

Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija

Vašiček, Davor; Vašiček, Vesna

Authored book / Autorska knjiga

Publication status / Verzija rada: **Published version / Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)**

Publication year / Godina izdavanja: **2016**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:192:519638>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-17**



SVEUČILIŠTE U RIJECI
EKONOMSKI FAKULTET

Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Rijeka, Faculty of
Economics and Business - FECRI Repository](#)





Davor Vašiček
Vesna Vašiček

Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija

izv. prof. dr. sc. Davor Vašiček • prof. dr. sc. Vesna Vašiček

**RAČUNOVODSTVO
PRORAČUNSKIH I NEPROFITNIH
ORGANIZACIJA**



Izdavač

Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci

Za izdavača

Prof. dr. sc. Heri Bezić

Suizdavač

TIM4PIN d.o.o, Zagreb

Autori

Izv. prof. dr. sc. Davor Vašiček

Prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Urednica

Prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Recenzenti

Prof. dr. sc. Milena Peršić

Prof. dr. sc. Josipa Mrša

Izv. prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

Izv. prof. dr. sc. Saša Drezgic

Lektura i korektura

Antonija Zavila Nemet, dipl. kroatolog

Priprema i tisak

Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb

Ilustracija na naslovnoj stranici

Designed by Fotolia.com

ISBN 978-953-7813-28-4

CIP zapis dostupan u računalnom katalogu
Sveučilišne knjižnice pod brojem 130926062

Naklada

500 primjeraka

Odlukom Povjerenstva za izdavačku djelatnost
Sveučilišta u Rijeci KLASA: 602-09/16-01/10,
URBROJ: 2170-57-03-16-3 ovo se djelo
objavljuje kao izdanje Sveučilišta u Rijeci.

Davor Vašiček • Vesna Vašiček

Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija



SVEUČILIŠTE U RIJECI
EKONOMSKI FAKULTET

Rijeka, 2016.

SADRŽAJ

| | |
|---|-----------|
| Predgovor | IX |
| 1. DEFINICIJA, OBILJEŽJA I VRSTE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA (V. Vašiček) | 1 |
| 1.1. DEFINICIJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA | 2 |
| 1.2. OBILJEŽJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA | 4 |
| 1.3. VRSTE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA | 6 |
| Pitanja za provjeru znanja | 13 |
| Literatura | 13 |
| 2. OBILJEŽJA PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH PROCESA (V. Vašiček).. | 15 |
| 2.1. FINANCIRANJE JAVNIH POTREBA KROZ PRORAČUN | 16 |
| 2.1.1. <i>OBILJEŽJA I FUNKCIJE DRŽAVE</i> | 16 |
| 2.1.2. <i>OBUH VAT JAVNOG SEKTORA</i> | 21 |
| 2.2. PRORAČUN I PRORAČUNSKI PROCESI | 27 |
| 2.2.1. <i>DEFINICIJA I SVRHA PRORAČUNA</i> | 27 |
| 2.2.2. <i>PRORAČUNSKI PROCESI</i> | 33 |
| 2.2.2.1. <i>PLANIRANJE, IZRADA I DONOŠENJE</i> <i>PRORAČUNA</i> | 33 |
| 2.2.2.2. <i>IZVRŠAVANJE PRORAČUNA, RAČUNOVODSTVO</i> <i>I FINACIJSKO IZVJEŠTAVANJE</i> | 40 |
| 2.2.2.3. <i>NADZOR I REVIZIJA U SUSTAVU PRORAČUNA</i> | 49 |
| 2.2.2.3.1. Državna revizija | 53 |
| 2.2.2.3.2. Proračunski nadzor | 55 |
| 2.2.2.3.3. Unutarnja kontrola i unutarnja revizija ... | 56 |
| 2.3. SADRŽAJ PRORAČUNA | 62 |
| 2.3.1. <i>SUSTAV KLASIFIKACIJA U PRORAČUNU</i> | 63 |
| 2.3.2. <i>STRUKTURA PRORAČUNA</i> | 71 |
| 2.3.3. <i>OBILJEŽJA I VRSTE PRORAČUNSKIH PRIHODA</i> <i>I RASHODA, TE PRIMITAKA I IZDATAKA</i> | 74 |
| Pitanja za provjeru znanja | 84 |
| Literatura | 85 |
| 3. OBILJEŽJA DJELATNOSTI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA (V. Vašiček)..... | 91 |
| 3.1. OBILJEŽJA I SPECIFIČNOSTI UPRAVLJANJA NEPROFITNOM ORGANIZACIJOM | 92 |

| | |
|--|------------|
| 3.2. FINANCIRANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA | 94 |
| 3.3. PLANIRANJE U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA | 101 |
| 3.4. NADZOR NAD POSLOVANJEM NEPROFITNIH ORGANIZACIJA.. | 108 |
| 3.4.1. <i>VANJSKI (EKSTERNI) NADZOR.....</i> | <i>109</i> |
| 3.4.2. <i>UNUTARNJI (INTERNI) NADZOR.....</i> | <i>110</i> |
| Pitanja za provjeru znanja | 114 |
| Literatura | 115 |
| | |
| 4. OKVIR RAČUNOVODSTVA PRORAČUNSKIH I NEPROFITNIH ORGANIZACIJA (D. Vašiček, V. Vašiček)..... | 117 |
| | |
| 4.1. POVIJESNI RAZVOJ DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA | 120 |
| 4.1.1. <i>RAZVOJ DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA U SVIJETU.....</i> | <i>121</i> |
| 4.1.2. <i>RAZVOJ DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA U REPUBLICI HRVATSKOJ.....</i> | <i>123</i> |
| 4.2. RAČUNOVODSTVENE OSNOVE ISKAZIVANJA POSLOVNIH DOGAĐAJA | 135 |
| 4.2.1. <i>PUNI NASTANAK DOGAĐAJA – OBRAČUNSKA OSNOVA...</i> | <i>136</i> |
| 4.2.2. <i>NOVČANA OSNOVA</i> | <i>136</i> |
| 4.2.3. <i>MODIFICIRANI NASTANAK DOGAĐAJA – MODIFICIRANA OBRAČUNSKA OSNOVA.....</i> | <i>138</i> |
| 4.2.4. <i>MODIFICIRANA NOVČANA OSNOVA.....</i> | <i>139</i> |
| 4.2.5. <i>IZBOR RAČUNOVODSTVENE OSNOVE (RAČUNOVODSTVENOG KONCEPTA) ZA ISKAZIVANJE ELEMENATA FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA PRORAČUNSKIH I NEPROFITNIH ORGANIZACIJA</i> | <i>140</i> |
| 4.2.5.1. <i>PRIZNAVANJE I EVIDENTIRANJE PRIHODA</i> | <i>143</i> |
| 4.2.5.2. <i>PRIZNAVANJE I EVIDENTIRANJE RASHODA.....</i> | <i>147</i> |
| 4.2.5.3. <i>PRIZNAVANJE I EVIDENTIRANJE IMOVINE, OBVEZA I IZVORA VLASNIŠTVA</i> | <i>149</i> |
| 4.2.5.3.1. Priznavanje i evidentiranje imovine | 149 |
| 4.2.5.3.2. Priznavanje obveza | 160 |
| 4.3. FINACIJSKI IZVJEŠTAJI | 162 |
| 4.3.1. <i>OBILJEŽJA FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA DRŽAVNIH JEDINICA (PRORAČUNSKIH KORISNIKA)</i> | <i>163</i> |
| 4.3.1.1. <i>CILJEVI FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA</i> | <i>163</i> |
| 4.3.1.2. <i>KORISNICI FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA I NJIHOVE POTREBE</i> | <i>164</i> |
| 4.3.1.3. <i>KVALITATIVNA OBILJEŽJA FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA.....</i> | <i>166</i> |
| 4.3.1.4. <i>TEMELJNI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI I NJIHOVI ELEMENTI</i> | <i>167</i> |
| 4.3.1.5. <i>SADRŽAJ TEMELJENIH FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA PRI PRIMJENI RAČUNOVODSTVENE OSNOVE NASTANKA DOGAĐAJA.....</i> | <i>169</i> |
| Pitanja za provjeru znanja | 175 |
| Literatura | 176 |

| | |
|---|-----|
| 5. RAČUNOVODSTVO I FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE PRORAČUNSKIH KORISNIKA (D. Vašiček) | 179 |
| 5.1. PRIMJERI KNJIŽENJA POSLOVNIH DOGAĐAJA S PRIMJENOM RAČUNUNSKOG PLANA | 180 |
| 5.1.1. <i>RAČUNSKI PLAN PRORAČUNA</i> | 180 |
| 5.1.2. <i>PRIMJERI KNJIŽENJA POSLOVNIH DOGAĐAJA</i> | 183 |
| 5.1.2.1. NEFINANCIJSKA IMOVINA – RAZRED 0 | 183 |
| 5.1.2.1.1. Proces nabave nefinancijske imovine | 184 |
| 5.1.2.1.2. Imovina u upotrebi i ispravak vrijednosti | 193 |
| 5.1.2.1.3. Proces otuđenja nefinancijske imovine.. | 195 |
| 5.1.2.1.4. Sitni inventar i proizvedena kratkotrajna imovina | 197 |
| 5.1.2.2. FINANCIJSKA IMOVINA – RAZRED 1 | 199 |
| 5.1.2.3. OBVEZE – RAZRED 2 | 205 |
| 5.1.2.4. RASHODI – RAZRED 3 | 207 |
| 5.1.2.5. RASHODI ZA NABAVU NEFINANCIJSKE IMOVINE – RAZRED 4 | 218 |
| 5.1.2.6. PRIHODI POSLOVANJA – RAZRED 6 | 219 |
| 5.1.2.7. PRIHODI OD PRODAJE NEFINANCIJSKE IMOVINE – RAZRED 7 | 223 |
| 5.1.2.8. IZDACI I PRIMICI | 224 |
| 5.1.2.8.1. Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova – razred 5 | 225 |
| 5.1.2.8.2. Primici od financijske imovine i zaduživanja – razred 8 | 227 |
| 5.1.2.9. VLASTITI IZVORI – RAZRED 9 | 229 |
| 5.1.2.9.1. Vlastiti izvori | 229 |
| 5.1.2.9.2. Utvrđivanje i raspored financijskog rezultata | 231 |
| 5.1.2.9.3. Obračunani prihodi | 234 |
| 5.1.2.9.4. Izvanbilančna evidencija | 234 |
| 5.2. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE PRORAČUNSKIH KORISNIKA .. | 237 |
| Pitanja za provjeru znanja | 246 |
| Literatura | 247 |
| | |
| 6. RAČUNOVODSTVO I FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA (D. Vašiček, V. Vašiček) | 249 |
| 6.1. OSNOVE RAČUNOVODSTVA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA | 250 |
| 6.1.1. <i>ZAKONSKI OKVIR RAČUNOVODSTVA NEVLADINIH NEPROFITNIH ORGANIZACIJA U REPUBLICI HRVATSKOJ ...</i> | 251 |
| 6.1.2. <i>ORGANIZACIJA KNJIGOVODSTVA</i> | 253 |
| 6.1.2.1. POSLOVNE KNJIGE | 253 |
| 6.1.2.2. KLASIFIKACIJE I KONTNI (RAČUNSKI) PLAN | 254 |
| 6.1.3. <i>NAČELA PRIZNAVANJA I MJERENJA ELEMENATA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA</i> | 255 |

| | |
|--|------------|
| 6.1.3.1. PRIZNAVANJE IMOVINE | 256 |
| 6.1.3.2. PRIZNAVANJE PRIHODA | 258 |
| 6.1.3.3. PRIZNAVANJE RASHODA | 259 |
| 6.1.3.4. UTVRĐIVANJE REZULTATA | 261 |
| 6.2. PRIMJERI KNJIŽENJA POSLOVNIH DOGAĐAJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA S PRIMJENOM RAČUNSKOG PLANA | 262 |
| 6.2.1. RAČUNSKI PLAN NEPROFITNIH ORGANIZACIJA..... | 262 |
| 6.2.2. PRIMJERI KNJIŽENJA POSLOVNIH DOGAĐAJA | 264 |
| 6.2.2.1. NEFINANCIJSKA IMOVINA – RAZRED 0 | 264 |
| 6.2.2.1.1. Proces nabave nefinancijske imovine | 264 |
| 6.2.2.1.2. Uporaba dugotrajne nefinancijske imovine | 269 |
| 6.2.2.1.2.1. Amortizacija dugotrajne nefinancijske imovine | 269 |
| 6.2.2.1.2.2. Revalorizacija dugotrajne nefinancijske imovine | 270 |
| 6.2.2.1.3. Sitni inventar i proizvedena kratkotrajna imovina | 271 |
| 6.2.2.1.3.1. Sitni inventar..... | 271 |
| 6.2.2.1.3.2. Proizvedena kratkotrajna imovina | 272 |
| 6.2.2.1.4. Proces otuđenja nefinancijske imovine.. | 273 |
| 6.2.2.2. FINANCIJSKA IMOVINA – RAZRED 1 | 275 |
| 6.2.2.3. OBVEZE – RAZRED 2 | 278 |
| 6.2.2.4. PRIHODI – RAZRED 3 | 280 |
| 6.2.2.5. RASHODI – RAZRED 4 | 281 |
| 6.2.2.6. VLASTITI IZVORI I UTVRĐIVANJE REZULTATA – RAZRED 5 | 285 |
| 6.2.2.6.1. Vlastiti izvori | 285 |
| 6.2.2.6.2. Utvrđivanje financijskog rezultata | 286 |
| 6.2.2.7. IZVANBILANČNI ZAPISI – RAZRED 6..... | 289 |
| 6.3. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA .. | 290 |
| Pitanja za provjeru znanja | 294 |
| Literatura | 295 |

PREDGOVOR

Ovaj sveučilišni udžbenik s naslovom *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*, kao što i sam naslov ukazuje, tematski obuhvaća dva srodna, ali i bitno različita područja: računovodstvo proračuna i računovodstvo nevladinih neprofitnih organizacija. Udžbenik je u konceptualnom i sadržajnom pogledu te u metodološkom pristupu i postupnosti izlaganja prilagođen studentima i svima koji žele steći temeljna znanja iz računovodstva proračunskih i neprofitnih organizacija te ovladati tom složenom i specifičnom stručnom materijom.

U udžbeniku je postignut odmjeren odnos relevantnih teorijskih elemenata i obilježja računovodstva proračunskih i neprofitnih organizacija na međunarodnoj i nacionalnoj razini sa standardiziranim i propisanim računovodstvenim pravilima, procedurama i postupcima, neophodnim za primjenu u praksi. Tako se korištenjem ovoga udžbenika mogu steći potrebna teorijska znanja, ali i osposobiti za praktičnu primjenu u računovodstvu proračunskih i neprofitnih organizacija.

Udžbenik je strukturiran u šest poglavlja koja su prezentirana logičnim slijedom: od teorijskih i konceptualnih odrednica, preko definiranja osnovnih obilježja računovodstva i financijskog izvještavanja proračunskih i neprofitnih organizacija na međunarodnoj i nacionalnoj razini do primjera knjiženja tipičnih poslovnih događaja.

U prvom poglavlju *Definicija, obilježje i vrste neprofitnih organizacija* daje se sveobuhvatna definicija neprofitnih organizacija, obilježja djelatnosti neprofitnih te razni relevantni kriteriji u pristupu podjeli neprofitnih organizacija i prepoznavanju temeljnih vrsta neprofitnih organizacija. Iz navedenog teorijskog okvira i spoznaja proizlazi razlikovanje državnih neprofitnih organizacija – proračunskih korisnika i nedržavnih (nevladinih) neprofitnih organizacija – neprofitnih organizacija u užem smislu. Slijedom toga razgraničenja, u drugim dijelovima udžbenika, računovodstvo i financijsko izvještavanje proračunskih organizacija odvojeno se prati od računovodstva i financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija.

U drugom i trećem poglavlju prezentiraju se obilježja djelatnosti, osnovnih poslovnih procesa i aktivnosti proračunskih i neprofitnih organizacija kao neophodan i relevantan uvod za razumijevanje posebnosti računovodstvenog praćenja i financijskog izvještavanja proračunskih i neprofitnih organizacija.

U drugom poglavlju *Obilježja proračuna i proračunskih procesa* prezentiraju se obilježja javnog sektora i javne potrošnje te obilježja proračuna i proračunskih procesa, sadržaj proračuna i sustavi klasifikacija u proračunu. Financiranje javnih potreba proračunom podrazumijeva niz proračunskih procedura i postupaka, koje su u funkciji planiranja proračuna, donošenja proračuna, izvršavanja proračuna koje uključuje uvođenje riznice kao suvremenog načina upravljanja javnim izdancima, nadzora

nad izvršavanjem proračuna, gdje se, uz postojanje Državne revizije kao eksternog nadzora, uvode i sustavi unutarnjih kontrola, unutarnje revizije, fiskalne odgovornosti i niz povezanih procesa.

Proračunske reforme koje idu u smjeru razvoja planske i programske faze u proračunskom ciklusu, te stavljanja većeg naglaska na realizaciju ciljeva i postignute rezultate za uložena proračunska sredstva, za korisnike proračuna uvode i određene nove pristupe u upravljanju proračunom. Zahtijeva se povezivanje strateških i financijskih planova, razvoj programskog planiranja kroz definiranje ciljeva programa i razvoj pokazatelja uspješnosti te sustava praćenja realizacije. Do sada uspostavljeni računovodstveni sustavi kod korisnika proračuna primarno su u funkciji financijskog računovodstva namijenjenog za vanjsko izvješćivanje s ciljem kontrole namjenskog i zakonitog trošenja proračunskih sredstava. Suvremeno proračunsko računovodstvo i financijsko izvještavanje u sustavu proračuna stavlja se u funkciju informacijske osnovice za upravljanje proračunskim procesima i preuzimanje odgovornosti javnog menadžmenta za javnu potrošnju, ali i za transparentno i cjelovito izvještavanje domaće i međunarodne javnosti o strukturi javnih prihoda, proračunskoj potrošnji te financijskom položaju lokalne i središnje države.

U trećem poglavlju *Obilježja djelatnosti neprofitnih organizacija* sažeto se iznose obilježja djelatnosti nevladinih neprofitnih organizacija s naglaskom na specifičnostima, i to u pogledu: upravljanja i rukovođenja neprofitnom organizacijom, izvora financiranja, planiranja djelatnosti – izrade planova i programa te nadzora djelatnosti.

U četvrtom poglavlju s naslovom *Okvir računovodstva proračunskih i neprofitnih organizacija* prezentira se povijesni razvoj računovodstva te ključni teorijski i konceptualni okvir računovodstva prezentiran kroz računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja. Obilježja pojedine računovodstvene osnove s naglaskom učinka izbora računovodstvene osnove na iskazivanje elemenata financijskih izvještaja utječu i na konceptijski okvir financijskog izvještavanja kome je također dan primjeren značaj.

Peto poglavlje *Računovodstvo i financijsko izvještavanje proračunskih korisnika* i šesto poglavlje *Računovodstvo i financijsko izvještavanje neprofitnih organizacija* sadrže primjere računovodstvenog evidentiranja tipičnih poslovnih događaja u poslovanju proračunskih korisnika i nevladinih neprofitnih organizacija. Primjeri se temelje na propisanim knjigovodstvenim pravilima i primjeni propisanih računskih planova. Uz primjere knjiženja pojedinih poslovnih događaja dana su objašnjenja primijenjenih pravila kao i objašnjenja potrebna za razumijevanje poslovnih procesa i šireg konteksta u kojima se primjenjuju određena računovodstvena rješenja. Također, svako od poglavlja sadrži prikaz povezanosti analitičkog okvira računovodstva s konceptijskim okvirom financijskog izvještavanja te se daje pregled vrsta, strukture i sadržaja temeljnih financijskih izvještaja proračunskih i neprofitnih organizacija.

Nastajanje ove knjige doprinos je mnogih pojedinaca. Posebnu zahvalnost izražavamo našim recenzentima prof. dr. sc. Mileni Peršić (Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija, Sveučilište u Rijeci), prof. dr. sc. Josipi Mrša (Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci), izv. prof. dr. sc. Ivani Dražić Lutilsky (Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu), izv. prof. dr. sc. Saša Drezgić (Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci) koji su konstruktivnim sugestijama pridonijeli kvaliteti udžbenika. U

rezultate našeg rada uključen je niz spoznaja koje su dobivene u neposrednom radu kod proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija ili izravnoj komunikaciji s pojedinim stručnjacima čije nam je praktično iskustvo i znanje, nesebično podijeljeno s nama, izuzetno pomoglo. Iskreno im se zahvaljujemo.

Posebnu zahvalnost izražavamo generacijama studenata koji su na našim fakultetima slušali kolegije *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, *Računovodstvo javnog sektora*, *Računovodstvo proračuna i neprofitnih organizacija* te nam dali podstrek za izradu ovoga udžbenika. Nadamo se da su time pomogli i budućim generacijama studenata te da će im ovaj udžbenik biti koristan podsjetnik i u praktičnom radu po završetku studija.

Zahvaljujemo se i svima ostalima koji su pridonijeli objavljivanju ovog udžbenika, a posebice onima koji će čitanjem potvrditi opravdanost njegovog postojanja.

Autori

1. POGLAVLJE

DEFINICIJA, OBILJEŽJA I VRSTE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Proračunski korisnici i neprofitne (nevladine i privatne) organizacije osnovane su prvenstveno sa svrhom i ciljem zadovoljavanja zajedničkih, općekorisnih i društvenih potreba. Njihovo djelovanje ne povezuju se s ostvarenjem profita već se povezuje s javnim i općim interesom, s civilnim društvom, nevladinim sektorom, dobrotvornim sektorom, trećim sektorom. Počevši od samog osnivanja neprofitnih organizacija, upravljanja neprofitnim organizacijama, preko uvažavanja specifičnosti njihove djelatnosti, dolazimo do specifičnosti izvora financiranja te računovodstvenog praćenja djelatnosti i financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija.

U ovom poglavlju daje se sveobuhvatna definicija neprofitnih organizacija, obilježja djelatnosti neprofitnih te razni relevantni kriteriji u pristupu podjeli neprofitnih organizacija i prepoznavanju temeljnih vrsta neprofitnih organizacija.

1.1. DEFINICIJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Pojam *neprofitni* kao temeljno obilježje neprofitnih organizacija upućuje da je prva karakteristika tih organizacija odsustvo profita tj. da te organizacije ne djeluju radi ostvarivanja profita, već se njihovo djelovanje povezuje s javnim (općim, zajedničkim) interesom. Djelovanje neprofitnih organizacija uobičajeno je u području koje nije moguće organizirati na tržišnoj (komercijalnoj) osnovi. „Neprofitna organizacija je organizacija čiji cilj je nešto drugo negoli stjecanje profita za njenog vlasnika. Obično njen cilj je pružanje usluga.” (Antony-Young 1988: 49).

Pojam neprofitnih organizacija pripada neprofitnom sektoru, trećem sektoru, civilnom društvu, dobrotvornom sektoru, nevladinim organizacijama (prema Bežovan 2005: 17).

Svaki od niže navedenih pojmova ističe određeno obilježje neprofitnih organizacija.

- **Neprofitno** – naglašava da osnivanje i djelovanje neprofitnih organizacija primarno nije radi ostvarivanja profita.
- **Treći sektor** – naglašava da pored države i privatnog sektora postoji i treći sektor koji značajno utječe na razvoj društva u cjelini. „U srednjoj i istočnoj Europi pojmom ‘trećeg sektora’ uglavnom su se koristili oni stručnjaci koji su se zauzimali za važnost posebnoga i dinamičnoga prostora za neprofitne i nevladine organizacije, u kojima potrebe sektora kao cjeline, tj. potreba za samostalnošću od vladine kontrole i prekomjerne regulacije, za konzultacijama u pitanjima od društvenog interesa, za primanjem zakonskih i poreznih poticaja, stvaraju protutežu različitim interesima među potkomponentama (država i privatni sektor – op. autora)” (Stubbs 2005: 15).
- **Civilno društvo** – predstavlja skup institucija, udruga, organizacija, mreža i pojedinaca koji se udružuju dobrovoljno radi zagovaranja svojih zajedničkih interesa, pri čemu se prepoznaju kao posebna potkomponenta javnog života nasuprot države/vlade i privatnog sektora.
- **Dobrotvorni sektor** – naglašava se financijska podrška koju organizacije dobivaju donacijama, ali se naglašava i uloga volonterskog rada (dobrovoljnog, rada bez naknade) u neprofitnim organizacijama¹.
- **Nevladine organizacije** – naglašava se odvojenost organizacija od države/vlade i njihovog utjecaja.

S navedenim pojmovima povezuje se i pojam društvenog kapitala. Društveni kapital opisuje se kao kolektivni proces, i to kao uključenost građana u neformalne i formalne građanske organizacije, te kao međusobnu umreženost, povjerenje i recipročnost odnosa pripadnika zajednice (Vuković Brajdić 2014:105).

¹ U literaturi se razlikuje pojam „dobrotvorni sektor“ – naglašava pomoć koju organizacije dobivaju od privatnih osoba kao dobrotvorne donacije u humanitarne svrhe; i „dobrovoljački sektor“ – naglašava ulogu dobrovoljačkog (volonterskog) rada u ovim organizacijama. Prema Bežovan, G. (1995) „Neprofitne organizacije i kombinirani model socijalne politike“. *Revija za socijalnu politiku*. Svezak 2, br. 3., str. 197.

Izbor između navedenih pojmova: neprofitne organizacije, organizacije civilnog društva, nevladine organizacije, udruge, dobrotvorne organizacije, javne neprofitne organizacije, privatne neprofitne organizacije i sličnih pojmova nije jednostavan, jer podrazumijeva različite karakteristike i obilježja navedenih organizacija te podrazumijeva različit obuhvat organizacija ovisno o izabranom pretežitom obilježju. Za potrebe ovog udžbenika prema osnovnim obilježjima navedenih organizacija (zakonskom okviru, izvoru financiranja, osnivačkom aktu) napravljena je podjela u dvije skupine: **proračunski korisnici i neprofitne organizacije** (pojam korišten u užem smislu za nevladine organizacije)².

Među znanstvenicima, ali i širom javnosti uvriježen je stav da je razvijeno civilno društvo mjerilo razvijenosti demokracije, pluralizma, poštivanja ljudskih prava, da se društvo temelji na vrijednostima kao što su empatija, filantropija, dobrotvorne aktivnosti, voluntarizam. Istraživanja među općom populacijom u Republici Hrvatskoj³ pokazuju da raste *vidljivost* civilnog društva i poznavanje pojmova udruga, nevladina neprofitna organizacija, i da je prisutan porast poznavanja osoba uključenih u rad udruga, ali i aktivizam samih građana kao članova ili volontera u udrugama. Provedena anketa o poznavanju značenja izraza: udruga ili nevladina neprofitna organizacija, 2007. godine pokazala je da je velika većina građana čula za izraze: udruga ili nevladina organizacija (79,6 %), pri čemu ih 43,3 % zna značenje izraza, a 36,3 % je čulo za izraz, ali ne zna točno značenje. Provedena anketa 2012. godine ukazuje na pozitivan trend: velika većina građana čula je za izraz udruga ili nevladina organizacija (86,1 %) pri tome se značajno povećao broj građana koji razumiju značenje izraza udruga (porast s 43,3 % na 63,9 %), a smanjio broj građana koji ne razumiju značenje izraza udruga (smanjenje s 36,3 % na 22,2 %), (Franc 2007: 7, Franc 2012: 15).

Gledano s pravnog aspekta neprofitne organizacije stječu pravnu osobnost registracijom u skladu sa zakonima koji reguliraju tu vrst djelatnosti⁴. Promatrano s ekonomskog aspekta neprofitne organizacije obavljaju djelatnost koja nije tržišno interesantna, a često je nije moguće tržišno ni obaviti. Isporuka je bez protučinidbe, izvori financiranja u pravilu nisu tržišni (prodaja, zaduživanje), već su to razne

² Detaljniji kriteriji podjele neprofitnih organizacija i prezentacija obilježja proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija u užem smislu sadržani su u ostalim dijelovima ovog teksta.

³ Provedena su usporediva istraživanja 2012. godine i 2007. godine kojima se ispitala opća populacija – građani o poznavanju pojma udruga, njegovog značenja te poznavanja konkretnih udruga kao i stavovi građana prema udrugama i izravno iskustvo s udrugama ili članovima udruga. Detaljnije o provedenim istraživanjima može se vidjeti na:

Franc, Rentá et al. (2007) *Istraživanje – Stavovi javnosti o nevladinim organizacijama*, USAID, AED – Academy for Educational Development, Institut društvenih znanosti Ivo Pilar, Zagreb. Dostupno na http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/aed/stavovi_javnosti_o_nvo_2007.pdf, str. 7.

Franc, Rentá, et al. (2012) *Vidljivost i javna percepcija udruga u Hrvatskoj*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva, Zagreb.

Dostupno na http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/hr_ivo_pilar.pdf, str. 15.

⁴ U razvijenim zemljama ne postoji registracija po određenom propisu kao što je to češće slučaj u zemljama u razvoju. U razvijenim zemljama neprofitni status stječe se prema području djelatnosti po posebnoj proceduri koju odobravaju nadležna državna tijela. Prema Bežovan, G. (1995) Neprofitne organizacije i kombinirani model socijalne politike, *Revija za socijalnu politiku*, Svezak 2, br. 3., str. 198.

vrste donacija, članarine i slični izvori. Neprofitne organizacije služeći javnoj svrsi obavljaju neke djelatnosti i isporuke koje su nastavak ili supstitut vladinih politika i programa. Primjeri su briga za mlade, skupine s posebnim potrebama, žrtve nasilja, kulturni sadržaji, razne manifestacije i okupljanja i sl.

Neprofitna organizacija može se definirati kao pravna osoba koja se osniva radi ostvarivanja određenog javnog, općeg ili zajedničkog interesa pojedinaца, grupe građana ili šire zajednice, pri čemu ne posluje radi ostvarivanja profita niti djeluje na tržišnoj osnovi.

1.2. OBILJEŽJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Obilježja neprofitnih organizacija s naglaskom na razlike između profitnih i neprofitnih organizacija su sljedeća (Antony, Young 1988: 54):

1. **Odsustvo mjerenja profita.** Djelatnost nije usmjerena stvaranju profita, tako da ta mjera nije nužna.
2. **Razlika u poreznim i zakonskim određenjima.** Neprofitne organizacije imaju drugačiji porezni tretman i posebnu zakonsku regulativu u odnosu na profitne organizacije.
3. **Razvoj neprofitnih organizacija usmjeren je pretežito na pružanje usluga.** Područje osnivanja i djelovanja neprofitnih organizacija je pružanje usluga koje su uobičajeno zajedničke, društvene, općekorisne usluge, a koje se ne mogu u potpunosti pružiti po tržišnom modelu isporuke.
4. **Veća su ograničenja neprofitnih organizacija u određivanju (promjeni) ciljeva i formuliranju strategija.** Veća je usmjerenost postavljenim strategijama i ciljevima koje je teže mijenjati (npr. ciljevi poslovanja i strategija razvoja neke humanitarne organizacije (Crvenog križa) definirani su prilikom osnivanja i praktično su nepromjenjivi).
5. **Manja zavisnost od financijske podrške stranaka (klijenata, korisnika).** Uspješnost poslovanja profitno orijentiranih jedinica zavisi od financijske podrške klijenata (ako kupci ne plate kupljene proizvode profitno orijentirana jedinica je u financijskom škripcu). To ne mora biti slučaj kod neprofitnih organizacija. Prema načinu financiranja postoje dvije vrste neprofitnih organizacija: organizacije financirane prodajom usluga čiji prihod i uspješnost zavise od broja klijenata (npr. privatne škole, privatne bolnice) i jedinice financirane donatorstvom i potporama, gdje nema izravne veze između korisnika usluga (klijenata) i izvora financiranja, što znači da uspješnost ne zavisi od financijske podrške korisnika (korisnik ne plaća primljenu uslugu).
6. **Dominantnost visokog stupnja profesionalizma.** Članovi i aktivisti neprofitnih organizacija obično su profesionalci u određenim područjima. To obilježje izraženo je posebno u strukovnim udruženjima (komora liječnika, udruga računovođa i sl.).
7. **Različitosti u načinu upravljanja (rukovođenja) neprofitnim organizacijama.** Neprofitne organizacije nisu čvrsto hijerarhijski organizirane i nemaju

strogo određene podjele ovlasti i odgovornosti. Neprofitne organizacije nemaju izraženo svakodnevno rukovođenje. Često aktivnostima pristupaju u timskom radu i projektnom pristupu.

8. **Različitosti u strukturi upravljanja (podjeli ovlasti).** Neprofitnim organizacijama upravljaju skupštine i razni odbori koje izvršne ovlasti prenose na imenovane izvršitelje (odbore ili pojedince). Postoji niz utjecaja na upravljačke strukture iz raznih izvora, te često može doći do konflikta ciljeva.
9. **Važnost političkog utjecaja.** Neprofitne organizacije mogu biti produžena ruka nečije političke moći, ali i obrnuto, u neprofitnim organizacijama može se koncentrirati značajna politička snaga, koja će imati utjecaj na tekuća politička zbivanja.
10. **Tradicija neprimjerene upravljačke kontrole.** Iz ciljeva poslovanja (odsustvo profita kao motiva poslovanja) i organizacije neprofitnih organizacija (postojanje skupština, odbora i raznih drugih upravljačkih tijela) proizlazi odsustvo značajne upravljačke kontrole. Navedeno ne znači da kontrole nema, nego da nije izražena u tako značajnom obujmu kao kod profitno orijentiranih organizacija.

Obilježja koja ističu razlike između profitnih i neprofitnih organizacija su sljedeća (Granof 1998: 2 – 8):

1. Različitost svrhe i cilja osnivanja i djelovanja.
2. Financiranje putem proračuna (budžeta)⁵ i drugim izvorima, ne tržištem.
3. Rashodi poslovanja pokrivaju se osiguranim prihodima.
4. Proračun, a na godišnji financijski izvještaj je najvažnije financijski dokument.
5. Izvršenje proračuna je pokriveno računovodstvom i financijskim izvještavanjem.
6. Potrebno je osigurati uravnotežen proračun.
7. Prihodi ne zavise od odnosa ponude i potražnje.
8. Nema direktne povezanosti između prihoda i rashoda.
9. Dugotrajna imovina nije povezana s prihodima niti s očuvanjem imovine.
10. Izvori mogu biti restriktivni.
11. Nema izraženih vlasničkih interesa (npr. mogućnosti prodaje).
12. Smanjene razlike između internog i eksternog računovodstva i izvještavanja.

Ipak, u prepoznavanju svih obilježja i specifičnosti neprofitnih organizacija ni njihova podjela nije uvijek jednostavna. Neprofitne organizacije su formalno konstituirane prema određenom propisu i registrirane za određenu djelatnost. Međutim, organi-

⁵ U tekstu se pretežito koristi pojam proračun kao inačica riječi budžet. Pojmovi se, za potrebe ovog teksta, mogu smatrati istoznačnicama.

zacije mogu promijeniti svoj status tj. promijeniti sektor, npr. bolnice mijenjaju svoj status iz neprofitnih u profitne; neke organizacije kao npr. visoka učilišta uključuju djelatnosti profitnog i neprofitnog karaktera što bi značilo da pripadaju u više sektora. Klasifikacija organizacija u određene sektore i djelatnosti važna je iz više razloga: nadzora nad obavljanjem djelatnosti posebice, ako je djelatnost regulirana, poreznog tretmana djelatnosti i korištenja poreznih olakšica, računovodstvenog sustava i sustava financijskog izvještavanja.

1.3. VRSTE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Neprofitne organizacije uobičajeno se dijele s osnova vlasništva, osnivača ili osnivačkih prava na:

- Državne neprofitne organizacije (*engl. governmental non-profit organizations*).
- Nevladine (nedržavne) neprofitne organizacije (*engl. non-governmental non-profit organizations*).
- Javne neprofitne organizacije (*engl. public non-profit organizations*).
- Privatne neprofitne organizacije (*engl. private non-profit organizations*).

Uvažavajući navedena obilježja neprofitnih organizacija, uz određeno uopćavanje mogli bi definirati **neprofitne organizacije kao nevladine i privatne organizacije koje nisu osnovane radi stjecanja dobiti, već sa svrhom i ciljem zadovoljavanja zajedničkih, općekorisnih i društvenih potreba, a koje se u obavljanju te djelatnosti ne financiraju prodajom proizvoda i usluga na tržištu već se pretežito financiraju iz drugih izvora.**

Nedržavne neprofitne organizacije klasificiraju se prema djelatnosti i ciljanoj skupini korisnika u sljedeće skupine:

1. kultura i rekreacija
2. obrazovanje i istraživanje
3. zdravstvo
4. socijalne usluge
5. okoliš
6. razvoj i stanovanje
7. pravo, zagovaranje i politika
8. filantropsko posredovanje i promoviranje volonterstva
9. međunarodne aktivnosti
10. religija
11. poslovne i strukovne udruge, sindikati.

Navedena klasifikacija neprofitnih organizacija napravljena je prema Salamon i Anhaier (1997) klasifikaciji koja je prihvaćena na međunarodnoj razini (Bežovan 2004: 19-26).

U Republici Hrvatskoj za potrebe registra udruga⁶ ustrojena je klasifikacija koja uključuje kriterije: oblik udruživanja (udruga, ustrojstveni oblik udruge s pravnom osobnošću – podružnice, ogranci, klubovi i sl., savez udruga), ciljana skupina (članstvo ili korisnici prema kojima je udruga usmjerena) i klasifikacija djelatnosti (jedno ili više područja djelovanja i djelatnosti udruge). Udruge se pri registraciji samostalno razvrstavaju prema cilju i svrsi svog osnivanja u ciljane skupine članstva ili korisnika, te u jedno ili više područja djelovanja ili djelatnosti⁷.

U Hrvatskoj, u razgraničenju neprofitnih organizacija pojavljivalo se dosta dvojbi, prvenstveno zbog specifičnih uvjeta koji su postojali kod nas prethodnih godina (promjene načina i uvjeta financiranja, ukidanje postojećih izvora, formiranje novih izvora financiranja, prestrukturiranje javne vlasti, promijene zakonodavnog okvira). U nastojanju da se napravi razgraničenje neprofitnih organizacija na državne i nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije, prvo je u Zakonu o proračunu (Narodne novine 2003; Narodne novine 2008)⁸ definiran pojam proračunskog korisnika čime se postavila čvrsta osnova za razgraničenje neprofitnih organizacija na državne i nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije.

U Republici Hrvatskoj organizacije s obilježjem neprofitne djelatnosti u skladu s zakonskim određenjem klasificiraju se kao:

- **Korisnici proračuna – državne (vladine) neprofitne organizacije.**
- **Neprofitne organizacije (u užem smislu) – nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije.**

Već je istaknuta činjenica da neprofitnu organizaciju jednoznačno ne određuje karakter njene pravne osobnosti. Temeljni pravni oblici neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj su:

- Udruge čija djelatnost je regulirana Zakonom o udrugama (Narodne novine 2014).
- Ustanove čija djelatnost je regulirana Zakonom o ustanovama (Narodne novine 1993; 1997; 2008).
- Zaklade i fundacije čija djelatnost je regulirana Zakonom o zakladama i fondacijama (Narodne novine 1995;2001).
- I drugi pravni oblici osnovani posebnim zakonima (Zakon o političkim strankama (Narodne novine, 1993;1996;1998;2001), Zakon o Hrvatskom crvenom križu (Narodne novine 2001) i sl.).

⁶ Neprofitne organizacije pretežito su u Republici Hrvatskoj registrirane kao udruge. U Republici Hrvatskoj registrirano je 52.288 udruga prema podacima iz Registra udruga koji se vodi u Ministarstvu za upravu, podatak preuzet 10. rujna 2015. <https://www.registri.uprava.hr>.

⁷ Pogledati detaljnije Narodne novine (2014) *Pravilnik o sadržaju i načinu vođenja registra udruga Republike Hrvatske i registra stranih udruga u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 74/2014.

Uz navedeni Pravilnik nalaze se dva priloga: Prilog 1: Popis ciljanih skupina i Prilog 2: Klasifikacija djelatnosti.

⁸ Narodne novine (2003) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 96/2003. Isti okvir za razgraničenje državnih i nedržavnih neprofitnih organizacija zadržan je u Zakonu o proračunu iz 2008. godine. Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 87/2008.

Prema određenju iz Zakona o udrugama (Narodne novine, 2014), udruga je svaki oblik slobodnog i dobrovoljnog udruživanja više fizičkih, odnosno pravnih osoba koje se, radi zaštite njihovih probitaka ili zauzimanja za zaštitu ljudskih prava i sloboda, zaštitu okoliša i prirode i održivi razvoj, te za humanitarna, socijalna, kulturna, odgojno-obrazovna, znanstvena, sportska, zdravstvena, tehnička, informacijska, strukovna ili druga uvjerenja i ciljeve koji nisu u suprotnosti s Ustavom i zakonom, a bez namjere stjecanja dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi, podvrgavaju pravilima koja uređuju ustroj i djelovanje toga oblika udruživanja.

Građanima je pravo udruživanja zajamčeno Ustavom Republike Hrvatske (Narodne novine, 2001) i jedino je ograničeno zabranom ugrožavanja demokratskog ustavnog poretka, te neovisnosti, jedinstvenosti i teritorijalne cjelovitosti Republike Hrvatske. „Udruge su najčešći oblik u kojoj građani i građanke mogu istupiti iz privatne sfere obitelji i/ili poslovanja (ne napuštajući ih) i utjecati na način kako se ispunjavaju zajedničke i javne funkcije. U tom smislu, oni djeluju kao *civilno društvo*“ (Dvornik 2007). Udruga svoje djelatnosti ne smije obavljati radi stjecanja dobiti za svoje članove ili treće osobe. Ako u obavljanju djelatnosti udruga ostvari dobit, ona se mora sukladno statutu udruge koristiti isključivo za obavljanje i unapređenje djelatnosti udruge, kojima se ostvaruju njeni ciljevi utvrđeni statutom (Narodne novine 2014).

Ustanove predstavljaju pravne osobe osnovane sukladno Zakonu o ustanovama (Narodne novine, 1993.) za trajno obavljanje djelatnosti odgoja i obrazovanja, znanosti, kulture, informiranja, športa, tjelesne kulture, tehničke kulture, skrbi o djeci, zdravlja, socijalne skrbi, skrbi o invalidima i druge djelatnosti, bez primarne svrhe stjecanja dobiti. Ustanove mogu biti javne kada se djelatnost obavlja kao javna služba, pri čemu su osnivači Republika Hrvatska, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave⁹ te druge pravne osobe s javnim ovlastima. Ustanove kojima su osnivači druge pravne i fizičke osobe, ako je to zakonom izrijekom dopušteno, mogu djelatnost radi koje su osnovane obavljati u svrhu stjecanja dobiti. Na ustanovu koja obavlja navedene djelatnosti radi stjecanja dobiti primjenjuju se propisi o trgovačkim društvima¹⁰. U svim slučajevima osnivač ustanove mora dobiti suglasnost na obavljanje djelatnosti od državnog tijela u čijem je djelokrugu nadzor nad obavljanjem te djelatnosti¹¹. Ustanova je samostalna pravna osoba koja u pravnom prometu može stjecati prava i preuzimati obveze i postati vlasnikom imovine, a djelatnost obavlja po organima ustanove određene ustrojem ustanove u skladu sa zakonom¹².

U razlici između ustanova i udruga može se istaknuti osnovna svrha njihova osnivanja: ustanova se osniva radi trajnog obavljanja djelatnosti od javnog interesa pri

⁹ U Republici Hrvatskoj sukladno važećem zakonskom okviru lokalne jedinice su jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. U tekstu se koristi kraći pojam lokalne jedinice.

¹⁰ U određenim djelatnostima dopušteno je osnivanje privatnih ustanova koje posluju na profitnim principima i na čije poslovanje se primjenjuju propisi o trgovačkim društvima. Primjer su privatne škole, privatni vrtići, privatne zdravstvene ustanove.

¹¹ Na primjer, registracija sveučilišta podrazumijeva da je za osnivanje ustanove dobivena prethodna suglasnost nadležnog državnog tijela (Ministarstva znanosti, obrazovanja i športa), a koje je dopusnicu za rad dalo na temelju odobrenih programa i uvjeta sukladno zakonu koji regulira tu djelatnost (Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju).

¹² Unutarnje ustrojstvo ustanove uređuje se statutom ustanove sukladno Zakonu o ustanovama i aktu o osnivanju, a tijela ustanove čine: Upravno vijeće, ravnatelj, stručni voditelj, stručno vijeće i po potrebi drugi organi ustanove.

čemu se mora udovoljiti nizu uvjeta potrebnih za osnivanje ustanove, a za osnivanje udruge potrebna je suglasnost najmanje triju osnivača koji imaju interes osnovati udrugu kako bi zaštitili svoje interese i probitke.

Zaklada je neprofitna organizacija osnovana s vlastitim izvorom sredstava i za razliku od udruga gdje pravnu osobnost daju članovi, zakladi pravnu osobnost daje imovina zaklade. Osnivači zaklada i/ili fundacija su pojedinci – fizičke i/ili pravne osobe koje svoju imovinu izdvajaju trajno za namjene zaklade, a koje moraju biti općekorisne ili dobrotvorne. Jednom kada je zaklada osnovana i definirana njezina svrha, osnivači je ne mogu jednostavno razvrgnuti. Sredstva zaklade tj. imovina zaklade izdvojena za namjenu za koju je zaklada osnovana koriste se prema programima u korist pojedinaca ili skupina koji su korisnici sredstava zaklade¹³. U smislu Zakona o zakladama i fundacijama, zaklada je imovina namijenjena da sama, odnosno prihodima što ih stječe, trajno služi ostvarivanju neke općekorisne ili dobrotvorne svrhe, dok je fundacija imovina namijenjena da u određenom vremenskom razdoblju služi ostvarivanju neke općekorisne ili dobrotvorne svrhe (Narodne novine 1995;2001).

U svim navedenim načinima stjecanja pravne osobnosti neprofitnih organizacija istaknuto je zajedničko obilježje: svrha i ciljevi osnivanja i djelovanja neprofitnih organizacija nisu usmjereni prema ostvarivanju profita i s time povezano povećanju uloga vlasnika. Djelatnošću neprofitnih organizacija osigurava se zadovoljenje općih interesa i zajedničkih potreba pojedinih grupa građana ili šire zajednice.

U neprofitnim organizacijama odnosi s korisnicima usluga/dobara uspostavljaju se bez neposredne tržišne veze. Korisnici usluga/dobara neprofitnih organizacija primaju usluge/dobra bez naknade, bez protučinidbe, što znači da ne daju protuvrijednost za primljene usluge u novcu ili na drugi način (drugim uslugama, dobrima). Izvori financiranja i prihodi neprofitnih organizacija nisu povezani s realizacijom usluga/prodajom dobara. Neprofitne organizacije u pravilu se ne financiraju prodajom proizvoda i usluga na tržištu, već se financiraju iz drugih izvora (sredstvima osnivača, sredstvima proračuna, raznih donacija, članarina i sl.). Nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije imaju raznovrsne izvore financiranja. Na primjer: crkve i druge vjerske zajednice, te humanitarne organizacije, razne zaklade, fundacije i slično, kao pretežiti izvor financiranja imaju donacije; športski klubovi, filmski festivali, glazbene večeri i slično financiraju se pretežito iz **donacija, ali izvor mogu biti i subvencije kao i vlastiti prihodi (npr. ulaznice). Neke organizacije imaju članarine kao značajan izvor financiranja** (gospodarske komore, interesne i poslovne udruge, sindikati), a neke organizacije imaju izraženo samofinanciranje i financiranje na tržištu (privatne ustanove¹⁴, ZOO vrtovi, parkovi i sl.).

¹³ Danas u Republici Hrvatskoj registrirano je prema Zakladnom upisniku 220 zaklada i 13 fundacija. Izvor <http://www.applpravna.hr/RegistarZaklada/faces/WEB-INF/pages/searchForm.jsp>, posjet 25. rujna 2015.

¹⁴ Neke djelatnosti se prema posebnim propisima ne mogu obavljati u pravnom obliku kao trgovačka društva, već kao ustanove (npr. predškolski odgoj i obrazovanje, skrb o starijima i nemoćnima, obrazovanje odraslih i sl.). Stoga se na temelju Zakona o ustanovama (NN, br. 76/93, 29/97, 47/99.) osnivaju brojne privatne ustanove koje unatoč formalno pravnom neprofitnom karakteru jesu obveznici poreza na dobit i vođenja računovodstva prema propisima za poduzetnika.

Neprofitna organizacija najčešće ima više izvora financiranja tj. financijera, a osim sredstava osnivača mogu se kao izvor financiranja pojaviti i sredstva iz proračuna. Nevladine neprofitne organizacije unatoč svom statusu mogu biti djelomično financirane iz proračuna, što se najčešće provodi donacijama. Iz proračuna se može financirati samo određena djelatnost ili pojedini projekt u okviru ukupne djelatnosti neprofitne organizacije.

Već je navedeno da se mogu pojaviti određene dileme u pogledu razvrstavanja neprofitnih organizacija na državne (proračunske) i na nedržavne (nevladine) organizacije. Moguću konkretnu dilemu potrebno je precizno i formalno riješiti, jer od financijskog statusa u odnosu na izvor financiranja neprofitne organizacije, zavisi izbor i primjena konkretnog računovodstvenog sustava.

Prema zakonskom okviru u Republici Hrvatskoj nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije mogu biti udruge, zaklade i fundacije, javne i privatne ustanove. U određenju neprofitne organizacije kao što je već istaknuto prvenstveno ulogu ima svrha i cilj osnivanja te djelatnost kojom se neprofitna organizacija bavi, a ne pravni okvir tj. pravna osobnost. Neprofitne organizacije nisu eksplicitno definirane u zakonodavstvu u Republici Hrvatskoj, što često ima posljedice u različitom tumačenju i prepoznavanju poreznog i računovodstvenog tretmana neprofitnih organizacija.

Dodatnu *nejasnoću* u tretmanu neprofitnih organizacija izaziva i *tržišna* djelatnost neprofitnih organizacija. *Neprofitnost* neprofitne organizacije podrazumijeva da organizacija ne može obavljati djelatnost niti ostvarivati prihode radi stjecanja dobiti za svoje članove ili druge pravne i fizičke osobe. Međutim, to ne znači da udruga ili ustanova ne može obavljati djelatnosti (na tržištu) kojom ostvaruju prihod. Bitno je da svaki prihod koji udruga ili ustanova ostvari mora utrošiti isključivo za obavljanje i unapređenje djelatnosti za koju je registrirana i koja je u skladu s njezinim ciljevima utvrđenim statutom. U tom slučaju neprofitna organizacija nije limitirana u ostvarivanju prihoda na *tržištu*. Djelatnosti koje se uobičajeno ne smatraju *tržišnom* djelatnošću, iako se sastoje od prodaje dobara ili usluga su neredovite i pojedinačne djelatnosti, koje se ne obavljaju učestalo i trajno. U slučaju takvih djelatnosti neprofitna organizacija nije obveznik poreza na dobit, sve dok to posebnim rješenjem ne utvrdi Porezna uprava. Naime, u zakonskom reguliranju *profitne* djelatnosti neprofitne organizacije pošlo se od pretpostavke da radi o manjem opsegu gospodarske aktivnosti, kojom se ne remete pravila tržišne konkurencije i koja je namijenjena potrošnji u skladu s djelatnošću neprofitne organizacije, a ne ostvarivanju profita.

Neprofitne organizacije u vlasništvu ili s osnivačkim pravima države ili lokalnih jedinica osnovane su javnim sredstvima (sredstvima proračuna), financiraju se na temelju posebnih propisa¹⁵ i obavljaju neku od funkcija države ili lokalnih jedinica također temeljenu na posebnim propisima¹⁶.

¹⁵ Temeljni propis je Zakon o proračunu i prateći podzakonski akti. Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb broj 87/2008., i Narodne novine (2012; 2015) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 136/2012, 15/2015.

¹⁶ Primjer: Djelatnost visokog obrazovanja financirana je pretežitim djelom iz sredstava Državnog proračuna. Financiranje se obavlja sukladno Zakonu o proračunu, ali i Zakonu o znanstvenoj djelatnosti i viskom obrazovanju kojim se regulira ta djelatnost.

Razvrstavanje neprofitnih organizacija na proračunske (državne) neprofitne organizacije i nadržavne (nevladine) neprofitne organizacije ponekad nije jednostavno. Kombinacija izvora financiranja, pravne osnove i djelatnosti, koja se obavlja može izazivati nedoumice u pogledu njihova razvrstavanja. Stoga je formiranje registra proračunskih korisnika i registra neprofitnih organizacija te uvrštavanje u njih od presudne važnosti za daljnje reguliranje statusa pojedine organizacije.

Slika 1. Podjela neprofitnih organizacija



Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika prema Zakonu o proračunu dužno je ustrojiti Ministarstvo financija za korisnike proračuna središnje države kao i sve korisnike proračuna jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave.

Proračunski korisnici definirani su kao državna tijela, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju proračunom.

Izvanproračunski korisnici jesu izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje (Narodne novine 2008)

Proračunski i izvanproračunski korisnici državnog i lokalnih proračuna sukladno Pravilniku o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, jesu korisnici (Narodne novine 2009; 2015):

1. kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
2. koji ostvaruju prihode iz državnog ili lokalnog proračuna i/ili na temelju javnih ovlasti, zakona i drugih propisa, pri čemu ti prihodi iznose 50 % ili više od ukupnih prihoda, te
3. koji su navedeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Primjeri korisnika državnog proračuna su: ministarstva, državni uredi, uprave, direkcije, agencije, ravnateljstva, fondovi, državni zavodi, sveučilišta, veleučilišta, fakulteti i visoke poslovne škole, instituti, nacionalni parkovi i parkovi prirode, državni arhiv, muzeji, zbirke i galerije, centri za rehabilitaciju, domovi za bolesne osobe, centri za socijalnu skrb, domovi za djecu i mladež i njihov odgoj, kliničke bolnice, kaznionice i zatvori, sudska tijela, odvjetništva, razne državne komisije.

Primjeri korisnika proračuna lokalnih jedinica su korisnici u vlasništvu županija ili financirani (djelomično ili u potpunosti) iz županijskih proračuna (osnovne škole, srednje i strukovne škole, učenički domovi, domovi za starije i nemoćne osobe, opće i specijalne bolnice, poliklinike, lječilišta, domovi zdravlja, zavodi za javno zdravstvo, zavodi za prostorno uređenje, itd.) i proračuna gradova i općina (dječji vrtići, javne vatrogasne postrojbe, muzeji, centri za kulturu, knjižnice i čitaonice, gradska kazališta, uprava za upravljanje resursima i drugo).

Registar neprofitnih organizacija prema Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija dužno je ustrojiti Ministarstvo financija. Registar neprofitnih organizacija je središnji izvor podataka o neprofitnoj organizaciji potrebnih za utvrđivanje i praćenje obveze sastavljanja i podnošenja financijskih izvještaja, utvrđivanja financijskog položaja i poslovanja, te namjenskog korištenja sredstva proračuna (Narodne novine 2014). U Registar neprofitnih organizacija upisuju se sve nevladine neprofitne organizacije i unose opće podatke (naziv, matični broj, osobni identifikacijski broj, račun, adresu, statističke podatke, kontakt podatke) i podatke relevantne za bazu financijskih izvještaja.

U Registar neprofitnih organizacija upisuju se udruge i njihovi savezi, strane udruge, zaklade, fundacije, ustanove, političke stranke, komore, sindikati, vjerske i druge zajednice, i sve druge pravne osobe kojima osnovni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti i za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitne organizacije.

Registar korisnika proračuna i registar neprofitnih organizacija pomaže u razgraničavanju neprofitnih organizacija na državne i nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije, a što je važno, između ostalog, za primjenu različitog okvira: računovodstva proračuna ili računovodstva neprofitnih organizacija.

PITANJA ZA PROVJERU ZNANJA:

1. Definirajte neprofitnu organizaciju i navedite osnovne razlike između neprofitnih organizacija i profitnih organizacija.
2. Definirajte obilježja neprofitne organizacije.
3. Što su udruge? Navedite osnovna obilježja udruga.
4. Što su ustanove? Navedite osnovna obilježja ustanova.
5. Navedite osnovne razlike između udruge i ustanove. U kojim slučajevima se osnivaju udruge, u kojima ustanove?
6. Navedite obilježja zaklada i fundacija.
7. Navedite obilježja korisnika proračuna.
8. Objasnite zašto su javni fakulteti svrstani u kategoriju proračunskih korisnika.
9. Navedite barem tri primjera nevladinih neprofitnih organizacija i objasnite zašto imaju to obilježje?

LITERATURA:

Antony, Young (1988) *Management Control in Nonprofit Organizations*, fourth edition, Irwin Homewood, Illinois.

Bežovan, Gojko (2005) *Civilno društvo*, Nakladni zavod Globus, Zagreb.

Bežovan, Gojko (1995) Neprofitne organizacije i kombinirani model socijalne politike, *Revija za socijalnu politiku*, Svezak 2, br. 3., str. 197–202.

Dvornik, S. (2007) Pojmovnik civilnog društva: Udruga, *Civilno društvo.hr*, http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/casopis/jesen_2007/jesen_2007, posjet 24. rujna 2015.

Franc, Renta et al. (2007) *Istraživanje – Stavovi javnosti o nevladinim organizacijama*, USAID, AED – Academy for Educational Development, Institut društvenih znanosti Ivo Pilar, Zagreb, Dostupno na http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/aed/stavovi_javnosti_o_nvo_2007.pdf, posjet 10. rujna 2015.

Franc, Renta, et al. (2012) *Vidljivost i javna percepcija udruga u Hrvatskoj*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva, Zagreb. Dostupno na http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/hr_ivo_pilar.pdf, posjet 10. rujna 2015.

Granof., M. H. (1998) *Government and Not-for-Profit Accounting*, John Wiley&Sons, inc., New York, Chichester, Weinheim, Brisbane, Singapore, Toronto.

Narodne novine (2014) *Pravilnik o sadržaju i načinu vođenja registra udruga Republike Hrvatske i registra stranih udruga u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 74/2014.

Narodne novine (2014) *Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnik*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 142/2014.

Narodne novine (2014) *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 121/2014.

Narodne novine (2014) *Zakon o udrugama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 74/2014.

Narodne novine (2012; 2015) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 136/2012, 15/2015.

Narodne novine (2010) *Zakon o Hrvatskom crvenom križu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 71/2010.

Narodne novine (2009) *Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 128/2009.

Narodne novine (2008) *Izmjene i dopune Zakona o ustanovama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 35/2008.

Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 87/2008.

Narodne novine (2003) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 96/2003.

Narodne novine (2001) *Ustav Republike Hrvatske – pročišćeni tekst*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 28/2001), str. 705, članak 43.

Narodne novine (1996; 1998; 2001) *Zakon o izmjenama zakona o političkim strankama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 111/1996; 164/1998; 36/2001.

Narodne novine (2001) *Zakon o izmjenama i dopunama zakona o zakladama i fondacijama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 64/2001.

Narodne novine (1997) *Ispravak Zakona o ustanovama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 29/1997 i 47/1997.

Narodne novine (1995) *Zakon o zakladama i fondacijama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 36/1995.

Narodne novine (1993) *Zakon o političkim strankama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 76/1993.

Narodne novine (1993) *Zakon o ustanovama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 76/1993.

Stubbs, Paul (2005) *Pojmovnik civilnog društva: treći sektor*, *Civilno društvo.hr*,

http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/casopis/broj03_04/casopis_03_04.pdf, posjet 10. rujna 2015.

Vuković Brajdić M., et al. (2014) *Podrška: trajni učinak ili poticajni trenutak*, Institut društvenih znanosti i Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva, Zagreb. Dostupno na http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/podrska_trajni_ucinak_ili_pozitivni_trenutak.pdf, posjet 10. rujna 2015.

2. POGLAVLJE

OBILJEŽJA PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH PROCESA

prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Javni sektor u Republici Hrvatskoj je značajan segment države i društva u cjelini. Financiranje javnih potreba u uvjetima kontinuiranog porasta javne potrošnje predstavlja izazov za javni i politički menadžment. Financiranje javnih potreba proračunom podrazumijeva niz proračunskih procedura i postupaka, koje su u funkciji planiranja proračuna, donošenja proračuna, izvršavanja proračuna koje uključuje uvođenje riznice kao suvremenog načina upravljanja javnim izdatcima, nadzora nad izvršavanjem proračuna, gdje se uz postojanje Državne revizije kao eksternog nadzora uvode sustavi unutarnjih kontrola, unutarnje revizije, fiskalne odgovornosti i niz povezanih procesa.

Proračunsko računovodstvo i financijsko izvještavanje u sustavu proračuna stavlja se u funkciju informacijske osnovice za upravljanje proračunskim procesima i preuzimanje odgovornosti javnog menadžmenta za javnu potrošnju, ali i za transparentno i cjelovito izvještavanje domaće i međunarodne javnosti o proračunskoj potrošnji.

U poglavlju koje slijedi prezentiraju se obilježja javnog sektora i javne potrošnje te obilježja proračuna i proračunskih procesa, sadržaj proračuna i sustavi klasifikacija u proračunu.

2.1. FINANCIRANJE JAVNIH POTREBA KROZ PRORAČUN

2.1.1. OBILJEŽJA I FUNKCIJE DRŽAVE

Država je složena i velika organizacija koja se radi svog opstanka mijenja s promjenama u okruženju i unutar nje same. Slijedom promjena koje su se događale u razvoju ljudskog društva istodobno je došlo do promjena u organizaciji države i njenih funkcija. Razvojni procesi u svijetu (brzi tehnološki razvoj, ekspanzija svjetskog stanovništva, urbanizacija, proces globalizacije na svim područjima ljudskog djelovanja), a koji su naročito izraženi u posljednjih dvjesto godina, djelovali su na izgled države, prvenstveno njenu organizaciju i unutarnju strukturu. S jačanjem državnog intervencionizma, države su postale moćne i snažne ekonomske i financijske sile i nositelji praktično neograničene moći odlučivanja. Država je organizirana prema utvrđenom skupu pravila koji joj daju određeno političko obilježje.

Država je organizacija koja ima političku vlast, tj. mogućnost provesti određenu volju i protiv otpora time što na određenom teritoriju razmjerno trajno uspostavlja monopol fizičke sile. Politička je vlast definitivna značajka, *differentia specifica*, države, bez obzira na to u koju se svrhu vlast upotrebljava, od svog vlastitog održanja i širenja do regulacije različitih društvenih procesa, pribavljanja sredstava za uspostavljanje i održavanje u funkciji mreže javnih službi, odnosno preraspodjele društvenog dohotka radi socijalne sigurnosti svih državljana i opće dobrobiti (Pusić 1994: 96).

Država je definirana kao organizirani sustav, složen od niza međusobno, na određeni način povezanih, relativno samostalnih jedinica, koje su usmjerne postizanju unaprijed određenog zajedničkog cilja. U povijesti, država se mijenjala, od naglašeno autoritativne robovlasničke i feudalne do kapitalističke države s parlamentom u kojem u demokratskom procesu izbora konkuriraju stranke kao predstavnici interesa raznih društvenih skupina.

S ekonomskog motrišta većinu država svijeta karakterizira tzv. mješovita ekonomija kojoj je osnovno obilježje da su ekonomske aktivnosti podijeljene između privatnog sektora (pod pojmom privatnog sektora misli se na slobodno poduzetništvo – poduzeća u privatnom vlasništvu) i državnog (javnog) sektora. Ekonomska važnost države varira od države do države zavisno prvenstveno od društveno-političkog uređenja i s tim povezano organizirane mreže javne vlasti i od dostignutog stupnja gospodarskog razvoja koji se očituje u postojećoj gospodarskoj strukturi. Zajednička značajka svih zemalja s mješovitom ekonomijom uočena je tendencija stalnog proširenja državne ekonomske aktivnosti. „Glavne državne ekonomske aktivnosti mogu se razmatrati pod nekoliko naslova: država kao proizvođač, kao mikroekonomski regulator, kao distributer i kao makroekonomski regulator.“ (Bowles, Edwards 1991: 285).

Kao proizvođač država zapošljava ljude, investira i izgrađuje; kao mikroekonomski regulator država različitim sredstvima utječe na to što će privatni sektor proizvoditi, gdje i na koji način; kao distributer država utječe na raspodjelu dohotka između različitih socijalnih skupina, regija itd; kao makroekonomski regulator država kontrolira cijene, zaposlenost, profit i utječe na poslovne cikluse.

Do povećanja značaja države i proširenja funkcija države dolazi iz različitih razloga. Moguće je istaknuti neke:

- Ekonomska nestabilnost – tržišni mehanizmi su se pokazali nedostatni u regulaciji gospodarskih tokova, što je dovelo do pojave državnog intervencionizma (posebice u sprečavanju nezaposlenosti).
- Ekonomska koncentracija – pojavom krupnih korporacija i gušenjem malih konkurentskih poduzeća stvaraju se monopolistički i oligopolistički uvjeti privređivanja i jača utjecaj moćnih pojedinaca u oblikovanju državne politike.
- Međunarodna ekspanzija – povećanje udjela međunarodne razmjene u ukupnoj razmjeni pojedine zemlje zahtijeva sve više uplitanja države u zaštitu domaće proizvodnje.
- Javna sigurnost – tržišna konkurencija i kriterij profitabilnosti ne može biti isključivo mjerilo poduzećima za izbor tehnologije i proizvodnje unutar nekih djelatnosti (primjer moguće su zlouporabe u farmaceutskoj industriji zbog proizvodnje komercijalnih, ali pretpostavimo škodljivih lijekova).
- Zaštita okoline – zaštita prirodne okoline od kapitalističkog razvoja (rješavanje problema industrijskog otpada, razvoj ekološke svijesti).
- Zaštita dohodaka – državnim programima za smanjivanje nezaposlenosti postiže se sigurnost zaposlenja i dohodaka.
- Smanjivanje svih oblika diskriminacije (rasne, spolne, vjerske) (Bowles, Edwards 1991: 287–292.)

Ekonomija je studij oskudnosti u smislu da su dobra ograničena i da raspolaganje njima treba biti što ekonomičnije. Mogući raspored proizvodnje na koji utjecaj ima država treba osigurati što adekvatniji raspored izvora (dobara, resursa) između privatnog i javnog sektora. Tu se postavlja pitanje utjecaja države na način i uvjete privređivanja. Mogućnost je da država organizira proizvodnju ili da je prepusti privatnim poduzećima i sama postane njihov kupac. Država različitim instrumentima interwenira kod proizvođača i usmjerava proizvodnju željenom cilju. Također se pitanje proizvodnje javnih dobara ili usluga postavlja u smislu koje će grupe biti beneficirane za proizvodnju javnih dobara u odnosu na druge. Vladine odluke povezane s oporezivanjem ili socijalnim programom utječu na razlike u iznosu dohotka koje pojedinac troši.

Temeljni problem u ekonomiji javnog sektora je pitanje izbora. Državne aktivnosti su kolektivne, jer država općenito djeluje u ime svih građana. Provođenje kolektivnog izbora kompleksno je jer podrazumijeva zajedničko donošenje odluka za koje ne mora postojati potpuno slaganje. Teorija javnog izbora određuje kako preferencije pojedinaca transformirati u kolektivnu aktivnost. Način da se za što više pojedinaca-građana osigura mogućnost izbora je demokratska vladavina, gdje državni dužnosnici kao izabranici naroda polažu račune po izboru, uz jednako pravo glasa i slobodu medija. Većina odluka donosi se pod krilaticom: „*To je u javnom interesu*” ili „*Mi se brinemo za dobrobit zajednice*“.

Jedan od temeljnih ciljeva koji se postavlja pred svaku državu osiguranje je gospodarskog razvoja koji najčešće mjerimo procesom rasta *per capita* nacionalnog

dohotka, koji je praćen strukturnim promjenama u gospodarstvu i društvu. Uloga države u realizaciji gospodarskog rasta zahtijeva stvaranje takvih međusobnih odnosa između svih čimbenika državne organizacije, pojedinih sektora i građana, koji će osigurati skladan razvoj nacionalne ekonomije i društva u cjelini tj. smanjiti suprotnosti interesa i stišati konflikte kako se pojedinci i društvo ne bi iscrpljivali u jalovoj borbi.

Na osnovi ovako postavljenog temeljnog cilja moguće je istaknuti sljedeće podciljeve:

- Osiguranje vlastitog održanja i razvoja države putem uspostavljanja i servisiranja mreže javnih službi.
- Regulacija različitih društvenih procesa.
- Raspodjela raspoloživih resursa.
- Regulacija buduće razine i dinamike gospodarske aktivnosti i njene strukture.
- Osiguranje zadovoljavanja zajedničkih potreba.
- Preraspodjela društvenog dohotka radi uspostavljanja socijalne sigurnosti svih građana.
- Itd.

U realizaciji postavljenih ciljeva nužno se nameće potreba razvoja i jačanja određenih funkcija države koje su izraz vladajućih odnosa u društvenom i gospodarskom životu (država kao proizvođač, država kao makroekonomski i mikroekonomski regulator, država kao distributer). Svaka od navedenih funkcija rješava određene zadatke u kontekstu izvršavanja postavljenih ciljeva (npr. država kao proizvođač osigurava po javnim (državnim) poduzećima proizvodnju dobara ili usluga (isporuka električne energije, promet autocestama, željeznički promet), kojima se zadovoljavaju određene potrebe).

S promjenama značaja i funkcija države mijenjao se i odnos građanina prema državi. Građanin kao prioritetni cilj u odnosu na modernu demokratsku državu postavlja zaštitu i očuvanje ljudskih i građanskih prava i zadovoljavanje javnih – zajedničkih i općih društvenih potreba. Zadovoljavanjem javnih – zajedničkih i općih društvenih potreba – svaka država različitim modelima i mehanizmima djelovanja ostvaruje zacrtane društvene, ekonomske i socijalne ciljeve. Zadovoljavanjem javnih potreba osigurava se infrastruktura razvoja društva.

U određenju pojma javnih, društvenih, općih i zajedničkih potreba nužno je napraviti distinkciju između javnih potreba i privatnih (osobnih) potreba. Zadovoljavanje privatnih potreba podrazumijeva da se koristi ograničavaju na određenog pojedinca i da je potrošnja pojedinca konkurentna potrošnji drugog pojedinca tako da jednim dobrom zadovoljavaju potrebe samo jednog pojedinca, bez mogućnosti da se istim dobrom zadovolje potrebe drugog pojedinca (kupovinom hamburgera pojedinac zadovoljava svoju individualnu potrebu za jelom, drugi pojedinac, ako ne kupi drugi hamburger ostaje gladan). Zadovoljavanje javnih potreba podrazumijeva da pojedinci sudjeluju u korištenju dobara na nekonkurentan način tj. sudjelovanje jednog pojedinca u koristima ne ometa sudjelovanje drugog i svih ostalih pojedinaca (jedan šetač u parku ne ometa drugog – oba sudjeluju ravnopravno u korištenju javnog dobra).

Doprinos u ostvarenju javnog dobra ili usluge smatra se odvojenim od ostvarene koristi. Nužno je istaknuti da sve potrebe (privatne i javne) u suštini osjećaju pojedinci, a ne interesne grupe (zajednice). Pitanje je koliko interes zajednice predstavlja nešto više od horizontalnog ili vertikalnog zbrajanja pojedinačnih interesa, i tko je kompetentan otkriti i zastupati interes zajednice. Različitim modelima demokratskog odlučivanja pokušava se uključiti pojedince u proces namirivanja zajedničkih potreba kako bi se prevladao jaz između privatnih i zajedničkih potreba, odnosno kako bi se zajedničke potrebe prihvatile kao vlastite. Prethodna distinkcija između privatnih i javnih potreba napravljena je prvenstveno sa stajališta načina njihovog zadovoljavanja.

Namirivanje javnih potreba zahtijeva proizvodnju javnih dobara. Temeljno obilježje javnih dobara je nekonkurentnost u potrošnji, što znači da uključivanje svakog sljedećeg pojedinca u korištenje javnog dobra ne isključuje prethodne i ne zahtijeva dodatne troškove.

Tržišni mehanizam nije efikasan mehanizam u zadovoljavanju javnih potreba. Javni sektor isporukom javnog dobra na određeni način dopunjuje i korigira djelovanje tržišta.

Neefikasnost tržišta u zadovoljavanju javnih potreba postoji zbog:

1. nekonkurentnosti potrošnje
2. nemogućnosti isključivanja pojedinca iz potrošnje (Musgrave, R., Musgrave, P. 1995: 45).

Nekonkurentnost potrošnje javnih dobara znači da je isto dobro (korist) dostupno svima i da jedan korisnik ne ometa drugog u korištenju istog dobra, tj. korist što je ima jedan korisnik javnog dobra ne umanjuje korist što je imaju ostali (koristi što ih pruža obrana dostupne su svima i uključivanje jednog korisnika ne isključuje drugog).

Neefikasnost tržišta zbog nemogućnosti isključivanja znači da iz korištenja javnih dobara nije moguće isključiti pojedinca – postoji nedjeljivost korištenja javnog dobra. Načelo isključivanja (primjenljivo u tržišnim uvjetima) znači da je potrošnja moguća samo ako potrošač plati odgovarajuću cijenu, a ako je ne plati biva isključen. Dok kod većine privatnih dobara postoji mogućnost isključivanja, kod javnih dobara to je često nemoguće primijeniti, iako bi bilo opravdano. Sudjelovanje pojedinca u potrošnji nije uvjetovano plaćanjem tako da se pojedinac ponaša kao „*slobodni jahač*” (ne želi otkriti svoje preferencije u koristima koje su drugi osigurali).

Iz prethodno navedenoga uočljiva je uloga države u zadovoljavanju potreba za javnim dobrima. Ako bi se odluke o financiranju i distribuciji javnih dobara prepustile tržištu, došlo bi do njihovog podcjenjivanja i zanemarivanja, jer tržište ne valorizira pozitivne eksterne i vremenski pomaknute efekte.

Veličina i struktura javnog sektora determinirana je nizom ekonomskih, socijalnih, političkih i povijesnih faktora. Svakom stupnju gospodarskog i društvenog razvoja odgovora određena veličina i struktura javnog sektora, koja se mijenja zajedno s promjenama navedenih faktora. Uočena je tendencija stalnog porasta aktivnosti države (proširenje funkcija države) i povezano s time povećanje javnih (državnih) rashoda. U ekonomici javnog sektora, u prvim fazama razvoja kapitalističkih država, prevladavao je koncept ograničavanja rashoda. Međutim, s porastom nacionalnog

dohotka *per capita*, države teže povećanju civilizacijskog nivoa i općeg blagostanja, te dolazi do ekspanzije državnih aktivnosti što posljedično dovodi do porasta državnih rashoda. Financiranje naraslih rashoda zahtijeva kontinuirano brigu o namicanju prihoda, što je potaklo razvoj fiskalnog sustava.

U porastu javnih rashoda mogu se primijetiti određene zakonitosti:

- a) rast je kontinuiran,
- b) *efekt pomaka* dokazuje da se jedanput porasli rashodi uslijed kriza i ratova neće vratiti na prijašnju razinu,
- c) postoji tendencija centralizacije državnih rashoda,
- d) postojanje *vremenskog pomaka* u zadovoljavanju javnih potreba dovodi do porasta rashoda u budućnosti.

Glavne funkcije javnog sektora koje su odraz ciljeva javnog sektora su sljedeće:

- a) alokacijska funkcija
- b) funkcija distribucije
- c) stabilizacijska funkcija (Musgrave, R., Musgrave, P. 1995: 6-11).

Prema drugim autorima moguće je istaknuti, osim navedenih, još neke funkcije javnog sektora: javne financije u funkciji ekonomskog razvoja, socijalna funkcija javnih financija (Sever 1995: 52-58).

Alokacijska funkcija je „zadovoljavanje javnih dobara, odnosno proces kojim se ukupna upotreba resursa dijeli između privatnih i javnih dobara i kojim se odabire određena kombinacija javnih dobara“ (Musgrave, R., Musgrave, P. 1995: 6). Alokacijska funkcija javnog sektora obuhvaća proces alociranja resursa za namirivanje javnih potreba mimo djelovanja slobodnog tržišta kako bi se osigurale podjednake mogućnosti svima u korištenju javnih dobara.

Funkcija distribucije se bavi problemima distribucije (raspodjele) dohotka između pojedinaca i redistribucijom (preraspodjelom) stvorenog dohotka pomoću programa usmjeravanja prikupljenih i koncentriranih financijskih resursa (politika poreza i transfera). Zadaća je te funkcije prenositi dio dohotka pojedinih društvenih skupina (zahvaćen pomoću fiskalnih prihoda i javnog duga) za osiguranje namirivanja javnih potreba na nivou minimalnog standarda. Redistribucijom se zahvaćaju dohoci ostvareni na tržišnoj osnovi i korigira zatečeno stanje raspodjele u korist zadovoljavanja javnih potreba proračunskim (budžetskim) ili fondovskim mehanizmima transferiranja koncentriranih financijskih potencijala.

Javni sektor u interakciji je sa svim sektorima nacionalne ekonomije. Stabilizacijska funkcija javnog sektora se bavi utjecajem politike poreza i rashoda na razinu gospodarske aktivnosti i na makroekonomske agregate. Aktivnosti javnog sektora utječu na ekonomsku stabilnost koja se ocjenjuje prvenstveno stopom rasta, nezaposlenosti i inflacijom.

Kao rezime navedenog možemo istaknuti sljedeće. Zadovoljavanje javnih potreba je klasično područje gdje se država javlja kao nosilac odluke o alokaciji resursa.

Veličina i struktura javnog sektora je determinirana stupnjem gospodarskog i društvenog razvoja pojedine zemlje. Cilj javnog sektora je osigurati podjednake mogućnosti zadovoljavanja javnih (zajedničkih) potreba preraspodjelom dohodaka između pojedinih kategorija stjecatelja i nositelja dohodaka. Proračun (budžet) se pojavljuje kao instrument realizacije navedenih funkcija države.

2.1.2. OBUHVAT JAVNOG SEKTORA

Za daljnje razmatranje daje se konkretnije određenje **sadržaja i strukture javnog sektora** tj. klasificiraju pojedini dijelovi javnog sektora radi toga da se napravi distinkciju između tako shvaćenog javnog sektora i ostalih neprofitnih i profitnih organizacija.

Uslijed različitih definicijskih određenja pojedinih pojmova potrebno je precizirati jedinice javnog sektora i naglasiti neke probleme koje se javljaju kod određenja pojedinih jedinica javnog sektora. Obuhvat javnog sektora može biti različito definiran, ali najčešće se govori o klasifikacijama za računovodstvene i statističke svrhe.

Okvir za utvrđivanje obuhvata javnog sektora kao i njegovu analizu čine međunarodni statistički sustavi:

- Statistika državnih financija¹⁷ (GFS) kao statistički sustav Međunarodnog monetarnog fonda.
- Europski sustav nacionalnih računa¹⁸ (ESA) kao statistički sustav Statističkog ureda Europske unije (EUROSTAT).
- Sustav nacionalnih računa¹⁹ (SNA) kao statistički sustav Ujedinjenih naroda.

Republika Hrvatska kao članica Europske unije definirala je potrebu uspostave efikasnog i pouzdanog statističkog sustava radi pribavljanja kvalitetnih informacija neophodnih za usmjeravanje i praćenje državne statistike Republike Hrvatske prema mjerilima i standardima Europske unije. Razvojno gledano, sustav nacionalnih računa Republike Hrvatske temelji se na metodološkom okviru koji je dan u Sustavu nacionalnih računa 1993 (*The System of National Accounts of the United Nations*,

¹⁷ Government Financial Statistics – GFS 2001. Međunarodni monetarni fond (MMF) izradio je 1986. godine priručnik Statistike državnih financija (GFS 1986) kao podlogu za standardiziranu primjenu u evidentiranju proračunskih transakcija. Godine 2001. izdan je revidirani priručnik Statistike državnih financija (GFS 2001) temeljen na obračunskoj osnovi, a korišten za sastavljanje svih statističkih izvještaja prema MMF-u. Novi priručnik Statistike državnih financija (GFS 2014) objavljen je 2014. godine i predstavlja daljnje usklađivanje analitičkog okvira državne statistike s drugim statističkim sustavima i s računovodstvenim standardima za javni sektor. Dostupno na <http://www.elibrary.imf.org/view/IMF069/21362-9781498343763/21362-9781498343763/21362-9781498343763.xml>.

¹⁸ ESA 2010 – *European System of Accounts* <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:174:0001:0727:EN:PDF>.

¹⁹ *System of National Accounts* – SNA 2008. SNA 2008 nastavlja se na SNA 93 i predstavlja jedinstveni računovodstveni okvir, koji se sastoji od konzistentnog i integriranog skupa makroekonomskih računa, bilanci stanja i tablica, koji se temelje na međunarodno usvojenim konceptima, definicijama, klasifikacijama i računovodstvenim pravilima, a koji je usvojila Statistička komisija Ujedinjenih naroda. ESA sustav je kompatibilan sa SNA sustavom, pri čemu je više usmjeren na prilike i potrebe za podacima Europske unije.

SNA 93), koji je inoviran 2008 (SNA 2008), Statistici državnih financija (Government Financial Statistics, GFS 2001) i Europskom sustavu nacionalnih i regionalnih računa (*The European System of national and regional Accounts*, ESA 95). Posljednji pravni okvir za razvoj, proizvodnju i diseminaciju europske statistike (ESA 2010) određen je Uredbom Europske komisije 2013. g. (EU Regulatoriva, br. 549/2013²⁰). Navedeni pravni okvir omogućuje statističko izvještavanje usklađeno sa statistikom Eurostata i Kodeksom prakse europske statistike, a trebao bi svim zainteresiranima dionicima na nacionalnoj i međunarodnoj razini pomoći boljem razumijevanju financijskih tokova u javnom sektoru, fiskalnim analizama i istraživanjima, prognozi budućih kretanja te pomoći u donošenju kvalitetnijih odluka u vođenju razborite fiskalne i ekonomske politike.

Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa (ESA 2010) definira jedinstvene kriterije za obuhvat sektora opće države u svrhu omogućavanja usporedbe agregata između zemalja članica Unije i usklađena je sa sustavom nacionalnih računa (SNA 2008).

Prema principima Sustava nacionalnih računa cjelokupna se nacionalna ekonomija dijeli u pet sektora, a to su:

- 1) Nefinancijski korporativni sektor koji uključuje društva i kvazi-društva koja proizvode dobra i nefinancijske usluge te su tržišni proizvođači, a koji je podijeljen na: javna nefinancijska društva, nacionalna privatna nefinancijska društva, inozemno kontrolirana nefinancijska društva.
- 2) Financijski korporativni sektor koji uključuje društva i kvazi-društva čija je temeljna aktivnost financijsko posredovanje i ostala financijska djelatnost, a koji je podijeljen na javna financijska društva, inozemno kontrolirana nefinancijska društva, nacionalno kontrolirana financijska društva.
- 3) Sektor ukupne države – opća država (engl. general government) koja provodi javnu politiku tako da pruža prvenstveno netržišne usluge za kolektivnu potrošnju (najvećim dijelom) i obavlja preraspodjelu dohodaka, a svoju aktivnost financira uglavnom obveznim nametima na ostale sektore, a koji je podijeljen na: središnja država, savezna država, lokalna država, fondovi socijalne sigurnosti.
- 4) Privatne neprofitne institucije osnovane radi pružanja dobara i usluga kućanstvima često iz karitativnih ili filantropskih razloga i bez mogućnosti stjecanja dobiti za osnivače ili vlasnike.
- 5) Kućanstva (stanovništvo) u koje su uključeni pojedinci ili grupe u svojstvu potrošača, ali ponekad i proizvođača dobara i financijskih i nefinancijskih usluga, ako navedene isporuke nije moguće odvojiti od transakcija vlasnika.

²⁰ EU Regulatoriva br. 549/2013. Europskog Parlamenta i Vijeća od 21. svibnja 2013. o Europskom sustavu nacionalnih i regionalnih računa Europske unije.

R (EU) No 549/2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 21 May 2013 on the European system of national and regional accounts in the European Union.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:174:0001:0727:EN:PDF> posjet 30. 9. 2015.

Na ovih pet sektora dodaje se i cjelokupni inozemni sektor koji se sastoji od nerezidentnih jedinica koje su uključene u transakcije s rezidentnim jedinicama čime se preko računa ovog sektora osigurava pregled ekonomskih odnosa nacionalne ekonomije sa svijetom.

Svaka institucionalna jedinica pripada samo jednom sektoru.

Od navedenih pet sektora u vlasništvu ili pod kontrolom države mogu biti (pored jasno same opće države) društva (korporativna i nekorporativna) i financijske institucije. Društva u vlasništvu (ili pod kontrolom) države su nefinancijska javna društva, a financijske institucije u vlasništvu (ili pod kontrolom) države su javne financijske institucije. (SNA – 2008: 119-144)

Tablica 2.1. Institucionalni sektori i podsektori prema ESA 2010

| Naziv sektora | Šifra sektora | Javni | Nacionalni/ Domaći Privatni | Inozemno kontrolirani |
|--|--------------------|-----------------------|-----------------------------------|--------------------------|
| Nefinancijska društva | S.11 | S. 11001 | S. 11002 | S. 11003 |
| Financijska društva | S. 12 | | | |
| Središnja banka | S. 121 | | | |
| Ostale monetarne financijske institucije | S. 122 | S. 12201 | S. 12202 | S. 12203 |
| Novčani fondovi | S. 123 | S. 12301 | S. 12302 | S. 12303 |
| Financijska društva osim monetarnih financijskih instiucija, osiguravajućih društava i mirovinskih fondova | S.124. – S.127. | S.12401 – S. 12701 | S. 12402 – S. 12702 | S.12403 – S. 12703 |
| Osiguravajuća društva i mirovinski fondovi | S. 128 S. 129 | S. 12801 S. 12901 | S. 12802 S. 12902 | S. 12803 S. 12903 |
| Ukupna država | S. 13 | | | |
| Središnja država | S.1311 | | | |
| Savezna država | S.1312 | | | |
| Lokalna država | S. 1213 | | | |
| Fondovi socijalne sigurnosti | S. 1314 | | | |
| Kućanstva | S. 14 | | | |
| Poslodavci | S. 141. | | | |
| Samozaposlene osobe | S. 142. | | | |
| Zaposlenici | S.143. | | | |
| Primatelji vlasničkog i transfernog dohotka | S. 144. | | | |
| Neprofitne ustanove koje služe kućanstvima | S. 15 | | | |
| Inozemstvo | S. 2 | | | |

Izvor: Državni zavod za statistiku (2014) *Sektorska klasifikacija institucionalnih jedinica*, <http://www.dzs.hr/app/sektorizacija/Documentation/SektorskaKlasifikacijaESA2010.pdf>.

