3) ostvarivanje javne odgovornosti i
- 4) poboljšanje institucionalne komunikacije.

b) Odgovornost

Odgovornost je etička vrlina, pošto se etika tiče principa i pravila koja regulišu moralnu vrednost ponašanja ljudi. Poboljšanje etike je ključno za povećanje odgovornosti i obrnuto. Etičke vrednosti kao što su: integritet, poštenje, nepristrasnost i štedljivost, čine deo poželjnih vrednosti, koje usmeravaju delovanje i učinak, između ostalog i javnog sektora. Neetička praksa obuhvata nepoželjna ponašanja i postupke, koji uključuju nepoštenje, nemar, neefikasnost, prevare i korupcije u bilo kojoj organizaciji pa i u javnom sektoru u celini.

Odgovornost, kao temeljni princip upravljačkih, a posebno demokratskih procesa, često se analizira u kontekstu istorijskih procesa, koji oblikuju društvene i političke strukture. U ovom kontekstu, odgovornost nije samo pravna i institucionalna kategorija, već i filozofski koncept koji se razvija kroz istoriju i utiče na oblik i funkcionisanje političkih sistema. *Etzioni* (1975) ističe da je koncept odgovornosti star koliko i ljudsko postojanje. Drugim rečima, koncept odgovornosti je jedan od najvažnijih zadataka javne uprave i prave odgovornosti građana, kao jednog od najoriginalnijih građanskih prava u javnom sektoru. Javna odgovornost je znak modernih demokratija. Ako odluke nosilaca vlasti, ili njihove politike, nisu odgovorne, demokratija će ostati samo na papiru. Razlog je taj što je javna odgovornost društvena norma, u zajednicama koje formiraju svoje pretpostavke da je odgovornost primarna u svakom poslu (Fatemi & Behmanesh, 2012).

Koncept odgovornosti, ili javne odgovornosti, predstavlja univerzalno priznat standard za javnu upravu, kako u teoriji, tako i u praksi. Međutim, njegovo specifično značenje i način institucionalne primene mogu se razlikovati u zavisnosti od različitih institucija i

konteksta. Ova raznolikost u primeni odgovornosti proizilazi iz različitih političkih, pravnih i organizacionih struktura, kao i iz različitih očekivanja i mehanizama kontrole koji postoje u različitim društvima i sistemima javne uprave.

Pitanje odgovornosti u javnom sektoru ima, pre svega, ekonomski fokus i zahteva informacije koje se mogu koristiti za procenu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja entiteta (Eivani i sar., 2012). Finansijski izveštaji imaju ključnu ulogu u pružanju ovih informacija, jer omogućavaju zainteresovanim stranama da donesu informisane odluke (Poister i sar., 2014). Odluke, koje donose zainteresovane strane, moraju biti zasnovane na pouzdanim informacijama (Zhou i sar., 2021). Stoga je, javna odgovornost, važna za organizacije javnog sektora. To je zato što organizacije javnog sektora upravljaju javnim resursima (Alshahrani i sar., 2022), zbog čega odgovornost javnog sektora, zaokuplja značajnu pažnju javnosti (Yunia & Muttaqin, 2022).

Termin odgovornost ima različito značenje i konotacije u ekonomskoj literaturi. U idealnom slučaju, odgovornost se zasniva na jasnoći definicije odgovornosti, mehanizmima izveštavanja i sistemu pregleda, nagrada i sankcija (Etim i sar., 2020). Odgovornost je obrtna i višesmerna obaveza, koja, posmatrano prema poslovnoj hijerarhiji, teče od nižih nivoa ka višim (nagore), između viših ka nižim nivoima (naniže), i bočno među zaposlenima istog nivoa posla (Nife & Lawal, 2018; Etim i sar., 2020). Tradicionalno, dakle, pojam odgovornosti uključuje individualnu odgovornost za obavljanje određenih dužnosti i kontrolu odozgo na dole unutar poslovne hijerarhije (Wolf, 2000). *Wolf* (2000, str.16) ukazuje da, „čak i tamo gde odgovornost u javnoj upravi uopšte nije institucionalna realnost, koncept ima moćan potencijal kao oruđe za demokratske reforme.” Iako, u praksi, može postojati značajna razlika između stvarnosti savremene i klasičnih teorija javne uprave, iz kojih je koncept odgovornosti evoluirao, zahtevi za odgovornošću su opstali u potrazi za odgovornošću javnog sektora i poboljšanim performansama.

Fox & Meyer (1995) definišu odgovornost kao odgovornost vlade i njenih agenata prema javnosti, da postignu prethodno postavljene ciljeve i da za njih javno polažu

račune. Takođe, smatra se obavezom zaposlenih u javnom sektoru da, pojedinačno i kolektivno, prihvate javnu odgovornost za svoje delovanje i nečinjenje. U ovom slučaju, teret odgovornosti leži na svakom zaposlenom u javnom sektoru, da deluje u javnom interesu i po svojoj savesti, uz rešenja za svako pitanje, koja su zasnovana na profesionalizmu i učešću. Za *Haq*-a (2000) je javna odgovornost, iz čitavog sistema upravljanja, odgovornost zaposlenih u javnom sektoru prema javnosti, za svoje postupke i nečinjenja za koje su podložni, kako spoljnim, tako i unutrašnjim sankcijama.

Prema *Laxmikanth*-u (2006), koncept odgovornosti podrazumeva obavezu administratora da daju zadovoljavajući izveštaj o svom učinku i načinu na koji su vršili ovlašćenja koja su im data. Koncept odgovornosti je jedna od suštinskih osnova etike javne uprave (Akintunde i sar., 2016). Odgovornost je ugovorna obaveza koju treba da ispuni bilo ko, ko je u poziciji od poverenja, što je u skladu sa *Adegite* (2010), prema kome se odgovornost odnosi na obavezu da se pokaže da je posao obavljen po dogovorenim pravilima i da su rezultati tačno i transparentno prijavljeni. To znači da se od zaposlenih u javnoj upravi zahteva i transparentnost. *Johnson* (2004) je javnu odgovornost smatrao suštinskom komponentom za funkcionisanje političkih sistema, jer odgovornost znači da, oni koji su zaduženi za sprovođenje politike, imaju obavezu da svom biračkom telu daju objašnjenje o svojim postupcima. Međutim, javna odgovornost nije primenljiva samo na nosioce političkih funkcija, već i na zaposlene u javnom sektoru, koji su zaduženi za sprovođenje različitih politika. Za *Ejere*-a (2012) je odgovornost instrument parlamenta za proveru postupaka izvršne vlasti i njene javne uprave.

Odgovornost je direktno povezana sa vladavinom prava, jer uključuje nametanje sankcija i kazni, onima koji zloupotrebljavaju resurse u svrhe koje nisu predviđene, dok se odgovornost ne može sprovesti bez transparentnosti i vladavine prava. Shodno tome, najvažniji indikatori koji mogu upravljati principom odgovornosti su veličina odgovornosti pojedinca u skladu sa ovlašćenjima koja su mu data i postojanje mehanizama za nagrađivanje i kažnjavanje. Naime, važno je da kazne izrečene prekršiocima, budu jednake obimu prekršaja.

Koncept odgovornosti, kao i njegov značaj, su sveprisutni i utiču na sve aspekte državnih poslova. Pojmovi, koji su u osnovi ovog koncepta, su oni koji obuhvataju, izveštavaju, objašnjavaju i opravdavaju aktivnosti i prihvataju odgovornost za ishode. Odgovornost uključuje obavezu da se odgovara za svoje odluke i postupke kada se ovlašćenje za delovanje u ime jedne strane (nalogodavac) prenese na drugu (zastupnika) (Eivani i sar., 2012). Odgovornost zahteva otvorenost, transparentnost i pružanje informacija, kao i prihvatanje odgovornosti za svoje postupke.

Pojam odgovornosti, obuhvata tri važna pitanja: 1) odgovorni kome?, 2) za šta? i 3) kako? Navedena pitanja pojačavaju tri osnovne dimenzije:

- 1) nosioci odgovornosti (kome su odgovorni);
- 2) standardi odgovornosti (odgovornost za šta); i
- 3) sredstva odgovornosti (kako se odgovornost obezbeđuje).

Javni službenici, koji imaju ovlašćenja u okviru svojih funkcija, uključuju supervizore, izabrane izvršne direktore i zakonodavce, sudove, agencije za spoljnu reviziju, profesionalna udruženja, saradnike, klijente i širu javnost (Romzek, 2000).

Standardi odgovornosti su konvencionalno vezani za:

- postizanje društveno-ekonomskog napretka u obliku: zakona i reda, ublažavanja siromaštva, zapošljavanja, javnog blagostanja; i
- održavanje vrednosti kao što su integritet, jednakost, nepristrasnost, zastupljenost i pravda itd. (Haque, 2000).

Prema *Haque* (2000), sredstva odgovornosti koja se tradicionalno praktikuju su:

- a) Eksterno-formalni mehanizmi, koji uključuju zakonodavne instrumente (zakonodavni odbori i parlamentarni nadzor), izvršna sredstva (kontrola, koju

vrše politički rukovodioci nad javnim agencijama) i sudske ili kvazi-sudske procese (administrativni sudovi i ombudsman);

- b) Eksterno-neformalni mehanizmi, kao što su javna saslušanja, interesne grupe, ispitivanja javnog mnjenja i nadzor medija;
- c) Interno-formalni mehanizmi, koji uključuju zvanična pravila, kodekse ponašanja, zvanične hijerarhije i preglede učinka; i,
- d) Interno-neformalni mehanizmi, kao što su organizaciona kultura, profesionalna etika i pritisak kolega.

1.2. Kontrolna funkcija i odgovornost

Javna odgovornost potiče iz demokratskih tradicija i ustavnog/pravnog okvira posmatrane zemlje ili organizacije. Pravila, propisi i standardne procedure su važna merila za usmeravanje postupaka i ponašanja zaposlenih u javnom sektoru, s obzirom na to da, zaposleni u javnom sektoru, imaju ulogu agenta – agenata naroda. Visok stepen regulative u javnom sektoru nalaže da, takve agencije moraju da rade, kao izraz volje naroda (Pauw i sar., 2015). Osim toga, priroda postojećeg društva i organizaciona kultura oblikuju obrasce ponašanja i vrednosti koje se vezuju za javni sektor.

Javna odgovornost čini stožer demokratskog upravljanja i javne uprave (Muthien i sar., 2000). Ovakav pristup naglašava da svako usmerenje ka većoj profesionalnoj etici u upravljanju javnim sektorom, zahteva povećanu štedljivost u korišćenju resursa, transparentnost i, generalno, javnu odgovornost. S tim u vezi, odgovornost je postala kamen temeljac javne uprave i upravljanja, jer predstavlja princip koji informiše procese u kojima, oni koji imaju i vrše javna ovlašćenja, mogu biti odgovorni ili prozvani za svoje postupke ili nepostupanja. Da bi se osiguralo postizanje navedenih ciljeva, kontrolni mehanizmi postaju najvažniji.

Termin kontrola je odavno prepoznat kao jedan od principa upravljanja. Kontrola postoji u većini ljudskih poduhvata i većina autoriteta se slaže oko toga šta je čini. *Lucey* (1996) je naveo da je kontrola povezana sa efikasnom upotrebom resursa za

postizanje prethodno utvrđenog cilja, ili skupa ciljeva, sadržanih u planu. *Ekwonu* (1996) je naveo da je kontrola merenje učinka aktivnosti zaposlenih, na nižim nivoima poslovne hijerarhije, kako bi se osiguralo da se ostvaruju ciljevi i planovi osmišljeni za njihovo postizanje. Sve ove definicije ukazuju na činjenicu da kontrola postoji kako bi se osiguralo da se ciljevi organizacije ispune merenjem učinka (Akinyele, 2016). Kontrolni proces, prema *Wehrich i grupi saradnika* (2008), uključuje tri koraka:

- 1) Uspostavljanje standarda,
- 2) Merenje učinka u odnosu na ove standarde i
- 3) Ispravljanje odstupanja od standarda i planova.

Osnovni princip javne odgovornosti je da se moć, ovlašćenja i resursi, povereni javnim zvaničnicima, koriste efikasno i efektivno u interesu šireg stanovništva. Kontrola, kao menadžerska aktivnost i proces, nastoji da obezbedi eliminaciju otpada, efektivno korišćenje ljudskih i materijalnih resursa, zaštitu interesa zaposlenih i opšteg blagostanja u organizacijama. U ovom slučaju, kontrolna funkcija na odgovarajući način ispunjava zahteve za odgovornošću u javnom upravljanju.

Nazaruddin i saradnici (2023) ispitivali su ulogu odgovornosti kao posredničke varijable u razumevanju kako interne kontrole i spoljašnji pritisci utiču na transparentnost finansijskog izveštavanja u pokrajini Centralni Kalimantan. Za testiranje hipoteza, studija je primenila modeliranje strukturnih jednačina (eng. Structural Equation Modelling -SEM) zasnovano na pristupu parcijalnih najmanjih kvadrata (eng. Partical Least Squares - PLS). Rezultati su pokazali da interna kontrola značajno podstiče transparentnost finansijskog izveštavanja u lokalnim vladinim organizacijama, pri čemu je odgovornost značajan medijator odnosa između ove dve varijable. Nasuprot tome, samo spoljašnji pritisak nije dovoljan da garantuje transparentnost i odgovornost finansijskih izveštaja unutar lokalnih vlasti.

a) Potreba za kontrolom: Razlog postojanja mehanizama kontrole u javnoj upravi jeste da se obezbedi odgovornost prema javnosti i, u tom pogledu, kardinalna svrha uprave je

postizanje ciljeva države, čija je svrha, pak, održavanje mira i reda, postizanje pravde, unapređenje društvenog i ekonomskog razvoja i uopšte, dobrog života građana. *Hanekom & Thornhill* (1986) smatraju da se previše pažnje pridaje proučavanju kontrolnih mera u javnom sektoru, a ipak složenost savremenog javnog sektora zahteva da se relevantnost kontrolnih mera redovno ocenjuje, kako bi se utvrdilo da li se javne aktivnosti sprovode efikasno i efektivno i da li su postignuti traženi rezultati.

Potreba za kontrolom i odgovornošću proizilazi, prvenstveno zbog trenda rasta administrativnog angažmana u vladi. Ne samo da javni službenici sprovode zakone, već i svesno donose zakone (Peters, 1995). Primećeno je da značajan broj zakona, koji donose državni organi, uglavnom omogućava zakonodavstvo za izvršne institucije, koje u velikoj meri postavlja široke okvire politike i, stoga, zahteva od izvršnih agencija da izdaju detalje i regulišu implementaciju. Kao rezultat toga, problemi kontrole administracije se više ne vide samo u senci sprovođenja politike, već se mnogo više vide u formulisanju politike i donošenju odluka. Može se samo reći da, ovako rastući obim autoriteta i uticaja javnih službenika, ne samo da poziva na kontrolu, već zapravo čini odgovornost veoma neophodnom.

Dok se može pretpostaviti da javna institucija ima savršenu politiku, prema *Botes i saradnicima* (1997), ne može se pretpostaviti da će ciljevi njene politike biti postignuti. Postizanje ciljeva, prema *Botes i saradnicima* (1997), zahteva izvršavanje drugih generičkih administrativnih i upravljačkih funkcija, izvršavanje funkcionalnih radnih procesa (kao što je izgradnja puteva, omogućavanje obrazovanja i očuvanje divljih životinja), i izvršavanje procesa podrške (kao što je prikupljanje činjenica, obrada podataka, predstavljanje statistike i donošenje odluka). U procesu izvršavanja navedenih funkcija, uvek postoji mogućnost odstupanja od ciljeva politike. Stoga, kontrola postaje neophodno oruđe, ne samo da se zaštiti od odstupanja, već i da se osigura da se ciljevi ostvare efikasno i uz najmanju cenu.

b) Merenje kontrole: Parametri za vršenje kontrole (i obezbeđivanje odgovornosti), uključuju benčmarking, ciljeve, procedure (smernice), akcije i rezultate. Preduslov za ocenu učinka institucije, prema *Hanekom & Thornhill* (1986), je identifikacija svrhe ili

cilja prema kome se rezultati mogu meriti. Procedure i uputstva pomažu da se ograniče odstupanja i preusmere na odgovarajući tok akcije, dok se akcije mogu proceniti u smislu ishoda, koji se direktno prevode u rezultate. Različite kontrolne mere mogu biti prikladne za različite ciljeve politike, pod različitim okolnostima. Dakle, postoje sveobuhvatni mehanizmi za vršenje kontrole, koji, u isto vreme, predstavljaju kontrolne mere za povećanje odgovornosti u oblasti javnog sektora, a obuhvataju procenu, reviziju, izveštavanje, inspekciju i organizacione aranžmane.

- *Procena:* S obzirom na to da, kontrola ne može da čeka da se radne aktivnosti završe, da bi se obezbedilo poređenje rezultata sa ciljevima, moraju se pronaći indikatori u vidu procena koji će usmeriti napredak u pravom smeru. Procena se uvek vrši u vidu očekivanog kvaliteta rada, ljudskih resursa i finansijskih resursa, koji će biti iskorišćeni. Finansijske procene, iako nisu najvažnije merilo, su uvek dobar alat za utvrđivanje da li su javni resursi ekonomski iskorišćeni za postizanje željenih ciljeva (Hanekom & Thornhill, 1986). Budžet je ovde važan alat. Na osnovu člana 50. Zakona o budžetskom sistemu Republike Srbije (Službeni glasnik RS), direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava su dužni da svoje finansijske planove usklade sa odobrenim aproprijacijama u budžetu.
- *Revizija:* Posmatrano u širem kontekstu, proces revizije je jednostavan. Revizori zahtevaju pristup dokumentima, sistemima, politikama i procedurama za upravljanje revizijom. Oni moraju ostati u skladu sa industrijskim standardima, vladinim propisima i internim zahtevima. Revizorski timovi mogu započeti proces revizije sastancima, na kojima se informišu o rizicima i kontroli, nakon čega počinje rad na terenu. Tokom procesa revizije, revizori sprovode suštinske procedure i test kontrole. Zatim sastavljaju izveštaje, koje podnose upravnim i regulatornim organima. Procesi revizije, posebno u planiranju i radu na terenu, uključuju nepredviđene situacije kao što su tip poslovanja, nivo veština zaposlenih, primenljivi zakoni, raspoloživa radna snaga za reviziju, dostupna tehnologija i sistemi, kao i rokovi (Akinyele, 2016). Za reviziju se može reći da je najrašireniji alat za određivanje stepena u kojem rezultati ispunjavaju očekivanja. Iz tog razloga, moderne vlade imaju instituciju glavnog revizora da

operacionalizuje ovaj kontrolni mehanizam. U Republici Srbiji, Državna revizorska institucija (DRI) obezbeđuje mehanizme eksterne kontrole radi poboljšanja odgovornosti javnog sektora. Osim DRI, u okviru državnih organa postoje i interni revizori, koji predstavljaju deo sistema interne kontrole.

- *Izveštavanje*: Izveštavanje je konvencionalna mera kontrole, koja omogućava odgovornost, pri čemu su javni službenici/organi u obavezi da izveštavaju organe, višeg hijerarhijskog nivoa, o aktivnostima koje su im poverene. Izveštavanje u okviru javne institucije označava hijerarhijski tip odgovornosti, gde najviši/glavni državni službenik odgovara nosiocu političke funkcije (ministru), koji zauzvrat odgovara zakonodavnom telu, što omogućava funkciju zakonodavnog nadzora. Izveštavanje zahteva tri ključne komponente:
 - 1) propisivanje sadržaja, budući da, u suprotnom, može postojati opasnost od izostavljanja lošeg učinka u izvještajima;
 - 2) odgovarajuće vreme za prezentaciju izveštaja, kako bi se omogućilo postizanje značajnih rezultata; i
 - 3) blagovremeno i iscrpno razmatranje izveštaja, kako bi se omogućila korisna zapažanja.

Izveštavanje u Republici Srbiji regulisano je zakonima koji definišu obaveze preduzeća, javnih institucija i drugih organizacija u vezi sa pružanjem tačnih i pravovremenih informacija o poslovanju. Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru Republike Srbije mora biti u skladu sa pravilima propisanim Zakonom o budžetskom sistemu i posebnim pravilnicima koje donosi Ministarstvo finansija, pri čemu se kao referenca koriste i Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRS JS). Ove standarde razvija Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (*International Public Sector Accounting Standards Board*, 2021), a cilj im je unapređenje transparentnosti, odgovornosti i uporedivosti finansijskog izveštavanja u javnom sektoru na globalnom nivou. Izveštaji se podnose nadležnim organima kao što su Ministarstvo finansija, državne revizorske i nadzorne institucije, čime se obezbeđuju transparentnost i odgovornost u raspolaganju javnim sredstvima.

- *Inspekcija*: S obzirom na to, da nije izvodljivo nadgledati svaku aktivnost javnog službenika, inspekcije postaju održiva alternativa. *Hanekom & Thornhill* (1986) naglašavaju potrebu za odgovarajućom učestalošću, jer u suprotnom, prema ovim autorima, ako je javni službenik svestan da će se inspekcija obaviti u određeno vreme, može se težiti da se u toj fazi sve odvija povoljno, i kao takav, učinak se može pogoršati, ali se poboljšava neposredno pre inspekcije. Međutim, iznenadne inspekcije, prema *Botes i sar.* (1997), ukazuju na to da se javnim službenicima ne treba verovati, što dovodi do negativnog stava i animoziteta.

Inspekcija u Republici Srbiji obuhvata različite sektore, kao što su radna, poreska, sanitarna i budžetska inspekcija, koje vrše nadzor i kontrolu u skladu sa zakonodavstvom. Glavni zadatak inspekcija je da obezbede usklađenost sa propisima, zaštite javni interes i spreče nezakonite aktivnosti. Inspeksijske službe imaju ovlašćenje da preduzmu odgovarajuće mere, kao što su kazne, obustava rada ili druge sankcije u slučajevima nepravilnosti.

Budžetska inspekcija u Republici Srbiji je državna institucija koja vrši nadzor i kontrolu nad trošenjem javnih sredstava, s ciljem osiguravanja pravilnog korišćenja budžetskih sredstava u skladu sa zakonima i propisima. Njene glavne funkcije obuhvataju proveru zakonitosti i pravilnosti izvršenja budžeta, kao i praćenje rada korisnika budžetskih sredstava (državnih institucija, lokalnih samouprava, javnih organizacija). Budžetska inspekcija, takođe, može predložiti mere za poboljšanje efikasnosti u trošenju javnih sredstava i sprovođenju fiskalne politike.

- *Organizacioni aranžmani*: Organizacioni aranžmani se, prema *Hanekom & Thornhill* (1986) odnose na aranžmane pojedinačnih administrativnih službenika i grupe administrativnih službenika, u određenoj strukturi, kako bi se osiguralo da kooperativno delovanje uspe u postizanju zajedničkog cilja. Postoje i unutrašnji i eksterni organizacioni aranžmani.

Mehanizmi odgovornosti su važni alati upravljanja za procenu i, kada je potrebno, sankcionisanje ponašanja (Bovens, 2007), koji uključuju, ne samo niz formalnih mehanizama kao što su izbori, revizije i izveštavanje o učinku (Peters, 2014), već i neformalne procese odgovornosti (Benjamin & Posner, 2018). Ono što im je zajedničko je, da je implementacija svih ovih mehanizama

odgovornosti, generalno, usmerena na praćenje sprovođenja javnih politika, na poboljšanje organizacionih ishoda i na izbegavanje neželjenog ponašanja javnih menadžera (Dai & Klein, 1987). Kao takvi, mehanizmi odgovornosti imaju važnu funkciju u obezbeđivanju demokratske i ustavne kontrole (Overman & Schillemans, 2022). U analizi mehanizama odgovornosti u javnoj upravi, uopšteno, korisno je razlikovati tri oblika kontrole:

- 1) parlamentarna kontrola, koja se obično sprovodi, kroz zakonodavstvo posebnih statutarnih agencija;
- 2) sudska kontrola, koja se vrši preko suda; i
- 3) administrativna kontrola, koja se sprovodi interno u vladinim sektorima.

Organizacioni aranžmani u Republici Srbiji obuhvataju strukturu javnih i privatnih institucija, sa naglaskom na administrativne službe koje omogućavaju efikasno funkcionisanje sistema. Javni sektor u Republici Srbiji uključuje centralizovane i decentralizovane organizacione oblike, kako bi se postigla koordinacija između različitih nivoa vlasti. Pored toga, organizacioni aranžmani u Republici Srbiji uključuju i saradnju sa spoljnim partnerima, kao što su međunarodne organizacije i privatni sektor.

Parlamentarne i sudske kontrole se posmatraju kao spoljni mehanizmi odgovornosti, za razliku od administrativne kontrole, koja je interne prirode (Daly, 2012).

1.3. Upravljanje javnim finansijama i odgovornost

Novo upravljanje javnim finansijama (eng. New Public Financial Management – NPFM): Novo upravljanje finansijama započelo je 1980.-ih godina XX veka. Kao ključni deo novog upravljanja finansijama, nova finansijska uprava promoviše osnovne principe u upravljanju vladinim finansijama, kao što su: transparentnot i odgovornost u upravljanju izdacima, vreme za novac, upravljanje rizicima, transparentnost i odgovornost, kao i računovodstvo i izveštavanje. Pored toga, ključne multinacionalne finansijske institucije, kao što su MMF i Svetska banka, kontinuirano promovišu

usvajanje novog javnog upravljanja finansijama u razvijenim i zemljama u razvoju, širom sveta (Adikara, 2015).

Upravljanje javnim finansijama predstavlja sistem procesa, procedura i mehanizama koji se koriste za prikupljanje, raspodelu i praćenje državnih resursa. To uključuje sve faze, od izrade budžeta do praćenja rashoda i efikasnosti u trošenju javnih sredstava. S obzirom na to da javni resursi pripadaju svim građanima, odgovornost u upravljanju ovim finansijama je od suštinskog značaja za održavanje poverenja javnosti i sprečavanje korupcije. Budući da ovaj proces ima ključnu ulogu u ekonomskoj stabilnosti i razvoju, on zahteva visok stepen, ne samo odgovornosti, već i transparentnosti, kako bi se izbegle zloupotrebe i osigurala efikasnost u trošenju javnih sredstava. Planiranje javnih finansija podrazumeva izradu državnog budžeta koji mora biti usklađen sa ekonomskim ciljevima, kao što su podsticanje rasta, smanjenje nejednakosti i obezbeđivanje finansijske stabilnosti.

NPFM favorizuje i promovise budžetiranje zasnovano na akrealnoj osnovi (accrual-based budgeting), što je tradicionalno bila osnova za budžetiranje u entitetima privatnog sektora. Kako je NPFM počeo da promovise pristupe i tehnike finansijskog upravljanja privatnog sektora u javnom sektoru, budžetiranje zasnovano na akrealnoj osnovi postepeno je počelo da dobija na zamahu u entitetima javnog sektora. U praksi je, modifikovano budžetiranje, zasnovano na akrealnoj osnovi, realnije i popularnije od punih budžeta zasnovanih na obračunskoj osnovi (full accrual-based budgets). Jedan od razloga za to je taj, što potpuno budžetiranje zasnovano na akrealnoj osnovi, zahteva visok nivo zrelosti računovodstvenih resursa, informacionih sistema i računovodstvenih veština u zemlji. U mnogim zemljama nisu ispunjeni svi preduslovi za potpunu akrealnu osnovicu, niti su dostupni u praksi (Oulasvirta & Rönkkö, 2023).

Kada se upoređuju centralizovani i decentralizovani (lokalni) pristup u finansijskom računovodstvu vlade, može se zaključiti da su oba pristupa veoma slična, jer se oba temelje na akrealnom računovodstvu, a ne na računovodstvu zasnovanom na gotovinskom toku (cash-flow). Budžetiranje, kao i odgovornost za korišćenje poreskog

novca, su ključne oblasti finansijskog upravljanja u javnom sektoru. Principi javnosti i transparentnosti su važni u budžetskom i finansijskom izveštavanju. To uključuje zakonito i odgovorno ponašanje budžetskih entiteta, odnosno njihovu usklađenost sa odobrenim budžetom i odgovornost da obezbede što je moguće veću vrednost poverenim budžetskim sredstvima (Oulasvirta & Rönkkö, 2023).

Upravljanje javnim finansijama obuhvata nekoliko ključnih komponenti:

- 1) Planiranje i budžetiranje: Pravilno planiranje budžeta je osnova dobrog upravljanja javnim finansijama. Budžet treba da bude izrađen uz poštovanje principa transparentnosti, pravednosti i održivosti. Planiranje treba da odražava prioritete javne politike, ali i da obezbedi održivo finansijsko stanje.
- 2) Prikupljanje prihoda: Prihodi javnog sektora najčešće se prikupljaju putem poreza, ali i drugih načina kao što su takse i doprinosi. Efikasno prikupljanje prihoda je ključno za finansijsku stabilnost. Odgovornost u ovom kontekstu podrazumeva poštenje poreske politike i sprečavanje poreske evazije.
- 3) Raspodela i trošenje javnih sredstava: Raspodela javnih sredstava mora biti usmerena ka ostvarivanju javnih interesa. Odgovornost u ovom slučaju znači pažljivo razmatranje prioriteta i izbegavanje neefikasnog trošenja. Odgovorne javne vlasti treba da obezbede da javni resursi budu raspoređeni na način koji maksimizira korist za društvo kao celinu.
- 4) Kontrola i revizija: Efikasna kontrola i revizija su od vitalnog značaja za sprečavanje neracionalnog trošenja i korupcije. U mnogim zemljama postoje nezavisni revizorski organi koji proveravaju javne finansije i izveštavaju o njihovoj transparentnosti i usaglašenosti sa zakonodavstvom.

Novo javno upravljanje (eng. New Public Management – NPM): Promena paradigme sa javne uprave, na NPM uključuje pomeranje u osnovnim koordinatama dizajna organizacija u javnom sektoru, koje se manje razlikuju od privatnog sektora, pri čemu je i stepen diskrecionih ovlašćenja, koji uživaju javni menadžeri povećan, budući da su proceduralna pravila koja potiču iz centra fleksibilnija. Proces budžetiranja se

prilagođava, kako bi bio transparentan u računovodstvenom smislu, sa troškovima koji se pripisuju rezultatima, a ne inputima, i rezultatima merenim kvantitativnim indikatorima učinka. Upravljanje javnim sektorom se odnosi na izazove odgovornosti u smislu postizanja specifičnih ciljeva, koji nisu ograničeni na pružanje usluga, već na uticaj politika na zajednicu u celini (Alqooti, 2020).

Kada se radi o reformi javnog sektora, kao što je NPM, organizacije javnog sektora, se suočavaju sa tri strateška izbora (Almqvist i sar., 2013):

- 1) Definisanje organizacionih granica,
- 2) Struktura ugovornih odnosa i razvoj upravljanja resursima, i
- 3) Sistemi unutrašnje kontrole i komunikacije organizacije, odnosno organizacione strukture.

Što se tiče prvog strateškog izbora, NPM promoviše eksternalizaciju, kako osnovnih, često standardizovanih, usluga (npr. izdavanje dozvola, obrazovanje), tako i sporednih usluga, kao što su poslovi podrške (npr. IT, finansijska administracija). Što se tiče drugog strateškog izbora, na stav NPM-a o ugovornim odnosima značajno utiče tradicionalna neoklasična perspektiva ugovora. Prema *Walsh i sar.* (1997), sa ovog stanovišta, ugovor je bezlični proces u kome uključene strane postižu sporazum o svojim formalnim obavezama jedna prema drugoj.

U savremenoj oštroj finansijskoj klimi, uvođenje novih inovativnih načina upravljanja javnim organizacijama je teško učiniti legitimnim i održati ih (Almqvist i sar., 2011). Dakle, ne samo da su se organizacione granice i odnosi odgovornosti promenili, već se i treće strateško pitanje, unutrašnje upravljanje i kontrola organizacije, promenilo tokom godina. Što se tiče trećeg strateškog pitanja, opšti trend, u vezi sa kontrolom upravljanja, tokom poslednjih decenija bio je poziv, i istraživača i stručnjaka, za proširenje rutina upravljanja izvan tradicionalne finansijske kontrole organizacija. Ovaj razvoj je promovisao tehnološki vođen trend ka povećanju raznolikosti indikatora učinka, sa ciljem da se proširi količina kontrolisanih aspekata unutar organizacija.

Novo javno upravljanje je reforma javne uprave, koja uključuje principe i prakse iz poslovne administracije u javni sektor, sa ciljem da poboljša efikasnost, efektivnost i kvalitet usluga organizacija javnog sektora, usvajanjem tržišno zasnovanih pristupa i tehnika upravljanja orijentisanih na učinak. Značajna karakteristika NPM-a je formiranje relativno autonomnih organizacija u javnom sektoru, od kojih se zahteva velika odgovornost za zadatke i dostignuća, o kojima se izveštava do viših ešalona, pri čemu organizacije javnog sektora treba posmatrati kao lanac odnosa principal/agent sa niskim nivoom poverenja i mrežom ugovora koji povezuju podsticaje sa učinkom (Kalimullah i sar., 2012).

Do određene mere, NPM doprinosi pozitivnim efektima u javnim organizacijama, koje funkcionišu prema ovom modelu. Na primer, od uvođenja sistema za javno finansijsko upravljanje, 1999. godine, Bosna i Hercegovina je postigla značajne pozitivne rezultate u vezi sa izvršenjem budžeta, revizijom, izveštavanjem, rešavanjem pitanja budžetskih zaostataka i rešavanjem neispunjenih infrastrukturnih potreba (Vickland & Nieuwenhuijs, 2005). Slično tome, Državne preduzetničke organizacije, na Novom Zelandu, ostvaruju izuzetne finansijske rezultate, zahvaljujući reformama u javnom finansijskom upravljanju, još od 1980.-ih godina (Luke i sar., 2011). Kao rezultat toga, vlada ostvaruje prihod kroz dividende i poreze, uz konstantan rast prihoda od poreza na dohodak (Luke i sar., 2011).

Kritike novog javnog upravljanja i upravljanja javnim finansijama: Protivnici nove paradigme upravljanja javnim finansijama, kritikuju transformaciju javnih administratora u menadžere, s obzirom na osnovne razlike, koje postoje između javnih i privatnih organizacija. Na primer, *Andersen* (2010) ističe da javne i privatne organizacije imaju različite karakteristike, u pogledu stilova liderstva i menadžerskog donošenja odluka, kao i profila i motivacije. Slično tome, *Hooijberg & Choi* (2001) smatraju da se ove organizacije razlikuju u ulogama lidera, okruženjima i efektivnosti. Zbog ovih zabrinutosti, povezanih sa karakteristikama javnog i privatnog sektora, u

kontekstu menadžmenta, tvrdi se da je primena NPM-a u javnim sektorima nelegitimna i da će njegova implementacija izazvati brojne probleme u pružanju javnih usluga.

Pri oceni NPM-a, treba istaći da javne i privatne organizacije imaju sličnosti i razlike. Najveća sličnost je ta da, i jedna i druga organizacija, koriste isti univerzalni menadžerski proces, kao što su: planiranje, organizovanje, sprovođenje, merenje i kontrolisanje rezultata. Međutim, iako postoje određene sličnosti, različite karakteristike između njih, ipak prevazilaze sličnosti. Razlike se, prvenstveno, ispoljavaju u ciljevima (Adikara, 2015):

- 1) Javne organizacije se fokusiraju na pružanje javnih usluga zajednici, dok su privatne organizacije usmerene na ostvarivanje profita iz svojih aktivnosti;
- 2) Javne organizacije nude veću sigurnost zaposlenja u odnosu na privatne organizacije;
- 3) Privatne organizacije imaju veću fleksibilnost, u smislu sigurnosti radnog mesta tokom celog života, kako bi smanjile izdatke, u poređenju sa javnim organizacijama.

Javni i privatni sektor imaju različite karakteristike. Javni sektor ima za cilj sticanje poverenja građana (Salminen & Norrbacka, 2010) i postizanje konsenzusa. U demokratskom društvu, javno poverenje ima ključnu ulogu u očuvanju efikasnosti demokratije. S druge strane, privatne organizacije imaju za cilj ostvarivanje profita i povrat kapitala za akcionare (Mulgan, 2000). Kao rezultat toga, ako se javni administratori transformišu u javne menadžere, mogli bi izazvati negativne posledice za društvo, jer bi pokušavali da ostvaruju što veće finansijske dobitke, zanemarujući svoju osnovnu funkciju – pružanje javnih usluga i očuvanje poverenja i konsenzusa sa građanima. Posledica toga bi bila smanjenje javnog poverenja i konsenzusa, što bi ugrozilo demokratiju. Na primer, istraživanje sprovedeno u ruralnoj Kini, 2007. godine, pokazuje da nepoverenje u posvećenost trenutnih vladinih lidera javnom interesu dovodi do snažnog zahteva građana za promenom liderstva (Li, 2011).

Transformacijom u NPM, u javnom sektoru, dolazi do poremećaja u pružanju javnih usluga. Kada se javna organizacija transformiše u organizaciju zasnovanu na rezultatima, mora da menja ceo sistem i kulturu u kojoj je dugo funkcionisala. Na primer, datoj vladinoj organizaciji biće potrebno da značajno menja sistem i birokratske stavove svojih zaposlenih, s ciljem poboljšanja kvaliteta organizacijske komunikacije i menadžerskih procesa, kako bi se postigli bolji rezultati, uključujući bolje pružanje usluga korisnicima (Brunetto & Farr-Wharton, 2007). Budući da se ta organizacija nalazi u procesu transformacije, ne može u potpunosti da predvidi potrebe građana, jer još uvek prolazi kroz radikalne promene u svim aspektima. Zbog toga će građani imati smanjeno poverenje u organizaciju, jer ona sada nije u mogućnosti da pruži javnu vrednost onako, kako se očekivalo. *Haque* (2007) navodi da prekomerno oslanjanje na rezultate zasnovane na učinku, može dovesti do stvaranja kratkoročnih rezultata, koji su orijentisani na rezultate, a na štetu dugoročnih ishoda. Pored toga, budžetiranje zasnovano na učinku, u određenoj meri, nije uspelo da pokaže svoju efikasnost u javnom sektoru. Na primer, Grčka se suočila sa ozbiljnom finansijskom krizom u okviru evrozone, iako je primenjivala budžetiranje zasnovano na učinku od sredine 1990.-ih godina (Karkatsoulis, 2010).

Lapsley (2009) je, takođe, ukazao na nedostatke NPM-a, dovodeći u pitanje primenljivost kriterijuma učinka privatnog sektora na javni sektor i tvrdeći da agenda nije uspela da pruži predložene koristi. Konkretno, autor sugerise da je to rezultiralo ukorenjenim „revizorskim društvom“, što može značiti da su organizacije postale previše fokusirane na usklađenost i posvetile svoje resurse onim aktivnostima, koje se mogu meriti – na štetu drugih prioriteta. Jedno od pitanja jeste i problem zaštite javnog interesa kada javna dobra i usluge isporučuje treća strana (Broadbent i sar., 1996). Za formalizaciju uloge trećih strana, u pružanju javnih usluga, koriste se ugovori (Broadbent i sar., 1996), i oni predstavljaju zakonsko pravo vlade da osigura da javna odgovornost nije ugrožena. Međutim, složenost mnogih javnih ugovora, kao i njihovi izuzetno dugi vremenski okviri, daju sadašnjim dobavljačima veliku prednost u odnosu na sve potencijalne nove dobavljače (Broadbent i sar., 1996) i pogoršavaju nedostatak demokratske odgovornosti (Dalton i sar., 2003).

Problemi menadžerizma: Menadžerizam se može definisati kao „davanje većih ovlašćenja linijskim menadžerima za upravljanje programima, u odnosu na prethodno centralno oblikovane, usmerene i kontrolisane od strane političkih izvršioca“ (Maor, 1999, str. 5). *Reed* (1999) tvrdi da je menadžerizam zasnovan na delegiranju moći centralne vlade i privatizaciji ključnih javnih funkcija. Javni menadžeri treba da poboljšaju efikasnost, smanje prekomerne troškove i unaprede organizacijski učinak u konkurentskim uslovima (Dixon i sar., 1998). Međutim, u mnogim slučajevima, menadžerizam je doveo do problema, koji su izazvali turbulencije i neravnoteže u većini javnih organizacija, koje se oslanjaju na njihovu primenu u cilju postizanja javnih usluga i zadovoljavanja potreba, bilo u razvijenim ili u zemljama u razvoju širom sveta:

- 1) Menadžerizam dovodi do pretnje u percepciji političkih lidera prema lokalnim vladama ili linijskim menadžerima u procesu donošenja odluka i implementaciji. Političkim liderima je prirodno da žele veći nadzor i moć nad svakom aktivnošću vezanom za javni red i rutinu. Međutim, kako se njihov stepen diskrecije ili autoriteta značajno smanjuje usled menadžerskih reformi u javnim organizacijama, sprovedenih pod NPM-om, oni su skloni da stalno pokušavaju da steknu kontrolu, namećući stroži nadzor javnim menadžerima. Kao rezultat toga, ovaj fenomen dovodi do kompromisa, koji vode do nevažnih rezultata u uslugama i ishodima usmerenim na javnost, jer što veća ovlašćenja se dodeljuju menadžerima, to je veći nadzor i kontrola politike od strane centralne vlade. Zbog toga programi i ciljevi, koje predstavljaju javni menadžeri, često ne donose rezultate.

Maor (1999) tvrdi da ulaganje u menadžerski kapital javne administracije, to jest, davanje javnim menadžerima većih ovlašćenja za upravljanje programima, najverovatnije će izazvati da politički lideri povuku ulaganja u politički kapital javne administracije, odnosno da ministrima daju veću moć za postavljanje centralnih pravaca, prioriteta, kontrole, nadzora i intervencije u pitanjima zapošljavanja. Da bi održali određeni kriterijum nadzora, ministri mogu postaviti određene uslove zapošljavanja za javne menadžere ili javne službenike, što se naziva meritokratski sistem (Maor, 1999). Ova akcija je kontraproduktivna za samu suštinu menadžerizma. Kao rezultat toga, javni

menadžeri su ograničeni u svom delovanju i nemaju poverenja da sprovedu postavljene ciljeve i agende za javne usluge i potrebe. Ciljevi i agende se postavljaju i ostvaruju samo da bi se stekle određene pogodnosti od strane centralne vlade, u smislu kompenzacije i unapređenja, umesto da se ispune i anticipiraju javne potrebe i javna vrednost, što je, zapravo, suština javne administracije i menadžmenta.

- 2) Drugi problem sa menadžerizmom je što stvara disbalans i nejednakost među državama ili pokrajinama, koje funkcionišu prema NPM-u. Kvalitet ljudskih resursa se razlikuje u svakoj pokrajini ili državi, ali menadžerizam ovu determinantu ne uzima u obzir pri svojoj primeni. Kao rezultat toga, razlike u učinku, koje nastaju tokom implementacije menadžerizma postaju očigledne. Nejednakost će stvoriti jaz, sa aspekta ekonomskog i socijalnog razvoja. Nejednakost u lokalnoj vlasti, koja se oslanja na menadžerizam, a, koja može nastati usled potisnute, ili u najboljem slučaju, ograničene formacije menadžerskih strategija, stvara usklađenost, umesto fokusa na performanse. Slično tome, *Jingjit & Fotaki* (2010), na osnovu svog istraživanja na Tajlandu, zaključuju da menadžerizam ne može biti potpuno i univerzalno primenjen u nezapadnim zemljama, jer se karakteristike, koje važe u različitim zemljama, mogu značajno razlikovati. Uprkos velikim reformama, pomenuti autori su utvrdili da su hijerarhijske i kulture klanova bile rasprostranjene i uporne na Tajlandu. Tako da pretpostavka da je NPM univerzalno primenljiv i kompatibilan širom sveta, ostaje iluzija, a pretpostavka da je menadžerizam široko rasprostranjeno rešenje za poboljšanje učinka javnih usluga širom sveta, nesumnjivo opovrgnuta.
- 3) Treći problem sa menadžerizmom je što je izložen korupciji u lokalnim vlastima, posebno u slučaju odsustva ili gotovo potpunog nepostojanja kontrole centralne vlasti. Od implementacije NPM-a u javnom sektoru, 1990.-ih godina, često su se dešavali slučajevi korupcije i zloupotrebe od strane lokalnih vlasti širom sveta. Na primer, u Nemačkoj, 2004. godine, *Maravic* (2007), zaključuje da devolucija vlasti sa centralne vlade na lokalne javne vlasti, ili organizacije, nije samo dovela do transformacije administrativne delegacije, ljudskih resursa i finansijskog kapitala u novoformirane javne organizacije, ili lokalne vlasti, već je izazvala i novu pojavu decentralizovane korupcije.

Sarker (2003) tvrdi da, koncepti dobrog upravljanja i NPM-a, ne uzimaju u obzir socio-ekonomsku strukturu i istoriju određene zemlje, pre nego što se primeni NPM u lokalnoj vlasti određene zemlje, jer ti faktori značajno utiču na uspeh menadžerizma, u smislu korupcije, mita, provizija, tajnih ugovora i nepotizma. Na primer, Malezija se, i dalje, suočavala sa neefikasnošću, korupcijom, neučinkovitom odgovornošću, lošim performansama, birokratijom i drugim problemima, čak i nakon implementacije NPM-a (*Siddiquee* 2006). *Siddiquee* (2006) smatra da se ovakve promene dešavaju, iz razloga što je javni sektor, u Maleziji, postao pasivniji, indirektniji i usmeren na podsticajnu funkciju umesto da sprovodi, usmerava i kontroliše aktivnosti, nakon usvajanja NPM-a. Kao rezultat toga, centralna vlast je smanjila kontrolu „nad ekonomskim aktivnostima, raspodelom prihoda, privilegovanim interesima, proširenim prilikama za mito i korupciju“ (*Siddiquee* 2006, str. 351).

Javna odgovornost: Osnova računovodstva, kao i aktivnosti demokratskih vlada, zasnivaju se na konceptu odgovornosti (*Hines*, 1989). U skladu s tim, od profesionalnih računovođa, zaposlenih u institucijama javnog sektora se, s razlogom, očekuje da pokažu visok nivo integriteta, poštenja i transparentnosti u obavljanju svojih dužnosti. Organizacije javnog sektora su pod sve većim pritiskom da pokažu etičko upravljanje javnim sredstvima, da se pridržavaju regulatornih standarda i transparentno saopštavaju finansijske informacije različitim zainteresovanim stranama.

Računovodstveni sistem, koji koriste javni subjekti, za izveštavanje javnosti predstavlja računovodstveni sistem javnog sektora. Ova vladina aktivnost je pod pritiskom javnosti, zbog potrebe za transparentnošću i odgovornošću proizvedenih informacija. Javni sektor pokriva širi spektar organizacija od privatnog sektora, pri čemu uključuje sve vladine agencije, kao i neprofitne organizacije (*Panggeso & Haliah*, 2024). Iz teorijske perspektive, koncept odgovornosti, u računovodstvu javnog sektora, obuhvata različite dimenzije, uključujući finansijsku odgovornost, odgovornost prema učinku i političku odgovornost (*Sari & Muslim*, 2023).

Odgovornost je uvek izazov za menadžment, a ovaj izazov postaje još veći u vreme reformi. Diskusije o reformi obično uokviruju odgovornost u smislu da li su zaposleni u javnom sektoru odgovorniji nakon reforme, nego što su bili ranije. Iako je moguće raspravljati o odgovornosti u smislu većeg ili manjeg stepena, to sugerše pojednostavljen, jednodimenzionalni pogled koji ne obuhvata složenost javnog upravljanja u zapadnim demokratijama. Efikasniji pristup priznaje višestruke dimenzije odgovornosti i složen kontekst u kojem javna odgovornost funkcioniše (Romzek, 2000).

Odgovornost, shvaćena kao obaveza da se odgovara za učinak, postavlja pitanja za one koji se smatraju odgovornim:

- Kome su oni odgovorni?
- Za šta su oni odgovorni? i
- Kako treba da reaguju?

Ova pitanja nemaju jasne odgovore, posebno u složenim zapadnim demokratijama, kao što su, na primer SAD, gde se zaposleni često suočavaju sa višestrukim izvorima legitimnog autoriteta i suprotstavljenim očekivanjima za njihov učinak (Campbell & Wilson, 1995; Rockman, 1984). Autoritet i legitimna očekivanja učinka mogu doći iz različitih izvora, uključujući supervizore, izabrane lidere, zakonodavce, sudove, spoljna revizorska tela, profesionalna udruženja, saradnike, klijente i širu javnost (Aberbach i sar., 1981; Campbell & Wilson, 1995). Ovi brojni izvori autoriteta stvaraju izazove za zaposlene u javnom sektoru, jer je ponekad nejasno koji skup očekivanja ima najlegitimniji autoritet u datoj situaciji. *Bovens* (1998) primećuje da čak ni princip „primata politike“ ne pojašnjava gde se tačno ovaj primat primenjuje – to može biti na vrhu državne službe, sa političkim menadžerima, kabinetom, partijom ili strankama, skupštinskim odborima, članovima parlamenta ili biračkim telom.

Ovi različiti autoriteti se razlikuju po vrstama odnosa odgovornosti, koje mogu aktivirati da bi zaposlene u javnom sektoru smatrali odgovornim, kao i po standardima

učinka koje koriste. Neke strategije zavise od spoljnih izvora, kao što su zakonodavni nadzor, praćenje i imenovanja izvršnih organa od strane demokratskih institucija kao što su izabrani izvršni organi, sudovi i zakonodavna tela (Gruber, 1987). Međutim, realnost javnog upravljanja, gde zaposleni u javnom sektoru često imaju značajnu diskreciju u svom radu (Lipsky, 1980), takođe, izaziva očekivanja i strategije kontrole iz internih izvora (Burke, 1986). Kao rezultat toga, prepliću se aktivni i reaktivni pristupi legitimnih vlasti u pogledu odgovornosti zaposlenih u javnom sektoru. Vlasti mogu proaktivno oblikovati i definisati administrativne radnje, putem pravila i delegiranja, ili mogu zauzeti reaktivan stav, procenjujući učinak nakon delovanja, da bi utvrdili da li radnje spadaju u prihvatljive granice (Romzek, 2000).

Sinclair (1995) definiše javnu odgovornost kao fokusiranu odgovornost prema zajednici, koja uključuje aktivnosti kao što je odgovaranje na zabrinutost javnosti o tome kako su vladini programi dizajnirani, i osiguravanje da se javni novac troši efikasno i u skladu sa odgovarajućim merama zaštite upravljanja od korupcije. Odgovornost javnog sektora obuhvata sisteme, mehanizme, procese i mere, koje imaju za cilj da obezbede da institucije javnog sektora i njihovi zaposleni budu odgovorni za svoje kolektivne i pojedinačne akcije, kao i odluke koje do njih vode (Etim i sar., 2020).

Ssonko (2010) razmatra odgovornost kao birokratsku odgovornost, podeljenu na interne i eksterne odgovornosti. Interna odgovornost se odnosi na odgovornost zaposlenih u javnom sektoru, prema onima koji su nadgledali njihov rad u hijerarhiji organizacije, dok se eksterna odgovornost odnosi na odgovornost za radnje, koje su vlasti preduzele izvan njihovog sektora ili organizacije. *Brinkerhoff* (2004) ističe da je suština odgovornosti da se odgovori na pitanja u vezi sa postupcima ili odlukama koje donose zaposleni u javnoj upravi.

Bovens (2009) koncizno definiše odgovornost, kao društveni odnos u kojem akter oseća obavezu da objasni i opravda svoje ponašanje nekom drugom, koji je značajan. Koncept odgovornosti je prvenstveno povezan sa delegiranjem moći sa akcionara (principala) na menadžere (agente) i načinom da se osigura odnos između agenata i principala

(Broadbent i sar., 1996). Za definisanje ko je nalogodavac, a ko agent, treba odgovoriti na pitanja ko je kome i za šta odgovoran (Bovens, 2009). Ova pitanja su rezultirala diskusijom o odgovornosti prema zainteresovanim stranama van organizacije, kao i među različitim nivoima organizacije, odnosno spoljnim i unutrašnjim odnosima (Deleon, 1998), tako da se može napraviti razlika između interne i eksterne odgovornosti (Grossi & Thomasson, 2011). Odgovornost je specifična za kontekst, odnosno mora biti prilagođena i tipu organizacije i objektu za koji je organizacija odgovorna (Roberts & Scapens, 1985).

Odgovornost se smatra mehanizmom za obezbeđivanje i kontrolu postupaka zaposlenih u javnom sektoru od zloupotrebe ovlašćenja koja su im poverena (Ray, 2012). Odgovornost se, takođe, smatra važnim sredstvom za utvrđivanje da li zaposleni u javnom sektoru dobro obavljaju svoje dužnosti (Paul, 1992). Konceptualno, odgovornost se odnosi na procese koji pokazuju da li je zaposleni u javnom sektoru obavljao svoje dužnosti pravilno i odgovorno prema stepenu dodeljenog ovlašćenja. Generalno, *Barton* (2006) zaključuje da je odgovornost sada široko rasprostranjen koncept, koji značajno utiče na sve državne aktivnosti, vladine procese i organe javne uprave.

Mehanizmi odgovornosti imaju za cilj odgovorne organizacije. Generalno, oni mogu biti efikasni samo kada zaposleni, u tim organizacijama, shvate da ovi mehanizmi postoje i, posledično, prilagode svoje ponašanje u željenom pravcu. U tom smislu, individualna percepcija mehanizma odgovornosti je ono što pokreće radnje zaposlenog u javnom sektoru (Overman & Schillemans, 2022). Pojedinačne akcije bi, zauzvrat, trebale da dovedu do poboljšanog, odgovornijeg organizacionog učinka, jer su agregirani efekti pojedinačnih odgovora na odgovornost organizacije (Coleman, 1990). Drugim rečima, efikasna primena mehanizama odgovornosti u javnom sektoru na mezo-nivou pretpostavlja, da donosioci odluka na mikro nivou, prilagođavaju svoje ponašanje u prisustvu takvih mehanizama (Jilke et al. 2019). Samo kada zaposleni u javnom sektoru imaju mentalni otisak (buduće) odgovornosti, oni su u stanju da na odgovarajući način predvide mehanizam odgovornosti (Overman & Schillemans, 2022).

Odgovornost i transparentnost državnih finansija su važni ciljevi javnog sektora. Finansijska odgovornost je pružanje informacija i objavljivanje informacija o aktivnostima i finansijskom poslovanju države svim zainteresovanim stranama, kako bi se ostvarila prava javnosti, odnosno prava na pristup informacijama, koje su od javnog značaja, a kojima raspolažu organi javne uprave (Tambingon i sar., 2018). Odgovornost se sprovodi kroz složen sistem institucionalnih provera i ravnoteža, koji ograničavaju političku vlast. Održivost demokratija se delimično može testirati u odnosu na nivo odgovornosti njihovih institucija (Muthien i sar., 2000).

Odgovornost je ključni princip, koji osigurava da javne vlasti rade u interesu građana i da su odgovorne za način na koji se raspodeljuju javni resursi. Odgovornost u upravljanju javnim finansijama podrazumeva, ne samo obavezu da se javni resursi koriste na efikasan i pravedan način, već i obavezu da se javnost obavesti o načinu na koji se ta sredstva troše. Postoje različiti aspekti odgovornosti u upravljanju javnim finansijama:

- **Odgovornost pred zakonom:** Vlade i javne institucije moraju da se pridržavaju zakonskih okvira koji regulišu javne finansije. To podrazumeva da svaka potrošnja mora biti opravdana i transparentno dokumentovana. Zakonski okviri, kao što je Zakon o budžetu ili Zakon o javnim nabavkama, predviđaju pravila trošenja javnog novca.
- **Odgovornost pred građanima:** Upravljanje javnim finansijama nije samo pravna obaveza, već i moralna obaveza prema građanima. Građani imaju pravo da znaju kako i na šta se troše njihova poreska sredstva. Time se povećava poverenje u institucije i smanjuje korupcija.
- **Odgovornost unutar javnog sektora:** Zaposleni u javnom sektoru, posebno oni koji donose odluke o budžetu i raspodeli sredstava, moraju biti odgovorni za svoje postupke. Ovo uključuje odgovornost za neracionalno trošenje, ali i za mogućnost korupcije.
- **Etička odgovornost:** Uz pravnu i moralnu odgovornost, postoji i etička dimenzija upravljanja javnim finansijama. Zaposleni u javnom sektoru treba da

deluju u skladu sa najvišim etičkim standardima i da izbegavaju konflikt interesa. Etički standardi imaju važnu ulogu u osiguranju da javna sredstva budu potrošena u najboljem interesu društva.

Transparentnost: Transparentnost se, kao koncept, fokusira na rešavanje asimetrije informacija. Ovaj koncept osigurava laku dostupnost informacija, koje se mogu koristiti za merenje učinka vlasti i usmeravanje protiv svake moguće zloupotrebe moći, zbog čega je slobodan pristup informacijama, ključni element u promovisanju transparentnosti (Nwogwugwu & Etareri, 2015). Transparentnost se smatra osnovnim principom dobrog upravljanja (Mitchell, 1998). Označava deljenje informacija i delovanje na otvoren način. Informacije, međutim, moraju biti blagovremene, relevantne, tačne i potpune da bi se mogle efikasno koristiti. Veća transparentnost može doprineti nižim stopama korupcije olakšavanjem pravnih, administrativnih ili izbornih mehanizama kažnjavanja. Transparentnost ima dve važne funkcije:

- 1) zaštitu prava pojedinca i
- 2) olakšavanje učešća pojedinca u upravljanju.

Takođe, transparentno upravljanje može stvoriti veće poverenje javnosti i legitimitet u vladine akcije. Dok javnost ceni transparentnost, ona je i sama sebi cilj (Oberoi, 2013). Transparentnost je sastavni deo demokratskog procesa, koji osigurava da građani imaju pristup tačnim i pravovremenim informacijama o tome kako se koriste javna sredstva. Odgovornost i transparentnost čine okosnicu upravljanja javnim sektorom, promovišući etičko ponašanje i poverenje u javne institucije. Međutim, postizanje ovih ideala je ispunjeno izazovima. Složenost operacija javnog sektora, različiti interesi zainteresovanih strana i evoluirajuće regulatorno okruženje, doprinose poteškoćama u primeni efikasnih mehanizama odgovornosti i transparentnosti (Sari & Muslim, 2023). Transparentnost je tesno povezana sa odgovornošću u upravljanju javnim finansijama. Kada su podaci o javnim finansijama lako dostupni i razumljivi, javnost je u mogućnosti da vrši nadzor nad njihovim korišćenjem. To uključuje:

- Publikovanje budžetskih planova i izveštaja: Budžetski izveštaji treba da budu dostupni građanima i parlamentarcima, uz detaljno objašnjenje kako će novac biti potrošen.
- Informacije o javnim nabavkama: Podatke o javnim nabavkama treba objaviti na sajtovima institucija, kako bi se izbegle zloupotrebe i korupcija.
- Nezavisne revizije i izveštaji: Nezavisne revizorske institucije igraju važnu ulogu u održavanju transparentnosti i odgovornosti. Revizorski izveštaji pomažu u identifikaciji nepravilnosti u trošenju javnih sredstava.

Iako postoji niz mehanizama, koji obezbeđuju odgovornost u upravljanju javnim finansijama, postoje i brojni izazovi. Među njima su:

- 1) Korupcija: U zemljama sa slabim institucijama, javni resursi mogu biti zloupotrebljeni. Mehanizmi za sprečavanje korupcije, kao što su nezavisne revizije i javne nabavke, imaju važnu ulogu u otkrivanju i sprečavanju ovih pojava.
- 2) Nizak stepen učešća javnosti: U nekim slučajevima, građani nisu dovoljno upoznati sa tim kako se upravlja javnim finansijama, što može dovesti do nedostatka javnog nadzora i veće mogućnosti za zloupotrebe.

Odnos između odgovornosti i upravljanja javnim finansijama je predmet istraživanja velikog broja empirijskih studija. *Ejere* (2013) je, na osnovu deskriptivne i kontekstualne analize, zaključio da odgovornost poboljšava upravljanje javnim finansijama u Nigeriji. *Ferry & Eckersley* (2015) su istražili promenljivu prirodu odgovornosti i aranžmana revizije engleskih lokalnih vlasti u kontekstu budžetiranja i upravljanja u Ujedinjenom kraljevstvu. Primenom mešovitog metoda, ocenili su pozitivnu povezanost između odgovornosti i revizije, i zaključili da revizija povećava odgovornost. *Bajo i saradnici* (2017) su istraživali mogućnosti primene analitičkih alata za unapređenje upravljanja državnim i lokalnim finansijama i povećanje odgovornosti i poverenja građana u državu i jedinice lokalne samouprave. Pomenuti autori su ispitivali

odnos između javne potrošnje i odgovornosti u Hrvatskoj. Na osnovu dobijenih rezultata, autori su zaključili da odgovornost značajno utiče na javnu potrošnju.

Olubunmi & Adesopo (2017) su ispitivali uticaj javne finansijske odgovornosti na razvoj demokratskog upravljanja, u Nigeriji, u periodu između 1999. i 2013. godine. Rezultati studije su pokazali da je odgovornost finansijskih institucija imala značajnu ulogu u konsolidaciji demokratske uprave. *Audu* (2022) je istraživao efekte odgovornosti na upravljanje javnim finansijama, u periodu 2000. do 2018. godine, u Nigeriji, primenivši višestruku regresionu analizu.

Natision i saradnici (2022) su ispitivali efekat odgovornosti i transparentnosti na upravljanje javnim finansijama u Nigeriji. Rezultati su ukazali na značajan efekat odgovornosti na nivo državnih prihoda i državnih rashoda, što jasno govori u prilog činjenici da odgovornost javne uprave značajno utiče na upravljanje javnim finansijama u Nigeriji. S druge strane, uticaj transparentnosti na mehanizam upravljanja javnim finansijama se pokazao nesignifikantnim. Međutim, prema rezultatima navedene studije, istovremeni aspekti javne odgovornosti i transparentnosti značajno utiču na mehanizam javnog upravljanja finansijama.

Upravljanje javnim finansijama i odgovornost su od presudnog značaja za funkcionisanje pravednog i efikasnog javnog sektora. Pravilno upravljanje finansijama omogućava održivi razvoj, povećava poverenje građana u institucije i pomaže u sprečavanju korupcije. Time se osigurava da javna sredstva budu korišćena na način koji donosi najveću moguću korist društvu kao celini. Sistem odgovornosti navodi da je odgovornost obaveza da prenesu odgovornost, ili odgovore i objasne učinak i radnje, lica ili pravnog lica ili kolektivnog vođe organizacije, stranama koje imaju pravo ili ovlašćenje da traže informacije ili odgovornost (Bakhtiar, 2021). Upravljanje se ne može odvojiti od osnovnih principa dobrog upravljanja, odnosno odgovornosti i transparentnosti, kao glavnih elemenata odgovornosti za one kojima je dat mandat da upravljaju upravo onima koji su im to omogućili. Odgovornost znači stvaranje nadzora

kroz raspodelu vlasti u različitim institucijama vlasti, kako bi se smanjila akumulacija moći uz istovremeno stvaranje uslova za međusobni nadzor.

1.4. Oblici i dinamika odgovornosti u reformi javnog upravljanja

Odgovornost u sektoru javnog upravljanja ima ključnu ulogu u obezbeđivanju transparentnosti, efikasnosti i odgovornosti institucija prema građanima i širem društvu. Postoji tendencija da se odgovornost posmatra kao jedinstveni koncept koji se tiče finansijskih pitanja. Ipak, odgovornost je multidimenzioni koncept, koji se bavi političkim, pravnim, administrativnim i finansijskim dimenzijama. S druge strane, dinamika odgovornosti zavisi od specifičnih okvira i institucija u različitim sistemima upravljanja.

a) **Oblici odgovornosti:** Obrazac slojevitosti odnosa odgovornosti se dosledno ponavlja, što je dovelo do stvaranja složene mreže višestrukih, međusobno povezanih veza odgovornosti unutar kojih rade javni administratori. Ovi različiti pristupi odgovornosti formiraju mrežu, koja obuhvata i unutrašnje i eksterne izvore autoriteta, koji oblikuju očekivanja i kontrolu, istovremeno odražavajući različite nivoe autonomije u administrativnim akcijama (Romzek, 2000). Iako mogu postojati i druge klasifikacije, u zavisnosti od preferencije pristupa, javna odgovornost ima četiri glavna oblika, odnosno hijerarhijski, pravni, politički i profesionalni oblik.

Slika 1 ilustruje četiri različita tipa odgovornosti: hijerarhijsku, pravnu, političku i profesionalnu (Romzek & Dubnick, 1987; Kakumba & Fourie, 2007). Isprekidane linije između ovih kategorija označavaju fluidnu prirodu ovih granica, sa horizontalnom i vertikalnom osom koja predstavlja kontinuum.

Slika 1. Tipovi odgovornosti

		Izvor očekivanja i/ili kontrole	
		Unutrašnji	Spoljašnji
Stepen autonomije	Nizak	Hijerarhijska	Pravna
	Visok	Profesionalna	Politička

Izvor : Prilagođeno prema *Romzek (2000)*

Hijerarhijska odgovornost: Hijerarhijski odnosi odgovornosti zasnivaju se na sveobuhvatnom nadzoru nad pojedincima koji imaju malo autonomije u radu i suočavaju se sa internim kontrolama. To je unutrašnji organizacioni oblik, koji koristi organizacionu strukturu, linije ovlašćenja i zvanične kanale komunikacije. Odnos odgovornosti se temelji na internim kontrolama i nadzoru, uz oslanjanje na viši rang u hijerarhiji.

Neke od uobičajenih manifestacija hijerarhijske odgovornosti uključuju direktan nadzor i periodične evaluacije učinka, gde je individualna evaluacija zasnovana na poslušnosti i poštovanju organizacionih direktiva, i drugim mehanizmima koji smanjuju diskreciju zaposlenih (Romzek, 2000). Učinak se, takođe, ocenjuje na osnovu toga koliko su dobro administratori iskoristili *input*-e koji su im na raspolaganju, kao što su trud, vreme, sredstva i radna snaga. Radi se o mehanizmu kontrole *input*-a, koji ima za cilj da obezbedi odgovornost onih, kojima su poverena ovlašćenja, ili deluju na osnovu njih. Druga manifestacija je konvencionalna praksa gde su samo politički izabrani nosioci odgovorni javnosti, dok se za zaposlene u javnom sektoru, pretpostavlja da su neutralni, anonimni i samo odgovorni za sprovođenje politike. Drugim rečima, hijerarhijska odgovornost se odnosi na odgovornost profesionalnih službenika, koji donose odluke u

ime države, prema zakonima i pravilnicima. Ovi službenici su odgovorni za implementaciju politika, upravljanje resursima i pružanje usluga građanima. Ključne komponente profesionalne odgovornosti uključuju formalne procedure, unutrašnju reviziju, i postupke kontrole, kao što su inspekcije i evaluacije (Pollitt & Bouckaert, 2017). Profesionalna odgovornost omogućava da se osigura da odluke budu u skladu sa zakonom, kao i da se minimiziraju greške i korupcija. Dok je hijerarhijska odgovornost jasna u teoriji, u praksi može biti složenija (Bovens, 1998), funkcionirajući najefikasnije u jednostavnim administrativnim strukturama unutar stabilnog okruženja. Bovens (1998) primećuje da formalna uputstva iz kodeksa i smernica često gube uticaj na norme, obaveze i odnose koji se razvijaju kroz svakodnevne organizacione prakse.

Pravna odgovornost: Pravna odgovornost u javnom upravljanju se temelji na zakonima i propisima, koji definišu odgovornost javnih zvaničnika i institucija u slučaju kršenja zakonodavnih normi. Ovaj oblik odgovornosti uključuje odgovornost za kriminalna dela (kao što su korupcija ili zloupotreba položaja) ili povrede prava građana. Javne institucije, kao i njihovi zaposleni, moraju poštovati zakone, i, u slučaju nesprovođenja ili neadekvatnog sprovođenja zakona, mogu biti pozvani na odgovornost pred sudom.

Pravna odgovornost je konvencionalni tip gde odnosi odgovornosti uključuju veliki deo eksternog nadzora (od strane zakonodavnih i ustavnih struktura/agencija) kao što su parlamentarni odbori, ombudsman, Državna revizorska institucija i Komisija za javne službe, kako bi se osiguralo da je individualni ili grupni učinak u skladu sa utvrđenim standardima i mandatima. Koristi eksterno izvedena očekivanja, gde eksterne agencije obično pregledaju i verifiraju kvalitet javnog upravljanja putem procesa, kao što su finansijske ili programske revizije (Romzek, 2000). Evaluacija učinka se, stoga, zasniva na pridržavanju obaveznih procesa u kojima se administrativne radnje odmeravaju u skladu sa formalnim sistemima učinka. Ovo uključuje sisteme upravljanja i izveštavanja kako je propisano pravilima i standardnim procedurama. Osnovna jedinica vrednosti je proces, a ne rezultat i ishodi. Odnosi odgovornosti su prikazani u Tabeli 2.

Tabela 2. Očekivana ponašanja različitih tipova odgovornosti i strategije upravljanja

Izjava o odricanju od odgovornosti	Očekivano ponašanje	Strategija upravljanja
Hijerarhijska	Poslušnost organizacionim direktivama	<i>Input-i</i>
Pravna	Usklađenost sa spoljnim mandatima/pravilnicima/procedurama	Proces
Politička	Reagovanje prema ključnim spoljnim zainteresovanim stranama	<i>Output-i</i>
Profesionalna	Stručnost i individualno/profesionalno prosuđivanje	<i>Ishod-i</i>

Izvor: Prilagođeno prema Romzek (2000)

I pravni i hijerarhijski oblici odgovornosti minimiziraju diskreciju i pojednostavljaju proces odgovornosti propisivanjem standarda. Međutim, fokusiranje na obezbeđivanje usklađenosti sa kontrolom unosa i procesom, može biti velika prepreka za preuzimanje odgovornosti za učinak, posebno u smislu rezultata i ishoda. Dodatno, fokus na procesu i zakonitostima nudi održiv izgovor zaposlenima u javnom sektoru, koji možda jednostavno nerado odgovaraju na kritične potrebe građana, samo ističu da poštuju pravila i propisane procedure, što rezultira time da, pravila mogu pružiti neku vrstu sigurnosti za nekompetentnost (Peters, 1995).

Politička odgovornost: Politička odgovornost čini kamen temeljac demokratske prakse, u kojoj mandati izabranih nosilaca funkcija i javnih administratora, moraju odgovarati očekivanjima javnosti. Odnosi odgovornosti omogućavaju administratorima diskreciono pravo da odgovore na brige ključnih aktera, kao što su izabrani nosioci funkcija i druge društvene grupe opšte javnosti. Odgovornost je više fokusirana na ljude, te ima za cilj bolju reakciju na potrebe građana i aktivno učešće.

Politička odgovornost u javnom sektoru se odnosi na obavezu političkih lidera, kao što su ministri, premijeri i drugi izabrani zvaničnici, da budu odgovorni građanima, zakonodavnoj vlasti i drugim relevantnim akterima. Ova odgovornost se najčešće ostvaruje kroz izborni proces, ali i kroz parlamentarnu kontrolu, ispitivanje odluka i transparentnost političkog odlučivanja. Politička odgovornost može biti direktna, kao što je odgovornost prema glasačima na izborima, ili indirektna, kroz parlamentarno nadgledanje i zakonske procese (Hood, 2007).

Profesionalna odgovornost: Ovo je jedan od sistema odgovornosti, koji se sve više zagovaraju u reformskim strategijama, a imaju za cilj da promovišu fleksibilnost i stručnost u javnom sektoru. Od profesionalno odgovornih službenika javnog sektora se očekuje da daju svoju najbolju procenu, postižu rezultate, zbog čega su više orijentisani na rezultate i ishode, a ne samo na pravila i direktive. Za razliku od tradicionalnih pristupa, ovaj pristup, dozvoljava značajnu diskreciju pojedincu ili agenciji, i naglašava da su zaposleni u javnom sektoru lično odgovorni za svoje postupke i postizanje rezultata. Pretpostavka je da zaposleni u javnom sektoru imaju potrebne veštine, iskustvo i metode rada, ali i da odgovorno primenjuju diskreciju na način, koji je u skladu sa prihvatljivim normama.

Novi pristup javnom upravljanju je zasnovan na orijentaciji na rezultate i ishode standarda učinka. Iz tog razloga, naglašava političku i profesionalnu odgovornost. Tradicionalni pristupi administrativne i pravne odgovornosti se ne mogu jednostavno odbaciti, iz razloga što sistemi decentralizovanih ovlašćenja, odgovornosti i diskrecije dobro funkcionišu, samo kada su podržani drugim vrstama kontrole, kao što su upravni zakon, sudska ili administrativna revizija i jak zakonodavni nadzor (Aucoin i sar., 2000).

Profesionalna odgovornost obuhvata standarde ponašanja i etičke norme, koje se očekuju od javnih službenika. Ovaj oblik odgovornosti je zasnovan na etičkim kodeksima i normama, koje vode profesionalno ponašanje u javnoj upravi. U mnogim zemljama postoje specijalizovani etički odbori ili agencije, koji prate profesionalnu

odgovornost u javnim institucijama, kao što su komisije za etiku i zaštitu prava korisnika javnih usluga (Farazmand, 2019).

b) **Dinamika odgovornosti:** Talas reformi javnog sektora, u zemljama u razvoju, posebno pod pokroviteljstvom MMF-a/Svetske banke, manifestovao se repliciranjem naziva, kao što su: ponovno osmišljavanje ili reinženjering vlade, novo upravljanje i upravljanje potpunim kvalitetom; sve sa javnom namerom povećanja efikasnosti, efektivnosti, odziva i odgovornosti u organizacijama javnog sektora. Usvojene strategije ovih reformi, takođe, imale su različite dimenzije uključujući decentralizaciju, deregulaciju, privatizaciju, smanjenje vlade, debirokratizaciju, sa ciljem da se podstakne učinak kroz odgovornost i transparentnost (Haque, 2000; Romzek, 2000).

Kao rezultat toga, dok evaluacija učinka u javnom sektoru ima tradicionalno naglašena pravila i tradicionalne procedure, novi trendovi su nastojali da povećaju oslanjanje na administrativnu diskreciju, fleksibilnost upravljanja i preduzetničku orijentaciju. Takve promene su, takođe, označile promenu u obrascima i odnosima odgovornosti, sa hijerarhijske odgovornosti i odgovornosti zasnovane na pravilima, ka političkim i profesionalnim opcijama; sa odgovarajućim standardima evaluacije učinka koji se menjaju od ulaznih sistema i procesa ka standardima izlaza i ishoda (Kakumba & Fourie, 2007):

- Merenje **unosa** (inputs) se fokusira na kapacitet, koji agencija ili menadžer, ima da bi sproveo program ili aktivnost, u smislu ljudskih, finansijskih i drugih materijalnih kapaciteta. Merenje učinka se zasniva na raspoloživim resursima agencije, kao što su budžet, broj i kombinacija veština zaposlenih, stepen nadzora i planovi sukcesije.
- Merenje **procesa** naglašava odgovarajuće proceduralne zahteve i usklađenost sa mandatima u obliku propisa, konsultacija i adekvatnosti procesa. Argument je da je radnja zadovoljavajuća da bi se pratila sredstva (proces) prema potrebi. Na primer, agencije za socijalne usluge, kao što su policija, pravosuđe, komisije za ljudska prava, obično koriste procesnu meru.

- **Rezultati** (outputs) se odnose na količinu i kvalitet proizvedenih proizvoda i isporučenih usluga. Na primer, koliko je škola, domova zdravlja ili puteva izgrađeno u okviru programa određene institucije javnog sektora i kakav je bio njihov relativni kvalitet.
- **Ishodi** (outcomes) se odnose na rezultate *output*-a, odnosno, kako su kvantitet i kvalitet proizvedenih usluga zadovoljili potrebe klijenata, korisnika ili programa. Na primer, kako je rezultat uticao na nivo siromaštva, targetirane bolesti, zagađenje životne sredine, zaposlenost i stopu nepismenosti.

Usklađivanje odgovornosti: Usklađenost između organizacionih aktivnosti i korišćenih odnosa odgovornosti je važno pitanje u reformi upravljanja. U vreme reformi, često dolazi do promene između različitih vrsta odgovornosti (Romzek, 2000). Naime, pozivi na veću odgovornost, često podrazumevaju pozive na oslanjanje na drugi oblik odgovornosti sa različitim očekivanjima u pogledu rezultata, a ne samo na veću odgovornost. U nastojanju da se promeni rad agencija i zaposlenih, neophodno je imati odgovarajuće smene odnosa odgovornosti, tako da očekivanja ponašanja budu na odgovarajući način usklađena sa naglaskom na upravljanje. Nova ponašanja, koja se zahtevaju, moraju se odraziti u administrativnim merama, koje se koriste za procenu učinka agencije i pojedinaca.

Odluka o tome, koji su odnosi odgovornosti prikladni, zavisi od institucionalnog okruženja organizacije, upravljačke strategije i agencijskih ili individualnih zadataka (Romzek & Dubnick, 1987). Institucionalno okruženje utiče na prirodu zadataka, koji se dodeljuju agencijama i pojedincima, kao i na očekivanja, koja se pred njih postavljaju. Strategije upravljanja, koje se realizuju kroz različite reforme, uglavnom su višeznačne, jer nastoje da podstaknu diskreciju, fleksibilnost, preduzetništvo, ovlašćenja i uslugu korisnicima. Iako uslovi u javnoj upravi često nisu idealni, moguće je podsticati stvaranje optimalnih konfiguracija odgovornosti koje balansiraju reforme i praksu odgovornosti.

Slika 2 prikazuje osnovni okvir, koji ilustruje kako se reforme strategije upravljanja i ključni zadaci mogu usaglasiti, u smislu odnosa odgovornosti. Kada je fokus upravljanja

javnom organizacijom usmeren na inpute i kada su njeni zadaci rutinski, hijerarhijska odgovornost, koja stavlja akcenat na ograničenu diskreciju, omogućava efikasno usklađivanje. U takvim slučajevima, učinak se ocenjuje prema tome koliko su dobro administratori primenili organizacione inpute, koji su im na raspolaganju, na primer: vreme, trud, radna snaga (prosečna ocena, pokazatelji nadzora) ili sredstva. Kada je fokus upravljanja organizacijom na procesima i kada su njeni zadaci i dalje uglavnom rutinski, odnosi pravne odgovornosti obično predstavljaju najefikasniji način usklađivanja. Okolnosti, u kojima su zadaci agencije manje rutinski i upravljačke strategije se fokusiraju na ishode, pogoduju odnosima političke odgovornosti, gde je naglasak na odgovoru prema nekim ključnim akterima. Tamo gde je zadatak veoma specijalizovan i strategija upravljanja fokusirana na ishode ili rezultate, odnosi profesionalne odgovornosti predstavljaju najbolju usklađenost, jer omogućavaju korišćenje diskrecije i primenu ekspertize.

Slika 2. „Idealno“ usklađivanje odgovornosti: upravljačka strategija i osnovni zadatak

		Osnovni zadatak			
		<i>Rutina</i>		<i>Bez rutine</i>	
Strategija upravljanja	<i>Unos</i>	Hijerarhijska			
	<i>Proces</i>		Pravna		
	<i>Rezultati</i>			Politička	
	<i>Ishodi</i>				Profesionalna

Izvor: Prilagođeno prema Romzek (2000)

Multi-metodski pristup odgovornosti, gde nekoliko odnosa odgovornosti postoji istovremeno, nije jedinstvena situacija. S obzirom na prisustvo nekoliko legitimnih izvora autoriteta i višestrukih, različitih očekivanja, pristup odgovornosti sa više metoda

može biti najprikladniji, čak i u povremenim situacijama, kada dođe do pritiska na javne administratore. Obrazac višestrukih, preklapajućih odnosa odgovornosti, znači da je verovatnoća suočavanja sa barem jednim manje od idealnog usklađivanja u javnom menadžmentu pre pravilo nego izuzetak. Za administratore, ova okolnost predstavlja značajan, stalni izazov upravljanja, koji je ključan za uspešnu reformu: minimiziranje jaza između retorike i stvarnosti (Romzek, 2000).

Dinamičnost odgovornosti, u javnom upravljanju, zavisi od političkog okruženja, strukture vlasti i interakcije između različitih aktera. U demokratskim sistemima, odgovornost je često usmerena prema građanima, kroz izborni proces i sistem kontrole od strane javnosti. Dinamičnost odgovornosti se, takođe, menja sa razvojem tehnologije, koja omogućava veću transparentnost u radu javnih institucija, ali može dovesti i do novih izazova, kao što su pitanje privatnosti i zaštite podataka (Bovens, 2007). Pored toga, globalizacija i međunarodne institucije, mogu promeniti prirodu odgovornosti, jer državne institucije postaju odgovorne i međunarodnim organizacijama i zakonodavstvima, kao što su Evropska unija ili Ujedinjene nacije. Na primer, kada su u pitanju javne nabavke, odgovornost se može proširiti na međunarodne standarde i regulative.

Oblici i dinamika odgovornosti u sektoru javnog upravljanja su kompleksni i višeslojni, jer uključuju više oblika odgovornosti. Efikasno upravljanje odgovornošću zahteva integraciju svih ovih oblika odgovornosti u jedinstveni okvir, koji osigurava transparentnost, pravdu i odgovornost prema svim građanima. U tom smislu, kontinuirani razvoj i prilagođavanje odgovornosti promenama u društvu i tehnologiji je ključno za poboljšanje kvaliteta javnog upravljanja i očuvanje poverenja građana u institucionalne procese.

1.5. Izazovi odgovornosti u javnom upravljanju

Promene povezane sa reformom javnog upravljanja, koje naglašavaju primenu poslovnih principa i praksi u javnom sektoru, u pravcu autonomije, konkurencije,

efikasnosti, rezultata, partnerstva i orijentacije na potrošače, imale su kritične implikacije na javnu odgovornost, u smislu političkih, upravljačkih i metodoloških izazova (Haque, 2000). Pomeranje fokusa sa tradicionalnih etičkih normi, uticalo je na obrasce odgovornosti, na takav način da, umesto da odgovara za socijalno blagostanje, prava građana, nepristrasnost, pravičnost i pravdu, javna uprava postepeno postaje odgovornija za stopu ekonomskog rasta, jačanje konkurencije i maksimiziranje profita (Haque, 2000). Na mnogo načina, strukture ovlašćenja i odgovornosti su izmenjene, što je dovelo do ozbiljnih posledica po efikasnost mehanizama odgovornosti.

Kolaborativno upravljanje i javno-privatno partnerstvo: Promena uloge javnog sektora, od direktnog obezbeđivanja roba i usluga ka postepenom obezbeđivanju određenih proizvoda i usluga, kroz privatni sektor, uticala je značajno na odgovornost. Uvođenje većeg zajedničkog upravljanja i zajedničkog upravljanja javnim poslovanjem, kroz aranžman javno-privatnog partnerstva, doprinelo je poboljšanju kvaliteta kroz konkurenciju i učinak u upravljanju i izveštavanju o rezultatima i metrici, posebno između javnih i privatnih rukovodilaca, međutim, nije nužno imalo fokus ka odgovornosti ili odgovornosti prema građanima. *Haque* (2000) naglašava da odgovornost za javnu upravu, kao i za tržišno zasnovane ekonomske performanse, ne podrazumeva nužno odgovornost za prava građana, odgovornost za konkurenciju i produktivnost ne garantuje odgovornost za zastupljenost i jednakost, dok odgovornost za veći profit ne podrazumeva odgovornost za dobrobit i pravdu. Pozivajući se na decentralizaciju u Africi, *Smoke* (2003) ističe da su reforme nadjačale kapacitete slabih lokalnih vlasti, ili stvorile prilike za loše korišćenje resursa, oslobađajući lokalne zvaničnike od centralne kontrole, bez adekvatnog razvoja njihove odgovornosti prema lokalnom stanovništvu.

Polaganje računa o javnom upravljanju: Kome treba polagati račune, kada je reč o javnom sektoru, pitanje je zapravo koga treba zadovoljiti među različitim izvorima autoriteta. Pod izrazito partijskim i politički polarizovanim strukturama javnih organizacija, u većini zemalja u razvoju, zaposleni u javnom sektoru se suočavaju sa nizom divergentnih snaga autoriteta sa suprotstavljenim očekivanjima učinka. Višestruki izvori autoriteta, koji se sastoje od supervizora, izabranih političkih

rukovodioca i zakonodavca, sudova, agencija za spoljnu reviziju, profesionalnih udruženja, saradnika, klijenata i šire javnosti, prema *Romzek* (2000), mogu predstavljati veliki problem javnim zvaničnicima, jer je, vrlo često, nejasno koje od žarišnih tačaka, ili izvora očekivanja, predstavlja legitimniji izvor autoriteta za datu situaciju.

Osim toga, došlo je do kontroverze oko promene sastava nosilaca odgovornosti (kome je ko odgovoran?). Konvencionalno i, u principu, javnom sektoru su poverenje ukazali građani, odnosno javnost, i, stoga, mora služiti javnom interesu bez straha ili naklonosti. U novoj paradigmi javnog upravljanja, uloga građana je redefinisana, te oni postaju potrošači ili klijenti, što čini javnu upravu odgovornom za efektivno pružanje usluga korisnicima koji mogu da plate, dok, prema građanima sa niskim primanjima koji ne mogu da priušte usluge postaje neefikasna (*Haque*, 2000). *Haque* (2000), za ovakvu odgovornost, smatra da se radi o odgovornosti u potrošačkom načinu upravljanja, usmerenom prema privatnim potrošačima, a ne prema kolektivnoj javnosti.

Dilema podele troškova: Korisničke naknade, uvedene u mnogim zemljama u razvoju, isključuju siromašne građane, kao većine, i, na taj način, slabe njihovu prilično jaku konvencionalnu poziciju, kao principala koji imaju odgovornost. Korisničke naknade podrazumevaju da, iako javne agencije mogu biti odgovorne imućnim kupcima, nisu u obavezi da to čine prema građanima lošeg materijalnog statusa. Kao deo strukturnih prilagođavanja i donatorskih uslova, kojima je većina ovih reformi obuhvaćena, mnoge siromašne zemlje morale su da smanje svoje rashode za ključne socijalne usluge i, umesto toga, uvedu podelu troškova za, na primer, zdravstvo, obrazovanje i vodu. Kao rezultat toga, epizode restrukturiranja javnog sektora su smanjile pristup siromašnih građana obrazovanju i zdravstvu (UNDP, 2005). U suštini, ovi trendovi tendenciozno umanjuju prava građana, u odnosu na prava države, i, na taj način, predstavljaju izazov za javnu odgovornost.

Konfliktna odgovornost: Iako je primećeno da različite vrste odgovornosti mogu funkcionisati u koheziji, ponekad izazivaju konflikte i predstavljaju izazov za odgovornost. Na primer, pravila često zahtevaju da se ne reaguje na zahteve biračkih

jedinica za poseban tretman što može stvoriti problem zaposlenom u javnom sektoru, koji, uprkos tome što je u pravu (u smislu pravne odgovornosti), može biti optužen da ne reaguje (u smislu političke odgovornosti). Ponekad vršenje nečijeg profesionalnog rasuđivanja – profesionalna odgovornost može biti u sukobu sa pravilima (Romzek, 2000). Stoga, različiti oblici odgovornosti moraju biti pojednostavljeni da bi se ponudili dosledni odnosi odgovornosti.

Nezadovoljstvo promenama: Izazov je povezan sa novim reformskim strategijama, kao što su: fleksibilnost, diskrecija zaposlenih i orijentacija na kupca koje moraju biti usklađene sa odgovarajućim odnosima odgovornosti. Dok se čini da su fleksibilnost i diskrecija pravo rešenje za mnoge administrativne probleme, bilo je značajnog protivljenja onih koji žele da imaju veću kontrolu nad birokratijom (Peters, 1995). Na primer, smanjenje birokratije, povećanje fleksibilnosti i diskrecije zaposlenih, zahteva izvesno smanjenje ograničenja iz hijerarhijskih i pravnih odnosa odgovornosti. S obzirom na to, da ove reforme nisu u potpunosti prihvaćene u javnom sektoru, posebno od onih, koji se i dalje pridržavaju radnog staža, protokola i službenosti, značajan otpor velikog broja zaposlenih u javnom sektoru, je i dalje prisutan. U tom smislu, ostaje izazov kako obuzdati nezadovoljstvo koje je usledilo, te biti u stanju da se fokus, sa ulaznih podataka i procesa, preusmeri na rezultate i ishode.

Politizacija i politički uticaj: Na javnu odgovornost utiče sve veći obim administrativne politizacije, uzrokovan rastućom moći političkih rukovodilaca poput ministara, koji vrše veliki uticaj na javni sektor. Javni sektor zavisi od političkih lidera, koji donose odluke, koje mogu biti zasnovane na političkim interesima, a ne nužno na potrebama građana. *Haque* (2000) sugerise da su ove odluke povezane sa imenovanjem, zapošljavanjem i otpuštanjem zaposlenih u javnom sektoru. S obzirom na to, da su neke od ovih odluka, zasnovane na ličnim i političkim razlozima, politička neutralnost, koja se očekuje od zaposlenih u javnom sektoru, se smanjuje. Pozivajući se na mnoge primere pokroviteljstva u zemljama u razvoju, *Umar & Kuye* (2006) zaključuju da efikasni stilovi upravljanja mogu biti ugroženi zbog političke svrsishodnosti i, da nije preterano reći da se, jedan broj, menadžerskih, tehničkih i stručno zahtevnih imenovanja vrše u interesu proširenja političke baze nosilaca državne vlasti. Problem ostaje zato što

su, zaposleni u javnom sektoru, pod uticajem političkog rukovodstva, te postaju manje odgovorni za javni interes (Kakumba & Fourie, 2007). S druge strane, *Peters* (1995), ističe da su pokušaji da se stvore sigurnost zaposlenja i izoluju državni službenici od političkih pritisaka, na neki način učinili da priroda mnogih sistema državne službe, stavlja naglasak na sigurnost posla, a ne na završetak projekta ili odgovor javnosti, što stvara značajne probleme odgovornosti i kontrole.

Korupcija i nepravilnosti u trošenju javnih sredstava: Korupcija je jedan od najznačajnijih faktora, koji ugrožavaju odgovornost u javnom sektoru. Prema podacima Svetske banke (World Bank Group, 2023), korupcija u javnom sektoru utiče na poverenje građana u vladu i značajno povećava troškove upravljanja. Korupcija može otežati pravilnu alokaciju resursa, usmeravajući sredstva na neefikasne projekte, ili, čak, na lične interese službenika, čime se narušava odgovornost prema javnom interesu (Rose-Ackerman, 1999). Pored toga, korupcija stvara prepreke za postizanje održivog razvoja, jer sredstva, koja bi trebala biti usmerena na društvene koristi, bivaju zloupotrebljena.

Etička dilema: Etički nedostaci su značajno povezani sa slabim ili nepostojećim procedurama u sistemima organizacija, lošim performansama, kao i sa nejasnim ili nepostojećim korektivnim merama ili kaznama. Nedostatak procedura u organizacionim strukturama znači nejasan opis aktivnosti i/ili odgovornosti i ne navodi jasne linije ovlašćenja, komunikacije i odgovornosti. Slično, sistemi zapošljavanja se tendenciozno povezuju, ne samo sa lošim uslovima rada, već i sa imenovanjima na osnovu neregularnih razloga, kao što su nepotizam i politički klijentelizam, za razliku od profesionalne kompetencije. Ovo čini javne institucije prilično slabim i nemoćnim da se pridržavaju principa odgovornosti i drugih etičkih vrlina. Posledice su povezane sa lošim sankcijama i merama protiv nedoličnog ponašanja (Kakumba & Fourie, 2007).

Pogrešno shvaćena odgovornost: Izazov se odnosi na pogrešan stav i percepciju prema kojoj je odgovornost negativna. Odgovornost je odgovornost za učinak – a može da znači i pozitivan učinak. Ova zablude proizilazi iz jednog broja revizionih procesa, koji

tendenciozno uvećavaju nevolje u javnoj upravi, samo da ne prepoznaju izuzetan učinak. *Gildenhuis* (1997) ističe da zvanične aktivnosti, ne samo da treba da dobijaju negativne kritike, već da čak i efektivno, efikasno i odgovorno upravljanje resursima treba da bude javno objavljeno na pozitivan način. *Aucoin i saradnici* (2000) ovo pripisuju prevelikom fokusu na odgovornost, kao kontrolu ili garanciju koja podriva treću svrhu odgovornosti – kontinuirano poboljšanje.

Neefikasna kontrola i nadzor: U mnogim slučajevima, javni sektor ne implementira adekvatne mehanizme kontrole i nadzora, čime se smanjuje mogućnost za efikasno sankcionisanje neodgovarajućeg ponašanja. Zaposleni u javnom sektoru, koji donose odluke, često nisu podložni temeljnom nadzoru, što može dovesti do zloupotrebe prava ili nesavesnog rada. U pojedinim slučajevima, neefikasne i neregulisane inspeksijske službe, ili javne agencije, nisu u mogućnosti da brzo reše pritužbe građana ili da deluju u slučaju nepravilnosti (Shleifer & Vishny, 1993).

Tehnološki izazovi i digitalna odgovornost: S obzirom na sve veću digitalizaciju i upotrebu tehnologije u javnom sektoru, odgovornost u javnom sektoru se mora proširiti na digitalne sisteme i podatke. Privatnost i sigurnost podataka postaju ključni aspekti u odgovornom upravljanju. Međutim, mnoge vlade još uvek nemaju odgovarajuće kapacitete za upravljanje i zaštitu podataka građana, što može stvoriti ozbiljne rizike u pogledu odgovornosti, uključujući i zloupotrebu privatnih informacija (Jin, 2024).

Izazovi odgovornosti u javnom sektoru su brojni i složeni, a njihovo rešavanje zahteva sveobuhvatan pristup, koji uključuje političku volju, administrativnu reformu, jačanje institucionalnih kapaciteta i uvođenje inovacija u digitalnom okruženju. Veća transparentnost, efikasniji mehanizmi kontrole i smanjenje političkog uticaja, su ključni faktori za poboljšanje odgovornosti u javnim institucijama, što će doprineti jačanju poverenja građana u vlast i unapređenju kvaliteta javnih usluga.

Kada se radi o odgovornosti i izveštavanju, stručna javnost (Gherardi i sar., 2021; Martin-Sardesai & Guthrie, 2018; Kuroki & Hirose, 2023), navodi nekoliko savremenih izazova, sa kojima se suočavaju organizacije javnog sektora, pri čemu, svaki od izazova, uključuje specifične akcije, koje treba prihvatiti u smislu javne vrednosti:

- 1) Jedan od izazova predstavlja tradicionalno finansijsko izveštavanje (Kuroki, & Hirose, 2023), koje daje prikaz finansijskih izveštaja. Za javni sektor, sa pojavom organizacionih i upravljačkih teorija novog javnog menadžmenta, razvio se model finansijskog izveštavanja pozajmljen od privatnog sektora, a zasnovan na Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRS JS). Pojedine države su razvile svoje računovodstvene standarde, koji definišu smernice za pripremu javnih budžeta.
- 2) Sledeći izazov predstavlja upravljačko računovodstvo, koje je u osnovi sistema upravljanja učinkom u javnom sektoru, i koje može povezati budžet sa različitim metrikama rezultata i *output*-a (Brown i sar., 2018). *Saliterer i saradnici* (2018), su, u svom ispitivanju promene u prirodi javnih budžeta poslednjih decenija, primetili kako se upravljačko računovodstvo promenilo iz tradicionalne budžetske perspektive, u kojoj je uloga budžeta ograničena na odlučivanje koliko će se potrošiti na šta, na onaj koji uključuje ograničavanje troškova na raspoložive prihode i izbegavanje visokih troškova. Dodatni izazov predstavlja potreba za poboljšanjem kvaliteta pružanja javnih usluga (Arnaboldi i sar., 2015), posebno nakon finansijske krize 2008. godine, koja je zahtevala od javnog sektora da uporedi troškove i kvalitet pružanja javnih usluga (Curristine, 2006). Sama složenost i previše pojednostavljen pristup upravljanju učinkom u javnom sektoru, čini upravljanje učinkom prilično zahtevnim.
- 3) Takođe, jedan od izazova je i obim nefinansijskih informacija, koje zahtevaju direktive Evropske komisije. Direktiva 2014/95 Evropske unije reguliše otkrivanje određenih organizacionih praksi i performansi (Guthrie i sar., 2017; Martin-Sardesai & Guthrie, 2019). Direktiva zahteva nefinansijske informacije, koje pomažu u merenju, praćenju i upravljanju performansama preduzeća i njihovim uticajem na društvo. Direktiva o nefinansijskom izveštavanju zahteva da organizacije javnog sektora obelodane u izveštajima, kao što su godišnji

izveštaji, izveštaji o održivosti i integrisani izveštaji, pet oblasti relevantnih informacija, koje se odnose na:

- 1) životnu sredinu,
- 2) socijalne aspekte i aspekte zaposlenih,
- 3) ljudska prava,
- 4) borbu protiv korupcije i mita i
- 5) različitosti u upravnom odboru.

Direktiva zahteva od organizacija da izveštavaju o učinku i uticajima, koji se odnose na nefinansijska pitanja, što je značajno povezano sa različitim aspektima vrednosti javnog sektora. Prema Evropskoj komisiji, da bi otkrile informacije, organizacije mogu da koriste bilo koji model izveštavanja, koji žele da koriste, prateći različite nacionalne ili međunarodne smernice, kao što su Globalni dogovor UN, smernice OECD-a ili ISO 2600. Trenutno su standardi globalne inicijative za izveštavanje (eng. Global Reporting Initiative standards - GRI), najčešće korišćen okvir (Dumay et al., 2010), pri čemu su smernice i standardi unapredili interne procese javnog sektora (Hąbek, & Wolniak, 2013).

Razlozi za objavljivanje ili neobjavljivanje nefinansijskih izveštaja od strane javnih i privatnih sektorskih entiteta istraživani su u nekoliko studija. *Farneti & Guthrie* (2009) su istraživali javni sektor i otkrili da je glavni cilj objavljivanja informacija o održivosti bio edukacija unutrašnjih interesnih grupa, dok su različiti mediji, uključujući godišnje izveštaje, korišćeni za izveštavanje o održivosti. Takođe, odluka o pokretanju izveštavanja često je zavisila od pozicije ključnih osoba u organizaciji.

Marcuccio & Steccolini (2005) su proučavali motivaciju italijanskih lokalnih vlasti za usvajanje socijalnog i ekološkog izveštavanja. Istraživanje je pokazalo da su samo tri lokalne vlasti uvele oba tipa izveštavanja, a razlozi za to bili su povezani s osobama koje su inicirale ove prakse, kao i sa ulogom državnih i upravljačkih tela u procesu.

Kostić i saradnici (2023) su istraživali objavljivanje nefinansijskih izveštaja od strane javnih sektorskih entiteta u Hrvatskoj, istražujući razloge za njihovo

objavljivanje ili neobjavljivanje. Istraživanje je sprovedeno putem ankete među izvršnim direktorima javnih sektorskih entiteta u Hrvatskoj 2022. godine. Rezultati su pokazali da su hrvatski javni entiteti odpočeli sa objavljivanjem nefinansijskih izveštaja, a buduće objavljivanje se ocenjuje pozitivno. Ipak, većina onih koji su rekli da njihov entitet ne priprema takve izveštaje, kao i oni koji nisu sigurni da li ih njihova institucija priprema, nisu upoznati sa konceptom nefinansijskog izveštavanja i njegovim standardima.

- 4) Jedan od izazova predstavlja okvir integrisanog izveštavanja i povezane prakse izveštavanja. Integrisani okvir za izveštavanje (eng. Integrated Reporting Framework - IRF) integriše finansijske informacije i informacije o održivosti u jednom izveštaju (IIRC, 2021). Integrisani izveštaj poboljšava razumevanje odnosa između finansijskih i nefinansijskih faktora koji određuju učinak organizacije i kako organizacija stvara održivu dugoročnu vrednost širenjem materijalnih informacija o strategiji, upravljanju i učinku organizacije (IIRC, 2021). IIRC i njegove pristalice očekuju da integrisani okvir predstavlja budućnost korporativnog izveštavanja i da će postati norma korporativnog izveštavanja (IIRC, 2021). Verovanje, koje je u osnovi integrisanog okvira, je da je širok spektar faktora koji određuju vrednost organizacije (Stacchezzini i sar., 2016). Neki od ovih faktora su finansijski i iskazani su u finansijskim izveštajima; drugi, kao što su intelektualni kapital, rizici u vezi sa klimatskim promenama i energetska bezbednost, nisu i moraju se uzeti u obzir na drugi način. Jasno je da se potrebe i promene, koje karakterišu javni sektor, već neko vreme ovde spajaju i da je hitno potrebno izvestiti i preuzeti odgovornost za planiranje i sprovođenje politika (Stubbs & Higgins, 2014).
- 5) Osim navedenih, *Guthrie & Martin-Sardesai* (2020) sugerišu da izazov predstavljaju i ciljevi održivog razvoja (eng. Sustainable Development Goals – SDG) Ujedinjenih nacija, i različiti alati, koji se koriste za širenje informacija u vezi sa njima. Naime, 2015. godine, 193 države Generalne skupštine Ujedinjenih nacija su usvojile Agendu za održivi razvoj ljudi, planete i prosperiteta, pod nazivom „Transformisanje našeg sveta. Agenda za održivi razvoj 2030“ (Transforming our world. The 2030 Agenda for Sustainable Development), koja se sastoji od 17 SDG u opsežnom akcionom programu, uključujući ukupno 169

„ciljeva“ ili prekretnica. Ciljevi održivog razvoja predstavljaju zajednički jezik na međunarodnom nivou, kojim se promovišu, prate i izveštavaju akcije različitih vlada duboko povezujući društvene, ekonomske i ekološke aspekte u cilju održivog razvoja teritorija (Stafford-Smith, 2017).

- 6) Takođe, izazov predstavlja oblast izveštavanja o javnoj vrednosti. Javna vrednost predstavlja vrednost proizvedenu za zajednicu. Vrednost za javnost je rezultat procene kako delovanje javnog sektora utiče na zadovoljenje potreba pojedinaca, grupa i društva u celini. To je paralelno sa uspehom upravljanja javnim sektorom, sa pokretanjem i remodeliranjem organizacija javnog sektora, na načine koji povećavaju njihovu vrednost za javnost, kako u kratkom, tako i u dugom roku (Moore, 1995). Javna vrednost, na neki način, sumira neke od prethodnih izazova integrisanog izveštaja, u smislu stvaranja vrednosti tokom vremena, i ciljeva Agende 2030 sa ciljevima organizacija javnog sektora. Javna vrednost je međuprostorni (odnosno, usmerena je na različite kategorije aktera u javnom delovanju) i intertemporalni koncept (odnosno, fokusira se na građane današnjice, ali i gleda na one u budućnosti). U cilju poboljšanja spoljnih uticaja svog delovanja, javna uprava, takođe, mora da prati i razvija stanje svojih resursa, kroz projekte administrativnog poboljšanja (interni uticaji). Usvajanje naprednih operativnih metoda koje omogućavaju kontinuirani rast, u smislu efektivnosti i efikasnosti administrativne aktivnosti, neraskidivo zavisi od kvantiteta i kvaliteta raspoloživih resursa. Iz tog razloga se može zaključiti da, javni sektor, stvara javnu vrednost, kada je sposoban da zajednički unapredi dobrobit korisnika i zainteresovanih strana i zdravlje samog tela, ne ograničavajući se na periodično generisanje korisnosti za današnje građane, već povećanjem sposobnosti institucije da stvori javnu vrednost i za građane sutrašnjice, prema principu međugeneracijske jednakosti (Gherardi i sar., 2021).

Virtanen & Jalonen (2024) ističu da su glavne teorije javnog menadžmenta propustile da uključe javne usluge kao osnovni deo sistema javne uprave. Taj propust umanjuje potencijal javnih usluga da doprinesu društvenom poboljšanju kroz stvaranje javne vrednosti, što može ojačati demokratiju. Pomenuti autori su pružili okvir koji pomaže u razumevanju kako se vrednost stvara, prenosi i ostvaruje u javnim uslugama. Ovaj pristup omogućava dublje razumevanje

mehanizama kroz koje se stvara javna vrednost i proširuje postojeće teorije o tome kako društvena javna vrednost raste i razvija se. Prema ovom pristupu stvaranje javne vrednosti je dinamičan i stalni proces koji uključuje efikasno liderstvo, korisničko iskustvo i saradničke prakse (Virtanen & Jalonon, 2024).

2. KVALITET FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

2.1. Koncept finansijskog izveštavanja

Definicija, koja je najčešće citirana u računovodstvenim člancima ali i osnova za računovodstvenu profesionalnu regulativu, opisuje računovodstvo kao „proces identifikacije, merenja i saopštavanja ekonomskih informacija kako bi se omogućilo informisano rasuđivanje i odlučivanje korisnika informacija“ (American Accounting Association, 1966, str. 1). Ova definicija naglašava upotrebu računovodstvenih informacija kao osnove za donošenje odluka. Alternativno, svrha računovodstva bi se mogla shvatiti kao obezbeđivanje odgovornosti za način na koji je računovodstveni entitet postigao ili nije uspeo da postigne svoje ciljeve u prošlosti. Kada organizacije alociraju resurse, potrebne su im kvalitetne i pouzdane računovodstvene informacije, kako bi procenile uticaj svojih odluka tokom vremena u odnosu na njihove strategije. Da bi se prikazale dobre performanse, informacije računovodstva moraju biti visokog kvaliteta, odnosno da budu relevantne, pouzdane, razumljive, uporedive, blagovremene i proverljive (Tambingon i sar., 2018).