U određivanju obuhvata javnog sektora u Hrvatskoj nagomilale su se određene dvojbe u razgraničenju pojedinih jedinica i određivanju njihove sektorske pripadnosti. Povijesno gledano, računovodstveni sustav proračuna i klasifikacija korisnika

proračuna razvijan je u skladu s GFS metodologijom. Zahtjevi izvještavanja o javnoj potrošnji i državnim financijama prema metodološkom okviru Međunarodnog monetarnog fonda povezani su sa statusom Hrvatske kao zemlje dužnika na međunarodnim financijskim tržištima i obveza koje proizlaze iz toga. S članstvom Republike Hrvatske u Europskoj uniji preuzima se obveza izvještavanja prema metodologiji Eurostata²¹.

Praksa da državne institucije u Republici Hrvatskoj (Ministarstvo financija, Državni zavod za statistiku, Hrvatska narodna banka) primjenjuju za potrebe praćenja određenih transakcija različite kriterije klasifikacije sektorske pripadnosti imala je posljedicu da krajnji rezultati nisu konzistentni i usporedivi, što utječe na kvalitetu i vjerodostojnost podataka. Navedena praksa postupno se napušta, a jedno od važnijih pitanja primjene navedenog metodološkog okvira Europske unije na nacionalnoj razini sastoji se u definiranju jedinstvenog obuhvata sektora države, koji će se jednoznačno primijeniti za potrebe statističkog praćenja od strane svih relevantnih institucija²².

U Republici Hrvatskoj obuhvat javnog sektora određen je prvenstveno Zakonom o proračunu (Narodne novine 2008;2012;2015). Prema Zakonu o proračunu obuhvat opće države čine državni proračun i proračunski korisnici državnog proračuna, proračuni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njihovi proračunski korisnici, ustanove i mjesna samouprava te izvanproračunski korisnici. Izvanproračunski korisnici su izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju odlučujući utjecaj na upravljanje. Međutim, sukladno ovim definicijama nije moguće točno i nedvojbeno odrediti koja pravna osoba jest, a koja nije proračunski, odnosno izvanproračunski korisnik, što je iznimno važno radi određivanja obuhvata javnog sektora za potrebe državne statistike. Rješenje je pronađeno u uspostavi Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, kojim se jednoznačno i dosljedno utvrđuje obuhvat proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Ministar financija pravilnikom utvrđuje korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te način vođenja registra korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. (Narodne novine 2009)

Za utvrđivanje kriterija za uspostavu registra polazno je korišten okvir određen u metodologiji GFS 2001 i ESA 95, od 2014. godine ESA 2010. U tom smislu bitno je u klasifikaciji jedinica u sektore zadovoljiti sljedeće zahtjeve, i to navedenim redoslijedom (ESA 2010: 63):

²¹ Ministarstvo financija je do 2006. godine za potrebe Europske komisije sastavljalo Izvješće o razini deficita i duga prema metodologiji MMF-a za statistiku javnih financija GFS 2001. Od 2006. Izvještaj se sastavlja primjenom ESA 95 metodologije, na način da su napravljene tablice veze (*bridge tables*) GFS kategorija s ESA kategorijama. Za izvještaje 2014. godine započela je primjena ESA 2010.

²² Ministarstvo financija, Državni zavod za statistiku, Hrvatska narodna banka potpisali su sredinom 2013. g. *Sporazum o suradnji na području statistike nacionalnih računa opće države i s njom povezanih statistika* koji vodi poboljšanju statističkog obuhvata i kvalitete podataka o javnim financijama u Republici Hrvatskoj.

<http://www.dzs.hr/Hrv/institutional/Sporazum%20potpisan%20bez%20priloga.pdf>, posjet 30. 9. 2015.

1. Je li jedinica institucionalna jedinica? „Institucionalna jedinica je ekonomska jedinica s obilježjem samostalnosti pri donošenju odluka u obavljanju osnovne funkcije. Može na temelju svojih prava posjedovati dobra i aktivu, može donositi ekonomske odluke te sudjelovati u ekonomskoj aktivnosti i transakcijama s ostalim jedinicama, preuzimati obveze i sastaviti poseban skup računa na temelju računovodstvene dokumentacije“ (ESA 2010: 58).
2. Je li jedinica rezidentna ²³ ili pripada sektoru inozemstvo?
3. Je li jedinica kućanstvo ili proizvođač (tržišni ili netržišni)?
4. Je li jedinica netržišni proizvođač roba i usluga; pri čemu ovaj kriterij znači da robe i usluge prodaje po ekonomski neznačajnim cijenama, odnosno pokrivaju li prihodi od prodaje manje od 50 % pripadajućih troškova?
5. Je li jedinica javna tj. je li kontrolirana od jedinice koja je dio opće države?

Za potrebe izrade Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, u skladu s prethodno navedenim kriterijima klasifikacije, određeno je da su proračunski korisnici državnog proračuna oni **korisnici** (Narodne novine 2009;2015b):

1. kojima je osnivač Republika Hrvatska
2. koji ostvaruju prihode iz državnog proračuna i/ili na temelju javnih ovlasti, zakona i drugih propisa, pri čemu ti prihodi iznose 50 % ili više od ukupnih prihoda, te
3. koji su navedeni u Registru²⁴.

Postotak prihoda koje proračunski korisnici ostvaruju iz proračuna i/ili na temelju javnih ovlasti, zakona i drugih propisa u njegovim ukupnim prihodima utvrđuje se na temelju prosjeka udjela tih prihoda u ukupnim prihodima u prethodne tri godine. Za novoosnovane proračunske korisnike postotak ovih prihoda u ukupnim prihodima utvrđuje se na temelju prosjeka udjela u godini osnivanja i za sljedeće dvije godine.

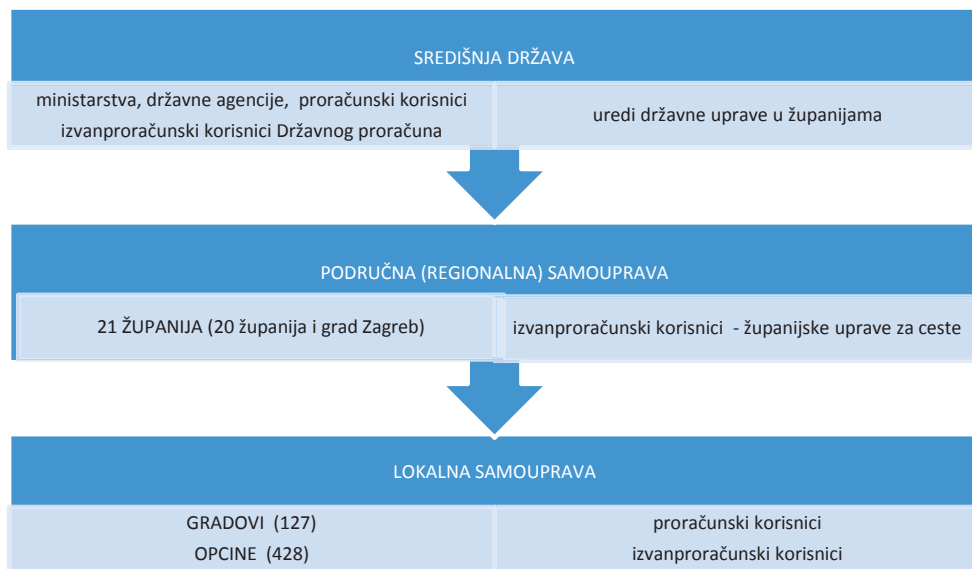
Proračunski korisnici državnog proračuna su ministarstva i druga tijela državne uprave (agencije, regulatorna tijela), ustanove u sustavima visokog obrazovanja (sveučilišta, veleučilišta) zdravstva (državne bolnice), socijalne skrbi i kulture (u dijelu financiranja iz državnog proračuna), a osnovne grupe korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave su ustanove iz decentraliziranih javnih funkcija (osnovne i srednje škole, domovi za starije i nemoćne, učenički domovi, centri za socijalnu skrb, javne vatrogasne postrojbe, ustanove u zdravstvu i zavodi za javno zdravstvo), ustanove u kulturi (domovi kulture, knjižnice i čitaonice, muzeji), dječji vrtići te ostali proračunski korisnici (gradske četvrti, mjesni odbori, predstavnici vijeća manjinskih samouprava).

²³ Rezidentna institucionalna jedinica je rezidentna u nekoj zemlji, ako ima središte prevladajućeg ekonomskog interesa na ekonomskom području te zemlje.

²⁴ Navedeni stavak znači da je zbog iznimne složenosti određivanja statusa dana nadležnost Ministarstvu financija da: 1. za proračunske korisnike utvrdi i one koji ne zadovoljavaju neki od uvjeta, odnosno 2. za neke proračunske korisnike koji zadovoljavaju uvjete utvrdi da ih ne treba uključiti u Registar.

U službeno objavljenom Registru sadržani su proračunski i izvanproračunski korisnici po županijama, gradovima i općinama²⁵, a svaki korisnik pripada samo jednom proračunu iz kojeg se financira²⁶.

Slika 2.1. Administrativno-teritorijalni ustoj i obuhvat registra²⁷



Status izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju oni korisnici:

- u kojima Republika Hrvatska i/ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje

²⁵ U registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika upisano je 727 proračunskih korisnika državnog proračuna i 2 935 korisnika lokalnih proračuna. Podaci se odnose na 2015. godinu. Izvor: Narodne novine (2015) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 68/2015.

²⁶ Dio podatka iz Registra Ministarstvo financija svake godine objavljuje u Narodnim novinama dok su ostali podaci iz Registra javni i dostupni u Ministarstvu financija na zahtjev. Poslove vođenja Registra Ministarstvo financija povjerilo je FINA-i – Financijskoj agenciji. Podaci koji se objavljuju u Narodnim novinama su:

1. Popis proračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.
2. Popis proračunskih korisnika državnog proračuna.
3. Popis izvanproračunskih korisnika državnog proračuna.
4. Popis izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Prema: Narodne novine (2015) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 73/2014.

²⁷ Podaci o broju lokalnih jedinica temelje se na dostupnim podacima Ministarstva uprave, <https://uprava.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/uprava-za-politicki-sustav-drzavnu-upravu-te-lokalnu-i-podrucnu-regionalnu-samoupravu/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava/popis-zupanija-gradova-i-opcina/846>, posjet 14. 9. 2015.

- kojima su jedan od izvora financiranja doprinosi i/ili namjenski prihodi, te
- koji su navedeni u Registru²⁸.

2.2. PRORAČUN I PRORAČUNSKI PROCESI

2.2.1. DEFINICIJA I SVRHA PRORAČUNA

Prihode prikupljene od poreza, doprinosa i drugih javnih davanja potrebno je radi zadovoljavanja javnih potreba rasporediti na određene korisnike. Instrument usmjerenja prikupljenih javnih prihoda u pravcu zadovoljavanja javnih potreba je proračun (budžet).

Riječ **budžet** potječe od francuske riječi *bougette* i engleske riječi *budget*, a označava vrećicu ili kožnu torbu u kojoj su se nalazili podaci o državnim prihodima i rashodima, a koje je ministar financija predočavao parlamentu. U kasnijim razdobljima riječ *budžet* se sve više odnosi na sami dokument – izrađeni zakonski prijedlog prihoda i rashoda države. Danas se kod nas umjesto riječi budžet rabi riječ **proračun**, što nije nova riječ, jer se ranije upotrebljavala da označi plan prihoda i rashoda.

„Budžet je plan prihoda i rashoda, koji određeno javnopravno tijelo donosi za određeno razdoblje, koje obično traje godinu dana“ (Jelčić 1980: 293).

„Državni je proračun potanki, strogo razdijeljeni priegled državnih prihoda i troškova, koji se sastavlja unapried za svaku godinu, da bude vladi neprekoračiva granica u podmirivanju državnih potreba“ (Radić 1908: 287).

„Budžet države je financijski plan koji objašnjava izdatake i primitke. Uobičajeni jasni izraz za taj dokument je budžet, ali budžet je mnogo više od toga. Budžet je rezultat procesa koji uključuje pripremu financijskog plana, (pre)ispitivanje plana od zakonskih predstavnika, izvršenje plana, i (idealni) proces izvještavanja javnosti o rezultatima“ (Goode 1994: 9).

„Budžet federalne vlade je iskaz novčanog toka (izvještaj o novčanim kretanjima), godišnjih državnih primitaka i izdataka, upravo kao što izvještaj o dobiti poduzeća opisuje prihode i rashode“ (Stiglitz 1986: 55).

²⁸ Prema Registru za 2014. g. izvanproračunskim korisnicima smatraju se izvanproračunski fondovi:

- Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje (HZMO)
- Hrvatski zavod za zapošljavanje (HZZ)
- Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje (HZZO);

te trgovačka društva u vlasništvu države:

- Hrvatske vode
- Hrvatske ceste d.o.o.
- Fond za zaštitu okoliša i energetska učinkovitost
- Agencija za osiguranje štednih uloga i sanaciju banaka
- Centar za restrukturiranje i prodaju.

Izvanproračunskim korisnicima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave smatraju se županijske uprave za ceste. Navedeni podaci promijenjivi su sukladno promjenama u statističkom obuhvatu uzrokovanih promijenama metodologije.

Prema: Narodne novine (2015) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 73/2014.

„Proračun se može smatrati instrumentom usmjeravanja prikupljenih javnih i ostalih prihoda državne jedinice u pravcu i s ciljem zadovoljavanja javnih potreba“ (Bajo 2006).

Proračun ima više uloga: proračun je ključni alat za financijski menadžment i kontrolu, ali je i istovremeno najvažniji alat izvršnoj i zakonodavnoj vlasti (ili oboma) u procesu osiguravanja nadzora nad financijskim operacijama i provedbi različitih proračunskih kontrola. (IFAC – IPSASB 2004)

Hrvatski Zakon o proračunu definira „državni proračun je akt kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci države za jednu godinu, u skladu sa zakonom, a donosi ga Hrvatski sabor“ (Narodne novine 2008).

U svim navedenim definicijama proračuna mogu se prepoznati određena zajednička obilježja proračuna:

- Proračun je javni akt države koji donosi najviše predstavničko tijelo.
- Proračun je plan prihoda i rashoda države (u proračunu se prihodi i rashodi predviđaju, prethodno odobravaju), koji predstavlja obvezatni okvir za financiranje javne potrošnje.
- Proračun se odnosi na određeno proračunsko razdoblje (najčešće jedna godina).
- Pojam proračun odnosi se na:
 - a) sam dokumenat – plan prihoda i rashoda, i/ili
 - b) proces planiranja i pripreme proračuna, prihvaćanja (izglasavanja) proračuna, izvršenja i nadzora nad izvršenjem proračuna.

Proračun predstavlja najvažniji financijski instrument države. U proračun su planirani prihodi i primici i predviđeni rashodi i izdaci koji su u funkciji realizacije prioriteta, ciljeva, zadataka države i njenih tijela.

Mnogoznačnost pojma proračun zahtijeva da se istakne njegova financijska, pravna, politička, ekonomska i socijalna priroda (Jelčić 1980: 292-293; Sever 1995: 354-361).

Financijski aspekt proračuna očituje se u činjenici da je proračun numerički iskaz očekivanih kretanja prihoda i rashoda u novčanom obliku, te da planirane prihode i rashode slijede u pravilu i novčani/financijski tokovi. Pravni aspekt proračuna proizlazi iz niza pravnih odnosa koji nastaju među raznim subjektima angažiranim u svim fazama izrade, donošenja i izvršenja proračuna. Proračun je pravni dokument kojim se osigurava legitimitet javne vlasti u kreiranju i reguliranju onih aktivnosti koje su pod kontrolom javne vlasti.

Politički aspekt proračuna argumentira se činjenicom da je proračun snažno sredstvo za provođenje određenih političkih ciljeva i da je donošenje (usvajanje) proračuna politički čin.

Ekonomska aspekt proračuna je naglašen svugdje gdje postoji izražena državna intervencija koja regulatorno djeluje na gospodarska kretanja.

Socijalni aspekt proračuna sastoji se u njegovoj ulozi instrumenta redistribucije nacionalnog dohotka čime se osiguravaju podjednake mogućnosti zadovoljavanja javnih potreba svih pojedinaca bez obzira na njihovu ekonomsku snagu.

Izradu proračuna potrebno je započeti s utvrđivanjem cilja (ciljeva) proračuna. Iz same definicije proračuna, kao javno-političkog akta države kojim se planira iznos prihoda i rashoda države za buduće proračunsko razdoblje, mogu se uočiti ciljevi proračuna. Zbog divergentnosti mišljenja o prirodi i definiciji proračuna nije jednostavno jednoznačno odrediti temeljni cilj proračuna. Stoga je prikladnije istaknuti neke ciljeve proračuna, a koji su međusobno supstitutivni i komplementarni kao:

- po proračunskom instrumentariju osigurati provedbu makroekonomske politike i postići željenu razinu i dinamiku gospodarske aktivnosti
- održati gospodarsku stabilnost, postići punu zaposlenost, te kontrolu inflacije
- osigurati predviđeni nivo zadovoljenja javnih potreba
- postići očekivanu razinu raspoloživih prihoda
- osigurati kontrolu trošenja javnog (državnog) novca
- organizirati računovodstvenu evidenciju koja će osigurati točne i ažurne podatke o iznosima primitaka i izdataka tj osigurati nadzor nad izvršenjem proračuna
- na temelju ažurne računovodstvene evidencije omogućiti utvrđivanje odstupanja ostvarenog od očekivanog što će pravodobno upozoriti na dolazeće probleme
- implementirati sustav proračuna koji će biti adekvatan političkoj, ekonomskoj, socijalnoj slici države i komparativan u odnosu na druge zemlje.

O značaju proračuna slikovito govore sljedeće misli Stjepana Radića objavljene još daleke 1908. godine. „Na prvi mah se čini, da nema ništa lakšega na svijetu, nego li odrediti, na što ćeš i kako ćeš potrošiti, osobito ako te ne boli glava, od kuda ćeš uzeti novce. No tko je imao makar i svojih novaca oveću svotu, taj zna, da je velika briga, i rekli bismo, prava vještina novce takodjer pametno potrošiti. Pogotovo to vriedi, kad se radi o tuđim novcima. Ta vještina mora biti još veća, kad čovjek opazi, da troškovi pravilno i upravo naglo rastu, često puta mnotgo naglije, nego li prihodi. A onda nije tu samo briga, kako ćeš tolike novce potrošiti, i to baš za ono, što biti mora, nego tu treba o svem načiniti tako točan priegled, da ciela stvar može doći na kontrolu i nestrukovnjacima, čitavomu javnomu mnijenju, a napose zakonitim predstavnicima njegovim, narodnom zastupstvu.“ (Radić 1908: 286)

Navedeno je prihvatljivo i danas: proračun predstavlja plan prihoda i rashoda koji daje sliku izvora i trošenja javnog novca, za koji odgovara Vlada i ovlaštena ministarstava javnom mijenju predstavljenom u osobama saborskim zastupnicima i glasačima koji glasom na izborima mogu *nagraditi* ili *kazniti* izvršnu vlast.

Utvrđivanje proračuna je u nadležnosti predstavničkih i izvršnih tijela; na državnoj razini to su Sabor Republike Hrvatske, Vlada Republike Hrvatske i dalje ministarstva i agencije (posebno Ministarstvo financija i ministar financija). Vlada Republike Hr-

vatske, na bazi zahtijeva ministarstava i pojedinih agencija i smjernica koje daje ministar financija, utvrđuje prijedog ukupne ekonomske politike iz koje se definira prijedog državnog proračuna, što uključuje prijedlog fiskalne politike i prijedog alokacije javne potrošnje. Prijedog državnog proračuna koji u sebi sublimira ukupne društvene i ekonomske ciljeve konačno odobrava Sabor Republike Hrvatske. Kao znanstveno-stručne podloge izradi proračuna koriste se makroekonomske analize iz kojih se vidi nivo ekonomske razvijenosti zemlje, stanje gospodarske aktivnosti i njena struktura, a iz čega se mogu napraviti makroekonomske projekcije i procijeniti razina i dinamika budućih kretanja kao osnova za izradu godišnjeg i višegodišnjeg proračuna.

Sustav proračuna svake pojedine države je odraz obilježja te države, počev od političkog uređenja države, teritorijalnih (regionalnih) obilježja, povijesnog naslijeđa, gospodarskog razvoja do socijalnih programa. Teško je uspoređivati proračunske sustave pojedinih zemalja, jer oni izravno odražavaju specifične prilike pojedine zemlje i ne mogu se nekritički primjeniti u drugoj zemlji. Međutim, u procesu globalizacije na svim razinama i područjima, čine se napore u cilju usklađivanja, izjednačivanja i harmonizacije sustava proračuna u njihovim temeljnim obilježjima (obuhvat javnog sektora, postupak izrade, donošenja, izvršenja i nadzora nad izvršenjem proračuna, prihvatljive razine deficita i javnog duga, računovodstveni sustav proračuna).

U svim državama sustav proračuna je područje u kome postoji visoka stopa normativizma, što se odražava u velikom broju zakona, propisa i drugih normativnih akata kojima se detaljno propisuju postupci, načini, metode djelovanja, ovlasti, ograničenja, prava i dužnosti svih subjekata sustava proračuna.

U određenju proračuna i proračunskih odnosa u Hrvatskoj, polazne osnove dane su Zakonom o proračunu (Narodne novine 2008) te izmjenama i dopunama Zakona o proračunu (Narodne novine 2012;2015):

Ovim se Zakonom uređuje planiranje, izrada, donošenje i izvršavanje proračuna, upravljanje imovinom i dugovima, upravljanje javnim dugom, zaduživanje i jamstvo države te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski odnosi u javnom sektoru, računovodstvo, proračunski nadzor i druga pitanja povezana s upravljanjem javnim financijama.

Razlikovanje državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave je razlikovanje prema razinama javne vlasti: državni proračun je proračun na razini Republike Hrvatske, a proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave je proračun na razini općine, grada ili županije. Postupci izrade, donošenja, izvršenja i nadzora nad izvršenjem proračuna su dobrim dijelom identični za državni proračun i proračune nižih razina javne vlasti, razlike koje se pojavljuju posljedica su razlika u nadležnostima pojedinih razina javne vlasti i veličine proračuna.

Proračun se odnosi na fiskalnu godinu i važi za godinu za koju je donesen. Fiskalna godina traje dvanaest mjeseci, a poklapa se s kalendarskom godinom koja počinje 1. siječnja, a završava 31. prosinca. Znači, svake godine se ponavlja proračunska procedura, tako da se u tekućoj godini donosi proračun za iduću godinu, a izvršava proračun za tekuću godinu (koji je donesen prethodne godine).

Proračun se donosi i izvršava u skladu s načelima jedinstva i točnosti proračuna, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije,

dobrog financijskog upravljanja i transparentnosti (Narodne novine 2008). **Načelo jedinstva i točnosti** proračuna zahtijeva da se u proračunu prihodi i primici koji pripadaju državi i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave, kao i svi njihovi rashodi i izdaci za pojedine namjene iskazuju po brutonačelu, bez prebijanja iznosa prihoda i rashoda. **Načelo jedne godine** znači da se proračun donosi za proračunsku godinu i vrijedi za tu godinu, te da su prihodi i primici uplaćeni u proračun do kraja tekuće godine prihod proračuna te godine. U proračunu se planiraju sredstva za pokriće preuzetih obveza iz prethodne/-ih godina, kao i sredstva za plaćanje obveza nastalih u tekućoj fiskalnoj godini za koju se proračun donosi. **Načelo uravnoteženosti** zahtijeva da ukupni prihodi i primici pokrivaju ukupne rashode i izdatke. Ako se tijekom proračunske godine, zbog izvanrednih nepredviđenih okolnosti, povećaju rashodi i izdaci, odnosno umanje prihodi i primici, proračun se mora uravnotežiti pronalaženjem novih prihoda i primitaka, odnosno smanjenjem predviđenih rashoda i izdataka, pri čemu se uravnoteženje proračuna provodi izmjenama i dopunama proračuna prema postupku istom kao i za donošenje proračuna.

Načelo obračunske jedinice zahtijeva da se svi proračunski prihodi, primici, rashodi i izdaci iskazuju u jedinstvenoj valuti (u kunama), te se i financijski izvještaji iskazuju u istoj valuti. **Načelo univerzalnosti** vrlo je važno proračunsko načelo koje ističe bit proračunskog financiranja, a to je da svi prihodi i primici služe za podmirivanje svih rashoda i izdataka. Postoji kategorija namjenskih prihoda koja se koristi za financiranje određenih rashoda i izdataka što uvijek mora biti naglašeno u zakonskom određenju tih prihoda i primitaka. **Načelo specifikacije** podrazumijeva da se prihodi i primici, te rashodi i izdaci raspoređuju i iskazuju u proračunu prema proračunskim klasifikacijama. **Načelo dobrog financijskog upravljanja** naglašava da se proračunska sredstva moraju se koristiti u skladu s načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. **Načelo transparentnosti** podrazumijeva da su sve važne proračunske informacije dostupne široj javnosti te da su prezentirane na razumljiv i pregledan način.

Pojam fiskalne transparentnosti najčešće se povezuje s otvorenošću države ili lokalnih jedinica prema javnosti u smislu pravovremenog i točnog informiranja javnosti o proračunu i javnim financijama. Dostupnost fiskalnih informacija javnosti osnovno je obilježje fiskalne transparentnosti. (Kandžija, Živko, Skoko 2007: 321–326) Različite međunarodne institucije bave se ocjenjivanjem i uspoređivanjem fiskalne transparentnosti raznih zemalja. Međunarodni monetarni fond razvio je Priručnik fiskalne transparentnosti (IMF 2007)²⁹ i Kodeks o fiskalnoj transparentnosti (IMF 2014)³⁰. Na temelju Priručnika i Kodeksa provodi se analiza i ocjena fiskalne transparentnosti te se objavljuje Izvješće o fiskalnoj transparentnosti za svaku od analiziranih zemalja³¹. Kodeks fiskalne transparentnosti (Institut za javne financije 2014) naglašava tri područja:

²⁹ *Manual on Fiscal Transparency.*

³⁰ *Code of Good Practices on Fiscal Transparency.*

³¹ U prikupljanju podataka i izradi navedenog izvješća o fiskalnoj transparentnosti (ROSCs – *Reports on the Observance of Standards and Codes*) u Republici Hrvatskoj sudjeluje Institut za javne financije. Podaci o fiskalnoj transparentnosti dostupni su u njihovim javnim objavama. Vidjeti www.ijf.hr.

- 1) Fiskalno izvještavanje u kojem se ističe da fiskalna izvješća trebaju sadržavati sveobuhvatan, svrsishodan, pravovremen i pouzdan pregled fiskalnog položaja i rada vlade.
- 2) Fiskalna predviđanja i proračuni u kojem se ističe da proračuni i fiskalna predviđanja na kojima se proračuni zasnivaju moraju sadržavati jasan stav o vladinim proračunskim ciljevima i poduzetim mjerama, uz sveobuhvatne, pravovremene i pouzdane projekcije razvoja javnih financija.
- 3) Analiza i upravljanje temeljnim rizicima u kojem se ističe da vlade trebaju objavljivati, analizirati i upravljati rizicima javnih financija i osigurati efikasnu koordinaciju fiskalnog odlučivanja u okviru cijelog javnog sektora.

Mjerama i načelima Kodeksa fiskalne transparentnosti ističe se jasnoća uloga i dužnosti u okviru koje se traži jasno odvajanje dijelova unutar javnog sektora i javnog sektora od ostatka gospodarstva te uspostavljeni zakonski i administrativni okvir za fiskalno upravljanje. Potiče se dostupnost informacija javnosti objavljivanjem sveobuhvatnih i pravovremenih informacija o prošlim, tekućim i budućim fiskalnim aktivnostima te otvorenost proračunskih procesa koja obuhvaća praktične aspekte pripreme, izvršavanja, izvještavanja i nadzora nad proračunom. Treba postojati redovito izvještavanje zakonodavne vlasti i javnosti.

Na međunarodnoj razini priznati pokazatelj otvorenosti proračuna je Indeks otvorenosti proračuna³². Prema navedenom izvoru Republika Hrvatska nalazi se u sredini ljestvice promatranih zemalja³³, što znači da postoji prostor za daljnji rad i napore na poboljšavanju fiskalne transparentnosti (Bronić, M.; Urban, I. 2015: 2).

³² Indeks otvorenosti proračuna je neovisan i međunarodno usporediv pokazatelj, kojim se periodično mjeri otvorenost proračuna, a temelji se na Upitniku o otvorenosti proračuna koji sadrži 109 pitanja, a čije popunjavanje se povjerava stručnjacima iz svih država uključenih u izradu Upitnika. Istraživanje provodi *International Budget Partnership* (IBP), neprofitna organizacija sa sjedištem u Washingtonu. Detaljnije pogledati na <http://internationalbudget.org/opening-budgets>.

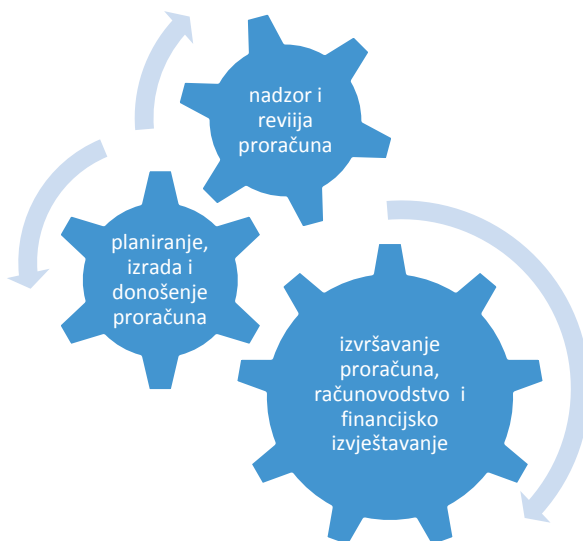
³³ Indeks otvorenosti proračuna 2015. izračunan je za 102 države, a Republika Hrvatska ima indeks 53 od mogućih 100. To je rezultat koji je nešto veći od prosjeka svih promatranih država (45) i ulazi u skupinu država koje „pružaju ograničene informacije o državnom proračunu“. Indeks otvorenosti proračuna za Republiku Hrvatsku u pet krugova istraživanja od 2006. do 2015., iznosio je 42; 59; 57; 61; i 53, što znači da se dogodio pad od 8 indeksnih bodova. Prema Bronić, M.; Urban, I. (2015) Otvorenost državnog proračuna – pogoršanje kvalitete i opsežnosti informacija o državnim prihodima i rashodima, *Aktualni osvrti*, br. 85, Institut za javne financije, Zagreb, <http://www.ijf.hr/upload/files/file/osvrti/85.pdf>, posjet 23. 9. 2015.

2.2.2. PRORAČUNSKI PROCESI

Jedan proračunski ciklus može se podijeliti u tri temeljne faze. To su:

- 1) **Planiranje, izrada i donošenje proračuna.**
- 2) **Izvršavanje proračuna, računovodstvo i financijsko izvještavanje.**
- 3) **Nadzor i revizija proračuna.**

Slika 2.2. Faze proračunskog ciklusa



Proračunski ciklus odvija se određenom dinamikom tako da se u pojedinim razdobljima godine događaju pojedine faze proračunskog ciklusa. Slijed faza proračunskog ciklusa zahtijeva usklađenost i koordinirano djelovanje svih proračunskih subjekata.

2.2.2.1. PLANIRANJE, IZRADA I DONOŠENJE PRORAČUNA

Prva faza proračunskog ciklusa sastoji se od:

- 1) planiranja i izrade proračuna
- 2) donošenja (prihvaćanja) proračuna.

Najvažniji sudionici u procesu pripreme proračuna na državnoj razini su:

- Sabor Republike Hrvatske koji konačno odobrava državni proračun nakon rasprava u Saboru i na Saborskom odboru za proračun i financije.
- Vlada Republike Hrvatske koja na temeljima ukupnih politika, strategija i ciljeva definira strategiju i strukturu državnog proračuna tj. utvrđuje ukupni iznos raspoloživih prihoda, kao i način na koji će se isti ostvariti, te ukupni iznos javne potrošnje kao i alokaciju iznosa na pojedine funkcije države i vladine programe.

- Ministarstva i agencije koji su ključni sudionici u procesu pripreme proračuna. Najvažniju ulogu u procesu pripreme proračuna ima Ministarstvo financija koje obavlja koordinirajući aktivnost između Vlade i korisnika državnog proračuna (ministarstava/agencija).
- Proračunski korisnici koji samostalno upravljaju procesom izrade svoje dionice proračuna, te u skladu s smjernicama i proračunskim ograničenjima procjenjuju stavke tekućih i kapitalnih rashoda i izdataka i procjenjuju dio prihoda i primitaka za koje su odgovorni u prikupljanju.

Vladina fiskalna politika i strategija upravljanja javnom potrošnjom, a koja je sadržana u proračunu, ima snažan efekt na ponašanje poduzeća, stanovništva, financijskih institucija i ostalih subjekata ekonomskog procesa, te je iz tog razloga važno da ima određeni kontinuitet i da promijene nisu česte i krakoročne.

Ne postoji jedinstveni pristup planiranja proračuna između država. Čak i kada se usvoje slični modeli oni mogu biti različiti u implementaciji ovisno o administrativnom kapacitetu, prioritetima, političkoj volji.

Obično se u planiranju proračuna izdvajaju sljedeće vrste proračuna ovisno o pristupu planiranju:

- 1) proračun po stavkama, linijski proračun (*line-item budgeting*),
- 2) proračun po programima (*program budgeting*) i
- 3) proračun na temelju mjerenja ostvarenih rezultata, proračun na temelju učinka (*output budgeting, performance budgeting*).

Linijski proračun je najniži i najmanje razvijeniji oblik pripreme i planiranja proračuna u kome se specificira koliko će se potrošiti na svaku pojedinu stavku koju troši proračunski korisnik. Rashodi su prije svega organizirani po ekonomskoj klasifikaciji po kategorijama ili vrstama kao što su plaće, naknade, dobra i usluge koja se kupuju i sl. Iako je najjednostavniji za pripremu, on ne daje podatke o aktivnostima i funkcijama programa, te iako je poznato koliko se troši, to ne otkriva puno o stvarnom pružanju usluga, niti kvantitativno niti kvalitativno.

Proračun prema rezultatima naglasak stavlja na povezivanje dodjela sredstava proračunskim korisnicima s rezultatima (outputima), a proračun na temelju učinka više je usmjeren na uspostavljanje indikatora učinka za svaki program i aktivnost. „Proračun na temelju učinka polazi od klasifikacije aktivnosti države po funkcijama i programima u skladu s političkim ciljevima vlada (općim i posebnim), uspostavljanja sustava indikatora učinka za svaki program i aktivnost te konačno i mjerenja troškova tih aktivnosti u odnosu na isporučene *outpute*.“

Izrazi **proračun na temelju učinka** i **programski proračun** često se koriste naizmjenično, „mada se programski proračun također može definirati kao vid proračuna na temelju učinka kojim se stavlja veći naglasak na programsku klasifikaciju u skladu s političkim ciljevima vlade i na potrebu efikasne alokacije sredstava“ (Allen, R.; Tommasi, D. (2004: 467).

Proračun po programima sadrži rashode i izdatke po programima. Cilj programskog planiranja je uspostava mjerenja rezultata za svaki program primjenom pokazatelja

uspješnosti. „Ova metoda izrade proračuna organizira aktivnosti u programe (aktivnosti ili usluge sa zajedničkim ciljem), identificira alternative za postizanje svakog cilja, analizira odnose troškovi/koristi (*cost/benefit*) za svaku alternativu, te odabir alternative za maksimalan učinak. Budući da su ukupni troškovi i razina postignuća (*performance*) bitni – cijena svake pojedine stavke nije bitna – raspodjela sredstava se može iskazati u ukupnom iznosu za program umjesto u tradicionalnom obliku proračuna po stavkama” (Hyman 1987: 256–281).

Dakle, proračun po programima usredotočen je na rezultate svakog programa i omogućuje mjerenje rezultata, kao i mjerenje odnosa troškova i koristi programa, te time olakšava prepoznavanje učinkovitije raspodjele sredstava.

Uvođenjem novog proračunskog sustava u Republici Hrvatskoj uvedeno je programsko planiranje i strateško planiranje koje predstavlja inovativni pristup u pripremi proračuna³⁴. Zakon o proračunu iz 2003. godine propisao je proračunske klasifikacije – organizacijsku, ekonomsku, funkcijsku, lokacijsku i programsku. Ekonomska, funkcijska, organizacijska i lokacijska klasifikacija institucionalni su okvir organiziranja i praćenja ostvarivanja rashoda i izdataka, prihoda i primitaka te rasporeda sredstava za proračunske funkcije između države i lokalne razine. Programska klasifikacija koja uključuje sve navedene klasifikacije ima za cilj pokazati svrhovitost i učinkovitost državnih i drugih tijela u realizaciji programa koje provode i postizanju ciljeva programa. Proračunski dokument temeljen na programima treba iskazati politike i prioritete proračunskih korisnika u sadržajno zaokruženim programima, aktivnostima i projektima, te razviti sustav praćenja i evaluacije postignuća na temelju pokazatelja.

Programsku klasifikaciju je tek trebalo razviti na primjereni način te stvoriti pretpostavke za njenu cjelovitu primjenu. Izrada programskog proračuna bila je zahtjevno postavljena u odnosu na administrativne kapacitete, te se nedostatak formalne regulacije i nedostatak znanja odrazio na uspješnost implementacije. Međutim, prilikom ocjene dostignuća u usvajanju i razvijenosti programskog proračuna potrebno je uzeti u obzir osim činjenice da je kvaliteta povezanosti proračuna i sustava mjerenja učinaka tehničko i metodološko pitanje koje je složeno i zahtijeva iznimne kompetencije javne administracije, i činjenicu stvarne opredjeljenosti političkih struktura za reforme i kontrolu javne potrošnje, te uočiti da navedene pretpostavke nisu postojale „Ključni problem procesa pripreme proračuna uzrokovala je brza promjena od planiranja po stavkama na planiranje po programima. Planiranje po programima shvaćeno je od dijela korisnika isključivo kao grupiranje rashoda u različite aktivnosti i projekte, a potom njihovo povezivanje u programe. Pogled u procesu planiranja još je uvijek usmjeren na vrstu i visinu troškova, a ne na rezultate programa.“ (Ministarstvo financija 2007.)

Međutim, unatoč dosta formalnoj primjeni programskog planiranja i navedenim ograničenjima i preprekama u implementaciji, ipak je došlo do niza unaprjeđenja,

³⁴ Programsko planiranje uvedeno je Zakonom o proračunu iz 2003. g., a strateško planiranje Zakonom o proračunu iz 2008. g. Međutim, sami procesi razvoja programskog planiranja i strateškog planiranja započeli su prije usvajanja zakonskog okvira, a kontinuirano su prisutna stalna unaprjeđenja metodologije i okvira provedbe te poboljšanja u implementaciji programskog i strateškog planiranja.

koja su pospješila primjenu programskog planiranja i stvorila uvjete za integrirano proračunsko planiranje koje objedinjuje strateško planiranje proračuna, programski proračun i izradu godišnjeg proračuna odnosno financijskih planova (budžetiranje u užem smislu). Povezivanje strateškog i programskog planiranja mora biti metodološki i vremenski usklađeno, a poveznica su pokazatelji uspješnosti.

„Pokazatelji uspješnosti koriste se u sustavu integriranog planiranja koje objedinjuje strateško i proračunsko planiranje. Zadatak pokazatelja uspješnosti u okviru strateškog planiranja jest pratiti ostvarivanje strateških ciljeva, a njihova je uloga u proračunskom planiranju usmjerena na planiranje, izvršenje i praćenje trošenja proračunskih sredstava u proračunima središnje države i u proračunima lokalnih jedinica. Pokazatelji uspješnosti su mjere koje daju informacije o rezultatima i učincima javnih programa.“ (Jurlina Alibegović, D., Blažević, Lj. 2011: 632).

Najveći izazov u implementaciji strateškog i programskog planiranja je kako strateške dokumente utemeljene na viziji, misiji te općim i posebnim ciljevima pretočiti u proračunske programe, projekte i aktivnosti kao načine ostvarivanja ciljeva s integriranim sustavom praćenja rezultata i ostvarenih ishoda trošenja javnih sredstava te sustavom cjelovitog izvještavanja o provedbi.

Strateško planiranje je proces izrade strateških planova ministarstava i drugih državnih tijela. Strateški planovi sadrže: viziju, strateške ciljeve, načine ispunjavanja ciljeva (akte planiranja), mjere procjene rezultata i sustav praćenja postizanja rezultata (Narodne novine 2008).

Ministarstva i druga državna tijela dužni su izraditi i dostaviti Ministarstvu financija svoje strateške planove za trogodišnje razdoblje. Na temelju tih strateških planova Ministarstvo financija u suradnji sa središnjim tijelom državne uprave nadležnim za razvojnu strategiju i koordinaciju fondova Europske unije izrađuje strategiju vladinih programa za trogodišnje razdoblje koju predlaže Vladi na usvajanje, a koja sadrži:

- Ukupnu zajedničku viziju, strateški cilj i makroekonomski okvir.
- Glavna strateška područja djelovanja Vlade s postavljenim ciljevima, načinima ispunjavanja ciljeva i mjerama procjene rezultata.
- I rang strateških prioriteta i vezu s organizacijskom i programskom klasifikacijom.

Povezivanje strateškog i proračunskog planiranja neophodno je kako bi odluke o proračunskim alokacijama transparentno odražavale strateške prioritete i ciljeve vladine politike. Strategija Vladinih programa temelj je za donošenje nacrta smjernica ekonomske i fiskalne politike za trogodišnje razdoblje, a koje su vrlo važan dokument i nepohodan okvir za donošenje proračuna.

Slika 2.3. Povezivanje strateškog i proračunskog planiranja



Smjernice koje izrađuje Ministarstvo financija i predlaže ih Vladi, koja ih je dužna donijeti sadrže:

- Strateške ciljeve ekonomske i fiskalne politike Republike Hrvatske.
- Osnovne makroekonomske pokazatelje Republike Hrvatske.
- Osnovne pokazatelje fiskalne politike Republike Hrvatske.
- Procjenu prihoda i rashoda te primitaka i izdataka svih razina općeg proračuna.
- Prijedlog visine financijskog plana po razdjelima organizacijske klasifikacije, koji sadrži visinu financijskog plana za prethodnu proračunsku godinu i tekuću proračunsku godinu, te prijedlog visine financijskog plana za sljedeću proračunsku godinu i za sljedeće dvije godine.
- Predviđene promjene javnog duga i strategiju upravljanja javnim dugom.

Na osnovi smjernica Vlade Ministarstvo financija dostavlja ministarstvima i drugim državnim tijelima i izvanproračunskim korisnicima upute za izradu prijedloga državnog proračuna, a koje se sastoje od osnovnih ekonomskih pokazatelje iz smjernica te rokova i načina izrade državnog proračuna.

Planiranje proračuna sastoji se iz dva temeljna dijela:

- **planiranje prihoda i primitaka**
- **planiranje rashoda i izdataka.**

Planiranje svakog proračunskog prihoda, primitka, te rashoda i izdatka provodi se prema proračunskim klasifikacijama od kojih se posebno ističe organizacijska, ekonomska i programska klasifikacija.

Na razini svakog proračunskog korisnika podlogu planiranja čini analiza sljedećih faktora:

- Obuhvat (djelokrug) aktivnosti pojedinog proračunskog korisnika.
- Promjena u razini aktivnosti iz razdoblja u razdoblje.
- Ograničenja i parametri koji su dani smjernicama državnog proračuna, a kojima se definira stopa rasta tekućih rashoda i izdataka, tekućih transfera, kapitalnog dijela proračuna, rast primanja zaposlenih.
- Promjene u sadržaju proračuna u odnosu na prethodna proračunska razdoblja.
- Utjecaj dinamike i razine primitaka i izdataka u pojedinim razdobljima unutar proračunskog razdoblja.

U procesu planiranja proračuna posebno se specificiraju uvjeti i ograničenja za izradu:

- tekućeg proračuna i
- kapitalnog dijela proračuna.

Dok tekući proračun sadrži prihode i primitke te rashode i izdatke koji se odnose na održavanje postojeće razine aktivnosti, kapitalni dio proračuna sadrži projekciju prihoda i primitaka te rashoda i izdataka koji se odnose na investicije, ulaganja u dugotrajnu imovinu, što znači povećanje postojeće razine aktivnosti. Odobravanjem kapitalnih projekata daje se prioritet određenim područjima, čime se usmjerava razvoj u ciljanom smjeru, što će se konačno pozitivno odraziti na ukupni ekonomski rast i razvoj.

Proračun se planira, na svim razinama, po načelu proračunske ravnoteže – iznos proračunskih rashoda odgovara iznosu proračunskih prihoda. Višak rashoda nad приходima (proračunski deficit), kao i načini njegova pokrića (razni oblici zaduživanja) moraju se također predvidjeti u proračunu, isto kao i mogući (višak prihoda nad rashodima - proračunski suficit) i načini njegove upotrebe.

U nastavku je prikazana vremenska dinamika, faze i subjekti u pripremi Državnog proračuna u Republici Hrvatskoj sukladno važećoj zakonskoj regulativi.

Tablica 2.2. Vremenska dinamika, faze proračunskog ciklusa i subjekti pripreme proračuna

| Datum | Faze proračunskog ciklusa | Subjekti u procesu pripreme proračuna |
|-----------------|--|---|
| sredina ožujka | Izrađuje uputu za izradu strateških planova i dostavlja je ministarstvima i drugim državnim tijelima | Ministarstvo financija u suradnji s drugim tijelima državne uprave nadležnim za razvojnu strategiju i koordinaciju fondova Europske unije |
| sredina travnja | Izrađuju strateške planove za trogodišnje razdoblje i dostavljaju ih Ministarstvu financija | Ministarstva i druga državna tijela |
| kraj travnja | Na temelju strateških planova Ministarstvo financija u suradnji s drugim tijelima državne uprave nadležnim za razvojnu strategiju i fondove Europske unije izrađuje strategiju vladinih programa za trogodišnje razdoblje koju predlaže Vladi RH | Ministarstvo financija u suradnji s drugim tijelima državne uprave nadležnim za razvojnu strategiju i koordinaciju fondova Europske unije |
| sredina svibnja | Vlada donosi strategiju vladinih programa za trogodišnje razdoblje | Vlada RH |
| kraj svibnja | Na temelju strategije vladinih programa za trogodišnje razdoblje Ministarstvo financija izrađuje nacrt smjernica ekonomske i fiskalne politike za trogodišnje razdoblje koje predlaže Vladi RH | Ministarstvo financija |
| sredina lipnja | Vlada RH donosi smjernice | Vlada RH |
| kraj lipnja | Na osnovi smjernica Vlade Ministarstvo financija dostavlja ministarstvima i drugim državnim tijelima Upute za izradu prijedloga državnog proračuna | Ministarstvo financija |
| 1. srpnja | Dostavljaju usklađene prijedloge financijskih planova ministarstvima i drugim državnim tijelima | Proračunski korisnici |
| kraj srpnja | Dostavljaju usklađene prijedloge financijskih planova Ministarstvu financija | Nadležna ministarstva |
| 15. listopada | Ministarstvo financija, odnosno upravno tijelo za financije izrađuje nacrt proračuna za proračunsku godinu i projekciju za sljedeće dvije godine, te ih dostavlja Vladi RH | Ministarstvo financija |
| 15. studenoga | Vlada, odnosno poglavarstvo utvrđuje prijedlog proračuna i projekcija te ih dostavlja Saboru, odnosno predstavničkom tijelu na donošenje | Vlada RH |
| kraj godine | Donosi proračun za sljedeću proračunsku godinu | Hrvatski sabor |

Izvor: obrada autora prema državnom Zakonu o proračunu (Narodne novine, 2008., 2012., 2015.)

Prikazana procedura pripreme, izrade i izglasavanja državnog proračuna prihvatljiva je i za proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, s nužnim razlikama u rokovima za izvršenje pojedinih faza i subjektima u izradi proračuna.

Moguće je očekivati, da se zbog velikog broja subjekata u procesu pripreme proračuna, složene proračunske procedure, ali i promjena političkih struktura kao rezul-

tata parlamentarnih izbora, dogodi kašnjenje u izradi proračuna. Ako se ne donese proračun prije početka sljedeće fiskalne godine, financiranje se obavlja privremeno, razmjerno sredstvima korištenim u istim razdobljima prethodne godine, a najviše do jedne četvrtine ukupnih prihoda raspoređenih proračunom za prethodnu godinu, a najduže za prva tri mjeseca tekuće proračunske godine.

2.2.2.2. IZVRŠAVANJE PRORAČUNA, RAČUNOVODSTVO I FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE

Druga faza proračunskog ciklusa je **izvršavanje proračuna**. Izvršavanje proračuna je ostvarivanje prihoda i izvršavanje rashoda utvrđenih proračunom. Doneseni proračun predstavlja zadani okvir potrošnje i determinira granice financijske slobode svim korisnicima proračuna. Proračunski izdaci se mogu kretati do razine utvrđene proračunom po pojedinim namjenama. Dinamika ostvarenja proračunskih prihoda određuje okvir i dinamiku trošenja proračunskih sredstava.

Brigu o izvršenju proračuna preuzimaju sva ministarstva i tijela državne vlasti u okvirima svoje nadležnosti. Npr. brigu o ostvarenju prihoda imaju dijelovi Ministarstva financija: Porezna uprava, Carinska uprava, razni inspektorati, ali i drugi proračunski subjekti koji imaju zakonske i javne ovlasti ubiranja javnih prihoda.

Kao jedan od mogućih organizacijskih oblika upravljanja javnim приходima i rashodima pojavila se državna riznica ili riznica lokalnih jedinica³⁵. Potreba za državnom riznicom izrasla je stoga što su proračunski subjekti koji imaju zakonske i javne ovlasti voditi brigu o javnim приходima i javnim rashodima međusobno razdvojeni, državna riznica povezuje javne prihode i javne rashode u cjelinu – jedinstveni sustav proračuna.

Kako državnu riznicu nije moguće jednoznačno definirati, u određenju pojma državne riznice potrebno je istaknuti sljedeće:

- Pojam riznica odgovara pojmu trezor, blagajna, sef ili kasa; što znači, da se riznica može smatrati mjestom gdje se čuva državna imovina.
- Pojam riznice može podrazumijevati sama novčana sredstva, ili druga sredstva ili dragocjenosti sabrane i čuvane na određenom mjestu.
- Međutim, u ovom kontekstu riznica je shvaćena kao mnogo širi pojam – to je određeni sustav prikupljanja i trošenja državnog (javnog) novca.
- Sustav državne riznice organizacijski može biti ustrojen na različite načine: kao posebno ministarstvo državne riznice u istom rangu kao ministarstvo financija ili kao dio (organizacijska jedinica) ministarstva financija, što ovisi od ustroja javne vlasti i od organizacijske strukture države. U tom kontekstu pojam državne riznice odnosi se na tijelo (ministarstvo) nadležno za obavljanje poslova ubiranja i raspodjele javnog novca.

³⁵ U nastavku teksta koristi se pojam državne riznice. Sve navedene definicije i karakteristike jednako se odnose na ustrojene lokalne riznice tj. riznice ustrojene u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Razlikovanje različitih sustava državne riznice proizlazi prvenstveno iz:

- 1) Načina organizacije državne riznice – zasebno ministarstvo ili dio ministarstva financija.
- 2) Djelokruga i ovlasti državne riznice tj. funkcija koje izvršava državna riznica.

Državna riznica može preuzeti različite funkcije.

1) *Blagajnička funkcija* javno-pravnih tijela, gdje se ubraja:

- koncentriranje svih novčanih sredstava, kao što su – budžetski prihodi; izvanbudžetski prihodi; domaći zajmovi; inozemni zajmovi; pomoći
- iz riznice se, na drugoj strani, namiruju svi javni izdaci.

2) *Bankarska funkcija* javno-pravnih tijela, kao što su:

- osiguravanje novčanih sredstava i u onom slučaju u kojem budžetski prihodi ne dostižu izdatke (tj u slučaju kasenog deficita i budžetskog deficita)
- pomaže budžetu kratkoročnim pozajmicama (pokrivanje kasenog deficita), budući da se u pravilu ne pokrivaju rokovi ubiranja potrebnih planiranih prihoda i dospjelih izdataka (isplata)
- kao tvorac novčane likvidnosti, riznica je u vezi s emisijskom bankom (radi eskontiranja vrijednosnih papira), daje pozajmice (avanse) budžetu.

3) *Novčana i financijska kontrola*, koja se odnosi na:

- praćenje i nadzor obujma novčane mase u procesu uravnoteženja sveukupnih izdataka i kreiranja novca
- funkcija financijske kontrole ekonomskog sektora, i to pomoću emisije zajmova i sterilizacijom prekomjerne emisije novca radi suzbijanja inflacije. (Sever 1995: 347).

Izvršavanje pojedinih navedenih funkcija državne riznice zavisi od odnosa državne riznice i banaka (posebice centralne, emisijske banke). Državna riznica može biti samostalna financijska institucija koja raspolaže državnim novcem i koja ulazi u financijsko-kreditne aranžmane s ostalim financijskim institucijama ali, isto tako, te poslove iz djelokruga državne riznice može obavljati emisijska banka.

Definirana kao sustav prikupljanja i trošenja javnog novca državna riznica ima prvenstveno funkciju upravljanje javnim novcem, a što podrazumijeva:

- Dnevno upravljanje likvidnošću države, što znači dnevno priskrbiti novac raspoloživ za podmirenje tekućih izdataka.
- Upravljanje novcem koji je prikupljen u državni proračun, a trenutno nije potreban za izmirenje tekućih izdataka, na način kratkotrajnog ulaganja.
- Upravljanje javnim dugom – što zahtjeva klasificiranje dugova (sa stajališta izvora i dužničkog instrumenta) i upravljanje dugom (rokovi otplate glavnice, iznosi glavnice, iznosi kamata).

Osim navedenih funkcija državne riznice, koje su, rekli bismo, prvenstveno financijske naravi, državna riznica:

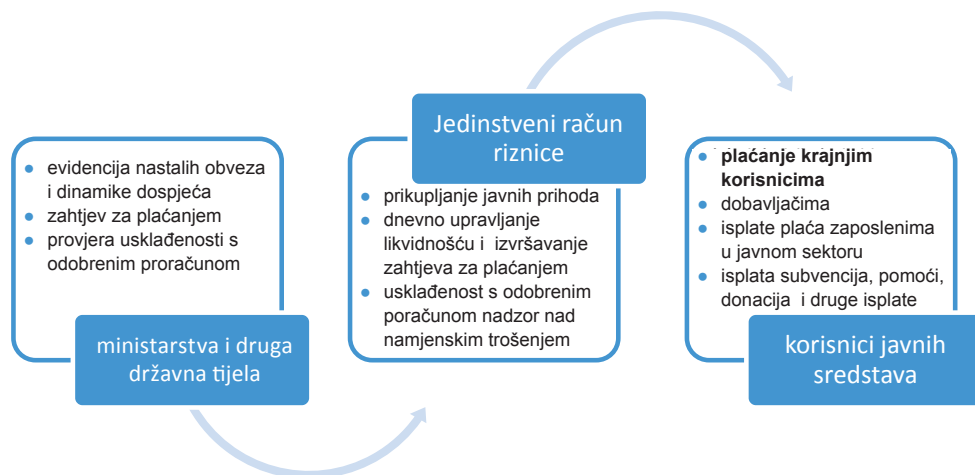
- omogućuje planiranje i izvršenje proračuna u cjelini tako da preuzima sve novčane tokove te
- ustrojava odgovarajući sustav informiranja – računovodstveni sustav proračuna.

Riznica se često prepoznaje kao centralizirani model izvršavanja proračuna. Riznica je „složeni sustav upravljanja aktivnostima koji se realizira kroz prikupljanje i trošenje državnog (javnog) novca kroz jedinstveni račun riznice“ (Vašiček V. 2002: 136).

Izvršavanje proračuna riznicom ne znači za korisnika gubitak autonomije u korištenju sredstava, već se sustav upravljanja novčanim tokovima konsolidira, a riznica pruža novčanu sigurnost za sve odobrene aktivnosti koje su usuglašene s prihvaćenim proračunom. Cilj koji se želi postići sustavom riznice je racionalizacija u upravljanju javnim novcem, a ne oduzimanje prava na raspolaganje proračunskim sredstvima koje je autonomno pravo svakog korisnika proračuna u njegovim pozicijama koje je potvrđeno usvojenim proračunom.

Državna riznica je princip jednog jedinstvenog novčanog računa preko kojeg se obavljaju sve financijske transakcije državnog proračuna. Svi korisnici proračuna povezani su jedinstvenim financijsko-računovodstvenim informacijskim sustavom, koje im dopušta izvršavanje transakcija i djelovanje jedino u tom jedinstvenom sustavu.³⁶

Slika 2.4. Izvršavanje proračuna putem jedinstvenog računa riznice



Proračun ima samo jedan jedinstveni račun u banci, a računi korisnika proračuna nisu čvrsti depozitni računi, nego su neka vrsta knjigovodstvenog računa (podračuna) preko kojih se analitički prate i obrađuju zahtjevi za plaćanje. Sustav riznice

³⁶ Navedeni model riznice jednako je primjenjiv na nižim razinama, pa tako govorimo o lokalnim riznicama kao složenim financijsko-računovodstvenim sustavima podržanim informatičkim rješenjima po kojima se izvršavaju proračuni lokalnih jedinica.

treba biti tako dizajniran da može procesirati sve poslovne procese i transakcije, bilo da je to proces pripreme ili izvršenja proračuna, svih korisnika proračuna izravno povezanih u sustavu, kao i dio transakcija korisnika koji nisu izravno povezani u sustav. To podrazumijeva da treba pripremiti i provjeriti model spajanja korisnika proračuna, koji se temelji na definiraju punog poslovno-procesnog modela sučelja središnjeg sustava i nižih razina riznice. Povezivanje nižih razina korisnika proračuna u jedinstveni informacijski sustav riznice stvara pretpostavke za postupno zatvaranje potrošnih računa (žiroračuna) nižih razina i njihovo uključivanje u jedinstveni račun riznice. Time se postupak izgradnje infrastrukture za funkcioniranje jedinstvenog računa riznice završava.

Korisnici proračuna koji su izravno povezani u sustavu, moraju evidentirati u sustavu sve poslovne (proračunske) procese, od financijskog plana, godišnjeg odobrenog proračuna, rezervacije i nastanka obveze do zahtjeva za plaćanje. Sustav automatski provjerava mogućnost svake transakcije s odgovarajućim proračunskim mjestom, te usklađenost s ograničenjima koja su postavljena korisnicima proračuna. Samo prema takvim verifikacijama, sustav dozvoljava da se ispostavi odgovarajući nalog za plaćanje i izvrši doznaka. Usklađivanjem stvarne potrošnje pojedinih korisnika proračuna s njihovim odobrenim proračunom i postavljenim ograničenjima u sustavu dodjela, ostvaruje se kontrola nad izvršavanjem proračuna.

U hrvatskom proračunskom sustavu Državna riznica je organizacijska jedinica Ministarstva financija i kao sastavni dio tog ministarstva za poslove iz svog djelokruga odgovorna je nadležnom ministarstvu tj. ministru financija. Jedinstveni račun Državne riznice preko koga se provode sve uplate u državni proračun i sve isplate iz državnog proračuna vodi se kod Hrvatske narodne banke. Ministarstvo financija odgovorno je za evidenciju svih transakcija u sustavu glavne knjige riznice, koju informatički podržava Financijska agencija, koja obavlja usluge platnog prometa.

Uspostavljanje jedinstvenog računa započelo je 1997. godine kada je Vlada Republike Hrvatske donijela Odluku o prijelazu dijela korisnika državnog proračuna na izravnu isplatu s jedinstvenog računa riznice. Jedinstveni račun riznice preko podračuna korišten je za isplatu plaća proračunskim korisnicima državnog proračuna te za plaćanja kapitalnih rashoda iznad 200.000,00 kuna. Intenzivnije korištenje jedinstvenog računa riznice započelo je 2002. godine, kada je razvijena informatička podrška i stvorene osnove jedinstvenog računovodstveno-financijskog informacijskog sustava riznice. Istodobno, proračunskim korisnicima dozvoljeno je otvaranje samo jednog računa koje je s vremenom trebalo zatvarati i poslovanje u cijelosti usmjeravati preko sustava riznice. U izgradnji jedinstvenog računa riznice bilo je važno osigurati kvalitetno funkcioniranje proračunskih korisnika, koji ulazeći u sustav riznice ne gube autonomiju u odlučivanju i upravljaju svojim prihodima i rashodima, već nastoje provoditi planirane programe i ispunjavati ciljeve, oslobođeni brige o osiguravanju sredstava i tekućoj likvidnosti koju preuzima riznica.

U izgradnji sustava riznice moguća su daljnja unapređenja. „Daljnjim razvojem riznice uobičajeno se uvode upravljačke funkcije i veća povezanost s procesom pripreme proračuna. Svi koraci usmjereni su prvenstveno poboljšanju sustava upravljanja javnim rashodima, i to na više razina:

- 1) Na državnoj razini, potrebno je osigurati sveukupnu fiskalnu disciplinu, koja je neophodna za postizanje makroekonomske stabilnosti. Za to su potrebne sveobuhvatne i detaljne makroekonomske analize, priprema određenog oblika višegodišnjeg proračunskog okvira radi postizanja održivosti proračunskih programa i politike javnog duga.
- 2) Na međusektorskoj razini (između ministarstava), potrebno je osigurati učinkovitu međusektorsku alokaciju sredstava, odnosno alokaciju sredstava u skladu sa strateškim prioritetima države. Institucionalna rješenja i alati za jačanje strateške alokacije resursa često uključuju uspostavljanje pristupa *odozgo prema dolje* kod proračunskog planiranja i pripreme višegodišnjeg proračunskog okvira.
- 3) Na programskoj/upravljačkoj razini, potrebno je uskladiti proračunske autorizacije i učinkovitost izvršavanja. Učinkovitost izvršavanja odnosi se na efikasnost i efektivnost pružanja javnih usluga. Ostvarenje ovih ciljeva zahtijeva postizanje ravnoteže između fleksibilnosti i ograničenja u izvršavanju (Maletić 2007: 243).

Riznično poslovanje daje mogućnost za aktivno upravljanje novčanim sredstvima države i lokalne jedinice i aktivnu poziciju na financijskom tržištu. Za korištenje te mogućnosti nije dovoljno samo uspostaviti infrastrukturu i postaviti metodologiju, nego je važnije dnevno upravljati stanjima na računima, dospijećima, valutama i oblicima javnog duga. Učinkovita provedba *cash managementa* podrazumijeva minimiziranje troškova zaduživanja, investiranje viškova na novčanom tržištu, te uredno podmirivanje obveza.

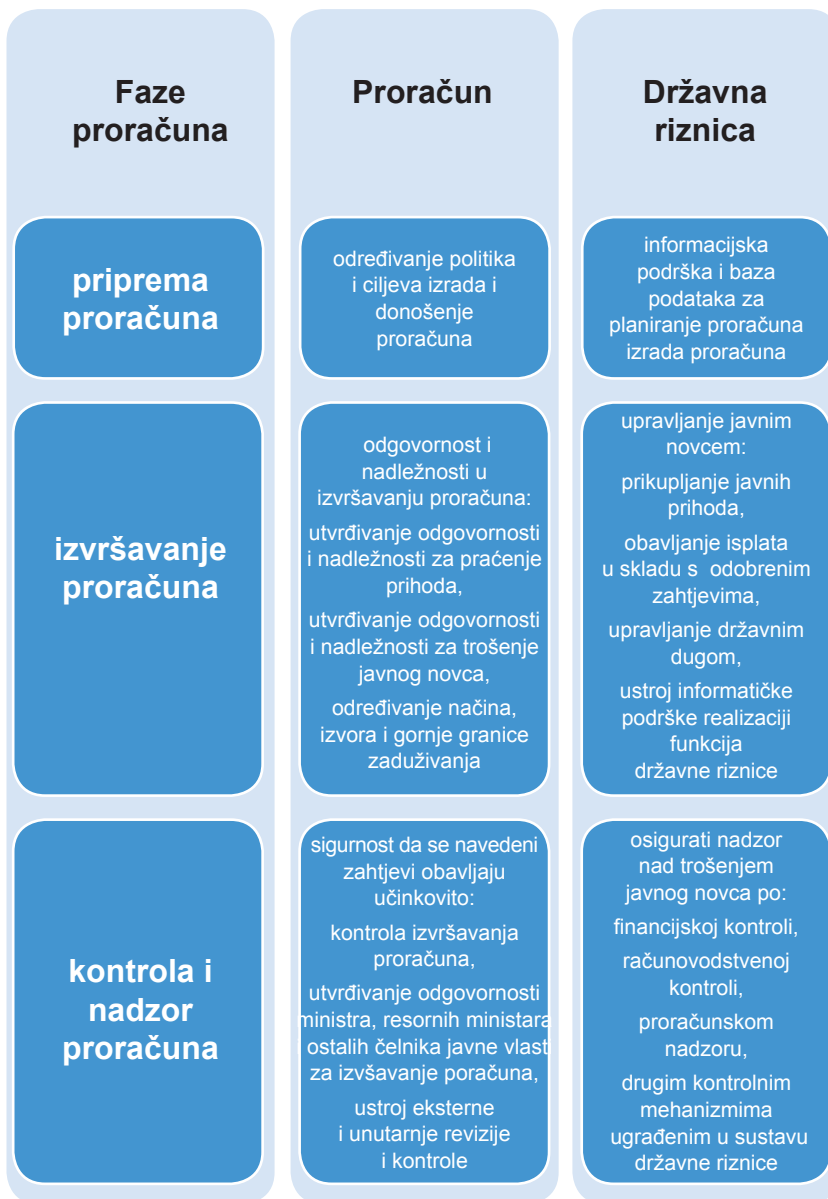
Riznično poslovanje za drugi važni cilj ima osigurati nadzor nad zakonitošću i namjenskom potrošnjom proračunskih sredstava. Postignuće tog cilja usko je povezano s pristupom praćenju potrošnje po nastanku događaja ili izvršenom plaćanju. Rana informacija o obvezama u sustavu značajno doprinosi kvalitetnom, proaktivnom nadzoru nad potrošnjom. Računovodstveni okvir praćenja potrošnje u tom kontekstu dobiva posebni značaj.

Sve transakcije bilježe se unutar samog sustava, prema standardiziranim knjigovodstvenim principima, načelima i pravilima. Pri obradi podataka potrebno je pridržavati se jedinstvenih i obvezujućih pravila knjiženja, računskog plana, metoda procjene i primjene odgovarajuće računovodstvene osnove. To omogućuje riznici, a i svakom drugom korisniku da ima potpuni ili djelomični pristup informacijama koje se provode u sustavu, da konstantno ažurno ima pregled nad izvršavanjem svih financijskih transakcija. Informacije koje su proizvod takvog sustava riznica koristi za nadzor nad izvršavanjem proračuna i za pripreme periodičnih izvješća, te za izradu godišnjih izvješća o izvršenju proračuna.

U cjelovito sagledanom sustavu proračuna Državna riznica ima centralno mjesto i ulogu *mosta* između javnih prihoda i javnih rashoda.

Povezanost proračunskog ciklusa i faza izvršenja proračuna s sustavom državne riznice može se prikazati na sljedeći način.

Slika 2.5. Povezanost djelatnosti Državne riznice s proračunom



Računovodstvenim okvirom uređena su pitanja: izbora i primjene varijante modificiranog načela nastanka događaja (modificirana obračunska osnova), sustavno uređenje računskog plana sukladno relevantnim međunarodnim ekonomskim i funkcijskim klasifikacijama javnog sektora, izgradnja transparentnog sustava financijskog izvještavanja temeljenog na propisanom sadržaju financijskih izvještaja. Računovodstvene informacije moraju biti razumljive korisnicima, a to se postiže odgovarajućom standardizacijom obrade i prezentiranja računovodstvenih informacija.

Računovodstvene informacije, upravo zato, imaju definirani okvir i pravila obrade i prezentiranja koji proizlazi iz računovodstvene naravi tih informacija.

Činjenica je da računovodstveni sustav mora istovremeno biti podrška i udovoljiti zahtjevima postavljenim s više osnova: praćenje izvršenja proračuna, statističko praćenje, prihvaćanje računovodstvenih pravila, osiguravanje podloga za provedbu nadzora, itd.

Izveštavanje o izvršenju proračuna treba osigurati potpune i pouzdane informacije o svim segmentima javne potrošnje. „Fiskalna statistika i financijska izvješća trebaju biti pouzdana, dostupna vanjskom nadzoru i moraju olakšavati utvrđivanje odgovornosti“ (Institut za javne financije 2014: 2).

U kontekstu prethodno ocijenjene otvorenosti proračuna nameće se pitanje kvalitete i dostatnosti računovodstvenih informacija (ili bolje rečeno, informacija koje su proizašle iz računovodstvenih evidencija) za praćenje proračunske potrošnje i kompatibilnosti računovodstvenog iskaza i proračunskog iskaza³⁷. Isto tako postavlja se pitanje odnosa mikro i makro razine računovodstvenog izvještavanja tj. odnosa računovodstvenog izvještavanja jedinica javnog sektora (ili uže gledano proračunskih i izvanproračunskih korisnika) i računovodstvenog izvještavanja o javnom sektoru kao djela sustava društvenih računa³⁸.

Ciljevi eksternog izvještavanja mogu biti različiti, promatrano u perspektivi računovodstvenog, proračunskog i statističkog izvještavanja. Sveprisutni su i naglašeni trendovi približavanja statističkih i računovodstvenih sustava, usklađenost ciljeva financijskog izvještavanja i proračunskog izvještavanja čime se potiče transparentnost, razumljivost izvještaja o poslovanju države i njihova usporedivost na međunarodnoj razini. Međutim, procesi približavanja i ujednačavanja izvještajnih sustava gledano u te tri perspektive imaju određene granice i potpuno izjednačavanje nije moguće. Stoga je važno istaknuti razlike koje proizlaze iz različitih ciljeva izvještavanja, te u izvještajima jasno istaknuti razlike koje su posljedica različitog pristupa u mjerenju i vrjednovanju elemenata financijskih izvještaja.

Stanje i razvoj državnog računovodstva na međunarodnoj razini pokazuje primjenu i izraženo poticanje primjene računovodstvene osnove nastanka događaja. Navedeno govori o približavanju financijskog izvještavanja javnog sektora praksi poduzetničkog sektora. Prednosti korištenja računovodstvene osnove nastanka događaja

³⁷ Slijedom te dileme i otvorenih pitanja IFAC – IPSASB je prvo u radnoj verziji, a zatim po objavi standarda IPSAS 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements* (MRSJS 24 – Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima) izrazio svoje poglede, mišljenja i sugestije u vezi s objavljivanjem proračunskih informacija u financijskim izvještajima.

³⁸ Računovodstvo javnog sektora (mikro razina računovodstvenog izvještavanja) uobičajeno je regulirano nacionalnim propisima pojedinih zemalja, koji se usklađuju s međunarodnim standardima računovodstvenog izvještavanja IPSAS-i (*International Public Sector Accounting Standards*), koje objavljuje IFAC (*International Federation of Accountants* – Međunarodna federacija računovođa) u odboru IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board* – Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor). Makro razina računovodstvenog izvještavanja o javnom sektoru je dio sustava društvenih računa, koja se uređuje i harmonizira na međunarodnoj razini, i to u okviru Sustava nacionalnih računa Ujedinjenih naroda (SNA – *System of National Accounts*) i njemu sukladnog Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa (ESA – *European System of Accounts*) Europske Unije, te sustava statistike javnih financija Međunarodnog monetarnog fonda (GFS – *Government Finance Statistics*).

su značajne i višekratno su isticane u radovima na ovu temu. (Vašiček, V. 1996; 1997; 2000; 2002; 2004; 2007; 2007b; Maletić, Vašiček, V. 2003; Roje, 2011; Roje, Vašiček, D. 2010; Vašiček, V., Vašiček, D., Roje, 2009; Vašiček, V., Roje 2012;). Korisnost računovodstvene osnove nastanka događaja proizlazi iz činjenice da jedino ona osigurava potpune informacije o financijskom položaju, promjenama financijskog položaja i tijeku novca koje su značajne za alokaciju ograničenih resursa i oportunitetne troškove, neovisno u kojem sektoru su locirani i jesu li aktivnosti profitno orijentirane. Prihvaćanje računovodstvene osnove nastanka događaja potiče odgovornost i transparentnost financijskog izvještavanja države i njenih jedinica i pruža bolje informacije za planiranje i unapređenje procesa upravljanja u javnom sektoru. (IFAC-IPSASB 2006). Praksa razvijenih zemalja govori u prilog primjene obračunske osnove koja je implementirana u računovodstvene sustave javnog sektora niza zemalja. (Roje 2007: 197 – 215).

Zahtjevi da izvještavanje o potrošnji države bude na obračunskoj osnovi inicirano je i od središnjih banaka, koje imaju ulogu da u koordinaciji monetarne i fiskalne politike osiguraju ravnotežu u javnom sektoru. Procjene središnjih banaka o promjenama fiskalnih pozicija i njihovim učincima na monetarnu politiku temelje se na određivanju mjera fiskalnog deficita i fiskalnih aktivnosti koje ulaze i ne ulaze u izračun deficita. „Prema literaturi o javnim financijama, ne postoji idealna mjera proračunske ravnoteže već skupina različitih proračunskih salda, od kojih je svaki prikladan u nekim okolnostima. (...) Gotovinsko načelo sve je manje uspijevalo adekvatno prikazati s jedne strane fiskalne poteze, a s druge strane njihov utjecaj na ekonomiju. Kao odgovor vlada diljem svijeta (...) počelo su usvajati računovodstvo temeljeno na korištenju resursa, koje omogućuju obuhvatniju procjenu ekonomskih utjecaja vladinih aktivnosti i održivosti fiskalne politike. Uvođenje takve obračunske umjesto gotovinske osnove u bilježenju transakcija (...) poboljšava kvalitetu i usporedivost podataka“ (Mihaljek, Tissot 2003: 350).

U EU razvila se potreba za jedinstvenim pravilima i postupcima oblikovanja proračunskog okvira država članica EU, što je rezultiralo izradom Prijedloga nacрта Direktive o zahtjevima za proračunske okvire zemalja članica EU (European Commission 2010)³⁹ kojom se od strane Europske komisije nalagalo uvođenje obveze za države članice EU u pogledu primjene obračunske osnove u državnim računovodstvenim sustavima i u pogledu usvajanja i primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS). U Direktivi Europskog vijeća o zahtjevima za proračunske okvire zemalja članica EU (European Commission 2011)⁴⁰ se izričito nalaže primjena obračunske osnove, ali i daljnje ispitavanje primjerenosti i prikladnosti usvajanja MRSJS. Sažetak ispitivanja kojeg je proveo Eurostat objavila je Europska komisija (*European Commission, Eurostat, Directorate D Government Finance Statistics 2012*)⁴¹, a u nastavku na provedeno istraživanje, Europska komisija je u ožujku 2013. godine objavila dokument pod nazivom Izvješće Europske komisije za Europsko vijeće i Europski

³⁹ *Proposal for a Council directive on requirements for budgetary frameworks of the Member States.*

⁴⁰ *Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States.*

⁴¹ *GFS quality management and government accounting (2012): Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses.*

parlament (*European Commission 2013*)⁴², u kojem se zaključuje da je potreban daljnji razvoj MRSJS-a i uklanjanje nedostataka u vezi s primjenom istih, kako bi isti predstavljali solidnu bazu i čvrstu referencu za budući razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj Uniji – tzv. EPSAS⁴³.

Budući europski računovodstveni standardi će se pored primjene u sustavu financijskog izvještavanja subjekata opće države, potencijalno primjenjivati i u budžetiranju, odnosno i u procesu pripreme i izvršavanja proračuna. Riječ je dakle o nastavku procesa harmonizacije računovodstvenih osnova na kojima se zasniva proračun pojedine zemlje, odnosno o reformi sustava državnog računovodstva i budžetiranja radi potpunije usklađenosti ciljeva financijskog izvještavanja s prihvaćenim proračunom.

Navedeni ciljevi i svrhe financijskog izvještavanja temeljenog na računovodstvenoj obradi podataka upućuju na korisnost izvještaja za više namjena i za većinu eksternih korisnika. Osim općepoznatih ciljeva financijskog izvještavanja – prezentiranje informacija o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja jedinice, ističu se i ciljevi specifični za proračunsko izvještavanje – osiguravanje informacija o usklađenosti proračunske potrošnje sa zakonskim okvirom i ograničenjima postavljenim proračunom. Ističe se uloga financijskih izvještaja u praćenju izvršenja proračuna i izvještavanja o proračunskoj potrošnji, te u osiguranju informacijske baze za upravljanje i nadzor poslovanja pojedinog proračunskog korisnika i države u cjelini. Međutim, tu je otvoreno pitanje kompatibilnosti računovodstvenog i proračunskog iskaza i granice približavanja jednog i drugog iskaza. Proračunski izvještaji imaju prvenstveno za cilj prezentirati usklađenost proračunske potrošnje sa zakonskim okvirom i ograničenjima definiranim u proračunu – osigurati praćenje zakonitog i namjenskog trošenja proračunskih sredstava. Najčešće se kao proračunska osnova primjenjuje novčana osnova, a kao računovodstvena osnova obračunska osnova ili modificirana obračunska osnova. Proračunska i računovodstvena perspektiva su različite, proračunska je usredotočena na novčane tokove i eventualno pojedine obveze, dok je računovodstveni fokus na obračunskim informacijama i novčanim tokovima.

Često su prisutne različite klasifikacije podataka koje daju različitu strukturu proračunskih izvještaja i financijskih izvještaja. U financijskim izvještajima i proračunskim izvještajima prisutne su ekonomske klasifikacije koje mogu biti usporedive. Međutim, proračun može imati stavke koje odražavaju programe sukladno programskoj klasifikaciji, koja nije podržana u financijskom izvještavanju. Objavljivanje proračunske osnove i proračunskih klasifikacija na temelju kojih je pripremljen i usvojen proračun pomoći će korisnicima informacija da razumiju razliku između proračunskih i računovodstvenih informacija objavljenih u financijskim izvještajima.

Zaključno, očito je da se izvještaji sastavljaju s različitim ciljevima izvještavanja i za različite namjene, te stoga imamo različite pristupe obradi podataka. Težnja je približiti pristup, ali je potrebno voditi računa o ciljevima izvještavanja. Važnije je radi transparentnosti iskaza istaknuti razlike između podataka koje proizlaze iz izvještavanja za različite namjene nego postići potpunu usklađenost. Razumljivost računovodstvenih informacija postiže se slijedeći načela standardiziranosti

⁴² *Report to the European Council and the European Parliament.*

⁴³ EPSAS je skraćenica na engleskom jeziku za *European public sector accounting standards*: <http://www.publicfinanceinternational.org/news/2013/03/ipsas-indisputable-reference-for-potential-eu-wide-standards/>.

strukture podataka, standardiziranosti procedura financijskog izvještavanja, transparentnosti i neredundantnosti baze podataka. Računovodstveni okvir temeljen na obračunskoj osnovi osigurava informacije na temelju kojih se može procijeniti financijski položaj i promjene položaja, procijeniti obveze i potraživanje, što može značajno pomoći u uvjetima krize i otežanog financiranja javnih potreba.

Nesporno je da kvalitetan računovodstveni sustav koji osigurava jasne i precizne informacije pomaže u sagledavanju financijskih transakcija državnih jedinica i nadzoru zakonitosti i namjenskog trošenja sredstava. Osvremenjivanje proračunskog računovodstva znači njegov razvoj od neutralnog sustava za transakcijsku obradu podataka u upravljački sustav podrške javnom menadžmentu. Računovodstvene informacije daju značajnu informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka i u tom smislu su podrška funkciji upravljanja. Sadržaj i struktura računovodstvenog i izvještajnog sustava sve se više promatra u funkciji povećanja učinkovitosti financijskog upravljanja i ocjene javnog menadžmenta, a ne samo u funkciji izvršenja ciljeva proračuna.

2.2.2.3. NADZOR I REVIZIJA U SUSTAVU PRORAČUNA

U procesu izvršenja proračuna potrebno je prikupiti sredstva u planiranom iznosu, prikupljena sredstva utrošiti za proračunom predviđene svrhe, te pri tome osigurati da se prikupljena sredstva koriste zakonito, namjenski i učinkovito. Potrebno je ustrojiti adekvatan nadzor nad prikupljanjem i trošenjem sredstava proračuna.

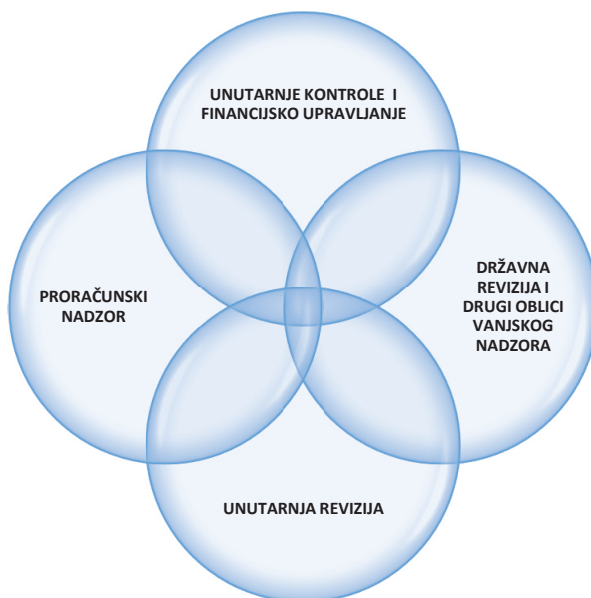
Nadzor podrazumijeva skup aktivnosti kojima je svrha ocjenjivanje pravilnosti obavljanja određene djelatnosti i otklanjanje, na temelju nalaza obavljenog nadzora uočenih nepravilnosti. Prilikom pokušaja da se precizira pojam nadzora, kontrole, revizije, inspekcije uočava se postojanje više različitih međusobno dopunjujućih kontrolnih mehanizama i određene terminološke nepreciznosti u njihovom pravilnom pojmovnom određenju. Ne ulazeći detaljnije u teoretska razgraničenja pojmova nadzora, kontrole, revizije, inspekcije u nastavku teksta naglasak je na vrstama i oblicima nadzora koji postoje ili se razvijaju u sustavu proračuna (Vašiček, Fielding 2002: 145).

Nadzor proračuna u Republici Hrvatskoj organiziran je u sljedećim oblicima: u državnoj reviziji, proračunskom nadzoru, unutarnjoj reviziji te sustavu financijskog upravljanja i kontrole.

Nadzor izvršenja proračuna postavlja težište na praćenje izvršenja proračuna u odnosu na planske veličine zadane u procesu donošenja proračuna. Ministri su odgovorni za unutarnji nadzor transakcija prihoda/primitaka i rashoda/izdataka ministarstava i proračunskih korisnika koji pripadaju u njihovu nadležnost, a Ministarstvo financija za, uz navedeno, unutarnji nadzor zaduživanja.

Nadzor nad izvršenjem proračuna temelji se na računovodstvenim podacima koji se prezentiraju u formi financijskih izvještaja, čiji je način sastavljanja i sadržaj propisan. Obveza sastavljanja i predočavanja financijskih izvještaja predstavlja oblik nadzora temeljen na računovodstvenim postupcima i računovodstvenim podacima. Korisnici proračuna su obvezni sastaviti godišnji obračun, koji dostavljaju nadležnom ministarstvu, a ministarstva su obvezna pregledati i uskladiti godišnje obračune proračunskih korisnika, konsolidirati te obračune i dostaviti ih u Ministarstvo financija, koje izrađuje godišnji obračun državnog proračuna.

Slika 2.6. Međudodnos raznih oblika nadzora u sustavu proračuna



Izvešće o izvršenju proračuna Ministarstvo financija dostavlja Vladi, a Vlada Saboru. Izvešće o izvršenju proračuna sadrži:

1. Prikaz ukupnih prihoda i primitaka te rashoda i izdataka na razini odjeljka ekonomske klasifikacije.
2. Posebni dio proračuna po organizacijskoj i programskoj klasifikaciji, te razini odjeljka ekonomske klasifikacije.
3. Izveštaj o zaduživanju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala.
4. Izveštaj o korištenju proračunske zalihe.
5. Izveštaj o danim državnim jamstvima i izdacima po državnim jamstvima.
6. Obrazloženje ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka.
7. Obrazloženje makroekonomskih pokazatelja.

Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna uz sadržaj iz točaka od 1. do 7. obuhvaća i: 1. izvršenje financijskih planova izvanproračunskih korisnika na razini odjeljka ekonomske klasifikacije, 2. obrazloženje ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka izvanproračunskih korisnika, 3. deficit općeg proračuna (Narodne novine 2008).

Nadzorom izvršenja proračuna i revizijom proračuna završava se jedan proračunski ciklus koji čini zaokruženu cjelinu. Rezultati nadzora i revizije proračuna osiguravaju pouzdanost podataka o izvršenju proračuna i pružaju dragocjene podatke za korektivne poteze. Uvažavajući zaključke dobivene analizom ostvarenja proračuna može se pristupiti donošenju novog proračuna tj. ući u novi proračunski ciklus.