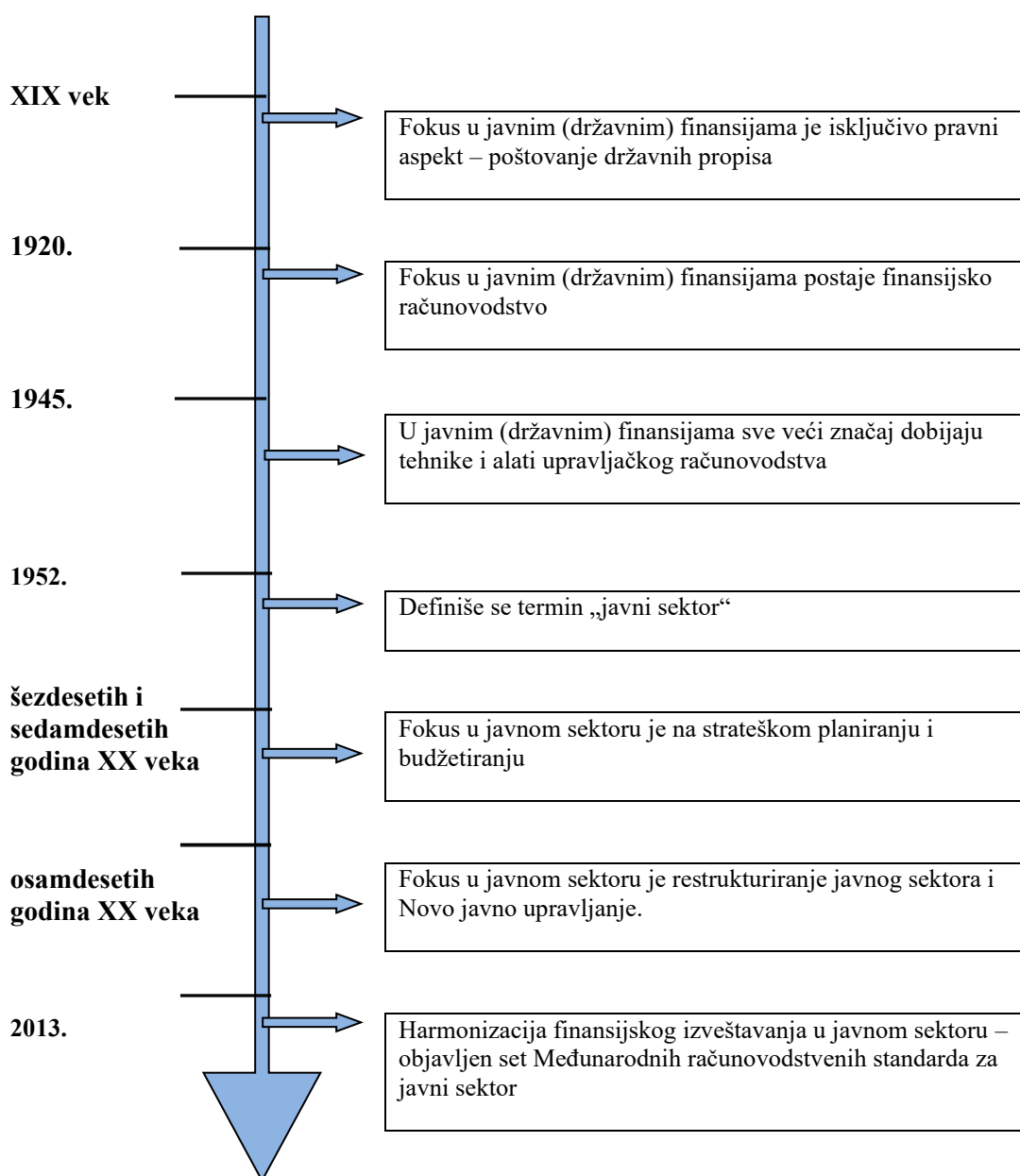
Javni sektor čine organizacije (institucije, ustanove) koje implementiraju javnu politiku kroz pružanje javnih dobara i usluga i preraspodelu bogatstva, pri čemu se te aktivnosti uglavnom finansiraju obaveznim porezima, taksama i drugim javnim prihodima (Kara, 2012). Iz tih razloga, kritičan deo javnog sektora, javne uprave ili upravljanja javnim finansijama je računovodstvo javnog sektora (ili državno računovodstvo).

Uz značajan interes naučne i profesionalne javnosti, sa porastom građanske svesti i zainteresovanosti za transparentnost javnog sektora, računovodstvo, revizija i kontrola u javnom sektoru su predmet velikog interesovanja. Ova oblast je pod značajnim uticajem nacionalne regulative i na nju utiču nacionalne karakteristike, ali i međunarodno okruženje koje zahteva harmonizaciju sa međunarodnim regulatornim okvirom i procesima utvrđivanja standarda (Vašiček & Roje, 2019).

Računovodstvo u javnom sektoru je proces koji prikuplja, klasifikuje i sumira finansijske događaje u tom sektoru, a zatim ih tumači kroz finansijske izveštaje, kako bi obezbedio informacije korisnicima povezanim sa javnim institucijama, uz poštovanje odgovornosti i finansijske transparentnosti (Udeh & Sopekan, 2015).

Sam izraz „računovodstvo javnog sektora“ rezultat je, pre svega, pojave termina javni sektor koji je zamenio i/ili unapredio dotadašnje izraze kao „državni“ i „društveni“ sektor ili državne finansije. Razvoj i unapređenje procesa upravljanja javnim finansijama je rezultiralo izgradnjom računovodstvenog sistema u javnom sektoru u svrhu poboljšanja planiranja, odlučivanja i izveštavanja o upotrebi javnih dobara. Efikasnost i efektivnost ovakvog računovodstvenog sistema zavisi od kompetencija računovođa ali i političke volje.

Slika 3. Hronologija nastanka i razvoja računovodstva i finansijskog izveštavanja u javnom sektoru



Izvor: Autor, na osnovu Goddard, A. (2002).

U skladu sa nacionalnim specifičnostima i specifičnostima javnog sektora i javne uprave ali i u nameri da se ostvare ciljevi odgovornosti, transparentnosti, efektivnosti i efikasnosti u upravljanju javnim sredstvima, mogući su različiti pristupi definisanju i tumačenju računovodstva javnog sektora, predstavljeni u Tabeli 3.

Tabela 3. Definicije računovodstva javnog sektora

Izvor	Definicija
Jones, R., & Pendlebury, M. (2010)	1952. godine je prvi put upotrebljen termin „javni sektor“ od strane Janoša Kornaja (János Kornai) da bi se uporedio slobodan ekonomski sistem (Sjedinjene Američke Države) i ekonomski sistem zasnovan na centralizovanom planiranju (Sovjetski Savez), kao i ekonomski sistemi koji kombinuju prethodna dva sistema (Ujedinjeno Kraljevstvo i Francuska), te da bi se definisala mešavina privatnog i javnog u ekonomskom sistemu.
Seal, W., & Macve, R. (1998)	Računovodstvo javnog sektora je skup principa i procedura za vođenje finansijskih evidencija u javnim institucijama, sa posebnim fokusom na transparentnost, fiskalnu odgovornost i javnu odgovornost.
Mihajlović (2002)	Računovodstvo javnog sektora obuhvata sistematsko evidentiranje, klasifikaciju, analizu i izveštavanje o finansijskim transakcijama i finansijskom stanju javnih institucija i organizacija, s ciljem pružanja informacija relevantnim korisnicima za donošenje odluka i kontrolu javnih finansija.
Choi, F. D. S., & Pae, J. (2003)	Državno računovodstvo je skup pravila i procedura za evidentiranje, izveštavanje i kontrolu finansijskih transakcija i stanja u okviru državnih i drugih javnih institucija, sa posebnim fokusom na odgovornost i efikasnost u upravljanju javnim sredstvima.
Adams (2004)	Proces evidentiranja, komuniciranja, sumiranja, analiziranja i interpretacije finansijskih izveštaja i statistika vlade, kako u agregatnom tako i u detaljnom obliku; bavi se prihodima, čuvanjem i raspodelom sredstava, te podnošenjem izveštaja o upravljanju

	poverenim javnim fondovima.
Vašiček (2007)	Računovodstvo javnog sektora predstavlja ključni instrument za donošenje odluka u javnom menadžmentu, pružajući pouzdane informacije za efikasno upravljanje javnim resursima.
Androniceanu, A., & Munteanu, O. (2011)	Računovodstvo javnog sektora je sistem prikupljanja, evidentiranja i izveštavanja o finansijskim aktivnostima i stanju javnih finansija, sa ciljem da obezbedi transparentnost, odgovornost i efikasno upravljanje javnim resursima.
Newberry (2015)	Računovodstvo javnog sektora mora uzeti u obzir jedinstvene karakteristike javnog sektora, posebno potrebu za javnom odgovornošću, pri čemu se koncepti kao što su odgovornost i javna odgovornost podvrgavaju suptilnim interpretacijama.
Abhishek & Divyashree (2019)	Sistem računovodstva koji uključuje evidentiranje i održavanje knjiga računa od strane državnih organa o njihovom finansijskom učinku.

Izvor: autor, na osnovu pregleda literature

Računovodstveni informacioni sistemi predstavljaju skup resursa, uključujući ljude i opremu, koji međusobno deluju kako bi transformisali finansijske i nefinansijske podatke u računovodstvene informacije (Fitrios, 2016). Međutim, računovodstveni informacioni sistem je posebno osetljiv na pokušaje prikrivanja, ili netačnog prikazivanja transakcija u finansijskim izveštajima i poslovnim knjigama, što može dovesti do ozbiljnih posledica po poslovanje KJS – korisnika javnih sredstava (Cvetković i sar., 2024), te narušavanja transparentnosti, efektivnosti i efikasnosti u upravljanju javnim sredstvima. Izostanak ili nepoštovanje jasnih i transparentnih računovodstvenih procedura predstavlja osnovu za neadekvatno upravljanje javnim sredstvima, pronevere i korupciju.

U savremenim uslovima, finansijski izveštaji su najpotpunija, objektivna i najpouzdanija informaciona baza, na osnovu koje se može formirati mišljenje o imovini i finansijskom položaju entiteta. U skladu sa zakonodavstvom, računovodstveni

finansijski izveštaji su otvoreni izvor informacija, a njihov sastav, sadržaj i oblici prezentacije su objedinjeni po osnovnim parametrima, te postaje moguće razviti standardne metode za njihovo čitanje i analizu (Suryanto & Thalassinou, 2017). Finansijski izveštaji su jezik poslovanja, što znači da finansijski izveštaji sadrže finansijske informacije o entitetu za strane kojima su potrebne finansijske informacije o entitetu, uključujući informacije o resursima i njihovoj alokaciji.

Finansijski izveštaji su primarni medij preko kojeg entiteti saopštavaju svoje finansijsko zdravlje i učinak različitim zainteresovanim stranama (Abhayawansa, 2022; Abu Hamour, 2024). Transparentnost i relevantnost su karakteristike pravilnog finansijskog izveštavanja. Računovodstvene informacije, koje ispunjavaju ove kriterijume, povećavaju nivo poverenja korisnika računovodstvenih informacija u procese planiranja i korišćenja javnih sredstava (Mohammed i sar., 2021).

Korisnici računovodstvenih informacija veruju da kvalitet računovodstvenog informacionog sistema utiče na kvalitet računovodstvenih informacija i da, kao rezultat toga, značajno poboljšava profitabilnost i upravljačku efikasnost organizacija (Kanakriyah, 2016).

Tabela 4. Korisnici informacija računovodstva javnog sektora

KORISNICI INFORMACIJA RAČUNOVODSTVA JAVNOG SEKTORA	
EKSTERNI KORISNICI	INTERNI KORISNICI
1. Zajmodavci i investitori	1. Uprava organizacije (entiteta) – menadžment i osnivači – u javnom sektoru
2. Donatori	2. Državni službenici i državne agencije
3. Poverioci	3. Interni revizori i kontroleri
4. Parlament i odbornici	
5. Nadzorna tela i zakonodavni regulatori	
6. Poreski obveznici i građani	
7. Analitičari i istraživači	
8. Javnost putem medija	

Izvor: autor

Korisnici računovodstvenih informacija u javnom sektoru koriste računovodstvene informacije sa dve glavne svrhe (Van Helden & Reichard, 2019):

1. računovodstvene informacije sa ex post perspektivom, uglavnom služe za utvrđivanje odgovornosti – odnose se na ispunjenje zahteva normativne regulative i propisanih standarda i obezbeđuju legitimnost u izveštavanju, uglavnom, eksternih korisnika i računovođa; i

2. računovodstvene informacije sa ex ante perspektivom, prvenstveno su usmerene na procese odlučivanja i donošenja poslovnih odluka – ove informacije su prvenstveno interesantne menadžerima i drugim internim korisnicima ali recimo i poveriocima.

Takođe, korisnici računovodstvenih informacija KJS mogu se posmatrati kao relativno nezavisni ili zavisni korisnici, u smislu (Mack & Ryan 2006):

- nezavisni korisnici računovodstvenih informacija su uglavnom interni korisnici koji se ne moraju zadovoljiti opštim finansijskim izveštajima nego mogu zahtevati dodatne, detaljne informacije u određene svrhe; i

- zavisni korisnici računovodstvenih informacija su najčešće eksterni korisnici koji zavise isključivo od dostupnih objavljenih dokumenata opšte svrhe kao što su zvanični finansijski izveštaji, budžeti i slično.

Istraživanje sprovedeno u državnim organima i institucijama u Australiji (Mack & Ryan 2006) identifikovalo je koliko su informacije sadržane u finansijskim izveštajima bile korisne za donošenje različitih poslovnih odluka i ispunjavanje obaveza u javnim entitetima, kako je predstavljeno u tabeli 5.

Tabela 5. Identifikacija faktora i varijabli za ocenu značaja informacija sadržanih u finansijskim izveštajima korisnika javnih sredstava

Faktor	Promenljive
Izveštaji opšte namene	• Bilans stanja • Izveštaj o tokovima gotovine • Napomene uz finansijske izveštaje • Izveštaj o poslovanju • Revizorski izveštaj
Informacije o performansama	• Činjenice, brojke i ključne statistike

	• Finansijski pregled i analize • Pokazatelji performansi • Informacije o budžetu u odnosu na stvarno stanje
Narativne informacije	• Pregled poslovanja subjekata • Opis pre finansijskih izveštaja • Izveštaj generalnog direktora

Izvor: Autor, prema Mack & Ryan (2006)

Uloga finansijskog izveštavanja u javnom sektoru ne odnosi se samo na izveštavanje o prihodima i rashodima, već i na širu svrhu – omogućavanje različitih oblika odgovornosti i informisanog odlučivanja. Na osnovu istraživanja *Mack i Ryan* (2006), moguće je identifikovati tri osnovna domena u kojima korisnici javnih izveštaja traže informacije: finansijska odgovornost, javna odgovornost i donošenje odluka. Svaki od ovih domena obuhvata specifične informacione potrebe koje proizilaze iz uloge korisnika u sistemu javne uprave.

Tabela 6. Uloga finansijskog izveštavanja u podršci odgovornosti i donošenju odluka u javnom sektoru

Finansijska odgovornost	Javna odgovornost	Donošenje odluka
Utvrđiti finansijsku održivost	Utvrđiti da li organizacija deluje u najboljem interesu zajednice	Doneti odluku o podnošenju inicijative za određene programe
Utvrđiti da li organizacija može izmiriti kratkoročne obaveze	Utvrđiti da li organizacija efikasno sprovodi svoje aktivnosti	Doneti odluku o načinu glasanja
Utvrđiti da li organizacija može izmiriti dugoročne obaveze	Utvrđiti da li organizacija efikasno sprovodi operacije	Utvrđiti verovatnoću povećanja naknada za usluge
Utvrđiti da li se organizacija pridržava budžeta	Utvrđiti da li su resursi korišćeni u skladu sa namenom	Doneti odluku kao pružalac robe, usluga ili finansijskih sredstava
Utvrđiti da li su ciljevi	Utvrđiti uticaj trenutnih aktivnosti na buduće	Započeti korišćenje usluga

organizacije ostvareni	generacije	
Uporediti rezultate sa sličnim organizacijama	Utvrđiti da li su javna sredstva iskorišćena na odgovarajući način	Doneti odluku o nastavku korišćenja usluga organizacije
	Utvrđiti uticaj trenutnih aktivnosti na buduće izvore finansiranja	Utvrđiti verovatnoću povećanja poreza ili naknada
	Podneti inicijative za obezbeđenje finansijskih sredstava	Doneti odluku o izmeni strukture usluga
		Doneti informisanu odluku o usvajanju ili odbacivanju odluka organizacije

Izvor: Autor, prema Mack & Ryan (2006)

Primarna uloga finansijskog izveštavanja je da obezbedi zainteresovanim stranama korisne informacije za donošenje ekonomskih odluka. Shodno tome, pružanje pouzdanih i visokokvalitetnih informacija o poslovanju organizacije zainteresovanim stranama je jedan od najvažnijih ciljeva finansijskih izvještaja (Ikbal Tawfik i sar, 2022). Osim toga, informacije iz finansijskih izveštaja, poboljšavaju učinak aktivnosti subjekta (Tran i sar., 2021) i povećavaju efikasnost ulaganja i donošenja odluka (Ikbal Tawfik i sar., 2022). Finansijsko izveštavanje se odnosi na svako namerno objavljivanje finansijskih informacija, bilo putem neformalnih ili formalnih kanala, dobrovoljnih ili obaveznih, u kvalitativnom ili numeričkom obliku. Organizacije pružaju finansijske informacije spoljnim korisnicima putem različitih kanala, uključujući veb stranice, saopštenja za javnost, privremene izveštaje, konferencije i godišnje izveštaje (Mahdi Sahi i sar., 2022).

Heald (2003) ističe da su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRS JS) ključna tačka globalne promene u računovodstvu javnog sektora, nastale kao odgovor na potrebe za većom odgovornošću i transparentnošću u vladinim finansijama. Na osnovu rezultata regresione analize studije autora *Yuliusman & Zulma* (2023),

računovodstveni informacijski sistemi, interni kontrolni mehanizmi, razumevanje računovodstva i radno iskustvo značajno utiču na kvalitet finansijskih izveštaja.

U skladu sa navedenim, relevantnost finansijskih informacija zavisi i od toga ko ih koristi i za koje svrhe. *Mack & Ryan* (2006) istražuju kako različite korisničke grupe percipiraju važnost pojedinih pitanja koja se obrađuju u budžetima i finansijskim izveštajima javnog sektora. Njihovo istraživanje pokazuje da političari i građani visoko vrednuju informacije o troškovima usluga i prioritetima javnih politika, dok menadžeri ističu značaj likvidnosti i postizanja uravnoteženog budžeta. Sa druge strane, poverioci i investitori najveću pažnju posvećuju solventnosti i dugoročnoj finansijskoj sposobnosti, dok su nadzorna tela usmerena na zakonitost i budžetsku ravnotežu.

Slične nalaze iznose i *Ryan i sar.* (2002), koji naglašavaju da korisnici finansijskih izveštaja u javnom sektoru imaju različite, ponekad suprotstavljene informacione potrebe, zbog čega je izuzetno važno da izveštaji obuhvate širok spektar finansijskih i nefinansijskih pokazatelja. Tabela I prikazuje kako različite grupe korisnika (političari, menadžeri, zaposleni, poverioci i investitori, nadzorna tela i građani) ocenjuju značaj konkretnih finansijskih i budžetskih pitanja, što dodatno ukazuje na potrebu za diferenciranim i korisniku prilagođenim pristupom u finansijskom izveštavanju javnog sektora.

Tabela 7. Različita važnost obrađenih pitanja u budžetima ili finansijskim izveštajima za različite korisničke grupe računovodstvenih informacija

Pitanja koja treba obraditi u budžetima ili finansijskim izveštajima	Političari	Menadžeri	Zaposleni	Poverioci i investitori	Nadzorna tela i inspektorati	Građani i mediji
Prioriteti u oblastima javne politike	+++	++	+	0	0	+++
Troškovi usluga	+++	++	+	0	0	+++
Postizanje uravnoteženog budžeta	++	++	0	+++	++	++
Sigurnost	++	++	+++	0	0	++

radnih mesta i radni odnosi						
Likvidnost	+	+++	0	+++	++	0
Solventnost	+	++	0	+++	+++	0
Dugoročna finansijska sposobnost	++	++	0	+++	++	++
Napomena: 0 = Nevažno; + = Mala važnost; ++ = Umerena važnost; +++ = Velika važnost						

Izvor: Autor, prema Mack & Ryan (2006)

2.2. Značaj kvaliteta finansijskog izveštavanja

Transparentnost u smislu objavljivanja javnih informacija koje se tiču trošenja javnih sredstava i funkcionisanja javnih entiteta, predstavljaju imperativ demokratskog upravljanja i odgovornosti u boljem upravljanju javnim resursima. Kredibilitet i integritet poslovanja KJS, pa i javnog sektora u celini zavisi od pristupa relevantnim i korisnim finansijskim ali i nefinansijskim informacijama koje obezbeđuju svi nivoi vlasti i entiteti javnog sektora, pre svega, građanima, ali i drugim zainteresovanim korisnicima računovodstvenih informacija i finansijskih izveštaja. (Krambia-Kapardis i sar., 2016).

Harmonizacija i konvergencija računovodstvenih standarda u javnom sektoru, porast zahteva za obelodanjivanjem, razmatranje računovodstvenih osnova koje se koriste u računovodstvu javnog sektora i drugi faktori podstakli su promišljanja i unapređenja finansijskog izveštavanja u javnom sektoru, te na taj način uticali na kvalitet i značaj kvaliteta finansijskog izveštavanja u javnom sektoru.

Kvalitet finansijskog izveštavanja je određen i zavisi od vrednosti računovodstvenog izveštavanja. S obzirom na njegov uticaj na korisnike, u donošenju poslovnih odluka, kao i u povećanju transparentnosti, obezbeđivanje visokokvalitetnog finansijskog izveštavanja postaje neophodnost, pri čemu je, obezbeđivanje idealnih metoda za procenu kvaliteta finansijskog izveštavanja, takođe neophodno. Što je kvalitet finansijskog izveštavanja veći, značajnije su koristi za korisnike finansijskih izveštaja.

Kvalitet finansijskog izveštavanja je širok koncept, i ne odnosi se samo na finansijske informacije, već uključuje i druge nefinansijske informacije, koje su korisne za donošenje odluka (Herath & Albarqi, 2017).

Kvalitet računovodstvenih informacija generiše efikasan i kvalitetan računovodstveni informativni sistem (Fitrios, 2016). Relevantna literatura navodi da postoji snažna povezanost između ova dva faktora (npr. Kanakriyah, 2016). *Fitrios* (2016) je otkrio da faktori koji utiču na kvalitet računovodstvenog informacionog sistema takođe imaju uticaj na kvalitet računovodstvenih informacija. Prema rezultatima studije koju su sprovedi *Thoa & Nhi* (2020) stepen varijacije u kvalitetu finansijskih računovodstvenih informacija u javnom sektoru Vijetnama u značajnoj meri (57,9%), može se objasniti znanjem glavnog računovođe, dostupnošću i funkcionisanjem hardverskih uređaja, nivoom finansijske autonomije, dostupnošću i funkcionisanjem komunikacione mreže, kao i dostupnošću i funkcionisanjem softverskih sistema.

Finansijsko izveštavanje pomaže zainteresovanim stranama da planiraju, analiziraju, uporede rezultate i preduzmu neophodne radnje koje bi ih usmerile na pravi način. Finansijski izveštaji (Al Balushi i sar., 2019):

- uključuju detalje o organizacijama, koji se odnose na resurse organizacije, obaveze i kapital i promene u akcijskom kapitalu tokom određenog vremena;
- pomažu u razumevanju nabavke sredstava i korišćenja takvih sredstava;
- uključuju informacije o organizaciji i njenom učinku i produktivnosti;
- pružaju informacije revizorima za finaliziranje godišnje revizije i podnošenje izveštaja;
- poboljšavaju socijalnu zaštitu zaposlenih, sindikata i drugih vladinih službi;
- pomažu entitetima da mobilišu kapital putem internih i eksternih izvora.

Na osnovu pregleda relevantne literature (Alexander i sar., 2020; Al Balushi i sar., 2019; Epstein & Jermakowicz, 2007; Herath & Albarqi, 2017; Mahdi Sahi i sar., 2022;

Mohammadi & Shirzad, 2015), može se zaključiti da ima više razloga zašto je kvalitet izveštavanja od suštinskog značaja:

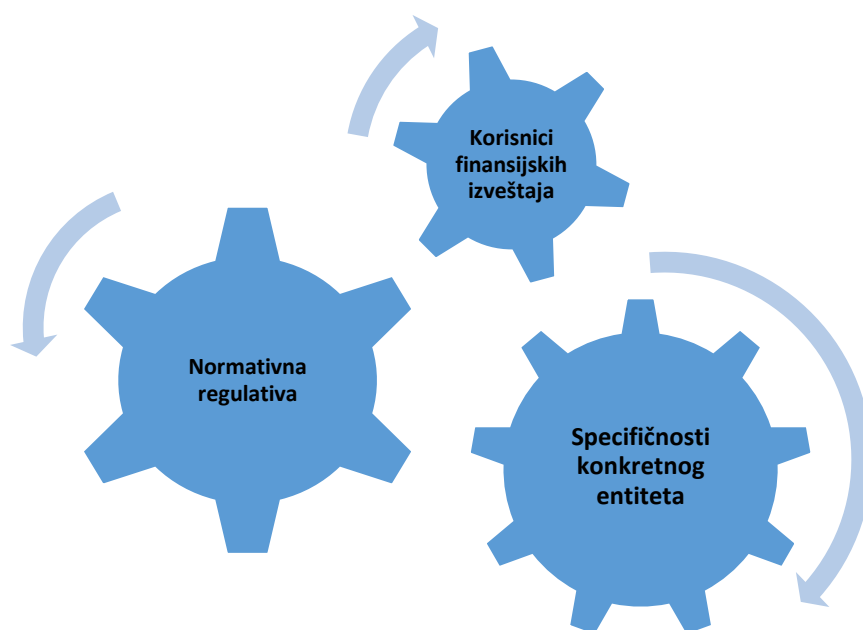
- Finansijsko izveštavanje ima značajnu ulogu u obezbeđivanju transparentnosti zainteresovanim stranama. Transparentno finansijsko izveštavanje omogućava stakeholderima da precizno procene učinak i finansijsku poziciju entiteta. Pomaže u proceni profitabilnosti, likvidnosti, solventnosti i opšteg finansijskog zdravlja organizacije. Bez transparentnog finansijskog izveštavanja, zainteresovane strane ne bi bile u mogućnosti da donose odluke na osnovu informacija, što bi dovelo do neizvesnosti i potencijalnih rizika u poslovanju i donošenju odluka. Pored transparentnosti, kvalitet finansijskog izveštavanja, takođe, obezbeđuje odgovornost unutar organizacije. Tačno i pouzdano finansijsko izveštavanje čini organizacije odgovornim za svoje postupke i performanse. Služi kao alat za praćenje i procenu upravljanja javnim resursima od strane menadžmenta i stakeholdera. Pružajući jasnu sliku finansijskog učinka organizacije, finansijsko izveštavanje omogućava zainteresovanim stranama da veruju u odgovornost menadžmenta za njihove odluke i postupke. Bez visokokvalitetnog finansijskog izveštavanja, postoji rizik od lošeg upravljanja, prevare ili drugih neetičkih praksi koje će ostati neprimećene. Iz tog razloga je kvalitet finansijskog izveštavanja kritičan za promovisanje odgovornosti i integriteta unutar organizacija javnog sektora.
- Važnost kvaliteta finansijskog izveštavanja se proteže izvan pojedinačnih organizacija na širu privredu i od suštinskog je značaja za promovisanje ekonomskog razvoja i stabilnosti.
- Kvalitet finansijskog izveštavanja, takođe, može uticati na troškove kapitala organizacije. Organizacije, koje pružaju tačne i transparentne finansijske informacije imaju veće šanse da privuku kapital po nižim troškovima. Investitori su spremni da plate premiju za organizacije, koje imaju iskustvo pouzdanog finansijskog izveštavanja, jer to smanjuje uočene rizike povezane sa ulaganjem u ove organizacije. S druge strane, organizacije sa lošim finansijskim izveštavanjem, mogu se suočiti sa većim troškovima kapitala zbog povećanih učenih rizika. Yoro (2024) je dobio rezultate, prema kojima, transparentnost finansijskog izveštavanja značajno utiče na odluke investitora, povećava

samopouzdanje, smanjuje praznine u informacijama, smanjuje kapitalne troškove, povećava likvidnost akcija i podstiče dugoročna ulaganja. Pored toga, poboljšava procenu rizika, obezbeđuje usklađenost sa propisima i štiti interese investitora. Shodno navedenom, kvalitet finansijskog izveštavanja može imati direktan uticaj na sposobnost organizacije da prikupi kapital po konkurentnim stopama.

- Da bi se zadovoljila rastuća potražnja za većom transparentnošću i boljim razumevanjem položaja, učinka i potencijala organizacije, tradicionalno finansijsko izveštavanje o istorijskim informacijama nije dovoljno. Postoji sve veća potražnja zainteresovanih strana i šireg društva da organizacije objasne svoj učinak i planirana ostvarenja, a posebno da pokažu kako dodaju vrednost. Kao rezultat toga, i privatni i javni sektor sve više uključuju određene nefinansijske informacije u svojim godišnjim izveštajima.

Procesi uspostavljanja i izgradnje finansijskog izveštavanja u javnom sektoru kao i obezbeđenje adekvatnog nivoa kvaliteta tog procesa, zasniva se na tri grupe osnovnih činilaca, kako je predstavljeno na slici 4.

Slika 4. Osnovni činioci za obezbeđenje kvalitetnog finansijskog izveštavanja u javnom sektoru



Izvor: Autor

Tabela 8. Elementi osnovnih činilaca kvaliteta u finansijskom izveštavanju u javnom sektoru

Specifičnosti konkretnog entiteta	Normativna regulativa	Korisnici finansijskih izveštaja
Struktura i vrednost nefinansijske imovine	Zakonska regulativa	Privatni sektor
Struktura i obim finansijske imovine	Profesionalna računovodstvena regulativa	Građanstvo
Struktura i obim nerazmenljivih transakcija	Interna računovodstvena regulativa	
Sistem i odgovornost za resurse		
Model planiranja i donošenja budžeta		

Izvor: Autor, na osnovu Kilibarda (2023)

Profesionalna računovodstvena regulativa u javnom sektoru ima direktan uticaj na kvalitet finansijskih izveštaja u javnom sektoru. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board) osnovan je 1996. godine pod okriljem Međunarodne federacije računovođa (IFAC - International Federation of Accountants). Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor razvija i objavljuje Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (MRS JS – IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) 2013. godine. U vezi sa ovim standardima, ističu se dva važna momenta:

- MRS JS su globalno važeći standardi za finansijsko izveštavanje u javnom sektoru i u skladu sa tim mogu i trebaju da ih primenjuju sve institucije javnog sektora izuzev javnih preduzeća.
- Objavljeno je 42 standarda MRS JS zasnovanih na obračunskoj računovodstvenoj osnovi i samo jedan standard MRS JS zasnovan na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi. Ova očigledna nesrazmera u broju standarda posvećenih određenoj

računovodstvenoj osnovi, ukazuje na poreklo MRS JS. Naime, u određivanju standarda MRS JS pošlo se od zvanične profesionalne računovodstvene regulative u privatnom sektoru, odnosno od MSFI/MRS (MSFI – Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja i MRS – Međunarodni računovodstveni standardi).

Primena računovodstvene osnove direktno utiče na kvalitet finansijskih izveštaja u javnom sektoru. Ipak, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor dopušta izbor vladama država i nacionalnim institucijama koje su kreatori standarda za javni sektor da određuju računovodstvene standarde za finansijsko izveštavanje. U privatnom sektoru u potpunosti preovlađuje primena obračunske računovodstvene osnove, dok je u javnom sektoru moguće koristiti:

1. obračunsku računovodstvenu osnovu (accrual-based accounting model) – akrualna računovodstvena osnova;
2. modifikovanu obračunsku računovodstvenu osnovu (modified accrual-based accounting model);
3. gotovinsku računovodstvenu osnovu (cash-based accounting model) i
4. modifikovanu gotovinsku računovodstvenu osnovu (modified cash-based accounting model).

Načelno, u Republici Srbiji se primenjivala modifikovana gotovinska računovodstvena osnova, od institucionalnih i zakonskih izmena javnog a posebnog budžetskog sistema od 2002. godine a MRS JS zasnovani na gotovinskoj osnovi se primenjuju za finansijsko izveštavanje počev od 2025. godine. Razmatranje uticaja primenjene računovodstvene osnove na kvalitet finansijskih izveštaja i kvalitet odluka u javnom sektoru, prema relevantnoj literaturi, predstavljen je u tabeli 9.

Tabela 9. Komparacija uticaja primenjene računovodstvene osnove na kvalitet finansijskih izveštaja u javnom sektoru

Uticaj primenjene računovodstvene osnove	Autori
Pozitivan uticaj	Van Helden (2016), Bergmann (2012), Hughes (2013),

obračunske računovodstvene osnove	Christiaens i sar. (2015), Vašiček & Roje (2019).
Negativan uticaj obračunske računovodstvene osnove	Bonollo (2022), Azhar i sar. (2022), Grossi i sar. (2020) Bracci i sar. (2019), Caruana i sar. (2019), Kuhlmann & Bouckaert (2016).
Pozitivan uticaj gotovinske računovodstvene osnove	Ismail (2022), Nakmahachalasint & Narktabtee (2019), Ezzamel i sar. (2005), PwC (2013).
Negativan uticaj gotovinske računovodstvene osnove	Rajib i sar. (2019), Pina i sar., (2009), Tiron Tudor & Mutiu (2006).

Izvor: Autor na osnovu pregleda literature

Kvalitet informacija koje zainteresovane strane dobijaju je funkcija kvaliteta računovodstvenih standarda koji usmeravaju otkrivanje računovodstvenih informacija, kao i regulativne primene ili primene tih standarda u ekonomiji (Kothari, 2001). Stoga, postoji kolektivna odgovornost i nacionalnih regulatora i tvoraca računovodstvenih standarda da donesu zakone, propise i regulativu koja može poboljšati kvalitet finansijskih izveštaja. Slično tome, kvalitet finansijskog izveštavanja je ozbiljno pitanje za zainteresovane strane, zbog njegovog uticaja na ekonomske odluke koje, zauzvrat, mogu imati veliki uticaj na društvo, što se može uočiti iz niza poslovnih propusta (npr. Carillion, kompanija o kojoj je više rečeno u poglavlju 2.5.) i iz ekonomskog okruženja koje je proizašlo iz ekonomske krize (Tasios & Bekiaris, 2012). *Pina & Torres* (2003) su napomenuli da akrealno računovodstvo pruža bolje informacije o solventnosti vlade i korisnije je u određivanju troškova javnih usluga.

Prethodna literatura o finansijskom izveštavanju koncentrisala se na različite aspekte koji direktno utiču na kvalitet finansijskog izveštavanja (Abbott i sar., 2016; Burgstahler i sar., 2006; Kothari i sar., 2005; McDaniel i sar., 2002). *Zibaghafa & Chukwu* (2024) su ispitivali usvajanje računovodstvenih standarda u javnom sektoru i kvalitet finansijskog izveštavanja u institucijama visokog obrazovanja. Rezultati su pokazali da usvajanje MRS JS nisu imali značajan uticaj na relevantnost finansijskog izveštavanja, ali su imali značajan uticaj na verodostojnost prikaza, razumljivost, blagovremenost, proverljivost i uporedivost. Periodi pre i posle usvajanja MRS JS pokazali su značajne

razlike u gotovo svim aspektima finansijskog izveštavanja (Christiaens i sar., 2010; Masoud, 2024).

Posebno je izražen pozitivan efekat na kvalitet obelodanjivanja informacija, što je potvrđeno u analizama sprovedenim u Nemačkoj, Australiji i Švajcarskoj, zemljama koje su MRS JS (IPSAS) usvojile u različitom obimu, bilo dobrovoljno ili obavezno (Grafati, 2021; Masoud, 2024). U slučaju Švajcarske i Australije, usvajanje obračunskog računovodstva na osnovu IPSAS dovelo je do povećanja transparentnosti i uporedivosti finansijskih izveštaja javnog sektora.

Nalazi studije autora *Laswad & Redmayne* (2015), ukazuju na podršku primeni MSFI kao osnovi za izveštavanje u javnom sektoru Novog Zelanda, pri čemu ispitanici smatraju da je modifikacija MRS JS u skladu sa uslovima Novog Zelanda, takođe, prihvatljiva opcija. Bilans uspeha je, po mišljenju ispitanika u ovoj studiji, najkorisniji izveštaj, dok se čini da novčani tokovi imaju malu vrednost. Veliki procenat ispitanika veruje da su koristi od izveštavanja veće od troškova, što je suprotno stanovištu da su takvi izveštaji uglavnom dokumenti u skladu sa propisima koji pružaju malu vrednost. Osim toga, oko polovine ispitanika, pomenute studije, smatra da finansijsko izveštavanje u javnom sektoru predstavlja više od običnog ispunjavanja zakonskih obaveza.

Istraživanja pokazuju da će kvalitetan finansijski izveštaj biti od uticaja, ali i koristan, za donošenje odluke o ulaganju (Asyik i sar., 2023). Koncept kvalitetnog finansijskog izveštaja ne sadrži samo finansijske informacije, već i nefinansijske, što će biti korisno u donošenju ekonomske odluke (Asyik i sar., 2022). S obzirom na to da entiteti javnog sektora imaju neprofitne ciljeve čije je ostvarenje teško kvantifikovati, osim finansijskih podataka, za kompletnu evaluaciju potrebno je prikazati i nefinansijske informacije koje se odnose na unapred postavljene ciljeve i njihov stepen realizacije (Poljašević, 2014).

Istraživači se slažu da finansijski izveštaji odražavaju stvarni učinak organizacije u određenom trenutku (Aladwan & Shatnawi, 2019), zbog čega se očekuje da će sadržaj finansijskih izveštaja tačno predstavljati ekonomsku situaciju jedne organizacije (Mahdi Sahi i sar., 2022). Osim toga, pojedine studije sugerišu da smanjenje rizika (Balakrishnan & Ertan, 2018) i smanjenje troškova (Yamani i sar., 2021) utiče na kvalitet izveštavanja.

Kvalitet finansijskog izveštavanja je od najveće važnosti u poslovnom svetu, te ima višestruki značaj za organizacije, investitore i celokupno tržište. Odgovarajuće, transparentno i pravovremeno objavljivanje finansijskih informacija podstiče poverenje, omogućava bolje upravljanje rizicima i pruža osnovu za održivi rast i razvoj organizacija. Tačno i transparentno finansijsko izveštavanje pruža zainteresovanim stranama osnovne informacije o finansijskom zdravlju i učinku organizacije, promoviše transparentnost i odgovornost i održava integritet finansijskih tržišta. Iako postoje izazovi povezani sa postizanjem kvalitetnog finansijskog izveštavanja, organizacije ih mogu prevazići ulaganjem u snažne interne kontrole, promovisanjem kulture transparentnosti i korišćenjem tehnologije za poboljšanje tačnosti i pouzdanosti svojih finansijskih izveštaja. Davanjem prioriteta kvalitetu finansijskog izveštavanja, organizacije mogu izgraditi poverenje sa zainteresovanim stranama, umanjiti rizike i doprineti ukupnoj stabilnosti i integritetu finansijskog sistema.

Pored finansijskih izveštaja koje pojedinačni entiteti iz javnog sektora prezentuju, neophodno je prikazati i konsolidovani finansijski izveštaj opšteg sektora države. Takođe, državni računovodstveni sistem treba da služi kao temelj za statističko finansijsko izveštavanje, koje omogućava analizu i ocenu fiskalne politike, kao i performansi opšteg državnog sektora i šire, celokupnog javnog sektora. Ključni pokazatelji koji proizlaze iz ovog statističkog sistema su budžetski suficit/deficit i javni dug, koji se najčešće koriste kao mere uspešnosti fiskalne politike u zemlji (Poljašević, 2014).

2.3. Osnovne karakteristike i poboljšanje kvaliteta informacija finansijskih izveštaja

Finansijsko izveštavanje je fundamentalni alat u poslovanju korisnika javnih sredstava – KJS, koji omogućava transparentost i odgovornost prema svim korisnicima finansijskih informacija. Uvođenje savremenog sistema finansijskog izveštavanja podrazumeva primenu međunarodnih standarda koji donose brojne prednosti. Glavni cilj

implementacije ovakvog sistema je da menadžeri na svim nivoima javnog sektora postanu usmereni ne samo na pružanje dobara i usluga, već i na razumevanje finansijskih i nefinansijskih posledica svojih odluka.

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRS JS) su računovodstveni standardi koji suštinski predstavljaju MSFI prilagođen specifičnostima javnog sektora (Laswad & Redmayne, 2015).

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor su razvijeni kako bi poboljšali finansijsko izveštavanje u javnom sektoru, povećali odgovornost, transparentnost i omogućili bolju uporedivost izveštaja na globalnom nivou. Glavni cilj MRS JS je da obezbede doslednost računovodstvenih pravila i poboljšaju kvalitet finansijskih izveštaja u javnom sektoru (Zibaghafa & Chukwu, 2024). Kvalitet finansijskog izveštavanja je preciznost s kojom finansijski izveštaji prenose informacije o poslovanju organizacije (Opanyi, 2016). *Tang i saradnici* (2008) definišu kvalitet finansijskog izveštavanja kao obim u kojem finansijski izveštaji pružaju istinite i fer informacije o osnovnim performansama i finansijskom položaju organizacije.

Tabela 10 prikazuje rezime relevantnih istraživanja u literaturi o usvajanju Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRS JS) i kvaliteta finansijskog izveštavanja.

Tabela 10. Usvajanje MRS JS i kvalitet finansijskog izveštavanja

Autor	Cilj	Rezultat i zaključak
Christiaens i sar. (2015)	Istraživanje u kojoj meri evropske vlade usvajaju MRS JS akualno računovodstvo	Pokazali su da ne postoji ujednačen metod usvajanja MRS JS i akualnog računovodstva, kao i da pojedini vladini sektori još uvek primenjuju gotovinsko računovodstvo, dok manji broj primenjuje MRS-JS.
Alshujairi	Ispitivanje da li bi zemlja u	Računovodstveni sistem iračke

(2014)	razvoju, poput Iraka, trebala usvojiti MRS JS kao sredstvo za poboljšanje sistema vladinog računovodstva	vlade treba da bude restrukturiran usvajanjem MRS JS jer aktualno računovodstvo pruža bolju sigurnost finansijskog integriteta u poređenju sa računovodstvom temeljenim na gotovinskim ili modifikovanim gotovinskim osnovama.
Ijeoma & Oghoghomeh (2014)	Ispitivanje očekivanja, koristi i izazove usvajanja MRS JS u Nigeriji	Očekuje se da će usvajanje MRS JS povećati nivo odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru Nigerije.
Mhaka (2014)	Analiza troškova i koristi usvajanja MRS JS u Zimbabveu kroz komparativno istraživanje trenutne osnove za gotovinsko računovodstvo i predloženi MRS JS temeljeni računovodstveni izveštaj	Istraživanje otkriva izazove inherentne gotovinskom računovodstvu koji će biti rešeni usvajanjem MRS JS standarda.
Udeh & Sopekan (2015)	Ispitivanje uticaja usvajanja MRS JS na kvalitet finansijskog izveštavanja	Usvajanje MRS JS povećava nivo poverenja u finansijsko izveštavanje organizacija javnog sektora u Nigeriji.
Olayinka i sar. (2016)	Studija ispituje uticaj usvajanja MRS JS na kvalitet finansijskog izveštavanja u javnom sektoru Nigerije	Usvajanje MRS JS ima značajan pozitivan uticaj na kvalitet finansijskog izveštavanja u javnom sektoru Nigerije.
Opanyi (2016)	Studija se fokusira na uticaj usvajanja MRS JS na kvalitet finansijskih izveštaja u ispunjavanju kriterijuma za	Usvajanje MRS JS se ocenjuje ima umeren uticaj na kvalitet finansijskih izveštaja u javnom sektoru.

	korisnost odluka	
Okere i sar. (2018)	Procena odnosa između usvajanja MRS JS i pouzdanosti, kredibiliteta i integriteta finansijskog izveštavanja u javnom sektoru Nigerije.	Zaključeno je da će implementacija MRS JS u javnim sektorima u Nigeriji pozitivno uticati na pouzdanost, kredibilitet i integritet finansijskog izveštavanja
Aboukhadeer i sar. (2023)	Utvrdjivanje uticaja MRS JS na kvalitet računovodstvenih informacija u javnom sektoru Libije.	Četiri nezavisna faktora (obezbeđivanje dobrog upravljanja, objavljivanje informacija, odgovornosti odbora direktora i očuvanje prava akcionara) imala su značajan uticaj na kvalitet računovodstvenih informacija.
Mustapha (2024)	Istraživanje uticaja institucionalnih faktora na odnos između organizacionih faktora i kvaliteta finansijskog izveštavanja u lokalnim vladama Nigerije, sa posebnim fokusom na usvajanje MRS JS.	Politički uticaj je značajan moderator odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih faktora u javnom sektoru Nigerije.

Izvor: Autor na osnovu pregleda relevantne literature

Javni sektor pruža usluge građanima kao javno dobro, a svi entiteti u tom sektoru obavezni su da obezbede računovodstvene informacije. Računovodstvene informacije čine veliki deo ekonomskih podataka potrebnih za poslovno planiranje i upravljanje. Fokus je na tome da računovodstvo stvara informacije o svim poslovnim aktivnostima unutar organizacije i o njenoj interakciji sa spoljnim okruženjem (Benković i sar., 2018). Zbog toga je važno imati pouzdane informacije koje korisnici mogu koristiti za

donošenje odluka. Da bi se ispunili zahtevi korisnika, važno je fokusirati se na ključne kvalitativne karakteristike računovodstvenih informacija.

Kvalitativne karakteristike informacija su osobine koje čine te informacije korisnim za korisnike i pomažu u ostvarivanju ciljeva finansijskog izveštavanja. Finansijske informacije koje se koriste za donošenje ekonomskih odluka trebalo bi da imaju određene karakteristike koje ih čine korisnim i – u isto vreme – treba da zadovolje određene standarde kvaliteta (Mokrzycka-Kogut, 2023). Kvalitativne karakteristike su atributi finansijskih informacija stvorenih u oblasti računovodstva (Buk, 2006, str. 176).

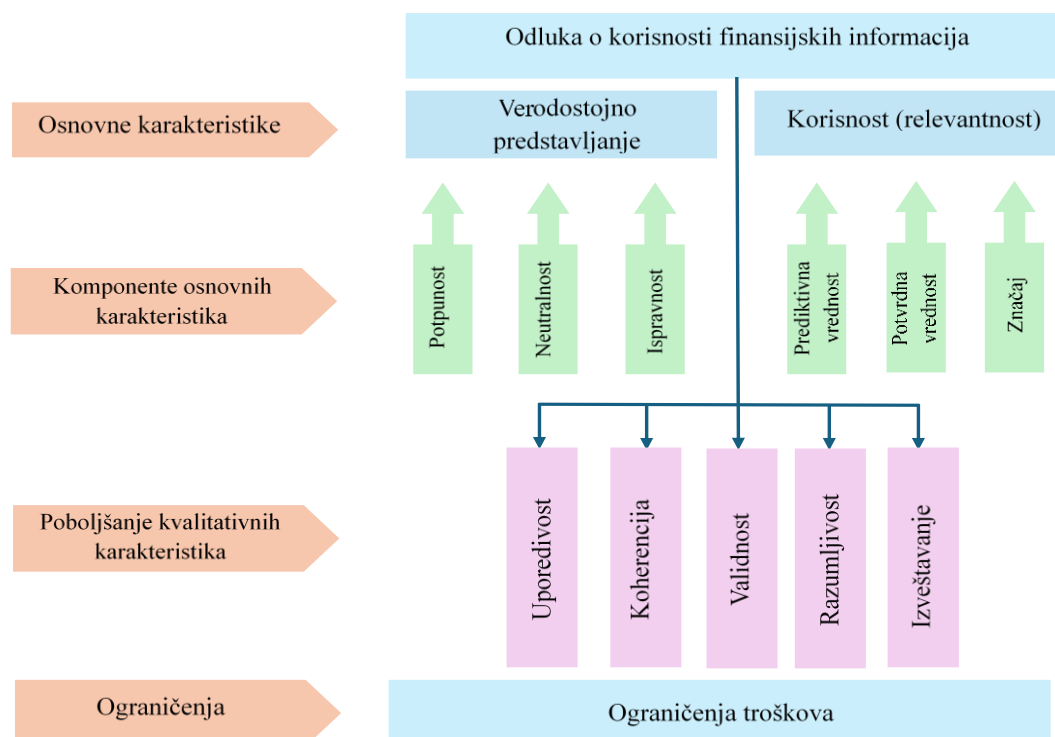
Da bi finansijsko izveštavanje bilo korisno, informacije koje ono pruža moraju biti dostupne ciljnoj publici i predstavljene na odgovarajući način. Korisnici finansijskih izveštaja treba da poseduju neophodno ekonomsko znanje – uključujući i znanje u oblasti računovodstva – i da pokazuju spremnost da pažljivo prouče predstavljene informacije. Korisnost finansijskih informacija u donošenju odluka razmatra se u dva aspekta (Mokrzycka-Kogut, 2023):

- 1) korisnost u proceni sposobnosti ekonomskog entiteta da generiše gotovinu i
- 2) u određivanju sposobnosti menadžmenta tog ekonomskog entiteta da vrši fiducijarne funkcije (pravne i etičke funkcije).

Imajući u vidu da je krajnji cilj finansijskog izveštavanja obezbeđivanje korisnih informacija za donošenje ekonomskih odluka, neophodno je da te informacije ispunjavaju određene kvalitativne karakteristike koje obezbeđuju njihov integritet i primenljivost. Ove karakteristike su sistematizovane u okviru konceptualnog okvira finansijskog izveštavanja, pri čemu se posebno ističu relevantnost, verodostojan prikaz, razumljivost, blagovremenost, uporedivost i proverljivost.

Na narednoj ilustraciji prikazana je hijerarhija kvalitativnih osobina finansijskih informacija, koja vizuelno osvetljava način na koji se ove karakteristike međusobno dopunjuju i usmeravaju ka ostvarivanju osnovne svrhe finansijskog izveštavanja – pružanju korisnih i pouzdanih informacija korisnicima.

Slika 5. Hijerarhija kvalitativnih osobina finansijskih informacija



Izvor: *Grabiński* (2016), str. 53.

Da bi finansijske informacije bile korisne:

- one moraju biti relevantne (moraju imati vrednost za predviđanje i potvrdu baziranu na prirodi ili veličini stavki u finansijskom izveštaju organizacije) i
- tačno odražavati ono što se namerava prikazati (informacije moraju biti potpune, neutralne i bez grešaka).

Korisnost finansijskih informacija se povećava ako su uporedive, verifikabilne, pravovremene i lako razumljive. IASB (2010) ističe da trošak može predstavljati prepreku u pripremi korisnih finansijskih informacija.

Komparacija kvalitativnih karakteristika u privatnom i javnom sektoru, definisanih u Konceptualnim okvirima Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor

(MRS JS) i Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (MSFI), prikazana je u Tabeli 11.

Tabela 11. Komparacija kvalitativnih karakteristika u privatnom i javnom sektoru prema Međunarodnim računovodstvenim standardima

Kvalitativne karakteristike	MSFI	MRS JS
Primarne karakteristike	• relevantnost • verodostojno predstavljanje	• relevantnost • verodostojno predstavljanje • razumljivost • pravovremenost • uporedivost • proverljivost
Sekundarne karakteristike	• uporedivost • proverljivost • pravovremenost • razumljivost • korist > troškovi	• materijalnost • korist > trošak • balans između kvalitativnih karakteristika

Izvor: Rudzioniene & Juozapaviciute (2013), str. 19.

Rudzioniene & Juozapaviciute (2013) sugerišu teorijski model (Slika 6) koji pokriva sve aspekte kvaliteta informacija u javnom sektoru:

- 1) *Determinante kvaliteta računovodstvenih informacija.* Uočen je značajan odnos između determinanti kvaliteta računovodstvenih informacija i njihovih korisnika. Finansijsko računovodstvo i pripremljeni finansijski izveštaji treba da u potpunosti odražavaju zahteve računovodstvene regulative države i odabranu računovodstvenu politiku u instituciji. Stoga, računovodstvena regulativa i računovodstvena politika predstavljaju glavne determinante finansijskih izveštaja;
- 2) *Sastav kvaliteta računovodstvenih informacija.* Kvalitet računovodstvenih informacija može se posmatrati kroz finansijske izveštaje koji se sastoje od:

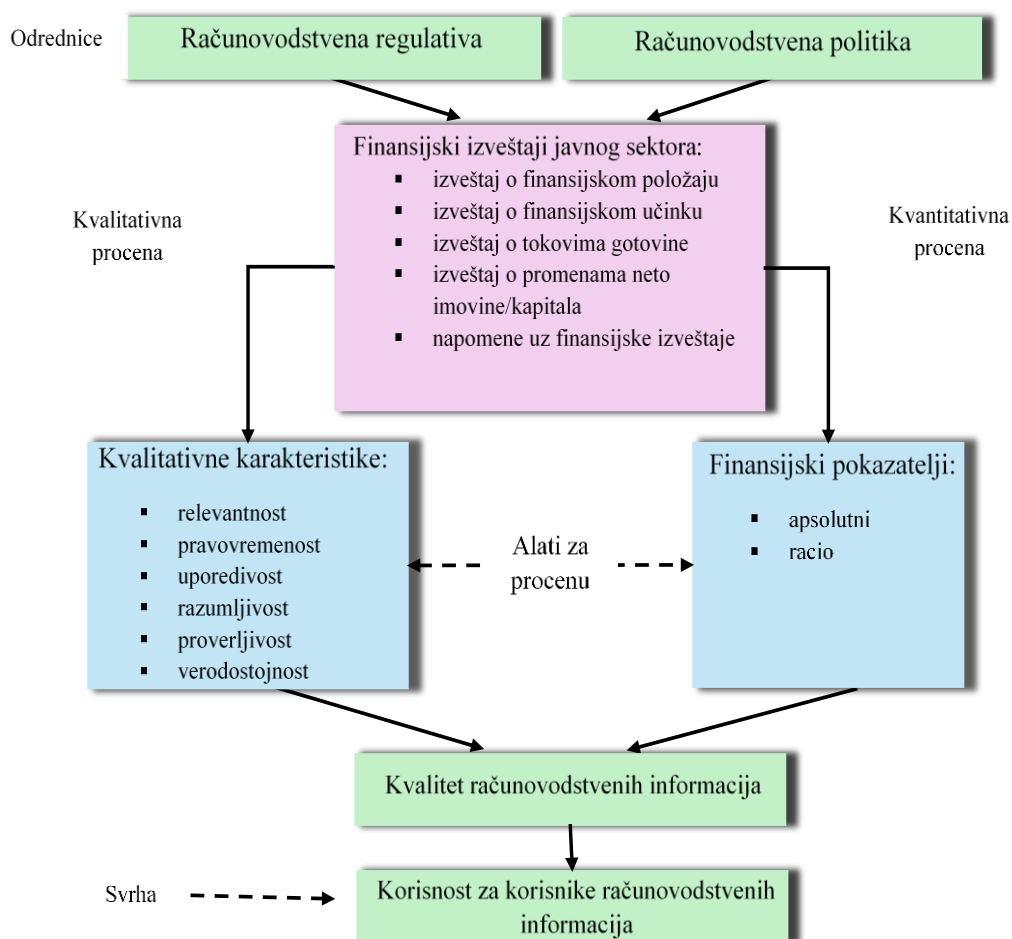
bilansa stanja, bilansa uspeha, izveštaja o novčanim tokovima, izveštaja o promenama neto imovine i napomena uz finansijske izveštaje. Prilikom ocene kvaliteta računovodstvenih informacija, važno je uzeti u obzir svih pet izveštaja koji su predstavljeni korisnicima računovodstvenih informacija. Svaki izveštaj može se oceniti u pogledu njegove relevantnosti u vezi sa potrebnim kvalitativnim karakteristikama; međutim, kada se ocena kvaliteta izveštaja vrši pomoću odnosa, koristiće se samo bilans stanja i bilans uspeha, jer su podaci potrebni za izračunavanje postavljeni tamo;

3) *Načini ocene kvaliteta računovodstvenih informacija.* Kvalitet računovodstvenih informacija može se oceniti na dva načina:

- Kvalitativna ocena primenjuje se za složeno istraživanje slučaja u kojem se ocenjuje nivo kvaliteta i daju objašnjenja.
- Kvantitativna ocena koristi numeričke podatke u procesu ocene, a empirijsko opravdanje dobijenih rezultata traži se primenom metoda matematičke analize za obradu podataka i opis istraživanih fenomena.

4) *Svrha računovodstvenog kvaliteta.* IPSAS i IFRS navode da finansijski izveštaji subjekata javnog sektora treba da budu pripremljeni na način koji pruža tačan i fer prikaz imovine, neto imovine, obaveza, prihoda i rashoda, kao i novčanih tokova subjekta.

Slika 6. Model procene kvaliteta finansijskog izveštavanja u javnom sektoru



Izvor: Rudzioniene & Juozapaviciute (2013), str. 20.

U predstavljenom teorijskom modelu ocene kvaliteta finansijskog izveštavanja, izdvojeni su sledeći aspekti evaluacije kvaliteta informacija:

1) Saglasnost kvalitativnih karakteristika (Rudzioniene & Juozapaviciute, 2013; IPSAS, 2013):

- *Relevantnost*. Ova karakteristika obuhvata mogućnost da korisnici specifičnih informacija pristupe željenim informacijama i uspešno ih koriste;

- *Pravovremenost*. Ova karakteristika označava vrednost informacija koje su predstavljene u zahtevanom vremenskom okviru;
- *Razumljivost*. Potrebna je adekvatna reprezentacija podataka kako bi tumačenje bilo jednostavno;
- *Verodostojnost*. Ova karakteristika zavisi od izvora informacija, odnosno važno je znati odakle informacije potiču;
- *Proverljivost*. Ova karakteristika obuhvata prezentaciju informacija bez grešaka ili pristrasnosti;
- *Uporedivost*. Informacije moraju biti uporedive sa podacima drugih subjekata javnog sektora i sa podacima istog subjekta u širem vremenskom okviru.

Prilikom sprovođenja kvalitativne procene, nije jednostavno izmeriti stepen saglasnosti sa kvalitativnim karakteristikama, jer je, na primer, procena proverljivosti prilično komplikovana i subjektivna.

- 2) Kvantitativna procena računovodstvenih informacija mora se zasnivati na numeričkim podacima, te moraju biti definisane primenjene analitičke metode i odgovarajući odnosi kada se radi o finansijskim izveštajima subjekta javnog sektora. Definicija finansijske analize ukazuje da je ona jedan od najobjektivnijih načina adekvatne procene subjekta i da pruža mogućnosti ne samo za preciznije razumevanje tekućih procesa, već i za predstavljanje kvaliteta informacija (Palepu & Healy, 2008).

Prema Hruza (2013), koncept 3E može se uzeti kao polazište za analizu finansija javnog sektora. Troškovna efektivnost se odnosi na smanjenje troškova resursa i povezano je sa sposobnošću uštede. Resursi koji se koriste moraju biti dostupni na vreme, osiguravajući najbolju količinu, kvalitet i cenu. Efikasnost se može definisati kao pokušaj maksimiziranja koristi uz što efikasniju upotrebu ograničenih resursa. Efikasnost je odnos između željenog rezultata performansi i kompleksnih resursa, inputa, troškova i drugih resursa koji se koriste za postizanje tog rezultata. Efektivnost se odnosi na odnos između ciljeva i rezultata. Merenje performansi procenjuje u kojoj meri su ciljevi politike postignuti u smislu proizvoda (usluga) koji su proizvedeni. Produktivnost je

najvažniji indikator za kvantifikovanje ekonomskog napretka društva. *Jackson & Petterson* (1999) definišu produktivnost kao odnos između vremenskog perioda tokom kojeg je stvorena određena količina dodate vrednosti i vremena potrebnog za stvaranje te vrednosti. Dakle, to je odnos između postignutih rezultata i ukupnog vremena potrebnog za postizanje tih rezultata (Vanagas, 2009).

Javna produktivnost je odnos između javnih usluga koje pružaju državne i lokalne vlasti (subjekti javnog sektora) i resursa potrošenih za pružanje tih usluga (Krawchenko, 2021). S obzirom na specifičnu prirodu aktivnosti javnog sektora i činjenicu da je glavni kupac tih subjekata javnost, mogu se izdvojiti četiri oblasti aktivnosti:

- 1) finansije,
- 2) administracija,
- 3) javni interes i
- 4) razvoj.

Ukupna produktivnost subjekata javnog sektora može se izračunati kao zbir rezultata svake od četiri oblasti performansi pomnoženih sa odgovarajućim težinama.

Finansijska analiza se deli na tri tipa: horizontalnu, vertikalnu i analizu odnosa:

- *Horizontalna analiza.* Ovaj tip analize pokazuje kako se podaci u finansijskim izveštajima menjaju tokom dva ili više perioda. Promene podataka mogu se izračunati u apsolutnim ili procentualnim vrednostima. Horizontalna analiza može se primeniti na sve finansijske izveštaje;
- *Vertikalna analiza.* Pokazuje procentualnu vrednost svakog elementa u određenom izveštaju u poređenju sa opštom osnovnom vrednošću. Odnosi su izraženi u procentualnim vrednostima; zbirna vrednost iznosi 100%. Prilikom analize izveštaja o finansijskom poslovanju subjekta javnog sektora, preporučuje se ocenjivanje strukture prihoda i rashoda njegove osnovne delatnosti i utvrđivanje uporedne veličine različitih troškova u strukturi osnovnih prihoda;

- *Racio analiza*. Ova analiza je uobičajena pri upoređivanju i proceni više organizacija. Na osnovu podataka iz finansijskih izveštaja razvijaju se finansijske prognoze. Ako je tip aktivnosti subjekata javnog sektora sličan, oni su uporedivi u pogledu određenih racia (koeficijenata). Za ocenu računovodstvenih podataka subjekata javnog sektora obično se koriste koeficijenti obrta i koeficijenti solventnosti. Koeficijenti profitabilnosti i troškova su isključeni jer javni sektor ima neprofitnu funkciju.

Dakle, u slučaju javnog sektora, izračunavaju se koeficijenti koji obezbeđuju poštovanje principa efikasnosti rada subjekata javnog sektora. Koeficijenti profitabilnosti ne uzimaju se u obzir, iako su oni uobičajeni kod subjekata koji teže profitu, jer su subjekti javnog sektora neprofitni subjekti orijentisani na potrebe društva. S druge strane, preporučljivo je izračunati koeficijente solventnosti jer oni ukazuju na sposobnost subjekta javnog sektora da pokrije određene obaveze (Rudzioniene & Juozapaviciute, 2013).

Vrednost informacija se određuje njihovom korisnošću. Korisnost informacija može se razmatrati *ex post* (nakon događaja) i *ex ante* (pre nego što se događaj desi). *Ex ante* procena se čini relevantnijom. Procena vrednosti *ex ante* je predstavlja izazov jer uključuje procenu očekivanih koristi od upotrebe informacija za donošenje boljih, tačnijih odluka (Mokrzycka-Kogut, 2023).

Generalno, korisnost informacija zavisi od modela odlučivanja koji je usvojen. Kvalitet informacija je nerazdvojno povezan sa potencijalnim korisnikom i njegovim potrebama – kao i sa trenutkom kada će korisnik koristiti te informacije. Zbog toga, za svakog korisnika izveštajnih informacija može biti uspostavljen različit skup atributa informacija, različite težine koje određuju značaj tih atributa, različite skale za njihovu evaluaciju i slično.

Faktori koji utiču na korisnost izveštajnih informacija uključuju, pored kvalitativnih karakteristika informacija, iskustvo, proteklo vreme, mogućnost i trošak obrade i razumevanja finansijskih informacija od strane korisnika, veštine i znanje korisnika tih informacija, procese donošenja odluka, zastarevanje finansijskih informacija i mogućnost i trošak pribavljanja finansijskih informacija. Ocenjivanje korisnosti izveštajnih informacija u donošenju odluka može biti poslednji korak u informatičkom auditu, čija je uloga da pruži metode za identifikaciju, evaluaciju i upravljanje informacijskim resursima bilo kojeg poslovnog entiteta (Iwasieczko, 2016).

Tabela 6 prikazuje kako različiti autori klasifikuju karakteristike kvaliteta informacija za donošenje odluka prema različitim kriterijumima. Teško je pronaći jednu opšteprihvaćenu definiciju kvaliteta informacija. Lakše je objasniti kvalitet za svaki slučaj posebno, jer kvalitet, u različitim vremenima, ima različito značenje za korisnike.

Tabela 12. Ključni atributi kvaliteta informacija u donošenju odluka

Autor	Godina	Atributi informacija
Sterling	1970	Relevantnost, verodostojnost, objektivnost ili subjektivnost, posebnost
Greenball	1971	Relevantnost, subjektivnost, objektivnost
Feltham	1972	Relevantnost, verodostojnost, korisnost, informativnost, pravovremenost, odnos troškova/koristi, različite skale informacija za različite svrhe
Kisielnicki	1987	Minimalni kriterijumi (dostupnost, pravovremenost, pouzdanost, uporedljivost, gubitak informacija), optimizacijski kriterijumi (pouzdanost, procesabilnost, fleksibilnost, efikasnost, trošak, vreme odgovora, detaljnost, stabilnost, aktivnost, prioritet, poverljivost, lakoća upotrebe, sigurnost)
Kiziukiewicz	1994	Relevantnost, korisnost, potpunost, pravovremenost,

		pouzdanost, pristupačnost, ekonomičnost
Stefanowicz	2004	Relevantnost, pravovremenost, fleksibilnost, komunikativnost, jasnoća, potpunost, pouzdanost
Karmańska	2006	Korisnost odluka, korisnost, izveštavanje tačno na vreme
Jiambalvo	2009	Relevantnost (materijalnost), prediktivnost, pravovremenost, dostupnost, ekonomičnost
Turyna	2012	Atributi pojedinačnih podataka (tačnost, forma, frekvencija, relevantnost, obim, originalnost, jedinstvenost, pravovremenost, vremenski horizont); atributi skupova informacija (relevantnost, potpunost, pravovremenost)

Izvor: Prilagođeno prema Mokrzycka-Kogut (2023), str. 101.

Značenje kvaliteta informacija zavisi od interpretacije i potrebe primaoca informacija, a ne samo od kvaliteta. Ciljni korisnici informacija definišu i razumeju kvalitet informacija na vrlo različite načine. Definicija potreba korisnika informacija stalno se menja – kao što se menja i stvarnost. Teoretičari koji se bave ovom oblasti znanja nastoje da opišu objektivne attribute informacija iz ugla koji će omogućiti da se utvrdi da li su informacije vredne.

U nastojanju da se obezbedi visok kvalitet finansijskog izveštavanja u javnom sektoru, posebna pažnja se posvećuje identifikaciji i razumevanju kvalitativnih karakteristika koje čine informacije korisnim za donosioca odluka. Različiti autori i međunarodne institucije, kao što su IPSASB i IFRS, definisali su skup kriterijuma koji se odnose na relevantnost, razumljivost, blagovremenost i druge ključne dimenzije kvaliteta informacija.

U Tabeli 13 prikazane su najčešće zastupljene kvalitativne karakteristike računovodstvenih informacija, zajedno sa relevantnim autorima i izvorima koji su ih izučavali.

Tabela 13. Kvalitativne karakteristike računovodstvenih informacija sa autorima koji su ih izučavali

Kvalitativna karakteristika	Autori
Relevantnost	Obaidat (2007); Bukevicius & Zaptonas (2009); Christiaens et al. (2022); IFRS (2013); IPSASB (2013)
Blagovremenost (pravovremenost)	Obaidat (2007); Christiaens et al. (2022); IPSASB (2013)
Razumljivost	Obaidat (2007); IFRS (2013); IPSASB (2013)
Verodostojnost	Obaidat (2007); Christiaens et al. (2022); IPSASB (2013)
Proverljivost	Bukevicius & Zaptonas (2009); IPSASB (2013)
Uporedivost	Benito et al. (2007); Mussari (2014); Bukevicius & Zaptonas (2009); IFRS (2013); IPSASB (2013)

Izvor: Rudzioniene & Juozapaviciute (2013)

Iako teorijski modeli nude uvid u najvažnije osobine korisnih finansijskih informacija, za razumevanje njihove primene u praksi važno je posmatrati i konkretne funkcionalne karakteristike. One se odnose na način na koji se informacije interpretiraju, koriste i ocenjuju u svakodnevnom radu javnog sektora.

U Tabeli 14 sumirani su osnovni atributi koji definišu kvalitet informacija sadržanih u finansijskim izveštajima – sa fokusom na relevantnost, tačnost, validnost, dostupnost i druge faktore koji direktno utiču na njihovu upotrebljivost.

Tabela 14. Osnovne karakteristike kvaliteta informacija

Naziv atributa	Karakteristike	Opis karakteristike
Relevantnost	Informacija odgovara potrebama korisnika i važna je za korisnika	Informacija je prilagođena potrebama korisnika i bitna je za donošenje odluka.
Tačnost	Informacija je adekvatna nivou znanja korisnika; tačno i precizno prikazuje i opisuje temu o kojoj se radi	Informacija je precizna i odgovara znanju korisnika, osiguravajući da je jasna i tačna.

Validnost	Informacija nije zastarela; ciklus ažuriranja je usklađen sa sadržajem; brzina ažuriranja i pojava novih verzija su prirodni; odgovara vremenu na koje se odnosi	Informacija je aktuelna, redovno se ažurira i ostaje relevantna.
Potpunost	Informacija sadrži optimalnu količinu podataka, dovoljnu da se informacija pretvori u konkretno znanje; nivo detalja zavisi i od potreba korisnika	Informacija pruža dovoljno podataka da formira tačno znanje i može se prilagoditi potrebama korisnika.
Koherencija	Različiti elementi, podaci su povezani; forma odgovara sadržaju; ažuriranja podataka su usklađena sa ciljem za koji su podaci prikupljeni (godišnja statistika)	Informacija je logički strukturirana, sa doslednim ažuriranjima koja odgovaraju njenoj svrsi.
Prikladan oblik	Adekvatan prikaz informacija i prateći opis omogućavaju ispravno čitanje i tumačenje prikazanih informacija (tekst, grafika)	Format informacija (npr. tekst, grafikoni) je prikazan na način koji omogućava lako tumačenje i razumevanje.
Dostupnost	Informacija je dostupna ciljnoj publici kada je potrebna	Informacija je dostupna korisnicima kad god im je potrebna.
Kompatibilnost	Informacija je usklađena sa drugim informacijama; saglasna sa stvarnošću; tumači se u pravom kontekstu; funkcioniše u poznatom sistemu komunikacije; ako je izolovana, ne znači ništa	Informacija je usklađena sa drugim izvorima podataka, što joj daje značenje u komunikaciji.
Pouzdanost	Informacija potvrđuje tačnost podataka koje sadrži; sadrži elemente	Informacija je pouzdana, podržana dokazima i može

	koji potvrđuju tačnost poruke	se proveriti.
Interaktivnost	Sposobnost da se izvrše izmene na informacijama ako, na primer, proces bude veoma dinamičan	Informacije se mogu ažurirati ili menjati u odgovoru na promene ili potrebe korisnika.

Izvor: Mokrzycka-Kogut (2023), str. 102.

Pouzdanе informacije čine osnovu racionalnog i optimalnog donošenja odluka. Kvalitativne karakteristike finansijskih informacija određuju njihov značaj i ulogu u procesu donošenja odluka. Čak i kada su informacije tačne i pouzdane, one postaju beskorisne ako se ne dostave na vreme. Atribut pravovremenosti znači da što su informacije brže dostupne, to su korisnije za donošenje odluka.

Koncept „poboljšanja karakteristika kvaliteta“ znači da ove karakteristike ne zamenjuju osnovne karakteristike. Čak i, ukoliko su poboljšane karakteristike finansijskih izveštaja visokog nivoa, ali je istovremeno, finansijsko izveštavanje lišeno relevantnosti ili istinitog prikaza, velika je mogućnost da ono neće biti visokog kvaliteta.

Kvalitativne osobine koje treba da doprinesu unapređenju osnovnih karakteristika uključuju: relevantnost, razumljivost, pravovremenost, uporedivost i mogućnost verifikacije, odnosno proverljivost. Razumevanje informacija od strane korisnika delimično zavisi od njihovog znanja, a delimično i od načina na koji su te informacije predstavljene. Informacije u finansijskim izveštajima treba da budu prezentovane tako da zadovoljavaju interese korisnika koji su sposobni da analiziraju izveštaje i koji imaju potrebno stručno znanje da bi razumeli poslovanje entiteta i njegovog okruženja. Informacije treba da budu predstavljene na najjasniji mogući način, ali bez ugrožavanja relevantnosti. U postizanju ovog cilja, neće uvek biti moguće prikazati složene transakcije ili događaje jednostavno. Takođe, korisnicima ovih izveštaja može biti potreban stručni savet. Organizacije koje donose standarde, oni koji pripremaju izveštaje i revizori treba da usmere zahteve za objavljivanje kako bi se obezbedila razumljivost informacija (Poljašević, 2014).

Finansijska informacija koja je relevantna i verodostojno predstavljena, nakon što je prošla test značajnosti, može izgubiti svoju relevantnost ako nije dostupna u odgovarajućem vremenskom okviru. Da bi se smatrala relevantnom, informacija mora biti i pravovremeno prikazana. U nekim slučajevima, može biti potrebno praviti kompromis između relevantnosti i pravovremenosti. Donosioci odluka često zahtevaju informacije iako svi aspekti transakcija ili događaja nisu potpuno poznati, što može smanjiti relevantnost tih podataka. Međutim, ako bi se čekalo sa izveštajem dok se ne prikupe svi podaci, donosioci odluka ne bi mogli reagovati na vreme. Stoga, potreba za pravovremenim izveštavanjem postaje zahtev donosiocima standarda, revizorima i zakonodavstvu prilikom utvrđivanja vremenskog okvira između kraja poslovne godine i datuma objavljivanja finansijskih izveštaja (Poljašević, 2014).

Da bi informacija bila korisna, nije dovoljno da bude relevantna samo u određenom vremenskom periodu, pod specifičnim uslovima ili za određeni izveštajni entitet. Korisnici treba da imaju mogućnost da uporede poslovanje entiteta tokom različitih vremenskih perioda, kao i u poređenju sa drugim entitetima. Da bi informacije bile uporedive, transakcije i događaji moraju se meriti i izveštavati na dosledan način unutar entiteta kroz vreme, kao i među različitim entitetima. Ključni deo uporedivosti je da korisnici budu obavešteni o politikama koje su primenjene u pripremi finansijskih izveštaja, kao i o promenama u tim politikama i njihovim efektima. Uporedivost ne znači doslednost i ne sme postati prepreka za razvoj kvalitetnog računovodstvenog sistema. Entitet ne bi trebalo da se striktno drži postojećih računovodstvenih politika ako postoje druge politike koje obezbeđuju bolju relevantnost i bolju prezentaciju (Poljašević, 2014).

Proverljivost informacija doprinosi njihovoj kredibilnosti omogućavajući različitim stručnjacima i nezavisnim osobama da postignu saglasnost, koja ne mora nužno podrazumevati (Poljašević, 2014, str. 48):

- da informacija koja prikazuje ekonomske događaje ne sadrži značajne greške ili pristrasnost, ili
- da je primena izabrane proceniteljske metode bez grešaka i pristrasnosti.

Informacija je relevantna ako može uticati na izveštavanje korisnika tokom donošenja odluka, pri čemu finansijsko izveštavanje organizacije mora ne samo, i ne toliko, da predstavlja uticaj događaja i činjenica koje su se desile, već i da sadrži informacije koje se odnose na budućnost.

Informacije imaju prediktivnu vrednost ako pomažu korisnicima da procene moguće efekte prošlih, sadašnjih i budućih događaja na buduće tokove gotovine, i potvrdnu vrednost ako pomažu korisnicima da uporede trenutni učinak i rezultate iz svojih preliminarnih procena. Prediktivna i potvrdna vrednost finansijske informacije su međusobno povezani koncepti. Vrlo često, informacije koje imaju prediktivnu, imaju i potvrdnu vrednost. U tom kontekstu, relevantnost izveštavanja treba da bude određena sledećim kriterijumima (IASB, 2010):

- 1) fokus izveštavanja na budućnost;
- 2) dostupnost informacija o prognozi;
- 3) dostupnost informacija o organizaciji i potencijalnim rizicima;
- 4) obelodanjivanje informacija o uticaju važnih prošlih događaja na organizaciju.

Verifikacija može biti direktna ili indirektna. Direktna verifikacija podrazumeva potvrdu informacija direktno, kao što je brojanje novca, utvrđivanje cena hartija od vrednosti ili proveravanje troškova na osnovu faktura. Indirektna verifikacija podrazumeva proveru informacija kroz verifikaciju ulaznih podataka i ponovnu kalkulaciju izlaznih podataka primenom iste računovodstvene metodologije. Na primer, to bi moglo biti utvrđivanje knjigovodstvene vrednosti zaliha primenom iste metode, kao što je FIFO. Nisu sve informacije iste proverljivosti, jer neke informacije mogu biti lakše za verifikaciju od drugih.

Finansijski izveštaji entiteta iz javnog sektora mogu obuhvatiti finansijske i druge kvantitativne informacije, kao i objašnjenja, poput očekivanih budućih efekata i rezultata programa usluga realizovanih tokom izveštajnog perioda ili budućih nefinansijskih podataka. Da bi se osiguralo da prezentovane informacije tačno

odražavaju ono što je prikazano, važno je da budu jasne pretpostavke na kojima se temelje informacije, usvojene metodologije, kao i faktori i okolnosti koji podržavaju izražena mišljenja ili objavljene podatke. Ovaj pristup omogućava korisnicima da procene opravdanost pretpostavki i metoda korišćenih u sastavljanju, merenju, prezentaciji i interpretaciji informacija (Poljašević, 2014).

2.4. Merenje kvaliteta finansijskog izveštavanja

Finansijsko izveštavanje je jedinstven sistem podataka o imovini i finansijskom položaju entiteta i rezultatima njegove delatnosti, koji pruža informacije o prošlosti kako bi pomoglo korisnicima u predviđanju i odlučivanju o budućem finansijskom stanju i kretanju imovine entiteta. Finansijski izveštaji se sastavljaju na osnovu finansijskih računovodstvenih podataka u skladu sa utvrđenim obrascima za određeni izveštajni datum ili period.

Prema *Maliniću* (2010), važnost finansijskih izveštaja i potrebe za jačanjem kredibiliteta računovodstvene profesije temelje se na tri ključna razloga:

- 1) informacije sadržane u finansijskim izveštajima neophodne su za procenu vrednosti organizacije i njenih izloženosti poslovnim i finansijskim rizicima;
- 2) javni karakter izveštaja, redovno pripremanje i visoki standardi koji definišu kvalitet informacija unutar tih izveštaja čine ih sredstvom zaštite javnog interesa;
- 3) čvrsta povezanost između finansijskih informacija, efikasnosti finansijskih tržišta i stabilnosti finansijskog sistema podrazumeva visok nivo odgovornosti svih učesnika u procesu finansijskog izveštavanja, posebno članova računovodstvene profesije.

Kvalitet finansijskih izveštaja nije mera koja se može jednostavno izračunati, jer se, kao što je napomenuto, ne može direktno posmatrati, budući da zavisi od pretpostavki

zainteresovanih strana. Svaka grupa korisnika ima svoja očekivanja i pretpostavke u vezi sa tim koje su računovodstvene informacije korisne i kvalitetne (Achim & Chis, 2014), te se za procenu kvaliteta finansijskog izveštavanja koriste različiti prediktori i pristupi.

Kao pristupi merenju kvaliteta, u praksi se najčešće koriste:

- (1) indeksni modeli otkrivanja informacija (disclosure indexes), koji ocenjuju prisustvo i potpunost određenih računovodstvenih elemenata;
- (2) empirijski modeli, gde se statističkom analizom (najčešće regresijom) testira povezanost između odabranih prediktora i zavisnih varijabli koje odražavaju kvalitet izveštavanja;
- (3) anketni i kvalitativni pristupi, u kojima se ispituje percepcija korisnika i njihovo poverenje u sadržane informacije; i
- (4) studije slučaja i benchmarking analiza na osnovu međunarodnih iskustava (Appah & Sunday, 2023; Mazikana, 2023).

S obzirom na različite pristupe u proceni kvaliteta finansijskog izveštavanja, neophodno je identifikovati i konkretne faktore koji utiču na taj kvalitet. U literaturi se ovi faktori najčešće označavaju kao prediktori kvaliteta finansijskog izveštavanja. U nastavku su prikazani najčešće proučavani prediktori koji se vezuju za javni sektor, a koji su potvrđeni kroz empirijska istraživanja.

Tabela 15. Prediktori kvaliteta finansijskog izveštavanja u javnom sektoru

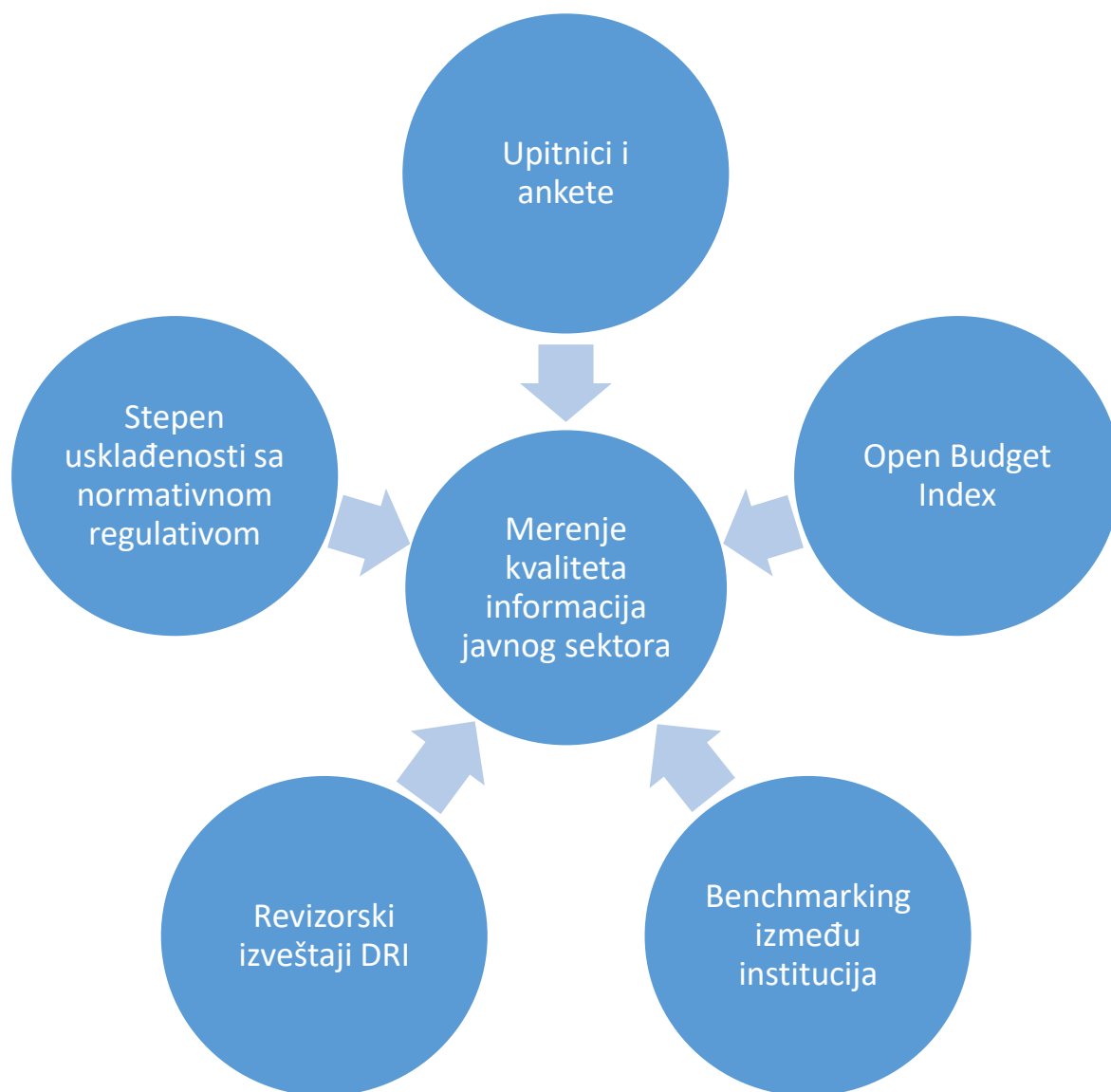
Prediktor	Opis	Izvor
Pravovremenost objavljivanja	Brzina kojom se izveštaji objavljuju nakon završetka perioda	Appah & Sunday (2023)
Upotreba akrualne osnove (accrual basis)	Primena obračunske računovodstvene osnove umesto gotovinske	Mazikana (2023)
Primena IPSAS standarda	Usaglašenost sa međunarodnim standardima za javni sektor (IPSAS)	Benito et al. (2007); Mazikana (2023)
Kvalitet interne kontrole	Efikasnost sistema unutrašnje kontrole i nadzora u javnim entitetima	Appah & Sunday (2023)

Učešće eksternih revizora	Postojanje i nezavisnost revizorskih tela koja proveravaju tačnost finansijskih izveštaja	Appah & Sunday (2023)
Obim objavljenih informacija	Transparentnost i količina objavljenih računovodstvenih podataka	Benito et al. (2007)
Obuka i kvalifikacije računovodstvenog osoblja	Stepen profesionalne edukacije odgovornih za pripremu izveštaja	Mazikana (2023)

Izvor: Autor na osnovu pregleda literature

Pored navedenih pristupa i prediktora kvaliteta finansijskog izveštavanja, određeni autori i stručnjaci u praksi ističu i specifične instrumente i izvore podataka koji se mogu koristiti za merenje tog kvaliteta. Na slici 7 prikazan je konceptualni okvir u kojem su predstavljene ključne tačke za merenje kvaliteta finansijskog izveštavanja u javnom sektoru, uključujući i upotrebu revizorskih izveštaja, međunarodnih indeksa, benchmarking metoda, anketnih instrumenata i normativnih usklađenosti.

Slika 7. Okvir za merenje kvaliteta finansijskog izveštavanja



Izvor: Autor

Prikazani dijagram ilustruje pet ključnih metoda za merenje kvaliteta informacija u javnom sektoru. Ove metode kombinuju **normativne, evaluacione i empirijske pristupe**, čime omogućavaju sveobuhvatniju procenu stvarnog kvaliteta finansijskog i nefinansijskog izveštavanja:

- **Stepen usklađenosti sa normativnom regulativom** - Merenje kvaliteta može se zasnivati na analizi koliko su finansijski izveštaji i druge informacije

usklađeni sa važećim zakonima, propisima i međunarodnim standardima (npr. IPSAS). Usklađenost ukazuje na formalni kvalitet izveštavanja i pravnu sigurnost (Pina i sar., 2009).

- **Upitnici i ankete** - Korišćenje strukturiranih upitnika i anketa omogućava prikupljanje stavova korisnika (npr. građana, revizora, menadžera) o kvalitetu i korisnosti informacija. Ova metoda je subjektivna, ali pruža važne uvide u percepciju kvaliteta (Cohen & Karatzimas, 2017).
- **Open Budget Index (OBI)** - Globalni indeks koji meri transparentnost javnih budžetskih informacija, uključujući dostupnost, potpunost i pravovremenost budžetskih dokumenata. OBI se koristi kao međunarodni pokazatelj kvaliteta fiskalne transparentnosti (IBP, 2023).
- **Benchmarking između institucija** - Upoređivanje kvaliteta finansijskih informacija između različitih javnih institucija (npr. opština ili ministarstava) može ukazati na najbolje prakse i identifikovati slabosti u izveštavanju (Grossi & Reichard, 2009).
- **Revizorski izveštaji DRI (državne revizorske institucije)** - Revizori daju nezavisnu procenu tačnosti, potpunosti i usklađenosti izveštaja, što čini jedan od najsnažnijih izvora za objektivno merenje kvaliteta finansijskog izveštavanja (Pollitt & Summa, 1997).

Kvalitet informacija može se generalno opisati na osnovu nekoliko atributa (Bednarek-Michalska, 2007). Bez obzira na usvojenu podelu i korišćene sinonime, relevantnost (materijalnost), koja prilagođava informacije kako bi bile sposobne da odgovore na specifične probleme donošenja odluka, smatra se osnovnim atributom informacija. Ovaj atribut označava da informacije treba da budu prilagođene informacijskim potrebama korisnika, imajući u vidu rešavanje određenog problema donošenja odluka. Očekuje se da informacije budu korisne i povezane sa specifičnim ishodom. To znači da relevantnost informacija u donošenju odluka zavisi od snage sledeće veze: potreba za informacijama – odluka – efekat.

Pored navedenih atributa informacija korisnost i pravovremenost, kao i potpunost i razumljivost, takođe, spadaju među najvažne attribute informacija. Pouzdanost i potpuna informacija u većoj meri zavise od proizvođača informacija. Pouzdanost informacija može biti povezana sa njihovom proverljivošću, tj. verifikacijom i validacijom izvora, kao i odrazom određenih karakteristika objekata, procesa i pojava. Kvalitet informacija smanjuje se distorzijama koje nastaju na komunikacionom putu između pošiljaoca i primaoca. Ove distorzije mogu biti sociološko-psihološke ili tehničko-organizacione. Navedene karakteristike kvaliteta informacija osnovni su element sistema kvalitativnih karakteristika: fleksibilnost, dostupnost, pouzdanost, efikasnost, ekonomičnost, vreme odgovora sistema, stabilnost, prioritet, poverljivost, sigurnost i lakoća upotrebe.

Finansijski izveštaji predstavljaju vredan izvor finansijskih informacija o poslovnim entitetima. Donošenje odluka – posebno dugoročnih odluka – zahteva pristup dodatnim nefinansijskim informacijama. Korisnici finansijskih izveštaja očekuju da objavljeni finansijski izveštaji budu pouzdani. Primaoci informacija ističu da izveštaji treba da budu organizovani i pojednostavljeni, te da informacije koje se prezentuju budu dosledne, uporedive, komplementarne i neduplirane. Među korisnicima finansijskih izveštaja postoji primetan interes za integrisano izveštavanje.

Mnoge organizacije javnog sektora proteklih godina u svetu, a posebno u Evropi, počele su da uključuju razne vrste nefinansijskih informacija u svoje godišnje izveštaje. Javni sektor i organizacije javnog sektora imaju višedimenzionalni značaj za društvo, polazeći od toga da je javni sektor značajan poslodavac a potom i značajan pružalac dobara i usluga, često u monopolističkom položaju. Dakle, nefinansijsko izveštavanje u javnom sektoru obuhvata:

- učinke (rezultate i ishode politika),
- životnu sredinu,
- društvenu odgovornost,
- upravljanje,
- borbu protiv korupcije i
- prevare.

U nefinansijskom izveštavanju posebno se ističe kako se javni sektor odnosi sa drugim organizacijama u lancu stvaranja javne vrednosti i kako ostvaruje integritet u svom poslovanju. Iako je prvobitno razvijeno u privatnom sektoru, integrisano izveštavanje, koje obuhvata i finansijske i nefinansijske informacije, dobija na zamahu u javnom sektoru sa potencijalom da donese koristi građanima kojima služi. Integrisano izveštavanje u javnom sektoru je namenjeno da zadovolji šire informacione potrebe svih zainteresovanih strana, ne samo finansijske zahteve. (EUROSAI, 2021)

Nefinansijsko izveštavanje u javnom sektoru može da sadrži i retrospektivne i prospektivne informacije, koje obuhvataju: (EUROSAI, 2021)

- Planirane i neplanirane ishode i rezultate;
- Održivi razvoj; i
- Druge organizacije u lancu stvaranja vrednosti u javnom sektoru.

Rezultati studije koju je sproveo *Fanani* (2011) pokazali su negativan uticaj kvaliteta finansijskog izveštavanja na asimetriju informacija. Dobijeni rezultati podržavaju ekonomsku teoriju koja navodi da će, pod uslovom da su ostali faktori nepromenjeni (*ceteris paribus*), poboljšanje kvaliteta finansijskog izveštavanja smanjiti informacionu asimetriju i zatim smanjiti trošak kapitala (Easley & O'Hara, 2004). To znači da će, kada su finansijski izveštaji visokog kvaliteta, neravnoteža informacija između menadžmenta, kao davaoca informacija, i drugih interesnih strana kao korisnika informacija, biti smanjena. Organizacije u javnom sektoru mogu smanjiti informacionu asimetriju između organizacije i stejkholdera pružajući informacije koje oblikuju savremeni poslovni ambijent i podstiču procese interpretacije složenih tržišnih okolnosti u kontekstu zakonitog i transparentnog izveštavanja koje podstiče poverenje građana.

Prema *Bhimani & Willcocks* (2014) razvoj podataka, informacija i znanja ima značajan uticaj na način na koji se sprovodi *outsourcing* (eng. *outsourcing*) koji je veoma značajan za institucije u javnom sektoru, pri čemu su digitalne tehnologije omogućile obavljanja organizacionih aktivnosti na daljinu. Uz to, brzi uspon računarstva u oblaku, koji proizilazi iz i dodatno omogućava konvergenciju niza tehnologija za pokretanje i

outsourcing aplikacija, usluga i infrastrukture preko interneta, donosi važne posledice zasnovane na informacijama i znanju, što utiče na potencijal pružanja računovodstvenih informacija unutar entiteta, te se, posledično, odražava na kvalitet i merenje kvaliteta računovodstvenih informacija.

2.5. Ekonomske posledice nekvalitetnog finansijskog izveštavanja

Analiza ekonomskih posledica nekvalitetnog finansijskog izveštavanja zahteva razumevanje načina na koji se finansijske ali i nefinansijske informacije obelodanjuju. Glavna svrha finansijskih izveštaja je da zadovolje potrebe korisnika računovodstvenih informacija, dok je odgovornost za njihovu pripremu i objavljivanje zadatak izveštajnih entiteta javnog sektora – KJS. To podrazumeva da finansijsko izveštavanje ima kako mikroekonomske efekte (na nivou pojedinačnih organizacija), tako i makroekonomske (tržišne) efekte, koji su usko povezani i jednako važni za procenu kvaliteta računovodstvenih informacija organizacija javnog sektora.

Bitno je istaći da kada se govori o ekonomskim posledicama, računovodstvo javnog sektora prepoznaje da finansijske koristi/posledice možda ne odražavaju ekonomske koristi/posledice i da se teži merenju ovih drugih. Buduće ekonomske koristi su se nekad koristile u računovodstvenim tekstovima da bi se označio pristup budućim prilivima gotovine. Međutim, buduće ekonomske koristi su kapacitet za pružanje robe i usluga u skladu sa ciljevima entiteta, bilo da su ti ciljevi generisanje neto priliva gotovine ili pružanje robe i usluga određenog obima i kvaliteta korisnicima (Miller, 1995, preuzeto prema Eivani i saradnici, 2012). Prema navedenom, zaključujemo da su ekonomske posledice nekvalitetnog finansijskog izveštavanja, zapravo nemogućnosti entiteta u javnom sektoru da ostvare ciljeve poslovanja bilo da su to neracionalno trošenje resursa, deficit ili neispunjenje očekivanja javnosti. Ciljevi poslovanja institucija u javnom sektoru su, zapravo, pre svega društveno-socijalni, ekološki, politički i tek potom ekonomski ali možemo zaključiti da se neispunjenjem ekonomskih ciljeva mogu dovesti u pitanje mogućnosti ovih institucija da ispune ostala očekivanja.

Prema Odboru za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) (2014), cilj finansijskog izveštavanja od strane entiteta javnog sektora je pružanje informacija koje su korisne korisnicima informacija za odgovornost i donošenje odluka. Iako građani predstavljaju važnu grupu korisnika ovih informacija (Daniels & Daniels, 1991), istraživanja su pokazala da oni u praksi nisu često korisnici finansijskih izveštaja vlade (na primer, Herawaty & Hoque, 2007). S druge strane, političari, koji predstavljaju građane u demokratskom društvu, smatraju se glavnim korisnicima računovodstvenih informacija, jer donose odluke koje utiču na političke programe i projekte (van Helden & Reichard, 2019). Osim toga, u demokratskom društvu postoji očekivanje da političari koriste računovodstvene informacije kako bi ispunili svoju odgovornost prema građanima (Guarini, 2016).

Pajković i saradnici (2023) su istraživali u kojoj meri političari koriste finansijske izveštaje entiteta javnog sektora Hrvatske, kao i njihovu percepciju korisnosti tih izveštaja u procesu donošenja odluka. Autori analiziraju upotrebu i korisnost finansijskih izveštaja pripremljenih na bazi modifikovanog akrealnog računovodstva – modifikovane obračunske računovodstvene osnove (modifikovano akrealno računovodstvo evidentira transakcije i druge događaje na akrealnoj osnovi), kao i kada postoji namera da se u potpunosti usvoji akrealno računovodstvo. Pored toga, istraživanje pruža informacije o upotrebi pojedinačnih komponenti finansijskih izveštaja i istražuje razloge zbog kojih izveštaji možda nisu korišćeni. Rezultati istraživanja, pomenutih autora, pokazuju da političari u procesu donošenja odluka koriste odabrane finansijske izveštaje koji sadrže informacije od interesa za njih, često se oslanjaju na izveštaje o prihodima, rashodima, primanjima i troškovima pripremljenim na modifikovanoj akrealnoj bazi, koji su bliži budžetskom izveštavanju i koriste informacije koje podržavaju njihovu odgovornost u okviru zakonskih ovlašćenja.

Finansijsko izveštavanje KJS ima šire posledice od samih ekonomskih efekata za pojedinačne organizacije, njihove stejkholdere pa čak i njihove konkurente. Računovodstvene informacije ne pružaju samo istorijske podatke, već se uz pomoć sofisticirane digitalizovane finansijske analize mogu izvući korisni zaključci o potrošačkim trendovima, tehnološkom napretku, operativnim praksama, načinu

upravljanja, poslovnom odlučivanju i drugim faktorima. Tako finansijski izveštaji organizacija javnog sektora mogu poslužiti stejkholderima kao vredna referenca (benčmark) u oceni efikasnosti menadžmenta i vrednovanju drugih entiteta, a predstavljaju i koristan izvor informacija za organizacije koje nisu u javnom sektoru. Iako globalno doprinos pojedinačnih finansijskih izveštaja informacijama može biti manji, transfer informacija koji nastaje njihovim objavljivanjem pruža značajne koristi za tržišta i celokupnu privredu. (Fishman & Hagerty, 1989).

Javni sektor, dakle, ima određene troškove povezane sa obelodanjivanjem finansijskih izveštaja:

- Troškovi obelodanjivanja finansijskih izveštaja u javnom sektoru uključuju administrativne i operativne troškove pripreme i objavljivanja izveštaja. Takođe, institucije javnog sektora moraju da poštuju regulatorne – normativne zahteve, što može povećati ove troškove.
- Dodatni troškovi obelodanjivanja finansijskih izveštaja u javnom sektoru mogu se pojaviti ako javni podaci, poput budžetskih izveštaja, privuku negativnu pažnju (npr. opozicija, građanske organizacije ili međunarodni regulatori) i dovedu do političkih pritisaka ili promena u zakonodavstvu.
- Zloupotreba informacija može se dogoditi ako političke stranke, konkurenti ili mediji koriste javne finansijske izveštaje da bi kritikovali vlast ili određene projekte, što može smanjiti poverenje građana ili donosioca odluka u organizacije iz javnog sektora.

Dakle, u javnom, kao i u privatnom sektoru, postoji trošak obelodanjivanja informacija ali i rizici povezani sa upotrebom tih informacija od strane različitih korisnika računovodstvenih informacija.

Iako se posledice lošeg finansijskog izveštavanja često dovode u vezu sa netransparentnim informisanjem, to ne znači da tranzicione privrede, čija su tržišta često plitka i nelikvidna, ne bi trebalo da posvete pažnju kvalitetu finansijskih izveštaja.

Naprotiv, kvalitet tih izveštaja treba postaviti ne samo u kontekst odgovornosti prema transparentnom i tačnom informisanju stejkholdera, što je od izuzetne važnosti, već i kao ključnu funkciju za širi društveni i privredni razvoj.

Nekvalitetno finansijsko izveštavanje javnog sektora može biti posledica korupcije, kao nečasnog ili nezakonitog ponašanja pojedinaca na visokoj poziciji, u smislu uzimanja novca za izvršavanje nezakonitih ili nemoralnih radnji (Cambridge Dictionary, nd). Naime, jedan od glavnih izazova za odgovornost i transparentnost u računovodstvu javnog sektora jeste široko rasprostranjena korupcija na globalnom nivou (Transparency International, 2020). Ova korupcija negativno utiče na poverenje građana, ekonomski razvoj i upravljanje.

Borba protiv korupcije, naročito u oblasti upravljanja javnim finansijama, ostaje ključna za postizanje transparentnosti i odgovornosti u javnom sektoru. Prakse poput netačnog izveštavanja, pronevere, mita i nepoštenih nabavki predstavljaju primere korupcije u računovodstvu javnog sektora. *Transparency International* (2020) navodi da javni zvaničnici često falsifikuju finansijske izveštaje i budžetske podatke, naročito u zemljama u razvoju i ekonomijama u tranziciji, kako bi prikrili krađu javnih sredstava za ličnu korist. Svetska banka (World Bank Group, 2023) ukazuje da neadekvatni finansijski sistemi i loši okviri upravljanja stvaraju okolnosti koje pogoduju korupciji.

Prema *Uslaner* (2009, str. 127), korupcija usporava ekonomski rast i smanjuje efikasnost vlade na sledeći način: „Korumpirane vlade imaju manje sredstava za vlastite projekte, što dovodi do smanjenja plata zaposlenih u javnom sektoru. Zaposleni na nižim nivoima će, kao rezultat toga, biti skloniji da uzimaju novac iz javnih fondova. U korumpiranim društvima, zaposleni u javnom sektoru će više vremena trošiti na ličnu korist nego na obavljanje svojih dužnosti u službi građana. Korupcija stoga dovodi do nižeg ekonomskog rasta i neefikasne vlade.“ Zloupotreba javnih sredstava, mito, manipulacija finansijskim izveštajima i prevara u nabavci su česte manifestacije korupcije koje podrivaju integritet računovodstva javnog sektora. Napori u borbi protiv

korupcije naišli su na ograničen uspeh zbog ukorenjenosti koruptivnih praksi, političkog mešanja i slabih mehanizama nadzora (Kunyeti, 2024).

Ekonomске posledice neadekvatnih računovodstvenih informacija su očigledne, a mogu se meriti kroz ekstremne primere lažnog finansijskog izveštavanja. Da bi informacije u finansijskim izveštajima bile smatrane kvalitetnim, one moraju biti u skladu sa stvarnim poslovnim aktivnostima i performansama organizacije. Dosadašnja praksa pokazuje da finansijski skandali obuhvataju efekat lažnih izveštaja i distorzije stvarnih poslovnih aktivnosti. Računovodstvene prevare, stvarajući nerealna očekivanja, dovode do neefikasnog vrednovanja kapitala i obaveza (Miletić, 2021).

Primeri neadekvatnog upravljanja javnim sredstvima kao posledica, uglavnom, neadekvatnih računovodstvenih informacija su:

- Bankrot grada Detroita u Mičigenu, 2013. godine (Gilson i saradnici, 2015)
- Kolaps britanske multinacionalne kompanije Karilion (Carillion) za upravljanje objektima i građevinskim uslugama koja je bila i najveći izvođač radova vlade Ujedinjenog Kraljevstva, sa dugovima od preko 7 milijardi funti - 2018. godine (Parker & Tetlov, 2017; Plimmer, 2018)
- bankrot gradskog veća grada Birmingema, 2023. godine (Brackley, 2025).

Transparentno trošenje javnih sredstava od strane KJS jeste najvažniji zadatak ovih institucija, čime se, ne samo stiče i održava poverenje građana, podržava odgovorno i etično upravljanje javnim resursima i očuvanje nacionalnih resursa, nego i podstiče opšte blagostanje građana i mogućnosti održivog poslovanja u budućnosti. Ovakvo posmatranje buduće perspektive društvenog blagostanja i održivog privrednog razvoja, postavlja problematiku finansijskog izveštavanja javnog sektora pred određene izazove kao što su:

- da li je normativna regulativa u smislu zakonske i profesionalne računovodstvene regulative javnog sektora adekvatno razvijena i ako jeste da li postoje institucionalne

pretpostavke efikasne i efektivne primene ove regulative kao i organi koji pravedno i etički kontrolišu primenu i postavljaju smernice razvoja;

- da li postoji potreba reforme računovodstva javnog sektora sa aspekta digitalizacije, unapređenja digitalnih kompetencija i rada sa savremenim tehnologijama, pogotovo u smislu tehnologije velikih podataka i veštačke inteligencije;

- da li je prisutna i u kom stepenu saradnja sa privatnim i akademskim sektorom radi usvajanja pozitivnih teorijskih i praktičnih pristupa intenzivnom nacionalnom rastu i razvoju uz ograničene resurse i mnogobrojna ekološka i etička ograničenja;

- u kojoj meri je prisutno podsticanje integrisanog izveštavanja u organizacijama javnog sektora;

- da li se razvoj alata forenzičkog računovodstva u pravcu razotkrivanja i ranog detektovanja finansijskih prevara, koruptivnih i kriminalnih radnji i drugih oblika neracionalnog i neetičkog raspolaganja javnim dobrima podstiče adekvatnim institucionalnim rešenjima;

- da li se razvijaju i vrednuju adekvatne kompetencije računovođa javnog sektora;

- da li postoje institucionalna rešenja za zaštitu računovođa i drugih zaposlenih (uzbunjivača) u javnom sektoru koji ukazuju na neracionalno, koruptivno, neetičko raspolaganje i upravljanje javnim dobrima, odnosno različite mere zaštite procesa uzbunjivanja.

Integritet finansijskog izveštavanja u javnom sektoru u digitalnom okruženju te njegova „evolucija“ ka integrisanom izveštavanju institucija javnog sektora trebalo bi da predstavlja krucijalni zadatak vlade države i regulatornih, pre svega, nacionalnih tela.

3. KOMPLEKSNOST ODNOSA IZMEĐU KVALITETA FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA, ORGANIZACIONIH PERFORMANSI I ODGOVORNOSTI

3.1. Relacija kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi

Povezanost između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi je veoma važna za uspeh i stabilnost svake organizacije u javnom sektoru. Kvalitetno finansijsko izveštavanje omogućava bolje razumevanje finansijskog položaja i zaduženosti entiteta javnog sektora, što je ključno za donošenje efikasnih strategijskih i operativnih odluka, ali i spoznaju finansijskog položaja i zaduženosti javnog sektora u celini, kroz zaštitu trajnosti poslovanja (going concern princip) i opravdanost namenskog trošenja budžetskih sredstava (princip budžetskog finansiranja) (Ranković & Knežević, 2022).

Koncept organizacionih performansi može se interpretirati kao stepen postizanja rezultata (Saputra i sar., 2024). Performansa, odnosno učinak, predstavlja rezultat niza procesnih aktivnosti koje se sprovode kako bi se postigli određeni organizacioni ciljevi. Ocena učinka je veoma važna jer funkcioniše kao referentna tačka za uspeh u postizanju organizacionih ciljeva. *Nurjaya* (2021) navodi da je performans stepen u kojem pojedinac postiže rezultate prilikom obavljanja određenih zadataka. Performansa je rezultat funkcionisanja rada pojedinca ili grupe u organizaciji tokom određenog vremenskog perioda i odražava stepen u kojem pojedinac ili grupa ispunjava zahteve posla kako bi postigli organizacione ciljeve i rezultat rada koji se postiže izvršavanjem dodeljenih zadataka i odgovornosti u određenom vremenskom periodu (Saputra i sar., 2024).

Menadžment javnog sektora naglašava upravljanje zasnovano na performansama i sistemu kontrole (Hood, 1991). Brojne računovodstvene inovacije u javnom sektoru odražavaju novi trend upravljanja javnim finansijama u cilju poboljšanja donošenja odluka i upravljanja institucijama javnog sektora. U praksi postoji opšta saglasnost da akruhalno računovodstvo predstavlja efikasan način za bolje razumevanje organizacija u javnom sektoru i preciznije ocenjivanje njihovih finansijskih performansi (Jarrar & Schiuma, 2007). Takođe, prelazak na akruhalno računovodstvo u menadžmentu javnog sektora ima za cilj poboljšanje kvaliteta finansijskih informacija (Guthrie, 1998), što omogućava menadžerima da donose bolje odluke u vezi sa alokacijom resursa (Reck, 2001) i da tačno mere efikasnost i efektivnost organizacije (Gomes i sar., 2017).