Tablica 2.3. Vrste nadzora prema osnovnim obilježjima

| Vrste nadzora / Obilježja | Državna revizija | Interna revizija | Interne financijske kontrole | Proračunski nadzor |
|---------------------------|---|---|---|---|
| DEFINICIJA NADZORA | Postupak ispitivanja i ocjenjivanja financijskih izvještaja i financijskih transakcija kao i učinkovitosti programa i projekata proračunskih, izvanproračunskih korisnika, te lokalnih jedinica | Neovisna i objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja i savjeta radi dodavanja vrijednosti i poboljšanja poslovanja korisnika proračuna, pomaže korisniku proračuna u ostvarenju ciljeva primjenom sustavnog i disciplinarnog pristupa vrednovanju i poboljšanju djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i gospodarenja. | Sveobuhvatan su sustav internih kontrola koji uspostavljaju i za koji su odgovorni čelnici korisnika proračuna, a koji obuhvaća ustrojstvo, metode i postupke koji su uspostavljeni radi obavljanja poslovanja na zakonit, pravilan, ekonomičan i djelotvoran način | Postupak nadzora zakonitosti, svrhovitosti, i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava, te naganje otklanjanja uočenih nepravilnosti |
| OBJEKT NADZORA | Ispitivanje i ocjenjivanje financijskih izvještaja, javnih rashoda i učinkovitosti programa | Ispitivanje uspostave i funkcioniranja sustava internih kontrola; Vrednovanje i poboljšanje djelotvornosti upravljanja procesima; Namjensko i zakonito korištenje sredstava | Cjelokupno poslovanje - poslovni procesi i transakcije; Kontrolni postupci ugrađeni u poslovne procese organizacije | Provjera zakonitosti, pravilnosti i namjenskog korištenja proračunskih sredstava |
| SVRHA NADZORA | Stupanj usklađenosti financijskih izvještaja i transakcija s ranije definiranim kriterijima (zakonski proračunski okvir i sl.) | Stupanj usklađenosti poslovanja s ranije definiranim kriterijima (zakonski okvir, interne procedure i postupci, najbolja praksa i sl.) | Prethodna i naknadna kontrola poslovnih procesa i transakcija; Stupanj usklađenosti poslovanja s definiranim kriterijima (ustroj, procedure i postupci, nadležnosti i sl.) | Proračunski nadzor Ministarstva financija je inspekcijски nadzor zakonitosti, svrhovitosti i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava, pravodobnosti i potpunosti naplate prihoda i primitaka iz nadležnosti proračunskih korisnika i lokalnih jedinica te inspekcijски nadzor pridržavanja i primjene zakona i drugih propisa koji imaju utjecaj na proračunска sredstva i sredstva iz drugih izvora, bilo da se radi o prihodima/primitcima, rashodima/izdancima, povratima, imovini ili obvezama. |

| Vrste nadzora / Obilježja | Državna revizija | Interna revizija | Interne financijske kontrole | Proračunski nadzor |
|---|---|---|---|---|
| KRITERIJI ZA OCJENU USKLADENOSTI | Zakonski propisi, provedbeni akti, računovodstvena načela i okviri, proračunski dokumenti, ciljevi i politike državnih jedinica | Zakonski propisi, provedbeni akti, računovodstvena načela i okviri, proračunski dokumenti, ciljevi i politike državnih jedinica, interne procedure i postupci | Zakonski propisi, provedbeni akti, računovodstvena načela i okviri, proračunski dokumenti, ciljevi i politike državnih jedinica, interne procedure i postupci | Zakonski propisi, provedbeni akti, računovodstvena načela i okviri, proračunski dokumenti, ciljevi i politike državnih jedinica |
| METODOLOGIJA ZA POSTUPAK OCJENE USKLADENOSTI | INTOSAI standardi, Zakonski propisi, Ciljevi i politike državnih jedinica | Standardi int. revizije Kodeks etike internih revizora, Interna pravila i procedure | COSO model Standardi (komponente) interne kontrole | Pravilnik o proračunskom nadzoru – upravni postupak |
| OSOBE | Državni revizor | Interni revizor | Osobe uključene u poslovne procese, interni kontrolori, financijski kontrolori | Inspektori proračunskog nadzora |
| POTREBNA OVLAŠTENJA | Zvanje ovlaštenog državnog revizora | Zvanje ovlaštenog internog revizora | Interna ovlaštenja, sistematizacija te ovlasti i odgovornosti radnih mjesta | Ovlaštenje ministarstva financija |
| VRSTA NADZORA I VRIJEME PROVOĐENJA NADZORA | Eksterni Naknadni | Interni Naknadni | Interni Prethodni, naknadni, istovremeni | Interni Eksterni s pozicije revidirane državne jedinice Naknadni |
| KORISNICI REVIZOROVA IZVJEŠĆA | Sabor, Državna revizija, javnost, državne jedinice | Čelnici i uprava, Odbor za reviziju, Državna revizija i ostali oblici eksternog nadzora, Ministarstvo financija ili drugo nadležno tijelo izvršne vlasti | Čelnici i uprava, Odbor za reviziju, Državna revizija i ostali oblici eksternog nadzora, Ministarstvo financija ili drugo nadležno tijelo izvršne vlasti | Ministarstvo financija ili drugo nadležno tijelo izvršne vlasti, Čelnici i uprava državne jedinice, Ministarstvo pravosuđa, Državno odvjetništvo i druga tijela sudske vlasti |

Izvor: Vašiček, Stepić 2015.

2.2.2.3.1. Državna revizija

Državna revizija je po svojim obilježjima naknadni i eksterni nadzor proračunskih korisnika koji u Republici Hrvatskoj provodi Državni ured za reviziju. Državni ured za reviziju osnovan je Zakonom⁴⁴, a za svoj rad odgovoran je Hrvatskom saboru.

Revizija je ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima.

Revizija je i postupak ispitivanja financijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava.

Revizija obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata (Narodne novine 2011).

Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija: INTOSAI standardima (Narodne novine 2011b)⁴⁵. Okvir Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija⁴⁶ sastoji se od dokumenata koje je usvojio Kongres Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija radi reguliranja profesionalnih standarda rada vrhovnih revizijskih institucija.

Okvir se sastoji od četiri razine. Prva razina su osnovna načela, druga razina su preduvjeti za rad vrhovnih revizijskih institucija, treća razina su osnovna revizijska načela koja obuhvaćaju osnovna načela, opće standarde, standarde obavljanja revizije, standarde izvještavanja, četvrta razina su revizijske smjernice za primjenu i posebne smjernice. Okvir čine i INTOSAI GOV-INTOSAI Smjernice za dobro upravljanje, koje se sastoje od dva dijela: Standardi unutarnje kontrole I Računovodstveni standardi⁴⁷.

Prema INTOSAI standardima razlikuju se dvije vrste revizija: revizija pravilnosti, odnosno financijska revizija i revizija uspješnosti, odnosno revizija učinkovitosti.

⁴⁴ Državni ured za reviziju ustrojen je 1993. godine po prvom Zakonu o Državnoj reviziji (Narodne novine (1993) *Zakon o Državnoj reviziji*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 70/1993). 2004. godine usvojen je pročišćeni tekst Zakona o državnoj reviziji (Narodne novine (2004) *Zakon o Državnoj reviziji (pročišćeni tekst)*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 117/2004.), a 2011. godine usvojen je novi Zakon o državnom uredu za reviziju (Narodne novine (2011) *Zakon o Državnom uredu za reviziju*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 80/2011.), kojima su uređena i pitanja djelovanja i ustroja Državnog ureda za reviziju.

⁴⁵ Prvi prijevod međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija objavljen je 1994. (Narodne novine (1994) *Intosai revizijski standardi*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 93/1994.) Državni ured za reviziju na temelju Zakona o Državnom uredu za reviziju donio je 2011. Odluku o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). (Narodne novine (2011b), *Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146/2011).

⁴⁶ ISSAI okvir – *International Standards of Supreme Audit Institutions* – Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. Vrhovna revizijska institucija je javna institucija koja u skladu s zakonom obavlja najvišu funkciju revidiranja državnih izdataka u pojedinoj zemlji.

⁴⁷ Prijevod ISSAI Okvira objavljuje se na web-stranicama Državnog ureda za reviziju www.revizija.hr.

Revizija pravilnosti podrazumijeva provjeru financijskih izvještaja i provjeru poslovanja subjekta provjerom udovoljenosti određenim zahtjevima, koji proizlaze iz zakonskih propisa i propisanih računovodstvenih pravila i/ili usvojenih računovodstvenih standarda. Naglasak je na provjeri zakonitosti, pravilnosti i namjenskog trošenja proračunskih sredstava.

Revizija pravilnosti obuhvaća:

- Potvrđivanje financijske odgovornosti subjekata koji podliježu reviziji, uključujući ispitivanje i ocjenu financijskih dokumenata i iznošenje mišljenja o financijskim izvještajima.
- Potvrđivanje financijske odgovornosti javne uprave u cjelini.
- Reviziju financijskih sustava i transakcija, uključujući ocjenu usklađenosti s odgovarajućim zakonima i propisima.
- Reviziju funkcija unutarnje kontrole i unutarnje revizije.
- Reviziju poštenosti i ispravnosti upravnih odluka donesenih unutar subjekta revizije i
- Izvještavanje o svim drugim pitanjima koja se pojavljuju ili se odnose na reviziju, a vrhovna revizijska institucija smatra da ih treba objaviti (Državni ured za reviziju 2011: 7).

Uz reviziju pravilnosti sve više na značaju dobiva revizija učinkovitosti ili revizija uspjeha gdje se naglasak stavlja na revizijske postupke koji daju ocjenu koriste li se javna sredstva ekonomično, djelotvorno i svrsishodno.

Revizija učinkovitosti odnosi se na reviziju ekonomičnosti, djelotvornosti te svrsishodnosti i obuhvaća:

- Reviziju ekonomičnosti upravnih aktivnosti u skladu s utvrđenim upravnim načelima i praksom te politikom uprave.
- Reviziju djelotvornosti korištenja ljudskih, financijskih i drugih resursa, uključujući ispitivanje informacijskih sustava, mjera učinkovitosti i kontrolnih postupaka, kao i procedura za otklanjanje uočenih nedostataka koje provodi subjekt revizije.
- I reviziju svrsishodnosti u odnosu na postignute ciljeve subjekta revizije te reviziju stvarnog utjecaja aktivnosti u odnosu na očekivani (Državni ured za reviziju 2011: 8).

U provedbi revizije učinkovitosti državni revizori se ne zadržavaju isključivo na prosudbi pravilnosti, zakonitosti i namjenskog trošenja, već se usmjeravaju na procjenu je li proračunska potrošnja ekonomična, djelotvorna i svrsishodna, te jesu li izvršene funkcije i postignuti ciljevi programa i projekata koje provode proračunski korisnici. Kako bi ocjenili jesu li stvorene *vrijednosti za novac* državni revizori moraju primijeniti uz poznatu i standardnu metodologiju rada i dodatne istraživačke postupke, kreativnost i vlasite prosudbe.

Zakonom o Državnom uredu za reviziju propisano je da se revizija obavezno jednom godišnje obavlja za državni proračun Republike Hrvatske, a reviziji podliježu držav-

ni prihodi i rashodi, financijski izvještaji i financijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.

Reviziju obavljaju revizorski timovi sastavljeni od ovlaštenih državnih revizora. To su osobe visoke stručne spreme koje su nakon položenog ispita stekle certifikat ovlaštenog državnog revizora.

Postupak revizije određen je revizijskim standardima, a nakon okončanja revizije sastavlja se izvješće koje obuhvaća sve provedene revizijske postupke i radnje i sadrži mišljenje revizora. U izvješću se opisuju svi revidirani poslovni događaji, navode činjenice utvrđene revizijom i daju nalazi, preporuke i mišljenja radi otklanjanja nezakonitosti i nepravilnosti te unapređenja poslovanja. Revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima i poslovanju revidiranog subjekta može biti: bezuvjetno, uvjetno i to nepovoljno i suzdržano.

2.2.2.3.2. Proračunski nadzor

Prema svojim obilježjima proračunski nadzor je naknadni i insepekcijski nadzor. Provodi ga ustrojstvena jedinica Državne riznice Ministarstva financija, a ovlaštene osobe za obavljanje proračunskog nadzora su inspektori proračunskog nadzora Ministarstva financija.

Pravilnikom o proračunskom nadzoru (Narodne novine 2013) uređuju se ciljevi, djelo-krug i sadržaj proračunskog nadzora, način i uvjeti obavljanja proračunskog nadzora, ovlaštene osobe proračunskog nadzora i mjere proračunskog nadzora. Proračunski nadzor Ministarstva financija je inspekcijski nadzor zakonitosti, svrhovitosti i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava, pravodobnosti i potpunosti naplate prihoda i primitaka iz nadležnosti proračunskih korisnika i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te inspekcijski nadzor pridržavanja i primjene zakona i drugih propisa koji imaju utjecaj na proračunska sredstva i sredstva iz drugih izvora, bilo da se radi o prihodima/primicima, rashodima/izdacima, povratima, imovini ili obvezama.

Proračunski nadzor obuhvaća:

- Pregled i provjeru računovodstvenih, financijskih i ostalih poslovnih dokumenata te pregled poslovnih prostorija, zgrada, predmeta, robe i drugih stvari u skladu sa svrhom inspekcijskog nadzora
- nadzor potpune i pravodobne naplate prihoda i primitaka iz nadležnosti proračunskih korisnika i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
- inspekcijski nadzor pridržavanja i primjene zakona i drugih propisa koji imaju utjecaj na proračunska sredstva i sredstva iz drugih izvora, bilo da se radi o prihodima/primicima, rashodima/izdacima, povratima, imovini ili obvezama

- nadzor zakonitosti i namjenskog korištenja proračunskih sredstava kod pravnih i fizičkih osoba, kojima su doznačena sredstva iz proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika te kreditnih sredstava s osnove jamstva države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. (Narodne novine 2013).

Ako inspektor proračunskog nadzora u postupku nadzora utvrdi da sredstva nisu uplaćena u proračun ili su korištena suprotno zakonu ili proračunu, inspektor proračunskog nadzora rješenjem nalaže uplatu ili povrat sredstava u proračun, a u slučajevima kada postoji osnovana sumnja o učinjenom kaznenom djelu ili prekršaju, podnosi kaznenu ili prekršajnu prijavu nadležnim tijelima. Ako su proračunskim nadzorom utvrđene nepravilnosti za koje nisu propisane kazne, inspektor proračunskog nadzora nalaže mjere za otklanjanje nepravilnosti.

2.2.2.3.3. Unutarnja kontrola i unutarnja revizija

Razlikovanje pojmova unutarnje kontrole i unutarnje revizije prisutno je u znanstvenoj i stručnoj literaturi. Unutarnja revizija kao profesija razvila se usporedno s razvojem suvremenih uvjeta poslovanja i s potrebom za efikasnijim upravljanjem. U sustavima decentralizacije rada i upravljanja menadžment nije u mogućnosti provoditi izravan nadzor nad cjelokupnim poslovanjem, nego primjenjuje različita *sredstva* ili *instrumente*, kojima se povećava učinkovitost upravljanja. Jedan takav *instrument* je unutarnja revizija. Dok poslove unutarnje kontrole obavljaju neposredni izvršioци i rukovoditelji aktivnosti koja se kontrolira, poslove unutarnje revizije obavlja osoba koja ima poseban status u organizaciji, te time predstavlja *produženu ruku vrhovnog rukovodstva – top-menadžmenta* (Gulin i drugi 2011: 749).

Unutarnja revizija nadležna je za davanje stručnog, objektivnog i nepristranog mišljenja i preporuka o upravljačkim i kontrolnim sustavima kako bi isti funkcionirali na načelima dobrog financijskog upravljanja. Djelokrug unutarnje revizije nije primarno ispitivanje realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, već preispitivanje cjelokupnog poslovanja, djelotvornost organizacije, učinkovitost poslovnih funkcija, funkcioniranje informacijskog sustava i samo ispitivanje načina donošenja poslovnih odluka. „Unutarnja revizija je neovisna, nepristrana, zaštitna i savjetodavna aktivnost dizajnirana da dodatno poboljša aktivnosti organizacije. Ona pomaže organizaciji u postizanju njenih ciljeva noseći sistematični, disciplinirani pristup kojim se procjenjuje i poboljšava učinkovitosti u upravljanju rizikom, kontrolama i upravljačkim procesima“ (Allen, Tommasi 2001: 267).

U djelokrugu unutarnje revizije posebno se ističe davanje mišljenja o sustavu unutarnjih kontrola, kao i davanje preporuka za poboljšanje sustava unutarnjih kontrola, te praćenje provođenja preporuka.

„Kontrola je široko definirana kao proces dizajniran da pruži razumnu sigurnost učinkovitog i djelotvornog obavljanja aktivnosti, pouzdanog financijskog izvještavanja i usklađenost s utvrđenim zakonima i propisima“ (OECD 2005:2). „Unutarnja kontrola može biti definirana kao organizacija, politike i procedure korištene da pomognu vladinim programima u postizanju njihovih zadaća; da se resursi u izvršavanju programa koriste skladu s definiranim ciljevima i svrhom programa

važnim za organizaciju, da su programi zaštićeni od gubitaka, pronevjera i lošeg upravljanja; i da se prikupljaju, obrađuju, izvještavaju pouzdane i pravovremene informacije i iste koriste u donošenju odluka“ (Allen, Tommasi 2001: 260).

U procesima proširenja Europske unije jedan od zahtijeva Europske komisije za sve zemlje kandidate je razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (PIFCS – *Public Internal Financial Control Systems*) i njihova implementacija u jedinicama javnog sektora. Prilagodba sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru europskim standardima radi reforme javne uprave i osposobljavanja njenih administrativnih kapaciteta predstavlja za svaku vladu jedno od prioriternih područja u procesu približavanja Europskoj uniji, te je Republika Hrvatska napravila i poduzela niz aktivnosti na izgradnji sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. Radi ustroja i održivosti sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru usvojeno je više strateških dokumenata, mijenjan je i dopunjavao normativni okvir, te poduzeto niz aktivnosti na implementaciji sustava kod proračunskih korisnika.

Strategija razvoja PIFC-a⁴⁸ više je puta redefinirana i usvojene od Vlade Republike Hrvatske. Ovim strateškim dokumentima Vlada Republike Hrvatske jasno je istaknula važnost i značaj implementacije PIFC-a u Republici Hrvatskoj i napravila napor u integraciji PIFC-a u ostale povezane reformske procese u javnom sektoru Republike Hrvatske (Stepić 2009).

Zakonom o proračunu iz 2003. godine (Narodne novine 2003) prvi put je propisana obveza ustrojavanja unutarnje revizije i postojanje osnovnih elementa financijskog upravljanja i unutarnjih kontrola. Radi toga da se jače potakne razvoj PIFC-a i osnaži zakonska obveza implementacije krajem 2006. godine, usvojen je Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (Narodne novine 2006). Prvo se na temelju Zakona o proračunu, a zatim Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru donosi Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika, a kasnije i Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru kojima se pomaže institucionalna, organizacijska i operativna provedba PIFC-a⁴⁹.

⁴⁸ Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC – *Public Internal Financial Control*) u Republici Hrvatskoj temelji se na sljedećim dokumentima:

- Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj, rujan 2004. g.
- Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj, lipanj 2005. g.
- Akcijski plan uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske do konca 2008. g, ožujak 2007.
- Strategija neovisnog razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, listopad 2007. g.
- Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2009. – 2011., rujan 2009.
- Akcijski plan razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2012. – 2013., srpanj 2012.

www.mfin.hr/adminmax/docs/PIFC_Strategija_konacno-15092009.pdf

⁴⁹ Prvi put 2004. godine na temelju Zakona o proračunu donesen je Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika (Narodne novine 114/04) koji je izmijenjen i dopunjen više puta, a posljednji pravilnik donesen na temelju Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola (Narodne novine 141/2006) je Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika (Narodne novine 150/13). Također na temelju Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola (Narodne novine 141/2006) donesen je Pravilnik o provedbi

Intencija ukupnog normativnog okvira je poboljšati upravljanje javnim sredstvima, a odgovornost za navedeno je prvenstveno odgovornost čelnika kojemu je osnovni zadatak da uspostavi sustav unutarnjih kontrola u svojoj jedinici i poboljša upravljanje u okviru svojih nadležnosti. Inzistiranje na odgovornosti čelnika jasno određuje da uspostava sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru treba pridonijeti unapređenju upravljačkih procesa u javnom sektoru.

Prepoznaju se dvije osnovne komponente ovog sustava koje treba razvijati i implementirati u javni sektor (za državnu i lokalnu razinu):

- sustav unutarnjih kontrola i
- unutarnja revizija.

Uspostava sustava unutarnjih kontrola obveza je svih korisnika proračuna bez obzira na njihovu veličinu mjerenu brojem zaposlenih i financijskim sredstvima kojima raspolažu. Ovim je naglašena intencija Zakona da svi korisnici proračunskih sredstava imaju obvezu upravljati proračunskim sredstvima na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način, svoje poslovanje uskladiti sa zakonima, propisima, politikama, planovima i postupcima, zaštititi imovinu od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem, te od nepravilnosti i prijevara uz jačanje odgovornosti za uspješno ostvarenje zadaća uz obvezu pouzdanog i sveobuhvatnog financijskog i drugog izvješćivanje (Narodne novine 2015).

Postupak uspostave financijskog upravljanja i kontrola temelji se na primjeni Međunarodnih standarda interne kontrole. Istaknute su međusobno povezane komponente sustava: kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije, praćenje i procjena sustava⁵⁰.

Uspostava sustava financijskog upravljanja i kontrola, proces je koji zahtijeva određeno vrijeme uvođenja s jasnim tijekom aktivnosti i podijeljenim odgovornostima za konačni uspjeh i rezultat. Sukladno normativnom okviru potrebno je izraditi plan financijskog upravljanja i kontrole i time odrediti vremensku i ljudsku komponentu u izvršavanju plana. Planom se naznačavaju rokovi unutar kojih će se uspostaviti sustav, odnosno rokovi unutar kojih će se popisati poslovni procesi korisnika proračuna i ustrojiti mapa procesa te pristupiti identifikaciji rizika, što znači procjeni i rangiranju rizika kako bi se rizicima moglo upravljati. Nadalje procijenjuju se unutarnje kontrole, analiziraju postojeće i potrebne kontrole, te rade planovi za otklanjanje slabosti unutarnjih kontrola i određuje praćenje ostvarenja tih planova.

financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru 2008. g., te 2011. g. (Narodne novine 35/08., Narodne novine 130/11.) Novi Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru donesen 2015. godine (Narodne novine 78/15) dalje normativno razvija odgovornosti, odnose i nadležnosti u razvoju sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru.

⁵⁰ U Zakonu o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru kao okvir za razvoj fincijskih kontola određeni su Međunarodni standardi interne kontrole. Sve aktivnosti povezane s financijskim upravljanjem i kontrolom uspostavljaju se u skladu s modelom COSO, koji je donio Odbor pokroviteljskih organizacija Nacionalnog povjerenstva o prijevornom financijskom izvješćivanju (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). Prema COSO okviru unutarnja kontrola sastoji se od pet međusobno povezanih komponentata koje su ugrađene u odredbi članka 10. Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru.

Oslanjajući se na općepriznatu ulogu unutarnjeg revizora definiran je djelokrug unutarnje revizije u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj.

Unutarnja revizija dio je sveobuhvatnog sustava unutarnje kontrole u javnom sektoru. Svrha unutarnje revizije je neovisna i objektivna procjena sustava unutarnjih kontrola te davanje stručnog mišljenja i savjeta za poboljšanje djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i upravljanja poslovanjem, odnosno korporativnog upravljanja (Narodne novine 2015). U Zakonu o sustavu unutarnjih kontrola definiran je obuhvat poslova unutarnje revizije.

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

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

(2) Unutarnja revizija obavlja reviziju svih programa, projekata, aktivnosti i poslovnih procesa.

(3) Unutarnja revizija daje stručno mišljenje i preporuke za poboljšanje sustava unutarnjih kontrola u revidiranom području.

(4) Unutarnja revizija pruža savjetodavne usluge čija se vrsta i obuhvat određuju u dogovoru s rukovoditeljem koji traži savjet radi poboljšanja djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i upravljanja poslovanjem, odnosno korporativnog upravljanja, ne preuzimajući odgovornost rukovoditelja.“ (Narodne novine 2015).

U dijelu uspostave unutarnje revizije naglašena su sljedeća područja:

- odgovornost za uspostavu
- način uspostave unutarnje revizije
- uvjeti za obavljanje poslova unutarnje revizije – ovlašteni unutarnji revizor i rukovoditelj unutarnje revizije
- način postizanja neovisnosti unutarnjeg revizora ili jedinice za unutarnju reviziju
- način obavljanja poslova unutarnje revizije – standardi i metodologija rada unutarnjeg revizora.

Važni preduvjet uspješnog obavljanja poslova unutarnje revizije i postizanja svrhotvornosti unutarnje revizije u stvaranju dodane vrijednosti organizaciji je neovisnost

unutarnje revizije. Stoga je propisana neovisnost jedinice za unutarnju reviziju i neovisnost unutarnjih revizora, kao jedan od bitnih uvjeta obavljanja njihova posla.

Zakonom je propisano da se unutarnja revizija obavlja u skladu s:

- a) Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja.
- b) I propisima kojima se uređuje unutarnja revizija u javnom sektoru Republike Hrvatske (Narodne novine 2015).

Smjernice koje detaljnije uređuju unutarnju reviziju su: Povelja unutarnjih revizora, Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora i Priručnik za unutarnje revizore, koji izrađuje središnja harmonizacijska jedinica ustrojena u Ministarstvu financija, a odobrava ministar financija.

Ministarstvo financija nadležno je za koordinaciju uspostave i razvoja ovog sustava, a za provedbu koordinacije odgovorna je uprava za harmonizaciju unutarnje kontrole i unutarnje revizije – Središnja harmonizacijska jedinica⁵¹. Ministarstvo financija daje ovlaštenja za rad unutarnjih revizora⁵².

Sustav internih kontrola i revizije moguće je metodološki razviti i normativno uobličiti, ali suštinska, stvarna implementacija neće se dogoditi i sustav neće postati sastavni dio upravljačkih procesa, ako instrumentarij njegovog uvođenja nije razvijen i nisu prepoznati povezani procesi. Rizici u poslovanju proračunskih korisnika povezani su sa svim poslovnim procesima, ali najviše su izraženi u financijskim procesima. Financijsko računovodstveno poslovanje postaje najvažnije područje interne kontrole i revizije. Argumenata za ovu tvrdnju ima mnogo. Dovoljno je istaknuti da ti procesi nose najviše rizika i mogućnosti za zloupotrebe i nepravilnosti, a istovremeno rezultati procesa izravno se odražavaju na kvalitetu pružene javne usluge.

Računovodstveni sustavi u ovom kontekstu u funkciji su pružanja informacija koje su podloga kontroli i reviziji. Navedena kontrola ne može biti samo naknadna, već mora biti i preventivna, pa se u tom kontekstu i o računovodstvu govori u funkciji predviđanja, informacija u funkciji upravljanja, mjerenja uspješnosti i sličnim procesima. Od računovodstva se zahtijeva aktivna uloga, funkcije računovodstva se usložavaju i zahtjevi prema računovođama umnožavaju upravo temeljeno na činjenici da se proširuje spektar traženih računovodstvenih informacija. Poznati su načini na koje računovodstvo može udovoljiti navedenim zahtjevima. Proces izgradnje računovodstvenog informacijskog sustava u funkciji odlučivanja je moguć i potreban, ali valja istaknuti da je postizanje navedenoga zahtijevan proces, koji mora biti upravljan i nadziran kako bi se u praksi zaista i dogodio.

⁵¹ Navedena uprava mijenjala je svoj naziv, ustroj i prilagođavala organizaciju promjenama koje nosi razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola. Razumijevajući značaj upoznavanja i educiranja djelatnika državne uprave s potrebama i obvezom ustroja unutarnjeg nadzora u javnom sektoru organiziraju se seminari, radionice i predavanja, te se izrađuju priručnici i upute koji omogućavaju usvajanje zajedničke metodologije rada i izvještavanja osoba uključenih u sustave unutarnje kontrole i unutarnje revizije. Detaljnije pogledati <http://www.mfin.hr/hr/pifc>.

⁵² Stručno ovlaštenje za obavljanje unutarnje revizije izdaje ministar financija. Certificiranje provodi Ministarstvo financija – Središnja harmonizacijska jedinica, a kandidati stječu stručno ovlaštenje za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora u javnom sektoru. Detaljnije <http://www.mfin.hr/hr/izobrazba-1-2-1>.

Računovodstvo u funkciji eksternog izvještavanja postiglo je zadovoljavajuću razinu i kontinuirano se unapređuje. Informacije upravljačkog računovodstva očito su potrebne u procesima postavljanja strateških, taktičkih i operativnih ciljeva, planiranja, ali i nadzora nad izvršavanjem planova (proračuna) i izvještavanja o izvršenju. Međutim, sva recentna istraživanja ukazuju da računovodstvo u funkciji internog izvještavanja nije dovoljno razvijeno. (Vašiček, D. 2011: 1–14)

Ipak, može se istaknuti pozitivni trend, jer je potreba razvoja instrumentarija upravljačkog i računovodstva troškova prepoznata od nadležnih državnih institucija i stavljena u kontekst održivosti ukupnih reformskih procesa, te se mogu očekivati određeni poticaji njihovom razvoju. (Ministarstvo financija 2012)

Svrha i cilj donošenja zakonskog okvira i implementacije PIFC-a u Republici Hrvatskoj je upravljanje rizicima. Korisnici proračuna u svojem djelovanju susreću se s brojnim rizicima koji prate poslovanje i koji unose neizvjesnost u ostvarenje ciljeva ili kvalitetu ostvarenja. „Rizik je mogućnost nastanka događaja koji mogu nepovoljno utjecati na ostvarenje ciljeva“ (Narodne novine 2015).

Upravljanje rizicima cjelokupan je proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir ciljeve korisnika proračuna, te poduzimanja potrebnih radnji, posebice po sustavu financijskog upravljanja i kontrola, a u svrhu smanjenja rizika. Djelotvorno upravljanje rizicima znači da su upravljačke strukture prepoznale rizike i ugradile upravljanje rizicima u svoje svakodnevno djelovanje. Takva željena razina upravljanja rizicima nije postignuta, što ne znači da upravljačke strukture nisu bila svjesne postojanja rizika ili njima upravljala na određeni način (Vašiček, V. 2006)⁵³.

Upravljanje rizicima zahtijeva metodološki okvir praćenja rizika koji se definira: dokumentiranjem informacija o rizicima, klasifikacijom rizika, procjenom vjerojatnosti nastanka i učinaka, ustrojavanjem registara rizika, uvođenjem sustava izvještavanja o rizicima, imenovanju odgovornih osoba za praćenje rizika, izradom strategije upravljanja rizicima i slično. Ako korisnici proračuna nemaju izgrađen sustav upravljanja rizicima, mogu se naći u situaciji da – zbog nezakonitog i nepravilnog poslovanja, ali i neekonomičnog, neučinkovitog upravljanja javnim sredstvima ili nepouzdanog izvještavanja – ne reagiraju uspješno i pokazuju nekompetentnost u upravljanju, što smanjuje ugled službi i pojedinaca i povjerenje javnosti.

Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru obvezuje čelnike korisnika proračuna za uspostavu učinkovitog i djelotvornog, troškovno prikladnog sustava unutarnjih kontrola, ali sam zakonski okvir ne daje potpunu sigurnost u stvarnu implementaciju unutarnjih kontrola i unutarnje revizije. Sankcije za nezakonitu i neučinkovitu potrošnju proračunskih sredstava koja je moguća u uvjetima nepostojanja ili slabe razvijenosti sustava unutarnjih kontrola predviđene su u prekršajnim odredbama Zakonu o proračunu. Uz navedni zakonski okvir, a radi jača-

⁵³ Tijekom 2006. godine provedeno je istraživanje o postojanju elemenata sustava unutarnjih kontrola i revizije u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj. Rezultati istraživanja ukazuju na postojanje određenih kontrola i prije uvođenja zakonskog okvira za sustav unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. Pogledati detaljnije Vašiček, V. (2006) Djelokrug i organizacija unutarnje kontrole u javnom sektoru. *Zbornik radova 9. Savjetovanje Interna revizija i kontrola*, Poreč, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

nja utjecaja na svijest čelnika o značaju sustava unutarnjih financijskih kontrola i njihove odgovornosti za uspostavu unutarnjih financijskih kontrola donesen je Zakon o fiskalnoj odgovornosti (Narodne novine 2010;2014b) s pratećom Uredbom (Narodne novine 2011;2012).

Zakon o fiskalnoj odgovornosti koji povezuje odredbe Zakona o proračunu (2008) i Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (2006) propisuje obvezu čelnika korisnika proračuna da na godišnjoj razini sastavlja Izjavu o fiskalnoj odgovornosti. Izjavom o fiskalnoj odgovornosti čelnici korisnika proračuna potvrđuju da su u radu osigurali zakonito, namjensko i svrhovito trošenje sredstava, što od njih zahtijeva zakonski okvir proračuna i učinkovito i djelotvorno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrola u okviru proračunom utvrđenih sredstava, što od njih zahtijeva zakonski okvir sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Multipliciranje zakonskog okvira u području razvoja financijskog upravljanja i kontrola ima svoje pozitivne, ali i negativne strane te se radi daljnje implementacije sustava unutarnjih financijskih kontrola i jačeg interpoliranja u proračunski sustav može preporučiti izgradnja jedinstvenog regulatornog okvira, koji će integrirati odredbe zakonskog okvira o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, o fiskalnoj odgovornosti u zakonski okvir proračuna.

Uspješna implementacija sustava unutarnjih kontrola i unutarnje revizije u praksi proračunskih korisnika u velikoj mjeri ovisi o razumijevanju njihove uloge i svrhe, kao i o razumijevanju okolnosti u kojima se sustav razvija i utjecaju tih okolnosti na mogućnosti i dinamiku razvoja sustava unutarnjih kontrola. Reformske procese nužno je promatrati u međuzavisnosti i uvidjeti da razvoj jednog procesa potiče razvoj drugih procesa, ali i obrnuto, zastoji u jednom procesu može usporiti tijek reforme niza povezanih procesa. Sustav unutarnjih kontrola tipičan je primjer procesa ili područja čiji razvoj i implementacija zavisi od stupnja razvoja niza procesa: strateškog i programskog planiranja, proračunskog računovodstva, izvještavanja, razvoja organizacijske kulture, jačanje novog javnog menadžmenta, itd.

2.3. SADRŽAJ PRORAČUNA

Sadržaj proračuna određen je samom definicijom proračuna kao temeljnog financijskog dokumenta države ili nižih razina vlasti koji sadrži sve planirane prihode i primitke te planirane rashode i izdatke u jednom fiskalnom razdoblju. Prikaz proračunske potrošnje i prezentacija sadržaja proračuna definiranjem proračunske strukture može biti različita, a što zavisi od usvojenih načela, pravila, postupaka, klasifikacija i drugih pristupa standardizaciji proračunskih procesa i proračunskog iskaza.

Povezano s financijskim upravljanjem i proračunskim procesima, europska pravna stečevina (*acquis communautaire*) ne definira model, koji se mora primijeniti u zemljama članicama. Međutim, u području fiskalne politike i upravljanja proračunom postavlja se određeni broj zahtjeva koje zemlje članice moraju ispuniti. Ti zahtjevi uglavnom su povezani s:

1. Odredbama iz Ugovora iz Maastrichta (1992. godina), kojim su utvrđeni ciljevi fiskalne politike poput deficita na razini 3 % bruto društvenog proizvoda.
2. Kriterijima statističkog obuhvata i podataka.

3. Procedurama suzbijanja nepravilnosti i prijevara.
4. Regulativom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola
5. Pitanjem statusa i načina rada vanjske revizije (Maletić 2009: 192).

U ostalim elementima proračunskih procedura i financijskog upravljanja nema zakonskog okvira koji bi obvezivao zemlje članice na primjenu, ali je odgovornost svake zemlje članice razviti vlastiti sustav upravljanja koji treba povezati strateške ekonomske i političke prioritete vlade s proračunom, osigurati učinkovitu provedbu i korištenje fondova Europske unije, te osigurati vjerodostojnost financijskog i statističkog izvještavanja države članice prema Europskoj komisiji i njenim tijelima.

Glavni elementi Zakona o proračunu određuju: opće principe i načela, pripremu i usvajanje proračuna, izvršenje proračuna te nadzor nad proračunom (Narodne novine 2008)⁵⁴. Navedeni sadržaj zakonskog okvira usporediv je s zakonskim okvirom ostalih zemalja Europske unije, te slijedi primjere dobre prakse. U okviru osnovnih elemenata zakonskog okvira istaknuta su pitanja proračunskih načela, obuhvatnosti proračuna, proračunskih klasifikacija, okvira strateškog i planiranja po programima, sadržaj proračunskih dokumenata, računovodstvo i financijsko izvještavanje, kao i uloge i odgovornosti proračunskih subjekata u svim fazama proračunskog ciklusa za primjenu navedenih odredbi, koje su osnova standardizacije i jednoobraznosti proračunskih procesa i dokumenata.

Uspostavljanje sustava klasifikacija u proračunu izuzetno je važno za konsolidaciju podataka za praćenje javnih financija i potrošnje na razini opće države. Podaci iz konsolidiranih financijskih izvještaja i izvještaja o izvršenju proračuna izvor su za statističko praćenje javne potrošnje, ali i za nadzor nad javnom potrošnjom. Standardizirani pristup obradi i prezentiranju podataka na svim razinama vlasti pridonosi usporedivosti podataka, njihovoj vjerodostojnosti, razumijevanju podataka od strane korisnika i transparentnosti.

2.3.1. SUSTAV KLASIFIKACIJA U PRORAČUNU

Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (Narodne novine 2010a; 2013a) definira okvir kojim se iskazuju i sustavno prate prihodi i primici te rashodi i izdaci po nositelju, cilju, namjeni, vrsti, lokaciji i izvoru financiranja. Pravilnikom se propisuju nazivi svake klasifikacije, njima pridodane bročane oznake, kao i način njihovog međusobnog povezivanja.

Primjena proračunskih klasifikacija obvezujuća je za sve proračunske subjekte navedene u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika (državni proračun, proračunske korisnike državnog proračuna, izvanproračunske korisnike državnog proračuna, proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njihove proračunske i izvanproračunske korisnike).

Proračunske klasifikacije prema Zakonu o proračunu (Narodne novine 2008; 2012; 2015) definiraju se kao:

⁵⁴ Zakon o proračunu, članak 1. definira sadržaj Zakona: „Ovim se Zakonom uređuje planiranje, izrada, donošenje i izvršavanje proračuna, upravljanje imovinom i dugovima, upravljanje javnim dugom, zaduživanje i jamstvo države te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski odnosi u javnom sektoru, računovodstvo, proračunski nadzor i druga pitanja u vezi s upravljanjem javnim financijama.” Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 87/2008.

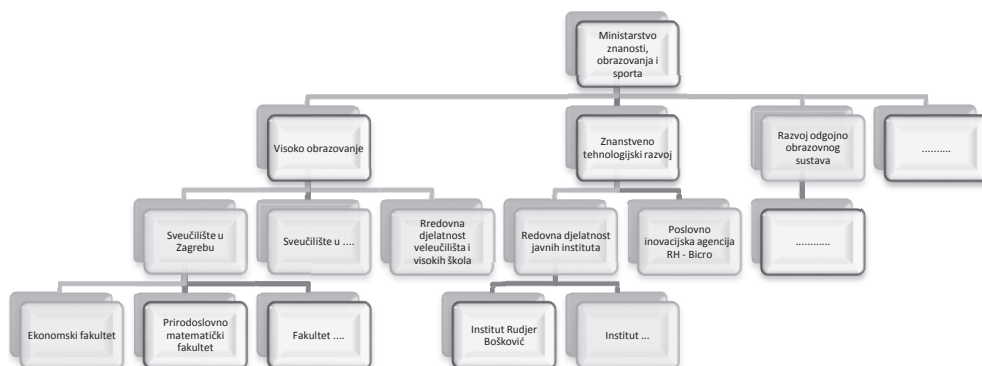
- **Organizacijska klasifikacija** sadrži povezane i međusobno usklađene (hijerarhijski i s obzirom na odnose prava i odgovornosti) cjeline proračuna i proračunskih korisnika koje odgovarajućim materijalnim sredstvima ostvaruju postavljene ciljeve.
- **Programska klasifikacija** sadrži rashode i izdatke iskazane kroz aktivnosti i projekte, koji su povezani u programe temeljem zajedničkih ciljeva.
- **Funkcijska klasifikacija** sadrži rashode razvrstane prema njihovoj namjeni.
- **Ekonomska klasifikacija** sadrži prihode i primitke po prirodnim vrstama te rashode i izdatke prema njihovoj ekonomskoj namjeni.
- **Lokacijska klasifikacija** sadrži rashode i izdatke razvrstane za Republiku Hrvatsku i za inozemstvo.
- **Izvori financiranja** sadrže prihode i primitke iz kojih se podmiruju rashodi i izdaci određene vrste i namjene.

Uvesti klasifikacije u sustav proračuna ne znači samo u tehničkom i operativnom smislu propisati njihove nazive i brojčane oznake, već znači primijeniti sustav klasifikacija na javnu potrošnju na svim razinama, tako da se sustavom klasifikacija potrošnja prezentira od udovoljavanja zahtjevu postavljanja misije, vizije i strateškog okvira, preko definiranja programa i mjera za praćenje uspješnosti definiranih programa do donošenja i praćenja izvršenja proračuna na godišnjoj razini.

Organizacijska klasifikacija

Organizacijska klasifikacija prikaz je proračunskih prihoda, primitaka, rashoda i izdataka prema proračunskim subjektima, a temelji se na organizacijskom ustroju tijela državne uprave i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Unutarnji ustroj države i lokalnih jedinica uspostavljen je razdjelima, glavama i proračunskim korisnicima. Hijerarhijsko povezivanje temelji se na međusobno hijerarhijski usklađenim i povezanim cjelinama proračuna i proračunskih korisnika, koje zajednički ostvaruju postavljene ciljeve.

Slika 2.7. Primjer organizacijske klasifikacije – Državni proračun Republike Hrvatske – razdjel Ministarstvo znanosti, obrazovanja i sporta



Kod primjene organizacijske klasifikacije najniža hijerarhijska razina je proračunski korisnik. Status proračunskog korisnika imaju samo oni subjekti koji se nalaze u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Programska klasifikacija – sadrži glavne programe, programe, aktivnosti i projekte u koje su ugrađeni osnovni ciljevi rada, ljudski i materijalni resursi za izvršavanje ciljeva, kao i pokazatelji mjerenja uspješnosti programa. Program je skup povezanih aktivnosti koje izvršava jedna ili više organizacijskih (ustrojstvenih) jedinica radi postizanja ciljeva za koje je odgovorna. Za program koji će biti uključen u proračun ili financijski plan trebaju biti definirani sljedeći elementi koji čine okosnicu programskog planiranja:

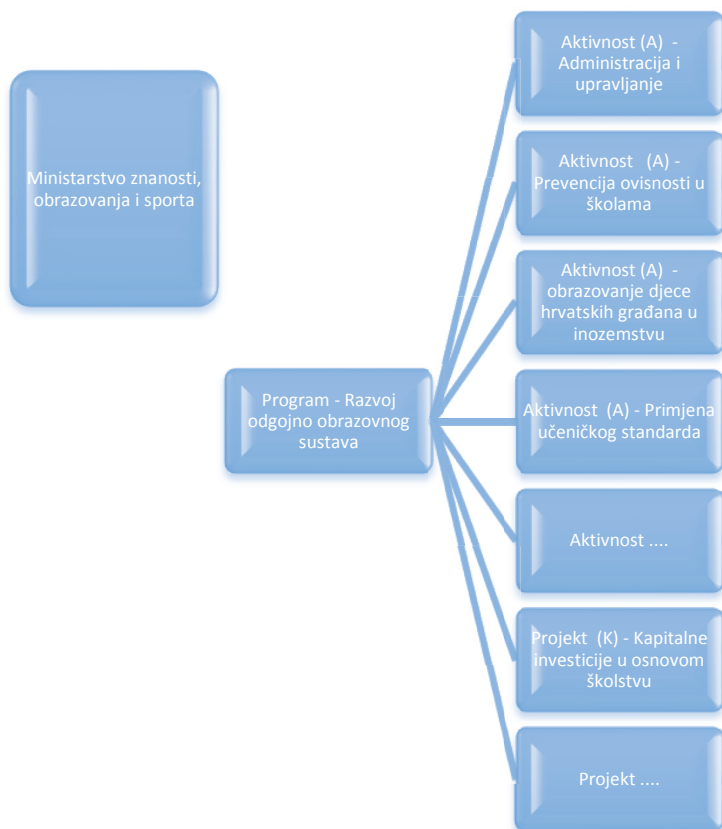
- a) naziv programa
- b) opis programa (općih i posebnih ciljeva)
- c) zakonska osnova za uvođenje programa
- d) potrebna sredstva za provođenje programa
- e) potreban broj djelatnika za provođenje programa
- f) procjena rezultata
- g) procjena nepredviđenih rashoda i rizika. (Narodne novine 2008; 2012; 2015)

Osnovni sastavni dijelovi programske klasifikacije definirani su na sljedeći način:

- Program je skup neovisnih, usko povezanih aktivnosti i projekata usmjerenih ispunjenju zajedničkog cilja.
- Program se sastoji od jedne ili više aktivnosti i/ili projekata, a aktivnost i projekt pripadaju samo jednom programu.
- Aktivnost je dio programa za koji nije unaprijed utvrđeno vrijeme trajanja, a u kojem su planirani rashodi i izdaci za ostvarivanje ciljeva utvrđenih programom.
- Projekt je dio programa za koji je unaprijed utvrđeno vrijeme trajanja, a u kojem su planirani rashodi i izdaci za ostvarivanje ciljeva utvrđenih programom. Projekt se planira jednokratno, a može biti tekući ili kapitalni (Narodne novine 2010a; 2013c).

Glavni programi se definiraju na najvišoj razini dok se njegovi sastavni dijelovi programi, aktivnosti i projekti planiraju, definiraju, prate i o njima izvještavaju organizacijske jedinice na nižoj razini odgovorne za te dijelove programa. Svaka organizacijska jedinica odgovorna je za definiranje, praćenje i izvještavanje o programima unutar svog područja odgovornosti.

Slika 2.8. Primjer primjene klasifikacije po programima – Državni proračun Republike Hrvatske – razdjel Ministarstvo znanosti, obrazovanja i sporta



Funkcijska klasifikacija preuzeta je iz međunarodne klasifikacije funkcija države (COFOG) Ujedinjenih naroda – Klasifikacija rashoda u skladu s namjenom (Narodne novine 2010a; 2013c) i služi za statističke potrebe. Posebni dio proračuna koji sadrži rashode i izdatke razvrstane po organizacijskoj, programskoj i ekonomskoj klasifikaciji povezuje se s funkcijskom klasifikacijom, koja dijeli posebni dio proračuna prema namjeni u deset osnovnih kategorija, a strukturirana je u dvije glavne hijerarhijske razine (2 + 1 znamenka) te analitičku razinu od dvije znamenke. Osnovne funkcije države u koje se raspoređuju rashodi poslovanja i transakcije na nefinancijskoj imovini su:

- Funkcija 01 – Opće i javne službe, rashodi općih i javnih službi
- Funkcija 02 – Obrana
- Funkcija 03 – Javni red i sigurnost
- Funkcija 04 – Ekonomski poslovi
- Funkcija 05 – Zaštita okoliša
- Funkcija 06 – Usluge unapređenja stanovanja i zajednice
- Funkcija 07 – Zdravstvo
- Funkcija 08 – Rekreacija, kultura i religija

- Funkcija 09 – Obrazovanje
- Funkcija 10 – Socijalna zaštita.

Vežnim tablicama brojčane oznake funkcijske klasifikacije povezuju se s rashodima iskazanim prema računima ekonomske klasifikacije svake aktivnosti ili projekta. Funkcijska klasifikacija pruža mogućnost za praćenje trendova u državnim rashodima u vezi s pojedinom funkcijom i mogućnost usporedbe među zemljama o učešću države u pojedinim ekonomskim i socijalnim funkcijama. Na ovu klasifikaciju ne odražava se promjena organizacijske strukture države, tako da je pogodna za komparacije dužih vremenskih serija.

Slika 2.9. Funkcijska klasifikacija – primjer Opće javne usluge – Javni red i sigurnost

| Razred | |
|-------------------|---|
| Skupina | |
| Podskupina | |
| 01 | Opće javne usluge |
| 02 | Obrana |
| 03 | Javni red i sigurnost |
| 031 | Usluge policije |
| 0310 | Usluge policije |
| 032 | Usluge protupožarne zaštite |
| 0320 | Usluge protupožarne zaštite |
| 033 | Sudovi |
| 0330 | Sudovi |
| 034 | Zatvori |
| 0340 | Zatvori |
| 035 | Istraživanje i razvoj: Javni red i sigurnost |
| 0350 | Istraživanje i razvoj: Javni red i sigurnost |
| 036 | Rashodi za javni red i sigurnost koji nisu drugdje svrstani |
| 0360 | Rashodi za javni red i sigurnost koji nisu drugdje svrstani |

Ekonomska klasifikacija razvrstava prihode i primitke po prirodnim vrstama te rashode i izdatke prema ekonomskoj namjeni kojoj služe, i to po razredima, skupinama, podskupinama, odjeljcima i osnovnim računima.

Slika 2.10. Razrada ekonomske klasifikacije



Ekonomska klasifikacija propisana je do peteroznamenkastih osnovnih računa, a moguća je daljnja razrada dodavanjem sljedeće znamenke, što je analitičko praćenje za potrebe pojedinih proračunskih korisnika. Ekonomska klasifikacija propisanog Računskog plana proračuna u dijelu koji se odnosi na prihode i primitke te rashode i izdatke dio je proračuna ili financijskog plana proračunskog korisnika. Bilančni razredi Računskog plana (razredi 0 – nefinancijska imovina, 1 – financijska imovina i potraživanja, 2 – obveze i 9 – vlastiti izvori, financijski rezultat i obračunati prihodi) također su dio Računskog plana, ali nisu sadržani u proračunu ili financijskom planu. Ekonomsku klasifikaciju moguće je koristiti na višoj (sintetičkoj) odnosno nižoj razini podatka, te se na primjer, pri planiranju proračuna ekonomska klasifikacija koristi do treće razine odnosno razine podskupine, a pri izvršavanju koristi se do četvrte razine odnosno razine odjeljka, odnosno pri izvršavanju na razini proračunskog korisnika do pete razine odnosno razine osnovnog računa. Proračunski korisnici za svoje računovodstvene i izvještajne potrebe mogu koristiti razradu ekonomske klasifikacije koja uključuje i razinu analitike, a što je često potrebno jer su podaci do propisane razine prilagođeni sveobuhvatnom praćenju opće države, a ne specifičnim potrebama pojedinih proračunskih korisnika.

Izvori financiranja čine skupine prihoda i primitaka iz kojih se podmiruju rashodi i izdaci određene vrste i utvrđene namjene. Prihodi i primitci proračuna se planiraju te raspoređuju i iskazuju prema izvorima iz kojih potječu. Rashodi i izdaci se planiraju, izvršavaju i računovodstveno evidentiraju prema izvorima financiranja. Pravilnikom o proračunskim klasifikacijama definirano je da se izvori financiranja brojčano dijele na dvije razine: razrede i skupine (Narodne novine 2010a; 2013c).

Tablica 2.4. Izvori financiranja

| Brojčana oznaka razreda | Struktura razreda – brojčane oznake skupine | Izvor financiranja |
|-------------------------|---|---|
| 1 | 11 Opći prihodi i primici 12 Sredstva učešća za pomoći 13 Sredstva učešća za zajmove | Opći prihodi i primici državnog proračuna – <i>uključuje prihode koji se ostvaruju temeljem posebnih propisa u kojima za prikupljene prihode nije definirana namjena korištenja, a to su: prihodi od poreza, prihodi od financijske imovine, prihodi od nefinancijske imovine, prihodi od administrativnih (upravnih) pristojbi, prihodi državne uprave, prihodi od kazni te primici od financijske imovine i zaduživanja za koje nije definirana namjena korištenja. U izvor financiranja – opći prihodi i primici proračunski korisnik uključuje prihode koje ostvari iz nadležnog proračuna.</i> |
| 2 | 21 Doprinosi za mirovinsko osiguranje 22 Doprinosi za zdravstveno osiguranje 23 Doprinosi za zapošljavanje | Doprinosi za obvezna osiguranja – <i>uključuju se prihodi od uplaćenih doprinosa za zdravstveno osiguranje, mirovinsko osiguranje i doprinosa za zapošljavanje</i> |
| 3 | 31 Vlastiti prihodi | Vlastiti prihodi – <i>uključuju se prihodi koje proračunski korisnik ostvari obavljanjem poslova na tržištu i u tržišnim uvjetima, a koje poslove mogu obavljati i drugi pravni subjekti izvan općeg proračuna.</i> |
| 4 | 41 Prihodi od igara na sreću 42 Prihodi od spomeničke rente 43 Ostali prihodi za posebne namjene | Prihodi za posebne namjene – <i>uključuju se prihodi čije su korištenje i namjena utvrđeni posebnim zakonima i propisima koje donosi Vlada Republike Hrvatske</i> |
| 5 | 51 Pomoći EU 52 Ostale pomoći 53 Inozemne darovnice | Pomoći – <i>uključuju se prihodi koji se ostvaruju od inozemnih vlada, međunarodnih organizacija, drugih proračuna i od ostalih subjekata unutar općeg proračuna.</i> |
| 6 | 61 Donacije 63 Inozemne donacije | Donacije – <i>uključuju se prihodi koji se ostvaruju od fizičkih osoba, neprofitnih organizacija, trgovačkih društava i od ostalih subjekata izvan općeg proračuna.</i> |
| 7 | 71 Prihodi od prodaje ili zamjene nefinancijske imovine i naknade s naslova osiguranja | Prihodi od prodaje ili zamjene nefinancijske imovine i naknade s naslova osiguranja – <i>uključuju se prihodi koji se ostvaruju prodajom ili zamjenom nefinancijske imovine i od naknade štete s osnove osiguranja.</i> |
| 8 | 81 Namjenski primici od zaduživanja 82 Namjenski primici od zaduživanja refundacijama 83 Namjenski primici od inozemnog zaduživanja | Namjenski primici od zaduživanja – <i>uključuju se primici od financijske imovine i zaduživanja, čija je namjena utvrđena posebnim ugovorima i/ili propisima.</i> |

Izvor: obrada autora prema *Pravilniku o proračunskim klasifikacijama*, članci 19. i 20. (Narodne novine 2010a;2013c)

Lokacijska klasifikacija predstavlja prikaz rashoda i izdataka prema teritorijalno definiranim cjelinama u skladu s ustrojem Republike Hrvatske i odnosima s inozemstvom. Lokacijska klasifikacija je prvenstveno statistička radi toga da se prate određeni fiskalni pokazatelji i podaci po određenim područjima. Rashodi i izdaci razvrstavaju se sukladno teritorijalnim cjelinama Republike Hrvatske, a to su: županije, gradovi i općine. Brojčane oznake lokacijske klasifikacije za županije, gradove i općine određuje Državna geodetska uprava, a nazivi se preuzimaju iz Zakona o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj. Brojčane oznake lokacijske klasifikacije povezuju se u procesu planiranja s brojčanom oznakom aktivnosti ili projekta, ako je moguće uspostaviti jednoznačnu vezu. U suprotnom, povezuju se sa svakom transakcijom odnosno poslovnim događajem u procesu izvršavanja (Narodne novine 2010a; 2013c).

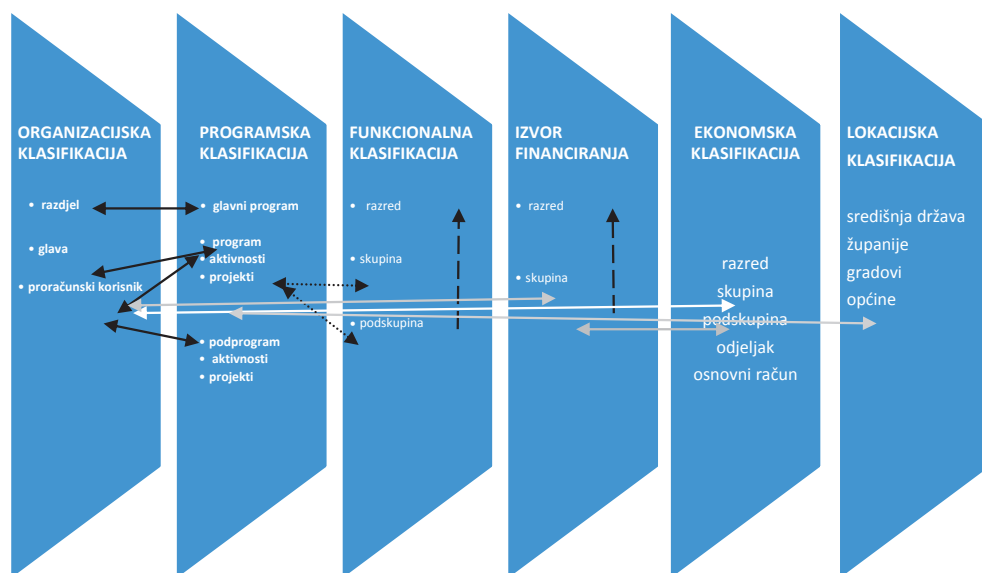
Slika 2.11. Lokacijska klasifikacija



Povezivanje proračunskih klasifikacija prisutno je pri izradi proračuna u kojem se povezuju organizacijska, programska i ekonomska klasifikacija te se svaki prihod ili rashod, primitak ili izdatak definira i prati iskazan po tri osnove. Pri izvršenju proračuna za svaki rashod ili izdatak utvrđuje se izvor financiranja, te se prati realizacija rashoda i izdataka ovisno o realizaciji prihoda i primitaka prema izvoru financiranja. Također se veznim tablicama proračunska potrošnja iskazuje po funkcijskoj klasifikaciji i lokacijskoj klasifikaciji, čime se dodatno obogaćuju informacije o realizaciji proračuna.

Povezanost proračunskih klasifikacija prezentirana je sljedećom slikom.

Slika 2.12. Povezanost klasifikacija u proračunu



2.3.2. STRUKTURA PRORAČUNA

Struktura proračuna određena je odredbama Zakona o proračunu (Narodne novine, 2008; 2012; 2015) i provedbenih propisa (pravilnika, uputa i smjernica), koji se koriste pri izradi proračuna. Temelji se na primjeni proračunskih klasifikacija, a prema zakonskom okviru **proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela. Osim toga, u višegodišnjem planskom okviru na razini državnog proračuna donose se strateški planovi, a na razini lokalnih jedinica planovi razvojnih programa.**

U sustavu opće države razlikuje se nekoliko (pod)vrsta proračunskih dokumenata ovisno o razini vlasti koja priprema i donosi proračun. To su:

- Državni proračun
- Proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave:
 - županijski proračun
 - gradski i općinski proračun
- Financijski plan proračunskog korisnika (državnog ili lokalnog proračuna) i izvanproračunskog korisnika (državnog ili lokalnog proračuna).

Formalna struktura proračuna svih razina temelji se na istim zakonskim osnovama i provedbenim dokumentima, te su navedeni proračunski dokumenti međusobno usporedivi i prikladni za konsolidaciju za potrebe donošenja općeg (konsolidiranog) proračuna Republike Hrvatske.

Opći dio proračuna čini Račun prihoda i rashoda i Račun financiranja. Opći dio proračuna prikazuje ukupne prihode i rashode po ekonomskoj klasifikaciji, te ukazuje na razinu deficita (manjka) ili suficita (viška) kao i načine financiranja deficita (račun financiranja). U Računu financiranja iskazuju se primici od financijske imovine i zaduživanja, te izdaci za financijsku imovinu i za otplatu kredita i zajmova. Deficit tekuće fiskalne godine može biti financiran i prenesenim viškovima (prihoda nad rashodima) iz prethodnih fiskalnih godina.

Slika 2.13. Opći dio proračuna (primjer)

| A. RAČUN PRIHODA I RASHODA | | | |
|---|--------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| | Proračun za 20xx. | Projekcija proračuna za 20xx + 1. | Projekcija proračuna za 20xx + 2. |
| PRIHODI POSLOVANJA | 113.000.000 | 118.000.000 | 123.000.000 |
| PRIHODI OD PRODAJE NEFINANCIJSKE IMOVINE | 289.000 | 266.000 | 278.000 |
| RASHODI POSLOVANJA | 122.000.000 | 126.000.000 | 131.000.000 |
| RASHODI ZA NABAVU NEFINANCIJSKE IMOVINE | 1.200.000 | 1.900.000 | 1.700.000 |
| RAZLIKA – VIŠAK/MANJAK | - 9.911.000 | - 9.634.000 | - 9.422.000 |

| B. RAČUN FINANCIRANJA | | | |
|--|-------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| | Proračun za 20xx. | Projekcija proračuna za 20xx + 1. | Projekcija proračuna za 20xx + 2. |
| PRIMICI OD FINANCIJSKE IMOVINE I ZADUŽIVANJA | 29.750.000 | 28.830.000 | 29.200.000 |
| IZDACI ZA FINANCIJSKU IMOVINU I OTPLATE ZAJMOVA | 19.839.000 | 19.196.000 | 19.778.000 |
| NETO FINANCIRANJE | 9.911.000 | 9.634.000 | 9.422.000 |
| VIŠAK / MANJAK + NETO FINANCIRANJE | 0 | 0 | 0 |

Proračunski prihodi su:

- Porezni i ostali prihodi redovni (tekući prihodi, prihodi poslovanja), koji su zakonima i drugim propisima donesenim na temelju zakona propisani kao obvezni.
- Prihodi od prodaje nefinancijske imovine.
- Ostali prihodi za koje ne postoji zakonska obveza ubiranja, ali su mogući i prihvatljivi prihodi proračuna.

Proračunski rashodi propisani su kao tekući, redovni, poslovni rashodi koji su utvrđeni na temelju zakona za poslove, funkcije i programe koje obavljaju proračunski korisnici, a koji se planiraju u proračunu i financijskim planovima proračunskih korisnika. Proračunski rashodi su i investicijske aktivnosti proračunskih korisnika, kapi-

talni dio proračuna ili ulaganja u nefinancijsku imovinu, a koji se odnose na izgradnju javne infrastrukture, opremanje objekata i nabavu opreme potrebne za obavljanje javne službe i pružanje javnih usluga.

Račun financiranja iskazuje novčane tokove proračuna koji nemaju utjecaj na deficit ili suficit, ali su povezani s financiranjem deficita i upravljanje javnim dugom. Razlikuju se:

- Proračunski primici odnosno priljevi novca od financijske imovine i po osnovi zaduživanja.
- Proračunski izdaci odnosno odljevi novca za financijsku imovinu i otplatu zajmova te drugih obveza po osnovi zaduživanja.

Slika 2.14. Proračun županije – posebni dio proračuna (primjer)

| POZICIJA | KONTA | VRSTA RASHODA / IZDATAKA | PLANIRANO |
|--|-------|--|-----------------------|
| UKUPNO RASHODI / IZDACI | | | 205.328.452,25 |
| RAZDJEL 001 STRUČNA SLUŽBA ŽUPANIJSKE SKUPŠTINE I ŽUPANA | | | 3.905.000,00 |
| Glavni program A01 DJELATNOST ŽUPANIJE-UO za proračun i financije i Stručna služba | | | 3.905.000,00 |
| Program A01 1000 Djelatnost Stručne službe Županijske skupštine i Župana | | | 3.905.000,00 |
| Aktivnost A01 1000 A100001 Poslovanje Stručne službe Županijske skupštine i Župana | | | 1.905.000,00 |
| Izvor OPĆI PRIHODI I PRIMICI | | | 1.905.000,00 |
| Korisnik STRUČNA SLUŽBA ŽUPANIJSKE SKUPŠTINE I ŽUPANA | | | 1.905.000,00 |
| R0001 | 3211 | Službena putovanja | 15.000,00 |
| R0002 | 3213 | Stručno usavršavanje zaposlenika | 15.000,00 |
| R0003 | 3221 | Uredski materijal i ostali materijalni rashodi | 50.000,00 |
| R0004 | 3231 | Usluge telefona, pošte i prijevoza | 50.000,00 |
| R0005 | 3232 | Usluge tekućeg i investicijskog održavanja | 45.000,00 |
| R0006 | 3233 | Usluge promidžbe i informiranja | 250.000,00 |
| R0007 | 3237 | Intelektualne i osobne usluge | 30.000,00 |
| R0008 | 3239 | Ostale usluge | 50.000,00 |
| R0009 | 3241 | Naknade troškova osobama izvan radnog odnosa | 0,00 |
| R0010 | 3291 | Naknade za rad članovima ŽS i njenih radnih tijela | 950.000,00 |
| R0011 | 3291 | Komisija za komasaciju | 10.000,00 |
| R0012 | 3291 | Povjerenstvo za ravnopravnost spolova | 20.000,00 |
| R0013 | 3291 | Županijski savjet mladih | 40.000,00 |
| R0014 | 3291 | Ostala stručna tijela, povjerenstva, odbori, savjeti | 30.000,00 |
| R0015 | 3293 | Reprezentacija | 100.000,00 |
| R0016 | 3299 | Rashodi za međuzupanijsku i međudržavnu suradnju | 50.000,00 |
| R0017 | 3811 | Donacije, sponzorstva i pokroviteljstva | 200.000,00 |
| Aktivnost A01 1000 A100002 Sufinanciranje sustava zaštite i spašavanja | | | 230.000,00 |
| Izvor OPĆI PRIHODI I PRIMICI | | | 230.000,00 |
| Korisnik STRUČNA SLUŽBA ŽUPANIJSKE SKUPŠTINE I ŽUPANA | | | 230.000,00 |
| R0018 | 3237 | Intelektualne i osobne usluge - Stožer zaštite i spašavanja | 150.000,00 |
| R0019 | 3237 | Intelektualne i osobne usluge - Gorska služba spašavanja | 80.000,00 |
| Aktivnost A01 1000 A100003 Financiranje izdavanja Službenog vjesnika | | | 750.000,00 |
| Izvor OPĆI PRIHODI I PRIMICI | | | 750.000,00 |
| Korisnik STRUČNA SLUŽBA ŽUPANIJSKE SKUPŠTINE I ŽUPANA | | | 750.000,00 |
| R0020 | 3239 | Ostale usluge - Službeni vjesnik | 750.000,00 |
| Aktivnost A01 1000 A100004 Financiranje nacionalnih manjina | | | 220.000,00 |
| Izvor OPĆI PRIHODI I PRIMICI | | | 220.000,00 |
| Korisnik STRUČNA SLUŽBA ŽUPANIJSKE SKUPŠTINE I ŽUPANA | | | 220.000,00 |
| R0021 | 3811 | Tekuće donacije vječima i predstavnicima nacionalnih manjina | 220.000,00 |

Izvor: obrada autora prema Burian, K. (2012) *Povezanost uspostave lokalne riznice, financijskog upravljanja i unutarnjih kontrola*, Magistarski rad, Ekonomski fakultet Sveučilište u Zagrebu, str. 29.

Posebni dio proračuna sadrži rashode i izdatke raspoređene po proračunskim korisnicima, po programima i po vrsti rashoda i izdatka. Posebni dio proračuna prikazuje proračunsku potrošnju prema tri klasifikacije: organizacijska, programska i ekonomska te prema izvorima financiranja kojima se prati potrošnja određenih rashoda za koje su osigurani namjenski izvori financiranja.

2.3.3. OBILJEŽJA I VRSTE PRORAČUNSKIH PRIHODA I RASHODA, TE PRIMITAKA I IZDATAKA

Proračunski (državni) prihodi mogu se prikupljati iz različitih izvora i na različite načine. Komparativni prikaz proračunskih prihoda između pojedinih zemalja pokazuje da postoje razlike u vrsti izvora financiranja i udjelu pojedinih prihoda u ukupnim proračunskim приходima. Te razlike su uvjetovane nizom čimbenika, a prvenstveno proizlaze iz različite financijske snage pojedinih država, odnosno njenih poduzeća i građana, iz različitih oblika političke i javne vlasti, iz razvijenosti financijskih instrumenata, što odgovara stupnju gospodarske razvijenosti, iz naslijeđenog povijesnog razvoja državnih prihoda, iz stupnja nezavisnosti državne vlasti i supremacije državne vlasti, itd. Modaliteti proračunskih prihoda prilagođeni su potrebama određene države. Strukturu i veličinu proračunskih prihoda u osnovi određuje zakonodavna vlast. Proračunski prihodi su svi prihodi novca koji su predviđeni proračunom.

Prema članku 18. Zakona o proračunu (Narodne novine 2008;2012;2015) proračunski prihodi su sljedeći:

- a) prihodi od poreza
- b) doprinosi za obvezna osiguranja
- c) pomoći
- d) prihodi od imovine
- e) prihodi od pristojbi i naknada,
- f) ostali prihodi i
- g) prihodi od prodaje nefinancijske imovine.

Navedena podjela prihoda učinjena je prema ekonomskoj klasifikaciji, ali moguće su različite sistematizacije (prema izvorima prihoda).

Najznačajniji prihodi države jesu porezi. Zanimljivo je i slikovito mišljenje o porezu napisao još Stjepan Radić: „Za onoga, tko ga plaća porez je samo nesnosno breme, kojemu bi se čovjek najvolio posvema ugnuti, kad bi se to dalo. (...) porez je drač, koji svuda raste, ili stablo, kojemu novo lišće niče, ali staro ne pada, stablo uvijek sočno i uvijek zeleno, te će ga pamtit i daljnja pokoljenja i još poslie pet stotina godina“ (Radić 1908:7)

Porezi su obvezna davanja koja ubire država, bez neposredne protuusluge, radi podmirenja državnih potreba i ostalih javnih potreba. Temeljna obilježja poreza su:

- Obveznost (prinudnost) poreza – jednom ustanovljena porezna obveza zahtijeva izvršenje, jer neizvršenje za sobom povlači razne zakonske sankcije.

- Nepovratnost poreza – jednom ubrani porezi postaju bespovratno vlasništvo države koja njima raspolaže alocirajući ih za zadovoljenje javnih potreba.
- Nepostojanje neposredne naknade – za iznose plaćene na ime poreza porezni obveznici nemaju pravo na izravnu naknadu ili činidbu, porezni obveznik će od plaćenog poreza imati posredne koristi.

Porezni sustavi pojedinih zemalja prepoznatljivi su po određenoj konfiguraciji poreznih oblika. Struktura poreznih sustava odgovara političkom ustrojstvu države i razini društveno-ekonomske razvijenosti. Pojedini porezni oblici mogu se klasificirati na više načina. Najvažnije je razgraničenje poreznih oblika na izravne poreze i neizravne poreze. Osnova razgraničenja je odgovor na pitanje tko snosi teret poreza. Ako teret poreza snosi porezni obveznik izravno tada je riječ o izravnim porezima (na primjer: porez na dohodak, porez na dobit). Kada porezni teret nije raspoređen prema ekonomskoj snazi poreznog obveznika teret porezne obveze snosi se neizravno pa je, u tom slučaju, riječ o neizravnim porezima (svi oblici tuzemnog poreza na promet, porezi i carine na vanjskotrgovinski promet). Promjene relativnog udjela jedne i druge kategorije poreza ukazuju na značajke pojedinih fiskalnih sustava i ekonomija u cjelini.

Unatrag nekoliko godina, u Hrvatskoj se učinio napredak u osuvremenjivanju poreznog sustava i prilagodbi tog sustava ulasku Republike Hrvatske u Europsku uniju. Porezni oblici prisutni u hrvatskom poreznom sustavu su:

- porez na dobit
- porez na dohodak
- porezi na imovinu
- porez na robu i usluge
 - porez na dodanu vrijednost
 - porez na promet
 - posebni porezi i trošarine
- porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije – carine.

Doprinosi uključuju sva obvezna davanja koja vrše osigurane osobe ili njihovi poslodavci prema državnim institucijama koje vode programe socijalne skrbi, zdravstvene skrbi ili brigu o nezaposlenima. Doprinosi i porezi imaju sličnost u pogledu obveznosti ubiranja i nepovratnosti, ali i različitost u pogledu namjene ubiranja, jer su porezi nenamjenski prihodi proračuna, a doprinosi su namjenski prihodi državnih institucija koje vode programe i pružaju usluge u području ubiranja doprinosa. U Republici Hrvatskoj obvezni su doprinosi za zdravstveno osiguranje, za mirovinsko osiguranje i za zapošljavanje.

Ostali prihodi proračuna (pomoći, prihodi od imovine, prihodi od pristojbi i naknada, ostali prihodi i prihodi od prodaje nefinancijske imovine) su neporezni prihodi i klasificiraju se u tekuće prihode (prihode poslovanja) osim prihoda od prodaje nefinancijske imovine, koji su klasificirani kao kapitalni prihodi u zasebni razred (prihodi od prodaje nefinancijske imovine).

Pomoći su primici bez protuobveza, neotplativi i neobvezni primici od drugih država ili međunarodnih institucija: „Primljene pomoći jesu tekući i/ili kapitalni prijenosi koje proračuni i proračunski korisnici dobiju od stranih vlada, međunarodnih organizacija ili drugih subjekata unutar općeg proračuna” (Narodne novine 2008;2012;2015).

Pomoći klasificirane prema izvorima, mogu biti:

- od inozemnih vlada
- od međunarodnih institucija
- s ostalih razina nacionalne države unutar proračuna.

Pomoći prema namjeni mogu biti:

- tekuće – učinjene radi financiranja tekućih rashoda, nije određena namjena u potrošnji
- kapitalne – prijenosi učinjeni u svrhu nabave ili izgradnju kapitalne imovine s vrijednošću koja je značajna.

Proračun i proračunski korisnici mogu primati donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan proračuna koje imaju obilježje nepovratnih primitaka. Donacijama može biti, od donatora, određena namjena u potrošnji (npr. studentske stipendije, pomoć u liječenju i sl.), ili mogu biti nenamjenske.

Prihodi od imovine nastaju po osnovi posjedovanja, korištenja i upravljanja državnim financijskom i nefinancijskom imovinom. Kao vrste prihoda od imovine ističu se dvije skupine: prihodi od financijske imovine (kamate, dividende i udjeli u dobiti, tečajne razlike i dr.) i prihodi od nefinancijske imovine (koncesije, zakup i najam i dr.). Odvojeno od navedenih prihoda koji proizlaze iz držanja i upravljanja imovinom klasificiraju se prihodi od prodaje i drugih oblika otuđenja imovine.

Prihodi od pristojbi i naknada te prihodi po posebnim propisima uključuju prihode od upravnih i administrativnih pristojbi (javnobilježničke, upravne pristojbe), prihode po posebnim propisima (prihodi od igara na sreću i sl.) te kazne (za carinske, devizne, porezne, gospodarske, prometne prijestupe), kao i razne naknade (naknada za ceste, naknade za obnovu poplavom uništenih područja i sl.).

Posebno se ističu **prihodi od prodaje proizvoda i pružanja usluga** koje u nekim slučajevima u obavljanju djelatnosti stječu proračunski korisnici. Stjecanje tzv. *vlastitih prihoda* proračunskih korisnika i njihovo korištenje mora biti u funkciji obavljanja osnovne djelatnosti, te se često posebno dodatno normira i uređuje (najčešće pravilnicima o korištenju vlastitih prihoda). Stečeni prihodi koriste za pokriće troškova obavljanja djelatnosti, koja je dovela do stjecanja prihoda, ali i za pokriće troškova poslovanja proračunskih subjekata u cjelini.

Prihodi od prodaje nefinancijske imovine su prihodi od prodaje prirodnih bogatstava (zemljište), prihodi od prodaje proizvedene nefinancijske imovine (građevinskih objekata, opreme, uređaja, prijevoznih sredstava i sl.), te prihodi od prodaje strateških zaliha. Navedeni prihodi moraju se koristiti namjenski – za nabavu, obnavljanje ili stjecanje druge ili slične nefinancijske imovine, kapitalne pomoći za stjecanje te imovine ili za dodatna ulaganja na postojećoj imovini. Navedeni prihodi

iskazani su u posebnom razredu računskog plana proračuna radi odvojenog praćenja tekućeg proračuna od kapitalnog dijela proračuna.

Proračunski (javni, državni) rashodi su rashodi (troškovi, izdaci, potrošnja) koje čini država (njeni organi i institucije), u javnom interesu, radi što efikasnijeg zadovoljenja javnih potreba. Proračunski rashodi odražavaju način upotrebe proračunskih prihoda radi realizacije javnih (državnih) funkcija. Veličina proračunskih rashoda povezana je s opsegom funkcija koje obavlja suvremena država i odraz je dostignutog stupnja ekonomskog, političkog i društvenog razvoja određene zemlje. Uočena je tendencija rasta javnih rashoda što je postalo predmetom izučavanja mnogih teoretičara (poznati su Popitzov zakon, teorija Galbraitha, Wagnerov zakon, Timmova analiza uzroka rasta državnih rashoda). Cjelokupna teoretska istraživanja nisu uspjela postići suglasje o tome koji su temeljni uzroci povećanja javnih rashoda. Uzroci porasta javnih rashoda mogu biti sljedeći (Musgrave R., Musgrave P., 1995: 129–135):

- rast dohotka po stanovniku
- tehnološke promjene
- promjena broja stanovnika
- relativni troškovi javnih usluga (porast troškova u odnosu na privatna dobra)
- urbanizacija
- promijenjen djelokrug transfera
- dostupnost poreznih izvora
- efekt praga i financije rata
- politički i društveni faktori.

Narasli javni rashodi postaju aktivan činitelj ekonomskog razvoja, jer je nezaobilazan utjecaj javnih rashoda na promjene domaćeg proizvoda i nacionalnog dohotka. Javni rashodi mogu rasti brže/sporije od porasta bruto domaćeg proizvoda i na njegovu visinu djelovati izravno (poduzetničkom funkcijom države, izravnom državnom nabavom roba i usluga – država kao potrošač, razvojem javnih poduzeća, formiranjem javnih fondova) ili neizravno povećanjem bruto domaćeg proizvoda s vremenskim pomakom (ulaganjem u obrazovanje i zdravstvenu zaštitu koja će dovesti kasnije do učinaka na bruto domaći proizvod i nacionalni dohodak većim doprinosom obrazovnijih i zdravijih djelatnika). (Sever 1995: 407–409)

Uz tendenciju kontinuiranog rasta javnih rashoda, uočena je još jedna značajka javnih rashoda – tendencija centralizacije. Centralizacija javnih rashoda i izdataka znači da se distribucija javnih rashoda provodi centralizirano, iz jednog centra – središnje državne vlasti po proračunu. Struktura javnih rashoda sukladna je javnim ciljevima i podložna je promjenama i usklađivanjima zavisno od skale vrednovanja pojedine javne funkcije, tj. od promjene prioriteta javnih ciljeva (npr. prioritetni cilj je obrana i sigurnost te se sredstva usmjeravaju za izvršenje tog cilja, kasnije nakon izvršenja tog cilja i promijenjenih okolnosti ta stavka rashoda se smanjuje).

Proračunske rashode možemo klasificirati prema različitim kriterijima, ali se obično slijedi svrha ili funkcija rashoda (funkcijska klasifikacija, programska klasifikacija) i

ekonomska obilježja transakcija kojima je rashod učinjen (ekonomska klasifikacija). Jedinica klasifikacije je pojedina transakcija. Jednako kao u slučaju bilo koje klasifikacije, mogu se povremeno pojaviti dvojbe oko neke transakcije, u smislu, kojoj je klasifikaciji pripisati.

Prema članku 18. Zakona o proračunu (Narodne novine 2008;2012;2015) proračunski rashodi su sljedeći:

- a) rashodi za zaposlene
- b) materijalni rashodi
- c) financijski rashodi
- d) subvencije
- e) pomoći
- f) naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade
- g) ostali rashodi i
- h) rashodi za nabavu nefinancijske imovine.

Svi navedeni rashodi, osim rashoda za nabavu nefinancijske imovine, imaju obilježje tekućih (redovnih, poslovnih) rashoda. U razgraničenju na tekuće i kapitalne rashode moguća su i drugačija razgraničenja, na primjer kapitalne pomoći moguće je razvrstati u kapitalne rashode i grupirati s rashodima za nabavu nefinancijske imovine.

Rashodi za zaposlene uključuju plaćanja za izvršene usluge zaposlenima (osnovna plaća i sva primanja zaposlenih koja proizlaze iz radnog odnosa u bruto iznosu). **Materijalni rashodi** obuhvaćaju rashode poslovanja: rashode za robu i usluge kupljene na tržištu – utrošeni materijal, energiju, tekuće održavanje, komunikacijske usluge, intelektualne usluge i sl. **Financijski rashodi** prvenstveno su rashodi za kamate kao cijena korištenja posuđenog novca. U ovu stavku uključuju se kamate obračunane/plaćene u razdoblju, dok se otplata glavnice klasificira kao smanjenje duga, a mogući troškovi provizije pribavljanja duga se klasificiraju kao ostali financijski izdaci. Poželjno je u strukturi financijskih izdataka zasebno prikazati iznos kamata, jer kamate predstavljaju izdatke koji se odnose na prošle primitke novca po osnovi zaduživanja i ukazuju na veličinu i izvore državnog duga.

Subvencije, pomoći i, u određenom obujmu, naknade građanima i kućanstvima rashodi su u obliku transfera ili prijenosa novčanih sredstava iz proračuna u korist pojedinih ekonomskih i fizičkih subjekata. Transferni rashodi namijenjeni su povećanju dohotka (kupovne moći) pojedinih ekonomskih i fizičkih subjekata. Namjena transfernih rashoda može biti različita, što upućuje na način kojim država ispunjava svoje ekonomske i socijalne ciljeve.

Pomoći iz proračuna klasificiraju se prema vrsti primatelja kojima su isplaćene tako da razlikujemo:

- Tekuće i kapitalne pomoći drugim državnim razinama (pomoći županijama, općinama, gradovima).

- tekuće i kapitalne pomoći u inozemstvo (pomoći međunarodnim organizacijama, pomoći inozemnim vladama).
- Kapitalne pomoći trgovačkim društvima u javnom i izvan javnog sektora, te pomoći poljoprivrednicima i obrtnicima.

Subvencije su posebna vrsta prijenosa sredstava koji su namijenjeni ekonomskim subjektima (financijskim i nefinancijskim). Subvencije su tekući prijenosi sredstava koji se daju proizvođačima za poticanje proizvodnje određenih proizvoda i pružanja usluga, a mogu se utvrđivati na temelju razine proizvodnje i/ili količine proizvedenih, prodanih ili uvezenih dobara i usluga. (Narodne novine 2008;2012;2015)

Primjer subvencija su: subvencije u poljoprivredi, transferi Hrvatskim željeznicama, subvencije za trajektne linije, subvencije za pokriće gubitka javnim poduzećima, itd. Subvencije su financijski poticaj za proizvodnju određenih proizvoda i/ili pružanja određenih usluga i utvrđuju se na temelju razine proizvodnje i/ili količine proizvedenih, prodanih ili uvezenih dobara i usluga. Subvencije se klasificiraju prema primateljima na:

- Subvencije trgovačkim društvima u javnom sektoru
- Subvencije trgovačkim društvima, poljoprivrednicima i obrtnicima izvan javnog sektora.

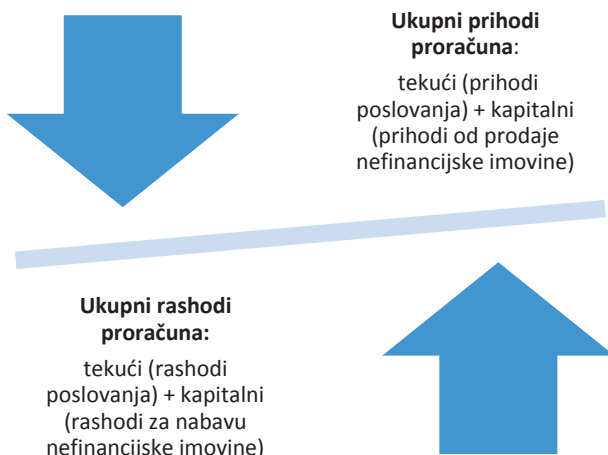
Donacije su prijenosi novca kućanstvima, građanima i neprofitnim organizacijama, a mogu biti tekuće i kapitalne donacije. Donacije se dodjeljuju po javno objavljenim natjecajima i programima, koji su usmjereni pomoći u zajednici, zaštiti određenih ranjivih skupina, razvoju demokracije i civilnog društva, poticanja udruživanja građana radi sportskih, kulturnih, zdravstvenih, znanstvenih ili drugih potreba i za slične svrhe.

Naknade građanima i kućanstvima u novcu i naravi uključuju prijenose novca, ali i pokriće troškova pruženih usluga građanima, a koje se temelji na obvezama iz osiguranja (mirovinsko osiguranje, zdravstveno osiguranje, osiguranje za slučaj nezaposlenosti).

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine klasificiraju se kao kapitalni (investicijski) rashodi nastali pri kupnji na tržištu ili proizvodnji unutar države dugotrajne neproizvedene i proizvedene (kapitalne) imovine koja ima značajnu vrijednost. Tu su uključeni i rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini, kao i rashodi za kupnju strateških ili izvanrednih zaliha tj. zaliha od posebne nacionalne važnosti (npr. robne zalihe).

Planiranje i prikaz proračunskih prihoda i rashoda upućuje na postojanje **proračunske ravnoteže** kao bitnog obilježja proračuna.

Slika 4.15. Uravnoteženost proračuna



Ako iznos predviđenih rashoda premašuje predviđene izvore (prihode) proračunska ravnoteža provodi se putem zaduživanja tj. pristupa se novom zaduživanju. Tada imamo sljedeću ravnotežu:

Slika 4.16. Postizanje proračunske ravnoteže zaduživanjem



Proračunski prihodi i proračunski rashodi, premda čine cjelinu, u izvršenju proračuna međusobno su odvojene kategorije. Na jednoj strani, vrste i visina proračunskih prihoda kao i načini i dinamika njihovog ubiranja, definirana je prihvaćenim smjernicama fiskalne politike, zakonskim okvirom i fiskalnim potencijalom same države. Na drugoj strani, veličina i struktura javnih rashoda definirana je proračunom koji postaje, po prihvaćanju proračuna, zakonski okvir realizacije rashoda. Pritjecanje prihoda dinamički se ne podudara s realizacijom rashoda tako da se tijekom proračunskog razdoblja pojavljuju situacije viška prihoda (viškovi raspoloživog novca iznad iznosa dospjelih izdataka) ili manjka prihoda (primici novca su nedostatni za pokriće dospjelih izdataka). Upravljanje novčanim tokovima proračuna je u nadležnosti Ministarstva financija – Državne riznice koja skrbi o naplati prihoda, o dospjeću obveza i realizaciji rashoda, te o zaduživanju kao načinu upravljanja deficitom proračuna.