Odobranje i trošenje javnih sredstava (resursa) zahteva smislene i pouzdane računovodstvene informacije kako bi predvideli uticaji vladinih odluka tokom vremena u odnosu na njihove strategije za pružanje javnih dobara i usluga (Martin & Spano, 2015). Visokokvalitetne finansijske računovodstvene informacije su relevantne, pouzdane, razumljive, uporedive, blagovremene i proverljive (Cohen & Karatzimas, 2017). U tranzicionoj ekonomiji kao što je Federacija Bosne i Hercegovine, *Veladar i saradnici* (2014) utvrdili su da nivo merenja i izveštavanja o indikatorima performansi poboljšava kvalitet finansijskih računovodstvenih informacija, što, posledično, direktno utiče na iskazane rezultate poslovanja u finansijskim izveštajima. *Kroll* (2015) i *Kobayashi i saradnici* (2016) su, takođe, prepoznali korisnost visokokvalitetnih finansijskih računovodstvenih informacija za pomoć menadžerima javnog sektora da podrže svoje menadžerske odluke i poboljšaju učinak organizacija.

Bukenya (2014) je u svojoj studiji istraživao odnos između kvaliteta računovodstvenih informacija i finansijskog učinka javnog sektora Ugande. Rezultati su pokazali da su relevantnost, pouzdanost, tačnost, razumljivost i pravovremenost ključni faktori kvaliteta računovodstvenih informacija, koji utiču na finansijski učinak. Regresiona i korelaciona analiza pokazale su da je oko 58% finansijskog učinka povezano sa kvalitetom računovodstvenih informacija, što sugerise potrebu za zapošljavanjem visokokvalifikovanih profesionalaca u javnom sektoru.

Rezultati analize koju su sprovedi *Pernando i saradnici* (2023), pokazuju da kvalitet finansijskog izveštavanja ima pozitivan i značajan uticaj na performanse organizacije javnog sektora u Indoneziji. *Kobayashi sa saradnicima* (2016) ističe da u cilju poboljšanja performansi organizacija iz javnog sektora Japana treba koristiti visokokvalitetne finansijske računovodstvene informacije koje se dobijaju kroz kvalitetno finansijsko izveštavanje.

Saputra i saradnici (2024) su analizirali uticaj kvaliteta finansijskog izveštavanja na performanse javnih organizacija u Indoneziji. Rezultati istraživanja su pokazali da kvalitet finansijskog izveštavanja ima pozitivan uticaj na performanse javnih organizacija. Dobro finansijsko izvještavanje može poboljšati performanse organizacije ako zainteresovanim stranama pruži tačne i relevantne informacije (Kroll, 2015).

Jedan od ciljeva istraživanja studije autora *Boonkasem i saradnici* (2021), bio je utvrđivanje efekata kvalitativnih karakteristika finansijskog izveštavanja na percipirane organizacione performanse u javnom sektoru Tajlanda. Za utvrđivanje efekata autori su primenili modelovanje strukturalnim jednačinama (SEM). Rezultati su ukazali na pozitivan efekat kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse. Značajnu pozitivnu povezanost između kvaliteta finansijskog izveštavanja i performansi pokazali su i rezultati studije autora *Nirwana & Haliah* (2018) u kontekstu javnog sektora indonežanske provincije Južni Sulavesi.

Nuhu i saradnici (2016) ističu da, iako je primena tradicionalnih praksi upravljačkog računovodstva (u smislu tradicionalnih tehnika i alata) još uvek dominantna, takve prakse nisu povezane sa organizacionim promenama ili učinkom organizacija u javnom sektoru. Savremene prakse upravljačkog računovodstva obuhvataju pristupe kao što su obračun troškova zasnovan na aktivnostima (ABC), budžetiranje zasnovano na učinku, balansirana karta učinka (BSC), ciljno upravljanje troškovima (target costing) i upravljanje na osnovu vrednosti (value-based management), koji omogućavaju kvalitetnije strateško planiranje, evaluaciju performansi i donošenje odluka (Drury,

2018). Organizacije koje u većoj meri koriste ove savremene pristupe ostvarile su veće promene i bolje performanse. S druge strane, prema rezultatima istraživanja autora *Rathnayake sa saradnicima* (2021), odnos između kvaliteta finansijskog izveštavanja i pojedinačnih indikatora finansijskog učinka bio je nesignifikantan. Prema *Adamsu i saradnicima* (2014) upravljačko računovodstvo igra centralnu ulogu u mapiranju budućeg pravca organizacija tako što menadžerima pruža informacije za postavljanje strategija i osigurava da su ulazi, procesi i izlazi usklađeni sa ciljevima i strategijama organizacije. U kontekstu javnog sektora, postoji još jedna važna potencijalna upotreba ovih informacija upravljačkog računovodstva – to je za eksternu komunikaciju sa korisnicima koji imaju lični interes u pravcu i uspehu (ishodu) entiteta. Ovi korisnici se dele u tri grupe: (Adams i saradnici, 2014)

- dobavljači resursa (zaposleni, zajmodavci, poverioci, dobavljači),
- primaoci robe i usluga (poreski obveznici, poreski obveznici i članovi strukovnih udruženja) i
- strane koje vrše pregled nadzorne funkcije (parlamenti, vlade, regulatorne agencije, analitičari, sindikati, grupe poslodavaca, mediji i grupe zajednice sa posebnim interesima).

3.2. Relacija kvaliteta finansijskog izveštavanja i odgovornosti

Sa institucionalnom teorijom koju su razvili *DiMaggio & Powell* (1983), institucije javnog sektora deluju unutar društvenog okvira normi, vrednosti i pretpostavki o odgovarajućem ili prihvatljivom ekonomskom ponašanju. Sredstva institucija javnog sektora finansiraju se prvenstveno iz državnog budžeta, pa je obezbeđivanje kvalitetnih finansijskih izveštaja još potrebnije da bi se zadovoljile potrebe korisnika prilikom procene odgovornosti (Sulu-Gambari i sar., 2018). Stoga je odgovornost u institucijama javnog sektora obavezna, a izražava se kroz finansijske izveštaje.

Relacija između kvaliteta finansijskog izveštavanja i odgovornosti je ključna za efikasno funkcionisanje bilo koje organizacije. Kvalitetno finansijsko izveštavanje

omogućava odgovorne procene i donošenje odluka, te doprinosi transparentnosti i odgovornosti u upravljanju resursima (Tasios & Bekiaris, 2012). Ovo izveštavanje ima važnu ulogu u obezbeđivanju da se organizacije odgovorno odnose prema svojim obavezama, koje imaju prema različitim zainteresovanim stranama, kao što su poverioci, dobavljači, finansijski analitičari i regulatorni organi (Aberbach i sar., 1981).

Na osnovu međunarodnih računovodstvenih standarda privatnog sektora i u duhu doktrine menadžmenta javnog sektora za povećanjem javne finansijske transparentnosti (Mbelwa i sar., 2019), Međunarodni odbor za računovodstvene standarde u javnom sektoru (IPSASB, 2013, 2018) je izdao Međunarodne računovodstvene standarde u javnom sektoru za poboljšanje kvaliteta finansijskog izveštavanja i pružanje korisnih informacija, kako bi korisnici pravilno procenili odgovornost institucija javnog sektora (Sellami & Gafsi, 2019). Svrha ovih reformi je stvaranje dobrog kvaliteta finansijskog izveštavanja, obezbeđivanje relevantnosti, pouzdanosti, razumevanja, poređenja, blagovremenosti i verifikacije u finansijskim izveštajima (Cohen & Karatzimas, 2017). Na taj način se jačaju kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja, pomažući korisnicima da procene odgovornost institucija javnog sektora (Mack & Ryan, 2006), uz obezbeđivanje javne finansijske transparentnosti sa posledičnim smanjenjem korupcije (Krambia-Kapardis i sar., 2016).

Međutim, dokazi nisu konzistentni. Prema rezultatima koje je objavio *Steccolini* (2004), italijanske lokalne samouprave koriste godišnje izveštaje za preuzimanje odgovornosti prema internim korisnicima, te nemaju značajnu ulogu u komunikaciji sa eksternim korisnicima. Prema *Cohen & Karatzimas* (2017), promene u računovodstvu ne dovode do toga da finansijski izveštaji postignu visok nivo kvaliteta računovodstvenih informacija koji se očekuje od strane vladinih zvaničnika.

S druge strane, u kontekstu Tajlanda, kao zemlje u razvoju, *Nakmahachalasint & Narktabtee* (2019) smatraju da dobro finansijsko izveštavanje može pomoći javnim organizacijama da pokažu svoju odgovornost. *Tran je sa saradnicima* (2021) ispitivao uticaj kvaliteta finansijskog izveštavanja na odgovornost u javnom sektoru Vijetnama.

Pomenuti autori su zaključili da je kvalitet finansijskog izveštavanja značajna determinanta odgovornosti. *Rezaei i saradnici* (2021) su istraživali uticaj kvaliteta finansijskog izveštavanja na odgovornost u javnom sektoru Irana. Istraživanjem su obuhvaćene vladine agencije u regionu Sistana i Balučestana, a rezultati su pokazali da kvalitet finansijskog izveštavanja ima pozitivan i direktan uticaj na odgovornost vladinih agencija. Nalazi *Agung-ove* (2020) studije pokazuju da će dobar kvalitet finansijskog izveštavanja poboljšati performanse odgovornosti regionalnih vlada u Indoneziji. Slično tome, *Sanusi i saradnici* (2015) tvrde da će tačno i odgovarajuće evidentiranje finansijskih transakcija poboljšati efektivnost učinka i odgovornost organizacija u javnom sektoru Malezije.

Jedan do ciljeva studije koju je sproveo *Anggadini sa saradnicima* (2023) bio je uticaj kvaliteta finansijskih izveštaja na odgovornost organizacija iz javnog sektora Indonezije. Rezultati višestruke linearne regresije su pokazali da kvalitet finansijskih izveštaja ima pozitivan uticaj na odgovornost. Autori ističu da ovakvi nalazi imaju značajne implikacije za donosiocce politika i zainteresovane strane u javnom sektoru, posebno u pogledu jačanja mehanizama odgovornosti i poboljšanja praksi finansijskog upravljanja.

Kholifaturrohman i saradnici (2023) istraživali su ulogu kvaliteta finansijskog izveštavanja u odgovornosti javnih organizacija, kako u Indoneziji, tako i globalno. Pregled literature pokazuje da postoji povezanost između kvaliteta finansijskog izveštavanja i odgovornosti, što je važno za vladu u cilju poboljšanja nadzora nad finansijskim izveštajima javnih organizacija. Takođe, istraživanje ističe potrebu za proučavanjem faktora koji utiču na kvalitet finansijskog izveštavanja, jer to ima implikacije na povećanje odgovornosti. Odgovornost se smatra ključnim indikatorom performansi javnih organizacija.

Kvalitet informacija u finansijskim izveštajima lokalnih vlasti, prema *Dewi i saradnicima* (2019) direktno, pozitivno i značajno utiče na finansijsku odgovornost, što znači da, ako se poveća kvalitet informacija u finansijskim izveštajima lokalnih vlasti

Indonezije, doći će i do povećanja finansijske odgovornosti. Svako poboljšanje u kvalitetu informacija u finansijskim izveštajima lokalnih vlasti povećaće finansijsku odgovornost za 48,3%. *Nurritziana i saradnici* (2017), takođe, ističu da prezentacija regionalnih finansijskih izveštaja ima pozitivan i značajan uticaj na odgovornost u regionalnom finansijskom upravljanju. Prema *Karyatni & Handajani* (2020), ne može se odbaciti hipoteza da finansijski izveštaji imaju pozitivan uticaj na finansijsku odgovornost, budući da bolji kvalitet prezentacije finansijskih izveštaja jedinica lokalne samouprave uzrokuje povećanje odgovornosti u regionalnom finansijskom upravljanju.

Iako implementacija obračunske računovodstvene osnove u javnom sektoru nije uvek bila uspešna u razvijenim zemljama (*Adhikari & Mellemvik*, 2011), NPM (New Public Management – Novi menadžment u javnom sektoru) nastavlja da promoviše primenu reformi računovodstva javnog sektora zasnovanih na MRS JS standardima i obračunskoj računovodstvenoj osnovi (*Mbelwa i sar.*, 2019; *Mnif Sellami & Gafsi*, 2019). Kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja se time unapređuju, pomažući korisnicima da procene odgovornost javnih organizacija (*Mack & Ryan*, 2006), dok se istovremeno obezbeđuje javna finansijska transparentnost, što dovodi do smanjenja korupcije (*Krambia-Kapardis i sar.*, 2016).

3.3. Relacija između odgovornosti i organizacionih performansi

Upravljanje javnim sektorom se tiče zadataka odgovornosti u vezi sa specifičnim ciljevima ovog sektora, koji nisu ograničeni na pružanje usluga (npr. cena i kvalitet usluga), već uključuju i uticaj politike na zajednicu, ili društvo u celini (npr. ishodi) (*Almquist i sar.*, 2011). Upravljanje uključuje različite vrste mehanizama, posebno strukture, koje razjašnjavaju odgovornosti različitih zainteresovanih strana, u smislu organizacije, pristupe koji neguju sposobnosti za ispunjavanje ovih odgovornosti, i alate, poput sistema za internu kontrolu i eksternu odgovornost. *Goddard* (2005), u svom istorijskom pregledu koncepta upravljanja, razlikuje najmanje tri dimenzije upravljanja: usklađenost, performanse i strukturu. Mehanizmi upravljanja se mogu uočiti u kodeksima ponašanja za dobro upravljanje u javnom sektoru. Razumevanje mehanizama odgovornosti, zahteva njihovo razmatranje u kontekstu upravljanja.

Odgovornost može imati različita značenja. U osnovi se odgovornost odnosi na davanje i zahtevanje dobrog ponašanja, ali pojedini autori (Smyth, 2012) ističu potrebu za kontrolom (sankcionisanjem i nagradom), kao instrumentom za formalizovanje koncepta, jer bi, inače, bio samo povezan sa odgovornošću i transparentnošću.

Doktrina menadžmenta javnog sektora se prvenstveno fokusira na povećanje javne odgovornosti organizacije, zastupljene od strane menadžera (Behn, 2003), što zahteva jasnu dodelu odgovornosti, jasnu izjavu o ciljevima i fokus na izlazne performanse i efikasnost. Institucije javnog sektora treba da obelodane sve relevantne finansijske informacije na blagovremen i sistematičan način (Deighton-Smith, 2004) kako bi stvorile poverenje u ekonomske politike, čime bi promovisale ekonomski rast (Bastida & Benito, 2007) i postizanje efikasnosti rada javnog sektora (Lapsley, 2009). Shodno tome, važna premisa je da će bolja organizaciona performansa proizaći iz efektivne javne odgovornosti (Christensen & Lægreid, 2015). Štaviše, pod institucionalnim pritiskom, povećava se pritisak na menadžere javnog sektora da sprovedu dobru javnu odgovornost, što dovodi do toga da organizacije postignu veće rezultate (Keerasuntonpong i sar., 2019).

Javna odgovornost je sredstvo za kontrolu ponašanja institucija javnog sektora, obezbeđujući funkcionisanje u skladu sa funkcijama i ostvarivanje poboljšanih rezultata, pružajući koristi građanima i drugim zainteresovanim stranama (Mizrahi & Minchuk, 2019). Odgovornost ima potencijalnu korist za organizacije javnog sektora (Schillemans, 2013) jer pružanjem dokaza o postupcima mogu dokazati svoju legitimnost. Osim toga, kroz analizu svojih dosadašnjih akcija, institucije javnog sektora uče iz svojih grešaka i uspeha i na taj način unapređuju svoju buduću performansu, povećavajući podršku građana. Dakle, prema menadžmentu javnog sektora, reforme računovodstva javnog sektora su, u mnogim zemljama, odgovor na potrebu poboljšanja odgovornosti (Brusca i sar., 2016) i, konačno, poboljšanje performansi institucija javnog sektora (Modell, 2009; Cohen, 2008).

Većina istraživača sugerise da će efikasni procesi javne odgovornosti podići svest o legitimnosti, ograničiti prevaru i korupciju i povećati odgovornost institucija javnog sektora, te, poboljšati razumevanje građana zašto se ciljne performanse ne mogu postići i, na kraju, izgraditi poverenje među zainteresovanim stranama (Halachmi & Holzer, 2010; Lindquist & Huse, 2017). Prema Han (2020), mnoge institucije javnog sektora pokušavaju da implementiraju principe odgovornog upravljanja kako bi unapredile institucionalne performanse. Autor navodi da je institucionalna odgovornost imala pozitivan uticaj na performanse javnog sektora tokom administracije Džordža Buša u Sjedinjenim Američkim Državama, ukazujući na važnost evaluacije učinka i transparentnosti kao ključnih mehanizama. Ovaj primer ilustruje kako politički kontekst i reformske inicijative na najvišem nivou vlasti mogu doprineti unapređenju odgovornosti i ostvarenju boljih performansi u javnom sektoru. *Bouckaert & Peters* (2002) predlažu da se organizaciona performansa u javnom sektoru odnosi na zadovoljstvo, koje je vezano za uverenja zaposlenih i drugih zainteresovanih strana kao što su građani, političari i donatori.

Potreba za većim stepenom odgovornosti uglavnom ide zajedno sa većom autonomijom. *Habersam i saradnici* (2013) su proučavali ovaj fenomen u kontekstu reformi austrijskog univerzitetskog sektora. Do 2002. godine univerziteti, u ovoj zemlji, bili su hijerarhijski povezani sa Ministarstvom prosvete. Kao rezultat reforme 2002. godine, postali su nezavisna tela. Novo sredstvo odgovornosti, koje je centralno u ovoj reformi, je označeno kao „Bilans znanja“, koji zahteva od svakog univerziteta da sklopi aranžmane sa ministarstvom o svojim dostignućima u oblastima ljudskih resursa, procesa i rezultata. Pomenuti autori su istraživali način, na koji su ovaj mehanizam odgovornosti, koristili različiti akteri, kao što su zvaničnici u ministarstvu i najviši nivoi administratora i menadžeri univerziteta, i došli do zaključaka, koji su u skladu sa kritičnijim perspektivama o upravljanju i odgovornosti:

- 1) Bilans znanja je izmenio i poboljšao odnose upravljanja u univerzitetskom sektoru, posebno uključivanjem učinaka na dnevni red sastanaka o budžetu između univerziteta i ministarstva.
- 2) Benčmarking učinka je uticao na proces budžetiranja i služio kao input za aktivnosti učenja u okviru univerziteta.

- 3) Informacije o učinku su procenjene u smislu njihove relevantnosti i pouzdanosti i obogaćene narativnim informacijama (brojevi i priče), iako je ministarstvo, i dalje, trebalo da bude fokusirano na brojke.

Na kraju, što je najvažnije, javna uprava i odgovornost pretrpeli su značajne promene, ali ne na način koji je eliminisao neizvesnost. U stvari, ranjivost učesnika sa obe strane budžetske jednačine je rasla. Ministarstvo se više oslanjalo na imenovanja zasnovana na učinku, dok su univerziteti ostali zavisni od ministarstva kao svog primarnog izvora finansiranja. Istovremeno, ministarstvo je ojačalo svoje kontrolne mehanizme namećući još veće zahteve za odgovornošću.

Ukoliko institucija javnog sektora pruži transparentan, pouzdan i kvalitetan izveštaj o ostvarivanju odgovornosti, može se zaključiti da je i njen učinak na zadovoljavajućem nivou. Nasuprot tome, ako su rezultati izveštaja o učinku negativni, odnosno ukazuju na neuspeh u postizanju ciljeva, može se reći da je učinak institucije, a samim tim i vlade, neuspešan (Agustiawan & Halim, 2018). *Akbar i saradnici* (2012) sugerišu da je primarni motiv za sprovođenje odgovornosti u lokalnim samoupravama često posledica regulatornih zahteva i snažnog pritiska od strane centralnih vlasti. *Propper i Wilson* (2003) ističu da dobro postavljena odgovornost može doprineti povećanju učinka institucija u javnom sektoru, kao i pozitivnim promenama u ponašanju zaposlenih.

Prema *Olwol i saradnicima* (2022), odgovornost je pozitivno i značajno povezana sa zavisnom varijablom (performansama organizacije) na primeru nacionalnih komunalnih preduzeća u Ugandi, na osnovu pretpostavke da poboljšanje sistema odgovornosti podrazumeva da se resursi koriste efikasno. *Han & Hong* (2019) proučavali su uticaj odgovornosti na organizacione performanse u organizacijama javnog sektora SAD-a. Njihovi nalazi su pokazali da je odgovornost pozitivno i značajno povezana sa organizacionim performansama. Pomenuti autori ističu da visoki nivoi odgovornosti pomažu da javne organizacije postanu efikasnije, čime se poboljšavaju njihove performanse. *Moynihan & Ingraham* (2003) navode da odgovornost može poboljšati organizacionu efikasnost kroz racionalnu praksu budžetiranja, donošenje budžetskih odluka i implementaciju budžeta. U okviru racionalnih praksi budžetiranja, alokacija sredstava se zasniva na postignućima u performansama (Gilmour & Lewis, 2006), a

politike finansiranja aktivnosti temelje se na politici finansiranja postignuća (Rabovsky, 2012).

Agustiawan & Halim (2019) su ukazali na pozitivan uticaj odgovornosti, kako na kvantitativne, tako i na kvalitativne performanse institucija javnog sektora u Indoneziji. Prema *Yunia & Muttaqin* (2022), osim što odgovornost utiče na performanse organizacija javnog sektora u Indoneziji, odgovornost može moderirati kvalitet finansijskih izveštaja u odnosu na performanse organizacija javnog sektora.

Pernando i saradnici (2023) utvrdili su da odgovornost ima pozitivan i značajan uticaj na performanse. Slično, *Christensen & Lægreid* (2015) su zaključili da odgovornost poboljšava performanse, odnosno da će implementacija odgovornosti učiniti upravljanje organizacijom efikasnijim, što će dovesti do poboljšanja performansi.

Kim (2005), kao i *Caseley* (2006), pokazuju da odnos različitih vrsta odgovornosti doprinosi poboljšanju učinka. Slično tome, rezultati *Wang*-ovog (2002) istraživanja, sprovedenog u javnom sektoru SAD-a, pokazali su da vrsta zahteva za odgovornošću, formirana u okviru administrativne odgovornosti, pozitivno utiče na učinak. U kontekstu zaposlenih u javnom sektoru Sumatre, odgovornost je značajna determinanta organizacionih performansi prema rezultatima studije koju je sproveo *Wibowo sa saradnicima* (2023). Rezultati testova, koje su u svojoj studiji sprovedi *Agustiawan & Halim* (2019) pokazuju da je odnos između pravne odgovornosti i organizacionih performansi javnog sektora Indonezije pokazao značajnu povezanost.

Međutim, jedan broj istraživača izveštava o negativnoj povezanosti između odgovornosti i organizacionih performansi. Prema *Romzek & Dubnick* (1987), ne postoji povezanost između različitih tipova odgovornosti i učinka. Slične rezultate dobili su i *Jatmiko & Lestiawan* (2016), koji su ispitivali uticaj državne uprave na performanse lokalnih vlasti u Indoneziji. Rezultati su pokazali da principi transparentnosti, odgovornosti i učešća javnosti pozitivno utiču na performanse lokalnih

vlasti, ali da ovaj uticaj nije signifikantan. *Dubnick & Frederickson* (2015) izvestili su o negativnoj povezanosti između odgovornosti i organizacionih performansi. Objasnili su da prekomerna odgovornost može smanjiti performanse organizacije, zbog previše obaveza prema klijentima, dobavljačima, nadređenima, profesionalcima i javnosti u vezi sa pružanjem kvalitetnih usluga. *Kim & Lee* (2010) su, takođe, naglasili da zaposleni mogu doživeti konflikt zbog višestrukih zahteva odgovornosti, što izaziva stres na radnom mestu i smanjuje performanse.

Koppell (2005), kao i *Kim & Lee* (2010), dodatno objašnjavaju kako negativan uticaj odgovornosti na performanse može nastati. Autori navode da negativan efekat proizilazi iz činjenice da organizacije i pojedinci odgovornost često povezuju isključivo sa situacijama kada nešto pođe po zlu. Takav pristup stvara mentalitet u kojem se odgovornost doživljava kao sredstvo za kažnjavanje zaposlenih zbog grešaka. Ističe se da, kada organizacije koriste odgovornost prvenstveno kao mehanizam sankcionisanja, radnu atmosferu prožimaju strah i anksioznost. U takvom okruženju, zaposleni, bojeći se neuspeha, izbegavaju da traže bolja rešenja, nove pristupe ili predlože inovativne ideje. Ovo je u skladu sa nalazima *Edmondson* (1999), koja ističe da niska psihološka sigurnost u timovima vodi kulturi straha i smanjenju organizacionog učenja i inovacija.

Pojedini istraživači ističu da je odnos između odgovornosti i performansi organizacija javnog sektora dvosmeran, što znači da ove varijable mogu uzajamno uticati jedna na drugu (na primer, *Dubnick*, 2005). To znači da poboljšanje jedne varijable može doprineti poboljšanju druge. *Dubnick* (2005) i *Yang* (2012) objašnjavaju da veza između odgovornosti i performansi nije jednostavna, već ima konkurentski karakter. Naime, menadžeri, odgovarajući na pritiske odgovornosti, pretvaraju te pritiske u strategije upravljanja. Drugi aspekt ove dinamike uključuje poređenje odgovornosti (eng. accountability), uloge (eng. responsibility) i organizacione kulture. Jasno definisanje ciljeva, njihova komunikacija i evaluacija, kao i pritisak da se postignu, često mogu unaprediti performanse, ali, takođe, povećavaju pažnju menadžera na odgovornost.

U teoriji, mehanizmi javne odgovornosti su ključni u demokratijama, jer imaju za cilj da obezbede odgovarajuće ponašanje i organizacioni učinak (*Schillemans*, 2016).

Međutim, u praksi često dovode do različitih disfunkcionalnih ishoda (Flinders, 2011). Jedan broj zaposlenih u javnom sektoru, posvećuje 20-40% svog vremena administrativnim zadacima, koji se odnose na odgovornost, dok, veći broj javnih menadžera, navodi da zahtevi za odgovornošću, i dalje, oduzimaju previše njihovog vremena (Pollitt, 2003). Štaviše, postoji nekoliko primera neuspjeha odgovornosti, kao što je stvaranje parališuće neizvesnosti (Koppell, 2005), preterano naglašavanje kratkoročnog uspeha (Halachmi, 2014) i ponašanja kao što je „pogoditi metu, ali promašiti poentu“ (Bevan & Hood, 2006). Istraživanja su pokazala da odgovornost može imati različite efekte, od kojih su neki štetni (Lerner & Tetlock, 1999).

3.4. Odgovornost kao posrednik odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi

U cilju minimiziranja sukoba interesa među zainteresovanim stranama u javnom sektoru, kvalitet finansijskog izveštavanja i odgovornost su važni alati za praćenje performansi kreatora javnih politika i regulatora (Christensen & Lægreid, 2015; Boston, 2016; Steccolini, 2004). Primena menadžmenta javnog sektora, te reforme javnog računovodstva javnog sektora, motivisane su ciljem postizanja poboljšane performanse institucija javnog sektora kroz povećanu odgovornost (Tran, 2014), pri čemu se odgovornost postiže kroz osiguranje kvaliteta finansijskih izveštaja koje objavljuju institucije javnog sektora (Nakmahachalasint & Narktabtee, 2019).

Kheriollahi & Ghorbani (2023) su istraživali ulogu odgovornosti u određivanju odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja i učinka javnih organizacija. Rezultati analize podataka su pokazali da kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan i pozitivan uticaj na učinak i odgovornost, dok odgovornost ima pozitivan i značajan uticaj na učinak. Osim direktnog uticaja odgovornosti na učinak, pomenuti autori su utvrdili i značajnu ulogu odgovornosti, kao posrednika odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja i učinka.

Tran i saradnici (2021) su na osnovu rezultata istraživanja, na uzorku zaposlenih računovođa i menadžera u javnom sektoru, u Vijetnamu, zaključili da je odgovornost značajan medijator odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja i učinka, sa značajnim implikacijama na javne organizacije koje žele da poboljšaju kako svoj kvalitet finansijskog izveštavanja, tako i svoje organizacione performanse bolje dizajniranim sistemima odgovornosti.

Rezaei i saradnici (2021) istraživali su ulogu odgovornosti, u javnom sektoru Irana, kao posrednika (medijatora) odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi. Prema rezultatima istraživanja odgovornost je značajan posrednik, odnosno medijator, u odnosu između pomenutih varijabli, te su autori zaključili da javne institucije koje žele da poboljšaju svoje performanse treba da unaprede kvalitet finansijskog izveštavanja i sistem odgovornosti.

Prema rezultatima istraživanja koje su sproveli *Ratnajati & Zulfikar* (2023), odgovornost ima ključnu ulogu u povezivanju kvaliteta finansijskog izveštavanja i performansi organizacija u javnom sektoru Indonezije, što je od velikog značaja za organizacije koje žele da unaprede kvalitet izveštavanja i ostvarenje ciljeva putem efikasnijeg sistema odgovornosti. Jedan od konkretnih koraka za postizanje odgovornosti u finansijskom upravljanju je pravovremeno podnošenje izveštaja o finansijskoj odgovornosti, koji treba da budu pripremljeni u skladu sa nacionalnim i/ili opšteprihvaćenim računovodstvenim standardima.

Tahar & Oktiyani (2024) su imali za cilj da empirijski procene uticaj kvaliteta računovodstvenih informacionih sistema na finansijske i nefinansijske performanse, u administraciji malog grada Wonosobo, u Indoneziji, pri čemu je odgovornost posmatrana kao interventna varijabla. Rezultati testiranja hipoteza su pokazali da kvalitet računovodstvenog informacionog sistema ima značajan uticaj na odgovornost, pozitivno utiče na nefinansijske performanse i značajno poboljšava finansijske performanse, dok odgovornost ima značajan i pozitivan efekat na finansijske i nefinansijske performanse. Pored toga, računovodstveni informacioni sistemi imaju

značajan pozitivan uticaj na finansijske i nefinansijske performanse, dok odgovornost funkcioniše kao interventna varijabla u oba slučaja.

4 . METODOLOŠKI OKVIR ISTRAŽIVANJA

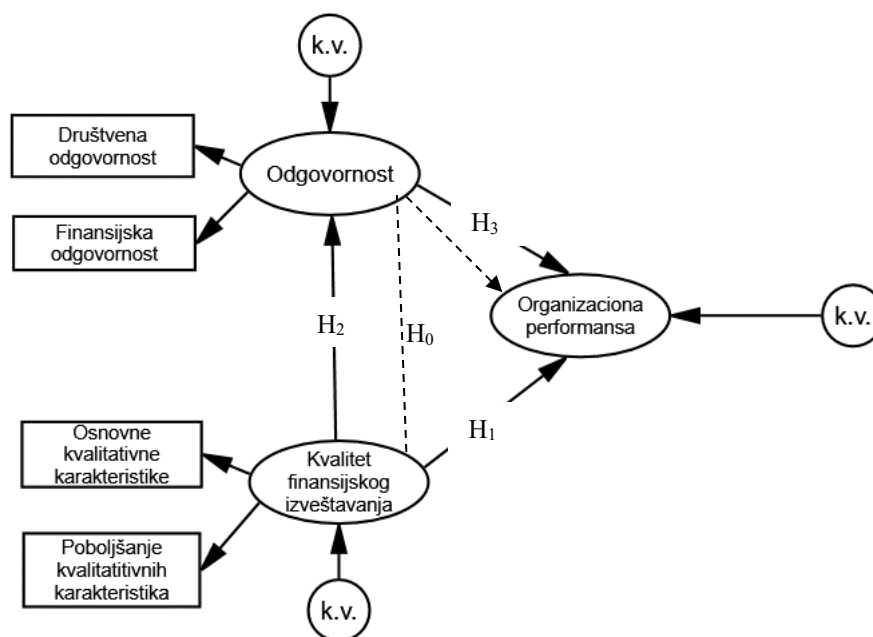
Ovaj segment prikazuje metodološki pristup istraživanju uticaja kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse, pri čemu odgovornost ima posredničku ulogu. U tom kontekstu, metodologija procene efekta odgovornosti na odnos između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi predstavljena je kroz: konceptualni okvir istraživanja, izbor uzorka, metode i tehnike analize podataka, opis varijabli modela i kvantifikaciju odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi.

4.1. Konceptualni okvir efekata kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse javnog sektora sa aspekta odgovornosti

Oslanjajući se na metodološki pristup rada *Tran i saradnici* (2021), empirijsko istraživanje se fokusira na ispitivanje uticaja odgovornosti na odnos između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi. S obzirom na analizu uzročno-posledičnih veza između kvaliteta finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionih performansi, ovo istraživanje spada u kategoriju konfirmativnih studija. Primarni cilj takvih istraživanja jeste testiranje hipoteza, generalizacija zaključaka dobijenih kroz njihovu proveru, kao i potvrda, prilagođavanje ili odbacivanje teorijskih postavki.

U ovom istraživanju primenjena je kvantitativna metodologija, budući da se kauzalni odnosi između kvaliteta finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionih performansi mogu kvantifikovati i analizirati statističkim metodama. Fokus istraživanja je na utvrđivanju da li kvalitet finansijskog izveštavanja ima pozitivan uticaj na organizacione performanse kroz prizmu odgovornosti, kao i na ispitivanju direktnih i indirektnih odnosa između ovih varijabli (Slika 8).

Slika 8. Konceptualni okvir istraživanja



Izvor: adaptirano prema *Tran i sar.*, 2021

4.2. Izbor uzorka i prikupljanje podataka

Prema Pravilniku o spisku korisnika javnih sredstava (Sl. glasnik RS, br. 118/2023), kojim se utvrđuje spisak korisnika javnih sredstava koji su uključeni u račun trezora Republike Srbije, izdvojena je populacija od 1.964 korisnika iz sektora obrazovanja, pri čemu su obuhvaćene grane osnovnog, srednjeg i visokog obrazovanja. Strukturirani upitnik je poslat na e-mail adrese računovođa i menadžera sa najmanje tri godine radnog iskustva. Uz svaki upitnik priloženo je propratno pismo koje je sadržalo objašnjenje ciljeva istraživanja i informacije o istraživaču. Kako bi se obezbedili što iskreniji odgovori, ispitanici su obavešteni da je anketa anonimna, da će podaci biti analizirani zbirno, da korisnici javnih sredstava (ispitanici) neće biti imenovani te da će rezultati biti korišćeni isključivo u naučnoistraživačke svrhe. Prosečno vreme potrebno za popunjavanje upitnika bilo je oko 10 minuta. Proces anketiranja trajao je tokom septembra, oktobra i novembra 2024. godine, a stopa povrata popunjenih upitnika iznosila je 24,03%.

Anketni upitnik (Prilog), koji je sadržao pitanja zatvorenog tipa, distribuiran je putem interneta. Sastojao se od dva dela: prvi deo obuhvatao je opšte informacije o ispitanicima – računovođama i menadžerima obrazovnih institucija u javnom sektoru (naziv institucije, radna pozicija, godine iskustva, oblast delovanja, veličina i dužina postojanja institucije). Drugi deo bio je usmeren na ispitivanje stavova o kvalitetu finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionim performansama, pri čemu je korišćena petostepena Likertova skala.

Nakon prikupljanja upitnika putem aplikacije Google Forms, izvršena je provera potpunosti popunjavanja i konzistentnosti odgovora. Posebna pažnja posvećena je identifikaciji upitnika u kojima su svi odgovori ocenjeni istim vrednostima, kako bi se takvi odgovori isključili iz daljeg procesa analize. Nakon pregleda, utvrđeno je da nema nepravilnosti, te je svih 472 upitnika uključeno u dalju obradu.

4.3. Zavisne, nezavisne, posredne i kontrolne varijable modela: kvalitet finansijskog izveštavanja – organizacione performanse – odgovornost

Kvalitet finansijskog izveštavanja, kao nezavisna varijabla, u konkretnom istraživanju predstavljena je pomoću dva elementa: osnovne kvalitativne karakteristike i poboljšanje kvalitativnih karakteristika. Za merenje kvaliteta finansijskog izveštavanja (reflektivan model drugog reda) koristilo se 13 stavova (prema IPSASB, 2013, 2018): 8 stavova za merenje osnovnih kvalitativnih karakteristika i 5 stavova za merenje poboljšanja kvalitativnih karakteristika.

Organizacione performanse, kao zavisna varijabla, u konkretnom istraživanju predstavljene su pomoću 7 stavova prihvaćenih od autora *Verbeeten & Speklé* (2015).

Odgovornost, kao nezavisna i posredna varijabla, predstavljena je pomoću dva elementa: javna odgovornost i finansijska odgovornost. Merenje odgovornosti, kao reflektivnog modela drugog reda, izvršeno je prema *Mack & Ryan* (2006) pomoću 14 stavova, pri čemu se 8 stavova koristilo za merenje javne odgovornosti, a 6 stavova za merenje finansijske odgovornosti.

Kontrolne varijable koje se primenju u istraživanju su: veličina institucije i broj godina postojanja institucije. Veličina institucije iskazuje se na osnovu ukupnog broja zaposlenih sa punim radnim vremenom (Gomes i sar., 2017), dok se broj godina postojanja institucije računa od vremena osnivanja do vremena anketiranja (Glisson & Martin, 1980).

4.4. Metodi i tehnike ocene modela

U okviru istraživanja primenjene su opšte-naučne i naučno-istraživačke metode. Među opšte-naučnim metodama korišćene su hipotetičko-deduktivna, analitičko-deduktivna, komparativna, statistička i metoda modelovanja. Od naučno-istraživačkih metoda primenjene su analitičke metode, uključujući analizu, apstrakciju, specijalizaciju i dedukciju, kao i sintetičke metode, među kojima su sinteza, konkretizacija, generalizacija i indukcija.

Za analizu podataka u empirijskom delu istraživanja korišćeni su statistički softveri IBM SPSS 24 i AMOS Graphics. Uzorak istraživanja analiziran je deskriptivnom statistikom, kojom su prikazane frekvencije, kao i ključne mere centralne tendencije i disperzije za sve relevantne varijable.

Kako bi se proverila dimenzionalnost skala korišćenih za merenje konstrukata kvaliteta finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionih performansi, primenjena je eksplorativna faktorska analiza (eng. Exploratory Factor Analysis - EFA). U početnim fazama istraživanja, EFA se često koristi kao osnovna metoda za redukciju broja

promenljivih, identifikaciju ključnih dimenzija i procenu kvaliteta potencijalnih faktorskih pokazatelja. Za ekstrakciju faktora primenjena je metoda glavnih komponenti, dok je za rotaciju izabrano Promax rešenje.

U sledećoj fazi istraživanja sprovedena je konfirmativna faktorska analiza (eng. Confirmatory Factor Analysis - CFA) kako bi se procenila prihvatljivost rešenja dobijenog eksplorativnom faktorskom analizom (EFA). Nakon toga, izvršena je provera pouzdanosti i validnosti konstrukata. Pouzdanost je ocenjena primenom Kronbahovog alfa koeficijenta i kompozitne pouzdanosti. Konvergentna validnost je ispitana na osnovu prosečne ekstrahovane varijanse (eng. Average Variance Extracted - AVE), dok je diskriminativna validnost procenjena korišćenjem Fornell-Larkerovog kriterijuma, odnosno poređenjem vrednosti AVE svakog latentnog konstrukta sa najvećim kvadratom korelacije između bilo koja dva konstrukta (Fornell & Larcker, 1981).

Za procenu uklopljenosti (fita) modela korišćeni su sledeći pokazatelji: odnos hi-kvadrata i stepena slobode (χ^2/df), kvadratni koren srednje kvadratne greške aproksimacije (eng. Root Mean Square Error of Approximation - RMSEA), indeks prilagođenosti (eng. Goodnes-of-fit index - GFI), normirani indeks uklopljenosti (eng. Normed Fit Index - NFI), Taker-Luisov indeks (eng. Tucker-Lewis Index - TLI) i komparativni indeks uklopljenosti (eng. Comparative Fit Index - CFI).

Nakon potvrde faktorskog rešenja, evaluacije indikatora uklopljenosti modela i provere pouzdanosti i validnosti (procenjena validnost merenja), pristupilo se analizi uzročnih odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionih performansi (procena strukture istraživačkog modela i testiranje hipoteza). Uzročne veze između ovih konstrukata analizirane su primenom tehnike modelovanja strukturnih jednačina (SEM) uz korišćenje metode maksimalne verodostojnosti. SEM se definiše kao multivarijaciona tehnika koja integriše eksplorativnu faktorsku analizu i višestruku regresiju (Ullman, 2007). Takođe, poznata je pod nazivima kauzalno modelovanje, kauzalna analiza, simultano modeliranje jednačinama, analiza kovarijantnih struktura, analiza puta ili konfirmativna faktorska analiza.

4.5. Kvantifikovanje relacija kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi javnog sektora

Kako bi se istražila posredna veza između kvaliteta finansijskog izveštavanja (*FINREPQ*) i organizacionih performansi (*PER*) kroz efekat odgovornosti (*ACCOUNT*), primeniće se sledeći model (H_0):

$$PER = \alpha + \beta FINREPQ + \gamma ACCOUNT + \delta CONT + \varepsilon,$$

CONT – kontrolne varijable

$\alpha, \beta, \gamma, \delta$ – regresioni parametri

ε – slučajna greška

Kako bi se ispitala direktna povezanost između kvaliteta finansijskog izveštavanja (*FINREPQ*) i organizacionih performansi (*PER*), primeniće se sledeći model (H_1):

$$PER = \alpha + \beta FINREPQ + \delta CONT + \varepsilon.$$

Kako bi se analizirala direktna veza između kvaliteta finansijskog izveštavanja (*FINREPQ*) i odgovornosti (*ACCOUNT*), primeniće se sledeći model (H_2):

$$ACCOUNT = \alpha + \beta FINREPQ + \delta CONT + \varepsilon.$$

Radi analize direktne veze između odgovornosti (*ACCOUNT*) i organizacionih performansi (*PER*), primeniće se sledeći model (H_3):

$$PER = \alpha + \beta ACCOUNT + \delta CONT + \varepsilon.$$

5. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

U okviru ovog poglavlja doktorske disertacije predstavljeni su rezultati sprovedenog empirijskog istraživanja. Ovo poglavlje je organizovano u tri celine. Prva celina pruža opis strukture uzorka obrazovnih institucija u javnom sektoru, druga se fokusira na procenu istraživačkog modela merenja, dok treća sadrži analizu strukture istraživačkog modela i rezultate testiranja postavljenih hipoteza.

5.1. Struktura uzorka obrazovnih institucija

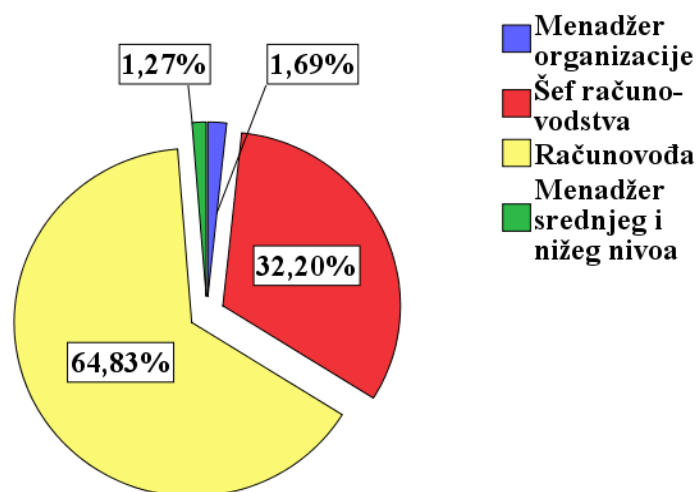
Uzorkom je obuhvaćeno 472 ispitanika (obrazovnih institucija u javnom sektoru), pri čemu je na upitnik odgovorilo 8 (1,7%) menadžera organizacije, 152 (32,2%) šefa računovodstva, 306 (64,8%) računovođa i 6 (1,3%) menadžera srednjeg i nižeg nivoa. Struktura uzorka prema poziciji u instituciji prikazana je u Tabeli 16 i Grafikonu 1.

Tabela 16. Pozicija u instituciji

	Učestalost	Struktura (%)	Validnost (%)	Kumulativ (%)
Menadžer organizacije	8	1,7	1,7	1,7
Šef računovodstva	152	32,2	32,2	33,9
Računovođa	306	64,8	64,8	98,7
Menadžer srednjeg i nižeg nivoa	6	1,3	1,3	100,0
Ukupno	472	100,0	100,0	

Izvor: Kalkulacija autora

Grafikon 1. Pozicija u instituciji



Izvor: Kalkulacija autora

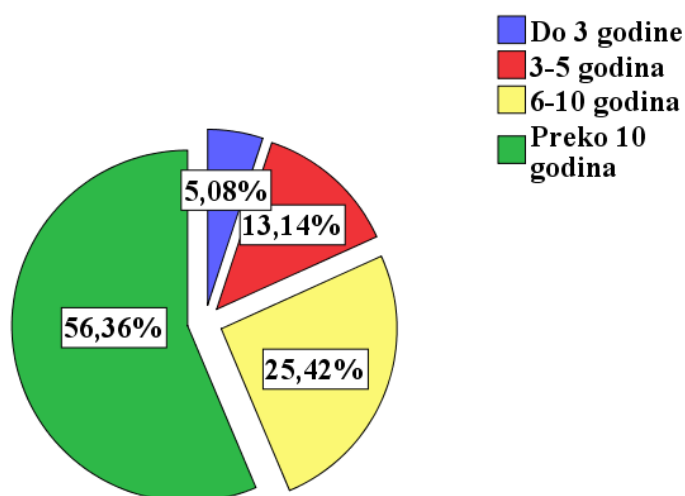
Prema radnom iskustvu u obrazovnoj instituciji u javnom sektoru, vidi se da u uzorku postoji 24 (5,1%) ispitanika koji imaju do 3 godine radnog iskustva, 62 (13,1%) ispitanika sa radnim iskustvom do 5 godina, 120 (25,4%) ispitanika sa radnim iskustvom do 10 godina i 266 (56,4%) ispitanika sa radnim iskustvom preko 10 godina. Struktura uzorka prema radnom iskustvu u obrazovnoj instituciji u javnom sektoru prikazana je u Tabeli 17 i Grafikonu 2.

Tabela 17. Radno iskustvo

	Učestalost	Struktura (%)	Validnost (%)	Kumulativ (%)
Do 3 godine	24	5,1	5,1	5,1
3-5 godina	62	13,1	13,1	18,2
6-10 godina	120	25,4	25,4	43,6
Preko 10 godina	266	56,4	56,4	100,0
Ukupno	472	100,0	100,0	

Izvor: Kalkulacija autora

Grafikon 2. Radno iskustvo



Izvor: Kalkulacija autora

Prema organizacionom polju korisnika budžetskih sredstava, u uzorku postoji 18 (3,8%) korisnika budžetskih sredstava iz Ministarstva prosvete, 152 (32,2%) korisnika iz oblasti osnovnog obrazovanja, 196 (41,5%) iz oblasti srednjeg obrazovanja, 10 (2,1%) korisnika iz domova učenika, 82 (17,4%) korisnika iz oblasti višeg i univerzitetskog obrazovanja, 10 (2,1%) korisnika iz studentskih centara i 4 (0,8%) korisnika iz Zavoda. Struktura uzorka prema organizacionom polju korisnika budžetskih sredstava prikazana je u Tabeli 18 i Grafikonu 3.

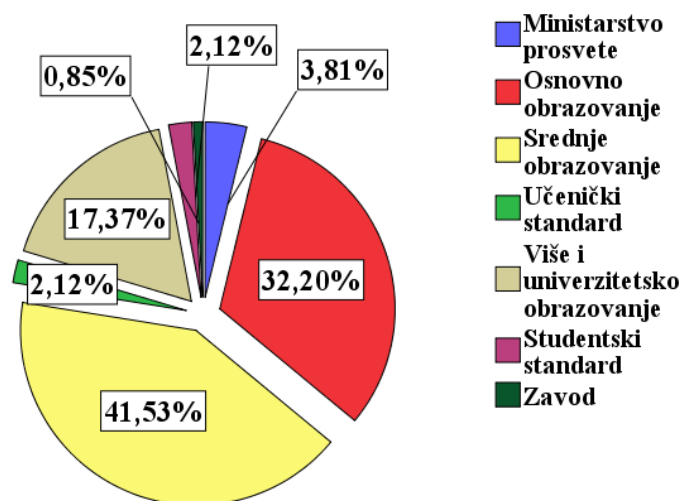
Tabela 18. Organizaciono polje korisnika budžetskih sredstava

	Učestalost	Struktura (%)	Validnost (%)	Kumulativ (%)
Ministarstvo prosvete	18	3,8	3,8	3,8
Osnovno obrazovanje	152	32,2	32,2	36,0
Srednje obrazovanje	196	41,5	41,5	77,5

Učenički standard (domovi učenika)	10	2,1	2,1	79,7
Više i univerzitetsko obrazovanje	82	17,4	17,4	97,0
Studentski standard (studentski centri)	10	2,1	2,1	99,2
Zavod	4	0,8	0,8	100,0
Ukupno	472	100,0	100,0	

Izvor: Kalkulacija autora

Grafikon 3. Organizaciono polje korisnika budžetskih sredstava



Izvor: Kalkulacija autora

Prema veličini institucije, koja je merena brojem stalno zaposlenih, u uzorku postoji 104 (22,0%) ispitanika koji broje 50 i manje stalno zaposlenih, 314 (66,5%) ispitanika koji broje do 200 stalno zaposlenih, 52 (11,0%) ispitanika koji broje do 500 zaposlenih, 2

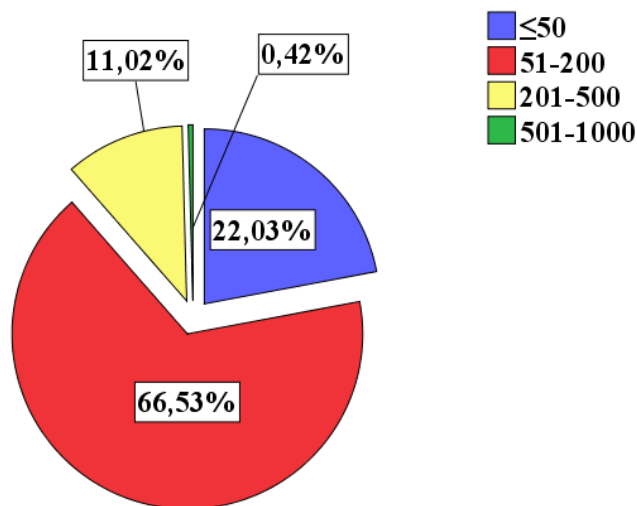
(0,4%) ispitanika koji broje do 1000 stalno zaposlenih. Struktura uzorka prema veličini institucije prikazana je u Tabeli 19 i Grafikonu 4.

Tabela 19. Veličina institucije

	Učestalost	Struktura (%)	Validnost (%)	Kumulativ (%)
≤ 50	104	22,0	22,0	22,0
51-200	314	66,5	66,5	88,6
201-500	52	11,0	11,0	99,6
501-1000	2	0,4	0,4	100,0
Ukupno	472	100,0	100,0	

Izvor: Kalkulacija autora

Grafikon 4. Veličina institucije



Izvor: Kalkulacija autora

Prema godinama poslovanja institucije, u uzorku postoji 2 (0,4%) ispitanika koji posluju između 5 i 10 godina, 66 (14,0%) ispitanika koji posluju između 11 i 20 godina, 176

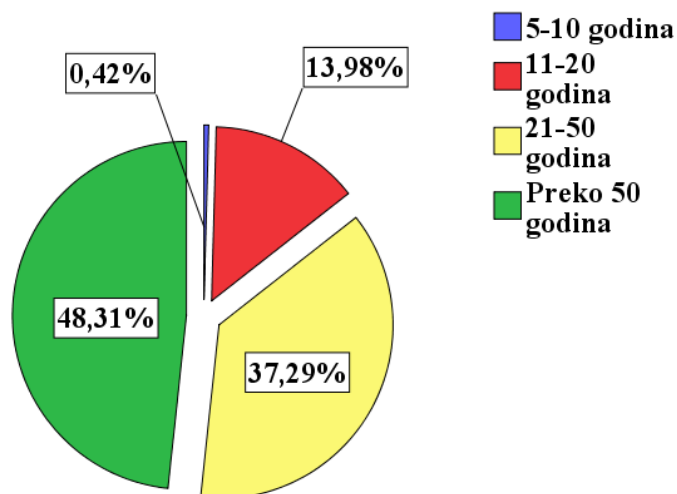
(37,3%) ispitanika koji posluju između 21 i 50 godina i 228 (48,3%) ispitanika koji postoje preko 50 godina. Struktura uzorka prema godinama poslovanja institucije prikazana je u Tabeli 20 i Grafikonu 5.

Tabela 20. Godine poslovanja institucije

	Učestalost	Struktura (%)	Validnost (%)	Kumulativ (%)
5-10 godina	2	0,4	0,4	0,4
11-20 godina	66	14,0	14,0	14,4
21-50 godina	176	37,3	37,3	51,7
Preko 50 godina	228	48,3	48,3	100,0
Ukupno	472	100,0	100,0	

Izvor: Kalkulacija autora

Grafikon 5. Godine poslovanja institucije



Izvor: Kalkulacija autora

5.2. Ocena istraživačkog modela merenja

Kako bi se proverile pretpostavke modela, podaci su najpre analizirani u pogledu mogućih univarijantnih i multivarijantnih odstupanja. Na osnovu ispitivanja standardizovanih rezultata, utvrđeno je da univarijantni autlajeri nisu prisutni. Poređenjem Mahalanobisove vrednosti udaljenosti u okviru višestruke regresije sa kritičnim vrednostima hi-kvadrat distribucije (za 20 stepeni slobode na nivou značajnosti $p < 0,001$), identifikovano je sedam slučajeva sa $\chi^2 = 87,937$ ili više. Ovi slučajevi su isključeni iz dalje analize jer su klasifikovani kao multivarijantna odstupanja (Tabachnick & Fidell, 2013, str. 952). Nakon ovog koraka, veličina uzorka je smanjena sa 472 na 465 ispitanika, što, prema *Field-u* (2009), predstavlja odgovarajuću veličinu uzorka za dalju analizu.

U cilju ispitivanja dimenzionalnosti skala, primenjena je analiza glavnih komponenti (eng. Principal Component Analysis - PCA). Kriterijum za prihvatanje faktora bio je da opterećenje svake stavke bude najmanje 0,60, dok su karakteristični koreni postavljeni na „1“ kao standard za određivanje faktora (Tabachnick & Fidell, 2013). Analiza je obuhvatila 34 iskaza, pri čemu je 8 iskaza bilo usmereno na osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja (FK1-FK8), 5 na unapređenje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK1-EK5), 8 na javnu odgovornost (PA1-PA8), 6 na finansijsku odgovornost (FA1-FA6) i 7 na organizacione performanse (PER1-PER7).

Preliminarna eksplorativna faktorska analiza sa pet faktora ukazala je na postojanje više iskaza (FK1, FK4, FK5, FK7, FK8, EK2, EK3, EK5, PA2, PA3, PA4, PA6, PA7, FA1-FA6, PER1, PER2, PER5) koji su imali značajna opterećenja na više faktora. Nakon eliminacije ovih iskaza, dobijena je finalna struktura sa četiri faktora, koja je obuhvatala 13 iskaza (Tabela 13). Statistički kriterijumi su bili zadovoljeni – Kajzer-Mejer-Olkin (KMO) pokazatelj iznosio je 0,815, što je iznad minimalne preporuke od 0,6 (Kaiser, 1974), dok je Bartletov test sferičnosti pokazao značajan rezultat [$\chi^2 (66) = 1369,45$, $p = 0,000 < 0,001$], što ukazuje na adekvatnost podataka za faktorsku analizu.

Rezultati esklorativne faktorske analize (EFA) u Tabeli 13 ukazuju na postojanje četiri faktora koji objašnjavaju ukupno 63,35% varijanse, a faktorska opterećenja su dovoljno velika i tumače se na sledeći način:

1. Prvi faktor – Organizacione performanse (PER) su najdominantniji faktor, pri čemu se najviše saturirane stavke u ovom faktoru odnose na efikasnost rada institucije (PER6: 0,814), reputaciju „izvrsnog rada“ (PER4: 0,811), broj inovacija ili novih ideja (PER3: 0,782) i moral osoblja institucije (PER7: 0,758). Ove varijable ukazuju da prvi faktor dominantno meri organizacione performanse, posebno u aspektima inovativnosti, efikasnosti i morala osoblja institucije. Organizacione performanse objašnjavaju 30,49% varijanse.
2. Drugi faktor – Javna odgovornost (PA). Faktorska opterećenja varijabli (PA8, PA5, PA1) se kreću u rasponu od 0,715 do 0,798, a ukazuju da faktor meri percepciju uloge javne odgovornosti u donošenju finansijskih odluka i dugoročnom planiranju. Javna odgovornost objašnjava 14,73% varijanse.
3. Treći faktor – Osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja (FK). Faktoru najviše doprinose stavke koje se odnose na relevantnost i objektivnost finansijskih informacija, kao što su: „Informacije u finansijskom izveštaju pomažu korisnicima da predvide budućnost“ (FK2: 0,747), „Informacije opisuju prirodu događaja u instituciji“ (FK6: 0,732), „Podaci u finansijskom izveštaju u potpunosti opisuju događaje“ (FK3: 0,709). Osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja objašnjavaju 9,59% varijanse.
4. Četvrti faktor – Pобољшanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK) sadrži dve stavke vezane za pravovremenost i upotrebljivost finansijskih informacija, čija se opterećenja kreću od 0,726 do 0,859. Ove stavke ukazuju na značaj pobољшanja kvalitativnih karakteristika izveštavanja kroz pravovremenost i uporedivost informacija, čime ovaj faktor odražava pobољшanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja. Ovaj faktor objašnjava 8,53% varijanse.

Tabela 21. Eksplorativna faktorska analiza skala

Iskazi		Faktor			
		1	2	3	4
PER6	Efikasnost rada institucije	0,814			
PER4	Reputacija „izvrsnog rada“	0,811			
PER3	Broj inovacija ili novih ideja	0,782			
PER7	Moral osoblja institucije	0,758			
PA8	Javna odgovornost služi za utvrđivanje osnove za finansiranje		0,798		
PA5	Javna odgovornost služi za utvrđivanje uticaja sadašnjih operacija na buduće generacije		0,729		
PA1	Javna odgovornost služi za utvrđivanje da li je institucija delovala u najboljem interesu zajednice		0,715		
FK2	Informacije u finansijskom izveštaju pomažu korisnicima da predvide budućnost na osnovu informacija o rezultatima prošlih i sadašnjih događaja			0,747	
FK6	Informacije u finansijskom izveštaju opisuju prirodu događaja koji nastaju u instituciji			0,732	
FK3	Informacije u finansijskom izveštaju u potpunosti opisuju događaje koji su nastali u instituciji			0,709	
EK1	Informacije o finansijskom izveštaju dostavljaju se korisniku na vreme				0,859
EK4	Informacije u finansijskom izveštaju mogu se koristiti za poređenje sa finansijskim izveštajima za prethodnu godinu, u okviru iste institucije				0,726
% objašnjene varijanse		30,49	14,73	9,59	8,53
Kumulativno %		30,49	45,23	54,82	63,35

Izvor: Kalkulacija autora

Kako je prikazano u Tabeli 21, faktor „Organizaciona performanse“ izmeren je pomoću četiri iskaza $[PER = (PER3+PER4+PER6+PER7)/4]$, za faktor „Javna odgovornost“

korišćena su tri iskaza [$PA = (PA1+PA5+PA8)/3$], kao i za faktor „Osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja“ [$FK = (FK2+FK3+FK6)/3$], dok su za faktor „Poboljšanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja“ upotrebljena dva iskaza [$EK = (EK1+EK4)/2$].

Rezultati deskriptivne statistike, prikazani u Tabeli 22, omogućavaju analizu raspodele podataka za svaki od posmatranih konstrukata – organizacione performanse (PER), javnu odgovornost (PA), osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja (FK) i poboljšanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK). Srednje vrednosti svih konstrukata kreću se između 4,12 i 4,33, pri čemu je poboljšanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK) ostvarilo najvišu vrednost (4,33), što sugerise da ispitanici percipiraju ovaj aspekt kao najizraženiji. Merenjem modifikovane srednje vrednosti, koja dodatno umanjuje uticaj ekstremnih podataka, rezultati pokazuju neznatno povećanje prosečnih vrednosti svih konstrukata. Medijana se takođe kreće u visokom rasponu (4,25 do 4,50), što ukazuje na konzistentnost odgovora ispitanika.

Vrednosti varijanse i standardne devijacije pokazuju stepen raspršenosti odgovora. Najveća varijansa i standardna devijacija prisutne su kod organizacionih performansi (0,52; 0,72), što ukazuje na nešto veći raspon odgovora i veću heterogenost u percepciji ispitanika u poređenju sa ostalim konstruktima. Najmanju varijansu i standardnu devijaciju beleže javna odgovornost i osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja (0,38; 0,62, odnosno 0,61), što sugerise veću saglasnost ispitanika u vezi sa ovim konstruktima. Vrednosti minimuma i maksimuma pokazuju da su neki ispitanici davali najniže ocene (npr. PER = 1, PA = 1,3, FK = 2, EK = 1,5), ali je maksimalna vrednost kod svih konstrukata dostigla 5, što ukazuje na prisustvo najviših mogućih ocena u skali.

Koeficijent asimetrije (skewness) pokazuje negativne vrednosti kod svih konstrukata, pri čemu je najizraženiji kod organizacionih performansi (-1,79), što znači da su odgovori većinom koncentrisani u višem delu skale, ali sa prisustvom nižih ekstremnih vrednosti. Koeficijent spljoštenosti (kurtosis) pokazuje da su konstrukti poput

organizacionih performansi i javne odgovornosti izrazito leptokurtični (4,36 i 4,76), što znači da postoji visoka koncentracija odgovora oko prosečne vrednosti i manji broj ekstremnih ocena. S druge strane, osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja imaju znatno nižu vrednost spljoštenosti (1,24), što ukazuje na nešto ravnomerniju raspodelu odgovora. Standardna greška za sve konstrukte iznosi 0,03, što je relativno niska vrednost i ukazuje na stabilnost procenjenih srednjih vrednosti.

Na osnovu ovih rezultata može se zaključiti da ispitanici pozitivno ocenjuju sve posmatrane konstrukte, pri čemu postoji visok stepen saglasnosti u vezi sa javnom odgovornošću i osnovnim kvalitativnim karakteristikama finansijskih izveštaja, dok su organizacione performanse konstrukt sa nešto većom varijabilnošću odgovora.

Tabela 22. Deskriptivna statistika PER, PA, FK, EK

		Organizaciona performansa (PER)	Javna odgovornost (PA)	Osnovne kvalitativne karakteristike (FK)	Poboljšanje kvalitativnih karakteristika (EK)
Statistika	Srednja vrednost	4,12	4,23	4,12	4,33
	Modifikovana srednja vrednost	4,19	4,28	4,17	4,39
	Medijana	4,25	4,33	4,33	4,50
	Varijansa	0,52	0,38	0,38	0,44
	Standardna devijacija	0,72	0,62	0,61	0,66
	Minimum	1	1,3	2	1,5
	Maksimum	5	5	5	5
	Asimetrija	-1,79	-1,52	-1,012	-1,53
	Spljoštenost	4,36	4,76	1,24	3,36
Standardna greška		0,03	0,03	0,03	0,03

Izvor: Kalkulacija autora

Testovi normalnosti Kolmogorov-Smirnov i Shapiro-Wilk korišćeni su za procenu raspodele podataka konstrukata: organizaciona performansa (PER), javna odgovornost (PA), osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja (FK) i poboljšanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK).

Rezultati oba testa (Tabela 23) pokazuju da su sve vrednosti značajnosti (Sig) ispod 0,05, što znači da su dobijene vrednosti statistički značajne i ukazuju na odstupanje distribucije podataka od normalne raspodele. Konkretno, Kolmogorov-Smirnov test pokazuje najvišu vrednost statistike za poboljšanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK = 0,243), što znači da ovaj konstrukat ima najveće odstupanje od normalne raspodele, dok je najmanje odstupanje prisutno kod javne odgovornosti (PA = 0,160). Shapiro-Wilk test, koji je posebno pogodan za analizu normalnosti kod manjih uzoraka, takođe potvrđuje da nijedan od posmatranih konstrukata ne prati normalnu raspodelu, s obzirom na to da su sve vrednosti značajnosti (Sig) jednake nuli. Najniža vrednost statistike u ovom testu zabeležena je kod poboljšanja kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK = 0,824), dok je najveća kod osnovnih kvalitativnih karakteristika (FK = 0,910), što sugerise da se FK konstrukt najviše približava normalnoj raspodeli, ali i dalje nije normalno distribuiran.

Tabela 23. Test normalnosti raspodele konstrukata

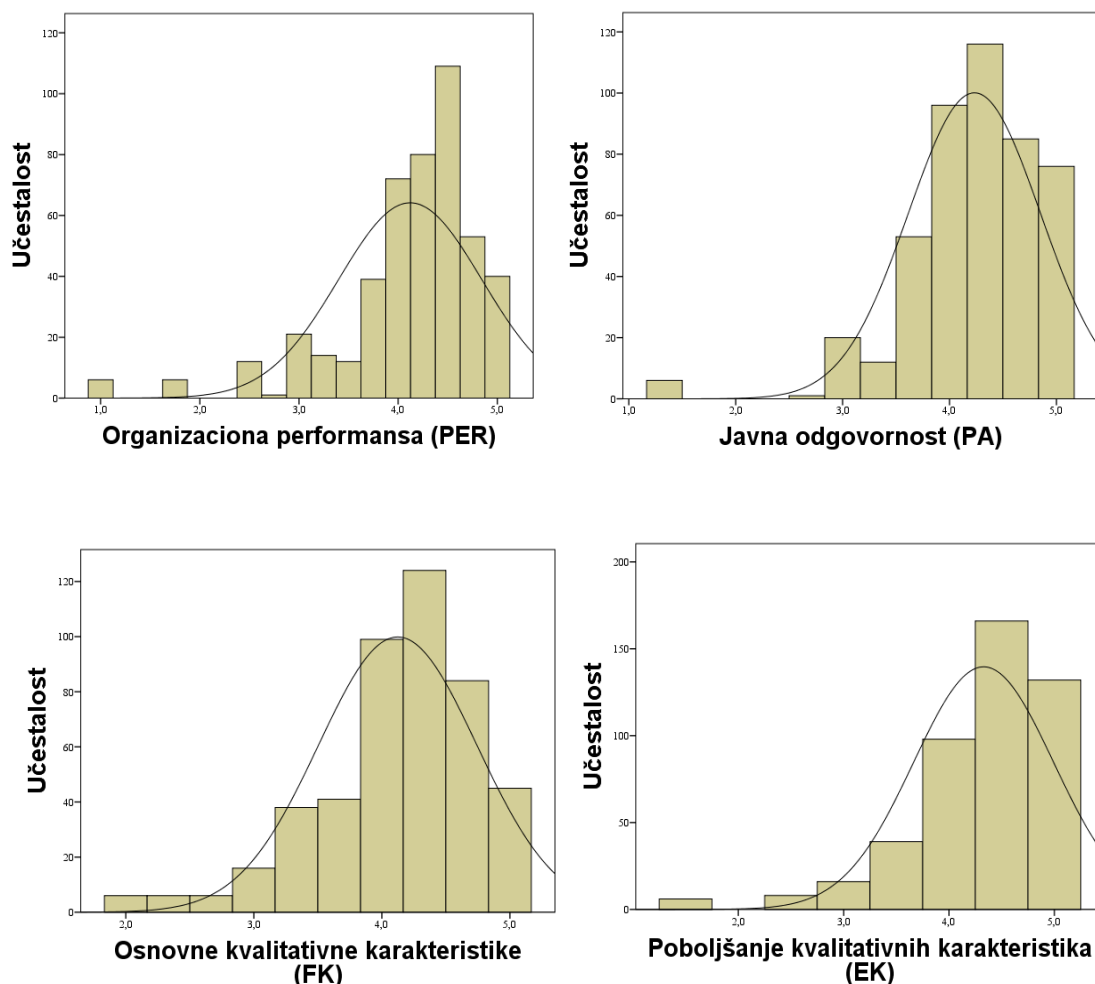
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Šapiro-Vilk		
	Statistika	df	Sig	Statistika	df	Sig
Organizaciona performansa (PER)	0,195	465	0,000	0,837	465	0,000
Javna odgovornost (PA)	0,160	465	0,000	0,866	465	0,000
Osnovne kvalitativne karakteristike (FK)	0,178	465	0,000	0,910	465	0,000
Poboljšanje kvalitativnih karakteristika (EK)	0,243	465	0,000	0,824	465	0,000
a. Korekcija statističke značajnosti po <i>Lillieforsu</i>						

Napomena: Sig – veličina značajnosti; df – stepeni slobode

Izvor: Kalkulacija autora

Stvarni oblik raspodele varijabli – organizaciona performansa (PER), javna odgovornost (PE), osnovne kvalitativne karakteristike (FK), poboljšanje kvalitativnih karakteristika (EK) ilustrovan je na Slici 9, kroz prikaz histograma.

Slika 9. Histogram latentnih varijabli u modelu



Izvor: Autor

U narednim koracima izvršena je provera pouzdanosti upotrebom Kronbahovog koeficijenta alfa (eng. Cronbach's alpha - CA), konvergentna validnost upotrebom prosečne izdvojene varijanse (AVE) i kompozitne pouzdanosti (eng. Composite Reliability - CR), dok je kvadrirani koren prosečne ekstrahovane varijanse korišćen radi utvrđivanja diskriminativne validnosti.

U cilju ocene pouzdanosti mernog instrumenta, odnosno njegove sposobnosti da konzistentno odražava predmet merenja, korišćen je Kronbahov alfa koeficijent (CA), čije se vrednosti kreću u rasponu od 0-1. Pouzdanost mernog instrumenta odnosi se na stepen u kojem instrument dosledno meri ono što je predviđeno da meri. U empirijskim istraživanjima, procena pouzdanosti ključna je za validnost i interpretaciju rezultata, jer visoka pouzdanost ukazuje na stabilnost i konzistentnost podataka (DeVellis, 2017). Prema teorijskim preporukama, vrednosti veće od 0,7 smatraju se zadovoljavajućim, dok vrednosti između 0,6 i 0,7 mogu biti prihvatljive u ranim fazama istraživanja (Nunnally & Bernstein, 1994). Vrednosti ispod 0,6 ukazuju na potrebu za poboljšanjem mernog instrumenta, bilo kroz reviziju ili eliminaciju slabih stavki (Hair et al., 2010). Na osnovu prikazanih vrednosti u Tabeli 16, može se zaključiti sledeće:

- Organizacione performanse (PER) imaju Kronbahov alfa koeficijent od 0,811, što ukazuje na visoku pouzdanost. To znači da indikatori ovog faktora međusobno dobro koreliraju i dosledno mere isti konstrukt (Nunnally & Bernstein, 1994).
- Javna odgovornost (PA) pokazuje CA vrednost od 0,687, što je blizu prihvatljive pouzdanosti. Ova vrednost ukazuje na umerenu pouzdanost (DeVellis, 2017).
- Osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja (FK) imaju CA vrednost od 0,606, što ukazuje na graničnu pouzdanost (Hair et al., 2010).
- Poboljšanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK) ima najnižu vrednost CA koeficijenta (0,509), što ukazuje na nedovoljnu unutrašnju konzistentnost i potencijalnu potrebu za revizijom stavki u okviru ovog faktora (Cronbach, 1951). Međutim, revizija stavki u okviru ovog faktora nije rađena, jer je EFA utvrdila da dva iskaza (EK1 i EK4) zadovoljavaju ovaj faktor, te bi eliminacija bilo kog iskaza bila nedovoljna, tj. faktor EK bi se sveo na jedan, i samim tim, nedovoljan iskaz.

Rezultati ukazuju na to da faktor Organizacione performanse (PER) poseduje visoku pouzdanost, dok je faktor Javna odgovornost (PA) na granici prihvatljivosti. Faktori Osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja (FK) i posebno Poboljšanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK) imaju niže vrednosti

Kronbahovog alfa koeficijenta, što ukazuje na potrebu za daljom analizom i potencijalnim poboljšanjem mernih stavki.

Konvergentna validnost predstavlja deo konstruktne validnosti i odnosi se na stepen u kojem indikatori određenog faktora međusobno koreliraju i zajednički mere isti konstrukat (Hair i sar., 2010). Ocenjuje se korišćenjem prosečne izdvojene varijanse (AVE – Average Variance Extracted) i kompozitne pouzdanosti (CR – Composite Reliability).

- Prosečna izdvojena varijansa (AVE) pokazuje koliki deo varijanse indikatora objašnjava latentni konstrukat. Preporučena vrednost AVE je $\geq 0,50$, što ukazuje da konstrukat objašnjava više od 50% varijanse indikatora (Fornell & Larcker, 1981). Niže vrednosti mogu ukazivati na slabiju konvergentnu validnost i potrebu za revizijom indikatora.
- Kompozitna pouzdanost (CR) meri ukupnu unutrašnju konzistentnost indikatora koji mere latentni konstrukat. Preporučena vrednost je $\geq 0,70$, što ukazuje na zadovoljavajuću pouzdanost konstrukta (Bagozzi & Yi, 1988).

Na osnovu rezultata prikazanih vrednosti u Tabeli 24 može se zaključiti sledeće:

- Organizacione performanse (PER) imaju AVE = 0,626 i CR = 0,870, što ukazuje na zadovoljavajuću konvergentnu validnost i visoku unutrašnju konzistentnost. Konstrukat PER objašnjava više od 50% varijanse svojih indikatora, što potvrđuje njegovu stabilnost i pouzdanost.
- Javna odgovornost (PA) ima AVE = 0,560 i CR = 0,791, što sugerise prihvatljivu konvergentnu validnost i pouzdanost konstrukta, jer AVE prelazi prag od 0,50, a CR prelazi prag od 0,7.
- Osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja (FK) imaju AVE = 0,532, što ukazuje na prihvatljivu konvergentnu validnost, dok je CR = 0,773, što pokazuje dobru pouzdanost konstrukta.
- Poboljšanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK) pokazuje najvišu AVE vrednost (0,633) i CR = 0,774, što ukazuje na dobru konvergentnu validnost i unutrašnju konzistentnost indikatora ovog faktora.

Rezultati analize pokazuju da svi faktori ispunjavaju kriterijum konvergentne validnosti, jer su im vrednosti $AVE \geq 0,50$. Takođe, vrednosti $CR \geq 0,70$ ukazuju na adekvatnu unutrašnju konzistentnost svih konstrukata. Na osnovu toga se može zaključiti da su korišćeni indikatori pouzdani i da adekvatno mere latentne varijable koje predstavljaju.

Tabela 24. Rezultati testiranja pouzdanosti i konvergentne validnosti

Faktor	CA	AVE	CR
Organizaciona performansa (PER)	0,811	0,626	0,870
Javna odgovornost (PA)	0,687	0,560	0,791
Osnovne kvalitativne karakteristike (FK)	0,606	0,532	0,773
Poboljšanje kvalitativnih karakteristika (EK)	0,509	0,633	0,774

Izvor: Kalkulacija autora

Provera diskriminativne validnosti je izvršena pomoću Fornell-Larcker-ovog kriterijuma (Fornell & Larcker, 1981). Ovaj kriterijum zahteva da kvadratni koren prosečne izdvojene varijanse ($\sqrt{AVE}$) za svaki konstrukat bude veći od bilo koje korelacije tog konstrukta sa drugim latentnim varijablama. Diskriminativna validnost se odnosi na sposobnost konstrukta da se jasno razlikuje od drugih povezanih konstrukata unutar modela. Njena provera je ključna jer osigurava da svaka latentna varijabla meri jedinstveni koncept, a ne preklapajuće pojmove. Kvadratni koren AVE ($\sqrt{AVE}$) (prikazan u tabeli kao vrednosti na dijagonali sa zvezdicom *) treba da bude veći od svih vrednosti u odgovarajućem redu i koloni. Ako je ovaj uslov ispunjen, smatra se da konstrukti imaju adekvatnu diskriminativnu validnost. Na osnovu rezultata prikazanih vrednosti u Tabeli 25 može se zaključiti sledeće:

- Organizacione performanse (PER) imaju $\sqrt{AVE} = 0,791$, što je veće od svih korelacija u istom redu (0,333, 0,204, 0,151). To ukazuje da PER ima dobru diskriminativnu validnost u odnosu na ostale konstrukte.

- Javna odgovornost (PA) ima $\sqrt{\text{AVE}} = 0,748$, što je veće od korelacija u istoj koloni/redovima (0,333, 0,317, 0,229). PA se jasno razlikuje od ostalih konstrukata, što potvrđuje diskriminativnu validnost.
- Osnovne kvalitativne karakteristike finansijskih izveštaja (FK) imaju $\sqrt{\text{AVE}} = 0,729$, što je veće od korelacija (0,204, 0,317, 0,303). Ova vrednost pokazuje da FK ima prihvatljivu diskriminativnu validnost.
- Poboljšanje kvalitativnih karakteristika finansijskih izveštaja (EK) ima $\sqrt{\text{AVE}} = 0,795$, što je veće od korelacija sa drugim konstrukatima (0,151, 0,229, 0,303). EK ima dobru diskriminativnu validnost, jer se jasno razlikuje od ostalih faktora.

Tabela 25. Rezultati testiranja diskriminativne validnosti

Br.	Faktor	1	2	3	4
1.	Organizaciona performansa (PER)	0,791*			
2.	Javna odgovornost (PA)	0,333	0,748*		
3.	Osnovne kvalitativne karakteristike (FK)	0,204	0,317	0,729*	
4.	Poboljšanje kvalitativnih karakteristika (EK)	0,151	0,229	0,303	0,795*

Napomena: * - Kvadratni koren od prosečne ekstrahovane varijanse

Izvor: Kalkulacija autora

5.3. Ocena strukture istraživačkog modela sa testiranjem hipoteza

Nakon što je potvrđena validnost mernog modela, analiza je nastavljena procenom strukturalnog modela kako bi se utvrdilo da li su odnosi između ključnih konstrukata statistički značajni. Odnosi između kvaliteta finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionih performansi ispitani su primenom metode modelovanja strukturnih jednačina (SEM). Ovaj pristup zasnovan je na metodologiji koju su predložili *Anderson*

& Gerbing (1988), prema kojoj se prvo procenjuje merni model, dok se u narednoj fazi fokus stavlja na evaluaciju strukturalnog modela i utvrđivanje povezanosti među varijablama.

Evaluacija indikatora uklopljenosti (fita) modela, prikazana u Tabeli 26, pokazuje da većina vrednosti zadovoljava preporučene pragove, što ukazuje na prihvatljiv nivo uklopljenosti modela. Odnos hi-kvadrata i stepena slobode (χ^2/df) iznosi 2,296, što je ispod preporučene granice od 3, što sugerše dobru uklopljenost modela (Hu & Bentler, 1999). Normirani indeks fitovanja (NFI) iznosi 0,941, što je iznad minimalnog praga od 0,90, potvrđujući dobru prilagođenost podacima (Bentler & Bonett, 1980). Tucker-Luisov indeks (TLI) ima vrednost 0,918, što je takođe iznad preporučene granice od 0,90, što ukazuje na zadovoljavajuću prilagođenost modela (Tucker & Lewis, 1973). Komparativni indeks fitovanja (CFI) iznosi 0,953, što je nešto iznad minimalne vrednosti od 0,95, što ukazuje na veoma dobru uklopljenost modela (Bentler, 1990). Standardizovana srednja kvadratna rezidualna greška (eng. Standardized Root Mean Squared Residual - SRMR) ima vrednost 0,0369, što je značajno ispod preporučene granice od 0,08, što sugerše dobru prilagođenost modela podacima (Hu & Bentler, 1999). Međutim, kvadratni koren prosečne kvadrirane greške aproksimacije (RMSEA) iznosi 0,085, što je blago iznad preporučenog maksimuma od 0,08. Ova vrednost može ukazivati na nešto slabiju prilagođenost modela, ali se još uvek može smatrati prihvatljivom, posebno ako se uzme u obzir da su ostali fit indikatori u granicama optimalnih vrednosti (Browne & Cudeck, 1993).

Tabela 26. Indikatori uklopljenosti (fita) modela

	χ^2/df	NFI	TLI	CFI	SRMR	RMSEA
Indikatori fita	2,296	0,941	0,918	0,953	0,0369	0,085
Preporučene vrednosti	≤ 3	$\geq 0,90$	$\geq 0,90$	$\geq 0,95$	$\leq 0,08$	$\leq 0,08$

Izvor: Kalkulacija autora

Rezultati iz Tabele 26 prikazuju koeficijente putanja u strukturnom modelu, njihove standardne greške, t-vrednosti i odluke o hipotezama. Sve ispitane putanje pokazale su statističku značajnost, što potvrđuje postavljene hipoteze.

Na osnovu dobijenih rezultata istraživanja (Tabela 27), utvrđeno je da kvalitet finansijskog izveštaja ima značajan pozitivan uticaj na organizacionu performansu ($\beta = 0,171$; $t = 4,700$; $p < 0,001$), što potvrđuje da je prva putanja (H_1) potvrđena, tj. viši kvalitet finansijskog izveštaja doprinosi poboljšanju organizacione performanse. Utvrđeno je da kvalitet finansijskog izveštaja ima značajan pozitivan uticaj na odgovornost ($\beta = 0,613$; $t = 6,259$; $p < 0,001$), što potvrđuje da je druga putanja (H_2) potvrđena. Ovo sugerise da kvalitetniji finansijski izveštaji značajno povećavaju stepen odgovornosti. Na osnovu treće putanje (H_3) utvrđeno je da odgovornost ima značajan pozitivan uticaj na organizacionu performansu ($\beta = 0,324$; $t = 4,162$; $p < 0,001$). Ovo ukazuje na to da veći nivo odgovornosti pozitivno utiče na organizacione performanse.

S obzirom na to da su sve putanje statističke značajne ($p < 0,001$), zaključuje se da je model potvrđen i da kvalitet finansijskog izveštavanja i odgovornosti imaju ključnu ulogu u unapređenju organizacionih performansi.

Tabela 27. Koeficijenti putanje strukturnog modela, njihova značajnost i rezultati testiranja hipoteza

	Putanja	Standardne ocene parametara	Standard na greška	<i>t</i>	Rezultat
H_1	Kvalitet finansijskog izveštavanja → Organizaciona performansa	0,171*	0,188	4,700	Prihvaćena
H_2	Kvalitet finansijskog izveštavanja → Odgovornost	0,613*	0,156	6,259	Prihvaćena
H_3	Odgovornost →	0,324*	0,091	4,162	Prihvaćena

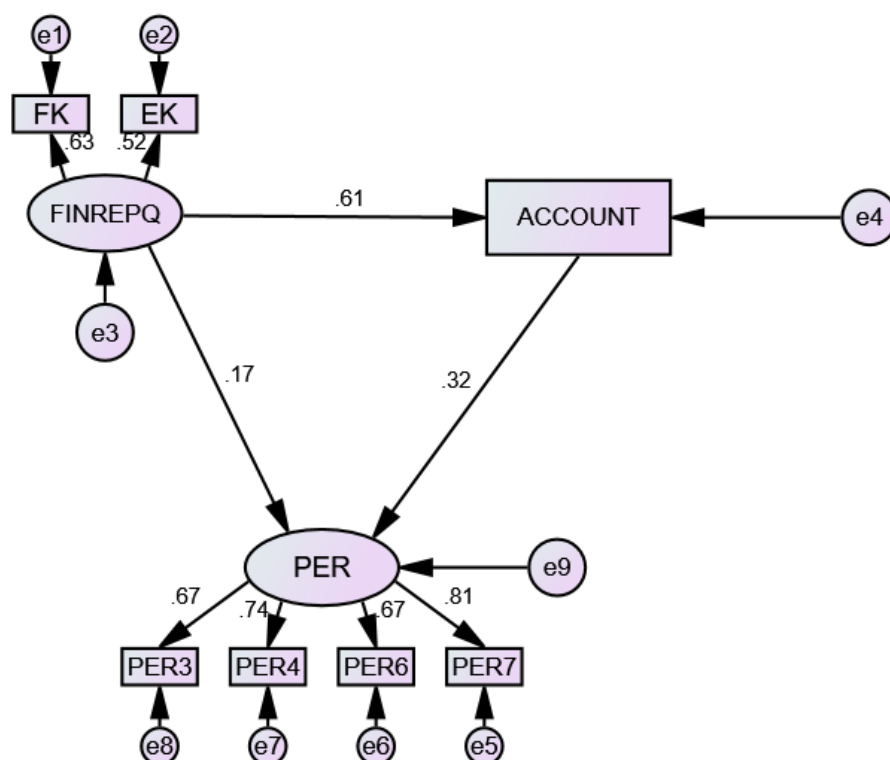
	Organizaciona performansa				
--	------------------------------	--	--	--	--

Napomena: * $p < 0,001$

Izvor: Kalkulacija autora

Strukturni model kvaliteta finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionih performansi prikazan je na Slici 8.

Slika 10. Strukturni model



Izvor: Autor

Ukoliko se u model uvede uticaj kontrolnih varijabli: veličina institucije, merena brojem stalno zaposlenih i godine postojanja institucije (od trenutka osnivanja do trenutka anketiranja), na kvalitet finansijskog izveštavanja, odgovornost i organizacionu performansu, dobijaju se rezultati prikazi u Tabeli 28.

Prvo, uticaj veličine institucije na kvalitet finansijskog izveštavanja nije statistički značajan ($\beta = 0,029$; $p = 0,529$), što sugerise da veličina institucije nema relevantan efekat na to koliko su finansijski izveštaji kvalitetni. Slično tome, broj godina postojanja institucije takođe nema značajan uticaj na kvalitet finansijskog izveštavanja ($\beta = -0,008$; $p = 0,859$), što znači da duže postojanje institucije ne garantuje bolji kvalitet izveštavanja.

Kada je reč o odgovornosti, ni veličina institucije ($\beta = -0,066$; $p = 0,158$) ni broj godina postojanja ($\beta = -0,058$; $p = 0,215$) nisu pokazali statistički značajan uticaj. Ovo upućuje na to da ovi faktori ne igraju ključnu ulogu u oblikovanju odgovornosti institucije. Međutim, značajni efekti su uočeni kod organizacionih performansi obrazovnih institucija u javnom sektoru. Veličina institucije ima negativan i statistički značajan uticaj na organizacione performanse ($\beta = -0,236$; $p = 0,000$), što znači da veće institucije beleže slabije organizacione performanse. Slično tome, broj godina postojanja takođe ima negativan i značajan uticaj na organizacione performanse ($\beta = -0,206$; $p = 0,000$), što sugerise da starije institucije imaju slabije organizacione performanse u poređenju sa mlađim institucijama.

Ovi rezultati ukazuju na to da veličina i starost institucije nisu ključni faktori koji utiču na kvalitet finansijskog izveštavanja i odgovornost, ali su značajni prediktori organizacionih performansi, pri čemu veće i starije institucije pokazuju lošije performanse.

Tabela 28. Rezultati uticaja kontrolnih varijabli

Putanja	Std. ocene parametara	<i>t</i>	<i>p</i>
Veličina institucije → Kvalitet finansijskog izveštavanja	0,029	0,630	0,529
Broj godina postojana → Kvalitet finansijskog izveštavanja	-0,008	-0,178	0,859
Veličina institucije → Odgovornost	-0,066	-1,416	0,158
Broj godina postojana → Odgovornost	-0,058	-1,243	0,215
Veličina institucije →	-0,236	-5,225	0,000

Organizaciona performansa			
Broj godina postojanja → Organizaciona performansa	-0,206	-4,541	0,000

Izvor: Kalkulacija autora

Rezultati iz Tabele 29 prikazuju standardizovane totalne, direktne i indirektne uticaje latentnih promenljivih u modelu, što omogućava dublje razumevanje odnosa između varijabli (Anderson & Gerbing, 1988).

Standardizovani totalni uticaji latentnih promenljivih uključuju i direktne i indirektne efekte. Kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan ukupni uticaj na odgovornost (0,613), što potvrđuje da poboljšanje u kvalitetu finansijskog izveštavanja vodi ka povećanoj odgovornosti (Bollen, 1989). Takođe, kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan ukupan uticaj na organizacione performanse od 0,370, što znači da osim direktnog efekta, postoji i posrednički efekat preko odgovornosti (Jöreskog, 1993). S druge strane, odgovornost ima značajan totalni uticaj na organizacione performanse (0,324), što ukazuje na njen ključni doprinos poboljšanju performansi institucija javnog sektora iz oblasti obrazovanja (Baron & Kenny, 1986).

Standardizovani direktni uticaji latentnih promenljivih pokazuju efekte koji nisu posredovani drugim varijablama. Kvalitet finansijskog izveštavanja ima direktan i značajan uticaj na odgovornost od 0,613, što znači da poboljšanja u finansijskom izveštavanju direktno povećavaju odgovornost obrazovnih institucija iz javnog sektora. Kada su u pitanju organizacione performanse, primećuje se da i kvalitet finansijskog izveštavanja (0,171) i odgovornost (0,324) imaju značajne direktne uticaje. Ovo znači da odgovornost ne samo da ima posredničku ulogu, već ima i direktan doprinos poboljšanju organizacionih performansi.

Standardizovani indirektni uticaji latentnih promenljivih predstavljaju efekte koji se ostvaruju preko posrednika. Kvalitet finansijskog izveštavanja ima indirektan uticaj na organizacione performanse od 0,198, što znači da deo njegovog uticaja dolazi kroz odgovornost kao posredničku varijablu (Preacher & Hayes, 2008). To implicira da

odgovornost ima važnu ulogu u prenošenju efekata kvaliteta finansijskog izveštavanja na performanse institucija javnog sektora iz oblasti obrazovanja (Baron & Kenny, 1986).

Ovi rezultati ukazuju da kvalitet finansijskog izveštavanja ima snažan uticaj kako direktno, tako i indirektno (preko odgovornosti) na organizacione performanse. Pošto je indirektni efekat značajan i veći od direktnog efekta, može se zaključiti da odgovornost ima značajnu posredničku ulogu u vezi između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi.

Pošto direktni efekat kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse i dalje postoji (0,171) i statistički je značajan, ali je slabiji u poređenju sa totalnim efektom (0,370), može se zaključiti da je u pitanju parcijalna medijacija. Da je odgovornost u potpunosti preuzela efekat kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse (tj. da je direktni efekat postao beznačajan), medijacija bi bila potpuna.

Odgovornost deluje kao parcijalni medijator u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi. To znači da kvalitet finansijskog izveštavanja direktno utiče na organizacione performanse, ali značajan deo tog uticaja dolazi i posredstvom odgovornosti. Dakle, odgovornost igra ključnu ulogu u prenošenju efekata finansijskog izveštavanja na performanse organizacije, ali kvalitet finansijskog izveštavanja zadržava i sopstveni direktni uticaj.

Tabela 29. Standardizovani totalni, direktni i indirektni uticaji latentnih promjenljivih

	Standardizovani totalni uticaji latentnih promjenljivih		
	Kvalitet finansijskog izveštavanja	Odgovornost	Organizaciona performansa
Odgovornost	0,613		
Organizaciona performansa	0,370	0,324	
	Standardizovani direktni uticaji latentnih promjenljivih		
	Kvalitet finansijskog izveštavanja	Odgovornost	Organizaciona performansa
Odgovornost	0,613		
Organizaciona performansa	0,171	0,324	
	Standardizovani indirektni uticaji latentnih promjenljivih		
	Kvalitet finansijskog izveštavanja	Odgovornost	Organizaciona performansa
Odgovornost			
Organizaciona performansa	0,198		

Izvor: Kalkulacija autora

6. DISKUSIJA REZULTATA ISTRAŽIVANJA

6.1. Efekat kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse javnog sektora

Rezultati istraživanja pokazuju da kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan pozitivan uticaj na organizacione performanse, što ukazuje da viši kvalitet finansijskog izveštavanja doprinosi poboljšanju organizacionih performansi obrazovnih institucija u javnom sektoru, što je u skladu sa prethodnim istraživanjima u ovoj oblasti (Anderson & Gerbing, 1988; Dechow i sar., 2010).

U kontekstu javnog sektora, a posebno obrazovanja, transparentno i kvalitetno finansijsko izveštavanje ključno je za efikasno donošenje odluka, alokaciju resursa i odgovorno upravljanje. Studije su pokazale da ustanove sa boljim finansijskim izveštavanjem imaju veću sposobnost privlačenja dodatnih sredstava i poboljšanja operativne efikasnosti (Bushman & Smith, 2001; Behn i sar., 2007). Poređenjem sa ranijim istraživanjima, rezultati ukazuju na slične trendove. Na primer, istraživanje *Hope* (2003) pokazalo je da poboljšani standardi finansijskog izveštavanja značajno unapređuju performanse organizacija kroz povećanje poverenja zainteresovanih strana i smanjenje finansijskih rizika. Slično tome, studija *Boćkarjova i saradnika* (2018) istakla je da odgovorno finansijsko upravljanje doprinosi boljoj usklađenosti sa regulatornim okvirima i većoj operativnoj stabilnosti obrazovnih institucija.

Istraživanje *Christiaens i saradnika* (2015) pokazalo je da poboljšan kvalitet finansijskog izveštavanja pozitivno utiče na donošenje odluka u obrazovnim institucijama, omogućavajući bolje planiranje i raspodelu resursa. Slično tome, istraživanje *Peter & Roman* (2019) potvrđuje da transparentnost i tačnost finansijskih izveštaja unapređuju organizacione performanse, povećavajući odgovornost i efikasnost u javnim institucijama.

Dodatno, nalazi ovog istraživanja se mogu uporediti sa rezultatima studije *Veltri & Chaney* (2020), koji su analizirali uticaj kvaliteta finansijskog izveštavanja na performanse obrazovnih institucija u evropskom kontekstu. Njihovi rezultati pokazali su da tačno i transparentno izveštavanje poboljšava ne samo finansijsku stabilnost, već i opštu operativnu efikasnost organizacija. S druge strane, istraživanje *Martinez i saradnika* (2018) ukazuje na to da niži kvalitet finansijskih izveštaja može dovesti do slabije kontrole troškova i neadekvatnog upravljanja budžetima, što može negativno uticati na organizacione performanse.

Neki autori, poput *Cohen i saradnika* (2013), istakli su da sam kvalitet finansijskog izveštavanja nije dovoljan za poboljšanje performansi, već da je neophodno da menadžment adekvatno koristi dostupne informacije. Stoga, iako rezultati ovog istraživanja potvrđuju pozitivan uticaj finansijskog izveštavanja, njihov puni efekat zavisi od sposobnosti i volje rukovodstva da te informacije iskoristi na optimalan način.

U kontekstu javnog sektora u obrazovanju, kvalitet finansijskog izveštavanja omogućava bolje alociranje resursa, povećava transparentnost i doprinosi efikasnijem upravljanju institucijama. Ovi nalazi sugerišu da poboljšanje sistema finansijskog izveštavanja može biti ključan faktor u unapređenju performansi obrazovnih institucija. Takođe, rezultati ukazuju na potrebu za daljim istraživanjem dodatnih faktora koji mogu posredovati ili moderirati ovu vezu, kao što su regulatorni okvir, institucionalna kultura i nivo digitalizacije finansijskog izveštavanja.

6.2. Efekat kvaliteta finansijskog izveštavanja na odgovornost

Rezultati istraživanja su utvrdili da kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan pozitivan uticaj na odgovornost, što ukazuje da kvalitetniji finansijski izveštaji značajno povećavaju stepen odgovornosti u obrazovnim institucijama javnog sektora. Ovaj rezultat je u skladu sa prethodnim istraživanjima koja su pokazala da transparentno i tačno finansijsko izveštavanje podstiče odgovorno ponašanje menadžmenta i zaposlenih (Vermeer, Raghunandan, & Forgone, 2006; Cohen & Karatzimas, 2015).

Povezanost između kvaliteta finansijskog izveštavanja i odgovornosti može se objasniti kroz povećanu transparentnost i dostupnost informacija ključnim zainteresovanim stranama, uključujući regulatore, donatore i širu javnost. Studija *Steccolini* (2004) naglašava da obrazovne institucije koje usvajaju visokokvalitetne standarde finansijskog izveštavanja obezbeđuju bolje mehanizme za kontrolu i evaluaciju, što rezultira većim stepenom odgovornosti i efikasnijim upravljanjem resursima.

U poređenju sa ranijim istraživanjima, rezultati ovog istraživanja potvrđuju nalaze *Christeans i saradnika* (2015), koji su pokazali da poboljšani kvalitet finansijskog izveštavanja pozitivno utiče na donošenje odluka u obrazovnim institucijama, omogućavajući bolje planiranje i alokaciju resursa. Takođe, istraživanje *Peter & Roman* (2019) ističe da transparentnost i tačnost finansijskih izveštaja unapređuju organizacione performanse povećanjem odgovornosti u javnim institucijama.

Međutim, neki autori, poput *Parker* (2012), ističu da kvalitet finansijskog izveštavanja sam po sebi nije dovoljan za osiguranje odgovornosti, već je neophodno da postoje institucionalni mehanizmi koji će omogućiti efikasno sprovođenje finansijskih informacija u procesu odlučivanja. Ovaj nalaz implicira da pored poboljšanja standarda finansijskog izveštavanja, obrazovne institucije moraju razviti i snažnije interne kontrole i mehanizme nadzora.

U svetlu ovih nalaza, moguća unapređenja u obrazovnom sektoru uključuju jačanje regulative u vezi sa obavezama izveštavanja, unapređenje digitalizacije finansijskog upravljanja i povećanje transparentnosti kroz dostupnost finansijskih podataka javnosti. Ovi rezultati ukazuju na potrebu za daljim istraživanjem faktora koji mogu posredovati ili moderirati ovu vezu, kao što su institucionalna kultura i regulatorni zahtevi.

6.3. Efekat odgovornosti na organizacione performanse javnog sektora

Rezultati istraživanja su utvrdili da postoji značajan pozitivan uticaj odgovornosti na organizacione performanse, tj. da odgovornost ima ključnu ulogu u unapređenju organizacionih performansi obrazovnih institucija u javnom sektoru. Ovaj rezultat sugerise da odgovornost nije samo važan faktor u procesu donošenja odluka i rukovođenja, već da ima ključnu ulogu u postizanju i održavanju visokih organizacionih standarda, posebno u obrazovnim ustanovama koje deluju u javnom sektoru.

Kada se uporede ovi nalazi sa sličnim istraživanjima u literaturi, može se uočiti da mnogi autori potvrđuju značaj odgovornosti u poboljšanju organizacionih performansi, i to ne samo u obrazovnim institucijama, već i u različitim sektorima. Na primer, istraživanje u sektoru zdravstva pokazuje da odgovornost direktno utiče na kvalitet usluga i zadovoljstvo korisnika (Quality Management in Health Institutions, 2011), što je sličan nalaz kao i u ovom istraživanju, gde odgovornost vodi ka boljim performansama u obrazovnim institucijama.

CEPS (2020) ukazuje na to da odgovornost može poboljšati unutrašnju komunikaciju i timsku saradnju, što doprinosi većoj efikasnosti organizacije. Slični efekti odgovornosti mogu se primeniti i u obrazovnim institucijama, jer odgovornost može uticati na angažman zaposlenih, njihov motivacioni nivo, kao i na njihovu spremnost da doprinesu ostvarivanju ciljeva obrazovne ustanove. Na ovaj način, odgovornost postaje ključni faktor u jačanju timskog duha, što zauzvrat dovodi do boljih obrazovnih rezultata i organizacione efikasnosti.

Upoređujući ove nalaze sa rezultatima konkretnog istraživanja, može se zaključiti da je pozitivan efekat odgovornosti na organizacione performanse obrazovnih institucija dobro utemeljen u literaturi. Uočeni rezultati sugerišu da obrazovne institucije koje implementiraju strategije za povećanje odgovornosti među zaposlenima mogu ostvariti bolje rezultate u smislu kvaliteta obrazovanja, unutrašnje komunikacije, i ukupnih performansi. Ovi nalazi potvrđuju teoriju da je odgovornost ključna za postizanje visoke organizacione efikasnosti, kako u obrazovnim institucijama, tako i u drugim sektorima.

6.4. Odgovornost kao medijator odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi javnog sektora

Uloga odgovornosti kao medijatora u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi u obrazovnim institucijama javnog sektora istaknuta je empirijskim dokazima koji naglašavaju međusobnu povezanost ovih konstrukata. Kako su to istakli *Yunia & Muttaqin* (2022), kvalitetno finansijsko izveštavanje je od suštinskog značaja za obezbeđivanje transparentnosti i integriteta u finansijama javnog sektora. Ovaj robustan finansijski okvir zahteva odgovornost od menadžmenta, u skladu sa principom da javne organizacije moraju odgovarati svojim zainteresovanim stranama, posebno građanima kojima služe.

Rezultat iz sprovedenog istraživanja sugerše da odgovornost značajno posreduje u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi. Standardizovani indirektni efekat od 0,198 ukazuje da, kako odgovornost raste, uticaj kvaliteta finansijskog izveštavanja na performanse se povećava. Ova medijatorska uloga odgovornosti potvrđuje i istraživanje *Sariyanah & Dwita* (2024), koji su utvrdili da povećana odgovornost dovodi do poboljšanja operativnih performansi u javnim organizacijama. Efikasni mehanizmi odgovornosti podstiču javne institucije da razborito koriste finansijske resurse, čime se podstiče efikasnost u ostvarivanju njihovih zadataka.

Dalje, istraživanje koje su sprovedi *Napari & Amaning* (2022) potvrđuje značaj računovodstva u javnom sektoru u poboljšanju odgovornosti kroz strukturirane prakse finansijskog izveštavanja. Njihovi nalazi sugerišu da se odsustvo odgovornosti često povezuje sa lošim finansijskim upravljanjem kod KJS, što na kraju dovodi do pogoršanja organizacionih performansi.

Rezultati istraživanja pokazuju da standardizovani direktni efekti ukazuju na značajan pozitivan uticaj kvalitetnog finansijskog izveštavanja na odgovornost (0,613), koja potom pozitivno utiče na organizacione performanse (0,324). Ovi nalazi naglašavaju kaskadni efekat odgovornosti u unapređenju organizacione efikasnosti. Druga istraživanja takođe donose slične zaključke. Na primer, *Huynh i saradnici* (2019) razmatraju kako organizaciona reputacija, koja je usko povezana sa odgovornošću, može imati ključnu ulogu u povezivanju kvaliteta finansijskog izveštavanja sa rezultatima organizacionih performansi. Pojam reputacije kao medijatora blisko je povezan sa okvirom odgovornosti, sugerišući da pridržavanje visokih standarda u finansijskom izveštavanju jača organizacionu reputaciju, čime se poboljšava ukupna performansa.

Štaviše, *Oladimeji* (2024) bavi se direktnim relacijama između odgovornosti i organizacionih performansi, naglašavajući potrebu da institucije prioritizuju računovodstvene i mehanizme odgovornosti kako bi obezbedile etičko ponašanje i poboljšale rezultate performansi. Ovo znači da odgovornost nije samo regulatorni zahtev, već ključna operativna strategija koja poboljšava efikasnost organizacija u javnom sektoru.

Upoređujući rezultate ovog istraživanja sa sličnim studijama, posebno onima koje proučavaju uticaj odgovornosti i finansijskog izveštavanja u različitim oblastima javnog sektora, primećuje se ponavljajući obrazac ili zajednička tema. Shodno tome, nalazi istraživanja su u skladu sa prethodnim studijama i ukazuju na određenu doslednost u zaključcima o ovoj temi. Na primer, nalazi *Christiaens i saradnici* (2020) ukazuju da reforme u sistemima finansijskih informacija koje se zasnivaju na okvirima

odgovornosti pozitivno utiču na organizacione performanse kod KJS. Pored toga, istraživanja koja se fokusiraju na primenu međunarodnih računovodstvenih standarda u javnom sektoru naglašavaju kako ovi okviri podržavaju odgovornost i ukupni finansijski integritet (Duenya i sar., 2017).

Na osnovu sinteze rezultata relevantnih studija, potvrđuje se da je odgovornost ključni medijator u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi u obrazovnim institucijama javnog sektora. Ovaj odnos naglašava neophodnost da obrazovne organizacije u javnom sektoru osiguraju da su efikasne strukture odgovornosti ugrađene u njihove prakse finansijskog izveštavanja kako bi se poboljšale performanse i stvorio održiviji operativni okvir.

6.5. Ograničenja i preporuke za buduća istraživanja

Istraživanje uloge odgovornosti u vezi između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi u javnom sektoru, sa posebnim fokusom na obrazovne institucije u Republici Srbiji, predstavlja značajan doprinos razumevanju finansijske transparentnosti i institucionalne efikasnosti. Nalazi ukazuju na to da kvalitetno finansijsko izveštavanje može doprineti poboljšanju organizacionih performansi, ali prvenstveno kroz posrednički efekat odgovornosti. Ova veza naglašava važnost jačanja mehanizama odgovornosti kako bi se finansijski podaci koristili na optimalan način za donošenje strateških odluka u javnim (državnim) obrazovnim institucijama.

Međutim, kao i svako istraživanje, i ovo ima određena ograničenja koja je potrebno uzeti u obzir pri interpretaciji rezultata. Ova ograničenja otvaraju prostor za buduća istraživanja koja bi mogla proširiti i unaprediti dosadašnje nalaze kroz širi metodološki pristup, duže vremenske analize i dublju komparativnu perspektivu. U nastavku su predstavljena ključna ograničenja ovog istraživanja, kao i preporuke koje mogu poslužiti kao smernice za dalja akademska istraživanja u ovoj oblasti.