Financijske transakcije koje obavlja država ili niže razine javne vlasti mogu se klasificirati kao:

- Državne aktivnosti **zaduživanja** – primici novca iz različitih izvora.
- Državne aktivnosti **pozajmljivanja** – odljevi novca za različite namjene.

Aktivnosti zaduživanja nastupaju u slučajevima kada državi nedostaje sredstava za financiranje javnih potreba (kada su izvorni prihodi proračuna manji od proračunskih rashoda), pa poseže za dodatnim izvorima sredstava što se klasificira kao primici od zaduživanja.

Dalje, potrebno je istaknuti razliku između zaduživanja kao procesa financiranja i državnog duga kao stanja zaduženosti na određeni dan.

U mnogim zemljama, sve češće se javne ili državne financije nalaze u poziciji da nisu u mogućnosti financirati javne rashode i izdatke iz redovnih prihoda i primitaka. Narasli javni izdaci se financiraju stvaranjem javnog duga što korespondira s pojmom proračunskog deficita. Javni dug u trenutku stvaranja predstavlja primitke države (priljev novca), ali kasnije s dospijecom duga za povrat predstavlja izdatke države. Osnovna karakteristika javnog duga je njegova povratnost, što znači da je država dužnik obvezna u roku koji je u trenutku zaduživanja bio utvrđen, vratiti pozajmljeni iznos uvećan za troškove financiranja (kamate) vjerovniku.

Klasifikacija javnog duga sa stajališta izvora njegova financiranja može biti dvojaka tako da razlikujemo:

- unutarnje financiranje
- financiranje iz inozemstva.

Temeljna razlika između zaduživanja u zemlji i inozemstvu je što zaduživanje u zemlji znači samo preraspodjelu domaćih resursa, dok zaduživanje u inozemstvu znači unos dodatnih resursa u zemlju. U slučaju unutrašnjeg zaduživanja država se zadužuje kod vlastitih građana, kreditnih i drugih ekonomskih i pravnih subjekata, a učinak zaduživanja obično rezultira neizravnim utjecajem na domaće gospodarstvo. Ovisno o tome kako se učinci zaduživanja (koji zavise prvenstveno od vrste zajmova i zajmodavaca) kombiniraju s državnim izdacima nastalim po osnovi posuđenih sredstava utjecaj na gospodarstvo može biti kontrakcijski, neutralan ili ekspanzijski. Ako se, međutim, država zaduži u inozemstvu dolazi do prijenosa kupovne moći iz inozemstva u zemlju, povećavaju se raspoloživi resursi koji se mogu usmjeriti na financiranje investicija ili za financiranje tekućih javnih izdataka. Dok se tuzemni dug ne odražava na bilancu plaćanja, jer predstavlja samo preraspodjelu resursa unutar zemlje, inozemni dug odražava se na bilancu plaćanja u trenutku kada je zajam primljen, u trenutku kada je zajam iskorišten za plaćanje državnih nabavi u inozemstvu, u trenutku kada se na njega plaća kamata i vraća glavnica.

Zbog obilježja povratnosti **javni dug** predstavlja teret za proračun i domaću ekonomiju u nekom kasnijem vremenu kada će dospjeti obveza vraćanja posuđenih sredstava. Iz tih razloga često se javni dug smatra teretom raspoređenim na buduće generacije (očevi se zadužuju, djeca vraćaju dugove, tj. javni dug se prenosi s generacije na generaciju). Pozitivan stav prema tome može se imati u slučajevima kada se očekuje da će buduće generacije imati koristi od sadašnjeg zaduživanja (porastom standarda, izgrađenom infrastrukturom, kvalitetnijim školovanjem, itd.). Problem zaduživanja je posebno zaoštren u zemljama u razvoju (što se odražava

na cjelokupnu svjetsku ekonomiju kao *dužnička kriza*), koje ne mogu iz postojećeg rasta domaćeg bruto proizvoda servisirati vraćanje duga vjerovnicima. Privremeno rješenje *dužničke krize* pronalazi se u moratoriju na otplatu dugova ili reprogramiranju dugova (konsolidacija dugova, konverzija dugova).

Klasifikacija zaduživanja države, može biti provedena prema:

- vrsti zajmodavca
- vrsti dugovnog instrumenta.

Zaduživanje može biti:

- kod kreditnih i drugih financijskih institucija u zemlji u javnom sektoru
- kod kreditnih i drugih financijskih institucija u zemlji izvan javnog sektora
- kod kreditnih i drugih financijskih institucija u inozemstvu izvan javnog sektora
- kod međunarodnih organizacija, institucija i tijela Europske unije i inozemnih vlada.

Zaduživanje je moguće kod drugih dijelova iste razine države ili zaduživanja kod drugih razina države, a može biti uključeno i zaduživanje od nefinancijskih javnih poduzeća, nefinancijskog privatnog sektora (poduzeća, domaćinstava, privatnih neprofitnih organizacija).

Druga klasifikacija uključuje, unutar svake stavke financiranja prema zajmodavcu, dalju klasifikaciju prema vrsti dužničkog instrumenta:

- Obveznice
- Zapisi
- Dugoročni zajmovi
- Kratkoročni zajmovi
- Ostale obveze.

Evidencija zaduživanja prema vrsti vjerovnika pruža podatke o strukturi duga kao indicaciju vjerojatnog učinka duga na gospodarstvo. Podaci o zaduživanju klasificirani po vrsti dužničkog instrumenta pružaju korisne podatke o načinu na koji država financira deficit i upravlja zaduživanjem.

Relevantna informacija za analizu i ocjenu zaduženosti odnosi se na podatak jesu li otplate u domaćoj ili stranoj valuti, te u kojoj stranoj valuti kako bi se uvažili učinci promjene tečaja na kratki i dugi rok.

Učinjeno zaduživanje (shvaćeno kao novo financiranje) ima odraz na stanje postojećeg duga. Statistika državnog duga treba iskazivati bruto iznose državnih obveza (ne smiju biti prebijene s iznosima državnih potraživanja prema drugima).

Amortizacija ili povrati duga odnosi se na iznose plaćene na ime povrata glavnice duga, a mogu se rasporediti prema prethodnim klasifikacijama na vjerovnike, vrstu financijskog instrumenta ili pratiti zbirno. Osim amortizacije duga mogu se pojaviti stavke usklađivanja (nominalne vrijednosti duga i cijene emisije, amortizacije duga, obračuna kamata, revalorizacije i sl.) koje osiguravaju praćenje duga po *fer* vrijednosti.

Da bi se mogao pratiti utjecaj državnog duga na imovinu i obveze države nužno je aktivno upravljanje državnim dugom. Važno je da je državni dug evidentiran u trenutku nastanka zaduživanja, te da se dalje prate promijene vrijednosti državnog duga sukladno fiskalnim i računovodstvenim načelima i pravilima. Važno je postići sveobuhvatnost u praćenju državnog duga, što znači da treba priznati svaki dug bez obzira na to je li do njega došlo zaduživanjem u novcu, preuzimanjem tuđih dugova, nenovčanom emisijom ili na neki drugi način. Budući da je državni dug stanje, mjeri se na određeni datum, a to je zadnji dan proračunske (fiskalne) godine. Kriteriji za klasifikaciju nenamirenog (postojećeg) duga su istovjetni kriterijima primijenjenim za klasifikaciju zaduživanja, dopunjeni još kriterijem dospijeca duga.

Financijske aktivnosti države u vidu **pozajmljivanja** sredstava uključuju izdatke koji nastaju s naslova pozajmljivanja financijskih sredstava. Državne aktivnosti pozajmljivanja obično se ne poduzimaju radi ostvarenja profita i smanjenja viška državne likvidnosti, već radi ostvarenja ciljeva zacrtane državne politike isto kao što to država čini po direktnim rashodima. Izdaci s naslova pozajmljivanja znače financijska potraživanja države prema drugima ili sudjelovanje države u vlasničkim udjelima trgovačkih društava. Stavke uključuju sve dane zajmove i vlasničke udjele, koje se država odobrila i stekla, a mogu se klasificirati na:

- Izdatke za dane zajmove klasificirano prema primateljima (neprofitnim organizacijama, građanima i kućanstvima, trgovačkim društvima u javnom sektoru, trgovačkim društvima i obrtnicima izvan javnog sektora, drugim razinama vlasti).
- Izdatke za dionice i udjele u glavnici (kreditnih i ostalih financijskih institucija u javnom sektoru, kreditnih i ostalih financijskih institucija izvan javnog sektora, trgovačkih društava u javnom sektoru, trgovačkih društava izvan javnog sektora).

Navedeni izdaci imaju obilježje povratnosti, jer se iskazuje potraživanja za dane zajmove, te financijska imovina u vrijednosti dionica i udjela u glavnici. Po osnovi povratnosti, a u skladu s načelom bruto iskazivanja transakcija u proračunu, povrati na ime otplate glavnice danih zajmova ili povrati od prodanih udjela klasificiraju se u primitke od financijske imovine:

- Primljene otplate (povrati) glavnice danih zajmova.
- Primici od prodaje dionica i udjela u glavnici.

PITANJA ZA PROVJERU ZNANJA:

1. Navedite funkcije suvremene države.
2. Navedite obilježje javnog dobra.
3. Navedite institucionalne jedinice prema ESA 2010.
4. Navedite kriterije klasifikacije proračunskih korisnika za potrebe Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika.
5. Navedite organizacijske oblike ustroja središnje i lokalne države u Republici Hrvatskoj.
6. Definirajte pojam proračun i navedite njegova osnovna obilježja.
7. Koje su faze proračunskog ciklusa?
8. Opišite postupak izrade i donošenja proračuna i ključne sudionike u tom procesu.
9. Što je transparentnost proračuna, kako se mjeri i kako se postiže?
10. Navedite temeljne vrste proračuna i obilježja svake vrste proračuna.
11. Koje su prednosti programskog proračuna, a koji su nedostaci?
12. Što je strateško planiranje?
13. Koja su obilježja riznice?
14. Što su potencijalno funkcije riznice i koje je funkcije riznica preuzela u Republici Hrvatskoj?
15. Koja su obilježja računovodstvene evidencije proračuna koja je razlikuju od drugih računovodstvenih sustava?
16. Koji su trendovi u državnom računovodstvu na međunarodnoj razini i kakav imaju utjecaj na razvoj državnog/proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj?
17. Što su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor i koja je njihova uloga u harmonizaciji računovodstva javnog sektora na međunarodnoj razini?
18. Definirajte pojam državne revizije.
19. Navedite djelokrug državne revizije i metodologiju rada.
20. Definirajte pojam unutarnje revizije u javnom sektoru.
21. Navedite način uspostave i način rada unutarnje revizije u javnom sektoru.
22. Definirajte pojam unutarnjih kontrola u javnom sektoru.
23. Navedite način uspostave unutarnjih kontrola u javnom sektoru.
24. Definirajte pojam rizika i način upravljanja rizicima u javnom sektoru.
25. Istaknite standarde unutarnje kontrole i objasnite pojedine komponente.

26. Definirajte pojam fiskalne odgovornosti i objasnite ulogu zakonskog okvira fiskalne odgovornosti u javnom sektoru.
27. Navedite klasifikacije u proračunu i obilježja svake pojedine klasifikacije?
28. Objasnite važnost i ulogu klasifikacija u prezentaciji proračunske potrošnje.
29. Objasnite proračunsku ravnotežu i ulogu zaduživanja u tome?
30. Navedite moguće kriterije klasifikacije zaduživanja i stanja javnog duga?
31. Objasnite sadržaj proračuna na osnovnoj razini?
32. Što sadrži Posebni dio proračuna?
33. Koja klasifikacija je najviše povezana s mjerenjem uspješnosti i zašto?
34. Koje su vrste poreznih prihoda proračuna i koja su obilježja poreznih prihoda?
35. Koja je uloga i značaj klasifikacije prema izvorima financiranja?
36. Što je prednost funkcijske klasifikacije i kako je primijenjena funkcijska klasifikacija u proračunu u Republici Hrvatskoj?

LITERATURA:

- Allen, R., Tommasi, D. (2004) *Upravljanje javnim izdacima – priručnik za zemlje u tranziciji*, OECD SIGMA Phare, <http://www.sigmaweb.org/publicationsdocuments/39367695.pdf>, posjet 23. 9. 2015.
- Bajo, Anto (2006) *Sustav proračuna – ornament ili sredstvo upravljanja državnim financijama*, Institut za javne financije, Zagreb.
- Bowles, S.; Edwards, R. (1991) *Razumijevanje kapitalizma*, Školska knjiga, Zagreb.
- Burian, K. (2012) *Povezanost uspostave lokalne riznice, financijskog upravljanja i unutarnjih kontrola*, Magistarski rad, Ekonomski fakultet Sveučilište u Zagrebu
- Bronić, M.; Urban, I. (2015) Otvorenost državnog proračuna – pogoršanje kvalitete i opsežnosti informacija o državnim приходima i rashodima, *Aktualni osvrti*, br. 85, Institut za javne financije, Zagreb. <http://www.ijf.hr/upload/files/file/osvrti/85.pdf>, posjet 23. 9. 2015.
- Državni zavod za statistiku (2014) *Sektorska klasifikacija institucionalnih jedinica*, <http://www.dzs.hr/app/sektorizacija/Documentation/SektorskaKlasifikacijaESA2010.pdf>, posjet 30. 9. 2015.
- Državni ured za reviziju (2011), *Revizijski INTOSAI Standardi*, <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf>.
- Državni ured za reviziju (2011), *Revizijski INTOSAI Standardi*, <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf>.
- ESA 2010 – European System of Accounts <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:174:0001:0727:EN:PDF>, posjet 23. 9. 2015.
- EC, IMF, OECD, UN, WB (2009) *System of National Accounts – SNA 2008* <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008.pdf>, posjet 30. 9. 2015.
- European Commission (2010) *Proposal for a Council directive on requirements for budgetary frameworks of the Member States* (COM (2010)523 final /2010 – 2010/0277(NLE)). http://ec.europa.eu/economy_finance/articles/eu_economic_situation/pdf/com2010__523en.pdf, posjet 1. 10. 2015.
- European Commission (2011) *Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States*, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32011L0085>, posjet 1. 10. 2015.

European Commission, Eurostat, Directorate D Government Finance Statistics (GFS), Unit D-4 (2012) *GFS quality management and government accounting (2012): Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses*, Luxemburg, http://epp.Eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/D4_2012/EN/D4_2012-EN.PDF, posjet 1. 10. 2015.

European Commission (2013): Report to the European Council and the European Parliament, ožujak, 2013. http://www.epsas.eu/documents/1_EN_ACT_part1_v5.pdf

Goode, R. (1994) *Governmental Finance in developing countries*, The Brooking Institution, Washington, D.C.

Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011) *Upravljačko računovodstvo*, ur. Gulin, D., Peršić, M. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 748–752

Hyman, D. N. (1987) *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*, CBS College Publishing, New York, USA.

IFAC (2004) *Budget Reporting*, Public Sector Committee, New York, USA, dostupno <http://www.ifac.org/publications-resources/budget-reporting>, posjet 14. 9. 2015.

IFAC (2006) *The Road to Accrual Accounting in the United States of America*, Information Paper, New York, USA.

IMF (2007) *Manual on Fiscal Transparency*, International Monetary Fund, Washington, D. C. <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf>, posjet 23. 9. 2015.

IMF (2014) *The Fiscal Transparency Code*, International Monetary Fund, Washington, D. C., <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>, posjet 23. 9. 2015.

Institut za javne financije (2014) MMF: Kodeks fiskalne transparentnosti, prijevod, *Newsletter:povremeno glasilo Instituta za javne financije*, br. 91 Institut za javne financije, Zagreb, <http://www.ijf.hr/upload/files/file/newsletter/91.pdf>, posjet 23. 9. 2015.

Jelčić, Barbara (1980) *Financije u teoriji i praksi*, SNL, Zagreb.

Jurlina Alibegović, D., Blažević, Lj. (2011.) Pokazatelji uspješnosti i upravljanje lokalnim razvojem: Primjer Fonda za obnovu i razvoj grada Vukovara, *Ekonomski pregled* br. 61, Zagreb.

Kandžija, V., Živko, I., Skoko, B. (2007) Dostupnost informacija fiskalnih vlasti javnosti internetom u tranzicijskim zemljama, *Informatologija*. Vol. 40, No. 4., Hrvatsko komunikološko društvo, Zagreb, str. 321–326.

Maletić, Ivana (2007) Financijsko planiranje, izvršavanje i upravljanje novčanim tokovima u sustavu riznice, u: Tadijančević, S., Gulin, D., Cota, B. (ur.), XLII. Simpozij, Pula, *Financije i računovodstvo u funkciji rasta hrvatskog gospodarstva*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 240 – 246.

Maletić, I. (2009) Konvergencija hrvatske financijske i proračunske regulative okvirima i praksi Europske unije, ur. Vašiček, V., Vašiček, D. , III. konferencija, Opatija, *Hrvatski javni sektor – u aktualnim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 192.

Mihaljek, D, Tissot B. (2003) Pogled središnjih banaka na fiskalne pozicije u novim tržišnim privredama, *Financijska teorija i praksa*, 27(3), Institut za javne financije, Zageb, str. 350–351.

MF, DZS, HNB (2013) *Sporazum o suradnji na području statistike nacionalnih računa opće države i s njom povezanih statistika*, <http://www.dzs.hr/Hrv/institutional/Sporazum%20potpisan%20bez%20priloga.pdf>, posjet 30. 9. 2015.

Ministarstvo financija (2007) *Strategija unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007. – 2011.*, http://www.mfin.hr/adminmax/docs/strategija2007_hr.pdf, posjet 3. 10. 2015.

Ministarstvo financija (2012) *Smjernice za troškovno i upravljačko računovodstvo*, <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Smjernicezatroskovniupravljackoracunovodstvo.pdf>, posjet 3. 10. 2015.

Ministarstvo uprave (2015) *Popis gradova i općina u Republici Hrvatskoj*, <https://uprava.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/uprava-za-politicki-sustav-drzavnu-upravu-te-lokalnu-i-podrucnu-regionalnu-samoupravu/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava/popis-zupanija-gradova-i-opcina/846>, posjet 14. 9. 2015.

Musgrave, R.; Musgrave P. (1995) *Javne financije u teoriji i praksi*, Institut za javne financije, Zagreb.

Narodne novine (1993) *Zakon o Državnoj reviziji*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 70/1993.

Narodne novine (1994) *Intosai revizijski standardi*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 93/1994.

Narodne novine (2004) *Zakon o Državnoj reviziji (pročišćeni tekst)*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 117/2004.

Narodne novine (2006) *Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 141/2006.

Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 87/2008.

Narodne novine (2009) *Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 128/2009.

Narodne novine (2010) *Zakon o fiskalnoj odgovornosti*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 139/2010.

Narodne novine (2010a) *Pravilnik o proračunskim klasifikacijama*, Zagreb, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 26/2010.

Narodne novine (2011) *Zakon o Državnom uredu za reviziju*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 80/2011.

Narodne novine (2011b), *Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146/2011.

Narodne novine (2011c) *Uredba o sastavljanju izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 78/2011.

Narodne novine (2012) *Uredba o izmjeni Uredbe o sastavljanju izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila* Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106/2012.

Narodne novine (2012; 2015) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 136/2012, 15/2015.

Narodne novine (2013) *Pravilnik o proračunskom nadzoru*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 71/2013.

Narodne novine (2013b) *Uredba o izmjeni Uredbe o sastavljanju izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 130/2013.

Narodne novine (2013c) *Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskim klasifikacijama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 120/2013.

Narodne novine (2014) *Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnik*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 142/2014.

Narodne novine (2014b) *Zakon o izmjenama i dopunama zakona o fiskalnoj odgovornosti*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 19/2014.

Narodne novine (2015b) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 73/2014.

Narodne novine (2015) *Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 78/2015.

OECD (2005) *Policy brief: Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control*, <http://www.oecd.org/site/govgfg/39044829.pdf>, posjet 1. 10. 2015.

Official Journal of the European Union (2013) ESA 2010 - *REGULATION (EU) No 549/2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 21 May 2013 on the European system of national and regional accounts in the European Union* <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:174:0001:0727:EN:PDF>, posjet 30. 9. 2015.

Pusić, Eugen (1994) Državna uprava i razvoj organizacije, *Financijska praksa*, god. 18, br. 2, Institut za javne financije, Zagreb.

Radić, Stjepan (1908) *Današnja financijska znanost*, pretisak, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 1995.

Roje, G. (2011): Razvoj i primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, *Riznica*, 4/2011, str. 37–45.

Roje, G., Vašiček, D. (2010) Accounting system in Croatian public healthcare organizations: an empirical analysis, *Theoretical and Applied Economics*, Vol. XVII, No.6 (547), str. 37–58.

Roje, G.: Računovodstvo javnog sektora razvijenih zemalja, u: Vašiček, V., Vašiček, D. (ur.), I. konferencija, Opatija, *Hrvatski javni sektor – reforme i razvojne perspektive*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 197–215.

Sever, Ivo (1995) *Javne financije: Razvoj-Osnove-Teorija-Analiza*, Ekonomski fakultet Rijeka i Tipograf Rijeka, Rijeka.

Stepić, D. (2009) Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2009-2011, *RIF-ova Riznica časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru*, 09/2009, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

Stiglitz, J., R. (1986) *Economics of the Public Sector*, second edition, W. W. Norton & Company, New York, London.

Vašiček, V. (1996), Procjena bilančnih pozicija i pravila vrednovanja u računovodstvu proračuna, u: Tadijančević, S., Cota, B. (ur.), XXXI. Simpozij, Pula, *Računovodstvo, poslovne financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 363–376.

Vašiček, V. (1997), Računovodstvena osnova kao determinanta oblikovanja financijskih izvještaja proračuna, XXXII Simpozij, Pula, *Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

Vašiček, V. (2000), Perspektiva primjene načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu, XXXV Simpozij, Pula, *Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

Vašiček, V. (2001) Novi način plaćanja sa jedinstvenog računa riznice, *Računovodstvo i financije*, Vol. 47, No. 1, str. 96–97.

Vašiček, V. (2002) Stanje i perspektiva razvoja računovodstvenih sustava proračuna i neprofitnih organizacija, u: Tadijančević, S., Gulin, D., Cota, B. (ur.), XXXVII. Simpozij, Pula, *Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 132–147.

Vašiček, V. (2004) Stanje i pravci razvoja računovodstva proračuna, u: Tadijančević, S., Cota, B. (ur.), XXXIX. Simpozij, Pula, *Financijski i računovodstveni aspekti korporativnog upravljanja u profitnim i neprofitnim subjektima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 192–200.

Vašiček, V. (2007), Financijski izvještaji vs. izvještaji o izvršavanju proračuna, u: Vašiček, V., Vašiček, D. (ur.), I. konferencija, Opatija, *Hrvatski javni sektor – reforme i razvojne perspektive*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 232–245.

Vašiček, V. (2007b), Usklađenost financijskih izvještaja i izvještaja o izvršavanju proračuna, *Riznica*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 10/2007, str. 12–18.

Vašiček, V., Maletić, I. (2003), Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor, u: Spajić, F. (ur.), XXXVII. Simpozij, Pula, *Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 86–103.

Vašiček, V., Vašiček, D., Roje, G.(2009): Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS) vs. računovodstvena regulativa u tranzicijskim zemljama // Zbornik referata IV.Međunarodnog Simpozija "Međunarodni standardi u sektoru financija i računovodstva vs.nacionalna praksa" / Mišić, Augustin (ur.). Mostar : Fircon d.o.o Mostar, 2009., str. 139–159.

Vašiček, V., Roje, G. (2012) Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor: aktualnosti i perspektive primjene, Zbornik 13. Međunarodnog simpozija BiH: *Fiskalni okvir i održivi razvoj*, Dmitrović, Milan (ur.), : Revicon d.o.o., Sarajevo, str. 87 –106.

Vašiček V., Fielding, J. (2002) Interni nadzor – podrška državnoj riznici, *V Savjetovanje Interna revizija i kontrola*, Šibenik, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 145–152.

Vašiček V. (2006) Djelokrug i organizacija unutarnje kontrole u javnom sektoru, *IX. Savjetovanje Interna revizija i kontrola*, Poreč, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

Vašiček, Vesna; Stepić Danijela (2015) Interna revizija i kontrola u trendovima javnog sektora u Bosni Hercegovini s usporedbom s Republikom Hrvatskom, Zbornik 16. Međunarodnog simpozija „Stanje i perspektive u BiH“, Neum, *Aktualno stanje, zahtjevi, potrebe i dosezi u računovodstvu i financijskom izvještavanju javnog sektora* Dmitrović, Milan (ur.), Revicon, d.o.o., Sarajevo, str. 539 – 562.

Vašiček, V., Dragija M. (ur.) (2011), *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – izabrane teme*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

3. POGLAVLJE

OBILJEŽJA DJELATNOSTI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Specifičnosti neprofitnih nevladinih organizacija u odnosu na profitne organizacije dolaze do izražaja u svim segmentima njihova djelovanja.

Poznavanje osnovnih obilježja i djelatnosti neprofitnih organizacija nužno je za razumijevanje računovodstvenog okvira i financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija.

U ovom poglavlju sažeto se iznose obilježja djelatnosti neprofitne organizacije s naglaskom na specifičnosti, i to u pogledu na:

- upravljanje i rukovođenje neprofitnom organizacijom,*
- izvore financiranja,*
- planiranje djelatnosti – izradu planova i programa,*
- te nadzor obavljanja djelatnosti.*

Djelatnost neprofitne organizacije⁵⁵ značajno je različita od djelatnosti profitne organizacije. Specifičnosti neprofitnih organizacija u odnosu na profitne organizacije dolaze do izražaja u svim segmentima djelovanja (upravljanju neprofitnom organizacijom, financiranju neprofitne organizacije, računovodstvenom sustavu, oblicima nadzora, itd.) Poznavanje osnovnih obilježja i djelatnosti neprofitnih organizacija nužno je za razumijevanje računovodstvenog okvira i financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija. U nastavku se sažeto iznose obilježja djelatnosti neprofitne organizacije s naglaskom na specifičnosti, i to u pogledu na:

- upravljanje i rukovođenje neprofitnom organizacijom
- izvore financiranja
- planiranje djelatnosti – izradu planova i programa
- te nadzor djelatnosti.

3.1. OBILJEŽJA I SPECIFIČNOSTI UPRAVLJANJA NEPROFITNOM ORGANIZACIJOM

Za odgovarajuću integraciju organizacije u okruženje nužno je upravljanje shvaćeno kao aktivnost usmjeravanja organizacije prema postavljenim ciljevima koji su u funkciji opstanaka i razvoja organizacije. U upravljanju neprofitnom organizacijom u svrhu ostvarenja definirane misije i vizije, ali i strateških te operativnih ciljeva menadžeri neprofitnih organizacija sreću se sa specifičnim izazovima. U odnosu na profitne jedinice upravljanje neprofitnom organizacijom nije opterećeno interesima koji proizlaze iz vlasništva i imperativa stjecanja dobiti kao ni postojanjem konkurencije koja prisiljava na efikasnost i uspješnost. Svrha određene društvene koristi konkretizirane u djelatnosti neprofitne organizacije je prvenstveni cilj djelovanja, ali je menadžment svjestan da bez izvora financiranja neće doći do ostvarenja niti misije niti ciljeva neprofitne organizacije.

Uspješno upravljanje neprofitnom organizacijom mora dobiti određena obilježja menadžerskog upravljanja razvijenog u profitnom sektoru. Upravljanje neprofitnom organizacijom znači odgovoriti na izazove okruženja, upravljati elementima koji utječu na ostvarivanje misije neprofitne organizacije kao i odgovoriti na očekivanja interesnih i utjecajnih grupa iz okruženja te članova ili korisnika usluga neprofitne organizacije. Neizvjesnost i brze promijene koja obilježavaju okruženje u kojima djeluju neprofitne organizacije zahtijeva kontinuirano upravljanje i rukovođenje. Proces upravljanja ostvaruje se procesom donošenja odluka, rukovođenjem u smjeru ostvarivanja tih odluka i kontrolom nad provedbom odluka.

Cjeloviti proces upravljanja moguće je razgraničiti na sljedeća četiri potprocesa:

- 1) Planiranje, tj. utvrđivanje ciljeva poduzeća te rezultata pomoću kojih se mogu ostvariti predviđeni ciljevi.

⁵⁵ U nastavku teksta pojam neprofitna organizacija koristi se u svom užem značenju tj. odnosi se na nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije.

- 2) Odlučivanje, tj. dio upravljanja koji je, u pravilu, orijentiran na kraći rok i pomoću koga se precizno utvrđuju poželjni rezultati.
- 3) Rukovođenje kojim se osigurava efikasnost provedbe odluka.
- 4) I kontrola nad ostvarivanjem predviđenih rezultata i ciljeva.
(Žager, K. i dr. 2007: 13)

Kvalitetu upravljanja odredit će interni faktori kao što su veličina organizacije, izvori financiranja i financijskih položaj neprofitne organizacije, organizacijska kultura i posvećenost ciljevima organizacije kao i broj zaposlenih i članova organizacije. Neprofitnim organizacijama često je problem osigurati kontinuitet aktivnosti članova, a isto tako prepoznati menadžersku strukturu koja će se održati i imati dovoljno jasnu upravljačku poziciju.

Postojanje trozinska hijerarhije menadžmenta (vrhovni menadžment, menadžment srednje razine, menadžeri prve razine), kao i realizacija svih menadžerskih uloga (odlučivanja, informiranja, povezivanja) nije tako česta u potpunosti u neprofitnim organizacijama. Menadžeri koji imaju potrebne osobne vještine, interpersonalne vještine, komunikacijske vještine i grupne vještine⁵⁶ rijetko su uključeni u rad neprofitnih organizacija, te se stoga često naglašava nedostatak upravljačkih obilježja u neprofitnim organizacijama.

Organiziranje i provedba aktivnosti neprofitne organizacije je funkcija menadžmenta koja treba odrediti uloge koje obavljaju pojedinci u organizaciji. U neprofitnoj organizaciji postoji niz resursa (zaposleni, volonteri, programi, imovina), koje treba organizirati na ispunjavanju misije organizacije operacionalizacijom ciljeva, dodjeljivanjem zadataka ili uloga. Neprofitne organizacije primijenit će organizacijsku strukturu koja najviše odgovara prirodi njihove djelatnosti i raspoloživim resursima pri čemu je poznato da neprofitne organizacije imaju u pravilu više neformalne i plitke menadžerske strukture, projektno postavljenu organizacijsku strukturu koja je oformljena za potrebe jednog projekta ili programa, te demokratski stil rukovođenja primjeren njihovoj misiji i djelatnosti.

Kad se promatra razvijenost upravljačke strukture u hrvatskim neprofitnim organizacijama, uočavaju se mnoge poteškoće⁵⁷.

Jedan od problema koji je prepoznat u djelovanju hrvatskih neprofitnih organizacija je nepostojanje jedinstvene i prepoznatljive upravljačke strukture, tako da je samim osnivačima neprofitnih organizacija prepušteno ustrojavanje upravljačke strukture. Zbog toga bi se moglo reći da ima toliko upravljačkih praksi koliko i neprofitnih organizacija. Sljedeći problem je neusklađenost formalnih zadataka i zadataka koje skup-

⁵⁶ O vještinama menadžera detaljnije vidjeti u knjizi Bahtijarević-Šiber, F., Sikavica, P., Pološki-Vokić, N. (2008) *Suvremeni menadžment – Vještine, sustavi i izazovi*, Školska knjiga, Zagreb.

⁵⁷ Radna skupina za dobro upravljanje, koju su činili stručnjaci i praktičari iz neprofitnog sektora s područja cijele Hrvatske, vanjski konzultanti i savjetnici, objavila je 2006. godine priručnik o dobrom upravljanju za organizacije civilnog društva, u kojem su objavljeni „principi dobrog upravljanja za organizacije civilnog društva“, te smjernice za njihovo uvođenje. Radna skupina za dobro upravljanje u organizacijama civilnog društva u Republici Hrvatskoj, USAID, AED (2006) *Principi dobrog upravljanja za organizacije civilnog društva u Hrvatskoj*, Zagreb, preuzeto 3. svibnja 2015. godine s <http://www.uzuvrh.hr/userfiles/file/Hrvatski%20dodatak%20prirucniku%281%29.pdf>, str. 7.

ština, kao vrhovno upravno tijelo neprofitne organizacije, stvarno i obavlja u praksi. Još jedan problem je što su često izvršni direktor, predsjednik organizacije i predsjednik upravnog odbora jedna te ista osoba koja sama donosi sve važne odluke i ne postoji tijelo koje je zaduženo za njezin nadzor (Radna skupina za dobro upravljanje u organizacijama civilnog društva u Republici Hrvatskoj, USAID, AED 2006: 7)

Kad se promatra etičnost u poslovanju hrvatskih neprofitnih organizacija, primjećuje se da je malen broj onih koje su propisale etičke kodekse i koje ih svakodnevno primjenjuju (Jermen, Vašiček 2010: 20–30)

Prvi princip dobrog upravljanja (Radna skupina za dobro upravljanje u organizacijama civilnog društva u Republici Hrvatskoj, USAID, AED 2006: 3–4) naglašava da hrvatske neprofitne organizacije trebaju biti odgovorne javnosti i zajednicama u kojima djeluju i od kojih dobivaju financijsku i druge oblike podrške, te trebaju provoditi aktivnosti koje odgovaraju stvarnim potrebama zajednice i javnosti. Odgovornost neprofitnih organizacija odnosi se i na racionalno korištenje dobivenih sredstava i na transparentnost u poslovanju.

Drugi princip odnosi se na izbor načina upravljanja u usporedbi s odnosima koji prevladavaju unutar i izvan organizacije. Odnosi unutar organizacije na koje je ovim principom stavljen naglasak su: odnosi prema vlastitoj misiji i odnosi među članovima organizacije, a odnosi izvan organizacije definirani su kao odnosi prema okolini. Programi i aktivnosti organizacije moraju biti u skladu s njezinom misijom, odnosno njezinim osnovnim ciljem.

Da bi organizacija ispunila svoju misiju, svim članovima moraju biti jasno definirane njihove odgovornosti i zaduženja. Prema ovom principu, osnivači odlučuju o misiji i ciljevima organizacije, a izvršno rukovodstvo o načinima njihovog provođenja i ostvarivanja. Što se okoline tiče, krizno upravljanje preferirat će npr. neka grupa za pritisak (na društvene krugove), dok će organizacija koja promiče šire prihvaćene vrednote, preferirati veću otvorenost u upravljanju i unutrašnju demokraciju. (Radna skupina za dobro upravljanje u organizacijama civilnog društva u Republici Hrvatskoj, USAID, AED 2006: 4).

Treći princip naglašava da je za dobro upravljanje potrebno razdvojiti funkcije upravljanja i rukovođenja organizacijama. Pritom se upravljanje definira kao: „(...) usmjerenje organizacije osnovnom cilju“, odnosno misiji; dok je rukovođenje „(...) djelotvoran i ekonomičan način ostvarivanja osnovnog cilja (...) rukovođenje ‘vodi ruke’ onih koje provode potrebne aktivnosti, kako bi te ruke radile što bolje“ (Radna skupina za dobro upravljanje u organizacijama civilnog društva u Republici Hrvatskoj, USAID, AED 2006: 5).

3.2. FINANCIRANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Prikupljanje sredstava tj. osiguravanje izvora financiranja neprofitnih organizacija treba biti svakodnevna aktivnost neprofitne organizacije. Briga o tome je briga o opstanku i razvoju organizacije. Neprofitne organizacije moraju biti svjesne potrebe i važnosti novčanog aspekta svoje djelatnosti premda novac nikada ne treba postati cilj djelovanja neprofitne organizacije već važno sredstvo za posti-

zanje ciljeva. Strategija pribavljanja novca podrazumijeva razne načine i pristupe koji čine marketinški *miks* neprofitne organizacije. U literaturi se uvriježio pojam *fundraising* kao pojam koji određuje prikupljanje sredstava koja služe financiranju djelatnosti neprofitnih organizacija.

Pravila kojih se treba pridržavati u organiziranom prikupljanju sredstava su sljedeća:

Potrebno je:

- tražiti sredstva
- definirati misiju i viziju organizacije kako bi bila prepoznatljiva u zajednici
- održavati odgovarajući profil organizacije
- promovirati rad
- organizirati se
- fokusirati na konkretne projekte
- zauzeti osobni stav i razviti osobnu komunikaciju
- zahvaliti donatorima
- razviti odgovornost i transparentnost.

Dobro je izbjegavati, te se ne preporuča:

- ostavljati planiranje do zadnjeg trenutka
- ponavljati stare kampanje
- zaboravljati na volontere
- prikupljati previše tj. finansijski iscrpljivati donatore
- izbjegavati preklapanje događaja tj. dobro odabrati vrijeme za obraćanje javnosti
- ne zaboraviti provesti evaluaciju kampanje
- ne propustiti sagledavati troškove (UMCOR, USAID 2005: 10–11) .

Neprofitna organizacija koja ima osigurana finansijska sredstva, lakše će i jednostavnije postići svoju održivost i dugoročne ciljeve⁵⁸. Osigurana finansijska sredstva pomoći će organizaciji i u postizanju likvidnosti (sposobnost pravodobnog podmirenja kratkoročnih obveza) i solventnosti (sposobnost da organizacija raspoloživim novčanim sredstvima podmiri sve svoje dospjele obveze u budućnosti u rokovima njihova dospijeca), dok nedostatak finansijskih sredstava može često dovesti do razmirica među članovima, što može dovesti do toga da splasne početno vjerovanje u misiju organizacije i energija koju su članovi imali (Bežovan 2005: 136). Nedostatak finansijskih sredstava može dovesti i do prestanka postojanja organizacije. Prestanku postojanja neprofitnih organizacija pridonose i neučinkovite strukture

⁵⁸ O financiranju neprofitnih organizacija pogledati detaljnije u članku Vašiček, V., Jermen, A. (2011) Izazovi u financiranju neprofitnih organizacija. Riznica, Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika, Zagreb, 6, 11, str. 35–46.

upravljanja, krivi i loši programi koji nisu u skladu s potrebama zajednice, ali i loše prezentirani programi.

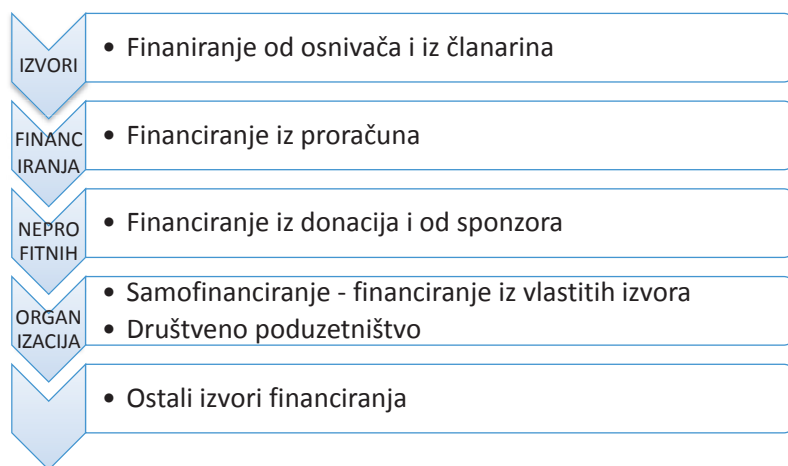
Neprofitnim će organizacijama u postizanju likvidnosti pomoći osigurane financijske potpore za projekte, te manje i srednje potpore individualnih donatora, dok će solventnost postići zahvaljujući strateškim partnerstvima s poslovnim sektorom, institucionalnim potporama, većim potporama individualnih donatora – npr. ostavštinama i većim prihodima od financijskih ulaganja (Schulz Vugrin, Forčić, 2010: 74).

Poduzetništvo neprofitnih organizacija se ne događa samo po sebi. Imperativ opstanka i razvoja neprofitne organizacije zahtijeva prakticiranje poslovnog ponašanja koje može prisutni rizik u obavljanju aktivnosti svesti u razumne okvire. Sve to zahtijeva mijenjanje stavova, spremnost za preuzimanje rizika i relativno kontinuiranu financijsku potporu.

Privlačenje sredstava podrazumijeva da je neprofitna organizacija *vidljiva* i da ima prepoznatljiv *produkt*. Stvaranje dobrog glasa, *imagea* organizacije, podrazumijeva da se uvažava činjenica da je razvoj kontinuirani proces koji se temelji na timovima i vezi s korisnicima. Neprofitna organizacija treba identificirati svoje korisnike te istražiti njihove potrebe i želje, i vidjeti svoju konkurentsku prednost pred drugim neprofitnim organizacijama.

Neprofitne organizacije mogu sredstva pribavljati iz više izvora kao što to prikazuje sljedeća slika.

Slika 3.1. Izvori financiranja nevladinih neprofitnih organizacija



- 1. Financiranje od osnivača** najčešće je po pojedinačnim ulozima ili članarinama. Pojedinačni ulozu mogu biti uplaćeni povremeno, jednokratno ili višekratno, dok su članarine participacije osnivača ili članova udruge koje se uplaćuju na mjesečnoj, kvartalnoj ili godišnjoj osnovi, a pomaže u održavanju i provođenju temeljnih aktivnosti organizacije. Iako se članarine često uplaćuju u simboličnim iznosima ipak je članarina siguran i konstantan izvor financiranja neprofitnih organizacija. Članarina je mogući način stjecanja prihoda udruge prema

Zakonu o udrugama (Narodne novine 2014), ali osnivači i članovi udruge nisu zakonom obvezni na plaćanje članarine, već je to obično odluka skupštine udruge ili drugog vrhovnog tijela udruge prema ovlastima iz statuta udruge. Članarine kao prihodi udruge imaju obilježje nerecipročnih prihoda, što znači da ne uključuju nikakvu činidbu kao protuuslugu za plaćenu članarinu.

2. **Financiranje iz proračuna** je u obliku donacija koje su sadržane u rashodima proračuna, a raspoređeno po programima, glavama i razdjelima proračuna. Financiranje iz proračuna temelji se, sukladno vladinim politikama, na odlukama Vlade ili ministarstava, na temelju kojih se dodjeljuju sredstva za određene programe koje su udruge prijavile. Među udrugama, strukturiranim po djelatnostima, udruge koje obavljaju socijalnu, humanitarnu, zdravstvenu, obrazovnu djelatnost najviše su zastupljene u financiranju iz proračunskih izvora. Radi povećanja transparentnosti i otvorenosti izvještavanja o dodijeljenim financijskim sredstvima za programe i projekte udruga iz javnih izvora definiran je okvir za dodjelu sredstava, koji su obvezni primijeniti svi davatelji javnih sredstava. Uredbom o kriterijima, mjerilima i postupcima financiranja i ugovaranja programa i projekata od interesa za opće dobro koje provode udruge (Narodne novine 2015) utvrđuju se kriteriji, mjerila i postupci koje davatelji financijskih sredstava, raspoložujući sredstvima iz javnih izvora, primjenjuju prilikom financiranja i ugovaranja programa i/ili projekata od interesa za opće dobro koje provode udruge. Zakon o udrugama (Narodne novine 2014) propisuje što se smatra programima i projektima od interesa za opće dobro koje provode udruge: **zaokruženi i tematski jasno određeni skupovi/skup aktivnosti koje su u skladu s vrednotama propisanim Ustavom Republike Hrvatske, te čije provođenje u dugoročnom ili vremenski ograničenom roku djelovanja daje vidljivu dodanu društvenu vrijednost kojom se podiže kvaliteta života pojedinca i unaprjeđuje razvoj šire društvene zajednice. Pri tome aktivnostima od interesa za opće dobro smatra se nekih četrdesetak aktivnosti.**

Problemi koji se mogu javiti kod neprofitnih organizacija koje se pretežno ili u potpunosti financiraju iz proračuna su:

- Prevelika orijentiranost na proračunska sredstva što može izazvati nemotiviranost za traženje alternativnih izvora sredstava, zbog čega će možda neke druge društvene potrebe ostati nezadovoljene. Da bi se to spriječilo organizaciji će se odobriti sredstva iz proračuna, ako svoj program financira i određenim dijelom iz drugih izvora.
 - Birokratiziranost i birokratski način razmišljanja mogu se *transferirati* na neprofitne organizacije. Ovaj problem je teže riješiti nego onaj prethodni, a može izazvati neracionalno trošenje sredstava, ugasiti inovativnost i iznalaženje novih načina djelovanja i financiranja (Pavičić 2003: 289–230).
3. **Financiranje iz donacija** (izvan proračuna) znači za neprofitnu organizaciju prihod bez protučinidbe. Donacija se može primiti u novcu, stvarima, pravima i uslugama. Donatori mogu biti domaći i inozemni donatori, mogu biti pravne i fizičke osobe. S pojmom donacije povezuju se i pojmovi: filantropija, mecenstvo, koji naglasak stavljaju na dobrovoljnost, usmjerenost pojedinaca na probleme zajednice i poticaje njihovom rješavanju. „U usporedbi sa socijalnim

davanjima država, donacije su svugdje u svijetu sićušne. U Americi primjerice, potrošnja za socijalu dostiže 18 % BDP-a, a u Britaniji čak 28 %. Donacije, pak, u razvijenim zemljama iznose od 1,85 % BDP-a u SAD-u do 0,11 % u Italiji. To sve ukazuje kako je filantropima teško ostvariti stvarne promjene svojim novcem.“ (<http://europskazaklada-filantropija.hr/filantropija/poduzetnicka-filantropija>, posjet 14. 9. 2015).

Činjenica je da je u Republici Hrvatskoj donatorstvo i filantropija slabo razvijeno, a što je posljedica niza utjecaja (povijesno nasljeđe, kultura, razina bogatstva i sl.). Specifične donacije su prikupljanje sredstava u povremenim i prigodnim događanjima i manifestacijama, koje su često medijski popraćene, a gdje se javnost senzibilizira za konkretna pitanja i probleme koja su predmet kampanje. Često su to prikupljanja pomoći stradalima u potresima, poplavama, akcije za izgradnju i opremanje bolnica, prihvatilišta i slične kampanje. Važno je razlikovanje donacija od sponzorstva. Sponzorstvo podrazumijeva protučinidbu i uglavnom se očituje u raznim oblicima promocije sponzora. Porezni učinci donacija i sponzorstva su drugačiji, dok se doniranje porezno stimulira, sponzoriranje se tretira kao oporeziva isporuka.

- 4. Samofinanciranje**, financiranje iz vlastitih izvora, razvija se kao posljedica nedostatka sredstava iz proračuna ili donacija. Rezultati istraživanja izvora financiranja neprofitnih organizacija pokazuju da je udio samofinanciranja u ukupnom financiranju manje zastupljen⁵⁹, a u razvijanju samofinanciranja prednjače strukovne udruge. Razlog tome je u činjenici da strukovne udruge imaju bolji menadžment i programe za provesti samofinanciranje, a s druge strane udruge humanitarnog i socijalnog karaktera mogu prije očekivati donacije, jer lakše senzibiliziraju javnost za svoje programe. U provedbi samofinanciranja treba voditi računa o mjeri profitno/neprofitno, jer se inače neprofitna organizacija izlaže opasnosti da potpuno pređe u profitno što mijenja organizaciju, ali i njen pravni, računovodstveni i porezni status.

Neke od metoda samofinanciranja neprofitnih organizacija su: članarine, naplaćivanje usluga – npr. pružanje savjetodavnih usluga pojedincima, prodaja proizvoda koje su izradili sami korisnici ili koje su im dali donatori, korištenje materijalne imovine – npr. iznajmljivanje prostorija drugim organizacijama za sastanke, radionice i sl.; korištenje nematerijalne imovine – stvaranje prihoda od autorskih naknada te investicijske dividende od financijskih ulaganja. (Davis i dr. 2004)

Razvoj samofinancirajućih aktivnosti, osim što je često nužan za provedbu aktivnosti, može biti i izazov za razvoj potencijala i kreativnost članova udruge, što će pozitivno doprinijeti prepoznatljivosti udruge.

- 5. Društveno poduzetništvo** pojavljuje se kao novi pristup u financiranju i djelovanju neprofitnih organizacija. Neprofitne organizacije u traženju izvora finan-

⁵⁹ Prema podacima iz istraživanja provedenog za 2012. godinu samofinanciranje je bilo zastupljeno kao izvor financiranja u 41,8 % udruga, što znači da od četiri od deset promatranih udruga imaju prisutno samofinanciranje kao jedan od izvora financiranja. Detaljnije pogledati istraživanje Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva (2011) *Procjena stanja razvoja organizacija civilnog društva*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva, Zagreb, http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/procjena_stanja_2011.pdf, str. 56.

ciranja u procesu su transformacije iz *tradicionalnih* neprofitnih organizacija u organizacije koje ostvaruju prihode i postaju društvena poduzeća. „To područje djelovanja, u kojem identificiramo neprofitne organizacije koje ostvaruju prihode na temelju poduzetničkih aktivnosti, društveno odgovorna poduzeća i društvena poduzeća kao aktere koji su dijelom dio profitnog i neprofitnog sektora, teoretičari nazivaju hibridnim spektrom društvenih poduzeća“ (Lupšić i dr. 2012: 17).

Društveno poduzetništvo je pojam koji označava jedan pokret koji u fokusu ima solidarnu ekonomiju, ekonomiju utemeljenu na vrijednostima, humanu ekonomiju, ekonomiju u službi zajednice. Društvena ekonomija može se opisati kao: „skup formalno organiziranih poduzeća, s autonomijom upravljanja i odlučivanja i otvorenošću za članstvo, osnovanih radi zadovoljavanja potreba svojih članova i zajednice kroz gospodarske djelatnosti gdje procesi donošenja odluka i distribucija dobiti između članova nisu izravno povezani s ulozima ili članarinama svakog člana“ (Lupšić i dr. 2012: 15).

Razvoj društvenog poduzetništva koji je u začecima u Republici Hrvatskoj između ostalog zahtjeva i razvoj pravnog, financijskog i poreznog okvira koji će pratiti razvoj takvih oblika organizacija.

6. **U ostale izvore financiranja** možemo svrstati zaduživanje. Neprofitna organizacija može se zadužiti kod: kreditnih institucija, trgovačkih društava, fizičkih osoba. Međutim, zaduživanje nije česti i značajan izvor financiranja neprofitnih organizacija, jer priroda njihove djelatnosti i njihov potencijal ne daje dovoljnu sigurnost vjerovnicima u izvore povrata posuđenih sredstava. Kao ostali izvor financiranja mogu se pojaviti sredstva iz prodaje imovine, povećanja imovine kao rezultat dobrog upravljanja imovinom i iz sličnih aktivnosti.

Najčešći izvori financiranja neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj su:

- **Sredstva proračuna i srodnih javnih izvora:**
 - Sredstva državnih i lokalnih proračuna (proračuna jedinica lokalne i područne regionalne samouprave) i njihovih proračunskih korisnika.
 - Sredstva ostvarena od igara na sreću koja se dijele prema odluci Vlade Republike Hrvatske i sredstva Nacionalne zaklade za razvoj civilnog društva.
 - Sredstva ostvarena iz projekata i programa Europske unije i drugih međunarodnih organizacija.
- **Neproračunski izvori:**
 - Donacije koje mogu biti:
 - inozemne i domaće od strane: pravnih osoba – trgovačkih društava, drugih neprofitnih organizacija i sl.; te fizičkih osoba – građana i građanki.
 - Sponzoriranje određenih aktivnosti u raznim oblicima (osiguravanje prostora, podjela proizvoda) uz obvezu isticanja sponzora.
 - Prodaja proizvoda, robe ili usluga radi prikupljanja sredstava za financiranje djelatnosti neprofitnih organizacija.

U Republici Hrvatskoj dosta je izražen problem financiranja neprofitnih organizacija te se često ističe da je potpora iz javnih izvora nedovoljna⁶⁰. Najčešće navođeni problemi u vezi s financijskom situacijom su sljedeći:

Država i lokalne samouprave imaju male fondove, mali broj donatora, financiranje projekata s premalim iznosima, donatori više ne financiraju određena područja, poslovni sektor ne financira udruge u dovoljnoj mjeri, donatori financiraju samo velike udruge, loše porezne politike, komplicirani uvjeti za podnošenje prijedloga projekata, nedovoljno iskustvo u prikupljanju sredstava, nedostatak informacija o potencijalnim donatorima i drugo (Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva 2011: 55).

Sustav dodjele financijskih potpora iz proračuna mijenjan je u razdoblju od 1998. godine do danas. Sa svrhom poticanja suradnje države i neprofitnih organizacija osnovan je Ured za udruge (1998. godine), osnovan je Savjet za razvoj civilnog društva kao međusektorsko savjetodavno tijelo (2002. godine), osnovana je Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva (2003. godine). U navedenom razdoblju provedena je decentralizacija sredstava za financiranje rada udruga, donesena je odluka da se dio od prihoda od igara na sreću dodjeljuje neprofitnim organizacijama (2002. godina), osigurano je financiranje Nacionalne zaklade za razvoj civilnog društva iz sredstava državnog proračuna (2003. godina), omogućeno je poreznim propisima profitnim organizacijama da aktivno podupiru rad neprofitnih organizacija time što se donacije do određenog postotka prihoda i za određene namijene smatraju porezno priznatim rashodima (2001. godine), promijenjen je način dodjele sredstava pri čemu je naglasak stavljen na financiranje programa i projekata po javnim natječajima (2015. godina). Sve navedeno unaprijedilo je i učinilo transparentnim dodjelu sredstava neprofitnim organizacijama.

Istodobno, inozemni donatori bili su devedesetih godina prošlog stoljeća dosta prisutni u financiranju neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj, i to u raznim oblicima potpore: izravno financiranje aktivnosti i programa, edukaciju i stručnu pomoć vođenju neprofitne organizacije, donacije u nefinancijskoj imovini i drugi oblici pomoći. S početkom pristupnih pregovora s Europskom unijom (2002. godine) započelo je financiranje iz predpristupnih i pristupnih fondova Europske unije⁶¹. Isto tako, u okviru članstva u Europskoj uniji predviđeni su projekti financijskih potpora za dalji razvoj civilnog društva u Republici Hrvatskoj⁶².

⁶⁰ Prema podacima iz istraživanja provedenog za 2012. godinu sredstva za rad te godine imala je osigurana tek trećina udruga (34,3 %), a svojom financijskom situacijom bila je zadovoljna tek petina udruga. Detaljnije pogledati istraživanje Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva (2011) *Procjena stanja razvoja organizacija civilnog društva*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva, Zagreb, http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/procjena_stanja_2011.pdf, str. 58.

⁶¹ Pregled programa i projekata organizacija civilnog društva financiranih iz CARDS i PHARE programa EU može se vidjeti u Buza Vidas, M. ur. (2010) *Europski fondovi za organizacije civilnog društva u Hrvatskoj: zbornik uspješno provedenih projekata financiranih sredstvima Europske unije*. Vlada Republike Hrvatske Ured za udruge, Zagreb, http://www1.zagreb.hr/euzg/eu_publicacije/Europski_fondovi_za_organizacije_civilnog_drustva_u_hrvatskoj.pdf, posjet 26. 10. 2015.

⁶² Pogledati detaljnije o financiranju neprofitnih organizacija kroz pomoći Europske unije – Središnji državni portal – Vladin ured za udruge – Programi za razvoj civilnog društva. <https://udruge.gov.hr/istaknute-teme/programi-eu-za-razvoj-civilnog-drustva/123>, posjet 26. 10. 2015.

Prema istraživanju provedenom 2011. godine⁶³ dobiveni rezultati za koji je bio moguć izbor više izvora pokazuju da su najčešći izvori financiranja udruga u Republici Hrvatskoj sljedeći:

- 65,4 % ispitanih udruga ostvarilo je prihode iz državnog proračuna, od tijela državne uprave
- 74 % ispitanih udruga ostvarilo je prihode iz lokalnih proračuna
- 53,7 % ispitanih udruga ostvarilo je prihode od članarina
- 43,5 % ispitanih udruga ostvarilo je prihode od domaćih donatora
- 41,8 % ispitanih udruga ostvarilo je prihode od samofinanciranja
- 27,7 % ispitanih udruga ostvarilo je prihode od poslovnog sektora
- 24,6 % ispitanih udruga ostvarilo je prihode od dobrovoljnih priloga građana
- 13,8 % ispitanih udruga ostvarilo je prihode od međunarodnih donatora
- 3,2 % ispitanih udruga ima druge izvore.

Način financiranja pokazuje da se najveći udio udruga, njih 71,7 % financiralo na temelju projekta, a 55,6 % udruga primalo je i institucionalnu potporu⁶⁴.

Navedeni podaci upućuju na zaključak da se udruge pretežito financiraju iz proračunskih sredstava i da proračunska sredstva predstavljaju kontinuirani izvor prihoda. Usmjerenost na samo jedan ili dva izvora financiranja nije dobra za financijsku održivost udruga. U provedenom istraživanju ističe se da je desetina udruga imala samo jedan izvor financiranja, a četiri ili više izvora financiranja navodi nešto manje od polovice udruga (Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva 2011: 55).

3.3. PLANIRANJE U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

Filozofija upravljanja počinje s aktivnostima planiranja koje su konkretizacija predviđanja o pravcima razvoja organizacije koji su sažeti u razvojnoj (šire poslovnoj) politici organizacije.

Uspješno upravljanje neprofitnom organizacijom podrazumijeva izgrađeni sustav upravljanja u kome su u interakciji aktivnosti planiranja, odlučivanja, evaluacije i kontrole. Proces upravljanja započinje aktivnostima planiranja u kojima se

⁶³ Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva provela je 2011. godine istraživanje u kojemu je sudjelovalo 615 udruga iz svih županija na području Republike Hrvatske. Detaljnije pogledati istraživanje Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva (2011) *Procjena stanja razvoja organizacija civilnog društva*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva, Zagreb, http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/procjena_stanja_2011.pdf, str. 53–63.

⁶⁴ Institucionalna potpora je poseban dio Programa dodjele financijskih sredstava Nacionalne zaklade za razvoj civilnog društva kojim se ciljano, na trogodišnji rok, ulaže u organizacijski razvoj i/ili stabilizaciju udruge tu u izgradnju i/ili jačanje kapaciteta udruga. <https://udruge.gov.hr/istaknute-teme/financiranje-programa-i-projekata-udruga-iz-javnih-izvora/natjecaji-129/zaklade-i-fondovi/natjecaj-zaklade-za-poticanje-partnerstva-i-razvoja-civilnog-drustva-institucionalna-potpora/958>.

odlučuje što bi trebalo biti učinjeno i kako bi trebalo biti učinjeno, nastavlja se samim rukovođenjem i odlučivanjem na svim razinama upravljanja. Kontrola se pojavljuje kao mehanizam permanentnog nadzora nad provođenjem odluka, koji osigurava postizanje željenih rezultata.

Aktivnostima analize i evaluacije osigurava se usporedba planiranog i ostvarenog, valorizacija rezultata, ocjena odgovornosti za ostvarene rezultate i mogućnost poduzimanja korektivnih akcija u smislu povratnog utjecaja na prethodne aktivnosti (planiranja, rukovođenja). U američkoj literaturi taj ciklus je poznat kao *PEEP cycle* (*plan – execute – evaluate – plan*) (Henke 1992: 684).

Za ostvarivanje takvog koncepta upravljanja uspostavlja se funkcija upravljačke kontrole (*management control*)⁶⁵ s ciljem da poveže aktivnosti planiranja i kontrole na svim razinama upravljanja. Upravljačka kontrola prihvaća strategiju zadanu na razini strateškog odlučivanja, s zadatkom da implementira tu strategiju na niže razine upravljanja i postigne željene ciljeve (rezultate).

Svako od razina upravljanja⁶⁶ odgovara određena vremenska dimenzija planiranja. Strategijsko upravljanje orijentirano je na dugoročne ciljeve i predviđanja. „Strategijom se aktivno, fleksibilno od ostalih, različito i učinkovitije utječe na iniciranje i provođenje razvojnih promjena. Djelatno se povezuje sadašnjost i željena, moguća budućnost strateške cjeline“ (Fućkan 1993: 40). Proces strategijskog planiranja predstavlja težnju organizacije da se kontinuirano prilagođuje promjenjivim zahtjevima okruženja. U vremenskom rasporedu važna je podjela na dugoročno i kratkoročno planiranje. Dugoročno planiranje je proces kontinuiranog, sistematskog odlučivanja s neprekidnim mjerenjem na temelju povratne informacije odstupanja ostvarenog od očekivanog, te prilagodbama promjenama u okruženju.

Kratkoročni planovi su konkretniji, detaljniji, operativniji, prilagodljiviji. U američkoj literaturi takav sustav planiranja poznat je kao PPB ili PPBS (*planning – programming – budgeting system*) u kome se razlikuje strateško planiranje (predviđanje) od dugoročnog planiranja (programiranje) i kratkoročnog planiranja (operativno budžetiranje) (Henke 1992: 582; Antony, Young 1988: 384–387)

Koliko će menadžment biti uspješan u upravljanju neprofitnom organizacijom dobrim dijelom ovisi o postavljenim planovima, koji su usmjereni budućnosti i predstavljaju predviđene ciljeve koji su konkretizirani u određenim aktivnostima potrebnim za njihovo ostvarivanje. Neprofitne organizacije trebaju planiranje, jer time stvaraju okvir koji vodi aktivnosti organizacije i omogućava vrednovanje učinkovitosti. Također se planovima alociraju resursi kojima organizacija raspolaže i postiže se suglasje oko

⁶⁵ Prema Antony, Young (1988) *Management Control in Nonprofit Organizations*, fourth edition, Irwin, Homewood, Illinois, str. 17.

Četiri su koraka u formalnom procesu upravljačke kontrole:

1. Planiranje (programiranje)
2. Formuliranje (sastavljanje) proračuna (budžeta)
3. Provođenje (izvršavanje) i mjerenje
4. Izveštavanje i valoriziranje (analiza i procjenjivanje).

⁶⁶ Proces upravljanja može se pratiti na najmanje tri razine upravljanja: strategijska (najviša razina) – vrhovno rukovodstvo (*top menegement*), taktička (srednja) razina – srednje rukovodstvo (*middle menegement*), operativna (najniža) razina – najniže rukovodstvo (*first level menegement*).

prioriteta između svih zainteresiranih (uprave, zaposlenih, suradnika, interesnih skupina iz okruženja).

Planiranju prethodi predviđanje. Polazišna točka procesa planiranja je utvrđivanje vizije budućnosti koja se zasniva na predviđanju budućih događaja. Predviđanje je rezultat razmišljanja o različitim mogućim načinima odvijanja događaja. Kada se takvo predviđanje oblikuje tako da iskazuje namjeravanu budućnost za koju smatramo da je željena budućnost, koja će donijeti rezultat kojem se teži, tada, predviđanje prerasta u planiranje. Planiranje koje konkretizira viziju budućnosti tako da utvrdi ciljeve poduzeća naziva se strategijsko planiranje (*strategic planning*). „U procesu strategijskog planiranja, menadžment odlučuje o ciljevima organizacije i temeljnim strategijama za postizanje tih ciljeva“ (Antony, Young 1988: 367).

Premda se teoretski naglašava razlika između strategijskog planiranja i programiranja ponekad se oba procesa promatraju kao jedna cjelina dugoročno planiranje (*long – range planning*). Važan razlog za isticanje razlike između strategijskog planiranja i programiranja shvaćanje je da je programiranje proces koji je institucionaliziran (formaliziran), dok je strategijsko planiranje aktivnost u kojoj je težište na kreativnom, inovativnom razmišljanju koje rezultira idejom – vizijom budućnosti.

Razmišljanju o značaju postojanja strategije koja će osigurati razvoj neprofitnih organizacija željenim smjerom pomaže sljedeće razmatranje.

Neprofitne organizacije trebaju strategiju više nego profitne organizacije. Njihovi ciljevi su mnogo kompleksniji, njihovi izvori podrške (osnivači – izvori financiranja) su kompleksniji i interakcija između osnivača i izvršenja (djelatnosti) mnogo je složenija. Posljedično, problem identificiranja optimalne politike i potencijalne strategije može biti mnogo složeniji. Činjenica je da bi mnoge neprofitne organizacije mogle svoju politiku i planiranje formulirati mnogo lakše kada bi bile profitne organizacije. Strategija može imati mnogo definicija, ali svaka definicija uključuje ciljeve, koji su obvezujući, i postojan plan za alokaciju resursa. Svaki od ovih ciljeva u interakciji je i ima efekte jedan u odnosu na druge. Zbog toga moraju biti razmatrani simultano. Promjena jednog ima za posljedicu promjenu svih drugih. Cilj mnogih neprofitnih organizacija je dovoljno jasan. Bilo da je to bolnica, udruga ili neka državna jedinica, osnovni cilj je isti: pribaviti što je moguće više resursa; učiniti što je moguće više s tim resursima. Ako raspoloživi resursi nisu dostatni za izvršavanje svih ciljeva, njihovo postavljanje postaje mnogo složenije. Kojoj namjeni (cilju) treba dati prioritet? Treba li škola ili bolnica pružiti uslugu za koju će netko dragovoljno platiti punu cijenu; ili treba biti pružena nekome više kao korist? Izbor strategije zahtijeva kompromis između izbora ciljeva i raspoloživih resursa. Ta granica svakoj instituciji ili organizaciji je zarađivanje (mogućnost pribavljanja resursa). Potrebno je privući resurse najmanje do visine koja je zahtijevana ciljevima. Bilo da je organizacija neprofitna ili profitna, problem strategije je: kako postići ravnotežu između troškova i prihoda koja osigurava dovoljno visoku razinu pruženih usluga? U društvu konkurentnih institucija i filozofija, prepoznatljiv izvještaj o strategiji je jedan od preduvjeta za produktivnu i časnu budućnost (Antony, Young 1988: 367).

Nakon što je definirana strategija sljedeći korak u jedinstvenom procesu planiranja je programiranje i izrada dugoročnih planova. Planiranje je pri tom, zapravo, specifično i

konkretno izražavanje politike organizacije s vremenskim rasporedom odluka, ciljeva i zadaća, na jednoj strani, te resursa za postizanje temeljnih ciljeva, na drugoj strani.

Programski dokumenti mogu biti različite forme i sadržaja, ali su uobičajena dva oblika: programski prijedlozi (*program proposals*) ili programski zaključci – sažeci (*program summary*).

Programski prijedlozi opisuju što bi trebalo biti učinjeno, ali obično ne sadrže detalje kako to učiniti. Detaljnija razrada dugoročnih planova (programa) razmatra se od strane operativnog menadžmenta u okviru budžetiranja. Programski prijedlozi obično uključuju:

- 1) Opis prijedloga programa, i objašnjenje jesu li prijedlozi u skladu s ciljevima organizacije.
- 2) Procjenu resursa koji su raspoloživi za taj program u slijedećih nekoliko godina, tako da su raspoređeni između investicijskih i tekućih troškova.
- 3) Koristi koje se očekuju od programa u istom razdoblju, po mogućnosti kvantificirane. Svrha kvantifikacije koristi omogućavanje je naknadne usporedbe planiranog i ostvarenog.
- 4) Razmatranje rizika i nesigurnosti svojstvenih programima (Antony, Young 1988: 373).

Programski zaključci mogu biti pripremljeni na dva načina. Pripremljeni za svaku godinu iznova kao dio cjelovitog procesa programiranja ili kontinuirano ažurirani tako da se promjene kontinuirano ugrađuju u postojeći okvirni program.

Proces dugoročnog planiranja (programiranja), bez obzira na to koliko je formalan ili neformalan, ima prepoznatljive faze koje odražavaju logičan slijed procesa planiranja. Inicijativa za novi program može doći od bilo koga, osobe unutar ili izvan organizacije. Selekcija inicijalnog prijedloga proces je razmatranja prijedloga kroz prizmu više kriterija (usklađenost prijedloga s strateškim ciljevima organizacije, ocjena prioriteta prijedloga u odnosu na druge prijedloge, prihvatljivost prijedloga s aspekta raspoloživosti resursa). Prijedlozi koji su *preživjeli* proces selekcije detaljnije se oblikuju u procesu stručne analize koja uključuje procjenu troškova koje nosi program, prihvaćanje i procjenu mogućih koristi, prepoznavanje alternativnih načina za postizanje željenih rezultata. Proces političke analize uključuje promatranje opravdanosti programa s političkog, ekonomskog, socijalnog, kulturnog aspekta. Premda je ta analiza samo dio analize programa u procesu prihvaćanja programa, ponekad njeni rezultati mogu biti presudni u ocjeni prioriteta i prihvatljivosti programa. Program koji je prošao sve faze procesa programiranja smatra se razmotrenim po svim važnim kriterijima, te se prihvaća kao konkretno izražavanje smjernica za izradu operativnih budžeta, koji predstavljaju daljnju operacionalizaciju programa što vodi njegovom ostvarenju.

„Proces planiranja u neprofitnim organizacijama uključuje sljedeće: nakon što se definiraju misija, vizija i vrijednosti organizacije, utvrđuju se ciljevi koji se žele postići. Ciljevi opisuju ciljano buduće stanje nakon provedbe planiranih aktivnosti. Iskazuju što organizacija treba ostvariti, u kojem opsegu i u kojem vremenskom razdoblju. Da bi se lakše pratilo i uspoređivalo njihovo ostvarenje, ciljevi trebaju

biti mjerljivi – kvantificirani, jasno definirani i nedvosmisleni.⁶⁷ „Ciljevi su mjerila za praćenje djelovanja i napretka organizacije (Douglas 1995: 5).

Svaki strateški cilj definiran projektom, proizašao iz misije, vizije i vrijednosti organizacije, ostvarit će se pomoću nekoliko specifičnih ciljeva koji moraju biti konkretni i za čiju realizaciju postoji definirano razdoblje. Ti ciljevi moraju biti SMART ciljevi⁶⁸:

- Specifični (*specific*) – ciljevi moraju precizno odražavati smjer ili područje djelovanja, odnosno ishode i željeno stanje nakon provedenih planiranih projekata.
- Mjerljivi (*measurable*) – vrijednosno iskazani, tako da se nakon određenog vremena može točno izraziti stupanj promjene i ocjene je li postignuto ciljano stanje ili ne.
- Ostvarivi (*achievable*) – ostvarivi u određenom vremenskom razdoblju.
- Realni (*realistic*) – postavljeni tako da organizacija ima kapacitete da ih ispuni i da prikazuju realne potrebe korisnika.
- Vremenski određeni (*time-limited*) – njihovo izvršavanje određeno je ograničenim vremenskim periodom.

Da bi neprofitna organizacija ispunila svoj strateški cilj i njemu pripadajuće specifične ciljeve, potrebno je definirati i procese, tj. aktivnosti pomoću kojih će se ciljevi ostvariti i načini kako će se rezultati mjeriti.

Operativno budžetiranje (kratkoročno planiranje) može se definirati kao proces daljnje detaljizacije i kvantifikacije ciljeva organizacije postavljenih strateškim planiranjem i programiranjem. Budžeti (proračuni) donose se na svim razinama odgovornosti tako da svaki menadžer utvrđuje ciljeve koji su u domeni njegove odgovornosti i koje je potrebno ostvariti u kratkom roku (do jedne godine). Pojedini (specijalizirani) budžeti usklađuju se i ujedinjuju u jedinstveni budžet (*master budget*) za organizaciju kao cjelinu.

Budžetska kontrola svodi se na planiranje i kontrolu aktivnosti po razinama odgovornosti – centrima odgovornosti koji mogu biti definirani prema funkcijama, odjelima, programima. Centri odgovornosti predstavljaju dio ukupne odgovornosti koje snosi pojedina osoba za provođenje aktivnosti organizacijske jedinice u smjeru definiranog cilja koji je u funkciji temeljnog cilja organizacije.

Budžetiranje u neprofitnim organizacijama nužno dobiva specifična obilježja i naglaske u odnosu na budžetiranje u profitnim organizacijama. Osnovni cilj djelatnosti većine neprofitnih organizacije pružanje je što je moguće više usluga u okviru raspoloživih resursa. Shodno tome, temeljni pristup budžetiranju je prvo, procjena raspoloživih resursa, drugo, plan potrošnje na način da se sučeli potrošnja raspoloživim resursima, tako da se uravnoteže iznosi kako se ne bi pojavile razlike (suficit,

⁶⁷ Prema Buble, M. i dr. (2005) *Strateški menadžment*, Sinergija, Zagreb, str. 10, Sikavica P., Novak M. (1999) *Poslovna organizacija*, Informator, Zagreb, str. 74., Alfrević, N. (2007) *Strateško planiranje i menadžment*, materijali preuzeti 14. lipnja 2011. s: www.ceraneo.hr/dokumenti/2/2.Radionica%20Menadzment.ppt, *slide 11*.

⁶⁸ *Planning Overview*, Civicus, <http://www.civicus.org/toolkits/civicus-planning-toolkits>, posjet 14. 6. 2011. godine, str. 31.

deficit). Iznosi prihoda (raspoloživih resursa) uglavnom su ograničeni prirodom njihovih izvora – članarine, participacije, donacije i sl.

Pristup budžetiranju je u procjeni visine prihoda klasificiranih prema mogućim izvorima pri čemu visina prihoda determinira planiranje rashodne strane budžeta. Potrošnja se planira do granice određene raspoloživim i mjerljivim prihodima organizacije.

Dijelovi operativnog budžeta su:

- planirani prihodi
- planirani rashodi, ili
- planiranje rezultata – pokazatelji rezultata.

Za prikazivanje budžeta poznate su dvije forme: budžet po stavkama (*line-item budget*) i budget po programima (*program budget*). U budžetu po stavkama naglasak je na rashodnoj strani proračuna i visini pojedinih rashoda: plaće, dodatne povlastice zaposlenima, potrošni materijal, troškovi održavanja, troškovi usluga i sl. U budžetu po programima naglasak je na programima i elementima programa koji predstavljaju aktivnosti za koje će resursi biti potrošeni. Prednost budžeta po programima je spoznaja iznosa potrošnje po određenim aktivnostima, što također omogućuje kontrolu potrošnje u skladu s postavljenim pokazateljima mjerenja rezultata svake pojedine aktivnosti. Treća komponenta budžeta su planirani rezultati (*planned outputs*). Istovremeno s izradom prihodne i rashodne strane budžeta planiraju se i pokazatelji za mjerenje rezultata (*output measures*). Često su ti pokazatelji specifični i prilagođeni pojedinim programima.

Proces donošenja budžeta odvija se u sljedećim koracima: prvo, određuju se upute, niti vodilje za sastavljanje budžeta koje su u suglasju s ciljevima i smjernicama sadržanim u programima. Drugo, pojedini menadžeri na nižim razinama odgovornosti izrađuju svoju dionicu budžeta vezujući se na zadane smjernice. Pristup u pripremi i izradi budžeta razvio se u dva smjera:

- Participativajući (sudjelujući) budžet (*participatory budgeting*) je pristup u kome je omogućeno sudjelovanje u planiranju srednjim i nižim rukovoditeljima, čime je dopušten svim razinama odlučivanja utjecaj na procjenu budžetskih stavki
- i nametnuto budžetiranje (*imposed budgeting*) gdje je pristup takav da je budžet pripremljen od strane *top*-menadžmenta (najvišeg rukovodstva), a zatim nametnut operativnim razinama odlučivanja i odgovornosti (Antony, Young 1988: 468–478).

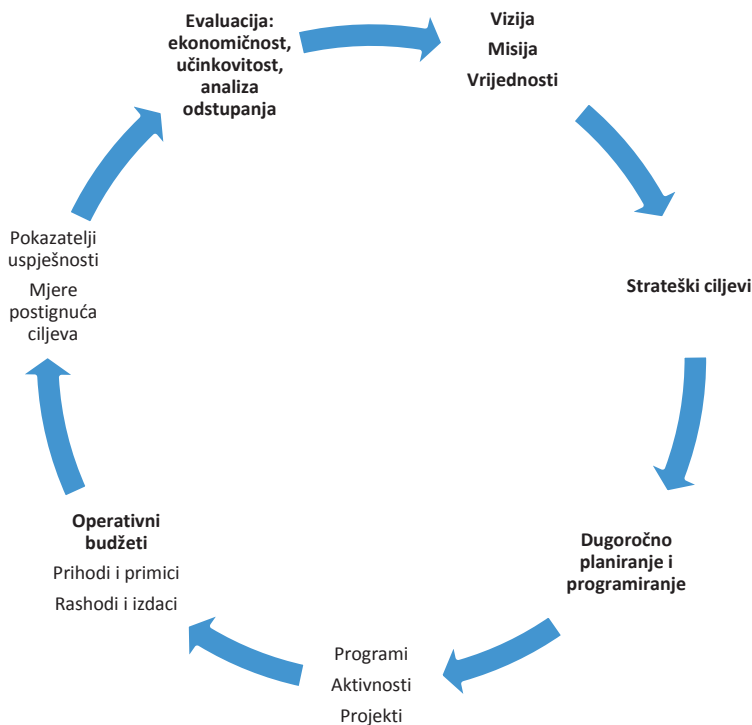
Procjene pojedinih budžetskih stavki mogu biti povezane (procjena jedne stavke povezana na procjenu druge odnosno stavke) i varijabilne. Npr. prilagođavanje budžetske stavke usluge hrane u javnoj kuhinji može biti takav da se predvidi moguće odstupanje izraženo relativno (npr. brojem obroka) pri čemu i prihodi (donacije od poslovnog sektora, proračuna) i rashodi (troškovi pružanja usluge obroka) variraju. Tehnike primijenjene prilikom sastavljanja budžeta (kao npr. subjektivne procjene, teorije preferencije, multipla regresija i drugi statistički modeli) variraju ovisno o djelatnosti neprofitne organizacije i vrsti budžeta. Uz kvantificirane stavke koje su izražene u apsolutnim, a često i relativnim iznosima, budžet sadrži i materijale (opisna objašnjenja), koji dodatno pojašnjavaju pojedine stavke.

U trećoj fazi budžetskog procesa predloženi budžet prolazi budžetsku provjeru. Provjera, preispitivanje budžetskih stavki ima za svrhu uočiti eventualne neusklađenosti budžeta s programima, provjeriti jesu li prateće aktivnosti (broj zaposlenih, raspoloživi prostori) u mogućnosti pružiti potpunu podršku izvršenju ciljeva, svaki detalj nužan za odluku o prihvaćanju budžeta mora biti objašnjen. Time je budžet pripremljen upravljačkim tijelima neprofitne organizacije za izglasavanje i prihvaćanje. Izglasavanjem budžeta, budžet postaje zadani okvir za sve subjekte u organizaciji od kojih se očekuje da svoje aktivnosti provode u skladu i radi ispunjavanja budžetskih prijedloga.

Ponekad nije nužno raditi strogu distinkciju između ovih razina planiranja, već je potrebno planiranje promatrati kao jedinstveni proces koji predstavlja podlogu procesu upravljanja neprofitnom organizacijom.

Odnos ciljeva i postignuća neprofitne organizacije prikazan je na sljedećoj slici.

Slika 3.2. Odnos ciljeva i postignuća neprofitne organizacije



Prema prijedlozima unapređenja planiranja i izvršavanja financijskih planova u neprofitnim organizacijama u Republici Hrvatskoj naglasak je stavljen na planiranje po programima⁶⁹. U financijskim planovima strukturiranim po programima rashodi se

⁶⁹ Donošenjem Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN, br. 121/2014) uvodi se zakonska obveza izrade i usvajanja financijskih planova neprofitnih organizacija pri

klasificiraju unutar programa, postavljaju se ciljevi koji se u sklopu programa trebaju ostvariti, definiraju se i indikatori uspješnosti izvršenja odnosno postizanja ciljeva. Programi se trebaju temeljiti na organizaciji, misiji i ciljevima kako bi se u praksi mogli pratiti, te kako bi se dobile povratne informacije o rezultatima, što je temeljni smisao klasificiranja i praćenja potrošnje po programima.

U neprofitnim organizacijama postoji otpor planiranju koji proizlazi iz objektivnih i subjektivnih ograničenja. Prepreke planiranju proizlaze iz činjenice da je puno teže kvantificirati ciljeve neprofitnih organizacija (nego što je to slučaj kod profitnih) i da je teže utvrditi kriterije uspješnosti i provesti evaluaciju. Isto tako, prepreke pronalazimo u zahtjevnosti planiranja (zaposleni imaju drugih poslova, nedostaje profesionalaca, planiranje je skupo), a također je obvezujuće (kada se planovi usvoje) i može sprječavati ili odgađati nove inicijative.

Budžet je podloga za provođenje budžetske kontrole kao dijela ukupnih kontrola. Međutim, kontrola ili nadzor može biti i šire postavljena od menadžerske kontrole, te se govori o nadzoru u neprofitnim organizacijama.

Budžetom su određene aktivnosti potrebne za ostvarivanje programskih ciljeva. Kontrola izvršavanja budžeta je kontrola izvršavanja ciljeva organizacije, što osigurava vođenje organizacije sigurnim putem k opstanku i razvoju organizacije. Kontrola je menadžerska funkcija koja je završna faza menadžerskog procesa. Da bi se provela kontrola i analiza, planirano – ostvareno, nužno je kvalitetno izvještavanje. Ustrojavanje računovodstvene evidencije i financijskog izvještavanja u svojim ciljevima, između ostalog, ima i cilj – osigurati podatke o ostvarenju budžeta.

3.4. NADZOR NAD POSLOVANJEM NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Uvažavanje općih ekonomskih zakonitosti u konkretnoj operacionalizaciji djelovanja neprofitne organizacije pretpostavka je uspješnog ispunjavanja zadaća koje pred nju postavljaju osnivači, interesne skupine i šira društvena zajednica. Formalnopravni i društveni okviri za ispunjenje ovih zadaća u pravilu su materijalizirani zakonskima i podzakonskim aktima te općeprihvaćenim standardima, društvenim normama i internim aktima. Kompetencije, ali i odgovornost za ispunjenje temeljnih ciljeva djelovanja pojedinih organizacija pripadaju nositeljima upravljačke funkcije.

Uspješnost menadžmenta u zadovoljavanju zahtjeva osnivača u dobroj mjeri ovisi o uspostavljenom sustavu internog nadzora nad ukupnim poslovanjem, odnosno nad pojedinima ključnim segmentima poslovanja.

Razvijenost sustava internog nadzora ovisi ponajprije o složenosti ustroja i obujmu djelatnosti neprofitne organizacije. U odnosu na profitni sektor, sustav internog nadzora u neprofitnom sektoru ima i određene specifičnosti i dodatne zahtjeve koje proizlaze iz različito definiranih ciljeva djelovanja i kriterija uspješnosti.

čemu se u provedbenim propisima pobliže određuje postupak planiranja, sadržaj planova, način usvajanja financijskih planova kao i obveza njihove provedbe.

Povezanost osnivača neprofitne organizacije i njenog menadžmenta ostvaruje se i uspostavljenim sustavom izvještavanja čija objektivnost i pouzdanost se ocjenjuje različitim oblicima eksternog nadzora.

3.4.1. VANJSKI (EKSTERNI) NADZOR

Eksterni nadzor nad poslovanjem neprofitnih organizacija usmjeren je prema:

- Poštivanju ekonomskih zakonitosti, racionalnosti i postizanja uspješnosti mjerene financijskim pokazateljima, a radi zaštite interesa osnivača i šire društvene zajednice – države i javnosti.
- Obavljanju registrirane djelatnosti u skladu s propisima, pravilima i osnivačkim aktima.

Ovisno o načinu financiranja, interesima osnivača te zadaćama koje neprofitne organizacije svojim djelovanjem trebaju obavljati, eksterni nadzor institucionaliziran je u okviru posebnih zakonskih akata kojima se određuje područje djelovanja i aktivnosti pojedinoga neprofitnog segmenta.

U našim prilikama najzapaženiju ulogu u obavljanju eksternog nadzora obavlja Državna revizija. Državna revizija kao autonomno tijelo svoju djelatnost obavlja na temelju Zakona o državnom uredu za reviziju (Narodne novine 2011), kojim je određen djelokrug njenog rada kao i kompetencije i ovlaštenja u radu.

Područje djelovanja i nadležnost Državne revizije prilagođeni su zaštiti interesa države, te se njeno djelovanje u neprofitnom sektoru odnosi na one subjekte koji su osnovani sredstvima države i/ili se financiraju iz proračunskih i izvanproračunskih fondova (Narodne novine 2011).

Revizija kod spomenutih neprofitnih organizacija predstavlja ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava interne kontrole i interne revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja istinitosti financijskih izvještaja o poslovanju i stanju angažiranih javnih resursa.

Nadležnost Državne revizije obuhvaća, u našim prilikama, čitav proračunski sustav (središnju državu i jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave), dio profitnog sektora u dominantno državnom vlasništvu te dio neprofitnog sektora – vladine neprofitne organizacije.

Pod vladinim – državnim neprofitnim organizacijama smatramo one organizacije koje su osnovane sredstvima države, obavljaju neke od funkcija države i financiraju se na temelju posebnih pravila koje država određuje i normativno podupire (primjerice humanitarne organizacije i ustanove, turističke zajednice, gospodarske komore i dr.).

Izvan kompetencija Državne revizije u smislu eksternog nadzora nalaze se nevladine neprofitne organizacije – privatne neprofitne organizacije, koje su osnovane i financiraju se sredstvima užih interesnih skupina građana (udruge građana, vjerske zajednice, sindikati, političke stranke itd.)

Kod ovih organizacija kompetencije državne revizije mogu biti ograničeno prisutne u slučajevima kada one koriste proračunska sredstva za obavljanje određenih programa i aktivnosti koje država namjenski financira.

Financijski nadzor nad svim neprofitnim organizacijama uveden je od 2015. godine Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu (Narodne novine, 20/4). Provodi ga Ministarstvo financija s ciljem provjere ostvarivanja i namjenskog korištenja financijskih sustava te pravilnosti računovodstvenih poslova i financijskog izvještavanja.