Ograničenja se odnose na sledeće:

1. Specifičan kontekst istraživanja: Istraživanje je sprovedeno isključivo na obrazovnim institucijama javnog sektora u Republici Srbiji. Iako su obrazovne institucije značajan deo javnog sektora, nalazi ove studije ne mogu se automatski generalizovati na druge sektore javne uprave, poput zdravstva, pravosuđa ili državne administracije. U tim sektorima, praksa finansijskog izveštavanja i integracija mehanizama odgovornosti značajno variraju, što može dovesti do drugačijih efekata odgovornosti na organizacione performanse. Kros-sekciona priroda istraživanja: Podaci su prikupljeni u jednom vremenskom trenutku, što ne omogućava sagledavanje dugoročnih efekata. Longitudinalna istraživanja mogla bi bolje objasniti kako se kvalitet finansijskog izveštavanja i odgovornost menjaju tokom vremena i kakav dugoročni uticaj imaju na performanse institucija.
2. Mogućnost subjektivne pristrasnosti: Istraživanje se oslanja na perceptivne mere (npr. Likertova skala za ispitivanje stavova ispitanika o kvalitetu finansijskog izveštavanja i organizacionim performansama). Subjektivne ocene mogu biti podložne kognitivnim pristrasnostima, kao što su društveno poželjni odgovori ili nedostatak objektivnog uvida u realne performanse institucije.
3. Nedovoljno istražen uticaj kontrolnih varijabli: Analiza je uključila samo dve kontrolne varijable (veličinu institucije i broj godina postojanja), dok drugi potencijalni faktori, poput strukture finansiranja, regulatornog okvira ili nivoa digitalizacije, nisu bili obuhvaćeni. Dodavanje dodatnih kontrolnih varijabli moglo bi pružiti kompletniju sliku o faktorima koji utiču na kvalitet izveštavanja i organizacione performanse.
4. Nepotpuna analiza posredničkog efekta (medijacije): Model sugerše da odgovornost posreduje (medijator) između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi. Međutim, nije jasno da li postoje dodatni moderirajući faktori (npr. regulatorni pritisci, digitalizacija finansijskih izveštaja, institucionalna kultura) koji mogu pojačati ili oslabiti ovu vezu.
5. Moguće varijacije u tumačenju odgovornosti: Iako je odgovornost posmatrana kao posrednička varijabla, moguće je da različite institucije imaju različite pristupe njenom definisanju i implementaciji. Kvalitativne metode, poput

intervjua ili studija slučaja, mogle bi pružiti dublje razumevanje kako institucije operacionalizuju odgovornost u praksi.

Preporuke za buduća istraživanja se odnose na sledeće:

1. Proširenje uzorka i sektora istraživanja: Buduća istraživanja bi mogla uključiti i druge sektore javnog sektora, kao što su zdravstvo, državna administracija i pravosuđe. Poređenje rezultata između različitih sektora može dati dublji uvid u specifične faktore koji utiču na finansijsko izveštavanje i organizacione performanse u javnom sektoru.
2. Longitudinalna analiza za ispitivanje uzročnosti: Dugoročno istraživanje koje prati institucije kroz više godina omogućilo bi bolju procenu uzročno-posledičnih odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja, odgovornosti i performansi. To bi pomoglo u utvrđivanju da li poboljšanje kvaliteta izveštavanja zaista dovodi do boljih performansi ili su drugi faktori ključni za ovaj odnos.
3. Kombinacija kvantitativnih i kvalitativnih metoda: Pored kvantitativne analize, uvođenje kvalitativnih metoda (npr. intervju sa donosiocima odluka u obrazovnim institucijama) moglo bi obezbediti dublje uvide u mehanizme kroz koje odgovornost utiče na performanse.
4. Analiza dodatnih faktora odgovornosti: Buduća istraživanja mogu uključiti širi spektar faktora odgovornosti, kao što su regulatorni okvir, stepen transparentnosti institucija, institucionalna kultura i pritisak zainteresovanih strana. Ovi faktori mogu značajno uticati na način na koji finansijsko izveštavanje doprinosi organizacionim performansama.
5. Poređenje sa međunarodnim modelima: Upoređivanje nalaza sa istraživanjima iz drugih zemalja moglo bi pomoći u razumevanju specifičnih karakteristika srpskog sistema javnog finansiranja i odgovornosti. Analiza međunarodnih standarda (kao što su IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) može pružiti dodatne uvide u način na koji različiti računovodstveni sistemi utiču na odgovornost i performanse javnih institucija.

6. Ispitivanje uloge digitalizacije finansijskog izveštavanja: Digitalizacija i automatizacija finansijskih procesa mogu uticati na kvalitet izveštavanja i povećati transparentnost, što može dodatno unaprediti odgovornost i performanse institucija. Buduća istraživanja bi mogla analizirati kako implementacija informacionih sistema u javnim finansijama doprinosi preciznijem i efikasnijem finansijskom izveštavanju.

Uzimajući u obzir navedena ograničenja i preporuke, buduća istraživanja mogu doprineti daljem razvoju teorije i prakse u oblasti finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi javnih obrazovnih institucija.

ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

U savremenom javnom sektoru, obezbeđivanje visokog kvaliteta finansijskog izveštavanja i jačanje odgovornosti institucija postaju ključni faktori za unapređenje organizacionih performansi. U kontekstu obrazovnih institucija u Republici Srbiji, transparentno i tačno finansijsko izveštavanje ne samo da omogućava bolje upravljanje resursima, već i doprinosi većem stepenu odgovornosti, što se u krajnjoj instanci reflektuje na efikasnost i efektivnost rada ovih institucija.

Ovo istraživanje bilo je usmereno na procenu uloge odgovornosti kao posredničkog faktora u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i performansi institucija javnog sektora u Republici Srbiji, s fokusom na obrazovne institucije. Analiza je sprovedena korišćenjem modelovanja strukturnim jednačinama kako bi se utvrdila priroda i intenzitet ovih odnosa.

Utvrđivanje efekta odgovornosti na odnos između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi, kao glavni cilj ovog istraživanja sproveden je na osnovu analize standardizovanih indirektnih uticaja, pri čemu je utvrđeno da kvalitet finansijskog izveštavanja ostvaruje pozitivan indirektan uticaj na organizacione performanse preko odgovornosti. Ovo ukazuje na to da odgovornost delimično posreduje uticaj kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse, ali taj efekat nije izrazito snažan, tj. govori se o umerenom uticaju. Pošto je indirektan uticaj pozitivan, zaključeno je da je glavna pretpostavka **potvrđena**:

- *H₀: Odgovornost ima pozitivnu posredničku ulogu u odnosu između kvaliteta finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi.*

Utvrđivanje pozitivnog efekta kvaliteta finansijskog izveštavanja na organizacione performanse, kao jedan od izvedenih ciljeva ovog istraživanja sproveden je primenom modelovanja strukturnim jednačinama. Rezultati su pokazali da kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan pozitivan uticaj na predviđanje organizacionih performansi, tj. poboljšanje kvaliteta finansijskog izveštavanja doprinosi unapređenju organizacionih performansi obrazovnih institucija u javnom sektoru. Na osnovu dobijenih rezultata zaključeno je da je prva pomoćna pretpostavka ***potvrđena***:

- ***H₁: Kvalitet finansijskog izveštavanja ima pozitivan efekat na organizacione performanse.***

Utvrđivanje pozitivnog efekta kvaliteta finansijskog izveštavanja na odgovornost, kao jedan od izvedenih ciljeva ovog istraživanja sproveden je primenom modelovanja strukturnim jednačinama. Rezultati su pokazali da kvalitet finansijskog izveštavanja ima značajan pozitivan uticaj na odgovornost, tj. poboljšanje kvaliteta finansijskog izveštavanja značajno povećava stepen odgovornosti obrazovnih institucija u javnom sektoru. Na osnovu dobijenih rezultata zaključeno je da je druga pomoćna pretpostavka ***potvrđena***:

- ***H₂: Kvalitet finansijskog izveštavanja ima pozitivan efekat na odgovornost.***

Utvrđivanje pozitivnog efekta odgovornosti na organizacione performanse, kao jedan od izvedenih ciljeva ovog istraživanja sproveden je primenom modelovanja strukturnim jednačinama. Rezultati su pokazali da odgovornost ima značajan pozitivan uticaj na organizacionu performansu, tj. veći nivo odgovornosti pozitivno utiče na organizacione performanse obrazovnih institucija u javnom sektoru. Na osnovu dobijenih rezultata zaključeno je da je treća pomoćna pretpostavka ***potvrđena***:

- ***H₃: Odgovornost ima pozitivan efekat na organizacione performanse.***

Ovo istraživanje ima značajan naučni i praktični doprinos. S jedne strane, ono proširuje teorijsko razumevanje odnosa između kvaliteta finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionih performansi, dok s druge strane pruža konkretne smernice za unapređenje finansijskog upravljanja u obrazovnim institucijama javnog sektora. Rezultati istraživanja mogu biti korisni kako akademskoj zajednici, tako i praktičarima koji se bave unapređenjem finansijske transparentnosti i efikasnosti u javnom sektoru.

Ovo istraživanje značajno doprinosi akademskoj literaturi u oblasti javnog sektora, finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi, pružajući nove uvide u međusobne odnose ovih faktora. Ključni naučni doprinosi uključuju:

- Proširenje teorijskog okvira – Istraživanje produbljuje razumevanje posredničke uloge odgovornosti u vezi između kvaliteta finansijskog izveštavanja i performansi institucija javnog sektora. Time se doprinosi literaturi o javnoj odgovornosti i njenom značaju za efikasno upravljanje resursima.
- Empirijska potvrda uticaja – Rezultati istraživanja pružaju empirijske dokaze o tome kako kvalitet finansijskog izveštavanja utiče na odgovornost i kako odgovornost dalje utiče na organizacione performanse. Na taj način, istraživanje potvrđuje postavljene teorijske pretpostavke i doprinosi empirijskim analizama u oblasti upravljanja javnim sektorom.
- Primena naprednih statističkih metoda – Istraživanje koristi modelovanje strukturnim jednačinama (SEM), što omogućava dublju analizu složenih odnosa između analiziranih varijabli. Ovaj metodološki pristup može poslužiti kao osnova za buduće studije u oblasti finansijskog izveštavanja i organizacionih performansi.
- Doprinos razvoju koncepta odgovornosti – Analizom uloge odgovornosti u sistemu finansijskog upravljanja, istraživanje doprinosi razvoju koncepta odgovornosti kao ključnog faktora u javnom sektoru, posebno u obrazovnim institucijama.

Pored naučnih implikacija, istraživanje nudi i važne praktične smernice koje mogu biti korisne donosiocima odluka, rukovodiocima obrazovnih institucija i regulatornim telima u javnom sektoru. Praktični doprinosi istraživanja uključuju:

- Unapređenje prakse finansijskog izveštavanja – Identifikovanjem pozitivnog uticaja kvaliteta finansijskog izveštavanja na odgovornost i organizacione performanse, istraživanje ukazuje na potrebu za usvajanjem preciznijih i transparentnijih izveštajnih standarda u javnom sektoru.
- Jačanje mehanizama odgovornosti – S obzirom na to da rezultati pokazuju da odgovornost igra značajnu posredničku ulogu u poboljšanju performansi institucija, istraživanje može doprineti kreiranju strategija koje podstiču odgovorno finansijsko upravljanje i efikasniju alokaciju resursa.
- Poboljšanje organizacionih performansi u obrazovnim institucijama – Obrazovne institucije u javnom sektoru često se suočavaju sa izazovima u vezi sa efikasnim upravljanjem finansijama. Nalazi ovog istraživanja mogu poslužiti kao smernice za optimizaciju finansijskih procesa i poboljšanje performansi kroz jačanje odgovornosti.
- Podrška regulatornim reformama – Istraživanje može poslužiti kao empirijska osnova za dalje reforme u oblasti finansijskog upravljanja u javnom sektoru, posebno kada je reč o uvođenju politika koje podstiču veću odgovornost i transparentnost u obrazovnim institucijama.
- Korišćenje rezultata u budućim istraživanjima – Dobijeni rezultati mogu biti osnova za dalja istraživanja u oblasti finansijskog izveštavanja, odgovornosti i organizacionih performansi, kao i za razvoj novih modela analize koji bi se mogli primeniti u drugim sektorima javne uprave.

LITERATURA

1. Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G.F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099>
2. Abdullahi, F.M. (2024). Introduction to New Public Management (NPM). *Global Scientific Journals*, 12(5), 1404-1417.
3. Aberbach, J.D. (1981). *Bureaucrats and Politicians in Western Democracies*. Harvard University Press.
4. Abhayawansa, S. (2022). Swimming against the tide: Back to single materiality for sustainability reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(6), 1361–1385. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2022-0378>
5. Abhishek, & Divyashree, M. (2019). Government accounting systems: Recording and maintenance of accounts by public authorities. *International Journal of Accounting Research*, 7(1), 45–54. <https://doi.org/10.4172/2472-114X.100159>
6. Aboukhadeer, E.A., Azam, S.F., & Albattat, A.R.S. (2023). Corporate governance and international public sector accounting standards (IPSAS) on the quality of accounting information in Libyan Government Sector. *International Journal of Professional Business Review*, 8(1), e0812. <http://dx.doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i1.812>
7. Abu Hamour, A.M., Saleh, M.M.A., Abdo, K.K., Alzu'bi, A.K.A., Alnsour, E.A., & Jwaifel, A.M.Y. (2024). The effect of financial reporting quality on earnings quality of industrial companies. *Corporate & Business Strategy Review*, 5(2), 38-50. <https://doi.org/10.22495/cbsrv5i2art4> .
8. Achim, A.M., & Chiş, A.O. (2014). Financial Accounting Quality and its Defining Characteristics. *Sea: Practical Application of Science*, 2(3), 93-98.
9. Adams, C. (2004). Accounting and the public sector: Concepts and practices.
10. Adams, C. A., Muir, S., & Hoque, Z. (2014). Measurement of sustainability performance in the public sector. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(1), 46–67. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-04-2012-0018>
11. Adegite, E.O. (2010). Accounting, accountability and national development. *Nigerian accountant*, 43(1), 56-64.
12. Adhikari, P., & Mellemvik, F. (2011). The rise and fall of accruals: a case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1(2), 123-143. <https://doi.org/10.1108/20421161111138495>
13. Adikara, H.K. (2015). New public financial management and its legitimacy. *APMBA (Asia Pacific Management and Business Application)*, 3(1), 67-73.
14. Agung, M. (2020). The effect of financial reporting quality on regional governments' performance accountability. *KnE Social Sciences*, 694-701.
15. Agustawan & Halim, A. (2019). Accountability and performance of the public sector organization. In *International Conference of CELSciTech 2019-Social Sciences and Humanities track (ICCELST-SS 2019)* (pp. 43-48). Atlantis Press.

16. Agustawan, A. & Halim, A. (2018). Dimensi-Dimensi Akuntabilitas dan Kinerja Organisasi Sektor Publik. Dimensions of Accountability and Performance of The Public Sector Organization. *Jurnal Akuntansi & Ekonomika*, 8(1), 55-63.
17. Ajao, O., Evans, O., & Samuel, D. (2013). Public sector accounting and developing economies: A comparative review and analysis of Ghana and Nigeria. *Unique Journal of Business Management Research*, 1(3), 34-41.
18. Akbar, R., Pilcher, R., & Perrin, B. (2012). Performance measurement in Indonesia: the case of local government. *Pacific Accounting Review*, 24(3), 262-291. <https://doi.org/10.1108/01140581211283878>
19. Akintunde, J., Amusat, M.M., & Olumide, O.O. (2016). The role of professional accounting bodies in public fund accountability in Nigeria. *Specialty Journal of Accounting and Economics*, 2(2-2016), 48-54.
20. Akinyele, A. E. (2016). Financial control and accountability in the public sector. *International Journal of Arts & Sciences*, 9(2), 301.
21. Al Balushi, F.H., Al Mahrouqi, F., Varalakshmi, S. (2019). Role and Importance of High Quality Financial Reporting Standards. *Emerging Global Business Paradigms and Contemporary Management Issues (EGBPC)* - Apr 2019. Muscat College, Department of Business and Accounting, Sultanate of Oman, 99-102.
22. Aladwan, M., & Shatnawi, Y. (2019). The association between accounting disclosures and stock market price: An empirical study on Jordanian commercial banks. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 11(1), 73–92. <https://doi.org/10.1504/IJMFA.2019.097831>
23. Alexander, D., Jorissen, A., Hoogendoorn, M., Van Mourik, C. & Kirwan, C. (2020). *International Financial Reporting & Analysis*. Cengage Learning, Inc.
24. Almquist, R., Grossi, G., Van Helden, G.J., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. *Critical perspectives on Accounting*, 24(7-8), 479-487. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.11.005>
25. Almquist, R., Catasús, B., & Skoog, M. (2011). Towards the next generation of public management: A study of management control and communication in the Swedish Armed Forces. *International Journal of Public Sector Management*, 24(2), 122-145.
26. Alqooti, A.A. (2020). Public governance in the public sector: Literature review. *International Journal of Business Ethics and Governance*, 14-25. <http://dx.doi.org/10.51325/ijbeg.v3i3.47>
27. Alshahrani, A., Dennehy, D., & Mäntymäki, M. (2022). An attention-based view of AI assimilation in public sector organizations: The case of Saudi Arabia. *Government Information Quarterly*, 39(4), 101617. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2021.101617>
28. Alshujairi, M. (2014). Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(24), 1- 20.
29. American Accounting Association. (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory*. New York, American Accounting Association.
30. Andersen, J.A. (2010). Public versus private managers: How public and private managers differ in leadership behavior. *Public administration review*, 70(1), 131-141.
31. Anderson, J. C., & Gerbing, D. W. (1988). Structural equation modeling in practice: A review and recommended two-step approach. *Psychological Bulletin*, 103(3), 411-423.

32. Andreas Bergmann, 2012. "[The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland](#)," [Public Money & Management](#), Taylor & Francis Journals, vol. 32(1), pages 15-20, January.
33. Andrews, M. (2010). *The limits of institutional reform in development: Changing rules for realistic solutions*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139060974>
34. Androniceanu, A., & Munteanu, O. (2011). Public sector accounting as a system for collecting, recording and reporting financial activities and public finance status. *Procedia Economics and Finance*, 3, 85–90. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(11\)70111-0](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(11)70111-0)
35. Anggadini, S.D., Santika, T., Agustin, R.S.P., Dwiparna, M.B.A., Astiani, E.A., & Damayanti, S. (2023). Accountability through Public Sector Accounting and the Quality of Financial Reports. *Proceeding book*, 478-488. The 6th International Conference on Business, Economics, Social Sciences, and Humanities.
36. Appah, E., & Sunday, Z. (2023). *Accounting standard adoption and financial reporting quality of public sector entities in Rivers and Bayelsa states of Nigeria*. *Journal of Accounting and Financial Management*, 9(3), 1–30. <https://doi.org/10.56201/jafm.v9.no3.2023.pg1.30>
37. Arellano-Gault, D., & Lepore, W. (2011). Transparency reforms in the public sector: Beyond the new economics of organization. *Organization Studies*, 32(8), 1029-1050. <http://dx.doi.org/10.1177/0170840611416741>
38. Arnaboldi, M., Lapsley, I., & Steccolini, I. (2015). Performance management in the public sector: The ultimate challenge. *Financial Accountability & Management*, 31(1), 1-22.
39. Asyik, N.F., Agustia, D., & Muchlis, M. (2023). Valuation of financial reporting quality: is it an issue in the firm's valuation?. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(4), 387-399. <https://doi.org/10.1108/AJAR-08-2022-0251>
40. Asyik, N.F., Muchlis, M., Riharjo, I.B., & Rusdiyanto, R. (2022). The impact of a male CEO'S facial masculinity on leverage. *Cogent Business and Management*, 9(1), 2119540. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2119540>
41. Aucoin, P., & Heintzman, R. (2000). The dialectics of accountability for performance in public management reform. *International review of administrative sciences*, 66(1), 45-55. <http://dx.doi.org/10.1177/0020852300661005>
42. Audu, S.I. (2022). Accountability and Public Finance Management in Nigeria. Conference: *International Conference on Accounting and FinanceAt: Port Harcourt, Nigeria*.
43. Azhar, Z., Alfian, E., Kishan, K., & Assanah, N. H. (2022). Accrual Accounting at Different Levels of the Public Sector: A Systematic Literature Review. *Australian Accounting Review*, 32(1), 36–62. <https://doi.org/10.1111/auar.12357>
44. Bagozzi, R. P., & Yi, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 16(1), 74–94.
45. Bajo, A., Primorac, M., & Runtic, D. (2017). Public Financial Management, Accountability, and Citizens' Trust. *Croatian and Comparative Public Administration*, 389-405. <https://doi.org/10.31297/hkju.17.3.3>
46. Bakhtiar. (2021). Accountability and Transparency in Financial Management of Village Fund Allocations in Achieving Good Governance. *ATESTASI: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(2), 230-245.

47. Balakrishnan, K., & Ertan, A. (2018). Banks' financial reporting frequency and asset quality. *Accounting Review*, 93(3), 1–24. <https://doi.org/10.2308/accr-51936>
48. Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173–1182.
49. Barton, A. D. (2006). Public sector accountability and commercial-in-confidence outsourcing contracts. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(2), 256–271. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570610656114>
50. Bastida, F., & Benito, B. (2007). Central government budget practices and transparency: An international comparison. *Public Administration*, 85(3), 667–716. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2007.00664.x>
51. Bednarek-Michalska, B. (2007). Ocena jakości informacji elektronicznej. Pułapki sieci. Nr 5/2007 (86), Współpraca zagraniczna bibliotek. Badania, teorie wizje.
52. Behn, B. K., DeVries, D. D., & Lin, J. (2007). The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study. *Accounting Horizons*, 21(1), 3–26.
53. Behn, R.D. (2003). Why measure performance? Different purposes require different measures. *Public Administration Review*, 63(5), 586–606. <https://doi.org/10.1111/1540-6210.00322>
54. Bell, S. (1996). *Learning with information system: analysis and design in developing countries*. Routledge, London.
55. Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). *Decentralization and budgetary innovations in Europe*. *International Review of Administrative Sciences*, 73(4), 667–683.
56. Benito, B., Guillamón, M. D., & Mora, A. (2007). *IPSAS adoption and financial transparency in public administrations*. Econstor. <https://www.econstor.eu/handle/10419/310901>
57. Benković, S., Milosavljević, M., & Dmitrović, V. (2018). Računovodstvo i revizija. U: FON *Finansijski menadžment, kontrola i menadžersko računovodstvo*. Univerzitet u Beogradu, Fakultet organizacionih nauka (FON).
58. Bentler, P. M. (1990). Comparative fit indexes in structural models. *Psychological Bulletin*, 107(2), 238–246.
59. Bentler, P. M., & Bonett, D. G. (1980). Significance tests and goodness of fit in the analysis of covariance structures. *Psychological Bulletin*, 88(3), 588–606.
60. Benjamin, L.M., & Posner, P.L. (2018). Tax expenditures and accountability: The case of the ambivalent principals. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 28(4), 569–582. <https://doi.org/10.1093/jopart/muy040>
61. Bevan, G., & Hood, C. (2006). What's Measured Is What Matters: Targets and Gaming in the English Public Health Care System. *Public Administration* 84, 517–538. <http://dx.doi.org/10.1111/padm.2006.84.issue-3>
62. Bhimani, A., & Willcocks, L. (2014). Digitisation, “Big Data” and the transformation of accounting information. *Accounting and Business Research*, 44(4), 469–490. doi:10.1080/00014788.2014.910051
63. Boćkarjova, M., Kuznetsova, I., & Orlova, T. (2018). Financial accountability and stability in education institutions. *Journal of Public Sector Economics*, 42(2), 102–117.
64. Bollen, K.A. (1989). Structural equations with latent variables. *Wiley-Interscience*.

65. Bonollo, E. (2022). Negative effects of the adoption of accrual accounting in the public sector: a systematic literature review and future prospects, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Emerald Group Publishing Limited, vol. 35(6), pages 1-27, December.
66. Boonkasem, A., Meechaisue, P., Sanguanwongwan, W., & Jinandej, N. (2021). *Ph.D. in Social Sciences Journal*, 11(3), 818-834.
67. Boston, J. (2016). Basic NPM ideas and their development. In *The Ashgate research companion to new public management* (pp. 17-32). Routledge.
68. Botes, P.S., Brynard, P.A., Fourie, D.J. and Roux, N.L. (1997). *Critical Issues in Public Management and Administration in South Africa*. Pretoria: Kagiso Tertiary.
69. Bouckaert, G., & Peters, B. G. (2002). Performance measurement and management: The Achilles' heel in administrative modernization. *Public Performance & Management Review*, 25(4), 359–362. <https://doi.org/doi:10.1080/15309576.2002.11643672>
70. Bovens M. (2009). Public accountability. In: Ewan F, Lawrence Jr L, Pollitt C, eds. *The Oxford handbook of public management*. Oxford: Oxford Handbooks.
71. Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework 1. *European law journal*, 13(4), 447-468. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
72. Bovens, M. A. P. (1998). *The quest for responsibility: Accountability and citizenship in complex organisations*. Cambridge university press.
73. Bracci, E., Papi, L., Bigoni, M., Deidda Gagliardo, E, Bruns, H. J. (2019) *Public value and public sector accounting research: a structured literature review*. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31 (1). pp. 103-136. ISSN 1096-3367. (doi:[10.1108/JPBAFM-07-2018-0077](https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2018-0077)) (KAR id:[70954](https://kar.kybernetika.cz/handle/10306/10954))
74. Brackley, J. (2025). Audit and financial reporting under austerity localism—the case of the Birmingham City Council ‘bankruptcy.’ *Public Money & Management*, 1–12. <https://doi.org/10.1080/09540962.2025.2466494>
75. Brinkerhoff, D. W. (2004). Accountability and health systems: toward conceptual clarity and policy relevance. *Health policy and planning*, 19(6), 371-379. <https://doi.org/10.1093/heapol/czh052>
76. Broadbent, J., Dietrich, M., & Laughlin, R. (1996). The development of principal–agent, contracting and accountability relationships in the public sector: conceptual and cultural problems. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(3), 259–284.
77. Brown, R., Ellwood, S., & Conrath-Hargreaves, A. (2018). The Conceptual Underpinnings of Recent Advances in International Public Sector Accounting Standards: Developing a Standard for Social Benefits. In *Proceedings of the 22nd Annual Conference Financial Reporting and Business Communication*. Bristol, UK, 5–7 July 2018.
78. Browne, M. W., & Cudeck, R. (1993). Alternative ways of assessing model fit. In *Testing Structural Equation Models* (pp. 136–162). Sage.
79. Brunetto, Y., & Farr-Wharton, R. (2007). Service delivery by local government employees post-the implementation of NPM: A social capital perspective. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 57(1), 37-56.
80. Brusca, I., Gomez-villegas, M. & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64.

81. Buk, H. (2006). *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck.
82. Bukenya, M. (2014). Quality of accounting information and financial performance of Uganda's public sector. *American Journal of Research Communication*, 2(5), 183-203.
83. Bukevicius, P., & Zaptonas, A. (2009). Improvement of public sector accounting and reporting system based on IPSAS. *Ekonomika*, 85, 21–38.
84. Burgstahler, D. C., Hail, L., & Leuz, C. (2006). The importance of reporting incentives: Earnings management in European private and public firms. *The accounting review*, 81(5), 983-1016.
85. Burke, J. (1986). *Bureaucratic Responsibility*. Baltimore, MD: Johns Hopkins Press.
86. Busenan, E.F.M., Bakar, M.S., Ramli, A. (2018). Linking Accountability to the Public Service Performance in the Public Sector of Bahrain. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research*, 37(3), 234-242.
87. Bushman, R. M., & Smith, A. J. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 237-333.
88. Caiden, G.E., & Sundaram, P. (2004). The specificity of public service reform. *Public Administration and Development*, 24(5), 373-383. <https://doi.org/10.1002/pad.329>
89. Cambridge Dictionary. (nd). *Corruption*. Dostupno na: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/corruption> (pristupljeno: 26.03.2025.).
90. Campbell, C. & Wilson, G. (1995). *The End of Whitehall: A Comparative Perspective*. Cambridge, MA: Blackwell.
91. Caruana, J., Dabbicco, G., Jorge, S., & Jesus, M. A. (2019). The development of EPSAS: Contributions from the literature. *Accounting in Europe*, 16 (2), 146–176.
92. Caseley, J. (2006). Multiple accountability relationships and improved service delivery performance in Hyderabad City, Southern India. *International Review of Administrative Sciences*, 72(4), 531-546.
93. Choi, F. D. S., & Pae, J. (2003). Government accounting and financial reporting: Current practices and future challenges. *Journal of Government Financial Management*, 52(4), 34–42.
94. Christensen, T., & Lægreid, P. (2011). Complexity and hybrid public administration—theoretical and empirical challenges. *Public Organization Review*, 11(4), 407–423. <https://doi.org/10.1007/s11115-010-0141-4>
95. Christensen, T., & Lægreid, P. (2015). Performance and accountability - A theoretical discussion and an empirical assessment. *Public Organization Review*, 15(2), 207-225. <http://dx.doi.org/10.1007/s11115-013-0267-2>
96. Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *Financial Accountability & Management*, 18(2), 129–162.
97. Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 76(3), 563–581.
98. Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2015). Impact of financial reporting quality on decision-making in education institutions. *International Public Management Journal*, 18(4), 456-479.

99. Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2022). The effect of IPSAS adoption on governance quality: Evidence from developing and developed countries. *Public Organization Review*. <https://doi.org/10.1007/s11115-022-00625-wcduebooks.pressbooks.pub+5link.springer.com+5worldscientific.com+5worldscientific.comen.wikipedia.org+1worldscientific.com+1>
100. Christiaens, J., Van Cauwenberge, P., & Witdouch, M. (2015). *Accrual Accounting Reform: Only for Business-Like Governments? Critical Perspectives on Accounting*, 28, 4–19. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.08.005>
101. Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177.
102. Coglianesi, C., & Lazer, D. (2003). Management-Based Regulation: Prescribing Private Management to Achieve Public Goals. *Law & Society Review*, 37(4), 691–730. <https://doi.org/10.1046/j.0023-9216.2003.03703001.x>
103. Cohen, D.A. (2008). Does information risk really matter? An analysis of the determinants and economic consequences of financial reporting quality. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 15(2), 69–90. <https://doi.org/10.1080/16081625.2008.9720812>
104. Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2013). Corporate governance and the financial reporting process: An analysis of audit committee effectiveness. *Contemporary Accounting Research*, 20(3), 573–594.
105. Cohen, S., & Karatzimas, S. (2015). Accounting information quality and decision-making in higher education: Evidence from Greece. *Journal of Applied Accounting Research*, 16(2), 180–196.
106. Cohen, S., & Karatzimas, S. (2017). Accounting information and decision making in the public sector. *Public Money & Management*, 37(5), 335–342. <https://doi.org/10.1080/09540962.2017.1328201>
107. Cohen, S., & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 95–113.
108. Coleman, J.S. (1990). *Foundations of Social Theory*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
109. Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16(3), 297–334.
110. Curristine, T. (2006). Government Performance: Lessons and Challenges. *OECD Journal on Budgeting*, 5/1, <https://doi.org/10.1787/budget-v5-art6-en>
111. Cvetković, D., Vujičić, S., & Stanković, S. (2024). Uloga računovođa u sprečavanju pranja novca. *Trendovi u poslovanju*, 1(23), 27–38. DOI: 10.5937/trendpos2401026C
112. Dai, P., & Rudolf Klein, R. (1987). *Odgovornosti: Pet javnih službi*. London: Tavistock Publications Ltd.
113. Dalton, R.J., Scarrow, S.E., & Cain, B.E. (2003). New forms of democracy? Reform and transformation of democratic institutions. In: *Democracy transformed? Expanding political opportunities in advanced industrial democracies*, 1–22.
114. Daly, P. (2012). *A Theory of Deference in Administrative Law: Basis, Application and Scope*. Cambridge University Press.

115. Daniels, J.D., & Daniels, C.E. (1991). Municipal financial reports: What users want. *Journal of accounting and Public Policy*, 10(1), 15-38.
116. Daske, H., & Gebhardt, G. (2006). International financial reporting standards and experts' perceptions of disclosure quality. *Abacus*, 42(3-4), 461-498. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2006.00211.x>
117. Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of accounting and economics*, 50(2-3), 344-401. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.001>
118. Dechow, P.M., & Dichev, I.D. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The accounting review*, 77(s-1), 35-59.
119. Deighton-Smith, R. (2004). Regulatory transparency in OECD countries: overview, trends and challenges. *Australian Journal of Public Administration*, 63(1), 66-73. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8500.2004.00360.x>
120. DeLeon, L. (1998). Accountability in a "reinvented" government. *Public Administration*, 76(3), 539-558.
121. DeVellis, R. F. (2017). Scale development: Theory and applications (4th ed.). SAGE Publications.
122. Dewi, N., Azam, S., & Yusoff, S.K.M. (2019). Factors influencing the information quality of local government financial statement and financial accountability. *Management Science Letters*, 9(9), 1373-1384. <http://dx.doi.org/10.5267/j.msl.2019.5.013>
123. DiMaggio, P.J., & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48(2), 147-160.
124. Dixon, J., Kouzmin, A., & Korac-Kakabadse, N. (1998). Managerialism-something old, something borrowed, little new: Economic prescription versus effective organizational change in public agencies. *International Journal of Public Sector Management*, 11(2/3), 164-187.
125. Dolley, C., & Priest, A. (1994). Voluntary Financial Disclosure Prior to the Introduction of AAS27. *Accounting Research Journal*, 7(2), 42-52.
126. Drury, C. (2018). *Management and Cost Accounting* (10th ed.). Cengage Learning.
127. Dubnick, M. (2005). Accountability and the promise of performance: In search of the mechanisms. *Public Performance & Management Review*, 28(3), 376-417. <https://doi.org/10.1080/15309576.2005.11051839>
128. Dubnick, M.J., & Frederickson, H.G. (2015). *Accountable governance: Problems and promises*. 1st edition. Routledge.
129. Duenya, M. I., Upaa, J. U., & Tsegba, I. N. (2017). *Impact of International Public Sector Accounting Standards Adoption on Accountability in Public Sector Financial Reporting in Nigeria*. *Archives of Business Research*, 5(10), 65-83. <https://doi.org/10.14738/abr.510.3693>
130. Dumay, J., Guthrie, J., & Farneti, F. (2010). GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organizations: A critical review. *Public Management Review*, 12(4), 531-548. <http://dx.doi.org/10.1080/14719037.2010.496266>
131. Easley, D., & O'hara, M. (2004). Information and the cost of capital. *The journal of finance*, 59(4), 1553-1583. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2004.00672.x>

132. Edmondson, A. (1999). Psychological safety and learning behavior in work teams. *Administrative Science Quarterly*, 44(2), 350–383. <https://doi.org/10.2307/2666999>
133. Eivani, F., Nazari, K., & Emami, M. (2012). Public accountability and government financial reporting. *African Journal of Business Management*, 6(29), 8601–8607. <https://doi.org/10.5897/AJBM12.072>
134. Ejere, E.S. (2013). Promoting accountability in public sector management in today's democratic Nigeria. *Tourism & Management Studies*, 3, 953-964.
135. Ekwonu, E.C. (1996). Control of Public Expenditure. *The National Accountant. Journal of the Association of National Accountants of Nigeria*, 6(2),33-39.
136. Epstein, B.J., & Jermakowicz, E.K. (2008). *Interpretation and application of international financial reporting standards*. Wiley.
137. Etim, R.S., Jeremiah, M.S., & Jeremiah, O.O. (2020). Accountability in the public sector: The role of professional accountants in the present democracy in Nigeria. *European Journal of Business and Management Research*, 5(1), 1-5.
138. Etzioni, A. (1975). Alternative conceptions of accountability: The example of health administration. *Public Administration Review*, 279-286.
139. EUROSAI. (2021). *Integrated reporting in the European public sector: It's time to act!* European Organisation of Supreme Audit Institutions. Retrieved from <https://www.eciia.eu/2021/07/integrated-reporting-in-the-european-public-sector-its-time-to-act/>
140. Ezzamel, M., Lilley, S., & Willmott, H. (2005). *Accounting for Management Control in the Public Sector: A Case-Study of an NHS Trust*. Department of Accounting and Finance, University of Manchester.
141. Fanani, Z. (2011). Determinant factors of financial reporting quality and economic consequences. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 15(1), 23-39. <https://doi.org/10.26905/jkdp.v15i1.997>
142. Farazmand, A. (2019). Public Service Ethics and Professionalism: A Primer for Public Officials. In *Handbook of comparative and development public administration* (pp. 775-786). Routledge.
143. Farneti, F., & Guthrie, J. (2009). Sustainability re porting by Australian public sector organisations: Why they report. *Accounting Forum*, 33(2), 89–98. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.04.002>
144. FASB (2020). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting*. Financial Accounting Standards Board.
145. FASB. (1978). *Statement of Financial Accounting Concepts Issue 1*. Financial Accounting Standards Board.
146. Fatemi, M., & Behmanesh, M.R. (2012). New public management approach and accountability. *International Journal of Management, Economics and Social Sciences (IJMESS)*, 1(2), 42-49.
147. Feltham, G.A. (1972). *Information evaluation (Studies in accounting research)*. American Accounting Association.
148. Ferry, L., & Eckersley, P. (2015). Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: act three 'accountability and audit arrangements'. *Public Money & Management*, 35(3), 203-210. <https://doi.org/10.1080/09540962.2015.1027496>

149. Field, A. (2009). *Discovering statistics using SPSS* (3rd ed.). London: SAGE Publications.
150. Fishman, M.J., & Hagerty, K.M. (1989). Disclosure Decisions by Firms and the Competition for Price Efficiency. *The Journal of Finance*, 44(3), 633–646.
151. Fitrios, R. (2016). Factors that influence accounting information system implementation and accounting information quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 5(4), 192–198.
152. Flinders, M. (2011). Daring to be a Daniel: The Pathology of Politicized Accountability in a Monitory Democracy. *Administration & Society*, 43, 595–619. <http://dx.doi.org/10.1177/0095399711403899>
153. Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39–50.
154. Fox, W., & Meyer, I.H. (1995). *Public administration dictionary*. Juta and Company Ltd.
155. Friedman, M. (1962). *Capitalism and freedom*. University of Chicago Press.
156. Gherardi, L., Linsalata, A. M., Gagliardo, E.D., & Orelli, R.L. (2021). Accountability and reporting for sustainability and public value: Challenges in the public sector. *Sustainability*, 13(3), 1097. <https://doi.org/10.3390/su13031097>
157. Gildenhuis, J.S.H. 1997. *Public Financial Management*. Pretoria: J.L. Van Schaik.
158. Gilmour, J.B., & Lewis, D.E. (2006). Does performance budgeting work? An examination of the office of management and budget's PART scores. *Public Administration Review*, 66(5), 742–752. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2006.00639.x>
159. Gilson, S., Mugford, K., & Lobb, A. (2015). *Bankruptcy in the City of Detroit* (Harvard Business School Case No. 215-070). Harvard Business School.
160. Glisson, C. A., & Martin, P. Y. (1980). Productivity and efficiency in human service organizations as related to structure, size, and age. *Academy of Management Journal*, 23(1), 21–37. <https://doi.org/10.5465/255494>
161. Goddard, A. (2002). *Development of the accounting profession and practices in the public sector – a hegemonic analysis*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(5), 655–688. <https://doi.org/10.1108/09513570210448957>
162. Goddard, A. (2005). Accounting and NPM in UK local government – contributions towards governance and accountability. *Financial Accountability & Management*, 21(2), 191–216.
163. Gomes, P., Mendes, S.M., & Carvalho, J. (2017). Impact of PMS on organizational performance and moderating effects of context. *International journal of productivity and performance management*, 66(4), 517–538.
164. Grabiński, K. (2016). *Determinanty kształtowania wyniku finansowego w teorii i praktyce europejskich spółek giełdowych*. Publishing House of the Cracow University of Economics, Kraków.
165. Grabiński, K., & Kędzior, M. (2011). Ocena opracowanego przez ISAB i FASB projektu założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 61(117), 55–88.
166. Grafiati. (2021). On the road towards IPSAS with a maturity model: A Swiss case study. *International Journal of Public Sector Management*, 34(4), 425–440.

167. Greenball, M.N. (1971). The Predictive-Ability Criterion: Its Relevance in Evaluating Accounting Data. *Abacus*, 7(1). doi: 10.1111/j.1467-6281.1971.tb00390.x
168. Grossi, G., & Reichard, C. (2009). Comparative aspects of performance management in OECD countries. *International Journal of Public Sector Management*, 22(6), 478–491. <https://doi.org/10.1108/09513550910982848>
169. Grossi, G., & Thomasson, A. (2011). Jointly owned companies as instruments of local government: comparative evidence from the Swedish and Italian water sectors. *Policy Studies*, 32(3), 277–289.
170. Grossi, G., Steccolini, I., Adhikari, P., Brown, J., Christensen, M., Cordery, C., Ferry, L., Lassou, P., McDonald, B. D. III, Raudla, R., Sicilia, M., & Vinnari, E. (2023). The future of public sector accounting research. A polyphonic debate. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 20(1), 1-37. <http://dx.doi.org/10.1108/QRAM-09-2022-0135>
171. Grossi, G., Kallio, K.-M., Sargiacomo, M. and Skoog, M. (2020), "Accounting, performance management systems and accountability changes in knowledge-intensive public organizations: A literature review and research agenda", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 33 No. 1, pp. 256-280. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3869>
172. Gruber, J.E. (1987). Controlling bureaucracies: Dilemmas in democratic governance: Dilemmas in Democratic Governance. University of California Press.
173. Guarini, E. (2016). The day after: newly-elected politicians and the use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 499-506.
174. Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial accountability & management*, 14(1), 1-19.
175. Guthrie, J., & Adams, C. (2005). Social and environmental reporting. In R. Staib (Ed.), *Environmental Management and Decision-Making for Business* (159-165). Palgrave Macmillan: Basingstoke.
176. Guthrie, J., & Martin-Sardesai, A. (2020). Contemporary challenges in public sector accounting. In Orelli, R.L., & Manes-Rossi, F. Eds., *New Trends in Public Sector Reporting: Integrated Reporting and Beyond*. Palgrave MacMillan: London, UK, pp. 1–14.
177. Guthrie, J., & Parker, L. D. (1990). Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis. *Advances in public interest accounting*, 3, 159-175.
178. Guthrie, J., Manes-Rossi, F., & Orelli, R.L. (2017). Integrated reporting and integrated thinking in Italian public sector organisations. *Meditari accountancy research*, 25(4), 553-573. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2017-0155>
179. Guthrie, J., Parker, L.D., Dumay, J., & Milne, M.J. (2019). What counts for quality in interdisciplinary accounting research in the next decade: a critical review and reflection. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1), 2-25. doi:10.1108/aaaj-01-2019-036.
180. Hąbek, P., & Wolniak, R. (2013). European Union regulatory requirements relating to sustainability reporting. The case of Sweden. *Zeszyty Naukowe Akademii Morskiej w Szczecinie*, (34 (106), 40-47.
181. Habersam, M., Piber, M., & Skoog, M. (2013). Knowledge balance sheets in Austrian universities: The implementation, use, and re-shaping of measurement and management

- practices. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(4-5), 319-337. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.08.001>
182. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). Multivariate data analysis (7th ed.). Pearson.
 183. Halachmi, A. (2014). Accountability Overloads. In Mark Bovens, Robert Goodin, and Thomas Schillemans (eds), *The Oxford Handbook of Public Accountability*, (pp. 560-573). Oxford Academic. <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199641253.013.0011>
 184. Halachmi, A., & Holzer, M. (2010). Citizen participation and performance measurement: Operationalizing democracy through better accountability. *Public Administration Quarterly*, 34(3), 378–399. <https://doi.org/10.2307/41288353>
 185. Han, Y. (2020). The impact of accountability deficit on agency performance: Performance-accountability regime. *Public Management Review*, 22(6), 1–22. <https://doi.org/10.1080/14719037.2019.1679237>
 186. Han, Y., & Hong, S. (2019). The impact of accountability on organizational performance in the US federal government: The moderating role of autonomy. *Review of Public Personnel Administration*, 39(1), 3-23. <https://doi.org/10.1177/0734371X16682816>
 187. Han, Y., & Hong, S. (2019). The impact of accountability on organizational performance in the US federal government: The moderating role of autonomy. *Review of Public Personnel Administration*, 39(1), 3-23. <https://doi.org/10.1177/0734371X16682816>
 188. Hanekom, S.X., Thornhill, C. (1986). *The Functions of the Public Administrator*. Butterworth-Heinemann Ltd.
 189. Haque, M.S. (2000). Significance of accountability under the new approach to public governance. *International review of administrative sciences*, 66(4), 599-617. <http://dx.doi.org/10.1177/0020852300664004>
 190. Haque, M.S. (2001). The diminishing publicness of public service under the current mode of governance. *Public administration review*, 61(1), 65-82. <https://doi.org/10.1111/0033-3352.00006>
 191. Haque, M.S. (2007). Revisiting the new public management. *Public Administration Review*, 179.
 192. Haque, M.S. (2007). Theory and practice of public administration in Southeast Asia: traditions, directions, and impacts. *Intl Journal of Public Administration*, 30(12-14), 1297-1326. <https://doi.org/10.1080/01900690701229434>
 193. Heald, D. (2003). The global revolution in government accounting: introduction to theme articles. *Public Money & Management*, 23(1), 11-12.
 194. Herath, S.K., & Albarqi, N. (2017). Financial reporting quality: A literature review. *International Journal of Business Management and Commerce*, 2(2), 1–14.
 195. Herawaty, M., & Hoque, Z. (2007). Disclosure in the annual reports of Australian government departments: A research note. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(2), 147-168.
 196. Hines, R.D. (1989). Financial accounting knowledge, conceptual framework projects and the social construction of the accounting profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(2), 72-91.
 197. Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public administration*, 69(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>

198. Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
199. Hood, C. (2007). Public Service Management by Numbers: Why Does it Vary? Where Has it Come From? What Are the Gaps and the Puzzles? *Public Money & Management*, 27(2), 95–102. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2007.00564.x>
200. Hooijberg, R., & Choi, J. (2001). The impact of organizational characteristics on leadership effectiveness models: An examination of leadership in a private and a public sector organization. *Administration & Society*, 33(4), 403-431.
201. Hope, O. K. (2003). Accounting policy disclosures and analysts' forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 20(2), 295-321.
202. Hruza, F. (2013). Why traditional financial analysis tools and approaches are not suitable for municipalities and should be re-designed? *International Journal of Social Science and Humanity*, 3(1), 57–61
203. Hu, L., & Bentler, P. M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. *Structural Equation Modeling*, 6(1), 1–55.
204. Hughes, O. E. (2013). *Public Management and Administration: An Introduction* (5th ed.). Palgrave Macmillan.
205. Huynh, Q. L., & Nguyen, N. V. (2019). The Effect of Prior Financial Performance on Organizational Reputation and Earnings Management. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 6(4), 75–81.
206. IASB. (2008). An improved conceptual framework for financial reporting. Dostupno na: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/conceptual-framework-2010/conceptual-framework-exposure-draft.pdf> (pristupljeno: 30.03.2025.).
207. IASB. (2010). Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje. Dostupno na: https://mf.gov.rs/upload/media/XWGjnu_6015e1b7a94b3.pdf (pristupljano: 12.11.2024.).
208. IBP – International Budget Partnership. (2023). *Open Budget Survey 2023*. <https://internationalbudget.org/open-budget-survey>
209. IFRS Foundation. (2013). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. International Accounting Standards Board.
210. Ijeoma, N. & Oghoghomeh, T. (2014). Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges. *Journal of Investment and Management*, 3(1), 21-29.
211. Ikbāl Tawfik, O., Almaqtari, F.A., Al-ahdal, W.M., Abdul Rahman, A.A., & Farhan, N.H. (2022). The impact of board diversity on financial reporting quality in the GCC listed firms: The role of family and royal directors. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 1–33. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2022.2120042>
212. International Integrated Reporting Council (IIRC). (2021). *International <IR> Framework (Revised)*. Value Reporting Foundation. <https://www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>
213. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). *The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*.

Dostupno na: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf> (pristupljeno: 29.03.2025).

214. International Public Sector Accounting Standards Board. (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. International Federation of Accountants. <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
215. IPSASB. (2013). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. International Federation of Accountants., New York, NY.
216. IPSASB. (2018). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. International Federation of Accountants. New York, NY.
217. IPSASB. (2013). *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*(Chapters 1–4). International Federation of Accountants.
218. Ismail, S. (2022), “Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment”, *Meditari Accountancy Research*, available at: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0845>
219. Iwasieczko, B. (2016). Ocena użyteczności informacji sprawozdawczych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (84 (1)), 293-299.
220. Jackson, M., & Petersson, P. (1999). Productivity – an overall measure of competitiveness. *Proceedings of the 2nd Workshop on Intelligent Manufacturing Systems*. Leuven.
221. Jarrar, Y., & Schiuma, G. (2007). Measuring performance in the public sector: Challenges and trends. *Measuring Business Excellence*, 11(4), 4–8. <https://doi.org/10.1108/13683040710837883>
222. Jatmiko, B., & Lestiawan, H.Y. (2016). Good governance government and the effect on local government performance (Survey on gunung kidul district government of Indonesia). *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 14(14), 981-997.
223. Jiambalvo, J. (2009). *Managerial accounting*. John Wiley & Sons.
224. Jilke, S., Asmus, L.O., William, R., & Saba, S. (2019). Microbrook, Mesobrook, Macrobrook. *Perspectives on Public Management and Governance*, 2(4), 245–253. <https://doi.org/10.1093/ppmgov/gvz015>
225. Jin, D. (2024). The Challenges and Opportunities of Public Governance in the Digital Era. *International Journal of Social Sciences and Public Administration*, 2(3), 472-478. <http://dx.doi.org/10.62051/ijsspa.v2n3.64>
226. Jingjit, R., & Fotaki, M. (2010). Confucian ethics and the limited impact of the new public management reform in Thailand. *Journal of Business Ethics*, 97, 61-73.
227. Jo, H., & Kim, Y. (2007). Disclosure frequency and earnings management. *Journal of Financial Economics*, 84, 561-590.
228. Johnson. I.E. (2004). *Public Sector Accounting and Financial Control*. Lagos, Financial Institution Training Centre.
229. Jones, D.S. (2000). Uses and limitations of performance measurement in the civil service: an assessment from the Singapore and New Zealand experiences. *Asian Journal of Political Science*, 8(2), 109-136.

230. Jones, R., & Pendlebury, M. (2010). The historical evolution of public sector accounting. In *Public sector accounting* (pp. 23–54). Pearson Education.
231. Jöreskog, K. G., & Sörbom, D. (1993). *Applied factor analysis in the natural sciences*. Cambridge University Press.
232. Kakumba, U., & Fourie, D.J. (2007). Revitalising accountability in public management reform: Issues and challenges for developing countries. *Journal of public administration*, 42(7), 650-663.
233. Kalimullah, N.A., Alam, K.M.A., & Nour, M.A. (2012). New public management: Emergence and principles. *Bup Journal*, 1(1), 1-22.
234. Kanakriyah, R. (2016). The Effect Of Using Accounting Information Systems On The Quality Of Account-ing Information According To Users Perspective In Jordan. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 4(11), 58-75.
235. Kara, E. (2012). Financial analysis in public sector accounting. An example of EU, Greece and Turkey. *European Journal of Scientific Research*, 69(1), 81-89.
236. Karkatsoulis, P. (2010). The crisis effect on performance based budgeting. *Public Administration Quarterly*, 449-478.
237. Karmańska, A. (2006). Granice dążenia do dokładności informacyjnej sprawozdania finansowego na przykładzie odwracania dyskonta. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (32), 118-140.
238. Karyatni, N.M.D., & Handajani, L. (2020). The quality of financial statements antecedents and consequences towards financial accountability. *International Journal of Social Science and Business*, 4(3), 352-362.
239. Keerasuntonpong, P., Manowan, P., & Shutibhinyo, W. (2019). Reforming government public accountability: The case of Thailand. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(2), 237–263. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2018-0051>
240. Kheriollahi, F., & Ghorbani, A. (2023). The Role of Accountability in Determining the Relationship between Financial Reporting Quality and the Performance of Public Organizations. *Journal of Accounting and Management Vision*, 6(81), 129-145.
241. Kholifaturrohman, R., Mulasiwi, C.M., & Floresti, D.A. (2023). The Quality Of Financial Reporting On The Accountability Of Public Organizations: A Literature Review. In *Proceeding of Midyear International Conference* (Vol. 2), 310-316.
242. Kilibarda, Z. (2023). Finansijsko izveštavanje je u (ne)skladu sa MRS JS na gotovinskoj osnovi. U *Zbornik radova: Računovodstvo i poslovne finansije u savremenim uslovima poslovanja – Pripreme za početak neposredne primene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na gotovinskoj osnovi u 2024. godini* (Zlatibor, 1–3. jun 2023).
243. Kim, P.S. (2009). Enhancing public accountability for developing countries: Major constraints and strategies. *Australian Journal of Public Administration*, 68, S89-S100. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8500.2009.00626.x>
244. Kim, S.E. (2005). Balancing competing accountability requirements: Challenges in performance improvement of the nonprofit human services agency. *Public Performance & Management Review*, 29(2), 145-163. <https://doi.org/10.1080/15309576.2005.11051862>
245. Kim, S.E., & Lee, J.W. (2010). Impact of competing accountability requirements on perceived work performance. *The American Review of Public Administration*, 40(1), 100-118. <http://dx.doi.org/10.1177/0275074008329469>

246. Kisielnicki, J. (1987). Kryteria jakości systemów informatycznych funkcjonujących w gospodarce narodowej. *Wiadomości Statystyczne*, (10), 6-8.
247. Kiziukiewicz, T. (1994). Przesłanki modyfikacji bilansu. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Prace Katedry Rachunkowości*, (14), 43-51.
248. Kobayashi, M., Yamamoto, K., & Ishikawa, K. (2016). The usefulness of accrual information in non-mandatory environments: The case of Japanese local government. *Australian Accounting Review*, 26(2), 153-161.
249. Koppell, J.G. (2005). Pathologies of accountability: ICANN and the challenge of “multiple accountabilities disorder”. *Public administration review*, 65(1), 94-108. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2005.00434.x>
250. Kostić, D.M., Broz, T.S., & Ljubić, M. (2023). What are the reasons behind publishing Non-Financial reports by Croatian public sector entities?—a survey of public managers. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*, 28(1), 153-167. <https://doi.org/10.30924/mjcmi.28.1.10>
251. Kothari, S. (2001). Capital markets research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1–3), 105–231. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00030-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00030-1)
252. Kothari, S.P., Leone, A.J., & Wasley, C.E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of accounting and economics*, 39(1), 163-197.
253. Krambia-Kapardis, M., Clark, C., & Zopiatis, A. (2016). Satisfaction gap in public sector financial reporting. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(3), 232-253. <https://doi.org/10.1108/JAEE-08-2013-0040>
254. Krawchenko, T. (2021). *Public sector and productivity: Governing at the right scale* (Background paper for the OECD-EC High-Level Expert Workshop). OECD-EC.
255. Kroll, A. (2015). Explaining the Use of Performance Information by Public Managers: A Planned-Behavior Approach. *American Review of Public Administration*, 45(2), 201–215. <https://doi.org/10.1177/0275074013486180>
256. Kuhlmann, S., & Bouckaert, G. (Eds.). (2016). *Local public sector reforms in times of crisis: National trajectories and international comparisons*. Palgrave Macmillan. <https://doi.org/10.1057/978-1-137-52548-2>
257. Kunyete, R. (2024). The Influence of Corruption on Public Sector Accounting in Zimbabwe. *International Journal for Multidisciplinary Research*, 6(6), 1-11.
258. Kuroki, M., & Hirose, Y. (2023). *Topic Classification of Public Sector Accounting Research: A BERT-based Approach*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3140932> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3140932>
259. Lapsley, I. (2009). New public management: the cruellest invention of the human spirit? *Abacus*, 45(1), 1–21. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00275.x>
260. Laswad, F., & Redmayne, N.B. (2015). IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers’ perspectives. *Australian Accounting Review*, 25(2), 175-184.
261. Laxmikkanth, M. (2006). *Public Administration*. New Delhi: Tata McGraw Hill Publishing Company Limited.
262. Leeuw, F.L., van Gils, G., & Kreft, C. (1998). *Evaluating EDI's Anti-Corruption Initiatives in Uganda and Tanzania: A Mid-Term Evaluation*. World Bank Institute Evaluation Studies, Washington.