Drugi oblici eksternog nadzora koji proizlazi iz interesa države za nadzorom nad ostvarivanjem pripadajućih fiskalnih i parafiskalnih prihoda, kao što su razni oblici eksternog nadzora nad financijskim poslovanjem, prisutan je kod svih, pa tako i neprofitnih organizacija. Isti se, prema posebnim propisima, provodi od strane državnih tijela koja se brinu o ostvarivanju državnih prihoda (nadzor porezne uprave, inspekcije rada i slični oblici nadzora).

Uz navedene oblike eksternog nadzora postoje i specifični oblici eksternog nadzora nad poslovanjem pojedinih neprofitnih organizacija za što je normativna podloga za provođenje dana u temeljnim propisima koji određuju uvjete i način osnivanja te djelokrug rada tih neprofitnih organizacija.

Tako je, primjerice, eksterni nadzor nad radom udruga građana definiran u Zakonu o udrugama (Narodne novine 2014). Zakon definira upravni, inspekcijски i financijski nadzor. Upravni nadzor odnosi se na provedbu samog zakona, kao i propisa koji se na temelju njega donesu, dok inspekcijски nadzor obuhvaća nadzor zakonitosti obavljanja djelatnosti udruge kao i nadzor nad gospodarskim djelatnostima udruge. Posebno je istaknut nadzor nad financijskim poslovanjem udruga i nadzor nad upravljanjem financijskim sredstvima iz javnih izvora.

Navedene oblike nadzora provode nadležna tijela državne uprave sukladno posebnim propisima.

Eksterni nadzor nad radom ustanova normativno je određen Zakonom o ustanovama (Narodne novine 1993;1997;2008). Tako financijsko poslovanje ustanova nadzire nadležno tijelo državne uprave, dok nadzor nad stručnim radom ustanove obavlja stručno tijelo određeno posebnim zakonima koji pobliže uređuju pojedinu djelatnost.

Eksterni nadzor normativno je postavljen i za poslovanje turističkih zajednica kao neprofitnih organizacija osnovanih radi promicanja hrvatskog turizma. Taj nadzor, koji provodi nadzorni odbor, sačinjen od članova izvan same organizacije, ima ovlaštenja i obvezu nadzirati vođenje poslova zajednice, materijalno-financijsko poslovanje, raspolaganje sredstvima, izvršenje plana i programa rada itd.

Slične oblike normativnog inauguriranja eksternog nadzora možemo pronaći i u drugima posebnim propisima koji pobliže uređuju djelatnost pojedinih neprofitnih organizacija.

Pojedine interesne skupine – osnivači neprofitnih organizacija u skladu sa svojim osnivačkim aktima, a radi nadzora nad ostvarivanjem svojih interesa mogu koristiti (i koriste) i druge oblike nadzora, poput eksterne komercijalne revizije.

3.4.2. Unutarnji (interni) nadzor

Razvijenost sustava unutarnjeg nadzora u neprofitnim organizacijama uvelike ovisi o njenoj veličini, organizacijskoj shemi i složenosti obavljanja djelatnosti.

Pojedine segmente interne kontrole ili pak pojedine unutarnje kontrolne mehanizme moguće je prepoznati u većoj ili manjoj mjeri kod svih organizacija, dok se o organi-

ziranju cjelovitog sustava internih kontrola i interne revizije može govoriti samo kod vrlo malog broja složenih neprofitnih organizacija.

Razlozi za to usko su povezani s obilježjima funkcioniranja najvećeg broja neprofitnih organizacija. Naša praksa potvrđuje zaključke koje je iznio Henke analizirajući razloge nepostojanja razvijenih sustava internih kontrola u neprofitnim organizacijama.

Ključni razlozi su najčešće:

- 1) Upravljačka tijela (odbori menadžera, upravni odbori i slične skupine) su često velika i sastavljena od volontera koji su relativno neaktivni u operativnim poslovima. Nitko od njih nema vlasničke interese u organizaciji koju bi bio zainteresiran zaštititi.
- 2) Resursi (sredstva) koja bi trebalo uložiti u razvoj sustava internih kontrola su ograničeni.
- 3) Računovodstvena funkcija neadekvatno je tretirana, često je podijeljena i kadrovski zapostavljena.
- 4) Organizacije zapošljavaju mali broj djelatnika te nije moguće postići željenu razinu razgraničenja dužnosti i odgovornosti.
- 5) S obzirom na netržišni karakter djelatnosti, nedostaje tržišna valorizacija te kontrola i kvantitete i kvalitete isporučenih usluga i dobara. (Henke 1992: 684).

Na uspostavljanje određenih internih kontrolnih mehanizama u domeni financijsko-računovodstvene kontrole i očuvanju materijalnih resursa upućuju važeći propisi kojima se regulira računovodstvo i sustav financijskog izvještavanja za neprofitne organizacije. U Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 2014) utvrđena su prava i odgovornosti ovlaštenih osoba – menadžmenta neprofitne organizacije.

Novina je da se Zakonom uz elemente računovodstvenog sustava uređuje i okvir financijskog poslovanja neprofitnih organizacija. Radi se o reguliranju sveukupnog financijskog poslovanja organizacija, počevši od planiranja i programiranja do izvršavanja financijskih planova i izvještavanja. Uvodi se financijsko upravljanje i kontrole kao „sustav unutarnjih kontrola kojim se osigurava, upravljajući rizicima, razumna sigurnost da će se u ostvarivanju ciljeva neprofitne organizacije sredstva koristiti namjenski, etično, ekonomično, djelotvorno i učinkovito“ (Narodne novine 2014).

Izražena je primjena načela javnosti i transparentnosti poslovanja, posebice u dijelu financijskog izvještavanja i uvida u trošenje sredstava iz javnih izvora uvođenjem obveze dostave financijskih izvještaja (ovisno o visini prihoda i vrijednosti imovine), te javnom objavom izvještaja u Registrima neprofitnih organizacija, kao i nadzorom nad financijskim poslovanjem i računovodstvom.

Djelomični i izolirani kontrolni postupci koji su do sada postojali mogli su zadovoljiti potrebe kontrole poslovanja nerazvijenih (prema opsegu i složenosti aktivnosti) neprofitnih organizacija. Ispunjavanje zakonskih obveza ugradnje spomenutih internih kontrolnih mehanizama i postupaka u poslovanje neprofitne organizacije može dati podršku menadžmentu u provedbi kompleksnog nadzora nad poslovanjem. Složenije neprofitne organizacije nužno bi trebale pristupiti izgradnji (ili dogradnji) sustava internog nadzora koji, uz kontrolu, uključuje i internu reviziju.

Taj sustav bi ostvarivao sljedeće temeljne zadaće:

- Čuvanje imovine organizacije.
- Osiguravanje generiranja pouzdanih i relevantnih informacija o financijskom poslovanju.
- Podržavanje i unapređivanje operativne djelotvornosti.
- Podržavanje i podupiranje provođenja odluka menadžmenta te usvojenih internih i eksternih pravila. (Pelfrey 1992: 57).

Obavljanje navedenih primarnih zadaća djelotvornog sustava internog nadzora provodi se u praksi inkorporiranjem određenih postupaka u organizacijskim i funkcionalnim shemama operativnih aktivnosti neprofitne organizacije. Ti postupci su prije svega:

- Definiranje područja i linija ovlasti.
- Definiranje i dokumentiranje obveza izvršitelja (zaposlenih).
- Razgraničenje strateških dužnosti menadžmenta.
- Uporaba formalne, pisane dokumentacije.
- Uporaba pisanih ovlaštenja i odobrenih postupaka.
- Poznavanje sustava za transfer informacija.
- Sprečavanje nedopuštenog prisvajanja sredstava.
- Zamjena (rotiranje) radnih dužnosti između izvršitelja unutar organizacije.
- Korištenje rada eksternih revizora.
- Ustrojavanje odjela interne revizije. (Pelfrey 1992: 57).

Uz izgrađeni sustav internih kontrola⁷⁰, posebno značajnu ulogu za djelotvorno provođenje internog nadzora ima ustrojavanje interne revizije kao zasebnog organizacijskog djela u okviru neprofitne organizacije.

Uloga i ciljevi interne revizije u neprofitnim organizacijama ne razlikuju se u odnosu na profitne organizacije. Dok poslove interne kontrole obavljaju neposredni izvršioци i rukovoditelji aktivnosti koja se kontrolira, poslove interne revizije obavlja osoba koja ima poseban status u organizaciji i koja ima stručno ovlaštenje za obavljanje poslova revizije. Revizor bi u svom djelovanju trebao biti potpuno neovisan, ali s obzirom na to da je zaposlen u organizaciji čiju djelatnost revidira, neovisnost se mora osigurati takvim mjestom u organizacijskoj shemi koja osigurava neovisnu poziciju.

„Interni revizori su neovisni kada im je omogućeno da svoj rad obavljaju slobodno i objektivno. Nezavisnost internih revizora omogućuje im da donose nepristrane presudbe koje su od presudne važnosti za odgovarajuće obavljanje revizije. Neovisnost se postiže organizacijskim statusom i objektivnošću“ (Allen, Tommasi 2004: 467).

⁷⁰ Kada se govori o strukturi sustava internih kontrola, nerijetko se naglašava kako se interne kontrole odnose samo na računovodstveno-financijski podsustav organizacije. Međutim, činjenica je da interne kontrole u suvremenim uvjetima obuhvaćaju šire područje i odnose se na gotovo sve poslovne aktivnosti organizacije, jer samo cjelovit sustav internih kontrola, koji zahvaća poslovni sustav u cjelini, može svojim djelovanjem poduprijeti ostvarivanje postavljenih ciljeva organizacije i zaštititi imovinu organizacije.

Djelokrug interne revizije nije primarno ispitivanje realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, već preispitivanje cjelokupnog poslovanja, djelotvornost organizacije, učinkovitost poslovnih funkcija, funkcioniranje informacijskog sustava i samo ispitivanje načina donošenja poslovnih odluka. Interna revizija nadležna je za davanje stručnog, objektivnog i nepristranog mišljenja i preporuka o upravljačkim i kontrolnim sustavima kako bi isti funkcionirali na načelima dobrog financijskog upravljanja. U djelokrugu interne revizije posebno se ističe davanje mišljenja o sustavu internih kontrola, kao i davanje preporuka za poboljšanje sustava internih kontrola, te praćenje provođenja preporuka.

Ustrojenu internu reviziju susrećemo najčešće u složenijima i većim organizacijama, što je i razumljivo s obzirom na predmet njenog djelovanja i materijalno-kadrovske pretpostavke potrebne za njeno ustrojavanje. Upravo zato u relativno nerazvijenoj i resursima ograničenom neprofitnom sektoru u Republici Hrvatskoj rijetko možemo govoriti o cjelovito ustrojenoj i razvijenoj funkciji interne revizije, poglavito u nevladinim (privatnim) neprofitnim organizacijama.

Specifičnost djelatnosti, raspoloživi resursi i organizacijska razvijenost svake pojedine organizacije temeljne su determinante kojima se interna revizija mora prilagoditi.

U neprofitnim organizacijama interna revizija ima ista temeljna obilježja kao i u profitnim organizacijama, ali zbog bitno različitih operativnih ciljeva odnosi i omjeri za analiziranje te izražavanje djelatnosti i djelotvornosti poslova su često različiti. Analitički postupci i metode rada internih revizora u neprofitnim organizacijama u osnovi se ne razlikuju od istih u profitnima.

Specifičnosti pojedinih analitičkih postupaka u internoj reviziji poslovanja neprofitne organizacije, te njihovo korištenje za ocjenu uspješnosti proizlazi često iz ograničenja koja su zadana netržišnom orijentiranosti neprofitne organizacije.

Interesne skupine i drugi osnivači neprofitnih organizacija mogu svojim odlukama značajno utjecati na smjer i opseg djelatnosti. Reduciranje izvora financiranja u određenima vremenskim intervalima može bitno utjecati na pokazatelje učinkovitosti i djelotvornosti.

Nedostatak tržišne valorizacije *outputa* te odnosa uloženoga i ostvarenog onemogućuje pouzdano ocjenjivanje je li konverzija resursa u usluge izvršena djelotvorno, odnosno je li razina pruženih usluga sukladna uloženim naporima. Tamo gdje je to moguće neprofitna organizacija treba usvojiti specifičan sustav pokazatelja koji se mogu uspoređivati:

- u vremenskoj seriji
- u odnosu na planske veličine i postavljene ciljeve
- u odnosu na utvrđene standarde
- u odnosu prema istima ili srodnim organizacijama.

Analitičke postupke ocjene tih pokazatelja treba oblikovati tako da omogućuju iznalaženje suda o ostvarenju opsega operativnih ciljeva te djelotvornosti njihova izvršenja.

PITANJA ZA PROVJERU ZNANJA:

1. Navedite izvore financiranja nevladinih neprofitnih organizacija.
2. Objasnite pojam donacije.
3. Navedite vrste donacija.
4. Opišite obilježja upravljanja neprofitnom organizacijom s naglaskom na specifičnostima?
5. Koje su faze upravljačkog procesa?
6. Koji su najčešći načini dodjele javnih sredstava udrugama?
7. Što su članarine i koja je njihova namjena?
8. Koji su pretežiti izvori financiranja neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj?
9. Navedite razliku pojma samofinanciranje i društveno poduzetništvo u kontekstu financiranja neprofitnih organizacija?
10. Koji su oblici planiranja, vrste planova s obzirom na vremensku dimenziju planiranja?
11. Što je misija, a što vizija neprofitne organizacije?
12. Što je obilježje kratkoročnog planiranja ili budžetiranja (tko donosi planove, sadržaj, rokovi i sl.)?
13. Koji su osnovni elementi financijskog plana (budžeta) neprofitne organizacije te kako mogu biti iskazani?
14. U čemu je važnost planiranja u neprofitnim organizacijama?
15. U kojim slučajevima se provodi revizija neprofitnih organizacija od strane Državnog ureda za reviziju?
16. Koji su poznati oblici eksternog nadzora nad poslovanjem neprofitne organizacije?
17. Što je razlog nerazvijenosti internog nadzora kod neprofitnih organizacija?
18. Koje je obilježje internih kontrola, a koje interne revizije s naglaskom na razlikama?
19. Kojim rizicima su neprofitne organizacije izložene u svom djelovanju?
20. Koja je uloga osnivača u upravljanju neprofitnom organizacijom?

LITERATURA:

- Allen, R., Tommasi, D. (2004) *Upravljanje javnim izdacima – priručnik za zemlje u tranziciji*, OECD SIGMA Phare, <http://www.sigmaxweb.org/publicationsdocuments/39367695.pdf>, posjet 23. 9. 2015.
- Alfirević, N. (2007) *Strateško planiranje i menadžment*, www.ceraneo.hr/dokumenti/2/2.Radionica%20Menadzment.ppt, posjet 14. 6. 2011.
- Antony, Young (1988) *Management Control in Nonprofit Organizations*, fourth edition, Irwin, Homewood, Illinois, SAD.
- Bahtijarević-Šiber, F., Sikavica, P., Pološki-Vokić, N. (2008) *Suvremeni menadžment – Vještine, sustavi i izazovi*, Školska knjiga, Zagreb.
- Bežovan, G. (2005) *Civilno društvo*, Nakladni zavod Globus, Zagreb.
- Buble, M. i dr. (2005) *Strateški menadžment*, Sinergija, Zagreb.
- Buza Vidas, M. ur. (2010) *Europski fondovi za organizacije civilnog društva u Hrvatskoj: zbornik uspješno provedenih projekata financiranih sredstvima Europske unije*, Vlada Republike Hrvatske Ured za udruge, Zagreb,
- http://www1.zagreb.hr/euzg/eu_publikacije/Europski_fondovi_za_organizacije_civilnog_drustva_u_hrvatskoj.pdf, posjet 26. 10. 2015.
- Davis, L. i dr. (2004) *Priprema, pozor...: početak putovanja cestom samofinanciranja*. NESsT, Zagreb.
- Fučkan, Đ. (1993) *Strateško upravljanje, Zbornik Planiranje u funkciji upravljanja*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
- Henke, E., O. (1992) *Introduction to Nonprofit Organization Accounting*, Fourth edition, South-Western Publishing Co, Cincinnati, Illinois, SAD.
- Jermen, A., Vašiček, V. (2010) *Obilježja i značaj planiranja u neprofitnim organizacijama, Riznica*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 5,10, str. 20–30.
- Lupšić, D. i dr. (2013) *Poduzetništvo u službi zajednice: Zbornik radova o društvenom poduzetništvu*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva, Zagreb, http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/poduzetništvo_u_sluzbi_zajednice.pdf, posjet 26. 10. 2015.
- Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva (2011) *Procjena stanja razvoja organizacija civilnog društva*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva, Zagreb, http://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/procjena_stanja_2011.pdf, posjet 26. 10. 2015.
- Narodne novine (1993) *Zakon o ustanovama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 76/1993.
- Narodne novine (1997) *Ispravak zakona o ustanovama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 29/1997 i 47/1997.
- Narodne novine (2008) *Izmjene i dopune Zakona o ustanovama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 35/2008.
- Narodne novine (2011) *Zakon o državnom uredu za reviziju*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 80/2011.
- Narodne novine (2014) *Zakon o udrugama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 74/2014.
- Narodne novine (2014b) *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 121/2014.
- Radna skupina za dobro upravljanje u organizacijama civilnog društva u Republici Hrvatskoj, USAID, AED (2006) *Principi dobrog upravljanja za organizacije civilnog društva u Hrvatskoj*, Zagreb, <http://www.uzuvrh.hr/userfiles/file/Hrvatski%20dodatak%20prirucniku%281%29.pdf>, posjet 26. 10. 2015.
- Schulz Vugrin, Z., Forčić G. (2010) *Strateško planiranje: Put ka održivosti neprofitnih organizacija*, Smart, Rijeka.

Sikavica, P., Novak M. (1999) *Poslovna organizacija*, Informator, Zagreb.

Pavičić, J. (2003) *Strategija marketinga neprofitnih organizacija*. Masmedia, Zagreb.

Pelfrey, S.H. (1992) *Basic Accounting for Hospital Based Non-financial Managers*, Delmar Publishers Inc., New York, SAD.

Vašiček, V., Jermen, A. (2011) Izazovi u financiranju neprofitnih organizacija, *Riznica*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 6, 11, str. 35–46.

Žager, K. i dr. (2007) *Osnove računovodstva: Računovodstvo za neračunovođe*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

4. POGLAVLJE

OKVIR RAČUNOVODSTVA PRORAČUNSKIH I NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

izv. prof. dr. sc. Davor Vašiček
prof. dr. sc. Vesna Vašiček

U ovom poglavlju prezentiraju se teorijski i povijesni izvori razvoja državnog (proračunskog) računovodstva i računovodstva nevladinih neprofitnih organizacija u svijetu i u Republici Hrvatskoj. Razumijevanje obilježja računovodstva danas treba tražiti u utjecajima kojima je razvoj računovodstva bio izložen, te u izazovima pred kojima se danas u razdoblju punopravnog članstva u Europskoj Uniji nalazi.

U ovom poglavlju prezentira se sveobuhvatno i detaljno računovodstveni okvir u temi računovodstvenih osnova iskazivanja poslovnih događaja i svih utjecaja koje izbor računovodstvene osnove ima na priznavanje i evidentiranje elemenata financijskih izvještaja, te na kvalitativna obilježja financijskog izvještavanja. Ističe se značaj i uloga standardizacije državnog računovodstva na međunarodnoj razini i razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor koji danas čine okosnicu harmonizacije državnog računovodstva u svijetu.

U čitavoj povijesti čovječanstva ljudi su se bavili prikupljanjem informacija, njihovom obradom, arhiviranjem i distribucijom, a sve radi spoznavanja svijeta oko sebe. Potreba za znanjem je potreba za informacijom. „Informacija kao resurs ima specifična obilježja: za razliku od materije i energije, ona se ne troši korištenjem, niti se smanjuje raspodjelom“ (Srića, Traven, Pavlić 1994: 25). S porastom potreba za informacijama javljaju se teoretske i tehničke mogućnosti da se tim potrebama udovolji, u obliku informacijskih sustava.

Unutar informacijskih sustava istaknuto mjesto zauzima računovodstveni informacijski sustav. „Računovodstvo je umjetnost bilježenja, klasificiranja, izvještavanja i interpretiranja financijskih podataka organizacije“ (Larson, Pyle 1988: 24). Postoje mnoge definicije računovodstva između kojih se javljaju veće ili manje razlike, zato što neki teoretičari žele naglasiti jednu bitnu karakteristiku pojma računovodstvo, a drugi neku drugu.

Međutim, u svim definicijama računovodstva naglašene su sljedeće bitne karakteristike računovodstva:

- Računovodstvo je zaokruženi i cjeloviti sustav evidencije zasnovan na primjeni znanstvenih metoda i tehnika bilježenja nastalih poslovnih događaja koji se odnose na poslovanje organizacije i koji su barem djelomično financijske naravi.
- Prikupljeni podaci o nastalim poslovnim događajima u procesu računovodstvene obrade analiziraju se, sistematiziraju, klasificiraju, razvrstavaju, mjere (vrednuju) i skraćeno prikazuju.
- Obrađeni podaci – računovodstvene informacije dostavljaju se zainteresiranim korisnicima.

Svrha računovodstvene obrade podataka dobivanje je kvalitetne informacije koja će zadovoljiti potrebe korisnika. Računovodstvene informacije upotpunjuju informacijsku podlogu potrebnu za donošenje poslovnih odluka i u tom smislu o računovodstvu se govori kao o uslužnoj funkciji upravljanja.

Računovodstveno-informacijski sustav, za cijeli niz korisnika, najznačajniji je izvor informacija o uspješnosti poslovanja izvještajnih jedinica, o stanju njihove imovine, obveza i strukturi vlasništva. Uvažavajući posebnosti izvještajnih jedinica čiju djelatnost računovodstvo prati razvila se potreba za izgradnjom različitih računovodstvenih sustava.

Danas je u Hrvatskoj prisutno razlikovanje tri računovodstvena podsustava:

- poduzetničko računovodstvo
- proračunsko računovodstvo
- računovodstvo (nevladinih) neprofitnih organizacija.

Za razlikovanje navedenih računovodstvenih podsustava možemo istaknuti tri ključna osnova. To su obveznici primjene pojedinog podsustava, zakonski (institucionalni) okvir i primijenjeni računovodstveni standardi ili pravila struke kao pretpostavku kvalitete računovodstvenog sustava. Usporedni prikaz dan je u sljedećoj tablici.

Tablica 4.1. Usporedni prikaz računovodstvenih (pod)sustava u Republici Hrvatskoj

| Računo- vodstveni (pod)sustav | Obveznici primjene | Zakonska osnova prvi propis / aktualni propis | Primjenjeni računovodstveni standardi / propisana pravila |
|--|---|---|--|
| poduzetničko računovodstvo – u primjeni od 1. siječnja 1993. | Poduzetnici – sve pravne i fizičke osobe koje obavljanjem djelatnosti ostvaruju dobit | <ul style="list-style-type: none"> • Zakon o računovodstvu – (NN, br. 96/1992) • Zakon o računovodstvu – (NN, br.78/2015) | <ul style="list-style-type: none"> • Međunarodni standardi financijskog izvještavanja i Međunarodni računovodstveni standardi (1993. – 2008.) • Međunarodni standardi financijskog izvještavanja i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (2008. – danas) |
| Proračunsko računovodstvo – u primjeni od 1. siječnja 1995. | Država Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave Proračunski korisnici Izvanproračunski korisnici | <ul style="list-style-type: none"> • Zakon o proračunu (NN, br. 92/1994) • Zakon o proračunu (NN, br. 87/2008, izmj. i dop. br. 136/2012, 15/2015.) | <ul style="list-style-type: none"> • Propisana pravila računovodstva i financijskog izvještavanja u provedbenim propisima temeljnog zakona: uredbe, pravilnike i napatke. • Nema izravne primjene računovodstvenih standarda |
| Računovodstvo neprofitnih organizacija – u primjeni od 1.siječnja 1994. | Neprofitne organizacije – sve pravne osobe čiji cilj poslovanja nije usmjeren ostvarivanju profita i koje se ne financiraju izravno iz proračuna | <ul style="list-style-type: none"> • Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (NN, br. 112/1993) • Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN, br. 121/2014) | <ul style="list-style-type: none"> • Propisana pravila računovodstva i financijskog izvještavanja u provedbenim propisima temeljnog zakona: uredbe, pravilnike i napatke • Nema izravne primjene računovodstvenih standarda |

Potreba postojanja zasebnih računovodstvenih podsustava, temeljenih na primjeni drugačijih računovodstvenih osnova i koncepcijskog okvira financijskog izvještavanja, proizlazi iz različitih ciljeva poslovanja profitno usmjerenih organizacija u odnosu na ciljeve državnih organizacija (proračunskih korisnika) i ostalih nevladinih neprofitnih organizacija. Financijski izvještaji profitnih organizacija koje posluju radi ostvarivanja profita trebaju „da pruže informaciju o financijskom položaju, uspješnosti i promjenama financijskog položaja poduzeća, što je korisno širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka“ (Narodne novine 2006: 10421).

Aktivnost državnih organizacija (proračunskih korisnika) ostvaruje se pružanjem usluga i isporukama dobara radi izvršavanja temeljnih funkcija države, tako da financijski izvještaji državnih organizacija (proračunskih korisnika) trebaju pružiti informacije o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja prezentirane u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima, ali istodobno i prika-

zivanje pozicija, tako da se zadovolje zahtjevi postavljeni u ozakonjenim odnosima (proračunom), tj. da se ispune zahtjevi državne i lokalne vlasti u pogledu forme i sadržaja financijskih izvještaja.

Na nužnost postojanja zasebnih računovodstvenih podsustava prilagođenih praćenju različitih djelatnosti ekonomskih entiteta upozorava i Š. Babić.

Državno računovodstvo (računovodstvo proračuna) ili kako je nazvano u dijelu Š. Babića, "*budžetsko računovodstvo*"⁷¹, ima mnogo sličnosti, ali i značajnih razlika u odnosu na poduzetničko računovodstvo. I Š. Babić naglašava tu razliku: „upućivanje na zajedničke elemente koji postoje u knjigovodstvu privrednih organizacija svih grana omogućuje nam da ga stavimo nasuprot tzv. *budžetskom* ili *administrativnom knjigovodstvu*. To je poseban knjigovodstveni sistem, jer je drukčiji i način na koji se tu vrši evidentiranje, a donekle je drukčiji i predmet koji treba evidentirati.”

4.1. POVIJESNI RAZVOJ DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA

Državno računovodstvo (proračunsko računovodstvo) neminovno se različito razvijalo u različitim društvenim sredinama i u različitim razdobljima, te za razumijevanje značaja i uloge državnog računovodstva danas, bitno je poznavanje razvoja državnog računovodstva.

Povijesno gledano sustavi državnog knjigovodstva svrstavaju se u dva razvojna oblika: kameralno knjigovodstvo i konstantno knjigovodstvo.

Kameralno knjigovodstvo varijanta je jednostavnog knjigovodstva, a konstantno knjigovodstvo varijanta je dvostavnog (dvojnog) knjigovodstva. Kameralno knjigovodstvo razvili su njemački kameralisti u razdoblju od kraja 16. do kraja 18. stoljeća, a razvilo se za potrebe praćenja državnih prihoda i rashoda i upravljanje državnom imovinom. Osnovno obilježje kameralnog knjigovodstva, za koje bismo mogli reći da je preteča suvremenog računovodstva proračuna, je da sustavom jednostavnog knjigovodstva osigurava praćenje ostvarenja planiranih pozicija državnih prihoda i rashoda. „Osnovno obilježje kameralnog knjigovodstva je to što usporedo s realizacijom prihoda i rashoda vodi evidenciju izvršenja plana svih pozicija. To znači da se preko kameralnog knjigovodstva vodi ravnoteža između planskih i ostvarenih pozicija za jedno isto razdoblje.”(Habek 1984: 103). U kameralnom knjigovodstvu vode se: knjiga blagajne (za evidenciju priljeva i odljeva novca), glavna knjiga (evidencija prihoda i rashoda razrađenih na pozicije) i pomoćne knjige.

Konstantno knjigovodstvo u razvoju državnog knjigovodstva predstavlja korak dalje u odnosu na kameralno knjigovodstvo, tj. pokušaj usavršavanja kameralnog knjigo-

⁷¹ Poradi postojanja izraza državno, proračunsko, budžetsko, administrativno računovodstvo koji su po značenju istoznačnice u nastavku rada navedeni izrazi koriste se ravnopravno, a ovisno o citiranim izvorima i povijesnom razdoblju u razvoju računovodstva. Proračunsko računovodstvo je suvremeni izraz koji svoje ishodište ima u sustavu proračuna, a ravnopravno se koristi i izraz državno računovodstvo koji u samom nazivu ne precizira model financiranja države. Budžetsko računovodstvo je izraz korišten u radu Š. Babića, a koji odgovara povijesnom trenutku u kojem je rad nastao. Administrativno računovodstvo izraz je korišten u razdoblju postojanja planske socijalističke privrede, kada je naglasak bio na administrativnom upravljanju u svim područjima privrednog i javnog života.

vodstva čime ono dobiva obilježja sustava dvostavnog knjigovodstva. Razvilo se u 19. stoljeću za potrebe evidencije prihoda i rashoda u švicarskim kantonima. U sustavu konstantnog knjigovodstva vodila se evidencija o planiranim i ostvarenim prihodima i rashodima. „Računi glavne knjige svrstani su u tri skupine: upravni računi, blagajnički računi, računi za obračun. Blagajnički računi korespondiraju s upravnim računima, a računi obračuna uspostavljaju između njih odnos ravnoteže – konstantan odnos, pa odatle naziv konstantno knjigovodstvo” (Habek 1984: 104).

Kameralno i konstantno knjigovodstvo imaju povijesni značaj za razvoj i usavršavanje računovodstvene teorije i metode kao razvojne faze državnog računovodstva.

4.1.1. RAZVOJ DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA U SVIJETU

Prema A. Premchand (Premchand 1994: 1–4) može se istaknuti pet faza na razvojnom putu računovodstva, od kojih je svaka ostavila trag i dala svoj doprinos današnjem dostignutom stupnju razvoja državnog računovodstva.

U prvoj fazi, najranije su pronađena obilježja računovodstva u praksi razvijenih civilizacija pretkršćanskog doba. U državi Ateni, kraljevstvima Kine i Indije istodobno je došlo do razvoja bilježenja državnih transakcija i razvoja izvještavanja i kontrole sustava na način koji će utvrditi stanje financija monarhije. Npr. u Kini sam car čuvao je izvještaje poslane od činovnika o promjenama u populaciji u različitim regijama, promjenama u načinu obrade zemlje i zasađenim kulturama i bilješke o transakcijama primitaka i izdataka novca. Svrha tih bilješki bila je pomoć vladaru u zaštiti njegova vlasništva od unutarnjih pronevjera. Kautilya, premijer Kraljevstva Indije napisao je prije više od dvije tisuće godina „da kralj treba rad svojih podanika kontrolirati dnevno, jer je čovjek po prirodi prevrtljiv, kao konj, te će se nedostatak nadzora odraziti na njegov rad. Zbog toga kralj treba biti upoznat sa svim detaljima: danom odgovornošću podaniku, prirodom njihova posla, mjestom rada i potrebnom vremenu da se rad obavi, izdacima i dobiti koja proizlazi iz pojedinog posla.” Osnovni zadatak računovodstva kao bilježenje kraljevih financija se nastavlja kroz stoljeća, manje kao znanost, a više kao praksa koja prati prirodu potreba.

Druga faza odražava pokušaj kodifikacije sustava državnog računovodstva. Pojava dvostavnog knjigovodstva prije pet stotina godina imala je mali utjecaj na državno računovodstvo koje je zadržalo zatečene knjigovodstvene postupke, unatoč razvoju teorije i metodologije. Kameralisti Njemačke koji su dominirali u razmišljanjima glede kraljevskih financija od sredine 16. do kraja 18. stoljeća, pokušali su sustavno prikazati (unificirati) administrativne poslove fiskalnih odjela. Posljedica njihovih napora bila je ekstenzivna centralizacija financijskog ravnateljstva. Uočena kodificirana obilježja bila su glavni izvor komunikacije između vlastodržaca i podanika. U 19. stoljeću dogodio se prijenos vlasti s krune na javnost, čime jača moć javnosti koja traži veću ulogu u kontroli državnih sredstava. Javnost organizirano djeluje u ustanovljenim parlamentima, koji kao nosioci javne vlasti postavljaju drugačije zahtjeve glede računovodstvenog praćenja državnih financija.

U trećoj fazi računovodstveni sustav postaje specificiran u zakonima, a čime njegova primjena postaje obvezna. Zakonima se preciziraju dužnosti krune, zakonodavstva, centralnih agencija koje su odgovorne za svakodnevnu kontrolu kao i kontrolu

potrošačkih jedinica. Računovodstveni sustav se ugrađuje u zakonodavni sustav kao kontrolni mehanizam za izvršenje navedenih zahtjeva. Također, 19. stoljeće karakterizira razvoj kolonijalizma. Širenje prevlasti pojedinih zemalja (prvenstveno Velike Britanije i Francuske) na kolonije, zahtijeva usklađivanje zatečenog stanja državnih financija kolonija koje je odraz različitih korijena i kultura s državnim financijama kolonizatora. To vodi internacionalizaciji računovodstva.

U četvrtoj fazi, u računovodstvu se počinju odražavati promjene u prirodi ekonomskih sustava, širi se djelokrug računovodstva i mijenja priroda zadataka postavljenih pred računovodstvo u vezi s promjenama funkcija i zadataka države. Pojava centraliziranog planiranja u Sovjetskom Savezu donijela je promjene u zadacima države, a kao posljedicu i njen računovodstveni sustav. Centralizirane države preuzele su značajne investicije u javnim radovima radi izgradnje prometne infrastrukture, vodoprivrede, itd. Njihova uloga investitora odigrala je značajnu ulogu u razvoju centraliziranog ekonomskog planiranja. Dok je državno računovodstvo dobilo sekundarni značaj u takvoj shemi, statistički sustavi dobili su prevlast. Međutim, djelokrug računovodstvenih sustava širio se u području kvazi-komercijalnih transakcija države. Računovodstveni sustav borio se s troškovima proizvodnje, procjenama investicija i sličnim aktivnostima.

U petoj fazi, djelokrug operacija države raste, a proračun zaslužno postaje značajan instrument provedbe javne politike. Dok se od ekonomskog planiranja očekivalo da pokaže vidljivom ulogu države kao proizvođača, proračun postaje glavno sredstvo u iskazivanju distribucijske i stabilizacijske uloge države. Usporedo s porastom značaja proračuna računovodstvo postaje važni izvještajni sustav za mjerenje primitaka, izdataka i njihovih implikacija. Danas je računovodstvo priznato kao najvažnija *ruka* fiskalne politike.

Usprkos svom davnom porijeklu državno računovodstvo bilo je zanemarivano od računovodstvenih stručnjaka i države. Dugo vremena glavno pitanje za računovodstvene stručnjake bilo je, razlikuje li se državno računovodstvo od ostalog računovodstvenog sustava, i ako da, u kojim oblicima. Državno računovodstvo razvilo se kao zaseban sustav računovodstva s prepoznatljivim specifičnim obilježjima.

Prateći povijesni razvoj računovodstva moguće je utvrditi sljedeće: razvoj državnog računovodstva najuže je povezan s promjenama i razvojem unutar same države. Državno računovodstvo u svojim začecima bilo je prvenstveno ustanovljeno kao pomoć vladaru u nadzoru nad njegovom imovinom, koju je želio zaštititi od pronevjera podanika. Danas državno računovodstvo dobiva druge funkcije: svrha mu je osigurati kontrolu javnosti nad upravljanjem javnim dobrima kao dobrima od općeg i zajedničkog interesa i onemogućiti zloupotrebe od osoba ovlaštenih da raspolažu javnom imovinom. Državni proračun se pojavljuje kao revolucionarni izum kojim je omogućena izravna ili neizravna ustavna kontrola raspolaganja državnim (javnim) dobrima. Proračun se razvio kao instrument parlamentarne kontrole i ograničenja kraljeve ili druge apsolutističke vlasti.

Koliko god bijaše velika kraljevska vlast (u Engleskoj – opaska V. V.), vazda ju ograničavahu tri velika ustavna načela, sva tri tako jaka, da su prirodnim svojim razvojem kroz pokoljenja stvorila današnji poredak. Na prvom mjestu kralj je imao zakonodavnu vlast samo zajedno s parlamentom; nadalje kralj ne mogaše

pobirati nikakve daće bez privole toga istog parlamenta; napokon morao je vladati prema zakonima kraljevine, i ako bi ih povriedio, odgovarali su za to njegovi savjetnici i činovnici. (...) Deklaracija god. 1688. samo sjeća na ova načela ... ona naročito iztiče, da bez privole sabora. (...) Ne može vladar pobirati od svojih podanika nikakvih daća. (Radić 1908: 289).

Državno računovodstvo na međunarodnoj razini danas se prvenstveno bavi sljedećim pitanjima:

- Razvojem općeprihvaćenih računovodstvenih standarda za državni (javni) sektor.
- Definiranjem strukture računovodstvenih informacija (forme financijskih izvještaja), radi toga da zadovolje potrebe eksternih korisnika, ali i internih korisnika, posebice javnog menadžmenta.
- Razvojem računovodstva u smjeru iznalaska efikasnih tehnika kontrole financijskog menadžmenta.

4.1.2. RAZVOJ DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA U REPUBLICI HRVATSKOJ

U svojoj tisućljetnoj povijesti Hrvati su se borili za svoju hrvatsku državu, a time i za svoj državni proračun tj. za pravo raspolaganja novcem ubranim od vlastitog naroda. Hrvati u Habsburškoj Monarhiji nisu imali ovlasti samostalno raspolagati ubranim prihodima koji su slijevali u proračun Monarhije. „U samoj Habsburškoj monarhiji plaćamo mi Slaveni svih poreza i daća oko poldrug milijarde kruna svake godine, a iz državne blagajne ne primamo za svoje životne potrebe često ni jednog jedinoga filira. Tu je onda posvema naravski, da se ni naša prosvjeta ni naša privreda ne može razvijati onako snažno i svestrano, kako bi se mogla i morala prema vanredno povoljnom našem zemljopisnom položaju, prema neizcrpivom prirodnom bogastvu zemalja, u kojima živimo, i prema takvim duševnim sposobnostima, koje nam svi naši neprijatelji priznaju i zavidjaju.“ (Radić 1908: 282).

Kasnije, u zajednici naroda bivše države – Kraljevini Jugoslaviji i Socijalističkoj Federativnoj Republici Jugoslaviji, raspolaganje ubranim prihodima provodilo se na nivou federacije, a implikacije toga su da je Hrvatska uvijek više davala u zajednički proračun nego što je dobivala natrag. Stoga je razumljivo da je Hrvatska nakon proglašenja suverenosti i samostalnosti svoje države započela uspostavu suvremenog i učinkovitog sustava javnog financiranja, a time i donošenja Zakona o proračunu (Narodne novine 1994). Donošenjem Zakona o proračunu Hrvatska je započela proces izgradnje novog proračunskog sustava, a konzekventno tome i novog računovodstvenog sustava – proračunskog računovodstva ili državnog računovodstva.

Š. Babić u isticanju specifičnosti budžetskog knjigovodstva naprama knjigovodstva privrednih organizacija u prvi plan stavlja razloge koji su doveli do razvoja budžetskog knjigovodstva kao zasebnog knjigovodstvenog sustava. Djelatnost državnih organizacija financiranih budžetom (proračunom) specifična je iz više razloga: izvori financiranja iz proračuna, odsutnost profita kao motiva, nužnost usporedbe ostvarenih veličina s planiranima, itd. Razumljivo je da računovodstveni sustav praćenja

takve djelatnosti mora biti prilagođen tim specifičnostima, iz čega proizlazi da se mora razlikovati od računovodstvenog sustava profitnih organizacija.

Naglašavajući razliku budžetskog knjigovodstva u odnosu na knjigovodstvo privrednih organizacija Š. Babić ističe:

Tu se (misli se na poduzeća – opaska V. V.) posvećuje velika pažnja i ustanovljivanju uspjeha privredne djelatnosti, pa i to predstavlja razliku o odnosu prema budžetskom knjigovodstvu, jer ono gotovo nikad ne istražuje rezultate djelatnosti odnosnih ustanova ili nadležstava ili ih bar ne obuhvaća na način na koji se to čini u knjigovodstvu privrednih organizacija. Budžetsko knjigovodstvo ne upotrebljava ni 'konte' u onom smislu u kojem se oni koriste u knjigovodstvu privrednih organizacija. U budžetskom knjigovodstvu izgleda raščlanjivanje ukupnog obračuna drukčije, jer se ono vrši u prvom redu, prema vrstama rashoda i prihoda, a ne prema fazama ukupnog privrednog procesa, kao što je to slučaj u knjigovodstvu privrednih organizacija. (Babić 1971: 44).

Kada piše o evidenciji poslovnih događaja u budžetskom knjigovodstvu Š. Babić ističe potpuno suvremeno razmišljanje, jer se i današnje računovodstvo proračuna bavi pitanjima izbora računovodstvene osnove. „Još značajnija je okolnost da se knjigovodstvo budžetskih ustanova obično oslanja samo na jednu stranu poslovnih događaja, na novčana kretanja.” (Babić 1971: 45).

Š. Babić ističe razlike između računovodstvene osnove nastanka događaja i novčanog toka sljedećim riječima:

(...) treba imati na umu da se svi poslovni događaji s područja prometa sastoje od dva elementa, i to: 1) od kretanja stvarnih upotrebnih vrijednosti, sposobnih da zadovolje naše potrebe u svojstvu sredstava za potrošnju ili u svojstvu sredstava za proizvodnju, kao što su to materijalne stvari, usluge, prava korištenja stvari i slično, i 2) od kretanja novca, odnosno od plaćanja ili naplaćivanja. Na primjer, u vezi s prodajom daje se neka roba, a prima se novac; u vezi s nabavkom prima s nabavljena stvar, a daje se novac; u vezi s radom radnika koristi se njegova radna snaga, a isplaćuje mu se osobni dohodak itd. S obzirom na tu dvostranost poslovnih događaja s područja prometa, očigledno je da se oni mogu obuhvatiti i u slučaju kada se bilježi i samo jedna njihova strana, tj. samo kretanje novca ili samo kretanje stvarnih upotrebnih vrijednosti. Na tu okolnost se oslanja i budžetsko knjigovodstvo, pa sistematski bilježi jedino primanje i izdavanje novca. (Babić 1971: 45).

Osim što naglašava razliku između računovodstvenih osnova priznavanja poslovnih događaja Š. Babić dalje ističe nedostatke novčane osnove u odnosu na puni nastanak događaja i probleme koji se pojavljuju pri dosljednoj primjeni novčane osnove.

U knjigovodstvu privrednih organizacija, naročito u tzv. dvojnog knjigovodstvu, događaji se obuhvaćaju potpuno, pa se tu sistematski bilježi i kretanje stvarnih upotrebnih vrijednosti i kretanje novca. Znatne su prednosti tog načina bilježenja ekonomskih promjena, jer je time omogućeno da se obavlja sistematska kontrola nad kretanjem novca i nad kretanjima stvarnih upotrebnih vrijednosti i svih dužničko – vjerovničkih odnosa. S druge strane izbjegavaju se i nezgode do kojih dolazi u budžetskom knjigovodstvu u slučajevima poslovnih događaja s nesihro-

niziranim kretanjima novca i stvarnih upotrebnih vrijednosti (npr. u slučaju kupnje s kasnijem ili s prethodnim plaćanjem itd). (Babić 1971: 45).

Razmatranja Š. Babića o nedostacima novčane osnove, odnosno o prednostima računovodstvene osnove nastanka događaja u potpunosti se podudaraju s teorijama iznesenim u suvremenoj računovodstvenoj literaturi. Analiza informacija dobivenih uz primjenu novčane osnove s motrišta njihove dostatnosti za spoznavanje financijskog položaja i promjena financijskog položaja proračunskih jedinca ukazuje na nedostatnost informacija koje se nude. Š. Babić ide i korak dalje u razmatranju izbora računovodstvene osnove: „Zbog tih prednosti (misli se na prednosti primjene računovodstvene osnove nastanka događaja – opaska V. V.) počinje se knjigovodstvo privrednih organizacija uvoditi i u administrativne i druge budžetske ustanove i nadležstva.” Vizija Š. Babića da se s primjene novčane osnove u računovodstvu proračuna pređe na nastanak događaja nailazi na početke ostvarenja tek danas kada se na međunarodnoj razini razvijaju računovodstveni standardi i rade studije o mogućnostima uvođenja nastanka događaja u računovodstvo proračuna pojedinih država.

U uspostavljanju državnog računovodstva u Republici Hrvatskoj bilo je potrebno voditi računa o sljedećem:

- Računovodstveni sustav proračuna / državno računovodstvo uspostavlja se kao podrška izvršavanju ciljeva proračuna.
- Računovodstveni sustav proračuna / državno računovodstvo pojavljuje se kao instrument upravljanja državnim financijama, što znači da računovodstvo nije puki evidentičar nastalih transakcija, već aktivni sudionik procesa pripreme, donošenja i izvršenja proračuna, nadzora nad izvršenjem proračuna i revizije proračuna.
- Kao tehnička podrška izvršenju proračuna, ustanovljuje se Državna riznica, ustrojstvena jedinica Ministarstva financija, sa svrhom da preko jedinstvenog računa proračuna omogući učinkovito prikupljanje i trošenje javnog novca, prvenstveno kontrolu izdataka u okvirima odobrenih iznosa.
- Specifičnosti hrvatskog proračunskog sustava koje proizlaze iz specifičnosti stroja hrvatske države potrebno je što više ujednačiti i uskladiti sa zahtjevima međunarodne zajednice i njenih institucija i učiniti hrvatski proračunski sustav transparentnim na europskoj i svjetskoj razini, a što je posebno aktualizirano ulaskom Republike Hrvatske u članstvo Europske unije.

Hrvatski sustav državnog računovodstva pokazuje intenzivan razvojni proces promjene računovodstvenog modela od primjene novčane osnove prema primjeni računovodstvene osnove nastanka događaja kao krajnjem cilju reforme državnog računovodstva. Sagledavanje ovog razvojnog procesa, poglavito u danas aktualnoj fazi razvoja važno je za razumijevanje i razmatranje perspektiva i opravdanosti izgradnje i implementacije budućeg računovodstvenog modela utemeljenog na punoj obračunskoj osnovi, te na mogućoj selektivnoj, a potom i potpunog primjeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor.

U prvim godinama samostalnosti odvijala se intenzivna normativna aktivnost na izgradnji i oblikovanju ukupnog političkog i gospodarskog sustava Republike Hrvatske kao samostalne države. Međunarodno priznavanje nove države podrazumijevalo

je i njezino izgrađivanje u okvirima međunarodno priznatih pravila i standarda. Slijedom političko-ekonomskih prioriteta Hrvatska je donosila temeljne sustavne zakone i izgrađivala svoju pravnu državnu infrastrukturu. U međuvremenu, primjenjivali su se, uz određene prilagodbe, propisi preuzeti od bivše zajedničke države. Tako je bilo i s propisima koji su regulirali područje javnih financija i njemu komplementarnih pitanja.

Razvoj hrvatskog sustava proračuna, a time i modela državnog računovodstva, zanimljivo je promatrati u razdoblju od osamostaljenja Republike Hrvatske. Od tada se u Republici Hrvatskoj izgrađivao vlastiti sustav državnog računovodstva. U tom procesu razvoja nastojalo se što prije udovoljiti međunarodnim zahtjevima usporedivosti i transparentnosti kao pretpostavkama za uključivanje u međunarodne financijske tokove. Nedostatak iskustva i potrebnih stručnih znanja bili su uzrokom ishitrenog prihvaćanja ponekad i nekonzistentnih rješenja, a to je posljedično zahtijevalo učestale izmjene i dopune propisa koji normativno reguliraju ovu materiju.

Sustav državnog računovodstva je do današnjih dana prošao razvojni put od primjene fondovskog računovodstva i modificirane novčane osnove do danas aktualne modificirane obračunske osnove za sve segmente, odnosno sastavnice opće države. Nužnost intenziviranja reforme javnog sektora, kao i potreba daljnjeg usklađivanja s međunarodnim i europskim standardima financijskog i statističkog izvještavanja Republike Hrvatske kao punopravne članice Europske unije, upućuje na to da i postojeći model treba dalje nadograđivati u pravcu primjene punog nastanka događaja.

U razdoblju od 1991. godine do danas, u razvoju državnog računovodstva mogu se prepoznati četiri osnovne faze.

a) Prva faza (1991. – 1993.)

Prvu fazu, u razdoblju od 1991. pa do kraja 1993. godine, obilježava kontinuitet primjene preuzetih propisa bivše države. U tom razdoblju područje javnih financija, i uopće djelovanje javnog sektora u cjelini, nije bilo uređeno suvremenim sustavnim pravnim aktima. Fiskalni i šire proračunski sustav u osnovi su počivali na kontinuitetu zatečenih poreznih oblika i modela financiranja javnih potreba bivše socijalističke republike⁷². Računovodstveni i izvještajni sustav opće države u tom razdoblju temeljio se na, također preuzetim, zakonima i njima propisanim obračunskim i bilančnim shemama. U tom je razdoblju računovodstveni i izvještajni sustav bio razjedinjen na različite kategorije pravnih osoba kao što su samoupravne interesne zajednice (kasnije fondovi), organi i organizacije društveno-političkih zajednica, ostali i određeni korisnici društvenih sredstava te proračuni društveno političkih zajednica.

Zanimljivo je spomenuti da su u tom razdoblju spomenute pravne osobe primjenjivale računovodstvenu osnovu nastanka događaja. S priznavanjem obračunanih

⁷² U trenutku osamostaljenja Hrvatske u primjeni je tada bio „novi“ Zakon o financiranju javnih potreba u Republici Hrvatskoj (NN br. 58/1990.) kojim su uvedeni proračunski (budžetski) fondovi. Kritički pristup ovakvom načinu financiranja iscrpno je dao Šimović, Jure (1991) „Proračunski (budžetski) fondovi u novom sustavu financiranja javnih potreba“, *Računovodstvo i financije*, Savez računovođa i financijskih djelatnika Republike Hrvatske, Zagreb, 5/1991.

prihoda i rashoda, i državne jedinice obračunavale su, uz određena ograničenja, i amortizaciju poslovne dugotrajne imovine kao rashod svog poslovanja⁷³.

Izvještajni sustav je bio zbog neprimjenjivanja odgovarajućih međunarodnih klasifikacija vrlo netransparentan i u međunarodnim okvirima neusporediv bez radikalnih reklasifikacija.

b) Druga faza (1993. – 1994.)

Drugu fazu početkom 1994. godine u trajanju od samo godinu dana, obilježava uvođenje i primjena tada potpuno novog, zajedničkog računovodstvenog sustava za sve neprofitne organizacije (državne i privatne). Sustav je bio konceptualno postavljen na temeljima fondovskog računovodstva i modificiranog nastanka događaja, ali je u svojoj zakonskoj izvedbi operacionaliziran nesustavno i nekonzistentno⁷⁴. Kao takav, uz nikad procijenjene, ali neosporno velike štete, napušten je u proračunskom sustavu već nakon samo godinu dana primjene. Stoga, 1994. godinu valja izdvojiti kao *izgubljenu* godinu u razvoju sustava državnog računovodstva. Kao kuriozitet valja istaknuti da je ovaj računovodstveni sustav ostao u primjeni za sve subjekte u sustavu javnog zdravstva sve do 2002. godine.

Na temelju tada važećeg zakonskog okvira (Narodne novine 1993; 1994a) svi su državni subjekti od početka 1994. godine, kao i sve *nevladine* neprofitne organizacije (članske, dobrotvorne i komercijalne neprofitne organizacije)⁷⁵ primjenjivale modificirani nastanak događaja interpoliran između novčane osnove i nastanka događaja. Primjena ovog modificiranog nastanka događaja odražavala se na priznavanje elemenata financijskih izvještaja na sljedeći način:

- Imovina (dugotrajna i kratkotrajna) se prezentira i knjizi po nabavnoj vrijednosti (trošku nabave) ili, ako ta vrijednost nije mjerljiva, po procijenjenoj vrijednosti. Kriterij za razgraničavanje dugotrajne i kratkotrajne imovine je: vijek trajanja i nabavna vrijednost (trošak nabave).
- U priznavanju dugotrajne imovine bilo je moguće izabrati koncept kapitalizacije troškova njenog stjecanja ili jednokratno priznavanje troškova nabave kao rashoda izvještajnog razdoblja. Sukladno tome, trošenje dugotrajne imovine priznavalo se dvojako:

⁷³ Vidjeti Službeni list SFRJ (1989;1990) *Zakon o računovodstvu*, Novinsko-izdavačka ustanova Službeni list SFRJ, Beograd, broj 12/1989, 35/1989, 3/1990, 42/1990 i 61/1990. I Službeni list SFRJ (1989a;1990a) *Uredba o načinu obračuna amortizacije, odnosno otpisa vrijednosti materijalnih i nematerijalnih ulaganja*, Novinsko-izdavačka ustanova Službeni list SFRJ, Beograd, broj 49/1989 i 5/1990.

⁷⁴ Navedeni računovodstveni informacijski sustav bio je propisan Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 1993) i *Pravilnikom o računovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija*, (Narodne novine 1994). Sustav je cjelovito predstavljen u knjizi: Vašiček, D., Vašiček V., Sirovica K. (2005) *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, ur. Vašiček, D., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb. O manjkavostima sustava detaljnije vidjeti u članku Vašiček, V. (1999) Ocjena stanja računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija i primjerenost izabranog modela fondovskog računovodstva, *Revizija*, Hrvatska udruga revizora, Zagreb, 1/1999.

⁷⁵ U obveznike primjene ovoga sustava neselektivno su svrstane jedinice lokalne samouprave te sve državne i privatne neprofitne pravne osobe. Više o tome vidjeti u knjizi: Vašiček, D., Vašiček V., Sirovica K. (2005) *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, ur. Vašiček, D., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 17.

- a) kao trošak amortizacije u varijanti izbora koncepta kapitalizacije troška stjecanja
- b) kao evidencijski ispravak njene vrijednosti na teret izvora financiranja formiranih u trenutku stjecanja.

Amortizacija, odnosno ispravak vrijednosti utvrđivao se linearnom metodom po prosječnim godišnjim stopama utvrđenim računovodstvenim propisima. Prihodi su se priznavali kada udovoljavaju kriteriju mjerljivosti i raspoloživosti. Kriterij mjerljivosti podrazumijeva da će u prihode biti priznati oni iznosi koje je moguće pouzdano utvrditi, a kriterij raspoloživosti podrazumijevao je da se u prihode mogu priznati samo prihodi naplaćeni unutar obračunskog razdoblja na koje se odnose.

Rashodi su se tijekom godine priznavali sukladno načelu nastanka događaja, no na kraju godine su iz rashoda isključivani oni rashodi na temelju kojih nije izvršeno plaćanje nastalih obveza. Dakle ključna prilagodba u priznavanju prihoda i rashoda u odnosu na načelo nastanka događaja sastojala se u sljedećem:

- a) Neprofitna organizacija mogla je priznati prihod razdoblja i kada postoji dovoljno jamstvo da će prihod biti naplaćen u roku 20 dana od isteka obračunskog razdoblja i pod uvjetom da se prihod odnosi na obračunsko razdoblje.
- b) Izdaci (rashodi) obračunskog razdoblja mogu se priznati, ako je plaćanje obavljeno najkasnije 20 dana nakon isteka obračunskog razdoblja i pod uvjetom da se odnose na to razdoblje.

Ovom se zakonskom formulacijom zapravo pravila priznavanja prihoda i rashoda svode na primjenu modificirane novčane osnove, jer se proračunska godina produžavala za *specifično razdoblje* od 20 dana.

Zbog primjene, *de facto* novčane osnove, u izvještavanju o poslovanju proračunskih subjekata dolazile su do izražaja sve njegove informacijske manjkavosti. Ono što je za operativni menadžment u javnom sektoru bilo *povoljno* u ovom razdoblju je činjenica da ovakav računovodstveni sustav nije omogućavao iskazivanje *gubitaka*, odnosno manjkova prihoda u odnosu na rashode. Rashodi su se naime priznavali samo do razine plaćenih obveza, a razmjerno naplaćenim prihodima. S druge strane, stvarno stanje i rezultati poslovanja imali su za posljedicu kumuliranje nepodmirenih obveza i dugova o kojima se izvještavalo u suplementarnim izvještajima. S primjenom opisanog računovodstvenog koncepta, proračunski subjekti bili su dužni primjenjivati i sustav fondovskog računovodstva.

„Fond je definiran kao fiskalni i računovodstveni entitet s ravnotežnim saldom kao razlikom između novčanih i drugih sredstava zabilježenih kao novac i pripadajućih obveza, koji je izdvojen s namjerom držanja za specifičnu aktivnost ili za postizanje određenih ciljeva u suglasju s posebnim propisima, restrikcijama ili ograničenjima” (GASB 1990: 45).

Osnovna pravila za formiranje računovodstvenog fonda, suštinski akceptirana i u zakonskom okviru, mogu se sažeti u sljedeće (Vašiček, D., Vašiček V., Sirovica K. 2005: 32–36):

- Za svaki fond kao zasebnu računovodstvenu jedinicu sastavljaju se posebni financijski izvještaji.

- Posebni financijski izvještaji po pojedinim fondovima (ili tipovima fondova) sumiraju se u zbirne financijske izvještaje za neprofitnu jedinicu kao cjelinu.
- Broj fondova je praktično neograničen (za svaku vrstu djelatnosti ili za svaku specifičnu namjenu može se formirati zaseban fond), ali ih je moguće svrstati prema određenim prepoznatljivim sličnim obilježjima u određene skupine.
- Metode i tehnike evidencije unutar istog tipa fonda moraju biti ujednačene, što osigurava mogućnost sumiranja podataka na razini istog tipa fonda.
- Između različitih tipova fondova mogu postojati razlike u prihvaćenim računovodstvenim osnovama i pravilima evidencije.

U stvarnoj realizaciji fondovskog računovodstva u navedenom razdoblju primjenjivali su se: fond redovne djelatnosti (fond A) u kojemu je praćena redovna djelatnost, i to prema postavkama propisanog modificiranog nastanka događaja. U fondu redovne djelatnosti kao zasebnoj računovodstvenoj jedinici evidentiraju se imovina (sredstva), obveze, izvori financiranja, prihodi i izdaci koji se odnose na djelatnost radi koje je neprofitna organizacija osnovana i koji ukazuju na odnose između osnivača (financijera) i same neprofitne organizacije.

Fond kapitalnih projekata (fond B) u kojemu su praćene investicijske aktivnosti tijekom njihove realizacije. Dakle, fond tip B koristi se samo za evidenciju procesa nabave dugotrajne imovine. Fond zastupanja (fond C) u kojemu su praćene aktivnosti koje su se odvijale *u ime i/ili za račun* trećih subjekata. Vlastiti fond (fond D) fond je kojim je otvorena mogućnost praćenja vlastitih djelatnosti koje se *samostalno* obavljaju i financiraju na tržištu. Značaj ovoga računovodstvenog fonda je u mogućnosti da se troškovi nabave dugotrajne imovine kapitaliziraju, te iskazuje trošak amortizacije na sustavnoj vremenskoj ili funkcionalnoj osnovi.

Prethodno opisani računovodstveni sustav povezan je bio i s odgovarajućim sustavom financijskog izvještavanja koji uključuje sljedeće temeljne financijske izvještaje (Narodne novine 1993): bilancu, račun prihoda i rashoda i bilješke uz financijske izvještaje. Sadržaj bilance računa prihoda i rashoda je propisan dok je njihov oblik slobodan. Sadržaj ovih financijskih izvještaja nije bio harmoniziran s relevantnim međunarodnim klasifikacijama zastupljenim u sustavu državne financijske statistike.

c) Treća faza (1995. – 2001.)

Treću fazu, u razdoblju od 1995. do kraja 2001. godine, obilježava postupno osuvremenjivanje sustava proračuna i njemu pratećeg državnog računovodstva. Nakon 1994. godine, a u kontekstu intenzivnijeg uključivanja u međunarodne financijske i uopće ekonomske tokove Republika Hrvatska je donijela svoj prvi cjeloviti Zakon o proračunu (Narodne novine 1994). Tim je zakonom u područje javnih financija normativno uvedena državna riznica, a u područje državnog financijskog izvještavanja novčana osnova i klasifikacijski sustavi znatnije usklađeni s međunarodnim standardima državne financijske statistike (GFS 1986).

Prvi samostalni hrvatski sustav državnog računovodstva, postavljen 1995. godine u kontekstu započinjanja reforme upravljanja javnim izdacima, predstavljao je radikalni otklon od ranije primjenjivanih računovodstveno-informacijskih sustava.

Ovaj je sustav postavljen kao integralni element sustava državne riznice, odnosno kao sastavni dio suvremenog državnog financijskog informacijskog sustava radi generiranja kvalitetnih informacija za potrebe upravljanja javnim izdacima. Normativno postavljanje sustava započelo je već spomenutim usvajanjem Zakona o proračunu u kojemu je jedno od središnjih mjesta zauzimala upravo državna riznica kao novi suvremeni način upravljanja državnim financijskim aktivnostima.

Računovodstveno-informacijska podrška izvršavanja temeljnih funkcija državne riznice nastojala se izgrađivati razvijanjem sustava glavne knjige riznice. Odrednica u oblikovanju sustava glavne knjige riznice bio je zahtjev za iskazivanje javnih prihoda i rashoda, primitaka i izdataka prema načelima MMF-a i usporedivih ekonomskih i funkcijskih klasifikacija (GFS 1986), odnosno primjena klasifikacije funkcija države (COFOG) Ujedinjenih naroda i primjena propisanog jedinstvenog računskog plana.

Ovaj računovodstveni sustav bio je utemeljen, sukladno tada primarnim ciljevima financijskog izvještavanja, na novčanoj osnovi. Informacijski nedostaci primjene te računovodstvene osnove postupno su se nastojali otkloniti sve izraženijim prilagodbama u smislu proširenja obuhvata računovodstvenog praćenja na nenovčane transakcije i resurse (uvođenjem, tzv. Glavne knjige II i niza pomoćnih knjiga i evidencija), kao i nedosljednim i često nesustavnim *produžavanjem* proračunske godine i nedosljednim određenjem *specifičnog razdoblja*.

Postavljeni računovodstveni sustav pokazivao je i niz *neplaniranih* slabosti koje su bile posljedica zastoja u implementaciji sustava državne riznice. Zapravo, temeljna prednost primjene novčanog koncepta, a to je efikasno praćenje stanja i promjena financijske imovine, nije mogla doći do izražaja.

Na tada dostignutom stupnju razvoja riznice, plaćanja s jedinstvenog računa riznice uglavnom su se obavljala prenošenjem novca s računa riznice na nadležna ministarstva i agencije. Ministarstva i agencije su dalje prenosile novac na individualne račune potrošnih jedinica (proračunskih korisnika) koji su tim novcem podmirivali svoje obveze. Na svakoj razini plaćanja kontrolirala se usklađenost zahtjeva za plaćanje s ograničenjima zadanim u samom proračunu (što bi inače automatizmom obavljao informatički sustav riznice). Platni promet obavljao se standardiziranim obrascima koje su koristili i svi ostali gospodarski subjekti – sudionici platnog prometa. Izuzetak su bila samo plaćanja za investicije (tzv. kapitalne nabave), plaće nekih razdjela državnoga proračuna (ministarstava) i plaćanje izdataka, čija je pojedinačna vrijednost premašivala iznos od 200.000,00 kn.

Evidentiranje poslovnih promjena obavljalo se na svim razinama proračunskog sustava. Dakle, vodila se i glavna knjiga jedinstvenog računa riznice, ministarstva i agencije su također vodile svoje knjigovodstvo (računovodstvo), a to su činili i svi proračunski korisnici kao krajnje potrošne jedinice.

Zbog vremenskog pomaka u samom izvršenju plaćanja od središnjeg računa proračuna do krajnjeg korisnika uveden je kao relevantan datum nastanka poslovnog događaja onaj dan u kojemu je novac isplaćen s računa proračuna. To je nadalje značilo da su svi sudionici na nižim razinama morali *simulirati* novčani tok u svojim knjigama. Dakle, bilježiti prihode (i primitke) i izdatke u izvještajnom razdoblju u kojemu se novčani tok na njihovim računima nije stvarno dogodio. Ovakvi postupci bili su potrebni naročito na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu radi

što objektivnijeg iskazivanja izvršavanja proračuna, koji je također bio utemeljen na novčanoj osnovi.

Premda su svi sudionici, s iznimkom subjekata u javnom zdravstvu, u proračunskom procesu obvezno primjenjivali jedinstveni računski plan i propisane sheme knjiženja⁷⁶, neizbježno su se u praksi javljale računovodstvene pogreške zbog kojih je ovako složeni sustav bilo vrlo teško precizno konsolidirati.

Svi proračunski korisnici, obvezno su sastavljali i svoje, po unificiranom principu ustrojene, financijske izvještaje koje su u propisanim rokovima dostavljali hijerarhijski nadređenim ministarstvima i agencijama. Ministarstva i agencije usklađivale su i konsolidirale financijske izvještaje proračunskih korisnika iz svog djelokruga sa svojim izvještajima, te ih prosljeđivale na višu razinu.

Iz ovog sažetog opisa može se zaključiti da se u praksi simulirao budući državni financijski informacijski sustav u kojem bi se sva plaćanja i evidentiranje istih na razini središnje države odvijalo samo jednom, i to samo na računu državne riznice. Dakle, može se zaključiti da se s obzirom na dostignuti niži stupanj razvoja ostalih segmenata sustava državne riznice, sustav državnog računovodstva kao njen integralni dio, u velikoj mjeri prilagođavao objektivnim okolnostima koje su proizlazile iz razvijenosti financijskog sustava, kao i promjenama u sustavu financiranja javnih potreba.

Temeljne odrednice u oblikovanju ovog računovodstvenog sustava bile su primjena novčane računovodstvene osnove, uvažavanje načela dvostavnog knjigovodstva i primjena jedinstvenog računskog plana za vođenje dviju zasebnih glavnih knjiga, od kojih su se u jednoj bilježili elementi uspješnosti, a u drugoj stanje i promjene imovine, obveza i izvora vlasništva.

Izbor i obvezatnost primjene (Narodne novine 1994b; 1996) novčane osnove temeljila se na očekivanju da će informacije predstavljene u financijskim izvještajima poslužiti prvenstveno kao kvalitetna podloga za praćenje izvršavanja i likvidnosti proračuna, te nadzor nad izvršavanjem proračuna.

Prema izabranoj novčanoj osnovi, sustav evidentiranja izravno je bio povezan s novčanim računom izvještajnog subjekta, tj. sa stanjem i promjenama stanja novca. Evidencije temeljene na novčanoj osnovi osiguravale su podatke o novčanim primicima i izdacima koji su bili potrebni za stalno nadziranje izvršavanja proračuna, što je i bilo postavljeno kao glavni cilj izvještajnog sustava.

⁷⁶ Unificiranje pravila za jednoobrazno vođenje računovodstvenih evidencija bilo je provedeno obvezujućim zakonskim i podzakonskim (provedbenim) aktima:

Narodne novine (1994b; 1996) *Uredba o računovodstvu proračuna*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 96/1994 i 108/96.

Narodne novine (1994c; 1996b; 1998; 1999) *Pravilnik o računovodstvu i računskom planu proračuna*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 92/1994, 98/1994, 15/1996, 94/1998, 165/1998, 62/1999.

Narodne novine (1998b) *Pravilnik o primjeni računskog plana*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 165/1998.

Narodne novine (1997) *Pravilnik o financijskom izvješćivanju za proračune i proračunske korisnike*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 12/1997.

Narodne novine (1995) *Uredba o sustavu glavne knjige riznice te načina vođenja jedinstvenog računa riznice*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 97/1995.

Prednosti novčane osnove mogle su se, dakle, prepoznati u izravnom praćenju stanja i promjena jedinstvenog računa riznice. Time su stvarane pretpostavke za ažurno i učinkovito praćenje naplate javnih prihoda, gospodarenje raspoloživim novcem, te racionalno upravljanje javnim izdacima. Međutim, stvoriti cjelovit zaključak o prednostima izabrane novčane osnove otežava činjenica što računovodstveni informacijski sustav nije djelovao potpuno tako kako je projektiran, jer je i sustav državne riznice bio u ranoj fazi uvođenja.

Novčana osnova koja prioritet praćenja i financijskog izvještavanja stavlja na kretanje novca i novčanih ekvivalenata pokazala je nužno i stanovita ograničenja i manjkavosti. Ograničenja proizlaze iz jednostavnosti i usredotočenosti na novčane tokove. Stoga računovodstvene informacije nisu mogle zadovoljiti povećanu potražnju za složenijim informacijama o ostalim resursima kao što su potraživanja, dugotrajna imovina, zalihe, ostali oblici nenovčane imovine te o dugovima, vlastitim izvorima, itd.

Analizom obuhvata i sadržaja tada propisanih poslovnih knjiga i financijskih izvještaja uočavao se sve veći pomak od dosljedne primjene novčane osnove. Odstupanje od dosljedne primjene novčane osnove u hrvatskome proračunskom računovodstvu očitovao se poglavito u sadržaju Glavne knjige riznice koja se, uz Glavnu knjigu I, kao evidenciju za praćenje isključivo novčanih promjena, sastojala i od, tzv. Glavne knjige II, kao sustavne evidencije o stanju i promjenama dijela imovine, dugova i izvora vlasništva. Vođenjem Glavne knjige II značajno je upotpunjena informacijska podloga o nenovčanim resursima i dugovima koji su nastali i kao posljedica novčanih transakcija zabilježenih u glavnoj knjizi I. Veliki zahvat u povećanju obuhvata Glavne knjige II učinjen je početkom 1999. godine od kada se u ovoj knjizi obvezno prate i obveze i potraživanja proračunskih korisnika. (Vašiček, D. 1999:79).

Ova nadogradnja predstavljala je daljnje odstupanje od normativno uvedene primjene novčane osnove, ali i značajan iskorak u podizanju kvalitete i realnosti financijskog izvještavanja o uspješnosti i financijskom položaju proračunskog korisnika. Proširenjem obuhvata financijskog računovodstva na gotovo sve⁷⁷ oblike imovine, obveza i izvora, sustav proračunskog računovodstva približio se sadržajno računovodstvenim sustavima utemeljenim na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja. Upravo iz tog razloga dodatno se naglašavalo pitanje svrhovitosti i opravdanosti postojanja zasebnih (odvojenih) glavnih knjiga, čiji sadržaj zapravo čini nedjeljivu ekonomsko-financijsku cjelinu. Računovodstveni postupci njihova povezivanja često su puta bili vrlo složeni, a mogućnost pogrešaka i količina potrebnog rada povećana je radi multipliciranja unosa istih podataka te potom njihova povezivanja i usklađivanja u fizički razdvojenim poslovnim knjigama.

Sustav financijskog izvještavanja u hrvatskom proračunskom računovodstvu također je prelazio okvire koji su predviđeni uz dosljednu primjenu novčane osnove. Tako su temeljne financijske izvještaje, osim Računa primitaka i izdataka, činili i Bilanca, Račun zaduživanja te opsežne bilješke uz te izvještaje. Svrha i cilj im je bio proširivati opseg i podignuti razinu kvalitete informacija o poslovanju proračunskih subjekata. (Vašiček, V., Vašiček, D., 1998: 153).

⁷⁷ U financijskom knjigovodstvu proračuna nije se pratilo jedino formiranje i trošenje zaliha materijala za tekuće potrebe koje u pravilu i nemaju veliki materijalni značaj u poslovanju proračunskih korisnika.

Računski plan proračuna bio je propisan Pravilnikom o računovodstvu i računskom planu proračuna (Narodne novine 1994c; 1996b; 1998; 1999), te su ga bile obvezne jedinstveno primjenjivati sve jedinice lokalne uprave i samouprave i korisnici proračunskih sredstava na svim razinama. Propisani računski plan je oblikovan sukladno obvezi primjene načela dvojnog knjigovodstva. Jedinstvena pravila knjiženja propisana su bila Pravilnikom o uporabi računskog plana (Narodne novine 1998).

Sustav numeriranja računskog plana u osnovi se zasnivao, kao što je već istaknuto, na ekonomskoj klasifikaciji MMF-a, odnosno na analitičkom okviru utvrđenom u sustavu državne financijske statistike (GFS-a) iz 1986. godine. Treba istaknuti da ovaj sustav nije dosljedno primjenjivan. U propisanom računskom planu postojale su naime, stavke koje ne spadaju u ekonomsku, već u funkcijsku klasifikaciju ili su pak klasificirane na specifičan i nesustavni način⁷⁸.

Jedinstveni računski plan morao se dosljedno primijeniti u postupku planiranja, evidentiranja transakcija u procesu izvršenja te izvještavanja, uključujući i analizu odstupanja ostvarenih od planiranih veličina (stavaka). Računski plan bio je oblikovan sukladno obvezi vođenja i ustroju poslovnih knjiga, odnosno prilagođen je evidentiranju poslovnih (financijskih) događaja u Glavnoj knjizi I i Glavnoj knjizi II. Tako se u osnovi računski plan sastojao od dva zasebna plana:

1. Računski plan Glavne knjige I (prihodi, primici i izdaci).
2. Računski plan Glavne knjige II (stanja i promjena imovine, obveza i izvora financiranja).

Već opisana novčana osnova podrazumijevala je knjiženje samo onih poslovnih događaja koji rezultiraju primicima i izdacima novca. To znači da se knjiženja u Glavnoj knjizi I, koja sadrži račune uspješnosti, u pravilu obavljalo na temelju promjena novčanih računa i na temelju dokumentacije o blagajničkom poslovanju.

Knjiženja u Glavnoj knjizi II u kojoj se evidentiralo stanje i promjene imovine, obveza i izvora, dakle koja sadrži, tzv. *račune stanja*, provodila su se, u pravilu, na osnovu knjigovodstvene temeljnice (otvaranje početnih stanja, poslovni događaji koji tijekom fiskalne godine utječu na promjenu bilančnih pozicija, ispravak vrijednosti imovine i izvora, itd.) i na temelju ostalih knjigovodstvenih isprava (računa, obračuna, i dr.)⁷⁹.

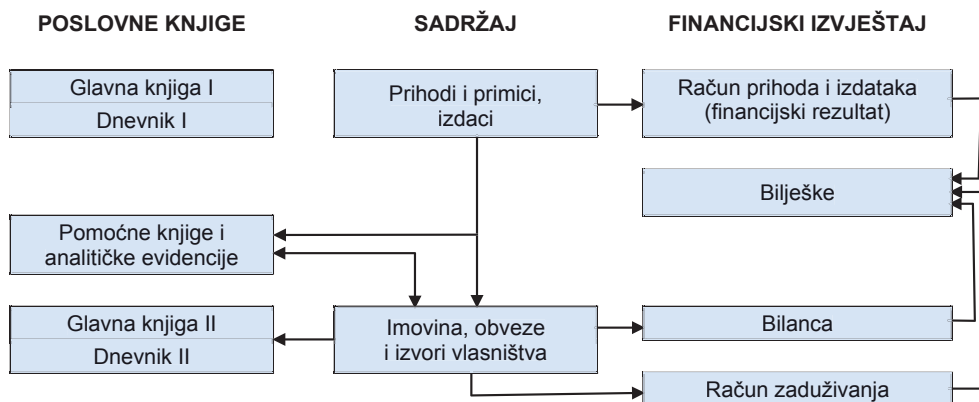
Analitički okvir proračunskog računovodstva zasnivao se na odvojenom praćenju elemenata uspješnosti temeljenih na novčanom toku (prihodi i izdaci) i elemenata bilance (stanja imovine, obveza, izvora) te niza pomoćnih knjiga i analitičkih evidencija.⁸⁰ Temeljni okvir može se pokazati sljedećom slikom. (Vašiček, D., ur. 2000: 222).

⁷⁸ Na primjer transferi proračunskim korisnicima, izdaci za obranu, i dr.

⁷⁹ Zbog zadovoljenja pravila dvojnog knjigovodstva Glavna knjiga I, koja koncepcijski sadrži račune prihoda i izdataka, nužno sadrži i određene račune stanja koji su u suštini integralni dio Glavne knjige II. To su oni računi stanja imovine, obveza i izvora koji su izravno povezani („protustavka“) s novčanim primicima i izdacima čije knjiženje obavlja u glavnoj knjizi I. Tako, primjerice, novčani primitak predstavlja istodobno i prihod, ali i povećanje financijske imovine.

⁸⁰ Pomoćne knjige i evidencije vode se sukladno potrebama pojedinog proračunskog korisnika. Propisima je određeno da su obvezne pomoćne knjige: knjiga ulaznih računa, knjiga izlaznih računa, knjiga nabavki, knjiga (popis) kapitalne imovine i knjiga javnih dugova. Osim navedenih knjiga proračunski korisnici mogli su voditi i druge pomoćne knjige i evidencije.

Slika 4.1. Okvir proračunskog računovodstva



Iz prikazanog osnovnog analitičkog okvira vidljivo je da se izvještajni sustav propisan Pravilnikom o financijskom izvještavanju za proračune i proračunske korisnike (Narodne novine 1999a) sastojao od četiri temeljna financijska izvještaja, i to:

- 1) Računa prihoda (primitaka) i izdataka koji se sastavljao iz podataka zabilježanih u glavnoj knjizi I.
- 2) Bilance koja se sastavljala iz podataka iz glavne knjige II.
- 3) Računa zaduživanja koji se generirao djelomično iz podataka glavne knjige II i pomoćnih knjiga.
- 4) Bilješki.

Na temelju prethodno prikazanih pojednostavljenih shema i sažetog opisa temeljnih knjigovodstvenih pravila i postupaka koji su se kao obvezni primjenjivali kod svih proračunskih subjekata može se utvrditi da je predstavljeni računovodstveni sustav proračuna bio vrlo složen. Temeljni uzroci složenosti ovog sustava proizlazili su iz nastojanja da se u uvjetima primjene novčane osnove sadržaj informacija koje daje financijsko računovodstvo maksimalno proširi. Ovo proširenje obuhvata nastojalo se postići prilagođivanjem i nadograđivanjem razjedinjenog računovodstvenog modela (Vašiček, D. 1999a) u kojemu se prioritet davao praćenju novčanih promjena (primitaka i izdataka) i raspoloživog novca. Sve ostale poslovne promjene i utjecaj novčanih transakcija na druge resurse u takvom modelu bile su u drugom planu, a naročito podcijenjeno bilo je praćenje dugova po svim osnovama. Primjena novčane osnove omogućavala je u mnogim slučajevima da se prikaže usklađenost javne potrošnje s proračunskim ograničenjima, zadanim također na novčanoj osnovi. Istodobno stvarna potrošnja financirana nagomilanim nepodmirenim obvezama ostala je nezabilježena u poslovnim knjigama i izvještajima.

d) Četvrta faza (2002. – danas)

I konačno, četvrtu fazu, od početka 2002. godine do danas, obilježava napuštanje novčane osnove i uvođenje modificirane obračunske osnove kao daljnji korak pribli-

žavanju suvremenim međunarodnim trendovima. Istodobno u izvještajni sustav dosljednije su uvedene relevantne međunarodne financijske klasifikacije (GFS 2001, a od 2014. godine i ESA 2010) koje osiguravaju transparentnost i međunarodnu usporedivost poslovanja države i njenih jedinica. Uvođenje sustava državne riznice u ovom razdoblju također se ubrzalo, te je državna riznica osim višegodišnje, isključivo blagajničke, funkcije započela djelomično ispunjavati i svoju bankarsku i nadzornu funkciju. Vrlo značajan trenutak u ovoj fazi predstavlja donošenje drugog po redu Zakona o proračunu (Narodne novine 2003), kojim su sustavno zakonski potvrđene opisane promjene, a nastavljajući se na njih uvedeno je i programsko planiranje. Ova faza traje i danas te je detaljno predstavljena u ostalim dijelovima knjige.

4.2. RAČUNOVODSTVENE OSNOVE ISKAZIVANJA POSLOVNIH DOGAĐAJA

Računovodstvena osnova iskazivanja poslovnih događaja definira trenutak priznavanja prihoda, primitaka, rashoda, izdataka, imovine i obveza u financijskim izvještajima, tj. određuje obračunsko razdoblje u kojem će biti iskazani. Računovodstvena osnova iskazivanja poslovnih događaja predstavlja vremensko usklađivanje u iskazivanju elemenata financijskih izvještaja.

„Računovodstvena osnova upućuje na to kada je transakcija ili poslovni događaj priznat u financijskim izvještajima – kada je uslijedio novčani tok ili kada je nastao poslovni događaj. Osnova mjerenja upućuje na to što je mjereno – ekonomski resursi, ukupni financijski resursi, tekući financijski resursi ili novčani tok i ravnotežni saldo“ (IFAC 1993: 11).

Zavisno od ciljeva financijskog izvještavanja i različitih potreba korisnika financijskih izvještaja, izabire se računovodstvena osnova koja će biti korištena pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja. Financijski izvještaji sastavljeni dosljedno prema različitim osnovama na različite načine obuhvaćaju i predočavaju elemente financijskih izvještaja.

Poznate su četiri glavne računovodstvene osnove⁸¹ iskazivanja poslovnih događaja:

- 1) Puni nastanak događaja (nastanak događaja) – obračunska osnova (*Full Accrual of Accounting*).
- 2) Novčana osnova (*Cash Basis of Accounting*).
- 3) Modificirani nastanak događaja – modificirana obračunska osnova (*Modified Accrual Basis of Accounting*).
- 4) Modificirana novčana osnova (*Modified Cash Basis of Accounting*).

⁸¹ U literaturi se koriste različiti pojmovi: računovodstvena osnova, računovodstveni koncept ili računovodstvena načela te su radu korišteni kao sinonimi ovisno o izvoru koji je korišten. Prema definicijskom određenju pojmova prikladno je koristiti pojam računovodstvena osnova ili računovodstveni koncept. „Općeprihvaćeni koncepti predstavljaju određene pretpostavke odnosno teorijske osnove za interpretiranje financijskih izvještaja, dok općeprihvaćena načela pomažu u procijeni, bilježenju i izvještavanju o poslovnim aktivnostima.“ Prema Dražić, Lutlisky, I. i dr. (2010) *Računovodstvo, III izmijenjeno izdanje*, ur. Gulin, D., Žager, L., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 35–43.

4.2.1. PUNI NASTANAK DOGAĐAJA – OBRAČUNSKA OSNOVA

Računovodstvena osnova punog nastanka događaja primjenjuje se pri sastavljanju financijskih izvještaja profitnih organizacija. „Da bi postigli svoje ciljeve, financijski se izvještaji sastavljaju na temelju računovodstvenog načela nastanka poslovnog događaja. Po toj osnovi učinci transakcija i ostalih događaja priznaju se kada nastanu (a ne kada se primi ili isplati novac ili njegov ekvivalent), i bilježe se u računovodstvenim evidencijama i uključuju u financijske izvještaje razdoblja na koje se odnose. Financijski izvještaji sastavljeni na temelju računovodstvenog načela nastanka događaja informiraju korisnike ne samo o prošlim transakcijama, koje uključuju isplatu i primitak novca, već također i o obvezama koje će se novcem platiti u budućnosti i o imovini za koju će novac biti primljen u budućnosti. Stoga ti izvještaji osiguravaju takav tip informacija o prošlim transakcijama i ostalim događajima koji je najsvrhovitiji za korisnike pri donošenju ekonomskih odluka.” (Narodne novine 2006: 10427).

Kod računovodstvene osnove punog nastanka događaja prihodi se priznaju u trenutku nastanka, ostvarenja (kada su zarađeni), a rashodi u trenutku kada su nastali za ostvarenje tih prihoda. Time se realizira koncept sučeljavanja prihoda i rashoda u obračunskom razdoblju prema kome priznajemo u rashode onaj dio troškova koji su nastali u vezi s ostvarivanjem prihoda priznatih u obračunskom razdoblju. Računovodstvena osnova punog nastanka događaja zahtijeva priznavanje učinaka poslovnih događaja u razdoblju u kojem su oni nastali, neovisno o tome je li novac, povezan s tim događajem, primljen ili isplaćen.

Prema računovodstvenoj osnovi punog nastanka događaja elementi financijskih izvještaja su imovina, obveze, prihodi i rashodi zabilježeni u trenutku nastanka. Računovodstvena osnova punog nastanka događaja zahtijeva kapitalizaciju izdataka povezanih s nabavom dugotrajne imovine i obračun amortizacije te imovine po razdobljima razmjerno trošenju njezine potencijalne koristi sadržane u iznosu troška nabave. Kako se iz izvještaja (bilance, računa dobiti i gubitka) sastavljenih na osnovi punog nastanka događaja ne mogu vidjeti novčani tokovi, sastavlja se zasebni izvještaj o novčanim tokovima koji izvještava o primicima, izdacima i čistom novčanom toku, razvrstano po aktivnostima u obračunskom razdoblju. Financijski izvještaji sastavljeni na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja pružaju sveobuhvatne informacije potrebne za ocjenu financijskog položaja trgovačkog društva u određenom trenutku i uspješnosti poslovanja u izvještajnom razdoblju, ali isto tako i informacije potrebne za ocjenu budućih kretanja u smislu promjene financijskog položaja i procjene budućeg uspjeha poslovanja.

Kao temeljna prednost primjene obračunske osnove ističe se sveobuhvatnost podataka prezentiranih u financijskim izvještajima.

4.2.2. NOVČANA OSNOVA

Prema novčanoj osnovi, poslovni događaji i transakcije se priznaju u trenutku kada je novac primljen ili isplaćen. Prema novčanoj osnovi prihodi se neće priznati dok novac nije primljen – bilježe se samo novčani primici, a rashodi se neće priznati dok novac nije isplaćen – bilježe se samo novčani izdaci. „Prema novčanoj osnovi priznaju se transakcije i poslovni događaji samo onda kada je novac primljen ili ispla-

ćen. Konzistentno ovom konceptu, izvještaji o primicima i isplatama (izdacima) su obično pripremljeni da objave informaciju o novčanom toku kroz razdoblje i novčani saldo na kraju tog razdoblja (IFAC 1993: 4)“.

„Unutar novčane osnove, prihodi i transferi neće biti priznati (zabilježeni u računovodstvu) dok novac nije primljen, a izdaci ili rashodi (ovisno što je prikladnije) i dani transferi bit će priznati kada je novac isplaćen“ (GASB 1990: 68).

Financijski izvještaji sastavljeni na novčanoj osnovi sadrže informacije o novčanim tijekovima kroz razdoblje (koji mogu biti novčani primici ili novčani izdaci) i novčana salda na kraju razdoblja. Da bi se dobilo na kvaliteti informacije, uobičajeno se primici i izdaci klasificiraju po glavnim izvorima: npr. priljevi i odljevi od poreza, kupnji i prodaji opreme, kapitalni odljevi, pribavljanje roba i usluga, posudbe i druge transakcije.

Dosljedna primjena novčane osnove ne zahtijeva prikazivanje imovine i obveza u financijskim izvještajima. U trenutku nabave imovine nastaje izdatak koji se u tom razdoblju u cijelosti priznaje, tako da nema izdataka zabilježenih kao imovina koja se prenosi u iduća razdoblja. Isto tako, nastale obveze se ne bilježe do trenutka dok ne dospiju na izmirenje, kada se bilježe (priznaju) kao izdaci. Isključiva primjena novčane osnove iskazivanja poslovnih događaja slabi kvalitetu računovodstvenih informacija, jer se prate samo oni poslovni događaji koji iza sebe imaju novčani tok. To znači da dio poslovnih događaja i transakcija nastalih u obračunskom razdoblju ostaje nezabilježen u tom obračunskom razdoblju, što ne znači da se ti nastali poslovni događaji neće odraziti na kretanja u budućim razdobljima kada uslijedi naplata ili isplata po tim osnovama.

Novčana osnova iskazivanja poslovnih događaja ne pruža mogućnost za sagledavanje i predviđanje budućih promjena (obveza koje će biti plaćene u budućnosti, imovine koja će biti naplaćena (unovčena) u budućnosti). Informacije temeljene na novčanoj osnovi iskazivanja transakcija i poslovnih događaja nisu kompletne i potpune. Zbog svega navedenoga, mogućnost primjene isključivo (samo) novčane osnove računovodstvenog iskazivanja sužena je, posebice zato što računovodstvena osnova punog nastanka događaja ne znači gubitak informacije o promjenama na novcu.

Kao ograničenja primjene novčane osnove u državnim jedinicama navodi se:

- Ne prezentira se izvještaj o financijskom položaju – ne pružaju se informacije o materijalnoj i ostaloj nenovčanoj imovini, posudbama i ukupnoj zaduženosti; ukupna imovina i iznosi glavnice nisu prezentirani što ne pruža mogućnost za procjenjivanje financijskog položaja jedinica.
- Ne objavljuje se poslovni rezultat – rezultat poslovanja jedinice u razdoblju, bilo ostvaren ili izgubljen, nije procijenjen, a izvještaj o uspješnosti poslovanja nije objavljen; ne objavljuju se informacije o glavnici i promjenama glavnice.
- Nije moguće objaviti pokazatelje izvršenja – mjeriti uspješnost; ako ekonomski tokovi nisu procijenjeni, nedostatak informacija o rashodima razdoblja i njihovom sučeljavanju s приходima razdoblja značajno je ograničenje u procjeni ekonomskih i financijskih rezultata; kao posljedica tog ograničenja, pokazatelji uspješnosti ne mogu biti određeni.

- Nema informacije o troškovima pruženih usluga – informacije o pojedinim troškovima usluga samo su ograničeno raspoložive, nema informacije o ukupnim rashodima.
- Nije objavljen stvarni financijski i ekonomski položaj. (IFAC 1996: 21).

Unatoč navedenim nedostatcima novčane osnove njena česta primjena izražena je u proračunskom računovodstvu. Novčana osnova iskazivanja transakcija i poslovnih događaja posebno je korisna za praćenje usklađivanja ostvarene potrošnje u odnosu na planiranu, što je polazište za određivanje budućih zahtjeva i za utvrđivanje odgovornosti financijskog menadžmenta u raspolaganju resursima. „Novčana osnova može biti upotrijebljena kao efikasna baza za prikazivanje udovoljavanja potrošnim ograničenjima i drugim zakonskim ili ugovornim zahtjevima“ (IFAC 1993: 5).

4.2.3. MODIFICIRANI NASTANAK DOGAĐAJA – MODIFICIRANA OBRAČUNSKA OSNOVA

Modificirana obračunska osnova ili modificirana novčana osnova iskazivanja poslovnih događaja po svojim je obilježjima računovodstvena osnova postavljena između računovodstvene osnove punog nastanka događaja i novčane osnove. Zavisno od obilježja i smjera modifikacije dvaju osnovnih načela, pojavljuje se modificirani nastanak događaja kao osnova koja predstavlja modifikaciju bližu punom nastanku događaja, dok je modificirana novčana osnova modifikacija bliža novcu kao osnovi računovodstvenog iskazivanja. Obujam modifikacije može biti značajno različit za različite izvještajne jedinice i za različita obračunska razdoblja.

Uobičajena modifikacija na kraju spektra kod koncepta nastanka događaja je da se isključe fizička sredstva iz financijskih izvještaja. Stoga će takvi izvještaji istaknuti zahtjeve za buduće financiranje obveza i financijskih sredstava koji se izvješćuju. Kao takvi, elementi financijskih izvještaja će biti obveze, prihodi, ona sredstva koja su raspoloživa da se udovolji obvezama kada dospijevaju (financijska sredstva) i izdaci za stjecanje sredstava za pribavljanje roba i usluga. Osim toga, financijski izvještaji mogu se izraditi za razlikovanje između iznosa potrošenih za nabavu roba i usluga, koji su utrošeni tijekom razdoblja i iznosa potrošenih za nabavu sredstava koja će biti utrošena u narednom razdoblju. (IFAC 1993: 7).

Unutar modificiranog nastanka događaja stavke prihoda trebaju biti priznate u iznosima koji su raspoloživi za financiranje (pokrivanje) izdataka. Isto tako, prihodi trebaju biti priznati u iznosima koji su očito sigurni tj. u iznosima koji su pouzdano mjerljivi. Prihodi se priznaju, jer se smatraju sigurnima glede naplate kad udovoljavaju dva kriterija: mjerljivosti i raspoloživosti. Kriterij mjerljivosti podrazumijeva da svaka stavka prihoda mora imati vrijednosni izraz, koji je pouzdano izmjeren i za koji se može pouzdano utvrditi na koje se obračunsko razdoblje odnosi. Kriterij raspoloživosti znači da se priznati prihodi mogu prikupiti (naplatiti) unutar obračunskog razdoblja, i da su bez ograničenja raspoloživi za plaćanje dospjelih obveza. „Dosljedno tomu, prema modificiranoj osnovi nastanka događaja, stavke prihoda bit će priznate ‘dopustive za nastati’ u razdoblju u kojem su mjerljive i raspoložive” (Hay, Engstrom 1987: 6).

Primjena kriterija mjerljivosti i raspoloživosti prihoda može imati različite implikacije ovisno o vrsti prihoda. Npr. porez na vlasništvo nad imovinom je prihod koji je mjer-

ljiv na osnovu procjene i bez toga da je u danom trenutku realiziran novčano može biti raspoloživ, na osnovu procijenjenih iznosa, za financiranje određenih izdataka – priznavanje prihoda je prema načelu nastanka događaja. Druga vrsta prihoda, npr. prihodi od novčanih kazni i zapljena ne mogu se predvidjeti (neizvjestan je sam njihov nastanak i iznosi koji će se naplatiti), te će kao prihod biti zabilježeni u trenutku kada uslijedi naplata tj. novčani tok – priznavanje je prema načelu novčane osnove.

„Unutar modificiranog nastanka događaja, opće je pravilo da su stavke izdataka u državnim fondovima priznate kada su dobra ili usluge primljeni, što je identično priznavanju rashoda kod računovodstvene osnove punog nastanka događaja.“ (Hay, Engstrom 1987: 7). U ovom slučaju modifikacija ide za time da se prihodi priznaju kada su sigurni glede naplate, a da se rashodi priznaju u trenutku nastanka, ne čekajući trenutak isplate. Navedeni kriteriji su u skladu s načelom opreznosti prema kojem se prihodi priznaju kada su stvarno nastali, a rashodi i onda kada su mogući (vjerojatni).

4.2.4. MODIFICIRANA NOVČANA OSNOVA

Modificirana novčana osnova modifikacija je koja je po svojim obilježjima bliža novčanoj osnovi računovodstvenog iskazivanja.

Uobičajena modifikacija na kraju spektra kod modela novčane osnove je da se u financijske izvještaje uključe informacije o onim transakcijama i događajima koji će imati za posljedicu novčane primitke ili izdatke unutar kraćeg razdoblja odmah nakon kraja godine, kao informacije o novčanim tokovima i novčanim saldima. Na temelju toga, elementi financijskih izvještaja bi trebali obuhvatiti novčane tokove razdoblja i neka potraživanja i obveze; isto tako financijski izvještaji će istaći tekuće i kratkoročne financijske resurse i promjene unutar toga tijekom izvještajnog razdoblja. (IFAC 1993: 9).

Kod modificirane novčane osnove modifikacija u odnosu na novčanu osnovu ide u smjeru odstupanja od novčane osnove za priznavanje nekih poslovnih događaja. Prema modificiranoj novčanoj osnovi u financijske izvještaje uključuju se svi primici i izdaci nastali u obračunskom razdoblju, uvećani za potraživanja koja nisu naplaćena u obračunskom razdoblju, a odnose se na to razdoblje i za obveze koje nisu izmirene u obračunskom razdoblju, a odnose se na to razdoblje. Znači, u prihode obračunskog razdoblja mogu biti priznati oni iznosi potraživanja, koji će biti naplaćeni početkom idućeg obračunskog razdoblja (npr. do 20 dana nakon isteka obračunskog razdoblja), a odnose se na tekuće obračunsko razdoblje.

Također, u rashode mogu biti priznate obveze koje će biti isplaćene u idućem obračunskom razdoblju, ako se odnose na tekuće obračunsko razdoblje. „Modificirana novčana osnova mjeri novac i novčane obveze na način da se transakcije i poslovni događaji koji su nastali krajem godine priznaju u toj godini, ako se očekuje da će rezultirati novčanim primicima i/ili izdacima unutar određenog razdoblja poslije kraja godine.“ (IFAC 1991: 17). Primjenom modificirane novčane osnove postiže se preciznije periodično sučeljavanje prihoda i odnosnih rashoda, odnosno primitaka i izdataka.

4.2.5. IZBOR RAČUNOVODSTVENE OSNOVE (RAČUNOVODSTVENOG KONCEPTA) ZA ISKAZIVANJE ELEMENTA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA PRORAČUNSKIH I NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Izbor računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja temelji se na izboru one računovodstvene osnove koja najbolje udovoljava postavljenim ciljevima financijskog izvještavanja. Ili drugačije rečeno, zavisno od ciljeva koji se financijskim izvještavanjem žele postići izabire se računovodstvena osnova koja će u najvećoj mjeri udovoljavati postavljenim ciljevima. Prema postavljenom primarnom cilju financijskog izvještavanja u proračunskom računovodstvu izabire se računovodstvena osnova koja će najbolje odgovarati realizaciji postavljenog cilja. U sljedećoj tablici navode se mogući ciljevi financijskog izvještavanja i sposobnost pojedine računovodstvene osnove da udovolji navedenim ciljevima.

Tablica 4.2. Izbor računovodstvene osnove u odnosu na sposobnost udovoljavanja ciljevima financijskog izvještavanja

| Ciljevi (svrha) | Novčana osnova | Modificirana novčana osnova | Modificirana osnova nastanka događaja | Nastanak događaja |
|---|--|---|---|---|
| Usklađenost s zakonski usvojenim proračunom | DA | DA | DA ili koji se da uskladiti | DA ili koji se da uskladiti |
| Usklađenost s zakonskim i ugovornim zahtjevima, uključujući ograničenja potrošnje | U odnosu na novčane zahtjeve i ograničenja | Novčani i kvazi-novčani* zahtjevi i ograničenja | Novčani zahtjevi i zahtjevi za financijskim resursima i ograničenja | Novčani zahtjevi i zahtjevi za ekonomskim resursima i ograničenja |
| Izvori, alokacija i upotreba financijskih resursa | Novčani resursi | Novčani resursi i kvazi-novčani resursi | Novčani i financijski resursi | Novčani i financijski resursi |
| Financiranje i novčani zahtjevi | Novčani resursi | Novčani resursi i kvazi-novčani resursi | Novac i ostali financijski zahtjevi | Novac i ostali financijski zahtjevi |
| Sposobnost za financiranje aktivnosti i udovoljavanje obvezama | U novcu | U novcu i kvazi-novcu | U financijskim resursima | U ekonomskim resursima |
| Financijski uvjeti i promjene u njima | Novčani položaj | Novčani i kvazi-novčani položaj | Financijski resursi | Ekonomski resursi |
| Predočavanje u granicama troškova usluga, djelotvornosti i izvršenja | Informacija nije objavljena | Informacija nije objavljena | Informacija nije objavljena | Pribavljanje informacija potrebnih za procjenu obilježja |

*Pojam kvazi-novac je upotrijebljen kao prevedenica izraza *near cash* (blizu novca).

Izvor: obrada autora prema IFAC (1991) *Study 1 Financial Reporting by National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, str. 19.

Iz navedenog pregleda ciljeva financijskog izvještavanja i sposobnosti pojedine računovodstvene osnove da udovolji tim ciljevima, vidimo da pojedine računovodstvene osnove u različitoj mjeri udovoljavanju postavljenim ciljevima. Polazeći od pretpostavke postojanja različitih ciljeva financijskog izvještavanja i različitih računovodstvenih osnova od kojih svaka na drugačiji način udovoljava postavljenim ciljevima, trebalo je prema postavljenom primarnom cilju financijskog izvještavanja u računovodstvu proračuna izvršiti izbor računovodstvene osnove.

Kao primarni cilj financijskog izvještavanja u računovodstvu proračuna istaknuta je potreba da informacije prezentirane u financijskim izvještajima posluže kao osnovni izvor informacija pri planiranju i izglasavanju proračuna, te izvršenju i nadzoru nad izvršenjem proračuna. U kontekstu tog cilja računovodstvo je definirano kao instrument učinkovitog upravljanja javnim financijama.

Polazeći od navedenog cilja pri izboru računovodstvene osnove i pravila vrednovanja u računovodstvu proračuna trebalo je uvažiti sljedeće čimbenike:

- Navedene ciljeve financijskog izvještavanja za svaku izvještajnu jedinicu.
- Preporuke i prijedloge što su ih uputila strukovna udruženja u obliku računovodstvenih načela i standarda, na državnoj i međunarodnoj razini.
- Zakonska i druga ograničenja koja proizlaze iz obvezne primjene zakona i propisa kojima se regulira navedeno područje.

U kontekstu proklamiranih ciljeva računovodstvenog evidentiranja i financijskog izvještavanja i prepoznatih ograničenja, učinjen je izbor računovodstvene osnove iskazivanja transakcija i poslovnih događaja. Računovodstveni sustav proračuna u Hrvatskoj prošao je različite razvojne faze: od računovodstva temeljenog na novčanoj osnovi (gotovinskom računovodstvenom načelu) do modificirane obračunske osnove, pri čemu je izbor računovodstvene osnove slijedio zahtjeve financijskog izvještavanja, koji su dolazili bilo od nacionalnih autoriteta (Ministarstvo financija) ili međunarodnih (Međunarodni monetarni fond, Uprava za proračun Europske unije i sl.).

Izbor određene računovodstvene osnove iskazivanja transakcija i događaja zahtijeva prvenstveno razmatranje koristi, koje imamo od informacija prezentiranih u financijskim izvještajima. Odluka prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja u odnosu na novčanu osnovu uključuje procjenu jesu li ili nisu koristi koje su izvjesne od novčane osnove veće ili manje od koristi koje imamo primjenom računovodstvene osnove nastanka događaja. Financijski izvještaji pripremljeni prema nastanku događaja uključuju informacije o nenovčanim sredstvima i obvezama, kao i promjene na njima koje proizlaze iz transakcija i događaja nastalih u razdoblju. Informacije o nenovčanim sredstvima i obvezama mogu biti korisne u procjeni sposobnosti države da pruži usluge u budućnosti. Ponekad su te informacije zanimljive poreznim obveznicima da spoznaju porast sredstava namijenjenih budućoj potrošnji ili buduće obveze kao rezultat sadašnje potrošnje.

Podaci o primicima i izdacima novca, prezentirani unutar novčane osnove nesumnjiv su znak bilježe li resursi izvještajne jedinice povećanje ili smanjenje. Ti iznosi su egzaktno utvrđeni i tu prosuđivanje u smislu procjene vjerojatnosti nastanka nekog primitka ili izdatka nije potrebno. Međutim, postoje poslovni događaji koji iza sebe nemaju novčano kretanje tijekom izvještajnog razdoblja, ali mogu utjecati na pove-

ćanje ili smanjenje resursa izvještajne jedinice. Mnoge takve transakcije i događaji bivaju zabilježeni unutar računovodstvene osnove nastanka događaja ili modificiranog nastanka događaja. Posljedice takvih transakcija i događaja na financijske i ekonomske resurse izvještajne jedinice nisu poznate u trenutku sastavljanja financijskih izvještaja (s danom izvještavanja), te je potrebna procjena iznosa čije bi priznavanje u financijskim izvještajima bilo potrebno.

U svakom slučaju, informacije dobivene iz financijskih izvještaja sastavljenih na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja cjelovitije su i potpunije tj. imaju veću širinu i obuhvat u odnosu na informacije prezentirane u financijskim izvještajima sastavljenim na novčanoj osnovi. Primjena računovodstvene osnove nastanka događaja osigurava bilježenje informacija o nastalim poslovnim događajima, čije će se djelovanje protegnuti u iduća obračunska razdoblja. Te informacije mogu biti upotrebljive korisnicima financijskih izvještaja u procjeni budućih kretanja u smjeru povećanja ili smanjenja resursa kojim izvještajna jedinica raspolaže i procjeni sposobnosti izvještajne jedinice da ispunjava zadatke radi kojih je osnovana, kao i u ocjeni rada stručne službe menadžmenta i njihove odgovornosti za povjerene resurse.

U Međunarodnom računovodstvenom standardu za javni sektor 1 **Prezentiranje financijskih izvještaja** navodi se namjena financijskih izvještaja, te se ističu koristi od informacija sadržanih u financijskim izvještajima.

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

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

Financijski izvještaji također trebaju biti prezentirani korisnicima sa svrhom:

- Ukazivanja jesu li stečeni i upotrijebljeni resursi u skladu sa zakonskim i ugovornim zahtjevima, uključujući financijska ograničenja ustanovljena od strane nadležnih zakonskih autoriteta.
- Ukazivanja jesu li stečeni i korišteni resursi u skladu sa zakonski usvojenim proračunom. (Broz, Tominac, S. i dr. 2015: 72).

U okviru nacionalne regulative navodi se „osnovna svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva (poslovanja) proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika“ (Narodne novine 2015).

Financijski izvještaji sastavljeni na različitim računovodstvenim osnovama iskazivanja transakcija i poslovnih događaja daju različite informacije o istim transakcijama. Na primjer, u određenom obračunskom razdoblju iznos prihoda priznat prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja razlikuje se od iznosa prihoda priznatog prema novčanoj osnovi (u prvom slučaju prihod se priznaje kada je zarađen, a u drugom slučaju kada je naplaćen). Elementi financijskih izvještaja mogu biti definirani na različite načine, što najviše zavisi od:

- vrste izvještajne jedinice
- ciljeva financijskog izvještavanja
- izabrane računovodstvene osnove.

Elementi financijskih izvještaja koji su sastavljeni prema različitim računovodstvenim osnovama se razlikuju.

Tablica 4.3. Elementi financijskih izvještaja prema različitim računovodstvenim osnovama

| Računovodstvena osnova | Središte (fokus) mjerenja | Elementi financijskih izvještaja |
|---------------------------------------|--|---|
| Novčana osnova | Novčani saldo (i promjene u njemu) | Novčani primici Novčani izdaci Novčani saldo |
| Modificirana novčana osnova | Tekući financijski resursi (i promjene u njima) | Novčani primici plus potraživanja* Novčani izdaci plus obveze (tekuće)* Saldo novca i novčanih ekvivalenata *Potraživanja i obveze specificirane su u razdoblju i na kraju razdoblja |
| Modificirani nastanak događaja | Ukupni financijski resursi (i promjene u njima) | Primici Rashodi Financijska imovina Obveze Neto financijski resursi |
| Nastanak događaja | Ekonomski resursi (i promjene u njima) | Prihodi Rashodi (uključujući amortizaciju) Imovina (financijska i fizička) Obveze Neto sredstva (glavnica) |

Izvor: obrada autora prema IFAC (1993) *Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, str. 10.

4.2.5.1. PRIZNAVANJE I EVIDENTIRANJE PRIHODA

Prihodi mogu biti definirani na različite načine. „Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja sredstava, ili smanjenja obveza što ima za posljedicu povećanje glavnice, osim onog u svezi s uplatama od strane sudionika u glavnici” (Narodne novine 2006: 10429).

Priznavanje prihoda je konzistentno s priznavanjem imovine i obveza. Priznavanje prihoda povezano je s:

- povećanjem imovine
- smanjenjem obveza.

Nastalim приходima sučeljavaju se rashodi nastali u vezi s ostvarivanjem tih prihoda radi utvrđivanja financijskog rezultata – načelo vremenskog sučeljavanja prihoda i rashoda (npr. приходima od prodaje gotovih proizvoda sučeljavaju se troškovi proizvodnje prodanih proizvoda i svi troškovi razdoblja). Navedena definicija i priznavanje prihoda temelji se na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja i odnosi se na profitno orijentirane izvještajne jedinice.

Za državne jedinice cilj poslovanja nije ostvarivanje profita nego pružanje dobara i usluga u skladu s državnim politikom. Shodno tome, definicija i obilježja prihoda za državu i njene jedinice nužno se razlikuju od definicije i obilježja prihoda profitno orijentiranih izvještajnih jedinica. Što se tiče određivanja pojma prihodi postoji dosta raznolikosti, što se vidi iz upotrebe više izraza kojim se označavaju prihodi. Prvenstveno je potrebno razgraničiti značenje pojma prihodi od pojma primici. Postoji vremenska nepodudarnost i rizik transformacije prihoda u primitke, i obrnuto.

Prihodi su obračunska kategorija što znači da se u financijskim izvještajima priznaju po načelu nastanka događaja i mogu biti priznati u razdoblju, a da ih prati novčani tok. Štoviše, prihodi mogu biti priznati, a da iza njih uopće ne uslijedi novčani tok (npr. inventurni viškovi, interna realizacija). Ovom obračunskom konceptu priznavanja prihoda suprotan je financijski koncept priznavanja primitaka. Primici su financijska kategorija kojom se označavaju priljevi novca, primici novca u izvještajnu jedincu. Primici novca nisu u cjelini istovjetni приходima, tj. ne moraju dobiti obilježje prihoda u obračunskom razdoblju u kojem su nastali. Štoviše neki primici novca nemaju obilježje prihoda, npr. primici iz financijskih aktivnosti (primici od emisije dionica, primljeni krediti). Iz svega navedenog proizlazi da, u računovodstvenom smislu pojam prihod nije jednak pojmu primitak.

Uslijed specifičnosti djelatnosti državnih jedinica (proračunskih korisnika) pojam prihod u proračunskom računovodstvu dobiva novu dimenziju. Prema načelu novčane osnove prihodi se priznaju u trenutku kada su naplaćeni. U proračunskom računovodstvu, u varijanti primjene novčane osnove sadržajno se pojam prihod izjednačava s pojmom primitak.

Proračunski prihodi su svi priljevi novca u proračun, po različitim osnovama – prihodi od poreza, neporezni prihodi, pomoći i zaduživanje. „Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata.“ (Narodne novine 2014). Obilježje navedenih prihoda je njihova *nepovratnost i neotplativost s protuobvezom ili bez protuobveze*, što pretpostavlja bespovratnost prikupljenih prihoda i nepostojanje izravne obveze koja bi bila nametnuta njihovim prikupljanjem. Drugačije kazano, znači da činom prikupljanja prihoda nije nastala obveza po toj osnovi: prihodi prikupljeni od ubranog poreza mogu biti različito upotrijebljeni – neće biti vraćeni poreznim obveznicima u obliku izravne protučinidbe. U proračunskom računovodstvu načelo sučeljavanja

prihoda i rashoda ima drugačije tumačenje – nema izravne povezanosti između prihoda i odnosnih rashoda tako da povezujemo prihode s rashodima učinjenim za ostvarivanje tih prihoda. U proračunskom računovodstvu sučeljavanje prihoda i rashoda provodi se radi utvrđivanja proračunske ravnoteže (neravnoteže).

Što se tiče literature s engleskoga govornog područja ponegdje se za pojam prihod uz pojam *revenue* – prihodi koristi i pojam *income* – dobit, ali tako da izraz *income* označava netoprihode koji rezultiraju iz porasta sredstava preko porasta obveza. Neto efekti prihoda utječu na porast resursa izvještajne jedinice. Također je u upotrebi pojam *financing sources* – financijski izvori koji *su tekući priljevi i/ili druga povećanja sredstava, ili odgovarajuća smanjenja obveza, ili kombinacija oboje. (...) Pojam prihodi se razlikuje od pojma dobiti (gains) u tome što su prihodi rezultat normalnih (uobičajenih, redovnih) operacija, a dobiti su rezultat neoperativnih (izvanrednih, povremenih, specifičnih) aktivnosti. Praktično jedina razlika između prihoda i dobitaka je u njihovoj prezentaciji u izvještajima: prihodi se obično prikazuju u njihovom brutoiznosu, a dobiti se prikazuju na neto osnovi (u odnosu na rashode)*⁸².

Priznavanje prihoda unutar različitih računovodstvenih osnova daje različitu sliku istih transakcija. Sljedeći primjer svjedoči kako izbor računovodstvene osnove utječe na sliku državnih prihoda.

(i) Priznavanje poreza na dobit moguće je:

- kada je dobit zarađena od poreznih obveznika (iskazan iznos oporezive dobiti u njihovim financijskim izvještajima)
- kada je dospjela porezna obveza
- kada je iznos poreza primljen (naplaćen).

(ii) Priznavanje poreza na promet kao prihoda:

- kada je prodaja učinjena
- kada je obračunan porez
- kada je porez plaćen. (IFAC 1993: 24).

Sljedeća tablica ilustracija je pojedinih stavki prihoda i njihovog priznavanja prema različitim računovodstvenim osnovama.

⁸² Prema IFAC (1993) *Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, str. 4 i Narodne novine (2006) *Odluka o objavljivanju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 140/2006., str. 10431.

Tablica 4.4. Primjeri stavki koje su priznate kao prihodi unutar različitih računovodstvenih osnova

| Stavke * | Novčana osnova | Modificirana novčana osnova | Modificirani nastanka događaja i nastanak događaja |
|--|---|--|---|
| Porez na dobit Porez na promet Porez na imovinu Carine i druge pristojbe Kazne i globe Donacije Razne naknade od korisnika, takse, pristojbe, lizinške naknade Investicijski dobici Prihodi od lizinga Prodaja kapitalne imovine*** Transferi Dividende | Stavke su priznate kada je novac primljen | Stavke su priznate kada je vjerojatno da će novac biti primljen u roku od X dana | Stavke su priznate kada se transakcija i poslovni događaj zbog (nastao)** |

*Ova lista je samo ilustrativna. Bilježenje nekih stavki može biti isključeno unutar različitih računovodstvenih osnova, npr. ako fizička sredstva nisu priznata u financijskim izvještajima unutar neke forme modificirane računovodstvene osnove, nije vjerojatno da će se donacije fizičke imovine pojaviti kao prihodna stavka.

**Termin „zarada – *earned*“ često je upotrebljen u odnosu na priznavanje prihoda. U odnosu na državne i druge neprofitne jedinice, pojam „zarada“ može biti prikladno upotrijebljen za nastale transakcije ili poslovne događaje koje uzrokuju porast izvora i sposobnost pouzdanog mjerenja iznosa priljeva tog izvora. Unutar konteksta interpretacije „procesa zarade“, pojam „zarada“ može se razlikovati unutar načela nastanka događaja i modificiranog načela nastanka događaja, i takva stavka može biti priznata kao prihod u različitim razdobljima.

***Unutar modificiranog načela nastanka događaja bit će priznat proces prodaje fizičkih sredstava. Unutar načela nastanka događaja, bit će priznati netodobici (netogubici).

Izvor: obrada autora prema IFAC (1993) *Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, str. 27.

U Hrvatskoj, u računovodstvenom sustavu proračuna propisana je primjena modificirane obračunske osnove. Međutim, u priznavanju prihoda naglašeno je da se „prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti.“ (Narodne novine 2014). Proizlazi da se prihodi priznaju u razdoblju u kojem su nastali uz uvjet da su i naplaćeni u navedenom razdoblju.

Praćenje prihoda (primitaka) provodi se razvrstavanjem primitaka u srodne grupe (skupine) prema zajedničkim obilježjima. Praćenje prihoda vrši se prema proračunskim klasifikacijama, a ekonomska klasifikacija i klasifikacija prema izvorima financiranja pruža podatke o izvorima prihoda po pojedinim vrstama izvora i omogućuje praćenje udjela pojedine vrste prihoda u ukupnim prihodima. Ti podaci su važna podloga za vođenje državne statistike i ocjenu makroekonomskih kretanja i procjenu budućih promjena makroekonomskih agregata.

4.2.5.2. PRIZNAVANJE I EVIDENTIRANJE RASHODA

Kao i prihodi, rashodi mogu biti definirani na različite načine.

Rashodi se identificiraju kao troškovi operacija (troškovi poslovanja) za izvještajno razdoblje. U neposlovnim jedinicama javnog sektora, to su troškovi pretrpljeni (nastali) u izvršenju državnih programa i/ili pružanju usluga. U poslovnim jedinicama, to su troškovi pretrpljeni u pružanju dobara ili usluga kupcima i obično se odnose izravno ili neizravno na zarade od prihoda tijekom izvještajnog razdoblja. (IFAC 1993: 24).

U teoriji i svakodnevnoj praksi postoje pojmovi rashod, izdatak, trošak koji se često sadržajno izjednačuju, zamjenjuju, miješaju te ih za potrebe računovodstvenog praćenja potrebno točno razgraničiti. Pojam rashod podrazumijeva obračunsku kategoriju koja objedinjuje sve nastale rashode koji se odnose na prihode ostvarene tijekom tekućeg obračunskog razdoblja. „Rashodi su dospjeli troškovi u razdoblju koje prema konceptu sučeljavanja povezujemo s prihodima tog razdoblja” (Žager, K., i dr. 2008: 202).

Troškovi se dijele na dospjele (zabilježeni su kao rashodi u obračunskom razdoblju) i nedospjele (zabilježeni su kao imovina, a postati će rashod u narednim obračunskim razdobljima). Dakle, u računovodstvenom smislu pojam rashod nije identičan pojmu trošak, ali ni pojmu izdatak. Izdatak je prvenstveno financijska kategorija pod kojom se podrazumijeva smanjenje, odljev novca. U odnosu na rashode svaki izdatak ne mora biti priznat kao rashod, niti svaki rashod mora postati izdatak. „Postoji vremenska nepodudarnost i rizik transformacije rashoda u izdatke i obrnuto” (Žager, K., i dr. 2008: 202).

Tipičan primjer nenovčanog rashoda je amortizacija: to je obračunani rashod iza koga ne slijedi novčani izdatak. Isto tako, postoje izdaci koji ne dobivaju obilježje rashoda (isplata dividendi, povrat glavnice kredita).

U literaturi s engleskog govornog područja također je prisutno razlikovanje pojmova rashod (*expense*), trošak (*cost*) i izdatak (*expenditure*, *outlay*) s navedenim značenjem pojedinih pojmova.

Usljed specifičnosti djelatnosti državnih jedinica (proračunskih korisnika) pojam rashod u proračunskom računovodstvu dobiva dodatna obilježja. U varijanti primjene novčane osnove ili neke forme modificirane novčane osnove rashodi se priznaju u trenutku kada su isplaćeni, što znači da se pojam rashod sadržajno (po trenutku priznavanja i mjerljivom iznosu) izjednačava s pojmom izdatak.

Unutar različitih računovodstvenih osnova iskazivanja transakcija i poslovnih događaja, rashodi obuhvaćaju (sadrže) različite stavke. U primjeni koncepta nastanka događaja i modificiranog nastanka događaja rashodi obuhvaćaju: plaće i naknade, troškove prodane robe, kamate i financijske rashode, a mogu uključivati gubitke koji rezultiraju iz prodaje imovine ili uništenja imovine uslijed elementarnih nepogoda. Pri primjeni punog nastanka događaja uz navedeno rashodi obuhvaćaju i amortizaciju.

Tablica 4.5. Elementi (rashodi/izdaci) priznati unutar različitih računovodstvenih osnova

| Novčana osnova | Modificirana novčana osnova | Modificirani nastanka događaja | Nastanak događaja |
|--------------------------------|---|--------------------------------|-------------------|
| Novčani izdaci (odljevi novca) | Izdaci koji će biti učinjeni u roku od X dana od isteka obračunskog razdoblja | Izdaci | Rashodi |

Izvor: obrada autora prema IFAC (1993) *Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, str. 29.

U definiranju obuhvata izdataka potrebno je istaknuti da izdaci obuhvaćaju dvije skupine: izdatke nastale pri pružanju usluga u razdoblju (tzv. tekuće izdatke) i izdatke nastale pri stjecanju sredstava, koja će biti iskorištena pri pružanju usluga u budućim razdobljima (tzv. kapitalne izdatke).

Pripremljeni prema različitim računovodstvenim osnovama bit će priznati različiti iznosi rashoda za istu izvještajnu jedincu i obračunsko razdoblje. Unutar koncepta nastanka događaja rashodi se priznaju u trenutku nastanka poslovnog događaja, ali je moguće prikazivanje odgođenih rashoda, vremenska razgraničenja troškova, preraspodjela troškova između razdoblja shodno ostvarenim prihodima, a što često nije u suglasju s proračunskim načelima i ciljevima proračuna. U računovodstvu proračuna povijesno gledano bila je prisutna primjena neke forme modifikacije nastanka događaja ili novčane osnove ili primjena čiste novčane osnove. Prilagođeno konceptu novčane osnove u rashode će biti priznati (izdaci) novčani odljevi tijekom obračunskog razdoblja.

Kod prezentacije izdataka prema novčanoj osnovi potrebno je napraviti klasifikaciju novčanog odljeva, tako da se napravi distinkcija između:

- novčanog odljeva povezanog s pribavljanjem dobara ili usluga tj. tekućih izdataka
- novčanog odljeva povezanog s pribavljanjem dugotrajne imovine tj. kapitalnih izdataka
- i novčanog odljeva povezanog s otplatom dugova.

Proračunski rashodi (izdaci) su nepovratna plaćanja s protuobvezom ili bez nje. Protuobveza podrazumijeva da se za plaćeni iznos za uzvrat očekuje dostava robe ili pružanje usluge (npr. plaćena faktura za nabavljeni uredski materijal zahtijeva protučinidbu – dostavu robe, ali npr. isplaćeni dječji doplatak je isplata iza koje nema za uzvrat činidbe od strane primatelja).

„Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza” (Narodne novine 2014). Navedena definicija proračunskih rashoda upućuje na obračunsku osnovu priznavanja rashoda. „Rashodi se temeljno klasificiraju na rashode poslovanja i rashode za nabavu nefinancijske imovine. Rashodi poslovanja klasificiraju se na rashode za zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, subvencije, pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna, naknade i ostale rashode. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine klasificiraju se po vrstama nabavljene nefinancijske imovine“ (Narodne novine 2014).

Kako što je već istaknuto na prihodovnoj strani u proračunskom računovodstvu načelo sučeljavanja prihoda i rashoda ima drugačije tumačenje – nema izravne povezanosti između prihoda i odnosnih rashoda, te se sučeljavanje prihoda i rashoda provodi radi utvrđivanja proračunske ravnoteže (neravnoteže).

4.2.5.3. PRIZNAVANJE I EVIDENTIRANJE IMOVINE, OBVEZA I IZVORA VLASNIŠTVA

Prema okviru za primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda definirano je da će stavke financijskih izvještaja biti priznate kada: „(a) je vjerojatno da će bilo koja buduća ekonomska korist povezana s tom stavkom teći u subjekt ili otkapati iz njega; i (b) stavka ima trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti” (Narodne novine 2006: 10432).

Određivanje hoće li stavke imovine i obveza biti priznate u financijskim izvještajima uključuje dva sljedeća koraka: „(i) utvrđivanje odgovara li svaka pojedina stavka definiciji imovine i obveza ili ne; i (ii) određivanje zadovoljava li stavka kriterije priznavanja ili ne” (IFAC 1993: 21).

Prihvatanje navedenih kriterija ukazuje na tzv. kvalifikaciju koju mora dobiti pojedina pozicija da bi bila priznata kao imovina ili obveza. Za priznavanje u financijskim izvještajima imovina i obveze moraju biti **vjerojatne, kvantificirane i mjerljive s prihvatljivim stupnjem pouzdanosti**.

U nastavku, uvažavajući navedene smjernice, a u okviru mogućnosti koje se nude izborom između različitih računovodstvenih osnova slijedi prikaz priznavanja imovine i obveza s naglaskom na posebnostima računovodstvenog sustava proračuna.

4.2.5.3.1. Priznavanje i evidentiranje imovine

„Imovina je resurs koji kontrolira subjekt kao rezultat prošlih događaja i od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi u subjekt. Buduća ekonomska korist utjelovljena u imovini jest potencijal da se doprinese, izravno ili neizravno, priljevu novca i novčanih ekvivalenata u subjekt” (Narodne novine 2006: 10429).

Priznavanje imovine profitno orijentiranih jedinica na ovakav način pretpostavlja primjenu računovodstvene osnove nastanka događaja – imovina se priznaje u trenutku kada je nabavljena. Imovinom se smatraju oni resursi koji su sposobni (od kojih se očekuje) da će u budućnosti trgovačkom društvu priskrbiti ekonomsku korist koja se očituje, izravno ili neizravno, u priljevu novca ili ekvivalenata novca u društvo.

Imovinu izvještajne jedinice čine sve stvari, novac i prava koja imaju mjerljivu vrijednost i u vlasništvu su izvještajne jedinice. Prema različitim računovodstvenim osnovama imovina će biti različito priznata.

Bez obzira na razlike unutar računovodstvenih osnova što dovodi do razlike u priznavanju sredstava (imovine), moguće je prepoznati temeljna obilježja koja sredstva trebaju imati unutar svih računovodstvenih osnova:

- i. postojanje potencijalne usluge ili buduće ekonomske koristi
- ii. potencijalna usluga ili buduća ekonomska korist mora proizaći iz prošlih transakcija ili događaja (*buduća sredstva ne mogu biti priznata u financijskim izvještajima*)
- iii. potencijalna usluga ili buduća ekonomska korist, mora biti kontrolirana od izvještajne jedinice kao što je objavljeno. (IFAC 1993: 12).

Dakle imovinu izvještajne jedinice čine samo oni resursi:

- od kojih se očekuje buduća ekonomska korist ili potencijalna usluga
- koji imaju mjerljivu vrijednost
- koji su rezultat prošlih poslovnih događaja
- koji su pod kontrolom izvještajne jedinice.

Državne jedinice i druge s njima izjednačene jedinice imaju dužnost upravljanja sredstvima koja su pod njihovom kontrolom. Na primjeru državnih jedinica pravo raspolaganja imovinom (kontrola ili nadzor imovine) istovremeno ne znači i vlasništvo nad tom imovinom. Vlasništvo nad imovinom kod državnih jedinica nije kriterij istaknut za priznavanje imovine zato što je ta imovina vlasništvo cijele zajednice (opće, državno vlasništvo), a određena jedinica ima samo pravo raspolaganja koje joj je dodijeljeno ustavnim ili zakonskim putem. Dužnost upravljanja imovinom uključuje učinkovito stjecanje, upotrebu, zaštitu, održavanje i raspolaganje imovinom u suglasju s ciljevima izvještajne jedinice i u okviru njene nadležnosti. Od imovine u javnom sektoru očekuje se buduća ekonomska korist, posebice u potencijalu pružanja usluga, odnosno izvršavanja temeljnih funkcija države i državnih jedinica koji koriste državnu imovinu.

Primjena različitih računovodstvenih osnova daje različite podatke o imovini kojom raspolaže izvještajna jedinica. Prema konceptu nastanka događaja sadržajno imovina može obuhvaćati sve pojavne oblike imovine (novčanu, materijalnu i nematerijalnu) kojom izvještajna jedinica raspolaže tj. koja je pod kontrolom izvještajne jedinice i od koje se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi. Pojedine imovinske čestice državnih jedinica i ostalih neprofitnih jedinica često manje odražavaju buduću ekonomsku korist u smislu transformacije te imovine u novac ili ekvivalente novca, a više potencijalnu uslugu koju nude.

Npr. kao imovina države i njenih jedinica pojavljuje se kulturno-povijesno nasljeđe: spomenici kulture i povijesna građa (umjetnička dijela, kulturno i povijesno značajne zgrade, povijesni dokumenti). Ta imovina ima trajnu vrijednost i značajke nacionalnog obilježja iz čega proizlazi da nije unovčiva prodajom, buduća ekonomska korist koja proizlazi iz upotrebe te imovine očituje se u njenom kulturno-povijesnom značaju za sve sadašnje i buduće naraštaje. Prikazivanje takve imovine u financijskim izvještajima zahtijeva posebna pravila.

Na temelju navedenih kriterija za priznavanje imovine, a unutar različitih računovodstvenih osnova, imovina može biti priznata s različitim obuhvatom:

Tablica 4.6. Priznavanje imovine unutar različitih računovodstvenih osnova

| Osnove mjerenja | Karakteristike imovine |
|----------------------------|---|
| Tekuća financijska imovina | Novac (i novčani ekvivalenti) na raspolaganju na izvještajni dan. |
| Ukupna financijska imovina | Financijska imovina raspoloživa na izvještajni dan za konverziju u novac (ili drugu zamjenljivu imovinu) za financiranje budućih aktivnosti ili za podmirenje obveza. |
| Ekonomski resursi | Potencijalne usluge (buduće ekonomske koristi) kontrolirane od jedinice na izvještajni dan. (Potencijalna usluga može biti interpretirana kao sposobnost proizvodnje dobara i usluga u skladu s ciljevima izvještajne jedinice, bez obzira na to je li cilj izvršenje usluga u skladu s državnom politikom ili ostvarivanje profita.) |

Izvor: obrada autora prema IFAC (1993) *Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, str. 15.

Pri primjeni novčane osnove kao imovina bit će identificiran samo novac. Unutar svih verzija modificirane osnove kao imovina će biti priznata ukupna financijska imovina tj. novac uvećan za sva naplativa potraživanja koja su time raspoloživa za izmirenje tekućih i/ili budućih obveza.

Klasifikacija imovine za izvještajne jedinice javnog sektora može biti učinjena prema različitim kriterijima:

- prirodi (pojavnom obliku)
- funkciji (namjeni)
- likvidnosti (stupnju unovčivosti)
- kombinaciji više navedenih kriterija.

„Imovina javnog sektora uključuje: novac, financijsku imovinu, materijalnu (fizičku) imovinu i nematerijalnu imovinu“ (IFAC 1995: 4).

„Imovina obuhvaća financijsku imovinu i kapitalnu imovinu. Financijska imovina obuhvaća novac, unovčiva potraživanja (npr. financijski instrumenti drugih jedinica, potraživanja za porez), potraživanja za neisporučena dobra i usluge (npr. plaćeni predujmovi), potrošnu robu (npr. zalihe potrošnog materijala) i vlasničke vrijednosne papire drugih jedinica stečenih ili kontroliranih kao rezultat prošlih transakcija ili događaja. Kapitalna imovina je dugotrajna, dodirljiva imovina (npr. oprema, zgrade, zemljište, infrastruktura) stečena ili kontrolirana kao rezultat prošlih transakcija ili događaja“ (GASB 1990: 552).

Koji će kriterij klasifikacije prevagnuti pri razvrstavanju imovine zavisi od ciljeva i svrhe financijskog izvještavanja tj. od vrste traženih informacija. Iz svega prethodno navedenog vidimo da klasifikacija imovine najprihvatljivija za državne jedinice uključuje sljedeće grupe ili skupine:

- Novac
- Financijska imovina

- Fizička imovina (dodirljiva sredstva):
 - zalihe
 - dugotrajna materijalna imovina kao oprema i zgrade
 - infrastrukturna imovina
 - naslijeđena imovina (povijesno-kulturna baština)
 - sredstva obrane
 - prirodna bogatstva
 - imovina zajednice.
- Nematerijalna imovina (nedodirljiva sredstva). (IFAC 1995: 7–13).

Navedena podjela imovine uključuje priznavanje svih oblika imovine, no u praksi taj zahtjev je vrlo rijetko ispunjen, a kao glavni razlozi navode se (IFAC 1991: 95):

- Pragmatični razlozi – stalni porast broja imovinskih stavki iznad broja prikladnog za iskazivanje u financijskim izvještajima.
- Kriteriji priznavanja – teško postizanje kriterija koji se odnose na prihvatljive metode vrednovanja.
- I politika priznavanja – prema kojoj se neke skupine imovine ne objavljuju.

Uvažavajući činjenicu da pojedine skupine imovine odražavaju specifičnosti državnih i njima sličnih jedinica, potrebno je detaljnije upoznavanje sa sadržajem pojedinih skupina imovine. Novac i financijska imovina definicijski i sadržajno obuhvaćaju sljedeću imovinu:

Gotovinu, brzo i sigurno unovčive kratkoročne vrijednosne papire, iznose potraživanja po depozitima u bankama ili drugim financijskim institucijama; stranu efektivu, ugovorna prava potraživanja novca ili drugih financijskih sredstava, ugovorna prava razmjene financijskih instrumenata s drugim jedinicama unutar potencijalno prihvatljivih uvjeta; ili vlasničke instrumente drugih društava (IFAC 1995: 7).

U državnim jedinicama kao specifična vrsta financijske imovine pojavljuje se potraživanje po osnovi poreza. Oporezivanje je plaćanje izazvano prinudom. Potraživanje po osnovi poreza je zakonski utjerivo, ne proizlazi iz ugovornih prava, nego iz zakonske prisile plaćanja poreza. Mogućnost priznavanja poreza kao imovine u obliku potraživanja u financijskim izvještaja je u nesuglasju s priznavanjem pozicija prema načelu *prošlih događaja*. Obično je kriterij za priznavanje poreza čin naplate poreza. Međutim, nema zapreke, ako se postigne sporazum i preduvjeti, da se zbog učinkovitije kontrole porez evidentira kao potraživanje.

Posebnosti imovine u javnom sektoru (državne imovine) dolaze do izražaja kod imovine specifične za javni sektor, a u koju se uključuju: infrastrukturna imovina, naslijeđena imovina, vojna imovina; prirodna bogatstva te nematerijalna imovina. Problemi se javljaju kod vrednovanja specifičnih oblika imovine, jer su glavna obilježja te vrste imovine dugi vijek upotrebe, porast vrijednosti s vremenom, nepoznati trošak nabave. „U postupku procjenjivanja imovine vrlo često će se pojaviti suprotnosti

između kvalitativnih obilježja značajnosti imovine i realnosti procjene“ (Vašiček, D. 2004: 123).

Ključ za priznavanje **fizičke (materijalne) imovine** u financijskim izvještajima državnih jedinica jest upotrebljivost te informacije potencijalnim korisnicima. Informacije o fizičkoj imovini upotrebljive su posebno za učinkovito upravljanje i nadzor korištenja te imovine. Činjenica je li imovina objavljena u financijskim izvještajima ili nije, ne umanjuje dužnost upravljanja imovinom na djelotvoran i učinkovit način. Hoće li fizički oblici imovine (materijalna imovina) biti objavljeni u financijskim izvještajima zavisi od izabrane računovodstvene osnove.

Obično je pitanje jesu li *zalihe* koje se drže za buduću potrošnju imovina koju treba prikazati u bilanci državnih jedinica. Prema načelu nastanka događaja zalihe se priznaju kao imovina od trenutka nabave do trenutka potrošnje kada predstavljaju rashod; prema načelu novčane osnove zalihe se ne priznaju kao imovinska pozicija, jer s trenutkom plaćanja dobavljaču predstavljaju u cijelosti izdatak bez obzira na to kada će fizički biti potrošene.

Dugotrajna materijalna imovina (oprema i zgrade) priznaje se u financijskim izvještajima kada se od njene upotrebe očekuje buduća ekonomska korist ili potencijalna usluga. Znači, rashodovana i iz drugih razloga neupotrebljiva imovina ne priznaje se u financijskim izvještajima, jer ne udovoljava kriteriju korisnosti.

Izraz **infrastrukturna imovina** primjenljiv je isključivo za javni sektor zato da opiše specifičnu prirodu te imovine. Slična sredstava u privatnom vlasništvu mogu biti svrstana u dugotrajnu materijalnu imovinu i unutar nje istaknuta kao zasebna pozicija. Termin infrastrukturna imovina (sredstva) ili infrastruktura u javnom sektoru koristi se da opiše većinu dugotrajne fizičke imovine (kao npr. ceste, mostove, komunikacijske mreže) ili cijele sustave (sustav obrane od poplava, sustavi za isušivanje, vodovod, kanalizacija) kojima raspolaže pojedina zemlja. Infrastrukturna imovina ima sva obilježja javnih dobara.

„Infrastrukturna sredstva su statična fizička sredstva koja čine mrežu koja će olakšati isporuku dobara ili usluga.”, ili „Infrastrukturna imovina – rashodi kapitalne prirode za nepokretna posebna sredstva, koja su povratna jedino kontinuiranom upotrebom stvorenih sredstava, koja općenito neće imati mjerljivu vrijednost ili osiguravati zarade. Takve troškove bilo bi normalno usporediti s *nataloženim troškovima* – *sunk costs*, koji izgrađuju sredstva za koja nije razumno očekivati da imaju ikakvu alternativu upotrebe osim svrhe za koju su stvorena. Takva sredstva zahtijevaju općenito neograničeno održavanje. Primjeri takvih sredstava su ceste, pomorska obrana, izgradnja putova i mostova⁸³.

Sljedeća skupina imovine specifična za javni sektor je tzv. **naslijeđena imovina** (*heritage assets*). Pod tim nazivom objedinjena su sredstva povijesno-kulturne baštine, spomenici kulture, dijela muzejske vrijednosti, povijesni dokumenti, prirodne znamenitosti i sl. Posjedovanje takve imovine u privatnom sektoru bilježi se kao podvrsta dugotrajne imovine (ostala imovina), dok se u javnom sektoru navedena

⁸³ Prva definicija je dana od strane Državne riznice Novog Zelanda, a druga od strane Britanskog instituta ovlaštenih javnih računovođa prema IFAC (1995), *Study 5 Definition and Recognition of Assets*, Public Sector Committee, New York, USA, str. 9.

imovina ističe kao zasebna skupina fizičke imovine s specifičnim obilježjima. Pitanje priznavanja i mjerenja povijesno i kulturno značajnih sredstava odvija se unutar javne kontrole te imovine, što je uvijek politički osjetljivo pitanje. „Pojam naslijeđena imovina upućuje na fiksnu imovinu koju država namjerava očuvati neodređeno (trajno), jer posjeduje obilježja povijesne jedinstvenosti, kulturne ili prirodne značenosti. Zajedničko obilježje za većinu naslijeđene imovine je da se ona ne može zamijeniti ni obnoviti. Primjeri takve imovine su spomenici, umjetničke i muzejske kolekcije, zaštićena divljina, bojna polja i zgrade izdvojene za očuvanje.”⁸⁴.

Pri razvrstavanju fizičke imovine koju kontrolira jedinica javnog sektora pojavljuju se određene dileme:

- Rezervirano mišljenje o priznavanju infrastrukturne imovine i naslijeđene imovine kao pozicija imovine u financijskim izvještajima.
- I pitanje koja je pouzdana i mjerljiva vrijednost po kojoj navedena imovina može biti zabilježena u računovodstvenoj evidenciji i financijskim izvještajima.

Prisutne su razlike u priznavanju infrastrukturne i naslijeđene imovine u odnosu na ostalu fizičku imovinu, koje proizlaze iz specifičnosti te imovine. Pojedine stavke te imovine imaju trajnu vrijednost koja je teško mjerljiva, u nekim slučajevima ne postoji mogućnost zamjene (npr. uništena umjetnička slika priznatog slikara ne može se nadomjestiti) i ta imovina koristi se na poseban način, što predstavlja buduću ekonomsku korist od te imovine (npr. Plitvička jezera kao zaštićena prirodna znamenitost koristi se tako da je dostupna svim posjetiteljima – priljev novca od te imovine ostvaruje se prodajom ulaznica, suvenira, ugostiteljskom ponudom i cijelim nizom pratećih sadržaja). Bilo kako bilo, infrastrukturna i naslijeđena imovina jeste imovina, ali s prepoznatljivim razlikama u odnosu na drugu imovinu i pojedinačno.

Pitanje vrijednosti po kojoj će biti navedena imovina iskazana u financijskim izvještajima otvara mogućnost za diskusiju. Infrastrukturna imovina najčešće se bilježi u iznosu povijesnih troškova učinjenih pri njenom stjecanju, što je moguće jer navedena imovina se u pravilu izgrađuje, a troškovi izgradnje su poznati. Pri vrednovanju naslijeđene imovine nudi se mogućnost izbora između:

- (i) Tržišne vrijednosti
- (ii) troškova zamjene (zamjenske nabavne vrijednosti)
- (iii) upotrebe neke alternativne vrijednosti (IFAC 1995: 36).

Postoji nacionalno i međunarodno tržište za pojedine vrste imovine iz skupine naslijeđene imovine. Međutim, navedena imovina nije namijenjena prodaji, nego surotno, očuvanju za buduće generacije. Stoga su podaci o tržišnoj vrijednosti često nedostatni za realno mjerenje vrijednosti te imovine i ne daju adekvatnu informaciju korisnicima. Kod evidencije po troškovima zamjene postavlja se pitanje je li ta imovina uopće zamjenljiva? Uglavnom ne, te stoga evidencija po zamjenskoj nabavnoj vrijednosti često nije upotrebljiva.

⁸⁴ Definicija je preuzeta iz Canadian Reaserch Study "Accounting and Reporting for Physical Assets By Governments" prema IFAC (1995), *Study 5 Definition and Recognition of Assets*, Public Sector Committee, New York, USA, str. 10.

Rješenje koje se nudi za evidenciju naslijeđene imovine je evidencija po:

- (a) Simboličnoj vrijednosti,
- (b) tržišnoj vrijednosti (IFAC 1995: 37–38).

Simbolična vrijednost je neka procijenjena vrijednost kojoj je svrha ne da prezentira imovinu po njenoj realnoj, *fer* i nadoknadivoj vrijednosti, nego da prikaže određene imovinske stavke u financijskim izvještajima bez pretenzije da im se odredi realna vrijednost. Razloga za to ima više: imovina nije namijenjena prodaji pa poznavanje precizne stvarne vrijednosti nije potrebno, imovina ostaje trajno u vlasništvu države i potrebna je u suštini samo točna evidencija o njenom postojanju.

Protivnici simbolične vrijednosti imaju suprotan pristup – imovina treba biti realno iskazana, jer je time pružena informacija koja je dalje upotrebljiva (za nadzor, odluke o troškovima održavanja, za procjenu prihoda od korištenja imovine i sl.).

Vojna imovina (*defense assets*) često se izkazuju kao zasebna skupina sredstava, jer je po mnogo čemu specifična. „Pojam sredstava obrane upućuje na različite vrste imovine, zemljište, zgrade, tvornice ili opremu, upotrijebljene za nacionalnu obranu” (IFAC 1995: 11). Da bi određena vrsta dugotrajne fizičke imovine bila razvrstana u sredstva obrane mora biti u konačnoj potrošnji namijenjena toj svrsi. Npr. vojna zračna luka prema navedenim kriterijima razvrstava se u sredstva obrane, ali rovokopač koji je sudjelovao u gradnji zračne luke ne mora biti kategoriziran kao sredstvo obrane; ili neko sredstvo (npr. cesta) koja ima civilnu i vojnu funkciju može biti razvrstana ne u sredstva obrane nego u neku drugu skupinu fizičke imovine (npr. infrastrukturnu imovinu) kontroliranu od države. S računovodstvenog gledišta, sredstva obrane imaju slična temeljna obilježja, kao i svaka druga fizička imovina kontrolirana od države, te se računovodstveno prate na sličan način, a više se postavlja pitanje iz sigurnosnih i političkih razloga javne objave pojedinih stavki vojne imovine.

Prirodna bogatstva (*natural resources*) su ekonomski resursi koji nisu proizvedeni (nisu proizvod ljudske djelatnosti), nego su nastali višestoljetnim djelovanjem prirode. Prirodna bogatstva su različito teritorijalno raspoređena i za zemlju koja ih posjeduje predstavljaju nacionalno bogatstvo (npr. zemlje Srednjeg Istoka bogate su naftom, Argentina ima bogatstvo u nalazištima dijamanata, Sibir je bogat zemnim plinom). Nadzor nad raspolaganjem tim dobrima ima država koja na različite načine disperzira korištenje tih dobara (npr. davanje koncesija za vađenje ruda na određenom području, osnivanje javnih poduzeća za nadzor nad određenim dobrima – npr. javno poduzeće za šume).

Prepoznatljive su dvije skupine prirodnih bogatstava: *obnovljiva* prirodna bogatstva i *neobnovljiva* (*iscrpljiva*) prirodna bogatstva.

Obnovljiva prirodna bogatstva su takva prirodna bogatstva koja mogu biti planirana i upravljana za proizvodnju kontinuiranog dobitka u neograničeno dugom razdoblju. Primjeri obnovljivih prirodnih bogatstava su poljoprivredno zemljište, šume, zalihe ribe i voda za električno napajanje, navodnjavanje, rekreaciju i konzumaciju. Iscrpljivi resursi su takva prirodna bogatstva kao nafta i nalazišta minerala koja će se smanjiti do neke točke iscrpljivanja u razdoblju proizvodnje. Ako se njima ne upravlja tako da se osigura kontinuirana dobit, iscrpljivi resursi mogu biti potrošeni (IFAC 1995: 12).

Informacija o raspoloživim prirodnim bogatstvima objavljena u financijskim izvještajima može biti upotrebljiva korisnicima u spoznaji koje su očekivane koristi od raspolaganja tim dobrima u budućnosti.

Pojam **imovina zajednice** (*community assets*) pojavljuje se kao posebna skupina imovine u financijskim izvještajima nekih zemalja (npr. Velike Britanije) i obično se koristi za označavanje imovine lokalnih jedinica. „Imovina zajednice: imovina koju lokalna vlast namjerava neograničeno posjedovati, ima neodređeni korisni vijek trajanja, a mogu se pojaviti ograničenja u raspolaganju njome. Primjeri imovine zajednice su parkovi i povijesne zgrade“ (IFAC 1995: 12). Prema sadržaju ranije navedenih skupina imovine pojedine stavke iz skupine *imovina zajednice* mogu biti razvrstane u neku drugu skupinu (npr. infrastrukturna sredstva ili naslijeđena imovina).

Nematerijalna imovina (nedodirljiva, neopipljiva sredstva) je imovina koja nema fizički (materijalni) oblik postojanja.

Za računovodstvene svrhe, nematerijalna imovina se klasificira unutar identificirane i neidentificirane nematerijalne imovine. Identificirana nematerijalna imovina je takva nematerijalna imovina koju je moguće prodati ili steći odvojeno do druge imovine. Ona uključuje prava koja su kreirana na temelju zakonodavne ovlasti za izolirane slučajeve upotrebe prirodnih bogatstava, patente, baze podataka i koncesije. Neidentificirana nematerijalna imovina je sva druga nematerijalna imovina. Takvu imovinu nije moguće odvojeno prodati. Tu je uključen *goodwill*, ljudski resursi i moć (snaga) oporezivanja. (IFAC 1995: 12).

Unutar ovako definirane nematerijalne imovine mogu se otvoriti neka pitanja. Npr. je li potrebno i moguće iskazati snagu oporezivanja kao imovinu, pogotovo zato što sa samim činom oporezivanja nastaje transakcija koja se svakako bilježi? Identificirana imovina, u pravilu, može se odvojeno prezentirati i vrednovati i na temelju toga odvojeno prodavati (npr. pojedinačna prava za upotrebu prirodnih bogatstava kao ribolovne kvote ili radio koncesije imaju određenu vrijednost po kojoj su prenosive korisnicima). Temeljno obilježje neidentificirane nematerijalne imovine je neprenosivost te imovine tj. nemogućnost odvojenog mjerenja i vrednovanja iz čega dalje proizlazi nemogućnost pojedinačne prodaje imovine (npr. *goodwill* je vrijednost koja se mora promatrati neodvojivo za jedinicu kao cjelinu i koja se može realizirati tek prodajom jedinice u cjeline).

✓ Koji će od navedenih oblika imovine biti objavljen u financijskim izvještajima zavisi od prihvaćene računovodstvene osnove.

Tablica 4.7. Priznavanje imovine unutar različitih računovodstvenih osnova

| Novčana osnova | Modificirana novčana osnova | Modificirani nastanak događaja | Nastanak događaja |
|----------------------|---|--|--|
| <u>Novčani saldo</u> | <u>Novčani saldo</u> | <u>Novčani saldo</u> | <u>Novčani saldo</u> |
| | <u>Potraživanja dospjela unutar x dana</u> | <u>Financijska imovina</u> Ulaganja (u vrijednosne papire) Zalihe za prodaju Potraživanje po nenaplaćenim zajmovima Potraživanja koja rezultiraju prihodima Ostala potraživanja | <u>Financijska imovina</u> Ulaganja (u vrijednosne papire) Zalihe za prodaju Potraživanje po nenaplaćenim zajmovima Potraživanja koja rezultiraju prihodima Ostala potraživanja |
| | <i>Dospjela potraživanja se obično definiraju kao iznosi koji su dospjeli unutar određenog broja dana od izvještajnog dana.</i> | | <u>Fizička imovina</u> Zalihe za upotrebu Postrojenja i Oprema |
| | | | <u>Infrastrukturna imovina</u> |
| | | | <u>Ostala imovina</u> |

Izvor: obrada autora prema IFAC (1993) *Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, str. 17.

Zbog navedenih obilježja imovine u javnom sektoru (mjerljivost imovine je otežana jer nisu poznati ili se teško utvrđuju troškovi nabave imovine, nisu definirane opće-prihvaćene metode vrednovanja, ne postoji relevantno tržište za tu imovinu itd.), imovina često ostaje izvan računovodstvene evidencije i izvještavanja. U uvjetima kada imovinu nije moguće objaviti u bilanci nužno je potrebno informacije objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje ili u drugim prikladnim objavama.

Jedan od kriterija priznavanja imovine je kriterij mjerljivosti po kome je mjerljiva ona pozicija imovine kojoj se može pouzdano utvrditi vrijednost. **Za utvrđivanje vrijednosti imovine mogu se koristiti sljedeće osnove:**

- (a) **trošak nabave** (nabavna cijena)
- (b) **tekuća cijena**
- (c) **ostvariva (utrživa) vrijednost**
- (d) **sadašnja vrijednost** (Narodne novine 2006: 10433).

Imovina se početno mjeri po trošku nabave imovine koju čini kupovna cijena dobavljača uvećana za sve ovisne troškove nabave koji su nastali kako bi se imovina osposobila za korištenje i dovela na mjesto korištenja. Trošak nabave kao iznos kojim je prikazana imovina je stalni (nepromjenljivi) iznos koji često ne odgovara iznosu koji bi se eventualnom prodajom imovine mogao ostvariti. S protekom vremena povećava se i razlika između vrijednosti imovine prikazane u računovodstvu

i one vrijednosti, koja bi se mogla polučiti eventualnom prodajom. „Računovodstvo se usredotočava na trošak imovine, a ne na njezinu tržišnu vrijednost” (Anthony, R.,N. (1995: 19).

Razloga za to ima više, ali su dva dominantna:

- Trošak nabave je vrijednost koju je moguće pouzdano utvrditi jer je dokumentirana, dok je tržišna vrijednost podložna stalnom mijenjanju tako da je utvrđivanje njene visine više subjektivno nego objektivno.
- Imovina je nabavljena s namjerom da se koristi u poslovanju i nije namijenjena za prodaju u redovnom tijeku poslovanja.

Prilikom evidencije imovine u proračunskom računovodstvu također se primjenjuje koncept troška koji podrazumijeva da se imovina iskazuje po iznosima koji su utrošeni u njeno stjecanje. „Imovina se početno iskazuje po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) odnosno, po procijenjenoj vrijednosti” (Narodne novine 2014). Tumačeći ovu odredbu može se izvesti zaključak da se imovina iskazuje po mjerljivoj trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) ili po procijenjenoj vrijednosti. Pošto se posebno ne pojašnjavaju kriteriji utvrđivanje procijenjene vrijednosti, a računovodstvo se kao strogo formalna evidencija temelji na knjigovodstvenim ispravama, a ne na subjektivnim procjenama, upotreba procijenjene vrijednosti trebala bi biti ograničena na imovinu stečenu donacijom, sponzorstvom ili sličnim darovnim načinima.

Premda je postignuto suglasje o upotrebi troška nabave (povijesne vrijednosti) za vrednovanje imovine, ponekad je prihvatljivo tu osnovicu kombinirati s nekom drugom osnovicom. Npr. zalihe je prikladno vrednovati u iznosu utržive vrijednosti (iznosu koji je nadoknativ prodajom ili budućim korištenjem); utržive vrijednosne papire prikladno je prikazati u iznosu tržišne vrijednosti na dan objavljivanja; mirovinski fondovi prikazuju se po sadašnjoj vrijednosti.

Uvažavajući namjenu imovine i način na koji imovina sudjeluje u poslovnom procesu općeprihvaćena je podjela imovine na:

- dugotrajnu (fiksnu, stalnu, vezanu) imovinu
- i kratkotrajnu (tekuću, obrtnu, cirkulirajuću, slobodnu) imovinu.

Razgraničenje imovine na dugotrajnu i kratkotrajnu može se postaviti prema funkcionalnom i vremenskom kriteriju. Prema funkcionalnom kriteriju za podjelu imovine na dugotrajnu i kratkotrajnu odlučujuća je činjenica je li ona utrošena u jednom poslovnom ciklusu ili nije. Dok se kratkotrajna imovina utroši u jednom poslovnom ciklusu, dugotrajna imovina upotrebljava se u više razdoblja i troši se postupno. Promatrano sa stajališta brzine transformacije nenovčanih oblika imovine u novac kratkotrajna imovina vraća se ponovno u novčani oblik u razdoblju kraćem od jedne godine (u tekućem obračunskom razdoblju), dok se dugotrajna imovina u novčani oblik vraća postupno, u više obračunskih razdoblja.

Kod proračunskih jedinica postoje određene specifičnosti u poimanju imovine. Nabavljena imovina je namijenjena obavljanju osnovne svrhe i ciljeva zbog kojeg je državna jedinica osnovana, a što je u skladu s državnom politikom promoviranom u proračunu. Podjela imovine na dugotrajnu i kratkotrajnu učinjena je prvenstveno prema očekivanom vijeku trajanja:

- dugotrajna imovina je imovina čiji je vijek trajanja duži od godine dana
- kratkotrajna imovina je imovina čiji je vijek trajanja kraći od godine dana.

Podjela imovine na financijsku i nefinancijsku učinjena je prema kriteriju pojavnog oblika imovine i prema kriteriju unovčivosti imovine i njene raspoloživosti za podmirenje dospjelih obveza.

Tablica 4.8. Podjela imovine

| Nefinancijska imovina | Financijska imovina |
|--|---|
| Neproizvedena dugotrajna imovina | Novac u banci i blagajni |
| Proizvedena dugotrajna imovina | Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo |
| Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti | Potraživanja za dane zajmove |
| Sitni inventar | Vrijednosni papiri |
| Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi | Dionice i udjeli u glavnicima |
| Proizvedena kratkotrajna imovina | Potraživanja za prihode poslovanja |
| | Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine |

Izvor: obrada autora prema Narodne novine (2014) *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 124/2014.

Dugotrajna imovina namijenjena je upotrebi tijekom više obračunskih razdoblja. Dugotrajna imovina se tom upotrebom troši. Kvantifikacija vremenskog i fizičkog trošenja dugotrajne imovine u obračunskom razdoblju obračunata je u godišnjem otpisu vrijednosti dugotrajne imovine. Način evidencije otpisa vrijednosti zavisi od primijenjene računovodstvene osnove za iskazivanje transakcije i događaja. Kod profitnih jedinica, pri primjeni računovodstvene osnove nastanka događaja, to smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine prikazuje se kao trošak amortizacije i tereti tekuće prihode (prihode od obavljanja djelatnosti). Kod državnih jedinica, pri primjeni načela novčane osnove, smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine uslijed njenog trošenja u obavljanju djelatnosti nema obilježje rashoda i ne nadoknađuje se iz njenih prihoda. Smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine tereti izvore financiranja od osnivača. Svrha provođenja otpisa je u realnom iskazivanju vrijednosti imovine kojom raspolaže državna jedinica. Otpis vrijednosti ne bilježi se kao rashod (izdatak), jer je zabilježen kao izdatak u cijelosti u trenutku kada je imovina nabavljena.

Amortizacija nije zabilježena jer:

- a) Državna jedinica zainteresirana je za sučeljavanje tekućih prihoda i izdataka s procijenjenim prihodima i izvršenjima više nego za određivanje netodobiti. Dok god je amortizacija nenovčani rashod ne zahtijeva se prilagođivanje (usklađivanje) (proračuna za taj iznos – opaska autora) i dok god nema tog usklađivanja za iznos deprecijacije nema potrebe za priznavanjem u izdatke. Kada se imovina zamjenjuje, usklađivanje se radi za ukupne troškove novog sredstava.
- b) Državne jedinice ne plaćaju porez na dobit. Tako nema razloga za utvrđivanje iznosa poreznog odbitka koji može biti uzet u obzir pri obračunu amortizacije.

- c) Nema potrebe za egzistiranje informacije o *povratu investicije* dok god se od državne jedinice ne očekuje stvaranje profita. Zbog toga, ova mjera predočavanja je suvišna. (Razek, Hosch: 154).

Osnovica za otpis dugotrajne imovine je trošak nabave (nabavna vrijednost) ili procijenjena vrijednost. Ispravak vrijednosti imovine provodi se linearnom metodom otpisa tako da se primjene propisane prosječne godišnje stope⁸⁵. Otpis dugotrajne imovine nema karakter troška amortizacije i knjiži se na teret izvora financiranja.

4.2.5.3.2. Priznavanje obveza

Obveza se definira kao imovinskopravni odnos koji nastaje u odnosu između dužnika i vjerovnika u razmjeni dobara i usluga. „Obveza je sadašnja obveza poduzeća proizašla iz prošlih događanja, za čiju se podmirenje očekuje da će rezultirati odljevom resursa iz subjekta koji utjelovljuje ekonomske koristi.” (Narodne novine 2006: 10429). Ovakvo shvaćanje obveza temelji se na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja – obveza se priznaje u trenutku kada je nastala i egzistira kao obveza sve do trenutka izmirenja. U trenutku nastanka obveze utvrđuju se u pravilu fiksni rokovi izmirenja obveze i eventualna naknada koja proizlazi iz korištenja tuđih sredstava.

Temeljna obilježja obveza koja su zajednička za sve računovodstvene osnove iskazivanja transakcija i događaja su:

- (i) Postojanje sadašnje obveze proizašlo je iz prošlih događaja. To su transakcije ili događaji u prošlosti iz kojih je proizašla *dužnost ili odgovornost* prema trećoj strani, koja još nije zadovoljena.
- (ii) Obveze nose negativne financijske posljedice za izvještajnu jedinicu. Od jedinice se zahtijeva da izvrši supstituiranje ili zamjenu obveze, ili da stavi na raspolaganje novac ili druga sredstva jednoj ili više jedinica za izmirenje obveza. (IFAC 1993: 14).

Prilagodba različitim računovodstvenim osnovama može rezultirati razlikama u iznosima obveza koje će biti priznate u financijskim izvještajima pripremljenim na izvještajni (određeni) dan. Prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja, bit će priznate obveze čije se namirenje očekuje u budućnosti. Unutar novčane osnove obveze neće biti priznate – obveze se ne prikazuju kao buduće obveze za čije namirenje će uslijediti odljev resursa u budućnosti, već se prikazuju u trenutku izmirenja kao izdatak, odnosno odljev ili isplata. Unutar modificirane novčane osnove kao obveze bit će priznate samo dio obveza čije namirenje se očekuje u određenom razdoblju nakon isteka izvještajnog dana. Unutar nekih formi modificirane osnove nastanka događaja mogu biti priznate neke obveze koje dospijevaju u dužem razdoblju, npr. mirovine zaposlenih i druge beneficije zaposlenima.

⁸⁵ Propisane stope ispravka vrijednosti dugotrajne imovine sastavni su dio Pravilnika o računovodstvu i računskom planu prema Narodne novine (2014) *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 124/2014.

Tablica 4.9. Priznavanje obveza unutar različitih računovodstvenih osnova

| Novčana osnova* | Modificirana novčana osnova | Modificirani nastanak događaja | Nastanak događaja |
|-----------------|--|---|---|
| – | Obveze prema dobavljačima s dospijećem unutar određenog broja dana** | Obveze prema dobavljačima | Obveze prema dobavljačima |
| | Transferi s dospijećem plaćanja unutar određenog broja dana | Obveze po transferima | Obveze po transferima |
| | Obveze po uzetim zajmovima | Obveze po uzetim zajmovima | Obveze po uzetim zajmovima |
| | | Obračunane obveze*** (npr. obveze po mirovinskim fondovima i obračunane kamate) | Obračunane obveze*** (npr. obveze po mirovinskim fondovima i obračunane kamate) |

*Unutar čiste novčane osnove obveze neće biti priznate u financijskim izvještajima. Iz tog razloga često se pripremaju i publiciraju odvojeni prilozi (tablice, prikazi) o obvezama i zaduživanju.

**Određeni broj dana znači približavanje računovodstvene osnove od modificirane novčane osnove prema modificiranom nastanku događaja ili prema nastanku događaja. Unutar nekih formi modificirane novčane osnove pozajmljivanja mogu biti objavljena (obično u formi odvojenih priloga).

***Koncept priznavanja obveza unutar nekih formi modificirane osnove nastanka događaja i nekih formi punog nastanka događaja može biti isti/sličan.

Izvor: obrada autora prema *IFAC (1993) Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, str. 20.

U proračunskom računovodstvu klasifikacija obveza za računovodstveno praćenje polazi od razlikovanja obveza prema izvoru tj. porijeklu obveze, a ne prema uobičajenom kriteriju ročnosti obveza. Obveze se ne klasificiraju za primarno praćenje kao dugoročne i kratkoročne obveze. Praćenje dospelosti obveza, u hrvatskom sustavu računovodstva proračuna, naglašeno je u sastavljanju posebnog izvještaja – **Iz-vještaj o obvezama na Obrascu: OBVEZE**, u kojem se obveze prate prema roku dospjeća zato da se uoče dospjele, a neizmirene obveze.

Tablica 4.10. Podjela obveza

| Porijeklo obveza | Dospjelost obveza |
|--|--|
| Obveze za rashode poslovanja Obveze za nabavu nefinancijske imovine Obveze za vrijednosne papire Obveze za kredite i zajmove Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja | Stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja Povećanje obveza u izvještajnom razdoblju Podmirene obveze u izvještajnom razdoblju Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja: <ul style="list-style-type: none"> • prekoračenje 1 – 60 dana • prekoračenje 61 – 180 dana • prekoračenje 181 – 360 dana • prekoračenje preko 360 dana Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja |

Izvor: obrada autora prema Narodne novine (2014) *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 124/2014. i Narodne novine (2015) *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb broj 3/2015.

4.3. FINACIJSKI IZVJEŠTAJI

Financijskim izvještajima najopćenitije možemo smatrati računovodstvene informacije prezentirane u određenom standardiziranom ili nestandardiziranom pisanom obliku. Vrste i sadržaj financijskih izvještaja zavise o njihovoj namjeni, odnosno od zahtjeva njihovih korisnika. Uobičajeno se ističu dva pristupa oblikovanju i sadržaju financijskih izvještaja, i to: financijskih izvještaja namijenjenih javnosti za koje je oblik i sadržaj propisan ili standardiziran zakonom ili/i obveznom primjenom određenih računovodstvenih standarda i financijskih izvještaja namijenjenih internim korisnicima koji imaju neformalni, neobvezni oblik i sadržaj prilagođen konkretnoj potrebi korisnika.

Navedeni pristup podjeli financijskih izvještaja prilagođen je vrstama korisnika informacija gdje se, s tog motrišta, uobičajeno razlikuju dvije osnovne vrste financijskih izvještaja. To su:

- **Eksterni financijski izvještaji** koji su, u pravilu, propisani ili standardizirani u smislu sadržaja sintetiziranih i sveobuhvatnih informacija, i koji udovoljavaju potrebama većine korisnika u okruženju izvještajne jedinice.
- **Interni financijski izvještaji** koji su nestandardizirani (neunificirani), jer su sastavljeni prema zahtjevima pojedinog korisnika u okviru izvještajne jedinice.

Temeljna odrednica oblikovanja računovodstvenog procesa i izvještajnog sustava je cilj djelovanja odnosno poslovanja izvještajne jedinice. U osnovi taj se cilj može promatrati kao dobit ili ne-dobit. U tom su se smislu oblikovala i dva opća računovodstvena informacijska sustava – poduzetnički i *neprofitni*. U okviru *neprofitnog* sustava, s obzirom na heterogenost djelatnosti i ciljeva razlikuju se (pod)sustavi državnog računovodstva (proračunskog računovodstva) i računovodstveni (pod)sustav ostalih nedržavnih (privatnih) *neprofitnih* subjekata.

U nastavku se razmatra i prikazuju obilježja eksternog financijskog izvještavanja državnih jedinica (proračunskih korisnika). Temeljna razlika između državnog računovodstva i računovodstva poduzetnika, pa često i drugih neprofitnih subjekata, u osnovi se svodi na dodatni zahtjev da državno računovodstvo osigura informacije o proračunskim i zakonskim ograničenjima. To, naravno, iziskuje i različit, složeniji pristup ustrojavanju računovodstvenog procesa.

Uz to, za razliku od poduzetničkog računovodstva koje je jedinstveno u primjeni računovodstvene osnove nastanka događaja, državno računovodstvo od zemlje do zemlje primjenjuje neku od računovodstvenih osnova u rasponu od novčane do nastanka događaja. Utjecaj izbora računovodstvene osnove na kvalitetu financijskih izvještaja je vrlo značajan.

4.3.1. OBILJEŽJA FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA DRŽAVNIH JEDINICA (PRORAČUNSKIH KORISNIKA)

Posebности oblikovanja eksternog financijskog izvještavanja države i proračuna proizlaze primarno iz ciljeva izvještavanja i potreba korisnika za informacijama koje izvještajni sustav pruža. Financijski izvještaji državnih jedinica (proračunskih korisnika) moraju pružiti kvalitetnu informaciju standardiziranu u određenoj formi pri čemu temeljnu odrednicu predstavlja primijenjena računovodstvena osnova i metode mjerenja pojedinih elemenata izvještaja.

4.3.1.1. CILJEVI FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Ciljeve financijskih izvještaja općenito možemo definirati pružanjem informacija o financijskom položaju, uspješnosti i promjenama financijskog položaja izvještajne jedinice. Dakle, „cilj je financijskih izvještaja opće namjene pružiti podatke o financijskom stanju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima subjekta, koje su korisne širokom krugu korisnika u donošenju gospodarskih odluka“ (Službeni list Europske unije 2008: 7).

O ciljevima financijskog izvještavanja o poslovanju državnih jedinica (proračunskih korisnika) relevantni izvori navode „Financijsko izvještavanje nije samo sebi svrhom, nego znači pružanje korisnicima relevantne i pouzdane informacije o izvještajnoj jedinici. Informacija koju treba izvijestiti jedinica javnoga sektora bit će određena prema informacijskim potrebama korisnika financijskih izvještaja tih jedinica i treba biti uvjetovana vrstom izvještajne jedinice“ (IFAC 1993: 1).

Financijski izvještaji države i lokalne vlasti upotrebljivi su za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka i odmjeravanje odgovornosti, i primarno imaju svrhu:

1. Uspoređivanja aktualnih rezultata s usvojenim proračunom.
2. Procjenjivanja financijskih uvjeta i rezultata državnih operacija.
3. Podrške u procjeni udovoljavanja financijsko relevantnim zakonima, pravilima i procedurama
4. Podrške u razvoju djelotvornosti i efikasnosti. (GASB 1990: 13–14).

Prema stavovima Međunarodne federacije računovođa – Odbora za javni sektor (IFAC 1991: 2) posebno se ističu specifične namjene kojima moraju udovoljiti financijski izvještaji državnih jedinica:

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

Financijski izvještaji također trebaju biti prezentirani korisnicima sa svrhom:

- Ukazivanja jesu li stečeni i upotrijebljeni resursi u skladu s zakonskim i ugovornim zahtjevima, uključujući financijska ograničenja ustanovljena od strane nadležnih zakonskih autoriteta.
- Ukazivanja jesu li stečeni i korišteni resursi u skladu s zakonski usvojenim proračunom.

4.3.1.2. KORISNICI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I NJIHOVE POTREBE

Spektar korisnika računovodstvenih informacija prezentiranih u financijskim izvještajima je vrlo širok. Korisnici se mogu svrstati u različite skupine ovisno o načinu upotrebe informacija, mjestu i vremenu upotrebe, no osnovna i najčešća podjela korisnika je na:

- vanjske (eksterne)
- i unutarnje (interne) korisnike⁸⁶.

Raznolikost vanjskih korisnika i njihovih potreba nametnula je potrebu standardizacije računovodstvenih informacija i njihovo oblikovanje u formi financijskih izvještaja. Brojne su i u literaturi zastupljene klasifikacije korisnika financijskih izvještaja, poglavito u poduzetničkom sektoru. Korisnici financijskih izvještaja državnih (i ostalih neprofitnih organizacija) unekoliko se razlikuju od korisnika financijskih izvještaja poduzetnika. Ipak, i u državnom i neprofitnom sektoru najčešće je zastupljena opća podjela korisnika na eksterne i interne korisnike.

Zanimljiva je i podjela korisnika predstavljena u GASB-ovim standardima koja korisnike dijeli na tri kategorije (Rupel 1998: 34):

⁸⁶ Ovu klasifikaciju ne treba shvaćati isključivo jer se jedan korisnik može se istovremeno pojaviti kao unutarnji i vanjski zavisno od uloge ili funkcije koju ima u odnosu na izvještajnu jedinicu.

1. Građani (uključujući porezne obveznike, glasače, primatelje usluga), mediji, glasnogovornici, i javni financijski istražitelji.
2. Zakonodavne i nadzorne službe, uključujući članove državnog zakonodavstva, okružna povjerenstva, gradske uprave, odbori povjerenika, školski odbori i izvršne područne službe.
3. Investitori i kreditori, uključujući pojedinačne i institucionalne, osiguravajuća društva, agencije koje daju podatke o bonitetu obveznica, osiguranja obveznica, i ostale financijske organizacije.

Prema stavovima Međunarodne federacije računovođa (IFAC 1996a: 11) korisnici računovodstvenih informacija su:

- Zakonodavna i druga tijela državne uprave
- javnost
- ulagači i kreditori
- agencije za procjenu boniteta i drugi procjenitelji na financijskom tržištu
- druge državne, međunarodne agencije i drugi opskrbljivači resursima
- ekonomski i financijski analitičari
- *viši* javni menadžment.

Potrebe korisnika financijskih izvještaja su u cjelovitoj informaciji o poslovanju, ukupnim resursima i dugovima. Informacije, ovisno o vrsti korisnika, im trebaju pomoći pri (IFAC 1996: 13):

- Procjeni izvora i vrsta prihoda
- procjeni raspodjele i uporabe resursa
- procjeni razine prihoda koji su dostatni za financiranje troškova poslovanja
- predviđanju dinamike i opsega novčanih tokova te dospjeća dugova na plaćanje
- procjeni sposobnosti podmirenja kratkoročnih i dugoročnih obveza
- procjeni ukupnih državnih mogućnosti
- informiranju javnosti, odnosno poreznih obveznika o kontroli, strukturi, stanju i drugim relevantnim pitanjima o imovini
- procjeni financijske efikasnosti uporabe državnih resursa
- procjeni ekonomskog utjecaja državnih aktivnosti na ukupno gospodarstvo
- izboru optimalnih mogućnosti djelovanja i prioriteta
- procjeni zakonitosti uporabe resursa (uključujući pridržavanje ugovora, proračunskih limita i sl.)
- i procjeni kvalitete upravljanja i čuvanja resursa.

4.3.1.3. KVALITATIVNA OBILJEŽJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Kvalitativna obilježja jesu obilježja koja informacije prezentirane u financijskim izvještajima čine upotrebljivima i svrsishodnima korisnicima tih izvještaja. Ona se odnose općenito na sve financijske izvještaje, neovisno o zastupljenom računovodstvenom konceptu prema kojemu su izvještaji sastavljeni. Upravo u tom kontekstu mogu se valorizirati učinci izbora pojedinog računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja. Kvalitativna obilježja računovodstvenih informacija i temeljnih financijskih izvještaja predmet su istraživanja gotovo svih stručno znanstvenih napisa o problematici financijskog izvještavanja, kako u profitnom, tako i u javnom i neprofitnom sektoru. Sva obrazloženja mogu se zbrojno svesti na četiri osnovna obilježja i to: razumljivost, važnost, pouzdanost i usporedivost (prema IFAC 1991: 81–84 i IPSASB 2014: 1576–1578).