263. Lerner, J.S., & Tetlock, P.E. (1999). Accounting for the Effects of Accountability. *Psychological Bulletin*, 125, 255–275. <http://dx.doi.org/10.1037/0033-2909.125.2.255>
264. Li, L. (2011). Distrust in government leaders, demand for leadership change, and preference for popular elections in rural China. *Political Behavior*, 33, 291–311.
265. Lindquist, E. A., & Huse, I. (2017). Accountability and monitoring government in the digital era: Promise, realism and research for digital-era governance. *Canadian Public Administration*, 60(4), 627–656. <https://doi.org/10.1111/capa.12243>
266. Lipsky, M. (1980). *Street Level Bureaucracy*. New York: Russell Sage.
267. Lucey, T. (1996). *Management Accounting*. 4th ed. London: Letts Educational.
268. Luke, B., Kearins, K., & Verreynne, M.L. (2011). The risks and returns of new public management: political business. *International Journal of Public Sector Management*, 24(4), 325–355.
269. Mack, J., & Ryan, C. (2006). Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4), 592–612.
270. Madhani, P.M. (2016). The relationship between ownership types and corporate governance and disclosure practices of firms listed on Indian stock exchange. *The IUP Journal of Corporate Governance*, 15(1), 7–29.
271. Mahdi Sahi, A., Mahdi Sahi, A., Abbas, A.F., & FA Khatib, S. (2022). Financial reporting quality of financial institutions: Literature review. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2135210. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2135210>
272. Malinić, D. (2010). Accounting profession credibility as a factor of capital market development. *Ekonomika Preduzeća*, 58(1–2), 15–28.
273. Maor, M. (1999). The paradox of managerialism. *Public Administration Review*, 5–18.
274. Maravic, P.V. (2007). Decentralized Corruption in Germany 1. *Public Administration Quarterly*, 30(4), pp. 440–478. <http://dx.doi.org/10.1177/073491490703000403>
275. Marcuccio, M., & Steccolini, I. (2005). Social and environmental reporting in local authorities. *Public Management Review*, 7(2), 155–176. <https://doi.org/10.1080/14719030500090444>
276. Martin, J., & Spano, A. (2015). From performance management to strategic local government leadership: lessons from different cultural settings. *Public Money & Management*, 35(4), 303–310.
277. Martinez, A., Delgado, R., & Perez, L. (2018). The role of financial reporting in budget management of public educational institutions. *Education Finance Review*, 29(3), 301–319.
278. Martínez-Ferrero, J. (2014). Consequences of financial reporting quality on corporate performance: Evidence at the international level. *Estudios de economía*, 41(1), 49–88. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-52862014000100002>
279. Martin-Sardesai, A., & Guthrie, J. (2018). Accounting for the construction of research quality in Australia’s research assessment exercise. In *Performance measurement and management control: The relevance of performance measurement and management control research* (pp. 221–241). Emerald Publishing Limited.
280. Martin-Sardesai, A., & Guthrie, J. (2019). Social report innovation: evidence from a major Italian bank 2007–2012. *Meditari Accountancy Research*, 28(1), 72–88. <http://dx.doi.org/10.1108/MEDAR-10-2018-0383>

281. Masoud, N. (2024). Global insights on public sector accounting reforms: A comprehensive study on the adoption, implementation, and impact of IFRS and IPSAS. *Accounting Research Journal*, 37(1), 50–75. <https://doi.org/10.1108/ARJ-06-2024-0228>
282. Mazikana, A. T. (2023). *A framework for improving financial reporting quality with the use of IPSAS in the public sector* [Doctoral dissertation, University of Zimbabwe]. ResearchGate. <https://www.researchgate.net/publication/376642632>
283. Mbelwa, L.H., Adhikari, P., & Shahadat, K. (2019). Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(3), 335-365.
284. McDaniel, L., Martin, R., & Maines, L. (2002). Evaluating financial reporting quality: The effects of financial expertise vs. financial literacy. *The Accounting Review*, 77, 139-167. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2002.77.s-1.139>
285. Međunarodni savet za integrisano izveštavanje. (2016). *Putovanje do proboja*. IIRC. London, Velika Britanija. Online: https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2017/07/IIRC_IR2016_IntegratedReport.pdf
286. Mhaka, C. (2014). IPSAS, a guaranteed way of quality government financial reporting? A comparative analysis of the existing cash accounting and IPSAS based accounting reporting. *International Journal of Financial Economics*, 3(3), 134-141.
287. Mihajlović, M. (2002). Računovodstvo javnog sektora: sistematsko evidentiranje, klasifikacija i analiza finansijskih transakcija. *Ekonomski pregled*, 53(5-6), 387–401.
288. Miletić, S. (2021). *Procena kvaliteta finansijskih izveštaja velikih preduzeća u Republici Srbiji primenom modela zasnovanih na agregatnim merama*. Doktorska disertacija. Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet.
289. Mitchell, R.B. (1998). Sources of transparency: Information systems in international regimes. *International Studies Quarterly*, 42(1), 109-130.
290. Mizrahi, S., & Minchuk, Y. (2019). Accountability and performance management: Citizens' willingness to monitor public officials. *Public Management Review*, 21(3), 334–353. <https://doi.org/10.1080/14719037.2018.1473478>
291. Mnif Sellami, Y., & Gafsi, Y. (2019). Institutional and economic factors affecting the adoption of international public sector accounting standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119-131. <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>
292. Modell, S. (2009). Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: A review and assessment. *Financial Accountability & Management*, 25(3), 277–303. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2009.00477.x>
293. Mohammadi, S., & Shirzad, A. (2015). The effectiveness of internal control reporting on improving financial reporting. *International Letters of Social and Humanistic Sciences*, 64, 52-65. <https://doi.org/10.18052/www.scipress.com/ILSHS.64.52>
294. Mohammed, A., Abubakar, A.K., & Lawal, O.D. (2021). Effect of international financial reporting standards on earnings quality of listed conglomerates in Nigeria?. *Nigerian Journal of Accounting and Finance*, 13(1), 153-169.
295. Mokrzycka-Kogut, K. (2023). *The Financial Reporting Quality of Public Companies: The Cultural Dimension*. Routledge.

296. Moore, M. (1995). *Creating Public Value: Strategic Management in Government*. 5th ed. Harvard University Press: Cambridge, MA, USA.
297. Moynihan, D.P., & Ingraham, P.W. (2003). Look for the silver lining: When performance-based accountability systems work. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 13(4), 469-490. <http://dx.doi.org/10.1093/jopart/mug032>
298. Mulgan, R. (2000). Comparing accountability in the public and private sectors. *Australian Journal of Public Administration*, 59(1), 87-97.
299. Mussari, R. (2014). Public-sector accounting reforms and governmental efficiency. *The International Journal of Accounting*, 49(3), 370–395. <https://doi.org/10.1142/S1094406022500172reddit.comen.wikipedia.orgworldscientific.com>
300. Mustapha, M. (2024). Moderating effect of institutional factors on organization factors and financial reporting quality: Case of IPSAS adoption in local governments of Nigeria. *International Journal of Intellectual Discourse*, 7(1), 245-272.
301. Muthien, Y., Khosa, M., & Magubane, B. (2000). Consolidating democracy and governance in South Africa. *Democracy and Governance Review: Mandela's legacy–1994–1999*. Human Science Research Council, Cape Town, 5.
302. Nakmahachalasint, O., & Narktabtee, K. (2019). Implementation of accrual accounting in Thailand's central government. *Public Money & Management*, 39(2), 139-147. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1478516>
303. Napari, A. S., & Amaning, E. O. (2022). The Role of Public Sector Accounting on Accountability in Public Institutions in Ghana. *European Journal of Business and Management*, 14(20), 53–63.
304. Natision, A., Esien, E.B., Harjo, D., Agoestyowati, E., & Lestari, P.A. (2022). The Effect of Public Accountability and Transparency on State Financial Management Mechanism: A Quantitative Method Analysis. *Ilomata International Journal of Social Science*, 3(1), 97-116. <https://doi.org/10.52728/ijss.v3i1.433>
305. Nazaruddin, I., Rahmandani, Y.M., & Sibuea, S.P.A. (2023). A Determinants of Disclosure of Fundamental Aspects of Financial Reporting Transparency in Local Government Organizations: Testing of Accountability Mediator. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 18(2), 276-291. <http://dx.doi.org/10.24843/JIAB.2023.v18.i02.p06>
306. Newberry, S. (2015). Public sector accounting concepts and practices. *Accounting & Finance*, 55(2), 345–367. <https://doi.org/10.1111/acfi.12078>
307. Nife, O., & Lawal, T. (2018). Transparency, accountability and service delivery in Nigeria: A focus on public service. *Afro Asian Journal of Social Science*, 9(2), 1-10.
308. Nirwana, N., & Haliah, H. (2018). Determinant factor of the quality of financial statements and performance of the government by adding contextual factors: Personal factor, system/administrative factor. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), 28-40. <http://dx.doi.org/10.1108/AJAR-06-2018-0014>
309. Nuhu, N.A., Baird, K., & Appuhami, R. (2016). The association between the use of management accounting practices with organizational change and organizational performance. *Advances in management accounting*, 26, 67-98. Emerald Group Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S1474-787120150000026003>
310. Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric theory* (3rd ed.). McGraw-Hill.

311. Nurjaya, N. (2021). Pengaruh Disiplin Kerja, Lingkungan Kerja Dan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Karyawan Pada Pt. Hazara Cipta Pesona. *AKSELERASI: Jurnal Ilmiah Nasional*, 3(1), 60–74. <https://doi.org/10.54783/jin.v3i1.361>
312. Nurrizkiana, B., Handayani, L., & Widiastuty, E. (2017). Determinan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dan implikasinya terhadap kepercayaan public-stakeholders. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 18(1), 28-47. DOI: 10.18196/jai.18159
313. Nwogwugwu, N., & Etareri, C.F. (2015). Accountability and Transparency in Local Government Administration in Nigeria during the Fourth Republic. *The International Journal Of Humanities & Social Studies*, 3(7), 453-460.
314. Obaidat, A. N. (2007). Accounting information qualitative characteristics gap: Evidence from Jordan. *International Management Review*, 3(2), 26–32.
315. Oberoi, R. (2013). Institutionalizing transparency and accountability in indian governance: understanding the impact of right to information. *IOSR Journal of Humanities and Social Science (IOSR-JHSS)*, 11(4), 41-53.
316. OECD (2015). “Government at a Glance.” OECD Publishing. Dostupan na: <https://www.oecd.org/gov/government-at-a-glance-22214399.htm>
317. Okere, W., Eluyela, F.D., Bassey, I., & Ajetunmobi, O. (2018). Public sector accounting standards and quality of financial reporting: A case of Ogun state government administration in Nigeria. *Business and Management Research Journal*, 7(7), 76-81.
318. Okpala, K.E. (2012). Fiscal accountability dilemma in Nigeria public sector: A warning model for economic retrogression. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(6), 113-131.
319. Oladimeji, K. (2024). Exploring the role of ethics and accountability in enhancing organizational performance: the moderating influence of perceived organizational support in the public sector. *Journal of Governance*, 9(2). <https://doi.org/10.31506/jog.v9i2.20019>
320. Olayinka, E., Okoye, L.U., Modebe, N.J., & Olaoye, O. (2016). International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and quality of financial reporting in the Nigerian public sector. *Science and Technology*, 7(2).
321. Olubunmi, A.D., & Adesopo, A.A. (2017). Public financial accountability institutions and democratic governance in Nigeria. *Canadian Social Science*, 13(11), 1-12. DOI:10.3968/9977
322. Olwol, J.A., Mpora, B.E., Kayongo, I.N., & Benson, T. (2022) The Effect of Accountability on Performance of National Water and Sewerage Corporation in Uganda. *International Journal of Scientific Research and Management (IJSRM)*, 10(03), 3199-3212.
323. Opanyi, R.O. (2016). The effect of adoption of international public sector accounting standards on quality of financial reports in public sector in Kenya. *European Scientific Journal*, 12(28), 161-187.
324. Oulasvirta, L., & Rönkkö, J. (2023). Public Financial Management: Budgeting, Accountability and Auditing. In: Pekkola, E., Johanson, J.E., Mykkänen, M. (eds) *Finnish Public Administration. Governance and Public Management*. Palgrave Macmillan, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-031-34862-4_7

325. Overman, S., & Schillemans, T. (2022). Toward a public administration theory of felt accountability. *Public Administration Review*, 82(1), 12-22. <https://doi.org/10.1111/puar.13417>
326. Pajković, I., Botica Redmayne, N., & Vašiček, V. (2023). The use and perceived usefulness of public sector financial statements by politicians—evidence from Croatia. *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, 35(6), 180-198. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2022-0170>
327. Palepu, K.G., & Healy, P.M. (2008). *Business Analysis & Valuation: Using Financial Statements*. (4th edition). Thomson Higher Education.
328. Panggeso, A.G. & Haliah, N. (2024). Transparency and Accountability in Public Financial Reporting: Implementation and Challenges in the Digital Era: A Systematic Literature Review. *International Journal of Business and Applied Economics*, 3(6), 979-990. <https://doi.org/10.55927/ijbae.v3i6.11875>
329. Parker, G., & Tetlow, G. (2018, January 17). *Carillion collapse should signal end of outsourcing, says Corbyn*. Financial Times. <https://www.ft.com/content/44774fe6-fb66-11e7-9b32-d7d59aace167>
330. Parker, L. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54-70.
331. Paul, S. (1992). Accountability in public services: exit, voice and control. *World Development*, 20(7), 1047-1060. [https://doi.org/10.1016/0305-750X\(92\)90130-N](https://doi.org/10.1016/0305-750X(92)90130-N)
332. Pauw, J.C., Woods, G., van der Linde, G.J.A., Fourie, J.D., & Visser, C.B. (2015). *Managing Public Money*. 3rd edition. Pearson South Africa(Pty) Ltd.
333. Pernando, I., Hatta, M., Simamora, A.M., & Putra, D.A. (2023). Accountability and financial reporting quality mediate internal control systems and performance of public organizations. In *Proceeding International Conference on Economy, Management, and Business (Volume 1, 2023)* (Vol. 1, No. 1, pp. 1005-1017).
334. Peter, G., & Roman, L. (2019). Transparency and accountability in the public sector: The role of financial reporting. *Public Administration Review*, 79(4), 513-525.
335. Peter, J., & Roman, K. (2019). Transparency and accuracy in financial reporting: Effects on public sector performance. *Journal of Public Financial Management*, 34(1), 12-29.
336. Peters, B.G. (2014). Accountability in Public Administration. In *The Oxford Handbook of Public Accountability*, 1st ed., edited by Mark Bovens, Thomas Schillemans, and Robert E. Goodin, 211–25. Oxford: Oxford University Press.
337. Peters. B.G. (1995). *The Politics of Bureaucracy*. (4th Edition). New York: Longman Inc.
338. Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20(4), 334-350. <https://doi.org/10.1111/j.1936-4490.2003.tb00709.x>
339. Pina, V., & Torres, L. (2003). Public sector accounting reforms in Western Europe: public interest and accountability. *European Accounting Review*, 12(1), 79–102.
340. Pina, V., Torres, L., & Acerete, B. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765–807. <https://doi.org/10.1080/09638180903118694>
341. Plimmer, G. (2018, February 9). *How outsourcing fell out of fashion in the UK*. Financial Times. <https://www.ft.com/content/983c4598-0d88-11e8-839d-41ca06376bf2>

342. Poister, T.H., Aristigueta, M.P., & Hall, J.L. (2014). *Managing and measuring performance in public and nonprofit organizations: An integrated approach*. John Wiley & Sons.
343. Pollitt, C. (2003). *The Essential Public Manager*. London. Open University Press, McGraw-Hill Education.
344. Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford University Press.
345. Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public management reform: A comparative analysis – Into the age of austerity* (4th ed.). Oxford University Press.
<https://doi.org/10.24965/gapp.v0i19.10492>
346. Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions engage with performance auditing. *Public Administration*, 75(2), 313–336.
<https://doi.org/10.1111/1467-9299.00060>
347. Poljašević, J. (2014). *Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci. Finrar doo.
348. Preacher, K. J., & Hayes, A. F. (2008). Asymptotic and resampling strategies for assessing and comparing indirect effects in multiple mediator models. *Behavior Research Methods*, 40(3), 879–891. <https://doi.org/10.3758/BRM.40.3.879>
349. Propper, C., & Wilson, D. (2003). The use and usefulness of performance measures in the public sector. *Oxford review of economic policy*, 19(2), 250-267.
350. Putu S.N., Jan van Helden, G., & Tillema, S. (2007). Public sector performance measurement in developing countries: A literature review and research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3), 192-208.
351. PwC. (2013). *Cash Basis IPSAS: Implementing the Basics*.
352. Quality Management in Health Institutions. (2011). *Quality management in healthcare services*. University of Zenica.
<https://www.quality.unze.ba/zbornici/QUALITY%202011/163-Q11-085.pdf>
353. Rabovsky, T.M. (2012). Accountability in higher education: Exploring impacts on state budgets and institutional spending patterns. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 22(4), 675-700. <https://doi.org/10.1093/jopart/mur069>
354. Rajib, S.U., Adhikari, P., Hoque, M., & Akter, M. (2019). Institutionalisation of the cash basis international public sector accounting standard in the central government of Bangladesh: an example of delay and resistance. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(1), 28-50. <https://doi.org/10.1108/JAEE-10-2017-0096>
355. Ramos, T. B., Domingues, A. R., Caeiro, S., Cartaxo, J., Painho, M., Antunes, P., Rui Santos, R., Videira, N., Richard M. Walker, R.M., & Huisinigh, D. (2021). Co-creating a sustainability performance assessment tool for public sector organisations. *Journal of Cleaner Production*, 320, 128738. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.128738>
356. Ranković, V., & Knežević, G. (2022). Going concern princip: značaj, odgovornost, ocenjivanje, izveštavanje. *Računovodstvo*, 66(1-2), 75–94.
357. Rathnayake, R.M.S.S., Rajapakse, R.P.G.S.N., & Lasantha, S.A.R. (2021). The impact of financial reporting quality on firm performance. *Journal of Business and Technology*, 5(0), 53-67. <http://doi.org/10.4038/jbt.v5i0.53>
358. Ratnajati, D. (2023). The Role of Accountability In Determining The Relationship Between Quality Of Financial Reporting And Performance Of Public Organizations (Case

- Study on SKPD Boyolali). *International Journal of Economics, Business and Accounting Research (IJEBAR)*, 7(2), 1-15.
359. Ray, S. (2012). Reinforcing accountability in public services: an ICT enabled framework. *Transforming Government: People, Process and Policy*, 6(2), 135-148. <http://dx.doi.org/10.1108/17506161211246890>
 360. Reck, J. L. (2001). The usefulness of financial and nonfinancial performance information in resource allocation decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20(1), 45-71.
 361. Reed, C.M. (1999). Managerialism and social welfare: A challenge to public administration. *Public Administration Review*, 59(3), 263-266.
 362. Rezaei, G., Zeraatgari, R., & Taghizadeh, R. (2021). Study of the effect public sector organizations' accountability in the relationship between financial reporting quality and their performance. *Journal of Accounting Advances*, 13(2), 123-155. <https://doi.org/10.22099/jaa.2022.40470.2130>
 363. Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting Organizations and Society*, 10(4), 443-456.
 364. Rockman, B.A. (1984). Legislative-executive relations and legislative oversight. *Legislative Studies Quarterly*, 387-440.
 365. Romzek, B.S. (2000). Dynamics of public sector accountability in an era of reform. *International review of administrative sciences*, 66(1), 21-44.
 366. Romzek, B.S., & Dubnick, M.J. (1987). Accountability in the public sector: Lessons from the Challenger tragedy. *Public Administration Review*, 47(3), 227-238. <https://doi.org/10.2307/975901>
 367. Rose-Ackerman, S. (1999). *Corruption and Government: Causes, Consequences, and Reform*. Cambridge University Press.
 368. Rudzioniene, K., & Juozapaviciute, T. (2013). Quality of financial reporting in public sector. *Social Sciences*, 82(4), 17-25.
 369. Ryan, C., Stanley, T., & Nelson, M. (2002). Accountability disclosures by Queensland local government councils: 1997-1999. *Financial Accountability & Management*, 18(3), 261-289.
 370. Saliterer, I., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2018). Public budgets and budgeting in Europe: state of the art and future challenges. The Palgrave handbook of public administration and management in Europe, 141-163. Springer Nature Link.
 371. Salminen, A., & Ikola-Norrbacka, R. (2010). Trust, good governance and unethical actions in Finnish public administration. *International journal of public sector management*, 23(7), 647-668.
 372. Sanderson, I. (2001). Performance management, evaluation and learning in 'modern' local government. *Public administration*, 79(2), 297-313. <https://doi.org/10.1111/1467-9299.00257>
 373. Sanusi, Z.M., Johari, R.J., Said, J., & Iskandar, T. (2015). The effects of internal control system, financial management and accountability of NPOs: the perspective of mosques in Malaysia. *Procedia Economics and Finance*, 28, 156-162. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01095-3](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01095-3)

374. Saputra, M.F., Hatta, M., Herawansyah, H., & Salsabila, R.N. (2024). The influence of financial reporting quality and organizational culture as mediation variables on the performance of public organizations. In *Proceeding International Conference on Accounting and Finance* (pp. 37-50).
375. Sari, R., & Muslim, M. (2023). Accountability and Transparency in Public Sector Accounting: A Systematic Review. *Amkop Management Accounting Review (AMAR)*, 3(2), 90-106. <https://doi.org/10.37531/amar.v3i2.1440>
376. Sariyanah, S., & Dwita, S. (2024). The Influence of a Results-Oriented Culture on the Performance of Public Sector Organizations with Financial Accountability as an Intervening Variable. *Wahana Riset Akuntansi*, 12(1), 1–15.
377. Sarker, A. E. (2003). The illusion of decentralization: evidence from Bangladesh. *International Journal of Public Sector Management*, 16(7), 523-548.
378. Schillemans, T. (2013). *The public accountability review. A meta-analysis of public accountability research in six academic disciplines*. Utrecht University School of Governance.
379. Schillemans, T. (2016). Calibrating Public Sector Accountability: Translating experimental findings to public sector accountability. *Public Management Review*, 18(9), 1400-1420. <http://dx.doi.org/10.1080/14719037.2015.1112423>
380. Seal, W., & Macve, R. (1998). Accounting in the public sector: A review of the literature. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 45–58. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00027>
381. Sellami, Y., & Gafsi, Y. (2019). Institutional and economic factors affecting the adoption of international public sector accounting standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119-131.
382. Shleifer, A., & Vishny, R.W. (1993). Corruption. *Quarterly Journal of Economics*, 108(3), 599–617.
383. Siddiquee, N. A. (2006). Public management reform in Malaysia: Recent initiatives and experiences. *International Journal of Public Sector Management*, 19(4), 339-358.
384. Siddiquee, N.A. (2005). Public accountability in Malaysia: challenges and critical concerns. *International Journal of Public Administration*, 28(1-2), 107-129. <https://doi.org/10.1081/PAD-200044546>
385. Sinclair, A. (1995). The chameleon of accountability: forms and discourses. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 219–237. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0003-Y](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0003-Y)
386. Smoke, P. (2003). Decentralisation in Africa: goals, dimensions, myths and challenges. *Public Administration and Development: The International Journal of Management Research and Practice*, 23(1), 7-16.
387. Smyth, S. (2012). Contesting public accountability: a dialogical exploration of accountability and social housing. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(3), 230–243.
388. Spasenić, Ž., Benković, S., & Dmitrović, V. (2019). Potentials for Improving Financial Management Capacities in Serbian Public Administration. *Lex localis–Journal of Local Self-Government*, 17(3), 435-451.

389. Ssonko, D.K. (2010, April). Ethics, accountability, transparency, integrity and professionalism in the public service: the case of Uganda. In *Capacity Building Workshop for Public Sector Human Resource Managers in Africa* (pp. 2-18).
390. Stacchezzini, R., Melloni, G., & Lai, A. (2016). Sustainability management and reporting: the role of integrated reporting for communicating corporate sustainability management. *Journal of cleaner production*, 136, 102-110. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.109>
391. Stafford-Smith, M., Griggs, D., Gaffney, O., Ullah, F., Reyers, B., Kanie, N., Stigson, B., Shrivastava, P., Leach, M., & O'Connell, D. (2017). Integration: the key to implementing the Sustainable Development Goals. *Sustainability science*, 12, 911-919. <https://doi.org/10.1007/s11625-016-0383-3>
392. Steccolini, I. (2004). Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 20(3), 327-350. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2004.00389.x>
393. Steccolini, I., Saliterer, I., & Guthrie, J. (2020). The role (s) of accounting and performance measurement systems in contemporary public administration. *Public Administration*, 98(1), 3-13. <https://doi.org/10.1111/padm.12642>
394. Stefanowicz, B. (2004). Informacja jako zasób strategiczny. *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, (7), 11-21.
395. Sterling, R. (1970a). *Theory of the Measurement of Enterprise Income*. The University Press of Kansas.
396. Sterling, R.R. (1970). On theory construction and verification. *Accounting Review*, 45(3), 444-457.
397. Stiglitz, J. E. (2000). *Economics of the Public Sector* (3rd ed.). New York: W. W. Norton & Company.
398. Strategija reforme javne uprave u Republici Srbiji. (2004). Republika Srbija, Vlada Republike Srbije.
399. Stubbs, W., & Higgins, C. (2014). Integrated reporting and internal mechanisms of change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1068-1089. <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1279>
400. Sulu-Gambari, W., Stafford, A., & Stapleton, P. (2018). Public accountability reform in a Nigerian ministry. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 15(4), 485-509.
401. Suryanto, T., Thalassinou, I.E. (2017). Cultural ethics and consequences in whistleblowing among professional accountants: An empirical analysis. *Journal of Applied Economic Sciences*, 12(6), 1725-1731.
402. Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2013). *Using multivariate statistics* (6th ed.). Boston, MA: Pearson Education.
403. Tahar, A., & Oktiyani, Y. (2024). The Role of Accountability as a Mediating Variable of Accounting Information System Quality on Financial and Non-Financial. In *SHS Web of Conferences* (Vol. 201, p. 01010). EDP Sciences. <http://dx.doi.org/10.1051/shsconf/202420101010>
404. Tambingon, H.N., Yadiati, W., & Kewo, C.L. (2018). Determinant factors influencing the quality of financial reporting local government in Indonesia. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 8(2), 262-268.

405. Tang, Q., Chen, H., & Lin, Z. (2008). Financial reporting quality and investor protection: a global investigation. *Electronic copy available at: [http://ssrn.com/abstract, 1290910](http://ssrn.com/abstract,1290910)*, 3-50.
406. Tasios, S., & Bekiaris, M. (2012). Auditor's perceptions of financial reporting quality: the case of Greece. *International journal of accounting and financial reporting*, 2(1), 57 -74. <http://dx.doi.org/10.5296/ijafr.v2i1.1286>
407. Thoa, D.T.K., & Nhi, V.V. (2022). Improving the quality of the financial accounting information through strengthening of the financial autonomy at public organizations. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 29(1), 66-82. <https://doi.org/10.1108/JABES-06-2020-0059>
408. Tiron Tudor, A., & Mutiu, A. (2006). *Cash versus accrual accounting in public sector. Studia Universitatis Babeş-Bolyai Oeconomica*, 51(1), 15–26. Preuzeto sa <https://www.researchgate.net/publication/228304514>
409. Toriola, K.A. (2021). *Public sector economics lecture note*. Hallmark University, Department of Economics. Dostupno na: <file:///C:/Users/Acer/Downloads/ADVANCEPROJECTANALYSISANDFEASIBILITYSTUDYLECTURENOTE.pdf> (pristupljeno 24.03.2025.).
410. Tran, C.T.H., Nguyen, P.Q., Pham, Q.T., & Nguyen, D.H. (2014). Is triangle test more powerful than tetrad test in case of high alcoholic beverages?. *Science and Technology Development Journal*, 17(3), 32-41.
411. Tran, Y.T., Nguyen, N.P., & Hoang, T.C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 106801. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106801>
412. Transparency International. (2020). *Corruption Perceptions Index 2019*. Transparency International.
413. Tucker, L. R., & Lewis, C. (1973). A reliability coefficient for maximum likelihood factor analysis. *Psychometrika*, 38(1), 1–10. <https://doi.org/10.1007/BF02291170>
414. Turyna, J. (2003). *Standardy rachunkowości-MSR-US GAAP-Polskie Ustawodawstwo*. Difin, Warsaw.
415. Uddin, S., & Hopper, T. (2003). Accounting for privatisation in Bangladesh: Testing World Bank claims. *Critical perspectives on accounting*, 14(7), 739-774. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00188-0](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00188-0)
416. Udeh, F., & Samuel, U.F.S. (2015). Adoption of IPSAS and the Quality of Public Sector Financial Reporting in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(20), 141-149.
417. Udeh, F., & Sopekan, S. (2015). Implications of Adopting International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) on the Quality of Financial Reporting of Public Sector Organizations in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(20), 141-149.
418. Ullman, J. B. (2007). *Structural equation modeling*. In B. G. Tabachnick & L. S. Fidell (Eds.), *Using multivariate statistics* (5th ed., pp. 676–780). Boston, MA: Pearson Education.
419. Umar, K., & Kuye, J.O. (2006). Rationalism and the problematique in policy making and analysis: The case of public policy targeting in Africa. *Journal of Public Administration*, 41(4.1), 807-821.

420. UNDP. (2005). *Human Development Report 2005: International Cooperation at Crossroads*. New York: United Nations Development Program.
421. United Nations. (2001). *Statistical Yearbook*. Forty-fifth Issue. United Nations, New York.
422. Uslaner, E.M. (2009). Corruption. In: G.T., Svendsen and G.L.H., Svendsen (Eds) *The Handbook on Social Capital* (pp. 127–142). London: Edward Elgar.
423. van Helden, J. (2016). Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 531–538. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237162>
424. van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), 478-495.
425. Vanagas, P. (2009). *Darbo organizavimas, normavimas ir atlyginimas už darbą*. Kaunas: Technologija.
426. Vašiček, R. (2007). The role of accounting in public management. *Public Money & Management*, 27(3), 195–202. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2007.00581.x>
427. Vašiček, V., Roje G. (2019). Public Sector Accounting, Auditing and Control in South Eastern Europe
428. Veledar, B., Bašić, M., & Kapić, J. (2014). Performance measurement in public sector of transition countries. *Business Systems Research Journal*, 5(2), 72–83. <https://doi.org/10.2478/bsrj-2014-0011>
429. Veltri, S., & Chaney, P. (2020). The impact of financial reporting standards on educational institutions in Europe. *European Journal of Accounting Studies*, 25(2), 67-89.
430. Verbeeten, F. H. M., & Speklé, R. F. (2015). Management control, results-oriented culture and public sector performance: Empirical evidence on New Public Management. *Organization Studies*, 36(7), 953–978. <https://doi.org/10.1177/0170840615580014>
431. Vermeer, T. E., Raghunandan, K., & Forgione, D. A. (2006). The composition of nonprofit audit committees. *Accounting Horizons*, 20(1), 75-90.
432. Vickland, S., & Nieuwenhuijs, I. (2005). Critical success factors for modernising public financial management information systems in Bosnia and Herzegovina. *Public Administration and Development: The International Journal of Management Research and Practice*, 25(2), 95-103.
433. Virtanen, P., & Jalonen, H. (2024). Public value creation mechanisms in the context of public service logic: an integrated conceptual framework. *Public Management Review*, 26(8), 2331-2354. <https://doi.org/10.1080/14719037.2023.2268111>
434. Walsh, K., Deakin, N., Smith, P., Spurgeon, P., & Thomas, N. (1997). Contracting for change. In: *Health social care and other local government services*. Oxford: Oxford University Press Inc.
435. Wang, X. (2002). Assessing performance measurement impact: A study of US local governments. *Public Performance & Management Review*, 26(1), 26-43.
436. Weihrich, H., Koontz, H., & Cannice, M. (2008). *Management: A Global and Entrepreneurial Perspective*. (12th ed.). McGraw-Hill Education Publishing Company.
437. Wibowo, T. S., Taryana, T., Suprihartini, Y., Tulasi, D., Supriyanto, D., & Harahap, A. (2023). The Effect of Accountability, Internal Control System, and Accounting Information System on The Performance of the Organization in the Financial and Asset

- Management Agency. *International Journal Of Economic Research And Financial Accounting (IJERFA)*, 1(2), 78-87.
438. Wolf, A. (2000). Symposium on accountability in public administration: reconciling democracy, efficiency and ethics. *International Review of Administrative Sciences*, 66(1), 15-20. <https://doi.org/10.1177/0020852300661003>
 439. World Bank (2017). "World Development Report 2017: Governance and the Law." Dostupno na: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/25996>
 440. World Bank Group. (2023). *Combating Corruption*. Dostupno na: <https://www.worldbank.org/en/topic/governance/brief/combating-corruption> (pristupljeno: 24.03.2025.).
 441. Yamani, A., Hussainey, K., & Albitar, K. (2021). The impact of financial instruments disclosures on the cost of equity capital. *International Journal of Accounting and Information Management*, 29(4), 528–551. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-02-2021-0052>
 442. Yang, K. (2012). Further understanding accountability in public organizations: Actionable knowledge and the structure–agency duality. *Administration & Society*, 44(3), 255-284. <https://doi.org/10.1177/0095399711417699>
 443. Yoro, M. (2024). Impact of Financial Reporting Transparency on Investor Decision-Making. *American Journal of Accounting*, 6(1), 25-36. <http://dx.doi.org/10.47672/ajacc.1785>
 444. Yuliusman, Y., & Zulma, G.W.M. (2023). Determinants of Local Government Financial Reporting Quality: Evidence from Jambi, Indonesia. *Research Journal of Finance and Accounting*, 14(4), 9-16.
 445. Yunia, D., & Muttaqin, G.F. (2022). The Influence of The Quality of Financial Reports on The Performance of Public Sector Organizations. *JAK (Jurnal Akuntansi) Kajian Ilmiah Akuntansi*, 9(2), 205-216. <http://doi.org/10.30656/Jak.V9i2.4606>
 446. Zhou, Y., Lan, F., & Zhou, T. (2021). An experience-based mining approach to supporting urban renewal mode decisions under a multi-stakeholder environment in China. *Land Use Policy*, 106, 105428. <https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2021.105428>
 447. Zibaghafa, S., & Chukwu, G. (2024). Public Sector Accounting Standard Adoption and Quality of Financial Reporting in Higher Institutions in Rivers and Bayelsa States, Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 12(3), 1-39.

SPISAK TABELA

Tabela 1. Razlike između privatnog i javnog sektora

Tabela 2. Očekivana ponašanja različitih tipova odgovornosti i strategije upravljanja

Tabela 3. Definicije računovodstva javnog sektora

Tabela 4. Korisnici informacija računovodstva javnog sektora

Tabela 5. Identifikacija faktora i varijabli za ocenu značaja informacija sadržanih u finansijskim izveštajima korisnika javnih sredstava

Tabela 6. Uloga finansijskog izveštavanja u podršci odgovornosti i donošenju odluka u javnom sektoru

Tabela 7. Različita važnost obrađenih pitanja u budžetima ili finansijskim izveštajima za različite korisničke grupe računovodstvenih informacija

Tabela 8. Elementi osnovnih činilaca kvaliteta u finansijskom izveštavanju u javnom sektoru

Tabela 9. Komparacija uticaja primenjene računovodstvene osnove na kvalitet finansijskih izveštaja u javnom sektoru

Tabela 10. Usvajanje MRS JS i kvalitet finansijskog izveštavanja

Tabela 11. Komparacija kvalitativnih karakteristika u privatnom i javnom sektoru prema Međunarodnim računovodstvenim standardima

Tabela 12. Ključni atributi kvaliteta informacija u donošenju odluka

Tabela 13. Kvalitativne karakteristike računovodstvenih informacija sa autorima koji su ih izučavali

Tabela 14. Osnovne karakteristike kvaliteta informacija

Tabela 15. Prediktori kvaliteta finansijskog izveštavanja u javnom sektoru

Tabela 16. Pozicija u instituciji

Tabela 17. Radno iskustvo

Tabela 18. Organizaciono polje korisnika budžetskih sredstava

Tabela 19. Veličina institucije

Tabela 20. Godine poslovanja institucije

Tabela 21. Eksplorativna faktorska analiza skala

Tabela 22. Deskriptivna statistika PER, PA, FK, EK

Tabela 23. Test normalnosti raspodele konstrukata

Tabela 24. Rezultati testiranja pouzdanosti i konvergentne validnosti

Tabela 25. Rezultati testiranja diskriminativne validnosti

Tabela 26. Indikatori uklopljenosti (fita) modela

Tabela 27. Koeficijenti putanje strukturnog modela, njihova značajnost i rezultati testiranja hipoteza

Tabela 28. Rezultati uticaja kontrolnih varijabli

Tabela 29. Standardizovani totalni, direktni i indirektni uticaji latentnih promenljivih

SPISAK GRAFIKONA

Grafikon 1. Pozicija u instituciji

Grafikon 2. Radno iskustvo

Grafikon 3. Organizaciono polje korisnika budžetskih sredstava

Grafikon 4. Veličina institucije

Grafikon 5. Godine poslovanja institucije

SPIŠAK SLIKA

Slika 1. Tipovi odgovornosti

Slika 2. „Idealno“ usklađivanje odgovornosti: upravljačka strategija i osnovni zadatak

Slika 3. Hronologija nastanka i razvoja računovodstva i finansijskog izveštavanja u javnom sektoru

Slika 4. Osnovni činioci za obezbeđenje kvalitetnog finansijskog izveštavanja u javnom sektoru

Slika 5. Hijerarhija kvalitativnih osobina finansijskih informacija

Slika 6. Model procene kvaliteta finansijskog izveštavanja u javnom sektoru

Slika 7. Okvir za merenje kvaliteta finansijskog izveštavanja

Slika 8. Konceptualni okvir istraživanja

Slika 9. Histogram latentnih varijabli u modelu

Slika 10. Strukturni model

PRILOG

Poštovani,

Upitnik koji se nalazi pred Vama predstavlja instrument istraživanja, koje se realizuje u okviru doktorske disertacije, na temu „Uloga odgovornosti pri merenju efekta kvaliteta finansijskog izveštvanja na performanse javnog sektora na primeru obrazovnih institucija u Republici Srbiji“.

Molimo Vas, da u narednom pitanjima dopunite ili zaokružite traženo:

1. Navedite instituciju u kojoj ste zaposleni: _____

2. Pozicija u instituciji:

- a) menadžer organizacije
- b) šef računovodstva
- c) računovođa
- c) menadžer srednjeg i nižeg nivoa

3. Radno iskustvo:

- a) do 3 godine
- b) 3-5 godina
- c) 6-10 godina
- c) preko 10 godina

4. Organizaciono polje korisnika budžetskih sredstava:

- a) ministarstvo prosvete
- b) osnovno obrazovanje
- c) srednje obrazovanje
- d) učenički standard (domovi učenika)
- e) više i univerzitetsko obrazovanje
- f) studentski standard (studentski centri)
- g) zavod

5. Veličina institucije (mereno u broju stalno zaposlenih):

- a) ≤ 50
- b) 51-200
- c) 201-500
- d) 501-1000
- e) > 1000

6. Godine poslovanja institucije:

- a) ispod 5 godina
- b) 5-10 godina
- c) 11-20 godina
- d) 21-50 godina
- e) preko 50 godina

Molimo Vas da odgovorite na sledeće tvrdnje, tako što ćete na skali ocena od 1 do 5 (1 – uopšte se ne slažem; 5 – potpuno se slažem) označiti stepen Vaše percepcije u vezi kvaliteta finansijskog izveštavanja u okviru Vaše institucije. Molimo Vas da odgovorite na sve postavljene tvrdnje.

	Tvrdnje	Uopšte se ne slažem	Delimično se ne slažem	Neodređeno	Delimično se slažem	Potpuno se slažem
FK1	Podaci u finansijskom izveštaju pokazuju prošle ekonomske događaje	1	2	3	4	5
FK2	Informacije u finansijskom izveštaju pomažu korisnicima da predvide budućnost na osnovu informacija o rezultatima prošlih i sadašnjih događaja	1	2	3	4	5
FK3	Podaci u finansijskom izveštaju u potpunosti opisuju događaje koji su nastali u instituciji	1	2	3	4	5
FK4	Podaci u finansijskom izveštaju objektivno opisuju događaje u instituciji, bez obzira na mišljenje osnivača	1	2	3	4	5
FK5	Informacije u finansijskom izveštaju opisuju događaje koji su nastali u instituciji bez grešaka u materijalnim aspektima	1	2	3	4	5
FK6	Informacije u finansijskom izveštaju opisuju prirodu događaja koji nastaju u instituciji	1	2	3	4	5
FK7	Podaci u finansijskom izveštaju verno opisuju dešavanja u instituciji	1	2	3	4	5
FK8	Podaci u finansijskom izveštaju su proverljivi	1	2	3	4	5
EK1	Informacija o finansijskom izveštaju dostavljaju se korisniku na vreme	1	2	3	4	5
EK2	Informacije predstavljene u finansijskom izveštaju razumljive su korisniku	1	2	3	4	5
EK3	Informacije o finansijskom izveštaju nastaju doslednom primenom računovodstvenih politika	1	2	3	4	5
EK4	Informacije u finansijskom izveštaju mogu se koristiti za poređenje sa finansijskim izveštajima za prethodnu godinu, u okviru iste institucije	1	2	3	4	5

EK5	Podaci iz finansijskog izveštaja mogu se koristiti za poređenje sa finansijskim izveštajima drugih institucija sa istim računovodstvenim režimom	1	2	3	4	5
-----	--	---	---	---	---	---

Molimo Vas da odgovorite na sledeće tvrdnje, tako što ćete na skali ocena od 1 do 5 (1 – potpuno neefikasno; 5 – veoma efikasno) označiti stepen Vaše percepcije u vezi odgovornosti Vaše institucije. Molimo Vas da odgovorite na sve postavljene tvrdnje.

	Tvrdnje	Potpuno neefikasno	Delimično neefikasno	Nedoređeno	Delimično efikasno	Veoma efikasno
PA1	Javna odgovornost služi za utvrđivanje da li je institucija delovala u najboljem interesu zajednice	1	2	3	4	5
PA2	Javna odgovornost služi za utvrđivanje da li je institucija efektivno sprovodila svoje operacije	1	2	3	4	5
PA3	Javna odgovornost služi za utvrđivanje da li je institucija efikasno sprovodila svoje operacije	1	2	3	4	5
PA4	Javna odgovornost služi za utvrđivanje da li se resursi koriste kako je predviđeno	1	2	3	4	5
PA5	Javna odgovornost služi za utvrđivanje uticaja sadašnjih operacija na buduće generacije	1	2	3	4	5
PA6	Javna odgovornost služi za utvrđivanje da li se javna sredstva koriste na odgovarajući način	1	2	3	4	5
PA7	Javna odgovornost služi za utvrđivanje efekta tekućih operacija na buduće finansiranje	1	2	3	4	5
PA8	Javna odgovornost služi za utvrđivanje osnove za finansiranje	1	2	3	4	5
FA1	Finansijska odgovornosti služi za utvrđivanje finansijske održivosti	1	2	3	4	5
FA2	Finansijska odgovornosti služi za utvrđivanje da li	1	2	3	4	5

	institucija može da izmiri svoje kratkoročne obaveze					
FA3	Finansijska odgovornosti služi za utvrđivanje da li institucija može da izmiri svoje dugoročne obaveze	1	2	3	4	5
FA4	Finansijska odgovornosti služi za utvrđivanje da li se institucija pridržavala budžeta	1	2	3	4	5
FA5	Finansijska odgovornosti služi za utvrđivanje da li je institucija ispunila svoje ciljeve	1	2	3	4	5
FA6	Finansijska odgovornosti služi za upoređivanje rezultata sa drugim sličnim institucijama	1	2	3	4	5

Molimo Vas da odgovorite na sledeće tvrdnje, tako što ćete na skali ocena od 1 do 5 (1 – daleko ispod proseka; 5 – daleko iznad proseka) označiti stepen Vaše percepcije u vezi performansi Vaše institucije. Molimo Vas da odgovorite na sve postavljene tvrdnje.

	Tvrdnje	Daleko ispod proseka	Delimično ispod proseka	Nedoređeno	Delimično iznad proseka	Daleko iznad proseka
PER1	Kvantitet ili količina proizvedenog rada	1	2	3	4	5
PER2	Kvalitet ili tačnost proizvedenog rada	1	2	3	4	5

PER3	Broj inovacija ili novih ideja	1	2	3	4	5
PER4	Reputacija „izvrsnog rada“	1	2	3	4	5
PER5	Postizanje ciljeva proizvodnje ili pružanja usluga	1	2	3	4	5
PER6	Efikasnost rada institucije	1	2	3	4	5
PER7	Moral osoblja institucije	1	2	3	4	5

Hvala na saradnji!

План третмана података

Назив пројекта/истраживања
Улога одговорности при мерењу ефекта квалитета финансијског извештавања на перформансе јавног сектора на примеру образовних институција у Републици Србији
Назив институције/институција у оквиру којих се спроводи истраживање
Универзитет у Новом Саду, Економски факултет у Суботици
Назив програма у оквиру ког се реализује истраживање
Докторске академске студије. Студијски програм: Економија
1. Опис података
<i>1.1 Врста студије</i> <i>Укратко описати тип студије у оквиру које се подаци прикупљају</i> Студија је квантитативног типа, и спроведена је на узорку од 465 испитаника – рачуновођа и менаџера образовних институција у јавном сектору Републике Србије. Подаци су прикупљени путем онлајн упитника који је обухватао ставове испитаника о квалитету финансијског извештавања, одговорности и организационим перформансама. Анализа је извршена применом техника мултиваријантне статистике, укључујући моделовање структурних једначина (SEM). 1.2 Врсте података а) квантитативни б) квалитативни 1.3. Начин прикупљања података а) анкете, упитници, тестови б) клиничке процене, медицински записи, електронски здравствени записи в) генотипови: навести врсту _____ г) административни подаци: навести врсту _____ д) узорци ткива: навести врсту _____ ђ) снимци, фотографије: навести врсту _____ е) текст, навести врсту _____ ж) мапа, навести врсту _____ з) остало: описати _____ 1.3 Формат података, употребљене скале, количина података 1.3.1 Употребљени софтвер и формат датотеке: а) Excel фајл, датотека 2 б) SPSS фајл, датотека 1 с) PDF фајл, датотека д) Текст фајл, датотека е) JPG фајл, датотека ф) Остало, датотека

1.3.2. Број записа (код квантитативних података)

- а) број варијабли: 40
б) број мерења (испитаника, процена, снимака и сл.): 465

1.3.3. Поновљена мерења

- а) да
б) не

Уколико је одговор да, одговорити на следећа питања:

- а) временски размак између поновљених мера је _____
б) варијабле које се више пута мере односе се на _____
в) нове верзије фајлова који садрже поновљена мерења су именоване као _____

Напомене: _____

Да ли формати и софтвер омогућавају дељење и дугорочну валидност података?

а) Да

б) Не

Ако је одговор не, образложити _____

2. Прикупљање података

2.1 Методологија за прикупљање/генерисање података

2.1.1. У оквиру ког истраживачког нацрта су подаци прикупљени?

- а) експеримент, навести тип _____
б) корелационо истраживање, неекспериментално, пресечно (крос-секцијско) истраживање спроведено путем анкетног упитника
ц) анализа текста, навести тип _____
д) остало, навести шта _____

2.1.2 Навести врсте мерних инструмената или стандарде података специфичних за одређену научну дисциплину (ако постоје).

Анкетни упитник сачињен је од више скала преузетих и адаптираних из релевантне литературе у области економије и управљања. Скале мере на Ликертовој скали од 5 степени, а развијене су у претходним емпиријским истраживањима која се баве међусобним односима корпоративног управљања, структуре власништва и пословних перформанси.

2.2 Квалитет података и стандарди

2.2.1. Третман недостајућих података

- а) Да ли матрица садржи недостајуће податке? Да **Не**

Ако је одговор да, одговорити на следећа питања:

- а) Колики је број недостајућих података? _____
- б) Да ли се кориснику матрице препоручује замена недостајућих података? Да Не
- в) Ако је одговор да, навести сугестије за третман замене недостајућих података _____

2.2.2. На који начин је контролисан квалитет података? Описати

Квалитет података је контролисан већ у фази прикупљања, путем Google Forms, где су постављена обавезна поља и контроле уноса (нпр. избор са листе, ограничења у формату одговора). Након тога, подаци су прегледани и прочишћени у Excel-у, уклоњени су непотпуни и дуплирани одговори, а потом су увезени у SPSS ради даље анализе и провере конзистентности.

2.2.3. На који начин је извршена контрола уноса података у матрицу?

Подаци су аутоматски из Google Forms извезени у Excel формат, чиме је минимизован ризик од грешке приликом уноса. Након тога је извршена ручна провера целокупне базе, укључујући проверу кодирања одговора и формата варијабли. Подаци су потом увезени у SPSS, где је извршена додатна контрола валидности и припрема за анализу.

3. Третман података и пратећа документација

3.1. Третман и чување података

3.1.1. Подаци ће бити депоновани у _____ репозиторијум.

3.1.2. URL адреса _____

3.1.3. DOI _____

3.1.4. Да ли ће подаци бити у отвореном приступу?

- а) Да
- б) Да, али после ембарга који ће трајати до _____
- в) Не

Ако је одговор не, навести разлог _____

3.1.5. Подаци неће бити депоновани у репозиторијум, али ће бити чувани.

Образложење _____

3.2. Метаподаци и документација података

3.2.1. Који стандард за метаподатке ће бити примењен? _____

3.2.1. Навести метаподатке на основу којих су подаци депоновани у репозиторијум.

Ако је потребно, навести методе које се користе за преузимање података, аналитичке и

процедуралне информације, њихово кодирање, детаљне описе варијабли, записа итд.

3.3 Стратегија и стандарди за чување података

3.3.1. До ког периода ће подаци бити чувани у репозиторијуму? _____

3.3.2. Да ли ће подаци бити депоновани под шифром? Да Не

3.3.3. Да ли ће шифра бити доступна одређеном кругу истраживача? Да Не

3.3.4. Да ли се подаци морају уклонити из отвореног приступа после извесног времена?

Да Не

Образложити

4. Безбедност података и заштита поверљивих информација

Овај одељак МОРА бити попуњен ако ваши подаци укључују личне податке који се односе на учеснике у истраживању. За друга истраживања треба такође размотрити заштиту и сигурност података.

4.1 Формални стандарди за сигурност информација/података

Истраживачи који спроводе испитивања с људима морају да се придржавају Закона о заштити података о личности (https://www.paragraf.rs/propisi/zakon_o_zastiti_podataka_o_licnosti.html) и одговарајућег институционалног кодекса о академском интегритету.

4.1.2. Да ли је истраживање одобрено од стране етичке комисије? Да Не

Ако је одговор Да, навести датум и назив етичке комисије која је одобрила истраживање

4.1.2. Да ли подаци укључују личне податке учесника у истраживању? Да Не

Ако је одговор да, наведите на који начин сте осигурали поверљивост и сигурност информација везаних за испитанике:

- а) Подаци нису у отвореном приступу
- б) Подаци су анонимизирани
- ц) Остало, навести шта

5. Доступност података

5.1. Подаци ће бити

а) јавно доступни

б) доступни само уском кругу истраживача у одређеној научној области

ц) затворени

Ако су подаци доступни само уском кругу истраживача, навести под којим условима могу да их користе:

Ако су подаци доступни само уском кругу истраживача, навести на који начин могу приступити подацима:

5.4. Навести лиценцу под којом ће прикупљени подаци бити архивирани.

6. Улоге и одговорност

6.1. Навести име и презиме и мејл адресу власника (аутора) података

Драгана Ђорђевић, **dragana.djordjevic@ef.uns.ac.rs**

6.2. Навести име и презиме и мејл адресу особе која одржава матрицу с подацима

Драгана Ђорђевић, **dragana.djordjevic@ef.uns.ac.rs**

6.3. Навести име и презиме и мејл адресу особе која омогућује приступ подацима другим истраживачима

Драгана Ђорђевић, **dragana.djordjevic@ef.uns.ac.rs**