Prema dodatku 1 MRSJS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (Roje, G., Vašiček, V. (ur.) 2015: 79–80) kvalitativna obilježja su: razumljivost, relevantnost, materijalnost, pouzdanost, sadržajnost, prevaga biti nad formom, neutralnost, razboritost, potpunost, usporedivost, pravodobnost, uravnoteženost (usklađenost troškova i koristi), kao i uravnoteženje kvantitativnih i kvalitativnih elemenata kao temeljnog cilja financijskog izvještavanja, što često traži posebno znanje i iskustvo u donošenju profesionalne prosudbe.

Informacije su razumljive onda kada korisnici izvještaja mogu shvatiti njihovo značenje. U tom smislu i od korisnika se očekuje da imaju određeno predznanje o aktivnostima izvještajne jedinice i okruženja u kojem posluje, kao i da imaju volju da prouče te informacije. Za neku se informaciju kaže da je važna ako može pomoći u procjeni prošlih, sadašnjih i budućih događaja i u potvrđivanju, ispravkama prošlih procjena. Da bi informacija bila važna, mora biti ažurna.

Na važnost neke informacije utječe njena priroda i značaj. Informacija je značajna onda ako njeno propuštanje ili krivi navod mogu utjecati na donošenje odluka od strane korisnika ili na procjene na temelju financijskih izvještaja. Značaj informacije ovisi o prirodi ili veličini stavke ili pogreške koja se procjenjuje u određenim okolnostima. Stoga je značajnost informacije početna točka, a ne primarna kvalitativna karakteristika koju informacija treba imati da bi bila korisna.

Pouzdana informacija ne sadrži značajne pogreške i nagađanja, a može ovisiti o korisnicima koji trebaju informaciju. Informacija sadržana u financijskim izvještajima je usporediva ako korisnici tih izvještaja mogu identificirati sličnosti i razlike između tih informacija i informacija u drugim izvještajima.

Korisnici informacija moraju biti upoznati s korištenim politikama u svezi pripreme i izrade financijskih izvještaja, promjenama tih politika i učincima takvih promjena. S obzirom na to da korisnici žele uspoređivati rezultate izvještajne jedinice tijekom vremena, važno je da financijski izvještaji prikazuju i informacije iz prethodnog razdoblja. Za osiguravanje obilježja značajnosti i pouzdanosti informacija postoje i neka ograničenja, odnosno pretpostavke. To je prije svega pravovremenost i ekonomičnost, odnosno pozitivan omjer troškova informiranja i koristi koje se ostvaruju.

Ako postoji kašnjenje u objavljivanju informacija, one mogu izgubiti na svojem značaju. Da bi informacija bila ažurna, često će se javiti potreba da bude objavljena

prije nego što se prethodno uzmu u obzir svi važni aspekti transakcija ili kad postoji određeni stupanj nepouzdanosti. Obrnuto, ako se objavljivanje informacija odgađa dok svi aspekti transakcija budu poznati, takva informacija može biti jako pouzdana, ali od male koristi, onima koji su već ranije trebali donijeti odluku. Kako bi se postigla ravnoteža između važnosti i pouzdanosti, valja voditi računa o potrebi donošenja odluka od korisnika.

Jedno od značajnih ograničenja je i balansiranje između koristi i troškova. Koristi koje proizlaze iz informacija trebaju biti veće od troškova u vezi s njihovim dobivanjem. Ipak, utvrđivanje koristi i troškova je često samo procjena. Osim toga, troškove često i ne snosi onaj koji ima koristi od informacija, a koristi od informacija imaju korisnici, a ne sastavljači. Zbog tih razloga vrlo je teško provesti test koristi i troškova u nekom konkretnom slučaju. Ipak, odnos koristi i troškova ne bi trebalo zanemariti.

Općenito, cilj je da se postigne odgovarajuća ravnoteža između kvalitativnih obilježja kako bi se postigli ciljevi financijskog izvještavanja. Relativna važnost pojedinih obilježja u različitim slučajevima, stvar je profesionalne procjene i konkretne potrebe za određenim informacijama.

4.3.1.4. TEMELJNI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI I NJIHOVI ELEMENTI

Najznačajniji rezultat standardizacije financijskog izvještavanja su temeljni financijski izvještaji. Financijskim izvještajima oblikovan je dio procesa financijskog izvještavanja, jer financijsko izvještavanje u širem smislu obuhvaća i niz drugih relevantnih informacija koje su u užoj ili široj vezi s informacijama prezentiranim u financijskim izvještajima, ali nisu predmet izravne računovodstvene obrade⁸⁷.

Financijski izvještaji sadrže podatke o: imovini; obvezama; vlasničkom kapitalu; prihodima i rashodima, uključujući dobit i gubitke; drugim promjenama vlasničkog kapitala; i novčanim tokovima subjekta. Ovi podaci, zajedno s drugim podacima u bilješkama uz financijske izvještaje, pomažu korisnicima u predviđanju budućih novčanih tokova subjekta, a posebno u određivanju vremena njihova nastanka i njihove izvjesnosti.

Potpuni skup financijskih izvještaja čine: bilanca stanja; račun dobiti i gubitaka; izvještaj o promjenama vlasničkog kapitala u kojemu su prikazane: i.) promjene vlasničkog kapitala; ili ii.) promjene vlasničkog kapitala osim onih koje su posljedica kapitalnih transakcija s vlasnicima kapitala koji nastupaju u tome svojstvu; izvještaj o novčanim tokovima; i bilješke uz financijske izvještaje, koje obuhvaćaju sažetak značajnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja.

Mnogi subjekti prezentiraju, izvan financijskih izvještaja, financijski pregled rukovodstva, u kojemu se opisuju i objašnjavaju glavna obilježja financijske uspješnosti i financijskoga stanja subjekta, te glavne neizvjesnosti s kojima se subjekt suočava. Takav izvještaj može uključivati pregled: glavnih čimbenika i utjecaja

⁸⁷ Npr. Godišnji izvještaj o izvršenju proračuna sadrži niz informacija koje nisu sadržane u financijskim izvještajima. Naime, odredbe *Pravilnika o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna* (Narodne novine, 2013) sadrže izvještaje koji su najuže povezani s izvršavanjem proračuna i koji u strukturi prate sadržaj i strukturu proračuna.

koji određuju financijsku uspješnost, uključujući promjene okruženja u kojemu subjekt posluje, odgovor subjekta na te promjene i njihov učinak, te politike subjekta za ulaganja radi očuvanja i unapređenja financijske uspješnosti, uključujući i politiku dividendi; izvora financiranja subjekta i željenoga omjera obveza i vlasničkog kapitala; i resursa subjekta koje nije moguće uvrstiti u bilancu stanja u skladu s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Mnogi subjekti također prezentiraju, izvan financijskih izvještaja, izvještaje i iskaze, kao što su izvještaji o zaštiti okoliša i iskazi o dodanoj vrijednosti, a posebno u djelatnostima u kojima su ekološki čimbenici važni, i ako se zaposlene smatra važnom skupinom korisnika. (Službeni list Europske unije 2008: 5–6).

Ovisno o primijenjenom računovodstvenom konceptu, temeljni financijski izvještaji variraju od manjeg broja izvještaja, koji su usmjereni samo na izvještavanje o primarnom cilju izvještavanja, do svih vrsta izvještaja kojima se cjelovito obuhvaćaju svi resursi, obveze, kapital i novčani tokovi. Najširi okvir financijskog izvještavanja zastupljen je kod primjene računovodstvene osnove nastanka događaja, neovisno o tome je li izvještajna jedinica profitna ili neprofitna. U nastavku se navodi samo opći i osnovni sadržaj pojedinog financijskog izvještaja.

Priznavanje elemenata financijskih izvještaja proces je uvrštavanja u financijske izvještaje stavke koja udovoljava definiciji elementa i zadovoljava određene opće uvjete. To su vjerojatnost buduće ekonomske koristi i pouzdanost mjerenja. Pouzdanost mjerenja kao kriterij za priznavanje stavki znači da stavka ima cijenu ili vrijednost koja se s pouzdanošću može izmjeriti. U mnogim slučajevima cijena ili vrijednost moraju biti procijenjeni pri čemu je nužna uporaba realnih procjena.

Stavke koje u određenom trenutku ne udovoljavaju kriterijima priznavanja vrlo izvjesno će ispuniti uvjete u nekim drugim razdobljima i tada će biti priznate kao elementi izvještaja za to razdoblje. Stavke koje imaju navedena osnovna obilježja elemenata, ali ne udovoljavaju kriterijima za priznavanje, mogu se objaviti u bilješkama, posebnim obrazloženjima ili dopunskim tablicama. To je primjereno kada je informacija o stavci važna za procjenu financijskog položaja, uspješnosti i promjena financijskog položaja.

Ovisno o primijenjenom računovodstvenom konceptu i elementi financijskih izvještaja mogu imati vrlo različit sadržaj. Ipak najopćenitije se može reći da se elementi u financijskim izvještajima priznaju u odnosu na njihovo značenje na promjene ekonomske koristi izvještajne jedinice. Mjerenje elemenata financijskih izvještaja je proces utvrđivanja novčanog iznosa po kojemu će se elementi prikazati u financijskim izvještajima. To znači da je za pripremu financijskih izvještaja i pripremanje računovodstvenih podataka potrebno određivanje određenog temelja za mjerenje (mjerne osnove).

Sukladno međunarodnoj računovodstvenoj teoriji i praksi u vrednovanju elemenata financijskih izvještaja afirmirane su i različite mjerne osnove (i njihove različite kombinacije)⁸⁸. Izbor metode procjene ima izravni utjecaj na iskazivanje vrijednosti imovine i obveza, ali i na iskazivanje financijskog rezultata od poslovanja i od držanja imovine.

⁸⁸ O pravilima priznavanja i vrednovanja pojedinih elementima financijskih izvještaja više je bilo riječi u prethodnoj točki.

4.3.1.5. SADRŽAJ TEMELJENIH FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA PRI PRIMJENI RAČUNOVODSTVENE OSNOVE NASTANKA DOGAĐAJA⁸⁹

U nastavku su prikazani sadržaji temeljnih financijskih izvještaja koji se sastavljaju pri primjeni računovodstvene osnove nastanka događaja, a temelje se na primjerima koji su sadržani u MRSJS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* i MRSJS 2 *Izvještaj o novčanom toku*.

1. Bilanca (izvještaj o financijskom položaju)

Temeljni financijski izvještaj koji osigurava informaciju o financijskom položaju je bilanca (bilanca stanja). Bilanca je iskaz stanja imovine, obveza i vlasničke glavnice na određeni datum, datum bilance.

Tablica 2.11 Izvještaj o financijskom položaju

Jedinica javnog sektora X , na dan 31. prosinca 20x2.

(u tisućama novčanih jedinica)

| POZICIJE | 20X2 | 20X1 |
|--|----------|----------|
| IMOVINA | | |
| Tekuća (kratkotrajna) imovina | | |
| Novac i novčani ekvivalenti | X | X |
| Potraživanja | X | X |
| Zalihe | X | X |
| Predujmovi | X | X |
| Ulaganja | X | X |
| Ostala kratkotrajna imovina | X | X |
| <i>Ukupna kratkotrajna imovina</i> | X | X |
| Dugotrajna imovina | | |
| Potraživanja | X | X |
| Ulaganja | X | X |
| Druga financijska imovina | X | X |
| Infrastrukturna imovina, postroj. i oprema | X | X |
| Zemljište i zgrade | X | X |
| Nematerijalna imovina | X | X |
| Ostala nefinancijska imovina | X | X |
| <i>Ukupna dugotrajna imovina</i> | X | X |
| Ukupna imovina | X | X |

⁸⁹ Izvor koji je korišten za prikaz MRSJS 1 je knjiga Roje, G., Vašiček, V., ur. (2015): *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb.

| POZICIJE | 20X2 | 20X1 |
|---|----------|----------|
| OBVEZE | | |
| Tekuće (kratkoročne) obveze | X | X |
| Dobavljači | X | X |
| Kratkoročni krediti | X | X |
| Tekući dio obveza po dugoročnim kreditima | X | X |
| Rezerviranja | X | X |
| Obveze prema zaposlenima | X | X |
| Obveze za dospelje mirovine | X | X |
| <i>Ukupne kratkoročne obveze</i> | | |
| Dugoročne obveze | | |
| Dobavljači i ostale obveze | X | X |
| Zajmovi | X | X |
| Rezerviranja | X | X |
| Obveze prema zaposlenima | X | X |
| Mirovine | X | X |
| <i>Ukupne dugoročne obveze</i> | X | X |
| Ukupne obveze | X | X |
| Netoimovina | X | X |
| NETO IMOVINA / GLAVNICA | | |
| Glavnica od strane drugih jedinica | X | X |
| Rezerve | X | X |
| Akumulirani viškovi/manjkovi | X | X |
| Manjinski udjel | X | X |
| Ukupna netoimovina / glavnica | X | X |

2. Izvještaj o uspješnosti

Temeljni financijski izvještaj koji osigurava informaciju o prihodima i rashodima je **Izvještaj o uspješnosti** za koji MRSJS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* nudi alternativne nazive: izvještaj o prihodima i rashodima, izvještaj o dobiti i gubitku, izvještaj o aktivnostima, izvještaj o dohotku.

Klasifikacija rashoda može se izvršiti po dva kriterija: prema kriteriju prirodne vrste rashoda ili/i prema funkcionalnom kriteriju koji prepoznaje funkciju, namjenu ili program potrošnje. Kada su rashodi iskazani prema jednoj klasifikaciji, treba ih dopuniti podacima o rashodima prema drugoj klasifikaciji i takvu dopunu objaviti u bilješkama.

Tablica 2.12: Izvještaj o financijskoj uspješnosti

Jedinica javnog sektora X , za razdoblje koje završava 31. prosinca 20x2
 (u tisućama novčanih jedinica)
 – primjer klasifikacije rashoda po prirodnim vrstama –

| POZICIJE | 20X2 | 20X1 |
|--|------------|------------|
| Tekući (redovni, operativni) prihodi | | |
| Porezi | X | X |
| Naknade, kazne, penali, licence | X | X |
| Prihodi od transakcija s osnove razmjene (recipročnih transakcija) | X | X |
| Transferi od strane drugih jedinica | X | X |
| Drugi tekući prihodi | X | X |
| Ukupni tekući prihodi | X | X |
| Tekući (redovni, operativni) rashodi | | |
| Plaće, zarade i druga davanja zaposlenima | X | X |
| Pomoći i drugi transferi | X | X |
| Utrošena roba i usluge | X | X |
| Rashod amortizacije nematerijal. i materijal. imovine | X | X |
| Drugi tekući rashodi | X | X |
| Ukupni tekući rashodi | X | X |
| Višak/manjak iz tekućih aktivnosti | X | X |
| Financijski troškovi | (X) | (X) |
| Dobici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme | X | X |
| Ukupni netekući prihodi (rashodi) | (X) | (X) |
| Višak/manjak iz uobičajenih (redovnih) aktivnosti | X | X |
| Manjinski interes | (X) | (X) |
| Višak/manjak prije izvanrednih stavki | X | X |
| Izvanredne stavke | X | X |
| VIŠAK/MANJAK ZA RAZDOBLJE | X | X |

3. Izvještaj o promjenama glavnice

Prema MRSJS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* zahtjeva objavu poslovnih događaja od utjecaja na glavnice. Izvještajni subjekt treba prezentirati kao, odvojeni dio svojih financijskih izvještaja, sljedeće:

- višak ili manjak razdoblja
- svaku stavku prihoda ili rashoda koja se, u skladu sa zahtjevima iznesenim u drugim standardima, izravno priznaje u glavnice, i ukupan iznos tih stavaka
- kumulativni učinak promjena računovodstvenih politika i ispravke temeljnih pogrešaka obrađenih prema osnovnom postupku MRSJS 3 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.

Pored toga u istom izvještaju, ili u bilješkama, Standard nalaže objaviti i:

- uplate vlasnika i raspodjele vlasnicima, prema njihovom vlasništvu
- stanje akumuliranih viškova ili manjkova na početku razdoblja, na datum bilance te promjene tijekom razdoblja
- posebno objavljene dijelove glavnice, usporedne knjigovodstvene iznose dijelova glavnice na početku i na kraju razdoblja i odvojeno prikazivanje za svaki dio.

Tablica 2.13: Izvještaj o promjenama u glavnici

Jednica javnog sektora X – za godinu koja završava 31. prosinca 20x1

(u tisućama jedinica)

| POZICIJE | Pripisivo vlasnicima kontrolirajućeg subjekta ⁹⁰ | | | | | | Ukupna neto imovina / glavnica |
|---|---|--------------------|-----------------------------|-------------------------------|--------|-------------------|--------------------------------|
| | Uplaćeni kapital | Revaloriz. rezerve | Rezerve od tečajnih razlika | Akumulirani viškovi/ manjkovi | Ukupno | Manjinski interes | |
| | | | | | | | |
| Stanje na 31. 12. 20x0. | | | | | | | |
| Promjene u račun politikama | X | X | (X) | X | X | X | X |
| Prepravljivi saldo | X | X | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Promjene u neto imovini / glavnici za godinu 20x1 | | | | | | | |
| Dobici od revalorizacije nekretnina | | X | | | X | X | X |
| Gubici od revalorizacije ulaganja | | (X) | | | (X) | (X) | (X) |
| Tečajne razlike | | | (X) | | (X) | (X) | (X) |
| Netoprihodi priznati direktno u neto imovini/glavnici | | X | (X) | | X | X | X |
| Višak razdoblja | | | | X | X | X | X |
| Ukupno priznati prihodi i rashodi za izvještajno razdoblje | | X | | X | X | X | X |
| Saldo na 31.12.20x1 (koje se prenosi u iduće razdoblje) | X | X | (X) | | X | X | X |
| Promjene u neto imovini / glavnici za godinu 20x1 | | | | | | | |
| Gubici od revalorizacije nekretnina | | (X) | | | (X) | (X) | (X) |
| Dobici od revalorizacije ulaganja | | X | | | X | X | X |
| Tečajne razlike | | | (X) | | (X) | (X) | (X) |
| Neto prihodi priznati direktno u neto imovini / glavnici | | (X) | (X) | | (X) | (X) | (X) |
| Manjak razdoblja | | | | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Ukupno priznati prihodi i rashodi za izvještajno razdoblje | | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Saldo na 31. 12. 20x2. | X | X | (X) | X | X | X | X |

4. Izvještaj o novčanom toku

Sve jedinice koje sastavljaju i prezentiraju financijske izvještaje prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja, trebaju sastaviti izvještaj o novčanom toku. Informacije o novčanim tokovima omogućuju korisnicima procjenjivanje budućih novčanih tokova jedinice i sposobnost jedinice da stvara novčane tokove i kumulira ih prema djelokrugu i prirodi njene aktivnosti. Primici i izdaci novca razvrstani su prema prirodi transakcije u: poslovne, investicijske (ulagateljske) aktivnosti i financijske aktivnosti. Izvještaj se sastavlja izborom između dvije metode: direktne i indirektn⁹⁰. U primjeru je prikazan izvještaj o novčanom toku primjenom direktne metode.

Tablica 2.14. Izvještaj o novčanom toku – direktna metoda

Jedinica javnog sektora – konsolidirani izvještaj o novčanom toku za godinu koja završava s 31. prosincem 20x2.

(u tisućama novčanih jedinica)

| POZICIJE | 20X2 | 20X1 |
|--|----------|----------|
| NOVČANI TOK IZ TEKUĆE AKTIVNOSTI | | |
| PRIMICI | | |
| Porezi | X | X |
| Primici od prodaje roba i usluga | X | X |
| Pomoći | X | X |
| Primici od kamata | X | X |
| Drugi primici | X | X |
| IZDACI | | |
| Troškovi zaposlenih | (X) | (X) |
| Mirovine | (X) | (X) |
| Dobavljači | (X) | (X) |
| Plaćene kamate | (X) | (X) |
| Drugi izdaci | (X) | (X) |
| Neto novčani tok iz tekućih aktivnosti | X | X |
| NOVČANI TOK IZ INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI | | |
| Stjecanje postrojenja i opreme | (X) | (X) |
| Primici od prodaje postrojenja i opreme | X | X |
| Primici od prodaje ulaganja | X | X |
| Stjecanje vrijednosnih papira u stranoj valuti | (X) | (X) |
| Neto novčani tok iz investicijskih aktivnosti | X | X |

⁹⁰ Izvještavanje o novčanim tokovima iz tekuće aktivnosti može biti:

- **direktna metoda**, pri čemu se objavljuju glavne skupine bruto novčanih primitaka i bruto novčanih izdataka, ili
- **indirektna metoda**, pri čemu se viškovi/manjkovi usklađuju za učinke transakcija nenovčane prirode, bilo koja razgraničenja nastanka događaja u vezi s iskazivanjem prošlih ili budućih tekućih primitaka ili izdataka, te za pozicije prihoda ili rashoda koje su u vezi s investicijskim ili financijskim novčanim tokom. Prema Roje, G., Vašiček, V., ur. (2015): *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb.

| POZICIJE | 20X2 | 20X1 |
|--|----------|----------|
| NOVČANI TOK IZ FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI | | |
| Primici od posudbi | X | X |
| Otplate po osnovi posudbi | (X) | (X) |
| Distribucija dividendi | (X) | (X) |
| Neto novčani tok iz financijskih aktivnosti | X | X |
| Neto porast/smanjenje novca i novčanih ekvivalenata | X | X |
| Novac i novčani ekvivalenti na početku razdoblja | X | X |
| Novac i novčani ekvivalenti na kraju razdoblja | X | X |

5. Bilješke uz financijske izvještaje

Bilješke uz financijske izvještaje obvezni su sastavni dio financijskih izvještaja. Bilješke su vrijedni izvor informacija o izabranim računovodstvenim politikama, primijenjenim pravilima mjerenja, vrednovanja, objavljivanja podataka sadržanih u temeljnim financijskim izvještajima, kao i dodatnih podataka koji pomažu razumijevanju financijskih izvještaja.

Prema odredbama MRSJS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja*, **Bilješke** trebaju:

- Pružiti informaciju o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama koje su izabrane i primijenjene za značajne transakcije i poslovne događaje.
- Objaviti informaciju koju zahtijevaju MRSJS-ovi, a koja nije prezentirana u financijskim izvještajima.
- Pružiti dodatnu informaciju koja nije prezentirana u financijskim izvještajima, ali je nužna za *fer* prezentiranje.

Bilješke trebaju biti prezentirane sustavno. Potrebno je određenom oznakom povezati stavku u izvještaju s informacijom o istoj u bilješkama.

Područja izbora računovodstvenih politika proizlaze iz odredbi i zahtijeva pojedinih standarda i prirodi djelatnosti jedinice te forma i sadržaj bilješki nije ograničen.

Svi navedeni izvještaji strukturom i sadržajem prilagođeni su izvještavanju pri primjeni računovodstvene osnove nastanka događaja. U računovodstvu proračuna i računovodstvu neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj primjenjuju se modifikacije računovodstvene osnove nastanka događaja, a što se odražava i na formu, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija⁹¹.

⁹¹ Navedeni izvještaji obrađeni su u okviru poglavlja 5. Računovodstvo i financijsko izvještavanje proračunskih korisnika i poglavlja 6. Računovodstvo i financijsko izvještavanje neprofitnih organizacija.

PITANJA ZA PROVJERU ZNANJA:

1. Što je konstantno, a što kameralno knjigovodstvo?
2. Navedite razloge razvoja različitih računovodstvenih podusustava (profitno, proračunsko, neprofitno računovodstvo).
3. Navedite temeljne razlike između profitnog, proračunskog i neprofitnog računovodstva.
4. Navedite faze u razvoju državnog računovodstva u svijetu.
5. Navedite faze u razvoju državnog računovodstva u Republici Hrvatskoj.
6. Navedite računovodstvene osnove.
7. Navedite obilježje obračunske osnove.
8. Navedite obilježje novčane osnove.
9. Navedite obilježje modificirane obračunske osnove.
10. Navedite obilježje modificirane novčane osnove.
11. Koja osnova prikazuje materijalnu (fizičku) imovinu u financijskim izvještajima?
12. Koja je razlika pojma prihod i primitak?
13. Pojasnite razliku pojmova prihod i dobitak.
14. Koja je razlika pojma rashod, trošak i izdatak?
15. U kojoj računovodstvenoj osnovi je primjereno upotrijebiti pojam rashod, a u kojoj primitak i zašto?
16. Navedite specifične oblike imovine u javnom sektoru/državne imovine i navedite osnovna obilježja.
17. Što je i kada se primjenjuje simbolička vrijednost?
18. Što znači kriterij mjerljivosti i raspoloživosti prihoda? Je li primjenjiv na priznavanje svih vrsta javnih prihoda?
19. Navedite ciljeve i svrhu financijskog izvještavanja u državnom/proračunskom računovodstvu.
20. Koji su nedostaci primjene novčane osnove? Koje informacije nisu dostupne?
21. Objasnite pojam dospelost obveza i ročnosti obveza.
22. Navedite temeljne financijske izvještaje, koji se sastavljaju u varijanti primjene obračunske osnove.
23. Navedite kvalitativna obilježja financijskih izvještaja.
24. Objasnite relevantnost informacije kao kvalitativno obilježje financijskih izvještaja.
25. Navedite ciljeve financijskog izvještavanja specifične za državne jedinice.

LITERATURA:

Anthony, R.,N. (1995) *Osnove računovodstva, peto izdanje*, prijevod, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

Babić, Š. (1971) *Teorija i tehnika računovodstva*, Informator, Zagreb.

Broz, Tominac, S. i dr. (2015) *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*, red. Vašiček, V., TIM4PIN d.o.o. za svjetovanje, Zagreb

Dražić, Lutilsky, I. i dr. (2010) *Računovodstvo, III izmijenjeno izdanje*, ur. Gulin, D., Žager, L., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

GASB (1990) *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards*, GASB, USA.

Habek, M. (1984) *Računovodstvo*, Narodne novine, Zagreb.

Hay, L., E., Engstrom J.,H. (1987) *Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations*, Irwin, Homewood, Illinois, USA.

IFAC (1991) *Study 1 Financial Reporting by National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA.

IFAC (1993) *Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA.

IFAC (1995) *Study 5 Definition and Recognition of Assets*, Public Sector Committee, New York, USA.

IFAC (1996) *Occasional Paper 3: Perspectives on Accrual Accounting*, Public Sector Committee, New York, USA.

IFAC-PSC (1996a) *Study 11 – Governmental Financial Reporting*. Public Sector Committee New York, USA.

IPSASB (2014 Edition): *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Volume I (pp. 1-847). <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>, posjet 25.01.2016.

IPSASB (2014 Edition): *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Volume II (pp. 848-1687). <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>, posjet 25. 1. 2016.

Larson, Pyle (1988) *Fundamental Accounting Principles*, eleventh edition, Irwin, Homewood, Illinois, USA.

Narodne novine (1992) *Zakon o računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 96/1992.

Narodne novine (1993) *Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 112/1993.

Narodne novine (1994) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 92/1994.

Narodne novine (1994a) *Pravilnik o računovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 20/1994 i 40/1994.

Narodne novine (1994b; 1996) *Uredba o računovodstvu proračuna*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 96/1994 i 108/96.

Narodne novine (1994c; 1996b; 1998; 1999) *Pravilnik o računovodstvu i računskom planu proračuna*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 92/1994, 98/1994, 15/1996, 94/1998, 165/1998, 62/1999.

Narodne novine (1995) *Uredba o sustavu glavne knjige riznice te načina vođenja jedinstvenog računa riznice*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 97/1995.

- Narodne novine (1997; 1999a) *Pravilnik o financijskom izvješćivanju za proračune i proračunske korisnike*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 12/1997, 62/1999, 137/1999.
- Narodne novine (1998b) *Pravilnik o primjeni računskog plana*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 165/1998.
- Narodne novine (2003) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 96/2003.
- Narodne novine (2006) *Odluka o objavljivanju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 140/2006.
- Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 87/2008.
- Narodne novine (2012; 2015) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 136/2012, 15/2015.
- Narodne novine (2013) *Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 24/2013.
- Narodne novine (2014) *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 124/2014.
- Narodne novine (2014a) *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 121/2014.
- Narodne novine (2015) *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb broj 3/2015.
- Narodne novine (2015a) *Zakon o računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 78/2015.
- Premchand, A. (1994) *Toward Effective Governmental Accounting*, IMF, New York, USA.
- Radić, S. (1908) *Današnja financijska znanost*, pretpisak, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 1995.
- Razek, J. R., Hosch, A. (1985) *Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, USA.
- Rupel, W. (1998) *GAAP for Governments – Interpretation and Application of GAAP for State and Local Governments 1998*, I. Willey & Sons, Inc., New York, USA.
- Službeni list Europske unije (2008) Međunarodni računovodstveni standardi, UREDBA KOMISIJE (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća, Službeni list Europske unije, 13/sv. 46 od 29. 11. 2008. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008R1126&rid=13>
- Službeni list SFRJ (1989;1990) *Zakon o računovodstvu*, Novinsko-izdavačka ustanova Službeni list SFRJ, Beograd, broj 12/1989, 35/1989, 3/1990, 42/1990 i 61/1990.
- Službeni list SFRJ (1989a;1990a) *Uredba o načinu obračuna amortizacije, odnosno otpisa vrijednosti materijalnih i nematerijalnih ulaganja*, Novinsko-izdavačka ustanova Službeni list SFRJ, Beograd, broj 12/1989, 35/1989, 3/1990, 42/1990 i 61/1990.
- Srića, V., Traven, S., Pavlič M. (1994) *Menedžer i informacijski sustavi*, Poslovna knjiga d.o.o., Zagreb.
- Šimović, J. (1991) „Proračunski (budžetski) fondovi u novom sustavu financiranja javnih potreba“, *Računovodstvo i financije*, Savez računovođa i financijskih djelatnika Republike Hrvatske, Zagreb, 5/1991.
- Vašiček, V. Vašiček, D. (1998) Prednosti i nedostaci novčane računovodstvene osnove u proračunskom računovodstvu i računovodstvu neprofitnih organizacija, XXXIII simpozij *Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Pula, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
- Vašiček, D. (1999) Otvaranje poslovnih knjiga i primjena novog računskog plana, dodatak uz časopis „*Računovodstvo i financije*“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, br. 1/99.

Vašiček D. (1999a) Stanje i mogućnost preustroja računovodstva proračuna, XXXIV. simpozij *Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Pula, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

Vašiček, V. (1999) Ocjena stanja računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija i primjerenost izabranog modela fondovskog računovodstva, *Revizija*, Hrvatska udruga revizora, Zagreb, 1/1999.

Vašiček, D., ur. (2000) *Sustav proračuna*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

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

Vašiček, D., Vašiček V., Sirovica K. (2005) *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, ur. Vašiček, D., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2008) *Osnove računovodstva: Računovodstvo za neračunovođe, Drugo izdanje*, ur. Žager L., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

5. POGLAVLJE

RAČUNOVODSTVO I FINACIJSKO IZVJEŠTAVANJE PRORAČUNSKIH KORISNIKA

izv. prof. dr. sc. Davor Vašiček

Računovodstvena evidencija tipičnih poslovnih događaji iz poslovanja proračunskih korisnika bilježi se u skladu s propisanim pravilima evidencije i uz primjenu propisanog računskog plana. U poglavlju su uz primjere knjiženja pojedinih poslovnih događaja dana objašnjenja primijenjenih pravila kao i objašnjenja vezana na razumijevanje šireg konteksta u kojima su nastala određena računovodstvena rješenja.

U drugom dijelu poglavlja osim konceptijskog okvira i povezanosti analitičkog okvira računovodstva s financijskim izvještavanjem daje se pregled temeljnih financijskih izvještaja s pregledom sadržaja izvještaja, rokova podnošenja izvještaja i obveznika izvještavanja u Republici Hrvatskoj.

5.1. PRIMJERI KNJIŽENJA POSLOVNIH DOGAĐAJA S PRIMJENOM RAČUNSKOG PLANA

5.1.1. RAČUNSKI PLAN PRORAČUNA

Računski plan proračuna je podloga i analitički okvir za praćenje svih faza proračunskog ciklusa (planiranja, praćenja, izvršavanja i izvještavanja), a postavljen je sveobuhvatno tako da omogućuje praćenje ukupnih resursa, obveza i vlastitih izvora financiranja proračunskih subjekata. Računski plan proračuna propisan je i obvezno ga primjenjuju svi proračunski subjekti⁹². Metodološka i sadržajna osnovica za izradu računskog plana proračuna je **ekonomska klasifikacija**.

Računskim planom proračuna utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode/primitke i rashode/izdatke.

Propisani računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune.

Osnovni računi iz računskog plana mogu se raščlanjivati, prema potrebama, na analitičke i subanalitičke račune. Raščlanjivanje osnovnih računa u računskom planu obavlja se po dekadnom sustavu. Obveznici primjene dužni su primjenjivati isključivo propisane račune do 5. razine (tj. osnovne račune), odnosno ne mogu otvarati svoje osnovne račune, već mogu samo raščlanjivati pojedini propisani osnovni račun prema svojim potrebama.

Ilustracija strukture računa u računskom planu prikazana je sljedećom slikom.

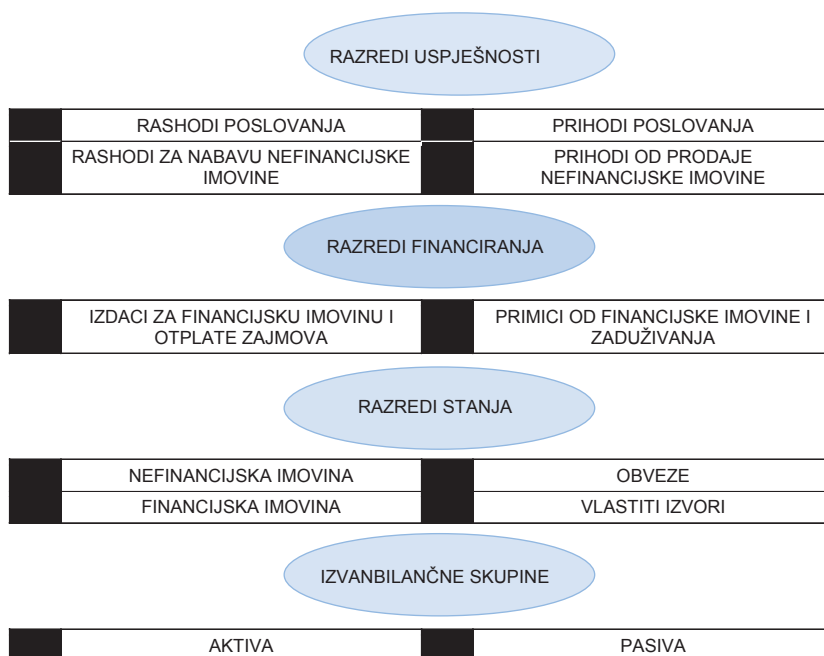
Slika 5.1. Struktura računskog plana proračuna (primjer rashoda poslovanja)

| Oznaka | Naziv | Razina | Zadano/ Slobodno |
|--------|-----------------------------------|------------------|---------------------|
| 3 | Rashodi poslovanja | Razred | zadano |
| 31 | Rashodi za zaposlene | Skupina | |
| 311 | Plaće | podskupina | |
| 3111 | Plaće za redovan rad | odjelja | |
| 31111 | Plaće za zaposlene | osnovni račun | |
| 311111 | Plaće za zaposlene – službenici | analitički račun | slobodno |
| 311112 | Plaće za zaposlene – namještenici | analitički račun | slobodno |

⁹² Na temelju Zakon o proračunu, propisivanje obveznog sadržaja računskog plana kao i pravila priznavanja poslovnih događaja provodi se podzakonskim aktima. Primjeri knjiženja i primjena računskog plana proračuna u ovom izdanju temelje se na *Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu proračuna*, Narodne novine Zagreb, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 3/2015, 93/2015, 135/2015.

Računski plan sadrži 10 razreda prikazanih sljedećom slikom.

Slika 5.2. Sadržaj računskog plana po razredima



Razredi 0, 1, 2 i 9 jesu razredi u kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora.

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

Sadržajno, računski plan postavljen je sveobuhvatno i široko. Namjera u oblikovanju bila je omogućiti procesuiranje podataka za izvještavanje i na obračunskoj i na novčanoj osnovi. To je naročito značajno u prijelaznom razdoblju kada se po inerciji primjene novčanog koncepta u velikoj mjeri traže detaljne informacije o novčanim tokovima. Iz navedenih razloga struktura razreda 1 i 2 odstupa od uobičajene klasifikacije obveza i potraživanja. Brojčano, nastojalo se povezati brojeve računa npr. obveza s konkretnim rashodima (skupina 23 – razred 3); skupina 24 – razred 4).

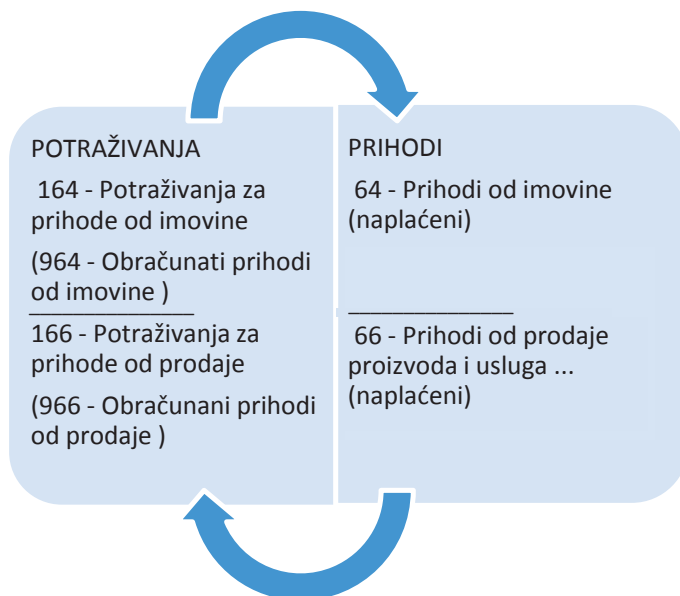
Primjer ove prilagodbe računskog plana u dijelu rashoda i s njima povezanih obveza prikazan je sljedećom slikom.

Slika 5.3. Prilagodba računskog plana proračuna – primjer klasifikacija obveza



Primjer prilagodbe računskog plana u dijelu prihoda i povezanih potraživanja prikazan je sljedećom slikom.

Slika 5.4. Prilagodba računskog plana proračuna – primjer klasifikacija potraživanja

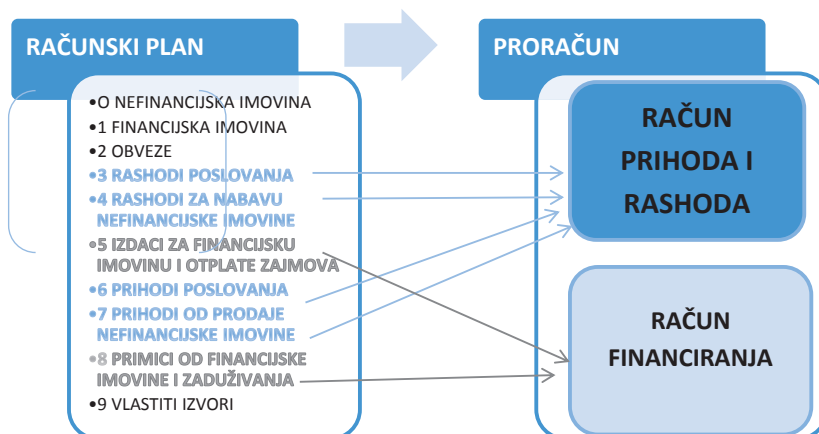


Računovodstveni model i računski plan usklađen je sa zahtjevima izvještajnog sustava. Ovako strukturirane skupine obveza i potraživanja olakšavaju klasificiranje (kontiranja) i knjiženje pojedinih transakcija te omogućuju izravno crpljenje podataka za izradu izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, ali i izvještaja o novčanim tokovima.

Budući da se rashodi priznaju primjenom obračunskog koncepta, cjelovita informacija za praćenje novčanih izdataka (i za potrebe praćenja izvršenja novčanog proračuna i za potrebe upravljanja likvidnošću) osigurava se ekonomskim klasificiranjem obveza na opisani način. Tako informacije o podmirenju obveza ujedno služe, i kao podaci o ekonomski razvrstanim izdacima kao elementima novčanog proračuna, i kao elementi izvještaja o novčanom toku.

Povezanost sadržaja računskog plana sa strukturom proračuna prikazana je sljedećom slikom.

Slika 5.5. Veza računskog plana i proračuna



Računskim planom predviđena je i skupina računa 99 – Izvanbilančni zapisi, koja sadrži stavke koje nisu bilančne kategorije, ali su povezane s bilančanim kategorijama i zahtijevaju iskazivanje.

5.1.2. PRIMJERI KNJIŽENJA POSLOVNIH DOGAĐAJA

Primjeri knjiženja izabranih poslovnih događaja karakterističnih u poslovanju proračunskih korisnika prikazani su uz korištenje propisanih klasifikacija i računskog (kontnog) plana proračuna s propisanim kontima do razine osnovnog računa (peteroznamenasta brojčana oznaka računa (konta)).

5.1.2.1. NEFINANCIJSKA IMOVINA – RAZRED 0

Nefinancijska imovina klasificira se i računovodstveno prati u sljedećim skupinama računa razreda 0:

- 01 Neproizvedena dugotrajna imovinu
- 02 Proizvedena dugotrajna imovinu
- 03 Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti
- 04 Sitni inventar
- 05 Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi, i
- 06 Proizvedena kratkotrajna imovina.

Neproizvedena dugotrajna imovina sastoji se od materijalne i nematerijalne imovine. Neproizvedena materijalna imovina obuhvaća prirodna bogatstva (zemljišta, šume, rudna i druga bogatstva) nad kojima proračun i proračunski korisnici imaju pravo vlasništva. Neproizvedena nematerijalna imovina obuhvaća: patente, koncesije, licence te uz ostala slična prava i *goodwill*.

Proizvedena dugotrajna imovina sastoji se od: građevinskih objekata, postrojenja i opreme, vojne opreme, prijevoznih sredstava, knjiga, umjetničkih djela i ostalih izložbenih vrijednosti, višegodišnjih nasada i osnovnog stada i nematerijalne proizvedene imovine.

Proizvedena nematerijalna imovina sastoji se od: istraživanja rudnih bogatstava, ulaganja u računalne programe, umjetničkih, literarnih i znanstvenih djela i slično.

Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti sastoje se od vrijednosti koje se čuvaju pohranjene i ne koriste u obavljanju djelatnosti. Ove vrijednosti su: plemeniti metali, drago kamenje, pohranjene knjige, umjetnička djela i slično.

Sitni inventar čine predmeti proizvedene kratkotrajne nefinancijske imovine koji se ne utroše jednokratnom upotrebom u procesu poslovanja.

Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi sadrži ulaganja u tijeku izrade ili nabave proizvedene dugotrajne imovine.

Proizvedena kratkotrajna imovina sadrži: zalihe za obavljanje djelatnosti, proizvodnju i proizvode, zalihe vojnih sredstava za jednokratnu upotrebu, robu za daljnju prodaju.

5.1.2.1.1. Proces nabave nefinancijske imovine

Trošak nabave (nabavnu vrijednost) nefinancijske imovine čini kupovna cijena uvećana za carine, nepovratne poreze, troškove prijevoza i sve druge troškove koji se mogu izravno dodati troškovima nabave i osposobljavanja za početak upotrebe. Porez na promet nekretnina tipični je oblik nepovratnog je poreza. U ovu kategoriju možemo svrstati i razne doprinose i takse koje se plaćaju u postupku stjecanja građevinskih objekata (npr. komunalni doprinos, vodni doprinos i sl.).

Porez na dodanu vrijednost također je nepovratni porez koji se uključuje u nabavnu vrijednost ukoliko stjecatelj nije u sustavu PDV-a ili mu stečena imovina ne služi za djelatnost koja ne rezultira oporezivim isporukama. U sustavu proračuna ovo je najčešći slučaj. U protivnom se zaračunani PDV u računima dobavljača isključuje iz nabavne vrijednosti, jer ima povratni karakter i iskazuje se kao potraživanje za pretporez.

Nabavna se vrijednost stečene imovine u cijelosti priznaje u rashod stjecanja nefinancijske imovine (račun u razredu 4) te kao povećanje imovine (račun u razredu 0) i

izvora vlasništva (račun skupine 91). Ovakav pristup predstavlja najznačajniji otklon od pune primjene računovodstvene osnove nastanka događaja.

Primjer 1. Nabava zemljišta kupovinom na tržištu

Na temelju prethodno sklopljenog ugovora kupljeno je i plaćeno poljoprivredno zemljište za iznos od 500.000,00 kn. Sukladno poreznim propisima kupac je na temelju rješenja porezne uprave platio porez na promet nekretnina (5 %) u iznosu od 25.000,00. Kupac je primio račun odvjetnika za usluge sastavljanja kupoprodajnog ugovor na iznos od 7.500,00 kn (5.000,00 + PDV 2.500,00 kn). Plaćena je faktura odvjetniku. Kupac – proračunski korisnik nije u sustavu PDV-a.

| | | |
|---|--|---|
| 41111 Rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine – Poljoprivredno zemljište | 24111 Obveze za nabavu nefinancijske imovine – zemljište | 01111 Neproizvedena dugotrajna imovina – Poljoprivredno zemljište |
| (1) 500.000,00 | (4) 7.500,00 | (1a) 500.000,00 |
| (2) 25.000,00 | 7.500,00 (3) | (2a) 25.000,00 |
| (3) 7.500,00 | | (3a) 7.500,00 |
| 91111 Vlastiti izvori – Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu | 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | |
| 500.000,00 (1a) | S ^o X | 500.000,00 (1) |
| 25.000,00 (2a) | | 25.000,00 (2) |
| 7.500,00 (3a) | | 7.500,00 (4) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Isplaćeno je vlasniku zemljišta 500.000,00 kn sukladno prethodno sklopljenom ugovoru. Povećavaju se rashodi stjecanja nefinancijske imovine i smanjuju novčana sredstva na žiroračunu.
- (1a) Kao učinak istog poslovnog događaja knjiži se povećanje imovine na računu nefinancijske imovine – zemljišta i povećanje izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu za 500.000,00 kn.
- (2) Po rješenju Porezne uprave uplaćen je porez na promet nekretnina 25.000,00 kn te se knjiži dodatno povećanje rashoda stjecanja nefinancijske imovine – zemljišta i izvora vlasništva iz proračuna. Porez na promet nekretnina nije povratni porez te vrijednost plaćenog poreza povećava nabavnu vrijednost nekretnine – zemljišta.
- (2a) Kao učinak istog poslovnog događaja knjiži se povećanje vrijednosti imovine na računu nefinancijske imovine – zemljišta i povećanje izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu 25.000,00.

- (3) Primljen je račun odvjetnika na iznos 7.500,00 kn koji ima obilježje zavisnog troška nabave nekretnine – zemljišta te se knjiži dodatno povećanje rashoda stjecanja nefinancijske imovine – zemljišta i obveza za nabavu nefinancijske imovine (obveza prema dobavljačima). Proračunski korisnik nije u sustavu PDV-a pa je iznos pretporeza uključen u trošak nabave nekretnine – zemljišta jer se ne ostvaruje pravo pretporeza.
- (3a) Kao rezultat istog poslovnog događaja knjiži se povećanje vrijednosti imovine na računu nefinancijske imovine – zemljišta i povećanje izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu za 7.500,00.
- (4) Plaćanje računa odvjetniku evidentira se kao smanjenje novčanih sredstava i obveza za nabavu nefinancijske imovine (obveza prema dobavljaču).

Proces složenije nabave korisno je pratiti na računima dugotrajne imovine u pripremi na kojima se formira ukupna nabavna vrijednost imovine koja se po okončanju nabave prenosi na račune imovine u upotrebi. U primjeru stjecanja kupnjom je radi pojednostavljenja nabava knjižena izravno na račune imovine u upotrebi što je i u praksi najčešći slučaj, a upotreba računa imovine u pripremi prikazana je u sljedećem primjeru.

Primjer 2. Dugotrajna imovina u pripremi – izgradnja

Na gradskom zemljištu gradi se sportska dvorana. Primljen je račun arhitekta za izradu projektne dokumentacije na iznos 50.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Uz izdavanje građevinske dozvole plaćen je komunalni i doprinos u iznosu od 75.000,00 kn. S izvođačem radova ugovoreni su radovi u vrijednosti od 1.500.000,00 kn (s uključenim PDV-om) koji će biti izvedeni u roku od 6 mjeseci. Primljena je prva obračunska situacija na 350.000,00 kn (s uključenim PDV-om) i druga na 650.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Primljen je konačni obračun u vrijednosti od 1.610.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Dobavljačima je plaćeno. Proračunski korisnik nije u sustavu PDV-a. Imovina je stavljena u upotrebu.

| 42126 Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine – Sportske dvorane i rekreacijski objekti | 24212 Obveze za nabavu nefinancijske imovine – Ostali građevinski objekti | 05119 Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi – Ostali građevinski objekti u pripremi |
|--|---|---|
| (1) 50.000,00 | (6) 1.660.000,00 | (1a) 50.000,00 |
| (2) 75.000,00 | 50.000,00 (1) | (2a) 75.000,00 |
| (3) 350.000,00 | 350.000,00 (3) | (3a) 350.000,00 |
| (4) 650.000,00 | 650.000,00 (4) | (4a) 650.000,00 |
| (5) 610.000,00 | 610.000,00 (5) | (5a) 610.000,00 |
| | | 1.735.000,00 (7) |

| | | |
|---|---|--|
| 91111 Vlastiti izvori - Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu | 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | 02126 Proizvedena dugotrajna imovina – Sportske dvorane i rekreacijski objekti |
| 50.000,00 (1a) | 75.000,00 (2) | (7)1.735.000,00 |
| 75.000,00 (2a) | 1.660.000,00 (6) | |
| 350.000,00 (3a) | | |
| 650.000,00 (4a) | | |
| 610.000,00 (5a) | | |

Pojašnjenje knjiženja

Dugotrajniji i kompleksniji postupci stjecanja imovine prate se na računima skupine 05 – dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi. Po okončanju procesa nabave ukupni trošak nabave (ukupna nabavna vrijednost) prenosi se s ovih računa na odgovarajući račun nabavljene imovine prema vrsti imovine. Proračunski korisnik nije u sustavu PDV-a, pa je iznos pretporeza uključen u trošak nabave građevinskog objekta – sportske dvorane, jer se ne ostvaruje pravo pretporeza.

- (1) Primljeni račun arhitekta za izradu projektne dokumentacije u iznosu od 50.000,00 kn (s uključenim PDV-om) svrstava se u zavisni trošak nabave građevinskog objekta – sportske dvorane, te se knjiži kao nastanak rashoda za nabavu proizvedene dugotrajne imovine i povećanje obveza prema dobavljačima za nabavu nefinancijske imovine.
- (1a) Kao učinak istog poslovnog događaja knjiži se povećanje imovine na računu dugotrajne nefinancijske imovine u pripremi (u procesu nabave) i povećanje izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu za 50.000,00 kn.
- (2) Plaćeni su komunalni i vodni doprinosi u iznosu od 75.000,00 kn, koji se svrstavaju u zavisni trošak nabave građevinskog objekta – sportske dvorane te se plaćanje knjiži kao nastanak rashoda za nabavu proizvedene dugotrajne imovine i smanjenje novčanih sredstava na žiroračunu.
- (2a) Kao učinak istog poslovnog događaja knjiži se povećanje imovine na računu dugotrajne nefinancijske imovine u pripremi (u procesu nabave) i povećanje izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu za 75.000,00 kn.
- (3) Izvođač radova ispostavlja prvu privremenu situaciju. Vrijednost radova prema stupnju dovršenosti je 350.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Knjiži se nastanak rashoda za nabavu proizvedene dugotrajne imovine i povećanje obveza prema dobavljačima za nabavu nefinancijske imovine.
- (3a) Kao učinak istog poslovnog događaja knjiži se povećanje imovine na računu dugotrajne nefinancijske imovine u pripremi (u procesu nabave) i povećanje izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu za 350.000,00 kn.
- (4) Izvođač radova ispostavlja drugu privremenu situaciju, koja uključuje vrijednost radova između dvije obračunske situacije na 650.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Knjiži se nastanak rashoda za nabavu proizvedene dugotrajne imovine i povećanje obveza prema dobavljačima za nabavu nefinancijske imovine.

- (4a) Kao učinak istog poslovnog događaja knjiži se daljnje povećanje imovine na računu dugotrajne nefinancijske kontu imovine u pripremi (u procesu nabave) i povećanje izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu za 650.000,00 kn.
- (5) Izvođač je završio gradnju i napravio konačni obračun radova na vrijednost 1.610.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Ispostavljena faktura knjiži se u dijelu razlike vrijednosti radova između konačne situacije i prethodne dvije privremene situacije u iznosu od 610.000,00kn (s uključenim PDV-om).
- (5a) Kao učinak istog poslovnog događaja knjiži se daljnje povećanje imovine na računu dugotrajne nefinancijske imovine u pripremi (u procesu nabave) i povećanje izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu za 610.000,00 kn.
- (6) Plaćene su ukupne obveze prema dobavljačima, te se knjiži zatvaranje obveza prema dobavljačima za nabavu nefinancijske imovine i smanjenje novčanih sredstava na žiroračunu.
- (7) Završen je proces nabave građevinski objekt – sportska dvorana u vrijednosti 1.735.000,00 kn prenosi se u upotrebu što se knjiži kao smanjenje dugotrajne nefinancijske imovine u pripremi (u procesu nabave), a povećanje proizvedene dugotrajne imovine u korištenju – sportske dvorane i rekreacijski objekti.

Primjer 3. Stjecanje dugotrajne nefinancijske imovine bez naknade (donacijom i kapitalnom pomoći)

Knjigovodstveno evidentiranje stjecanja nefinancijske imovine bez naknade ovisi o tome odvija li se transakcija u okviru opće države (između proračuna i/ili proračunskih korisnika) ili između subjekata od kojih je jedan izvan opće države. U slučaju kada se transakcija odvija između subjekata u sustavu proračuna (proračuna i/ili izvan/proračunskih korisnika) vrijednosti se prikazuju kao promjene u vrijednosti i obujmu imovine (samo preko pozicija bilance, odnosno kao promjena vlasništva). Prijenos se knjigovodstveno provodi preko odgovarajućih računa podskupine **915 Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza** i kod primatelja i kod davatelja. Dakle, kada je riječ o donacijama u okviru opće države, ne evidentiraju se prihodi i rashodi, nego se evidentira povećanje/smanjenje imovine na računima podskupine 915. Vrijednost imovine primljene bez naknade se utvrđuje na temelju dokumentacije davatelja sredstava o vrijednosti donirane imovine ili se procjenjuje.

U slučaju doniranja nefinancijske imovine između subjekata od kojih je jedan izvan opće države (stanovništvo, gospodarstvo, inozemstvo i sl.), iskazuju se promjene imovine posredstvom prihoda i rashoda. Dobivena dugotrajna nefinancijska imovina evidentira se odobravanjem odgovarajućeg računa prihoda poslovanja i zaduživanjem odgovarajućeg računa rashoda za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine. Istovremeno se za primljenu imovinu zadužuje odgovarajući račun nefinancijske imovine u razredu 0, a odobrava odgovarajući račun vlastitih izvora u razredu 9.

Proračunski korisnik je od poduzeća Alfa d.o.o dobio donaciju uredske opreme u vrijednosti od 200.000,00 kn. Od županije je korisniku prenesena bez naknade informatička oprema u vrijednosti 120.000,00 kn.

| | | |
|--|--|---|
| 42212 Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine – Uredski namještaj | 66323 Prihodi od donacija – Kapitalne donacije od trgovačkih društava | 02212 Proizvedena dugotrajna imovina – Uredski namještaj |
| (1) 200.000,00 | 200.000,00 (1) | (1a) 200.000,00 |
| 91121 Vlastiti izvori – Ostali izvori vlasništva za nefinancijsku imovinu | 9151 – Promijene u vrijednosti i obujmu imovine | 02211 Proizvedena dugotrajna imovina – Računala i računalna oprema |
| 200.000,00 (1a) 120.000,00 (2a) | (2a)120.000,00 | (2)120.000,00 |
| | 120.00,00 (2) | |

Pojašnjenje knjiženja:

(1) Primljena uredska oprema u vrijednosti 200.000, kn knjiži se kao povećanje prihoda od donacija na računu kapitalne donacije od trgovačkih društava i kao povećanje rashoda za nabavu proizvedene dugotrajne imovine. Iskaz po приходima i rashodima je neutralan na višak/manjak, ali povećava iskaz prihoda i rashoda za imovinu primljenu bez naknade od subjekata izvan općeg proračuna.

(1a) Kao učinak istog poslovnog događaja knjiži se povećanje imovine na računu proizvedena dugotrajna imovina – uredski namještaj i povećanje ostalih izvora vlasništva za nefinancijsku imovinu.

(2) Primljena informatička oprema u vrijednosti 120.000,00 kn knjiži se kao povećanje imovine na računu proizvedena dugotrajna imovina – računala i računalna oprema i na računu promjene u vrijednosti i obujmu imovine.

(2a) Kao učinak istog poslovnog događaja knjiži se smanjenje na računu promjene u vrijednosti i obujmu imovine i povećanje ostalih izvora vlasništva za nefinancijsku imovinu. Iskaz preko odjeljka 9151 Promijene u vrijednosti i obujmu imovine daje informaciju o promjenama na imovini koje imaju samo utjecaj na elemente bilance, a nemaju utjecaj na prihode i rashode.

Primjer 4. Stjecanje dugotrajne proizvedene imovine kupnjom na financijski leasing (najam)

Engleska riječ *leasing* u prijevodu znači najam ili zakup.

Najam je sporazum na temelju kojega najmodavac prenosi na najmoprimca⁹³, kao zamjenu za plaćanje ili niz plaćanja, pravo uporabe određene imovine u dogovore-

⁹³ Najmodavac i najmoprimac su dvije strane iz sporazuma (ugovora) o najmu. Najmodavac ustupa imovinu na korištenje uz određene uvjete i na određeno vrijeme, a najmoprimac pod tim istim uvjetima imovinu uzima u najam.

nom razdoblju⁹⁴. Najam je važan oblik financiranja nabave dugotrajne imovine kao što su prijevozna sredstva (osobni automobili, autobusi), informatička oprema, i sl., te u posljednje vrijeme i postrojenja i nekretnine.

Razlikujemo dvije vrste najma:

- poslovni ili operativni najam
- financijski ili najam kapitala.

Ugovorom o poslovnom najmu ne prenose se rizici i koristi u vezi s vlasništvom na najmprimca nego ih zadržava najmodavac. Najmodavac ostaje vlasnik imovine u najmu. Financijskim najmom prenosi se najveći dio koristi i rizika povezanih s vlasništvom s najmodavca na najmprimca.

Najam se klasificira kao financijski ako udovoljava sljedećim uvjetima⁹⁵:

- Najmom se prenosi vlasništvo nad imovinom na najmprimca po završetku razdoblja najma.
- Najmprimac ima mogućnost kupiti imovini po cijeni za koju se očekuje da će biti dovoljno niža od poštene vrijednosti na datum kada je moguće iskoristiti tu mogućnost, te je na početku najma izvjesno da će najmprimac iskoristiti tu mogućnost.
- Razdoblje najma pokriva veći dio gospodarskog vijeka imovine, čak i kad se vlasništvo ne prenosi.
- Na početku najma sadašnjom se vrijednosti minimalnih plaćanja najma pokriva gotovo čitava poštena vrijednost imovine dane u najam.
- Imovina dana u najam posebne je prirode tako da je samo najmprimac može koristiti bez značajnih preinaka.

Isto tako najam će se klasificirati kao financijski:

- Ako najmprimac može poništi najam, gubitke najmodavca povezane s poništenjem snosi najmprimac.
- Dobici ili gubici koji su posljedica kolebanja poštene vrijednosti ostatka vrijednosti pripadaju najmprimcu od promjene vrijednosti imovine u najmu snosi najmprimac.
- Najmprimac ima mogućnost nastaviti najam tijekom dodatnog razdoblja uz najamninu koja je znatno niža od tržišne najamnine.

⁹⁴ Definicija najma sukladno točki 4. MRS br. 17 Najmovi, Službeni list Europske unije (2008) Međunarodni računovodstveni standardi, UREDBA KOMISIJE (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća, Službeni list Europske unije, 13/sv. 46 od 29. 11. 2008., <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008R1126&rid=13>, str. 85.

⁹⁵ Prilagođeno prema MRS br. 17 Najmovi, točka 10. i 11.. Službeni list Europske unije (2008) Međunarodni računovodstveni standardi, UREDBA KOMISIJE (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća, Službeni list Europske unije, 13/sv. 46 od 29. 11. 2008. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008R1126&rid=13>, str. 87–88.

Iako zbog pravnog oblika ugovora o financijskom najmu vlasništvo nije preneseno na najmprimca, prenesene su gospodarske koristi i rizici na najmprimca te zbog navedenih obilježja financijski najam prikazuje se u bilanci najmprimca kao imovina i kao obveza plaćanja budućih najamnina. Prema prirodi financijskog najma koji nosi financijsku obvezu – zaduživanje na razdoblje duže od jedne godine prema financijskim pravilima u sustavu proračuna proračunski korisnici iskazuju:

- Rashode nabave imovine u punom iznosu nabavljene imovine prema ugovoru o financijskom najmu i obveze za nabavu imovine u istom iznosu.
- Povećanje imovine za imovinu nabavljenu po financijskom najmu i izvoru vlasništva iz proračuna.
- Iskazivanje zaduživanja za financijski najam kao primitaka i obveza po osnovi zaduživanja.
- Povećanje obveza korigira izvore vlasništva iz proračuna – imovina je nabavljena po zaduživanju.
- Obveza za kamate u ukupnom anuitetu priznaje se u razdoblju dospjeća u rashode kamata.

Dospjela glavnica u ukupnom anuitetu iskazuje se kao smanjenje izdatak i smanjenje obveza po osnovi zaduživanja i korekciju izvora vlasništva.

Nabavljen je osobni automobil čija je vrijednost 350.000,00 kn na financijski najam u trajanju od 5 godina. Otplaćen je prvi anuitet od 58.250,00 kn s iznosom glavnice 50.000,00 kn i obračunanom kamatom od 8.250,00 kn.

| | | |
|---|--|---|
| 42311 Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine – Osobni automobili | 24231 Obveze za nabavu nefinancijske imovine – Prijevozna sredstva u cestovnom prometu | 02311 Proizvedena dugotrajna imovina – Osobni automobili |
| (1) 350.000,00 | (2a) 350.000,00 350.000,00 (1) | (1a) 350.000,00 |
| 91111 Vlastiti izvori – Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu | 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | 84533 Primljeni robni zajmovi od tuzemnih trgovačkih društva izvan javnog sektora |
| 350.000,00 (1a) | (2) 350.000,00 350000,00 (2a) 50.000,00 (4) 8.250,00 (5) | 350.000,00 (2) |

Nastavak →

| | | |
|--|---|--|
| 91211 Vlastiti izvori - Ispravak izvora vlasništva iz proračuna za obveze | 26533 Obveze za robne zajmove od tuzemnih trgovačkih društva izvan javnog sektora | 23427 Obveze za kamate na primljene zajmove od trgovačkih društava i obrtnika izvan javnog sektora |
| 350.000,00 (2b) 50.000,00 (4a) | (4a) 50.000,00 350.000,00 (2b) | (5) 8.250,00 8.250,00 (3) |
| 54533 Otplata glavnice primljenih robnih zajmova od tuzemnih trgovačkih društva izvan javnog sektora | 34273 Kamate za primljene zajmove od tuzemnih trgovačkih društva izvan javnog sektora | |
| (4) 50.000,00 | (3) 8.250,00 | |

Pojašnjenje knjiženja

- (1) Nabavljeni osobni automobil na financijski *leasing* u vrijednosti od 350.000,00 kn knjiži se kao povećanje rashoda za nabavu proizvedene dugotrajne imovine i povećanje obveza prema dobavljačima za nabavu nefinancijske imovine.
 - (1a) Povećava se vrijednost proizvedene dugotrajne imovine – osobni automobili i izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu.
- (2) Nabava po financijski najam evidentira se kao primitak po osnovi zaduživanja i povećanje novca na žiroračunu (bez stvarnog novčanog toka).
 - (2a) Smanjuje se obveza prema dobavljačima za nabavu nefinancijske imovine po smanjenju novca na žiroračunu (bez stvarnog novčanog toka).
 - (2b) Obveza prema dobavljaču u suštini nije podmirene već zamijenjena je obvezom za robne zajmove tj. obvezom po financijskom najmu (zamjena jedne obveze drugom), te se povećavaju obveze po osnovi zaduživanja uz korekciju izvora vlasništva iz proračuna u smislu terećenja (smanjivanja) izvora vlasništva.
- (3) Kamate 8.250,00 kn iskazane u anuitetu knjiže se kao rashodi po osnovi kamata na primljene zajmove tj. financijske najmove i obveze za kamate.
- (4) Otplata glavnice iz anuiteta u iznosu od 50.000,00 kn knjiži se kao izdatak po osnovi otplata glavnica zaduživanja i smanjenje novca na žiroračunu.
- (4a) Kao učinak ovog poslovnog događaja knjiži se smanjenja obveza za robne zajmove (financijski najam), i kao korekcija prethodno smanjenih izvora vlasništva iz proračuna (povećanje izvora).
- (5) Plaćanje dospjele kamate u anuitetu knjiži se kao smanjenje obveza po osnovi kamata i smanjenje novca na žiroračunu.

Primjer 5. Inventurni viškovi nefinancijske imovine

Popisno povjerenstvo utvrdilo je višak rabljenog uredskog namještaja (radnoga stola). Interno procijenjena vrijednost namještaja je: nabavna vrijednost 3.000 kn, ispravak vrijednosti 1.800 kn.

| | | |
|---|--|---|
| 02212 Proizvedena dugotrajna imovina – oprema | 02922 Ispravak vrijednosti proizvedene dugotrajne imovine – opreme | 9151 Promijene u vrijednosti i obujmu imovine |
| 3.000,00 (1) | 1.800,00 (1) | (2) 1.200,00 |
| | | 1.200,00 (1) |
| 91111 Vlastiti izvori – izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu | | |
| | | 1.200,00 (2) |

Pojašnjenje knjiženja:

Inventurni viškovi evidentiraju se po promijenama u vrijednosti i obujmu imovine i odražavaju se samo na elemente bilance: promijene na imovini i promjene izvora vlasništva.

- (1) Za procijenjenu vrijednost rabljene imovine utvrđene kao inventurni višak povećava se vrijednost imovine u upotrebi na računu proizvedene dugotrajne imovine – opreme u iznosu procijenjenog troška nabave 3.000,00 kn i odnosi ispravak vrijednosti proizvedene dugotrajne imovine u iznosu 1.800,00 kn procijenjen kao stupanj istrošenosti imovine, te se povećava iskaz promjena u vrijednosti i obujmu imovine u iznosu neotpisane (knjigovodstvene) vrijednosti imovine 1.200,00 kn.
- (2) Promijene u vrijednosti i obujmu imovine u iznosu od 1.200,00 kn prenose se na povećanje izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu.

5.1.2.1.2. Imovina u upotrebi i ispravak vrijednosti

Proračunski korisnici ne kapitaliziraju troškove stjecanja dugotrajne imovine već se ukupna nabavna vrijednost imovine priznaje kao rashod razdoblja u kojemu je stjecanja izvršeno. Posljedično tome, ne iskazuje se trošak amortizacije kao sustavni iskaz trošenja imovine u korisnom vijeku uporabe.

Ipak, trošenje imovine uslijed fizičkog trošenja uporabom i/ili vremenskog trošenja (zastarijevanja) izražava se na teret bilančnih pozicija imovine i izvora vlasništva putem ispravka (postupnog otpisa) njene nabavne vrijednosti. Smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine po osnovi ispravka vrijednosti istodobno se iskazuje i kao izravno smanjenje izvora vlasništva, koji su i uvećani u trenutku nabave imovine.

U analitičkom knjigovodstvu dugotrajne imovine za svaki pojedini predmet dugotrajne imovine na njegovoj se analitičkoj kartici iskazuje pripadajući ispravak vrijednost. Ovo je vrlo značajno, jer podaci u glavnoj knjizi daju tek sintetizirane informacije o stupnju otpisanosti pojedinih skupina imovine dok se sadašnja knjigovodstvena vrijednost svakog pojedinog predmeta imovine prati u analitičkoj evidenciji.

Dugotrajna imovina koja je knjigovodstveno otpisana u cijelosti zadržava se u sintetičkoj i analitičkoj evidenciji sve dok je u uporabi, odnosno do trenutka otuđenja. Vrijednost dugotrajne imovine ispravlja se pojedinačno, linearnom metodom, primjenom godišnjih stopa ispravka vrijednosti koje su propisane za pojedine definirane grupe imovine i objavljene u tablici koja je sastavni dio Pravilnika o računovodstvu i računskom planu proračuna (Narodne novine 2015). Osnovica za primjenu godišnje stope ispravka vrijednosti je trošak nabave (nabavna vrijednost) ili procijenjena vrijednost. Ispravak vrijednosti dugotrajne imovine obavlja se u pravilu na kraju godine.

Proizvedena dugotrajna nefinancijska imovina, čiji je pojedinačni trošak nabave (nabavna vrijednost) niži od 3.500,00 kuna može se otpisati jednokratno, stavljanjem u upotrebu uz obvezu pojedinačnog (analitičko knjigovodstvo) ili skupnog (financijsko knjigovodstvo) praćenja u korisnom vijeku upotrebe.

Za nematerijalnu dugotrajnu imovinu (patente, koncesije, licence, prava korištenja tuđih sredstava, višegodišnje zakupe i sl.) za koju u bilanci postoji sadašnja vrijednost stopa ispravka vrijednosti računa se tako da se sa 100 dijeli preostali vijek trajanja (ukupni vijek trajanja je uvijek vijek iz ugovora) i tako dobivena stopa primjeni na sadašnju vrijednost. Na novonabavljene patente, koncesije, licence, prava korištenja tuđih sredstava, višegodišnje zakupa primjenjuje se stopa ispravka vrijednosti izračunana na način:

stopa ispravka vrijednosti = 100 / ukupni vijek trajanja iz ugovora

ispravak vrijednosti = stopa ispravka vrijednosti x nabavna vrijednost / 100

Ako se za neproizvedenu nematerijalnu imovinu (patente, koncesije, licence, prava korištenja tuđih sredstava, višegodišnje zakupe i sl.) ne može utvrditi koristan vijek upotrebe takva imovina se ne otpisuje do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja.

Primjer 6: Obračunan je ispravak vrijednosti imovine za 201x. godinu.

OBRAČUN ISPRAVKA VRIJEDNOSTI ZA 201x. g.

| Rb. | Naziv sredstva | Nabavna vrijedn. | Stopa otpisa | Otpisano do 1. 1. 201x. | Otpis u 201x. | Ukupno otpisano 31. 12. 1x. | Sad. vrijedn. (3. – 7.) |
|-----------|----------------|------------------|--------------|-------------------------|---------------|-----------------------------|-------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1. | Zgrada | 300.000 | 1,25% | 242.000 | 3.750 | 245.750 | 54.250 |
| 2. | Namještaj | 23.000 | 12,5% | 14.375 | 2.875 | 17.250 | 5.750 |
| 3. | Računala | 10.000 | 25% | 4.000 | 2.500 | 6.500 | 3.500 |
| 4. | Automobil | 51.000 | 20% | 20.400 | 10.200 | 30.600 | 20.400 |
| 5. | Ukupno | 384.000 | | 280.775 | 19.325 | 300.100 | 83.900 |

| Odgovarajući računi u podsk. 021, 022 i 023 | Odgovarajući računi u ispravka vrijednosti – podsk. 029 | 911 Vlastiti izvori – Izvori vlasništva za nefinancijsku imovinu |
|--|---|--|
| S° 384.000,00 | 280.775,00 S° 19.325,00(1) | (1) 19.325,00 S° X |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Na temelju izvršenog obračuna ispravka vrijednosti za proračunsku godinu provodi se knjiženje pripadajućeg umanjenja (ispravka) vrijednosti za svaku pojedinu vrstu imovine kako je to definirano propisanim računima u podskupini 029. U primjeru je iskazan zbirni iznos ukupnog ispravka vrijednosti za sve vrste imovine. Ukupno utvrđeni ispravak vrijednosti tereti (umanjuje) odgovarajuće vlastite izvore koji su formirani u trenutku stjecanja konkretne imovine (vidi primjer nabave imovine).

5.1.2.1.3. Proces otuđenja nefinancijske imovine

Do otuđenja imovine može doći iz različitih razloga. To može biti njena prodaja, darovanje, uništenje nakon rashodovanja zbog nefunkcionalnosti, krađa, inventurni manjkovi i sl. Kao posljedica otuđenja imovine prodajom nastaju i odgovarajući namjenski prihodi od prodaje nefinancijske imovine. Prema članku 70. Zakona o proračunu (Narodne novine 2008) sredstva od prodaje i zamjene nefinancijske imovine države, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i od naknade štete s osnova osiguranja koriste se za kapitalne rashode države, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, za ulaganja u dionice i udjele trgovačkih društava te za otplate glavnice na temelju dugoročnog zaduživanja.

Svako otuđenje imovine rezultira smanjenjem njena opsega, a ako nije u cijelosti knjigovodstveno otpisana (amortizirana) i do smanjenja ukupne vrijednosti imovine. Otušena imovina isknižava se vrijednosno iz glavne knjige, a također i iz analitičkih evidencija u kojima se prati vrijednosno i prirodno. U razdoblju otuđenja imovine ne iskazuju se rashodi po osnovi otuđenja imovine iz razloga što su rashodi te iste imovine iskazani u cijelosti u rashode u trenutku stjecanja (Razred 4 – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine)

Primjer 7. Otušenje prodajom imovine na tržištu

Na temelju prethodno provedene javne dražbe prodan je rabljeni osobni automobil grada i postignuta je kupoprodajna cijena u iznosu od 75.000,00 kn. Grad je ispostavio račun kupcu s obvezom plaćanja od 10 dana. Nabavna knjigovodstvena vrijednost prodanog automobila iznosi 170.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 100.000,00 kn. Kupac je platio račun. Isporučka ne podliježe zaračunavanju PDV-a.

| | | |
|---------------------------------|---|---|
| 02311 Osobni automobili | 02923 Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava | 17231 Potraživanja od kupaca prijevoznih sredstava |
| S° 170.000,00 (1a) 170.000,00 | (1a) 100.000,00 100.000,00 S° | (1) 75.000,00 75.000,00(2) |

| | |
|---|---|
| 97231 Obračunati prihodi od prodaje prijevoznih sredstava | 72311 Prihod od prodaje osobnih automobila |
| (2a) 75.000,00 75.000,00 (1) | 75.000,00 (2a) |
| 91111 Vlastiti izvori – Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu | 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka |
| (1a) 70.000,00 S° | (2) 75.000,00 |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Na temelju ispostavljenog računa i ugovorenog roka plaćanja priznaju se potraživanja od kupca i obračunani prihodi. Ovo proizlazi iz primjene novčanog načela u priznavanju prihoda prema kojemu se prihodi mogu priznati tek na osnovi primitka novca.
- (1a) Kao učinak istog poslovnog događaja iz glavne knjige se isknjižava prodano vozilo. Za neopisanu vrijednost umanjuju se vlastiti izvori s obzirom na to da su isti prilikom nabave imovine bili uvećani za ukupnu nabavnu vrijednost.
- (2) Potraživanje je naplaćeno što se knjiži kao povećanje novčanih sredstava na računu i smanjivanje potraživanja.
- (2a) Naplatom potraživanja (primitkom novca) ispunjen je uvjet priznavanja prihoda, te se obračunani prihodi zatvaraju u korist namjenskih prihoda od prodaje nefinancijske imovine.

Primjer 8. Rashodovanje nefinancijske imovine

Na prijedlog popisnog povjerenstva čelnik je donio odluku o rashodovanju i otuđenju predajom na zbrinjavanje zastarjele i neupotrebljive informatičke opreme. Nabavna knjigovodstvena vrijednost opreme iznosi 25.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 23.500,00 kn. Rashodovana oprema predana je specijaliziranom poduzeću za zbrinjavanje elektroničkog otpada.

| | | |
|---|-----------------------------------|---------------------------------|
| 02211 Računalna oprema | 02922 Ispravak vrijednosti opreme | 91512 Promjene u obujmu imovine |
| S° 25.000,00 (1) 25.000,00 | (1) 23.500,00 23.500,00 S° | (1) 1.500,00 1.500,00 (1a) |
| 91111 Vlastiti izvori – Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu | | |
| (1a) 1.500,00 S° | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Odluka o rashodovanju i otuđenju nije poslovni događaj već samo pretpostavka za njegovo događanje u budućnosti. Rashodovana imovina zadržava

va se u knjigovodstvu do otuđenja uz mogućnost analitičkog odvajanja na poseban analitički račun u okviru iste skupine imovine. Tek po stvarnom otuđenju i na temelju dokaza o izvršenju (potvrda primatelja na zbrinjavanje) imovina se isknjižava iz glavne knjige i analitičke evidencije.

Ova vrsta poslovnog događaja ne utječe na financijski rezultat već samo na netovrijednost bilance tereteći izvore vlasništva. Sukladno pravilima smanjenje obujma (i/ili) vrijednosti na teret izvora vlasništva provodi se posredno uz knjiženje u podskupini računa 915 – Promjene u vrijednosti i obujmu imovine. Podaci iskazani u ovoj podskupini računa služe za sastavljanje posebnog financijskog izvještaja **Promjene u vrijednosti i obujmu imovine (P-VRIO)**, čija je uloga pojasniti promjene netovrijednosti bilance koje su rezultat tzv. ekonomskih transakcija bez utjecaja na prihode i rashode.

5.1.2.1.4. Sitni inventar i proizvedena kratkotrajna imovina

Sitni inventar čine predmeti proizvedene kratkotrajne nefinancijske imovine koji se ne utroše jednokratnom upotrebom u procesu poslovanja, te ga se može opisati kao dugotrajnu imovinu male vrijednosti. Obilježja ove vrste imovine (mala pojedinačna vrijednost, višekratnost uporabe ili vijek uporabe duži od godinu dana, mogućnost jednokratnog otpisa) svrstane u pojam sitni inventar iziskuju njegovo izdvajanje u zasebnu skupinu materijalne imovine s ponešto specifičnim računovodstvenim tretmanom, koji bi trebao odraziti suštinu njegove pojavnosti i funkcionalnosti.

U bilanci se iskazuje kao zaliha sitnog inventara i sitni inventar u upotrebi. Sitni inventar otpisuje se jednokratno stavljanjem u uporabu ili kalkulatивно razmjerno trošenju. Sitni inventar u upotrebi obvezno se zadržava u evidenciji i iskazuje u bilanci do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja.

Primjer 9. Nabava i korištenje sitnog inventara

Primljen je račun za isporučeni sitni inventar (alati i instrumenti) u vrijednosti 38.000,00 kn. Na zalihama je zadržano sitnog inventara u vrijednosti od 8.000,00 kn, a ostatak je stavljen u uporabu zaduživanjem odgovornih osoba i odjela. Primjenjuje se stopostotni otpis pri davanju u uporabu.

| | | |
|--|--|---------------------------------|
| 04111 Zaliha sitnog inventara | 23225 – Obveze za sitni inventar | 32251 – Rashod sitnog inventara |
| (1) 38.000,00 30.000,00(2) | 38.000 (1) | (1) 38.000,00 |
| 04211 Sitni inventar u uporabi | 04291 Ispravak vrijednosti sitnog inventara u upotrebi | |
| 30.000,00(2) | 30.000,00(2) | |
| 911 Vlastiti izvori – Izvori vlasništva za nefinancijsku imovinu | | |
| (2) 30.000,00 38.000,00(1) | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Račun za primljeni sitni inventar iskazuje se kao obveza prema dobavljaču za sitni inventar i rashod na korespondirajućem računu rashoda poslovanja u razredu 3. Rashod se iskazuje u visini ukupne nabavne vrijednosti sukladno modificiranom načelu nastanka događaja u priznavanju rashoda nabave nefinancijske imovine. Istodobno se iskazuje povećanje vrijednosti zaliha sitnog inventara i povećanje izvora vlasništva.
- (2) Stavljanjem u uporabu smanjuju se zalihe sitnog inventara, a povećava pozicija sitnog inventara u upotrebi. Istodobno, stavljanjem u uporabu i primjenom stopostotnog otpisa iskazuje se ispravak vrijednosti sitnog inventara na teret prethodno uvećanih izvora vlasništva.

Proizvedena kratkotrajna imovina sadrži:

- zalihe za obavljanje djelatnosti
- proizvodnju i proizvode
- zalihe vojnih sredstava za jednokratnu upotrebu, robu za daljnju prodaju.

Zalihe su dobra i usluge koja se čuvaju za upotrebu u izvanrednim situacijama, u procesu obavljanja posla (proizvodnje i/ili pružanja usluga) i za preraspodjelu proračunskim korisnicima. Proizvodnja u tijeku sastoji se od dobara čiji proces proizvodnje nije dovršen. Gotovi proizvodi jesu proizvodi za koje je završen proces proizvodnje, te se mogu dalje prodavati, preraspodjeljivati ili koristiti. Roba za daljnju prodaju jesu dobra koja su kupljena u svrhu daljnje prodaje.

S obzirom na uslužni karakter djelovanja proračunskih subjekata formiranje značajnih zaliha kratkotrajne imovine nije karakteristično za njihovo poslovanje. Stoga se i rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. U slučaju da se korisnik odluči na bilančno praćenje zaliha za tekuće potrebe morao bi primijeniti shemu knjiženja, koja je prethodno prikazana za praćenje sitnog inventara, pri čemu bi koristio račune podskupina 061 s odgovarajućom analitičkom razradom.

Iznimno od prethodnog temeljnog principa, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje. Ova je iznimka uvedena kako ove djelatnosti formiranjem zaliha koje su im nužne za obavljanje djelatnosti ne bi negativno utjecale na financijski rezultat proračunskog korisnika koji obavlja takvu djelatnost.

Primjer 10: Nabava i prodaja zaliha

Primljen je račun za primljeni uredski materijal za potrebe tekućeg poslovanja u iznosu od 25.000,00 kn. Materijal je predan u uporabu. Također primljen je račun i za trgovačku robu za potrebe daljnje prodaje korisnicima primarnih usluga u iznosu od 50.000,00 kn. Za gotovinu je prodano robe u vrijednosti od 10.000,00 kn. Nabavna vrijednost prodane robe iznosi 8.000,00 kn.

| | | |
|---------------------------------|--|---------------------------|
| 06411 Roba za daljnju prodaju | 23221 Obveze za materijalne rashode – Uredski materijal i ostali materijalni rashodi | 32211 – Uredski materijal |
| (2) 50.000,00 8.000,00(3a) | 50.000,00 (2) 25.000,00 (1) | (1) 25.000,00 |
| 32229 – Ostali materijal – roba | 11311 Kunska blagajna | |
| (3a)8.000,00 | (3)10.000,00 | |
| 66142 Prihod od prodaje robe | | |
| | | 10.000,00 (3) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Nabava kratkotrajne imovina za potrebe tekućeg poslovanja u trenutku nabave izravno tereti rashode i ne iskazuje se u zalihama.
- (2) Nabavljena trgovačka roba formira zalihe koje su nužne za obavljanje djelatnosti. Zalihe se prenose u rashode s trenutkom realizacije zaliha.
- (3) i (3a) Prodajom trgovačke robe ostvaruju se vlastiti prihodi u podskupini 661 (10.000,00 kn), kojima se istodobno sučeljavaju razmjerni rashodi nabavne vrijednosti prodane robe (8.000,00kn).

5.1.2.2. FINANCIJSKA IMOVINA – RAZRED 1

Financijska imovina klasificira se i knjiži u sljedećim skupinama računa razreda 1:

- 11 Novac u banci i blagajni
- 12 Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo
- 13 Potraživanja za dane zajmove
- 14 Vrijednosni papiri
- 15 Dionice i udjeli u glavnici
- 16 Potraživanja za prihode poslovanja
- 17 Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine i
- 19 Rashoda budućih razdoblja i nedospjele naplate prihoda (aktivna vremenska razgraničenja).

Novac u banci i blagajni obuhvaća: novac u banci, izdvojena novčana sredstva te novac i vrijednosnice u blagajni. Izdvojena novčana sredstva jesu sredstva izdvoje-

na na poseban račun radi osiguranja plaćanja na temelju izdanih čekova, trezorskih zapisa, mjenica, akreditiva, obveznica i slično.

Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i slično su: depoziti u kreditnim i ostalim financijskim institucijama, jamčevni polozi, potraživanja od zaposlenih, potraživanja za više plaćene poreze i doprinose te ostala potraživanja. Depoziti su oblik potraživanja na temelju pologa novca kod depozitara – kreditnih i ostalih financijskih institucija. Jamčevni polozi su jamčevine dane kao osiguranje izvršenja ugovorne obveze.

Primjer 11: Jamčevni polozi i depoziti

Općina je kao ponuditelj dala jamčevni polog od 35.000,00 kn kao osiguranje ozbiljnosti sudjelovanja u javnoj dražbi. Također, slobodna financijska sredstva od 400.000,00 kn je oročila u banci na rok od tri mjeseca (istek oročenja je u tekućoj godini).

| 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 12111 Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim financijskim institucijama – kratkoročni | 12211 Jamčevni polozi |
|---|-------------------------------|--|-----------------------|
| S ^o | 35.000,00(1) 400.000,00(2) | 400.000,00 (2) | (1) 35.000,00 |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Doznačeni jamčevni polog oblik je financijske imovine – potraživanja koje dopijeva prestankom razloga davanja jamstva. Knjiži se kao smanjenje novca na redovnom žiroračunu i kao povećanje potraživanja za dane pologe.
- (2) Kratkoročni depoziti evidentiraju se zaduženjem odgovarajućeg računa skupine 12 i odobrenjem računa novčanih sredstava. U slučaju da je depozit dugoročni ili da kratkoročni depozit dopijeva u sljedećoj godini uz prikazano knjiženje, potrebno bi bilo provesti i knjiženje preko odgovarajućih računa razreda 5 i 8 kao što je prikazano u primjeru davanja dugoročnih zajmova.

Potraživanja za dane zajmove obuhvaća dane zajmove klasificirane na tuzemne i inozemne, prema ročnosti (kratkoročne i dugoročne), te prema primateljima i to:

- međunarodne organizacije, institucije i tijela EU te inozemne vlade
- neprofitne organizacije, građani i kućanstva
- kreditne i ostale financijske institucije u javnom sektoru
- trgovačka društva u javnom sektoru
- kreditne i ostale financijske institucije izvan javnog sektor
- trgovačka društva i obrtnici izvan javnog sektora
- druge razine vlasti.

S računovodstvenog aspekta vrlo je važno razlikovati dane (kao i primljene) zajmove prema ročnosti odnosno dospjeću. Kratkoročni zajmovi (kao i depoziti) knjiže se samo u okviru propisanih odgovarajućih bilančnih računa financijske imovine, dok se dugoročni zajmovi (kao i depoziti) dodatno knjiže i na odgovarajućim računima razreda 5 (izdaci) i 8 (primici), što je posljedica obveze njihova planiranja u proračunu (financijskom planu).

Primjer 12: Davanje kratkoročne pozajmice i dugoročnog zajma

Grad je dao kratkoročnu beskamatnu pozajmicu (zajam) od 100.000,00 kn svom komunalnom poduzeću te zajam u iznosu od 500.000,00 kn na rok od tri godine svojoj neprofitnoj ustanovi za obrazovanje odraslih. Poduzeće je vratilo pozajmicu u istoj godini. Ustanova je u tekućoj godini izvršila djelomični povrat dugoročnog zajma u iznosu od 75.000,00 kn.

| | | | |
|---|---------------|---|--|
| 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 13411 Kratkoročni zajam društvu u javnom sektoru | |
| So XY | 100.000,00(1) | 100.000,00 (1) | 100.000,00 (3) |
| 100.000,00(3) | 500.000,00(2) | | |
| 75.000,00(4) | | | |
| 51212 Dani zajam ustanovi - dugoročni | | 91122 Izvori vlasništva za financijsku imovinu | 81212 Povrat zajma ustanovi – dugoročni |
| (2a) 500.000,00 | | 75.000,00(4a) | (2a) 500.000,00 |
| | | | 75.000,00(4a) |
| 13212 Dugoročni zajam ustanovi | | | |
| (2) 500.000,00 | 75.000,00(4) | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) i (3) Novčana sredstva kratkoročnog zajma sa žiroračuna su doznačena poduzeću, te je iskazano potraživanje na odgovarajućem računu s obzirom na vrstu primatelja i ročnost zajma. Povrat sredstava proknjižen je na istim računima. Transakcija posudbe i povrata novca evidentirana je samo kao promjena u strukturi aktive bilance, jer je izvršena u okviru jedne obračunske godine te nije iskazana izdacima (razred 5) i primicima (razred 8).
- (2) i (2a) Novčana sredstva dugoročnog zajma sa žiroračuna su doznačena ustanovi, te je iskazano potraživanje na odgovarajućem računu s obzirom na vrstu primatelja i ročnost zajma. S obzirom na dugoročni karakter danog zajma, obvezno je i knjiženje izdatka na propisanom računu

u razredu 5 (51212), što rezultira iskazivanjem protustavke (formiranjem izvora vlasništva za financijsku imovinu) u razredu 9 (911122).

- (4)i (4a) Djelomični povrat dugoročnog zajma rezultira povećanjem novca na žiroračunu i smanjenjem potraživanja za dani zajam. Istodobno, s obzirom na dugoročni karakter danog zajma, obvezno je i knjiženje primitka na propisanom računu u razredu 8 (81212), što rezultira iskazivanjem protustavke (smanjenjem izvora vlasništva za financijsku imovinu formiranih u trenutke davanja zajma) u razredu 9 (911122).

Zbog pojednostavljenja u primjer nisu uključene obračunane kamate. Obračunane kamate do trenutka naplate knjiže se kao potraživanja i obračunani prihodi do financijske imovine (podskupina 964). U trenutku naplate kamate potraživanje se zatvara, a obračunani prihod prenosi u prihode izvještajnog razdoblja.

Vrijednosni papiri, dionice i udjeli u glavnici svrstavaju se u financijske instrumente. Stjecanje financijskih instrumenata regulirano je odredbama Zakona o proračunu, te je ograničeno na slučajeve ulaganja u funkciji ispunjavanja zadaća i programa države i lokalnih jedinica te ne predviđa ulaganje potencijalno raspoloživih rezervi likvidnosti proračuna u financijske instrumente.

Skupina Vrijednosni papiri sadrži vrijednosne papire klasificirane prema vrstama financijskih instrumenata. Na razini odjeljka vrijednosni papiri se klasificiraju na tužemne i inozemne, a na razini osnovnog računa vrijednosni papiri se dijele po ročnosti.

Skupina Dionice i udjeli u glavnici sastoji se od dionica i udjela u glavnici kreditnih i ostalih financijskih institucija te trgovačkih društava u javnom sektoru i izvan javnog sektora.

Knjiženje ulaganja u dužničke i vlasničke financijske instrumente određeno je njihovom ročnošću. Analogija knjiženja prikazana u prethodnim primjerima za depozite i zajmove primjenjuje se i kod ulaganja u financijske instrumente. Kratkoročni plasmani i njihovi povrati evidentiraju se samo na propisanim bilančnim računima financijske imovine, dok se dugoročna ulaganja evidentiraju uz upotrebu propisanih računa razreda 5 (izdaci) i razreda 8 (primitci).

Primjer 13: Ulaganja u udjele

Grad osniva komunalno trgovačko društvo u svom stopostotnom vlasništvu. Osnivački (temeljni kapital) kapital iznosi 500.000,00 kn u novcu. Ulog je uplaćen na novootvoreni račun društva.

| | | |
|---|--|--|
| 11121 Novac na žiroračunu kod tužemnih poslovnih banaka | 53212 Udjeli u trgovačkim društvima u javnom sektoru | 91122 Vlastiti izvori – Izvori vlasništva za financijsku imovinu |
| S ^o X | 500.000,00 (1) | 500.000,00(1a) |
| 15212 Udjeli u trgovačkim društvima u javnom sektoru | | |
| (1a)500.000,00 | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Sredstva osnivačkog uloga uplaćena su na račun novog poduzeće, koje se prema vlasništvu lokalne jedinice nad poduzećem svrstava u trgovačka društva u javnom sektoru. Ulaganja u udjele dugoročnog su karaktera te se ova transakcija iskazuje kao smanjenje novca na računu i izdatak za stjecanje financijske imovine (udjela) na korenspondirajućem računu izdatka u razredu 5 (53212 Udjeli u trgovačkim društvima u javnom sektoru).
- (1a) Uplaćeni iznos grad iskazuje kao svoju nabavljenu financijsku imovinu – udjel na računu 15212 Udjeli u trgovačkim društvima u javnom sektoru, te povećanje izvora vlasništva za financijsku imovinu (91122).

Potraživanja iz poslovanja nastaju kao rezultat redovnih poslovnih aktivnosti (odnosa s korisnicima usluga i roba, odnosa prema zaposlenima, odnosa prema drugim proračunskim subjektima i sl.). Proračunski subjekti u svojem poslovanju, na temelju raznih propisa i naročito u razmjenskim transakcijama (prodajom svojih usluga, proizvoda, robe i drugih oblika materijalne imovine) u kojima je dužnikova obveza plaćanja vremenski odgođena, priznaju financijsku imovinu u obliku potraživanja. Prilikom definiranja propisanog računskog plana nastojao se postići visoki stupanj sadržajne i numeričke usklađenosti računa za praćenje potraživanja i korespondirajućih računa pojedine vrste prihoda koji su povezani s priznavanjem potraživanja.

Potraživanja za prihode poslovanja sadrže potraživanja: za poreze, za doprinose, za pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna, za prihode od imovine, za upravne i administrativne pristojbe, pristojbe po posebnim propisima i naknade, za prihode od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga, za prihode iz proračuna, za kazne i upravne mjere te ostale prihode. Primjer nastanka ovih potraživanja prikazuje se u okviru primjera priznavanja prihoda poslovanja.

Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine sadrži potraživanja od prodaje: neproizvedene dugotrajne imovine, proizvedene dugotrajne imovine, plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti te proizvedene kratkotrajne imovine. Primjer nastanka ove vrste potraživanja prikazan je u okviru primjera otuđenja nefinancijske imovine prodajom.

Aktivna vremenska razgraničenja

Aktivna vremenska razgraničenja uključuju rashode budućih razdoblja i nedospjelu naplata prihoda. Konkretnije radi se o:

- unaprijed plaćenim (nedospjelim) rashodima budućih razdoblja (pretplate za časopise, premije osiguranja, članarine)
- nedospjelim приходima koji pripadaju određenom obračunskom razdoblju, ali u tom razdoblju nije dospjela njihova naplata ili nisu mogli biti izdani računi i
- kontinuiranim rashodima budućih razdoblja koji uključuju rashode koji nastaju kontinuirano i obračunavaju se za kalendarska razdoblja tijekom proračunske godine (u pravilu mjesečno) kao što su: rashodi za zaposlene, komunalne usluge, opskrba energijom, telekomunikacijske usluge, najamnine i zakupnine, naknade za rad predstavničkih i izvršnih tijela, naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade i slično.

Navedeni rashodi uključuju se u rashode razmjerno broju mjeseci u razdoblju za koje se izvještaji sastavljaju. Nastanak ove kategorije rashoda posljedica je prelaska s novčane na obračunsku računovodstvenu osnove (2002. godine). U prvoj godini primjene obračunske osnove pojedini tzv. kontinuirani rashodi sastojali su se od, u tekućoj godini plaćenog iznosa za posljednji mjesec prethodne godine i 12 mjesečnih troškova knjiženih temeljem njihova nastanka u tekućoj godini. Kako prijelazna proračunska godina ne bi nerealno bila terećena s **13 mjesečnih troškova**, u kontinuitetu se od tada primjenjuje vremensko razgraničenje troškova posljednjeg mjeseca tekuće godine u rashode sljedeće proračunske godine. Subjekti koji u tekućoj godini ostvare dostatne prihode i odluče se za pokriće prenesenih i tekućih rashoda ne moraju primjenjivati ovaj postupak.

Primjer 14: Razgraničenje kontinuiranih rashoda plaća

Rashodi plaća zaposlenih za 12. mjesec prethodne godine u iznosu od 75.000,00 kn vremenski su razgraničeni i preneseni u tekuću godinu. Tijekom godine obveze i rashodi mjesečnih plaća redovno su knjiženi za prvih 11 mjeseci i iznose ukupno 880.000,00kn. Plaće su redovno isplaćene. Obračunana je plaća za 12. mjesec tekuće godine u iznosu od 83.000,00 kn, koja će biti plaćena u sljedećoj godini.

| | | |
|---|----------------------------|--|
| 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | 231... Obveze za zaposlene | 19311 Kontinuirani rashodi budućih razdoblja-plaće |
| S° X | S° | S° |
| 75.000,00 (2) | 75.000,00 (2) | 75.000,00 (1) |
| 880.000,00 (4) | 880.000,00 (4) | 83.000,00 (5) |
| | 75.000,00 S° | |
| | 880.000,00 (3) | |
| | 83.000,00 (5) | |

311... Plaće bruto

| |
|----------------|
| (1) 75.000,00 |
| (3) 880.000,00 |

Pojašnjenje knjiženja:

Zbog preglednosti primjera i pojednostavljenja, knjiženja obveza i rashoda plaća prikazana su samo na razini podskupina 231 i 311. Cjelovito knjiženje strukture plaća (neto, porezi, doprinosi) podrazumijeva uporabu propisanih osnovnih računa u ovim podskupinama.

- (0) Početno stanje (saldo) obveza za zaposlene i vremenski razgraničenih rashoda za plaće od 75.000,00 odnosi se na neisplaćene plaće za 12. mjesec prethodne godine
- (1) Razgraničeni rashod plaća za 12.mjesec prethodne godine u iznosu 75.000,00 kn priznaje se kao rashod tekuće godine i prenosi se s konta vremenskih razgraničenja na konto rashoda plaća.
- (2) Knjiži se isplata plaće za 12.mjesec u iznosu od 75.000,00 kn kao smanje novca na žiroračunu i obveza za zaposlene.

- (3) Knjiženja plaća tijekom godine podrazumijevaju knjiženje obveza prema zaposlenima (za obračunatu plaću) i rashoda brutoplaća te isplatu plaća knjiženjem smanjenja novca na žiroračunu i obveza za zaposlene. Iznosi su prikazani zbirno za svih 11 mjeseci u godini u brutoiznosu 880.000,00 kn.
- (4) Plaća za 12. mjesec tekuće godine vremenski se razgraničava i prenosi u rashode sljedeće godine. U protivnom bi tekuća godina bila opterećena s 13 mjesečnih plaća. Saldo od 83.000,00 kn predstavljat će početni saldo na aktivnim vremenskim razgraničenjima sljedeće godine, te će biti ponovljen prikazani postupak knjiženja.

5.1.2.3. OBVEZE – RAZRED 2

Obveze su neizmirena dugovanja proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa. Obveze se klasificiraju prema namjeni i ročnosti, a iskazuju se po računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška.

Obveze se sastoje od:

- 23 Obveza za rashode poslovanja
- 24 Obveza za nabavu nefinancijske imovine
- 25 Obveza za vrijednosne papire i
- 26 Obveza za kredite i zajmove.

U razred 2 svrstana su i:

- 29 Pasivna vremenska razgraničenja.

Prilikom definiranja propisanog računskog plana nastojao se postići visoki stupanj sadržajne i numeričke usklađenosti računa za praćenje obveza i korespondirajući računa ekonomski klasificirane vrste rashoda, koji su posljedica njihova nastanka. Ovakav pristup ima i svoju praktičnu funkcionalnu vrijednost jer se praćenjem podmirjenja (plaćanja) ovako strukturiranih obveza mogu dobiti i precizno ekonomski strukturirane informacije o izvršenju proračuna (financijskog plana) prema novčanom računovodstvenom načelu.

Osnovni računi skupine 23 – **Obveze za rashode poslovanja** sadrže obveze koje se u trenutku nastanka priznaju kao istovrsni rashod na računima razreda 3 – Rashodi poslovanja, a to su obveze za: zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, subvencije, na temelju sredstava pomoći unutar općeg proračuna, naknade grananima i kućanstvima, kazne, naknade šteta i kapitalne pomoći te ostale tekuće obveze.

Isto tako, osnovni računi skupine 24 – **Obveze za nabavu nefinancijske imovine** sadrže obveze koje se u trenutku nastanka priznaju kao rashod na računima razreda 4 – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine, a to su obveze za nabavu: neproizvedene dugotrajne imovine, proizvedene dugotrajne imovine, plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti, zaliha te obveze za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini. Dakle, rashodi knjiženi na računima razreda 3 i 4 daju nam informacije o stvarnoj tekućoj i investicijskoj javnoj potrošnji na temelju njenog nastanka u

proračunskom razdoblju, a izmirenje obveza knjiženih na dugovnoj strani skupina 23 i 24 daju nam informaciju o javnim izdacima strukturiranim po istoj ekonomskoj klasifikaciji.

Osnovni računi skupine 25 – **Obveze za vrijednosne papire** obuhvaćaju obveze za vrijednosne papire klasificirane prema vrstama financijskih instrumenata.

Osnovni računi skupine 26 – **Obveze za kredite i zajmove** obuhvaćaju obveze koje proračuni i proračunski korisnici imaju za primljene kredite i zajmove, faktoring te financijski *leasing*.

Način priznavanja i knjiženja pojedine kategorije obveza iz skupina 23, 24, 25 i 26 prikazani su u okviru primjera priznavanja pojedinih rashoda i izdataka.

Osnovni računi skupine 29 – **Pasivna vremenska razgraničenja** uključuju odgođeno plaćanje rashoda i prihode budućih razdoblja. Riječ je o rashodima koji nisu fakturirani, a terete tekuće razdoblje te prihodima koji su naplaćeni ili obračunani u tekućem razdoblju, a odnose se na iduća obračunska razdoblja.

Primjer 12: Vremensko razgraničenje

Grad je primio namjenska sredstva za realizaciju EU projekta u iznosu od 1.000.000,00 kn. Tijekom godine projekt je realiziran 80 % i priznati troškovi iznose 800.000,00 kn. Projekt će se do kraja realizirati sljedeće godine. Grad je korisnik županijskog zajma u razdoblju od 1. 7. tekuće godine do 30. 6. sljedeće godine. Ugovorena kamata dospijeva na naplatu zajedno s povratom glavnice. Na kraju godine interno je izračunan pripadajući iznos kamate, koji se odnosi na tekuću godinu u iznosu od 37.000,00 kn.

| | | |
|---|--------------------------------------|--|
| 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | 34282 Kamate na zajmove | 29111 Obračunati nefakturirani rashodi |
| S°X (1) 1.000.000,00 | (4) 37.000,00 | 37.000,00 (4) |
| 800.000,00 (3) | | |
| 3 – Rashodi poslovanja (analitika po projektu) | 29221 Odgođeno priznavanje prihoda | |
| (2) 800.000,00 | (2a)800.000,00 | 1.000.000,00 (1) |
| 23 – Obveze za rashode poslovanja (analitika projekta) | 63811 – Tekuće pomoći za EU projekte | |
| (3) 800.000,00 | 800.000,00 (2) | 800.000,00 (2a) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Primljena novčana sredstva za realizaciju projekta namjenskog su karaktera, te je njihovo priznavanje u prihode uvjetovano nastankom ras-

hoda realizacije koji su planirani i odobreni kod prijave projekta. Stoga se primljena sredstva iskazuju kao vremenski odgođen prihod na računu 29221.

- (2) i (2a) Tijekom realizacije projekta nastaju razne obveze i rashodi koji se po prirodnim vrstama evidentiraju u razredu 3. Radi pojednostavljenja u primjeru su prikazani zbirno u iznosu od 800.000,00 kn. Nastankom ovih rashoda primatelj ispunjava uvjete za priznavanje razmjernog dijela primljenih namjenskih sredstava u svoje prihode, te s odgođenih prihoda prenosi iznos od 800.000,00 kn u prihode izvještajnog razdoblja. Na računu 29221 ostat će saldo od 200.000,00 kn za prijenos u sljedeću godinu kada će se nastaviti realizacija projekta. Na ovaj način financiranje i realizacija projekata je neutralno na ukupan financijski rezultat primatelja.
- (3) Dospjele obveze u realizaciji projekta su plaćene dobavljačima.
- (4) Primatelj zajma utvrdio je alikvotni dio obveze za kamate koje dospijevaju sljedeće godine zajedno s dospijećem zajma na povrat, a odnose se na tekuću godinu. Premda nisu zaračunane, radi realnosti financijskog rezultata potrebno ih je ukalkulirati i preko vremenskih razgraničenja na računu 29111 iskazati u rashode tekuće godine.

5.1.2.4. RASHODI – RAZRED 3

Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza. Rashodi se temeljno klasificiraju na rashode poslovanja i rashode za nabavu nefinancijske imovine. Rashodi se iskazuju uz primjenu modificirane računovodstvene osnove nastanka događaja.

Rashodi poslovanja se iskazuju uz primjenu modificiranoga računovodstvenog načela nastanka, što konkretno znači da se:

- Rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju
- Rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine se ne iskazuje, jer se ukupna nabavna vrijednost imovine u trenutku stjecanja priznaje kao rashod nabave nefinancijske imovine
- Rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje.

Rashodi poslovanja obuhvaćaju rezultate transakcija koje utječu na smanjenje neto vrijednosti i klasificiraju se u računskom planu proračuna na sljedeće skupine računa:

- 31 Rashodi za zaposlene
- 32 Materijalni rashodi

- 34 Financijski rashodi
- 35 Subvencije
- 36 Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna
- 37 Naknade grananima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade, i
- 38 Ostali rashodi.

Rashodi za zaposlene sadrže:

- plaće (u brutoiznosu)
- ostale rashode za zaposlene: bonus za uspješan rad, nagrade (jubilarne nagrade, prigodne godišnje nagrade, posebne nagrade i slično), darove (zaposlenima, djeci zaposlenika i slično), otpremnine, naknade za bolest (za bolovanje duže od 90 dana), invalidnost i smrtni slučaj, regres za godišnji odmor, i
- doprinose na plaće.

Plaće su naknade koje poslodavac isplaćuje ili daje u naravi zaposlenima za obavljeni rad. Plaće za redovan rad obuhvaćaju plaće te naknade plaća: za bolovanja, godišnji odmor i plaćene izostanke i ostale naknade plaća (njega djeteta, vojna vježba i slično). Plaće u naravi jesu dobra, usluge, prava i ostala primanja određene novčane vrijednosti koje proračuni i proračunski korisnici daju zaposlenima za obavljeni rad. Rashodi plaća zaposlenih u pravilu su najzastupljeniji u strukturi ukupnih rashoda poslovanja proračunskih subjekata. To proizlazi iz uslužnog karaktera njihovih djelatnosti gdje su ljudski resursi primarni input.

Pravo na plaće i visina plaća zaposlenih regulirani su temeljnim propisima o radu, kolektivnim i granskim ugovorima, raznim uredbama i internim aktima te konačno i konkretnim ugovorima o radu. Nakon utvrđivanja iznosa brutoplaće na koju zaposlenik ima pravo slijedi vrlo zahtjevan postupak izračuna svih elemenata strukture brutoplaće, koji su definirani nizom propisa.

Plaće podliježu obvezi obračuna obveznih doprinosa za socijalna osiguranja (mirovinsko i zdravstveno osiguranje, zapošljavanje). Neki od navedenih doprinosa terete isplatitelja-poslodavca i obračunavaju se na plaću, a glavnina tereti brutoplaću i obračunava se iz brutoplaće zaposlenih. Po odbitku obračunatih doprinosa iz brutoplaće, zaposleniku ostaje njegov dohodak od nesamostalnog rada – plaća.

Dohodak od nesamostalnog rada – plaća podliježe oporezivanju porezom na dohodak. Postupak utvrđivanja poreza na ovaj dohodak je individualan za svakog zaposlenika i porezna obveza pojedinca ovisi o čitavom nizu čimbenika (visini, primjeni diferenciranih poreznih stopa, broju i vrsti uzdržavanih članova). Na utvrđenu obvezu poreza na dohodak zatim se obračunava prirez na porez koji ovisi o mjestu prebivališta zaposlenika. Nakon odbitka utvrđenog poreza i prireza zaposleniku preostaje tzv. netoplaća. Netoplaća podložna je i određenim obustavama isplate primjerice za otplate različitih kredita i zajmova, plaćanja alimentacije, ovrha i sl.

Primjer 16: Obračun i isplata plaće

Slijedi opća shema knjiženja obračuna plaće na razini ukupnih plaća. Ovom knjiženju u financijskom knjigovodstvu prethodi obračun plaće u analitičkoj evidenciji po svakom pojedinom zaposleniku.

| Red. br. | Opis | Račun | |
|----------|--|----------------|----------------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 4 | 5 |
| 1. | Obračunana brutoplaća | 31111 | |
| 1a. | Obveze za plaće (neto): - za isplatu na račun zaposlenika, a moguće djelomično i na račune drugih primatelja određene administrativnim i sudskim zabranama (tzv. obustavama) plaće npr. za rate kredita, alimentacije, ovrhe | | 23111 |
| 1b. | Obveze za doprinose iz plaća: - Doprinosi za mirovinsko osiguranje | | 23151 |
| 1c. | Obveze za porez i prirez na dohodak iz plaća: - Porez na dohodak iz plaća - Prirez porezu na dohodak iz plaća | | 23141 23142 |
| 2. | Doprinosi na bruto plaće: | | |
| 2a. | Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje | 31321 | 23162 |
| 2b. | Doprinosi za zapošljavanje | 31331 | 23163 |
| 3. | Isplata plaće, plaćanje poreza i doprinosa | | |
| 3a. | Netoplaća | 23111 | 11121 |
| 3b. | Doprinosi za mirovinsko osiguranje | 23151 | 11121 |
| 3c. | Porez na dohodak iz plaća Prirez porezu na dohodak iz plaća | 23141 23142 | 11121 |
| 3d. | Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje Doprinosi za zapošljavanje | 23162 23163 | 11121 |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Propisima i internim aktima određuje se pravo svakog zaposlenika na brutoplaću ovisnu o kvalifikaciji, složenosti radnog mjesta, radnom stažu i sl. Iz utvrđene brutoplaće izdvaja se i iskazuje obveza za obvezni doprinos primjenom propisanih stopa (1b). Nakon umanjenja za doprinos, preostali iznos brutoplaće predstavlja dohodak od nesamostalnog rada, koji se oporezuje porezom na dohodak i prirezom na utvrđeni porez, te se iskazuje obveza za porez i prirez (1b). Ostatak dohotka, nakon umanjenja za porez i prirez predstavlja netoplaću za isplatu zaposleniku (1a). Ako je zaposlenikova netoplaća opterećena administrativnim ili sudskim zabranama, obveza za doznaku na zaposlenikov računa umanjuje se za obveze prema vrstama obustava plaće (rate kredita, alimentacije, ovrha i sl.).
- (2) Obračunane brutoplaće zaposlenika osnovica su za obračun obveznih doprinosa koji terete poslodavca. Obveze za doprinose iskazuju se na propisanim računima.
- (3) Izvršena su plaćanja iskazanih obveza po svim osnovama.

Materijalni rashodi obuhvaćaju troškove korištenja usluga i dobara potrebnih za redovno obavljanje djelatnosti proračunskih korisnika. U materijalne rashode uključuju se utrošeni lijekovi i ostali potrošni materijal u djelatnosti zdravstva, troškovi nabave robe za daljnju prodaju, te troškovi materijala i sirovina utrošenih u proizvodnji. U ovu kategoriju rashoda uključene su i naknade troškova zaposlenima koje uključuju rashode za službena putovanja, rashode za prijevoz, rad na terenu i odvojeni život, rashode za stručno usavršavanje zaposlenih i ostale naknade troškova zaposlenima.

Također u materijalne rashode uključene su i usluge tekućeg i investicijskog održavanja. Radi se o kontinuiranim aktivnostima kojima se imovina održava ili vraća u funkcionalno stanje, kao što su: servisiranje uređaja i opreme, uređenje unutarnjih i vanjskih zidova, popravci i zamjena dotrajalih dijelova, periodični remont postrojenja i opreme i slično. Pritom, evidentiranje rashoda za materijal i dijelove za tekuće i investicijsko održavanje obavlja se samo, ako se materijal i dijelovi nabavljaju posebno. Ako su materijal i dijelovi nabavljeni u okviru usluge tekućeg ili investicijskog održavanja evidentiraju se kao rashodi za usluge tekućeg i investicijskog održavanja.

Primjer 17. Materijalni rashodi

Škola je za potrebe popravaka učionica nabavila novi parket i boje za zidove za što je primljen račun na iznos od 42.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Za radove na zamjeni podnih obloga i ličenju zidova primila je račun dobavljača na iznos od 12.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Nabavljen je uredski materijal i primljen račun dobavljača na iznos od 8.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Računi su plaćeni. Proračunski korisnik nije u sustavu PDV-a.

| | | |
|---|---|-------------------------|
| 23224 Obveze za rashode za materijal i energiju – materijal i dijelovi za tekuće i investicijsko održavanje | 32241 Materijal i dijelovi za tekuće i investicijsko održavanje građevinskih objekata | 32211 Uredski materijal |
| (4) 42.000,00 42.000,00 (1) | (1) 42.000,00 | (3) 8.000,00 |
| 23232 Obveze za usluge tekućeg i investicijskog održavanja | 32321 Usluge tekućeg i investicijskog održavanja građevinskih objekata | |
| (4) 12.000,00 12.000,00 (2) | (2) 12.000,00 | |
| 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | 23221 Obveze za uredski materijal i ostali materijalni rashodi | |
| S° X 62.000,00 (4) | (4) 8.000,00 | 8.000,00 (3) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1), (2), (3) Na temelju primljenih računa dobavljača iskazani su rashodi povećanjem rashoda na odgovarajućim računima rashoda i povećanjem obveza na korespondirajuće propisane račune računskog plana. Rashodi su iskazani s uključenim PDV-om sadržanom u ulaznom računu, jer proračunski korisnik koji nije u sustavu PDV-a nema pravo odbitka pretporeza, te u kalkulaciji troška nabave PDV je element troška nabave roba i usluga.
- (4) Podmirene su obveza prema dobavljačima.

Financijski rashodi obuhvaćaju rashode za kamate – za izdane vrijednosne papire i za primljene kredite i zajmove, rashode za bankarske usluge i usluge platnog prometa, realizirane negativne tečajne razlike i razlike zbog primjene valutne klauzule, zatezne kamate te ostale nespomenute financijske rashode. Realizirana tečajna razlika nastaje kada dođe do promjene u valutnom tečaju između datuma transakcije i datuma podmirenja stavki proizašlih iz transakcije. Razlike zbog primjene valutne klauzule nastaju kad se obveze ugovaraju u tečaju valute Republike Hrvatske u odnosu prema stranoj valuti. Zatezne kamate se iskazuju odvojeno od vrijednosti transakcija na temelju kojih su nastale.

Primjer 18. Financijski rashodi

Obveza prema ino dobavljaču računalnih usluga iskazana na dan ispostavljanja računa iznosi 7.500,00 kn (1000 Eura). U trenutku podmirenja računa tečaj se promijenio i protuvrijednost obveze od 1000 Eura iznosi 7.600,00 kn. Račun je plaćen. Također, primljen je obračun zateznih kamata za zakašnjelo plaćanje računa dobavljaču u zemlji u iznosu od 115,00 kn.

| 11122 Novac na deviznom računu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 23238 Obveze za računalne usluge (ino dobavljač) | | 23433 Obveze za zatezne kamate | |
|--|--------------------------|--|--|--------------------------------|------------|
| S ^o X | 7.600,00 (1) (1000 €) | (1) 7.600,00 | 7.500,00 S ^o 100,00 (1a) | | 115,00 (2) |
| 34321 Negativne tečajne razlike | | 34333 Zatezne kamate | | | |
| (1a) 100,00 | | 115,00 (2) | | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) U trenutku plaćanja s deviznog računa isplaćeno je 1.000 €, kunska protuvrijednost na datum plaćanja iznosi 7.600,00 kn. Razlika od 100,00 kn u odnosu na kunsku protuvrijednost u trenutku nastanka obveze predstavlja negativnu tečajnu razliku koja se iskazuje kao financijski rashod.

Zatezne kamate zakonski su institut zaštite vjerovnika i naknade štete za nepravodobnu naplatu potraživanja. S aspekta dužnika one su svojevrsna kazna za nepravodobno podmirenje obveza i predstavljaju za dužnika financijski rashod za koji je propisan poseban odjeljak računa 3433 Zatezne kamate.

Subvencije su tekući prijenosi proračunskih sredstava koji se daju proizvođačima za poticanje proizvodnje određenih proizvoda i pružanja usluga, a mogu se utvrđivati na temelju razine proizvodnje i/ili količine proizvedenih, prodanih ili uvezenih dobara i usluga. Prema namjenama subvencije se mogu podijeliti na: subvencije kamata, subvencije za socijalne doprinose, za program usavršavanja zaposlenih, za restrukturiranje trgovačkog društva, za zatvaranje proizvodnje i slično.

Subvencije se u računskom planu klasificiraju prema primateljima na:

- subvencije trgovačkim društvima (financijskim ili nefinancijskim) u javnom sektoru, i
- subvencije trgovačkim društvima (financijskim ili nefinancijskim), poljoprivrednicima i obrtnicima izvan javnog sektora.

Trošak subvencije se evidentira u trenutku pravomoćnosti izdanog akta nadležnog tijela (odluka, rješenje i slično) na temelju kojeg se dodjeljuje subvencija, pod uvjetom da je iznos subvencije mjerljiv te da se odnosi na izvještajno razdoblje.

Primjer 19. Utvrđivanje i dodjela subvencija

Na temelju zakonskih propisa utvrđene su subvencije za poticanje proizvodnje, i to:

- trgovačkom društvu izvan javnog sektora u iznosu od 100.000,00 kn
- poticaji poljoprivrednicima u iznosu od 150.000,00 kn
- obrtnicima u iznosu od 70.000,00 kn.

Subvencije su isplaćene.

| | | |
|--|--|--|
| 35221 Subvencije trgovačkim društvima izvan javnog sektora | 23522 Obveze za subvencije trgovačkim društvima izvan javnog sektora | 11111 Novac na žiroračunu kod Hrvatske narodne banke |
| (1) 100.000,00 | (2) 100.000,00 | S ^o X |
| | 100.000,00 (1) | 100.000,00 (2) |
| | | 150.000,00 (4) |
| | | 70.000,00 (6) |
| 35231 Subvencije poljoprivrednicima | 23523 Obveze za subvencije poljoprivrednicima i obrtnicima | 35232 Subvencije obrnica |
| (3) 150.000,00 | (4) 150.000,00 | (5) 70.000,00 |
| | (6) 70.000 | |
| | 150.000,00 (3) | |
| | 70.000,00 (5) | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1), (2) Utvrđena je obveza isplate subvencije trgovačkom društvu izvan javnog sektora u iznosu od 100.000,00 kn te se knjiži povećanje obveza prema trgovač-

kim društvima izvan javnog sektora i rashodi po osnovi subvencija na odgovarajućem računu prema namjeni subvencije. Isplata sredstava subvencije evidentira se kao smanjenje novca na računu proračuna i smanjenje obveza za obračunate subvencije trgovačkom društvu izvan javnog sektora.

(3), (4) Utvrđena je obveza isplate poticaja u poljoprivredi u iznosu od 150.000,00 kn te se knjiži povećanje obveza za subvencije poljoprivrednicima i rashodi po osnovi subvencija na odgovarajućem računu prema namjeni subvencije. Isplata sredstava subvencije evidentira se kao smanjenje novca na računu proračuna i smanjenje obveza za obračunate subvencije poljoprivrednicima.

(5), (6) Utvrđena je obveza isplate subvencije obrtnicima u iznosu od 70.000,00 kn te se knjiži povećanje obveza za subvencije obrtnicima i rashodi po osnovi subvencija na odgovarajućem računu prema namjeni subvencije. Isplata sredstava subvencije evidentira se kao smanjenje novca na računu proračuna i smanjenje obveza za obračunate subvencije obrtnicima.

Pomoći su tekući ili kapitalni prijenosi financijske ili nefinancijske imovine međunarodnim organizacijama, stranim vladama, proračunima, izvanproračunskim korisnicima, kreditnim i ostalim financijskim institucijama te trgovačkim društvima. Ova kategorija rashoda vrlo je značajna u sustavu proračuna, jer uključuje sva sredstva koja se u proračunima osiguravaju za redovnu djelatnost proračunskih korisnika.

U računskom planu pomoći se evidentiraju u skupini računa 36 – Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna. Skupina računa sadrži podskupine:

- 361 Pomoći inozemnim vladama
- 362 Pomoći međunarodnim organizacijama te institucijama i tijelima EU
- 363 Pomoći unutar općeg proračuna
- 366 Pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna
- 367 Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti
- 368 Pomoći temeljem prijenosa EU sredstava.

Proračuni sredstva proračuna namijenjena proračunskim korisnicima iz svoje nadležnosti iskazuju u glavnoj knjizi na odgovarajućim računima rashoda za čije se pokriće sredstva koriste ili unutar odjeljka 3671 kao prijenose proračunskim korisnicima za financiranje redovne djelatnosti, i to:

- prijenose za financiranje rashoda poslovanja
- prijenose za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine
- prijenose za financiranje izdataka za financijsku imovinu i otplatu zajmova.

Proračuni evidentiraju prijenose za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika iz svoje nadležnosti prema novčanom načelu. U procesu izrade konsolidiranog financijskog izvještaja proračuna prihodi koje proračunski korisnici ostvare iz nadležnog proračuna, a evidentiraju se prema novčanom načelu, i navedeni prijenosi/rashodi sučeljavaju se i eliminiraju. Pomoći unutar općeg proračuna obuhvaćaju:

- pomoći proračunima, i to: državnom, županijskim, gradskim i općinskim proračunima, i
- pomoći HZMO-u, HZZ-u i HZZO-u te ostalim izvanproračunskim korisnicima.

Sredstva namijenjena proračunskim korisnicima drugih proračuna klasificiraju se u podskupini računa 366 – Pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna, a sredstva namijenjena drugim proračunima u podskupini računa 363 – Pomoći unutar općeg proračuna kao pomoći državnom proračunu, odnosno županijskim, gradskim i općinskim proračunima.

Pomoći na temelju prijenosa EU sredstava obuhvaćaju:

- tekuće i kapitalne pomoći županijskim, gradskim i općinskim proračunima
- tekuće i kapitalne pomoći proračunskim korisnicima, te
- tekuće i kapitalne pomoći izvanproračunskim korisnicima državnog, županijskih, gradskih i općinskih proračuna.

Primjer 20. Pomoći iz gradskog proračuna

Iz gradskog proračuna doznačena su sredstva :

- *pomoć općini za saniranje šteta od poplava 300.000,00 kn*
- *proračunskim korisnicima za tekuće poslovanje 100.000,00 kn i za nabavu opreme 500.000,00 kn i*
- *za financiranje troškova EU projekta koji korisnik realizira posredstvom grada 200.000,00 kn.*

| | | |
|---|---|---|
| 36316 Tekuće pomoći općinskim proračunima | 36711 Prijenosi za financiranje rashoda poslovanja | 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka |
| (1) 300.000,00 | (2) 100.000,00 | S ^o X |
| | | 300.000,00 (1) |
| | | 100.000,00 (2) |
| | | 500.000,00 (3) |
| | | 200.000,00 (4) |
| 36712 Prijenosi za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine | 36813 Tekuće pomoći proračunskim korisnicima gradskih proračuna temeljem prijenosa EU sredstava | |
| (3) 500.000,00 | (4) 200.000,00 | |

Pojašnjenje knjiženja:

Primjenom novčanog načela priznati su rashodi na temelju doznake sredstava za navedene namjene. Upotrijebljeni su propisani osnovni računi iz računskog plana ovisno o vrsti pomoći i korisniku pomoći.

Naknade građanima i kućanstvima, čije je evidentiranje propisano u skupini računa 37 obuhvaćaju:

- Naknade utvrđene propisima o mirovinskom, zdravstvenom i socijalnom osiguranju.
- Ostale vrste naknada i pomoći koje građani i kućanstva dobiju iz proračuna neovisno o sustavima osiguranja (npr. za nezaposlene, za roditeljske naknade, dječji doplati, stipendije i školarine zaposlenicima, sufinanciranje cijene prijevoza, hranu, smještaj socijalnih kategorija, pomoć i njegu u kući, itd.).

Naknade mogu biti u novcu i u naravi, a prema primateljima sredstava se daju građanima i kućanstvima neposredno ili po ustanovama, koje mogu biti izvan ili u javnom sektoru. Tako se u ovoj skupini evidentiraju i sredstva Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje na temelju ugovornih obveza sa zdravstvenim ustanovama.

Primjer 21. Obračun i isplata naknada

Grad je donio odluku o plaćanju školarine za zaposlenika u iznosu od 5.500 kn. Primljen je i plaćen račun fakulteta. Socijalno ugroženim kategorijama umirovljenika isplaćen je mjesečni dodatak u ukupnom iznosu od 87.000,00 kn.

| | | | |
|---|-------------------------------|--|--------------|
| 11121 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 23721 Obveze za ostale naknade građanima i kućanstvima u novcu – školarine | |
| S ^o X | 5.500,00 (2) 87.000,00 (3) | (2) 5.500,00 | 5.500,00 (1) |
| 37219 – Ostale naknade iz proračuna u novcu - školarine zaposlenima | | 37214 Ostale naknade građanima i kućanstvima – naknada za mirovine i dodatke | |
| (1) 5.500,00 | | (3) 87.000,00 | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Na temelju primljenog računa fakulteta iskazana je obveza za ostale naknade građanima i kućanstvima i odgovarajući rashod u iznosu od 5.500,00 kn. Kako se radi o recipročnom rashodu temelj za knjiženje je primljeni račun koji dokumentira nastanak događaja.
- (2) Plaćanjem računa za školarinu podmiruje se iskazana obveza i smanjuje novac na žiroračunu.
- (3) Isplata naknada priznaje se u trenutku odljeva novca kao smanjenje novca na žiroračunu povećanje rashoda na računu Ostale naknade iz proračuna. Ovdje se radi o nerecipročnom rashodu (rashodu bez konkretne protučinidbe koja bi obilježavala nastanak poslovnog događaja i iskazivanje obveze).

Ostali rashodi koji se evidentiraju u skupini računa 38 uključuju:

- tekuće i kapitalne donacije
- kazne, penale i naknade štete
- prijenos EU sredstava subjektima izvan općeg proračuna, i
- kapitalne pomoći.

Donacije su tekući i/ili kapitalni prijenosi sredstava neprofitnim organizacijama, koji se dodjeljuju za financiranje programa i projekata od javnog interesa udruga i drugih neprofitnih organizacija, a uključuju i prijenose u naravi kao što su: hrana, odjeća, pokrivači, lijekovi koje država može davati različitim karitativnim i sličnim dobrotvornim organizacijama za daljnju distribuciju grananima i kućanstvima.

Prijenos EU sredstava subjektima izvan općeg proračuna evidentiraju se tekući i kapitalni prijenosi EU sredstava od proračuna odnosno proračunskog korisnika trgovačkim društvima, ustanovama, udrugama i drugim subjektima izvan sustava općeg proračuna (u tuzemstvu i inozemstvu), a koji su nositelji projekata koji se financiraju iz EU sredstava.

Kapitalne pomoći su prijenosi nefinancijske imovine ili sredstava za financiranje troškova nefinancijske imovine trgovačkim društvima, za pokriće ukupnog gubitka koji se stvarao tijekom dvije ili više godina i za otpisivanje duga na temelju dogovora (ugovora) s dužnikom. Kapitalne pomoći se evidentiraju prema nastanku događaja, odnosno u trenutku donošenja odluke nadležnog tijela o dodjeli kapitalne pomoći pod uvjetom da je iznos kapitalne pomoći mjerljiv te da se odnosi na izvještajno razdoblje.

Primjer 22. Pomoći i donacije u novcu

Grad je donio odluku o davanju kapitalne pomoći u novcu tj. financiranju nabave nove opreme u komunalnom društvu koje je u njegovu stopostotnom vlasništvu. Vrijednost opreme iznosi 600.000,00 kn. Zajednici sportova grada doznačena su sredstva za financiranje programa rada u sportu u iznosu od 100.000,00 kn. Privatnom poduzeću Alfa d.o.o., nositelju EU projekta „Mladi poduzetnik“ prenesena su sredstva u iznosu 120.000,00 kn, koja je grad kao posrednik primio od EU.

| | | |
|--|--|---|
| 11121 Novac na žiro računu kod tuzemnih poslovnih banaka | 23861 Obveze za kapitalne pomoći trgovačkim društvima u javnom sektoru | 38115 Tekuće donacije sportskim društvima |
| S ^o X | 100.000,00 (2) 120.000,00 (3) | 600.000,00 (1) (2) 100.000,00 |
| 38612 Kapitalne pomoći trgovačkim društvima u javnom sektoru | 38411 Tekući prijenosi EU sredstava subjektima izvan općeg proračuna | |
| (1) 600.000,00 | (3) 120.000,00 | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Obveza za kapitalne pomoći i pripadajući rashod, sukladno propisanim pravilima, iskazuje se u trenutku donošenja odluke o dodjeli. Ovakav je pristup uveden, jer je u pravilu u trgovačkom društvu pokrenut proces nabave iz kojega proizlaze i nastale ugovorne obveze koje se indirektno prenose i na grad koji nabavu posredno financira. Kod primatelja ove kapitalne pomoći primljena sredstva priznat će se sukladno MRS-20 kao odgođeni prihod, te će se postupno tijekom korisnog vijeka upotrebe priznavati kao prihod te sučeljavati sa rashodima korištenja imovine (amortizacijom).
- (2) i (3) Prema usvojenim programima prenose se financijska sredstva i iskazuju kao nerekipročni rashodi grada. Kao takvi, rashodi se priznaju na temelju novčanih odljeva (izdataka).

Primjer 23. Naturalne kapitalne pomoći i donacije

Grad je odlučio vlasništvo nad svoje dvije katastarske čestice građevinskog zemljišta u poslovnoj zoni prenijeti svojemu trgovačkom društvu i humanitarnoj organizaciji za potrebe izgradnje skladišnog prostora. Trgovačkom društvu prenosi česticu vrijednosti od 300.000,00 kn, a humanitarnoj organizaciji česticu vrijednosti 250.000,00 kn. Zemljište je preneseno primateljima.

| 01112 Građevinsko zemljište | | 91111 Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu | 71112 Prihod od prodaje građevinskog zemljišta | |
|--|----------------|---|--|-----------------|
| S ^o X | 550.000,00 (1) | 550.000,00 (1) | S ^o X | 550.000,00 (1a) |
| 38217 Kapitalna donacija humanitarnoj organizaciji | | 38612 Kapitalna pomoć društvu u javnom sektoru | | |
| (1a) | 250.000,00 | (1a) | 300.000,00 | |

Pojašnjenje knjiženja:

Prema odredbama Pravilnika, kapitalne pomoći inozemnim vladama, međunarodnim organizacijama te institucijama i tijelima EU u dugotrajnoj nefinancijskoj imovini, donacije dugotrajne nefinancijske imovine i kapitalne pomoći kreditnim i ostalim financijskim institucijama te trgovačkim društvima u dugotrajnoj nefinancijskoj imovini evidentiraju se zaduživanjem odgovarajućeg računa rashoda i odobravanjem prihoda od prodaje dugotrajne nefinancijske imovine na odgovarajućem računu razreda 7. Istovremeno smanjuje se odgovarajući račun dugotrajne nefinancijske imovine u razredu 0 i smanjuje se odgovarajući račun vlastitih izvora u razredu 9.

- (1) Preneseno zemljište isknjižava se iz imovine grada na teret izvora vlasništva.
- (1a) Transakcija prijenosa nefinancijske imovine evidentira se simuliranjem njene prodaje i iskazivanjem odgovarajućih prihoda te odgovarajućih rashoda za davanja kapitalne pomoći odnosno donacije.

5.1.2.5. RASHODI ZA NABAVU NEFINANCIJSKE IMOVINE – RAZRED 4

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine jesu ulaganja nastala u postupku stjecanja nefinancijske imovine i klasificiraju se prema njezinim pojavnim oblicima (vrstama nabavljene nefinancijske imovine). Za knjiženje ovih rashoda propisani su računi razreda 4 kojima korespondira i struktura obveza za rashode nabave nefinancijske imovine u skupini 24.

Ovi rashodi se priznaju uz primjenu modificiranoga računovodstvenog načela nastanka što konkretno znači da se:

- Rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju.
- Ukupna nabavna vrijednost imovine u trenutku nabave priznaje se u cijelosti kao rashod nabave nefinancijske imovine te se posljedično tijekom korištenja imovine ne iskazuje rashod amortizacije.
- Ne iskazuju rashodi uslijed smanjenja vrijednosti nefinancijske imovine.
- Pri davanju donacija i kapitalnih pomoći u obliku financijske imovine (subjekta izvan sustava proračuna), iskazuju se istodobno prihodi od prodaje i odgovarajući rashodi donacija i pomoći.

Temeljna shema knjiženja **rashoda nabave nefinancijske imovine**, koja odražava specifičnog ovog postupka u sustavu proračuna je:

| | | | | | |
|---|-------|---|--------|------------------------------------|-------|
| 24 Obveze za nabavu nefinancijske imovine – dobavljači | | 4 Rashodi nabave nefinancijske imovine | | 11 Novac u banci i blagajni | |
| (2) X | X (1) | (1) X | | S ^o X | X (2) |
| 0 Nefinancijska imovina | | 91 Izvori vlasništva | | | |
| (1a) X | | | X (1a) | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Nabava nefinancijske imovine evidentira se odobrenjem odgovarajućeg računa obveza za nabavu nefinancijske imovine u skupini 24 i zaduženjem odgovarajućeg računa rashoda za nabavu nefinancijske imovine u razredu 4.

- (1a) Istovremeno s evidencijom obveze i rashoda evidentira se nabavljena imovina zaduženjem odgovarajućeg računa nefinancijske imovine u razredu 0 i odobrenjem odgovarajućeg računa vlastitih izvora u skupini 91.
- (2) Plaćanje se evidentira odobrenjem računa novčanih sredstava u skupini 11 i zaduženjem odgovarajućeg računa obveza za nabavu nefinancijske imovine u skupini 24.

Kod nabave nefinancijske imovine na robni zajam i financijski najam osim navedenih knjiženja provode se i sljedeća knjiženja: zadužuje se račun obveza za nabavu nefinancijske imovine u skupini 24 i odobrava odgovarajući račun primljenih zajmova u razredu 8, te se zadužuje odgovarajući račun ispravka vlastitih izvora u skupini 91 i odobravao odgovarajući račun obveza za primljene zajmove u skupini 26.

Rashodi za dodatna ulaganja jesu ulaganja kojima se produžuje vijek upotrebe, povećava kapacitet, mijenja namjena ili znatno poboljšavaju funkcionalna svojstva nefinancijske imovine kao npr. ulaganja u obnovu, rekonstrukciju ili povećanje nefinancijske imovine koja ne moraju biti uvjetovana stanjem imovine. Za vrijednost dodatnih ulaganja povećava se vrijednost imovine na kojoj je ulaganje izvršeno, a knjiženje se provodi prema istoj shemi kao i u slučaju nabave imovine. Konkretni primjeri knjiženja prikazani su u dijelu prikazivanja i pojašnjenja procesa nabave nefinancijske imovine.

5.1.2.6. PRIHODI POSLOVANJA – RAZRED 6

Prihodi se temeljno klasificiraju na prihode poslovanja i prihode od prodaje nefinancijske imovine. Sukladno tome računski plan proračuna sadrži dva razreda za evidentiranje prihoda, i to:

- **Razred 6 – Prihodi poslovanja**
- **Razred 7 – Prihodi od prodaje nefinancijske imovine.**

Sukladno modificiranom načelu nastanka događaja na kojemu se temelji sustav računovodstva proračuna, prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata. Prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti. To konkretno znači da se u priznavanju prihoda zastupljeno novčano računovodstveno načelo (načelo blagajne). Pritom u računovodstvenom evidentiranju valja razlikovati prihode temeljem isporuka dobara i usluga (recipročne) i prihode na temelju naplate fiskalnih i parafiskalnih nameta, pomoći, donacija i sl. (nerecipročne), koji ne uključuju izravnu protučinidbu uplatitelju odnosno razmjenu i sučeljavanje s povezanim rashodima.

Prihodi poslovanja obuhvaćaju rezultate transakcija koje utječu na povećanje neto vrijednosti i klasificiraju se u sljedeće skupine računa:

- 61 Prihodi od poreza
- 62 Doprinosi
- 63 Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna

- 64 Prihodi od imovine
- 65 Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada
- 66 Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija
- 67 Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza, i
- 68 Kazne, upravne mjere i ostali prihodi.

Porezni prihodi su: prihodi od poreza (sk. 61) i doprinosi (sk. 62). Prihodi od poreza sadrže: porez i prirez na dohodak, porez na dobit, poreze na imovinu, poreze na robu i usluge, poreze na međunarodnu trgovinu i transakcije i ostale prihode od poreza. Doprinosi obuhvaća tri temeljne vrste doprinosa: za zdravstveno osiguranje, za mirovinsko osiguranje i za zapošljavanje.

Neporezni prihodi su: Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna (sk. 63), prihodi od imovine (sk. 64), prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada (sk. 65), prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija (sk. 66), prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a na temelju ugovornih obveza (sk. 67), kazne i upravne mjere i ostalih prihoda proračuna i proračunskih korisnika (sk. 68). Po svojem karakteru prihodi poslovanja pojavljuju se pretežno kao nerecipročni (sk. 61, 62, 63, 65, 67 i 68), ali neke kategorije ovih prihoda su tipični recipročni prihodi (sk. 64 i 66).

Ovisno o ovoj kategorizaciji prihodi se evidentiraju na sljedeći način:

| | | | |
|--|-------|---|--------|
| 111 Novac u banci | | Razred 6 Prihodi poslovanja | |
| (1) X | | | X (1) |
| (3) Y | | | Y (3a) |
| Sk. 16 Potraživanja za prihode poslovanja | | Sk. 96 Obračunani prihodi poslovanja | |
| (2) Y | Y (3) | (3a) y | Y (2) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) X – Nerecipročni prihodi priznaju se izravno na temelju naplate novca i novčanih ekvivalenata. Pritom se za knjiženje odabire propisani račun iz sk. 61, 62, 63, 65, 67 i 68 računskoga plana.
- (2) Y – Recipročni prihod kojemu prethodi isporuka dobara i/ili usluga, u pravilu s odgođenom naplatom, do trenutka naplate priznaje se kao obračunani (ne-naplaćeni) prihod uz istodobno priznavanje potraživanja od dužnika/kupca.
- (3) i (3a) Y – Naplatom potraživanja zatvara se potraživanje od dužnika/kupca, te se istodobno iskazani obračunani prihod priznaje u prihod izvještajnog razdoblja. Ovakav način knjiženja stjecanja recipročnih prihoda omogućuje

bilančno iskazivanje i praćenje potraživanja, kao imovine te vremenski odgođenog potencijala za priznavanje prihoda na temelju novčanog računovodstvenog načela.

Primjer 24. Knjiženja poreznih i vlastitih prihoda

Na žiroračun grada dana 10. 1. 201x. uplaćeni su prihodi od poreza na potrošnju u iznosu od 17.000,00 kn, tekuća pomoć iz državnog proračuna u iznosu 350.000,00 kn, kazne izrečene od strane komunalnog redara 1.200,00 kn. Zakupcu gradskog prostora ispostavljen je račun na iznos ugovorene mjesečne zakupnine u iznosu 2.000,00 kn. Račun je naplaćen.

| | | | | | |
|---|--------------|--|--------------|---|--|
| 11121 Novac na računu | | 61424 Porez na potrošnju alkoholnih i bezalkoholnih pića | | 63311 Tekuće pomoći iz državnog proračuna | |
| (1) 17.000,00 | | 17.000,00 (1) | | 350.000,00 (2) | |
| (2) 350.000,00 | | | | | |
| (3) 1.200,00 | | | | | |
| (5) 2.000,00 | | | | | |
| 68191 Ostale nespomenute kazne | | 66151 Prihodi od pruženih usluga | | | |
| | 1.200,00 (3) | 2.000,00 (5a) | | | |
| 96615 obračunani prihodi od pruženih usluga | | 16615 Potraživanje za prihode od pruženih usluga | | | |
| (5a) 2.000,00 | 2.000,00 (4) | (4) 2.000,00 | 2.000,00 (5) | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1), (2), (3) Naplata nerekipročnih prihoda iskazana je kao prihod na propisanim računima.
- (4) Račun za zakupninu (isporučenu uslugu zakupa) iskazan je kao potraživanje od zakupca i priznati obračunani prihod.
- (5) i (5a) Naplatom potraživanje od zakupca ispunjeni su uvjeti za priznavanje prihoda te se uz zatvaranje potraživanja i povećanje novčanih sredstava na računu, obračunani prihodi prenose na naplaćeni prihod prema odgovarajućoj vrsti prihoda.

Financiranje proračunskih korisnika – prihodi iz nadležnog proračuna

Kako je obrazloženo u dijelu teksta o rashodima poslovanja, proračuni sredstva proračuna namijenjena proračunskim korisnicima iz svoje nadležnosti iskazuju u glavnoj knjizi na odgovarajućim računima rashoda za čije se pokriće sredstva koriste ili unutar odjeljka 3671, kao prijenose proračunskim korisnicima za financiranje redovne djelatnosti, i to:

- prijenose za financiranje rashoda poslovanja
- prijenose za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine
- prijenose za financiranje izdataka za financijsku imovinu i otplatu zajmova.

Proračuni evidentiraju prijenose za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika iz svoje nadležnosti prema novčanoj osnovi. Kod proračunskih korisnika navedeni rashodi proračuna predstavljaju istovrsne korespondirajuće prihode. U procesu izrade konsolidiranog financijskog izvještaja proračuna prihodi koje proračunski korisnici ostvare iz nadležnog proračuna, a evidentiraju se prema novčanoj osnovi, i navedeni prijenosi/rashodi sučeljavaju se i eliminiraju.

Primjer 25. Knjiženje prihoda iz proračuna kod proračunskih korisnika

Proračunski korisnik iz nadležnog proračuna je primio sredstva za financiranje redovne djelatnosti, i to: za nabavu opreme 500.000,00 kn i za tekuće poslovanje 100.000,00 kn.

| 11121 Novac na računu | 67111 Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje rashoda poslovanja | 67121 Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine |
|-----------------------|---|--|
| (1) 600.000,00 | 100.000,00 (1) | 500.000,00 (1) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) U okviru podskupine računa 671 – Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika, na osnovnim računima unutar odjeljaka 6711 – Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje rashoda poslovanja, 6712 – Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine i 6714 – Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje izdataka za financijsku imovinu i otplatu zajmova proračunski korisnici evidentiraju prihode koje ostvare iz proračuna, za kojeg je iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika razvidno da je nadležan proračunskom korisniku.

5.1.2.7. PRIHODI OD PRODAJE NEFINANCIJSKE IMOVINE – RAZRED 7

Prihodi od prodaje i zamjene nefinancijske imovine namjenski su prihodi i mogu se sukladno odredbama Zakona o proračunu (Narodne novine 2008) utrošiti prvenstveno za financiranje kapitalnih rashoda. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine klasificiraju se prema vrstama prodane nefinancijske imovine. Tako predviđene skupine računa u razredu 7 računskog plana dosljedno prate korespondirajuće skupine računa za evidentiranje nefinancijske imovine u razredu 0. Za knjigovodstveno praćenje procesa prodaje prodaje s odgođenom naplatom također su propisani korespondirajući računi za priznavanje potraživanja od prodaje u skupini 17, te obračunanih prihoda u skupini 97.

Temeljna shema priznavanja ovih prihoda izgleda:

| | | | |
|--|--------|---|--------|
| Sk. 17 Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine | | Sk. 97 Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine | |
| (1) X | X (2) | (2a) X | X (1) |
| 111 Novac u banci | | Razred 7 Prihodi od prodaje nefinancijske imovine | |
| (2) X | | | (2a) X |
| Razred 0 Nefinancijska imovina | | 911 Vlastiti izvori | |
| S ° X | Y (1a) | (1a) Y | S ° X |
| Razred 0 Nefinancijska imovina - Ispravak vrijednosti | | | |
| (1a) Y | S ° X | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) (X) Prihodi od prodaje nefinancijske imovine su recipročni (razmjenski) prihodi, te se za prodajnu cijenu imovine izražene u računu/ugovoru prodaje nefinancijske imovine s odgođenom naplatom evidentira odobrenjem odgovarajućeg korespondirajućeg računa obračunanih prihoda od prodaje nefinancijske imovine u skupini računa 97 i zaduženjem odgovarajućeg korespondirajućeg računa potraživanja od prodaje nefinancijske imovine u skupini računa 17.

- (1a) Istodobno s prodajom isknjižava se prodana imovina, i to prema njenoj neto knjigovodstvenoj vrijednosti (Y) što podrazumijeva isknjiženje nabavne vrijednosti i pripadajućeg ispravka vrijednosti. Za sadašnju – neto vrijednost (Y) terete se i izvori vlasništva u skupini 91.
- (2) (X) Kada kupac plati kupljenu imovinu zadužuje se račun novčanih sredstava i odobrava račun potraživanja od prodaje nefinancijske imovine u skupini računa 17.
- (2a) (X) Istodobno s naplatom potraživanja zadužuje se račun obračunatih prihoda u skupini računa 97 i odobrava odgovarajući račun prihoda od prodaje nefinancijske imovine u razredu 7.

Primjer knjiženja i priznavanja prihoda od prodaje nefinancijske imovine prikazan je u okviru primjera otuđenja imovine prodajom na tržištu.

5.1.2.8. IZDACI I PRIMICI

Izdaci i primici su financijske kategorije za razliku od rashoda i prihoda koji su obračunske kategorije. Općenito se može reći, izdaci su nepovratna tekuća i kapitalna plaćanja, s protuobvezom ili bez protuobveze, te isplaćene potpore i transferi drugima. Drugim riječima izdaci su odljevi novca i novčanih ekvivalenata po svim osnovama. Tako možemo reći i da su primici priljevi novca i novčanih ekvivalenata po svim osnovama. Hrvatski analitički okvir financijskog izvještavanja i njemu prilagođeni sadržaj računskog plana proračuna omogućuje sastavljanje izvještaj o *poslovanju* proračunskog korisnika po analogiji izvještaja o poslovanju države.

Ovaj izvještaj prikazuje klasificirani sažetak i pojedinosti transakcija na prihodi, rashodima, neto stjecanju nefinancijske imovine i financiranju (neto stjecanje financijske imovine i neto zaduživanje. Iz njega se dobivaju pregledne informacije o rezultatima operativnog poslovanja, investicijskih aktivnosti i financiranja. Konceptija ovog izvještaja omogućuje da se on inkorporira u izvještaj o izvršenju proračuna i izravno omogućuje praćenje udovoljenje proračunskim (planskim) ograničenjima.

S aspekta makroekonomskog upravljanja i ocjene uspješnosti ovaj izvještaj na razini države – općeg proračuna služi za utvrđivanje dva važna analitička salda:

- Prihodi umanjeni za rashode jednaki su neto saldu poslovanja i predstavljaju zbirni pokazatelj kontinuirane održivosti poslovanja države.
- Neto posuđivanje (+)/zaduživanje (-) – što je jednako neto rezultatu transakcija na financijskoj imovini i obvezama i predstavlja zbirni pokazatelj koja pokazuje koliko financijskih resursa država stavlja na raspolaganje drugim sektorima u gospodarstvu, odnosno koliko koristi resursa stvorenih u drugim sektorima. Zato se taj pokazatelj može smatrati pokazateljem financijskog učinka državnih aktivnosti na gospodarstvo.

Radi pripremanja informacija za prethodno opisani izvještaj, struktura računskog plana omogućuje posebno praćenje prihoda i rashoda od poslovnih aktivnosti (razredi 3 i 6 računskog plana), te prihoda i rashoda povezanih s nefinancijskom dugo-

trajnom imovinom (razredi 4 i 7 računskog plana), a također i praćenja financijskih transakcija koje nemaju karakter prihoda i rashoda, već se kao primici i izdaci odnose isključivo na aktivnosti financiranja (razredi 5 i 8 računskog plana).

Ovakav pristup izraz je nastojanja da se računovodstveni sustav postavi univerzalno, i to kao:

- Proračunsko računovodstvo – sustav za praćenje izvršenja i nadzor proračuna koji se nerijetko sastavlja novčanoj osnovi.
- Računovodstvo izvještajnog entiteta – sustav za praćenje ukupnih resursa i elemenata uspješnosti
- Statistički izvještajni sustav za potrebe međunarodnog izvještavanja.

5.1.2.8.1. Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova – razred 5

Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova obuhvaćaju izdatke za:

- dane zajmove i depozite
- ulaganja u vrijednosne papire, dionice i udjele u glavnici
- otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova, te
- otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire.

Za knjiženje ovih izdataka računskim planom je propisana razred 5.

Temeljna shema knjiženja **izdataka za ulaganja u financijsku imovinu i pozajmljivanja** je sljedeća:

| | | | |
|---|--------------|---|---------------|
| 111 Novac u banci | | Sk. 51, 52,53 Izdaci za dane zajmove i ulaganja | |
| S^o X | X (1) | (1) X | |
| Sk. 12, 13, 14, 15 Potraživanja za dane zajmove, depozite i ulaganja | | Sk.91 Izvori vlasništva – za financijsku imovinu | |
| (1a) X | | | X (1a) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) i (1a) Proračuni i proračunski korisnici koji mogu davati dugoročne i kratkoročne zajmove s dospijećem u sljedećoj godini evidentiraju ih zaduživanjem odgovarajućeg računa u skupini 51 i odobravanjem računa novčanih sredstava. Istovremeno zadužuje se odgovarajući račun vrijednosnih papira u skupini 13 i odobrava račun vlastitih izvora u skupini 91 (knjiženje 1a).

Kupljeni vrijednosni papiri evidentiraju se odobrenjem računa novčanih sredstava i zaduženjem odgovarajućeg računa izdataka za vrijednosne papire u skupini 52, te se istovremeno zadužuje odgovarajući račun vrijednosnih papira u skupini 14 i odobrava račun vlastitih izvora u skupini 91.

Kupnja dionica i udjela u glavnici knjigovodstveno se evidentira kao i prethodni poslovni događaji samo na odgovarajućim računima izdataka za dionice i udjele u glavnici u skupini 53 i računima financijske imovine – dionice i udjela u glavnici u skupini 15.

Dugoročni depoziti i kratkoročni koji se vraćaju u sljedećoj godini evidentiraju se odobrenjem računa novčanih sredstava i zaduženjem odgovarajućeg računa izdataka u podskupini 518 Izdaci za depozite i jamčevne pologe, te se istovremeno zadužuje račun u skupini 12 i odobrava odgovarajući račun vlastitih izvora u skupini 91.

Iznimku od opisanog knjiženja čine kratkoročni zajmovi, depoziti i jamčevni polozi koji se vraćaju u istoj godini. Oni se evidentiraju samo preko odgovarajućeg računa skupine 12 i 13 uz odobrenje računa novčanih sredstava, dakle bez uporabe računa iz razreda 5 i 9. U svim primjerima izdataka za stjecanje raznih oblika financijske imovine istovremeno se zadužuju odgovarajući računi u skupinama 12, 13, 14 i 15 i odobrava odgovarajući račun vlastitih izvora u skupini 91. Pritom se kamate evidentiraju odvojeno na odgovarajućem računu potraživanja za prihode poslovanja u skupini 16.

Temeljna shema knjiženja **izdataka za otplate primljenih zajmova i izdane vrijednosne papire** je sljedeća:

| | | | |
|---|-------|--|--------|
| 111 Novac u banci | | Sk. 54, 55 Izdaci za otplate glavnice primljenih kredita i zajmova i za izdane vrijednosne papire | |
| <hr/> S° X | X (1) | (1) X | <hr/> |
| Sk. 25, 26 Obveze za primljene kredite i zajmove i izdane vrijednosne papire | | 912 ispravak vrijednosti izvora vlasništva za obveze | |
| (1a) X | S° X | S° X | X (1a) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Otplata glavnice primljenih dugoročnih kredita i zajmova i kratkoročnih koji se vraćaju u sljedećoj godini evidentira se odobrenjem računa novčanih sredstava i zaduženjem odgovarajućeg računa izdataka za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova u skupini 54. Izdaci za otplatu glavnice za vrijednosne papire koje su proračuni izdali evidentiraju se odobrenjem računa

novčanih sredstava i zaduženjem odgovarajućih računa izdataka za otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire u skupini 55.

Iznimno otplata primljenih kratkoročnih kredita, zajmova, depozita te amortizacija izdanih kratkoročnih vrijednosnih papira izvršena u istoj proračunskoj godini evidentira se isključivo na dugovnoj strani odgovarajućih računa u skupini 26 uz istovremeno odobrenje računa novčanih sredstava.

(1a) Istovremeno s knjiženjem smanjenja novčanih sredstava i povećanja izdataka po osnovi povrata dospjelih glavnica kredita, zajmova i izdanih vrijednosnih papira zadužuje se odgovarajući račun obveza u skupinama 25 i 26, i odobrava se odgovarajući račun ispravka izvora vlasništva u skupini 91. Obveze i ispravak izvora vlasništva priznati su u trenutku zaduživanja kao povećanje obveza i povećanje ispravka vrijednosti izvora vlasništva za obveze.

Kamate za primljene kredite i zajmove evidentiraju se odvojeno odobrenjem odgovarajućeg računa obveza za rashode poslovanja u skupini 23, i zaduženjem odgovarajućeg računa financijskih rashoda u skupini 34, a plaćanje kamata evidentira se zaduženjem odgovarajućeg računa obveza za rashode poslovanja u skupini 23 i odobrenjem računa novčanih sredstava.

5.1.2.8.2. Primici od financijske imovine i zaduživanja – razred 8

Primici od financijske imovine i zaduživanja obuhvaćaju:

- primljene povrate glavnice danih zajmova, povrate depozita
- primitke od izdanih vrijednosnih papira
- primitke od prodaje dionica i udjela u glavnici
- primljene kredite i zajmove i
- primitke od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja.

Za knjiženje ovih primitaka računskim planom je propisana razred 8.

Temeljna shema knjiženja **primitaka od zaduživanja** je sljedeća:

| | |
|---|---|
| <p>111 Novac u banci</p> <hr/> <p>(1) X</p> | <p>Sk. 82, 83, 84 Primici od izdanih vrijednosnih papira, prodaje dionica i udjela u glavnici, primljenih kredita i zajmova</p> <hr/> <p>(1) X</p> |
| <p>Sk. 25, 26 Obveze za primljene kredite i zajmove i izdane vrijednosne papire</p> <hr/> <p style="text-align: right;">X (1a)</p> | <p>912 ispravak vrijednosti izvora vlasništva za obveze</p> <hr/> <p>(1a) X</p> |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Prodaja vrijednosnih papira evidentira se odobrenjem računa primitaka od prodaje vrijednosnih papira u skupini 82 i zaduženjem računa novčanih sredstava.

Prodaja dionica i udjela u glavnici evidentira se odobrenjem računa primitaka od prodaje dionica i udjela u glavnici u skupini 83 i zaduženjem računa novčanih sredstava.

Primljeni dugoročni krediti i zajmovi i kratkoročni krediti i zajmovi koji se vraćaju u sljedećoj godini evidentiraju se odobrenjem računa primitaka od zaduživanja u skupini 84 i zaduženjem novčanih sredstava.

Primljeni kratkoročni krediti i zajmovi koji se vraćaju u istoj godini evidentiraju se isključivo odobrenjem odgovarajućeg osnovnog računa skupine 26 Obveze za kredite i zajmove i zaduženjem računa novčanih sredstava.

- (1a) Istodobno s knjiženjem povećanja novčanih sredstava i primitaka po osnovi zaduživanja knjiži se nastanak obveza, te se odobrava račun obveza u skupinama 25 i 26 i zadužuje račun 912 Ispravak izvora vlasništva za obveze.

U slučaju prodaje dionica i udjela u glavnici, umjesto iskazivanja obveza smanjuje se financijska imovina tj. odobrava račun raspoloživih dionica i udjela u glavnici u skupini 15 i smanjuju se vlastiti izvori nefinancijske imovine tj. zadužuje račun izvora vlasništva u podskupini 911.

Temeljna shema knjiženja **primitaka od povrata prije danih zajmova i depozita, prodaje vrijednosnih papira iz portfelja** je sljedeća:

| | | | |
|---|--------|--|-------|
| 111 Novac u banci | | Sk. 81, 85 Primici od povrata glavnice prije danih zajmova i depozita i od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja | |
| <hr/> | | <hr/> | |
| (1) X | | | X (1) |
| Sk. 12, 13, 14, 15 Potraživanja dane zajmove, depozite, vrijednosne papire u portfelju | | 911 Izvori vlasništva za financijsku imovinu | |
| <hr/> | | <hr/> | |
| S° X | X (1a) | (1a) X | S° X |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Povrati glavnice koje proračun i proračunski korisnici dobiju na ime danih dugoročnih zajmova i depozita kao i kratkoročnih zajmova i depozita koji se vraćaju u sljedećoj godini evidentiraju se odobrenjem odgovarajućeg računa primljenih povrata glavnice danih zajmova u skupini 81 i zaduženjem računa novčanih sredstava.

Iznimno, povrati glavnice danih kratkoročnih zajmova ostvareni u istoj proračunskoj godini i primici od prodaje vrijednosnih papira kupljenih u istoj proračunskoj godini evidentiraju se isključivo na potražnoj strani odgovarajućih računa u skupini 13, uz istovremeno zaduženje računa novčanih sredstava.

Povrati dugoročnih depozita i kratkoročnih depozita koji se vraćaju u sljedećoj godini evidentiraju se odobrenjem odgovarajućeg računa povrata depozita u podskupini 818 Primici od povrata depozita od kreditnih i ostalih financijskih institucija i zaduženjem računa novčanih sredstava.

(1a) Istovremeno s knjiženjem povećanja novčanih sredstava i primitaka po osnovi unovčavanja financijske imovine smanjuje se financijska imovina tj. odobrava se odgovarajući račun u skupini 12, 13, 14 i 15 i smanjuju vlastiti izvori tj. zadužuje račun izvora vlasništva 911 Izvori vlasništva za financijsku imovinu.

Kamate na dane zajmove i depozite evidentiraju se zaduženjem računa potraživanja za kamate na dane zajmove u skupini 16 i odobrenjem računa obračunanih prihoda od kamata na dane zajmove u skupini 96. Kada se kamate naplate, zadužuje se račun novčanih sredstava i odobrava račun potraživanja za kamate, istovremeno se zadužuje račun obračunanih prihoda i odobrava račun prihoda od kamata na dane zajmove u skupini 64.

5.1.2.9. VLASTITI IZVORI – RAZRED 9

Razred 9 računskog plana predviđen je za iskazivanje vlastitih izvora u širem smislu. Razred sadrži skupine:

- 91 Vlastiti izvore i ispravak vlastitih izvora
- 92 Rezultat poslovanja
- 96 Obračunati prihodi poslovanja
- 97 Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine
- 98 Rezerviranja viška prihoda.

Navedena struktura odražava izvore financiranja financijske i nefinancijske imovine iskazane u aktivi bilance proračunskog subjekta.

U razredu 9 sadržana je i podskupina **99 Izvanbilančni zapisi**.

5.1.2.9.1. Vlastiti izvori

Vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora mogu se definirati kao ostatak imovine nakon odbitka svih obveza. Ovakvo poimanje vlastitih izvora sadržajno odgovara poduzetničkom pojmu kapitala.

U užem smislu vlastiti izvori se u računskom planu klasificiraju u odjeljcima:

- 9111 Vlastiti izvori iz proračuna (za nefinancijsku imovinu i za financijsku imovinu)
- 9112 Ostali vlastiti izvori (za nefinancijsku imovinu i za financijsku imovinu)

Promjene vlastitih izvora uslijed financiranja imovine proračunskog subjekta tuđim izvorima računovodstveno se prate u podskupini **912 Ispravak vlastitih izvora za obveze**⁹⁶.

Promjene vlastitih izvora kao rezultat poslovnih događaja koji ne rezultiraju prihodima i rashodima, ne mijenjaju strukturu bilance, ali mijenjaju neto vrijednost imovine klasificiraju se u podskupini **915 Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza**.

Računi u podskupini tranzitnog su karaktera odnosno služe samo za evidentiranje nastalih promjena prije izravnog utjecaja na izvore vlasništva. Tako računi ove podskupine nemaju stanje. Svrha ove evidencije je priprema podataka za sastavljanje **Izveštaja o promjenama vrijednosti i obujma imovine i obveza (P-VRIO)**.

Primjer 26. Promjene u vrijednosti i obujmu imovine

Izvršena je revalorizacija vrijednosti jedne čestice zemljišta grada, koja je prenamijenjena u građevinsko zemljište te je vrijednost povećana za 120.000,00 kn. Po okončanju sudskog spora druga čestica gradskog poljoprivrednog zemljišta, čija je vrijednost 100.000,00 kn prenesena je iz vlasništva grada u vlasništvo općine.

| | | | |
|--------------------------------|---------------|--|----------------|
| 01111 Poljoprivredno zemljište | | 91511 Promjene u vrijednosti imovine | |
| <hr/> | | <hr/> | |
| S° X | 100.000,00(2) | (1a)120.000,00 | 120.000,00 (1) |

| | | | |
|-----------------------------|--|---|-----------------|
| 01112 Građevinsko zemljište | | 91512 Promjene u obujmu imovine | |
| <hr/> | | <hr/> | |
| S° X | | (2)100.000,00 | 100.000,00 (2a) |
| (1)120.000,00 | | | |

| | |
|--|-----------------|
| 91111 Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu | |
| <hr/> | |
| (2a)100.000,00 | 120.000,00 (1a) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) i (1a) Revalorizacijom je povećana vrijednost zemljišta te je porast knjižen kao povećanje vrijednosti imovine i vlastitih izvora posredstvom računa 91511 Promjene u vrijednosti imovine.
- (2) i (2a) Preneseno poljoprivredno zemljište isknjiženo je iz imovine grada na teret vlastitih izvora. Kako se radi o prijenosu između proračunskih subjekata transakcija se provodi posredno primjenom računa 91512 Promjene u obujmu imovine.

⁹⁶ Način knjiženja ispravka vrijednosti vlastitih izvora za obveze prikazan je u primjerima knjiženja primitaka od zaduživanja u razredu 8.

Uslijed ovih transakcija vlastiti izvori grada povećani su za 20.000,00 kn (120.000,00 –100.000,00), što će biti iskazano u bilanci. U izvještaju P-VRIO grad će iskazati povećanje vrijednosti imovine za 120.000,00kn, i smanjenja obujma imovine za 100.000,00 kn. Svrha ovog izvještaja upravo je u tome da pruži informacije o vrstama promjena, koje su utjecale na vrijednost imovine i izvora u bilanci, a koje ne proizlaze iz poslovnih i investicijskih transakcija evidentiranih kao rashodi i prihodi u razredima 3 i 4 , odnosno 6 i 7.

5.1.2.9.2. Utvrđivanje i raspored financijskog rezultata

Financijski rezultat proračunskih subjekata izražava se viškom ili manjkom prihoda i primitaka u odnosu na rashode i izdatke izvještajnog razdoblja. Utvrđivanje financijskog rezultata u sustavu proračuna nema ulogu indikatora uspješnosti kao što je to slučaj u poduzetničkoj sferi, jer su ciljevi poslovanja proračunskih subjekata neprofitnog karaktera. Iznos i struktura financijskog rezultata u sustavu proračuna ipak imaju važnu informacijsku ulogu za kontrolu ispunjavanja financijskih ograničenja i namjene javne potrošnje kao i naplate javnih prihoda. Upravo stoga financijski rezultat, osim agregirano, izražava se i po razinama, odnosno prema vrsti i namjeni pojedinih kategorija prihoda i rashoda.

Također, specifično za hrvatski sustav računovodstva proračuna, financijski rezultat sadrži i komponentu odnosa primitaka i izdataka kao financijskih kategorija. Tako struktura financijskog rezultata prikazuje financijske relacije neto tekućeg poslovanja, neto investiranja i neto financiranja. Iskazano prema računskom planu struktura financijskog rezultata je sljedeća:

I RAZINA - OPERATIVNI REZULTAT

- prihodi poslovanja (razred 6) i kapitalni prihodi (prihodi od prodaje nefinancijske imovine – razred 7) i
- rashodi poslovanja (razred 3) i kapitalni rashoda (rashodi za nabavu nefinancijske imovine – razred 4)

RAZRED 6 – RAZRED 3 = NETO TEKUĆE POSLOVANJE

RAZRED 7 – RAZRED 4 = NETO INVESTIRANJE

II RAZINA - FINANCIRANJE

- primici od financijske imovine i zaduživanja (razred 8)
- izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova

RAZRED 8 – RAZRED 5 = NETO FINANCIRANJE

Privremeni financijski rezultat utvrđuje se na kraju svakog izvještajnog razdoblja tijekom godine, a na kraju godine utvrđuje se konačni rezultat i provode se zaključna knjiženja međusobnim zatvaranjem računa rashoda i prihoda, primitaka i izdataka na skupinama računa razreda 3, 4, 5, 6, 7 i 8.

Knjigovodstveni postupak utvrđivanja financijskog rezultata izvještajnog razdoblja odvija se u dvije faze:

I. faza: prihodi i rashodi, primici i izdaci se sučeljavaju po istovrsnim razinama

II. faza: utvrđena razlika prihoda i rashoda, odnosno primitaka i izdataka po istovrsnim razinama se iskazuje kao višak/manjak izvještajnog razdoblja.

Utvrđivanje rezultata izvještajnog razdoblja može se prikazati na sljedeći način:

| RASHODI I IZDACI Razred 3, 4, 5 | | PRIHODI I PRIMICI Razred 6, 7, 8 | |
|---|----------------|--|-------------------------|
| Promet u toku razdoblja | X (1) | (2) Y | Promet u toku razdoblja |
| Prijelazni računi – PRIJENOS RASHODA i IZDATAKA Sk.39, 49, 59 | | Prijelazni računi – PRIJENOS PRIHODA i PRIMITAKA Sk 69, 79, 89 | |
| (1) X | X (3) | (3) Y | Y (2) |
| 921 Utvrđivanje rezultata poslovanja | | 922 Višak/manjak prihoda/primitaka | |
| (3) X (4) V | Y (3) M (4) | (4) M | V (4) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Na svim pojedinačnim računima razreda 3 i 4 kao i izdacima u razredu 5, iznos u visini ukupnog prometa dugovne strane knjiži se na potražnu stranu kao tzv. saldo izravnjanja. Zbrojni iznos prometa svih računa u pojedinom razredu knjiži se na prijelaznom računu propisanom za svaki razred u skupinama 39, 49 i 59.
- (2) Opisani postupak pod (1) analogno se provodi i s prihodima. Na svim pojedinačnim računima razreda 6 i 7, kao i izdacima u razredu 8, iznos u visini ukupnog prometa potražne strane knjiži se na dugovnu stranu kao tzv. saldo izravnjanja. Zbrojni iznos prometa svih računa u pojedinom razredu knjiži se na prijelaznom računu propisanom za svaki razred u skupinama 69, 79 i 89.
- (3) Prihodi i rashodi, te primici i izdaci, iskazani ukupno na prijelaznim računima, sučeljavaju se na propisanim računima podskupine 921 Utvrđivanje rezultata poslovanja, i to:
 - Prihodi i rashodi od poslovanja (sk. 39 i 69) na računu 92111 Obračun prihoda i rashoda poslovanja.

- Prihodi i rashodi od nefinancijske imovine – investicijske aktivnosti (sk. 49 i 79) na računu 92121 Obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine.
 - Primici i izdaci od financijske imovine – financiranja (sk. 59 i 89) na računu 92131 Obračun primitaka i izdataka od financijske imovine.
- (4) Usporedbom knjiženih iznosa na prethodno navedenim računima u skupini 921 utvrđuje se razlika, koja **predstavlja financijski rezultat izvještajnog razdoblja (višak/manjak prihoda/primitaka) pojedine kategorije**. Iskazani rezultati pojedinih razina iskazuju se u **Izvještaju o prihodima i primicima i rashodima i izdacima** za izvještajno razdoblje (obrazac PR-RAS).

Utvrđena razlika, kao tzv. saldo izravnjanja prenosi se na odgovarajuće račune propisane u podskupini **922 Višak/manjak** prihoda, i to:

- Saldo na računu 92111 Obračun prihoda i rashoda poslovanja prenosi se na račun 92211 Višak prihoda poslovanja, odnosno 92221 Manjak prihoda poslovanja.
- Saldo na računu 92121 Obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine prenosi se na račun 92212 Višak prihoda od nefinancijske imovine, odnosno 92222 Manjak prihoda od nefinancijske imovine.
- Saldo na računu 92131 Obračun primitaka i izdataka od financijske imovine prenosi se na račun 92213 Višak primitaka od financijske imovine, odnosno 92223 Manjak primitaka od financijske imovine.

Knjigovodstveni postupak utvrđivanja **financijskog rezultata raspoloživog za uporabu u sljedećem izvještajnom razdoblju**, odvija se također u dvije faze:

I. faza: utvrđuje se raspoloživi višak/manjak za korištenje u sljedećem razdoblju zbrajanjem rezultata tekućeg razdoblja i prenesenih viškova/manjkova iz prethodnih razdoblja.

Nakon donosa rezultata izvještajnog razdoblja na bilančne račune podskupine 922, ostvareni rezultati pribrajaju se prenesenim financijskim rezultatima (viškova ili manjkova) iz prethodnih razdoblja (početna stanja na dan 1. 1.), čime se utvrđuje razina raspoloživih rezultata pojedine razine za uporabu u sljedećim razdobljima. Pritom se viškovi i manjkovi iste razine međusobno konsolidiraju (kompenziraju) tako da se ne iskazuje istodobno i višak i manjak prihoda iste razine već samo njihova razlika.

II. faza: provodi se korekcija rezultata za namjensko korištenje u sljedećem razdoblju.

U ovoj se fazi utvrđeni kumulativni raspoloživi rezultati u podskupini 922 korigiraju sukladno zakonskoj obvezi njihova namjenskog korištenja.

Raspored financijskog rezultata proračunskih subjekata – viška prihoda ne može se poistovjetiti s rasporedom rezultata – dobiti poduzetnika što logično proizlazi iz karaktera i ciljeva njihova poslovanja. Rezultat poduzetnika raspoređuje se za različite oblike statutarinih i zakonskih pričuva, obvezu za porez na dobit i netodobit koja pripada vlasnicima (dioničarima ili udjelničarima).

Raspored financijskog rezultata proračunskih subjekata podrazumijeva isključivo određivanje namjene njegove uporabe u financiranju budućih aktivnosti. Kao takav

nije obvezan i provodi se isključivo prema stvarnim potrebama ili planskim aktivnostima. Različiti rezultati po pojedinim kategorijama ne znače da se rezultat nužno treba raspoređivati. U pravilu, raspoređuju se (viškovima se pokrivaju manjkovi) samo rezultati iskazani na razini rezultata poslovanja i investicijskih aktivnosti.

Odluka o raspodjeli donosi se samo, ako se zaista namjerava, npr. višak prihoda poslovanja iskoristiti za nabavu nefinancijske imovine ili iskazati kao pričuve za određene aktivnosti u budućnosti. U protivnom nema objektivne potrebe za raspodjelom rezultata, a time niti za donošenjem interne odluke o rasporedu. Ograničenje rasporeda rezultata postavljena su i zakonskim odredbama prema kojima su prihodi, pa tako i viškovi prihoda od nefinancijske imovine, namijenjeni za financiranja kapitalnih rashoda te se ne mogu rasporediti za financiranje rashoda poslovanja. Također, primici od prodaje udjela i uloga u kapitalu koristi se samo za otplatu duga ili za nabavu nefinancijske imovine.

Računskim planom je u razredu 9 predviđena skupina računa 98 Rezerviranja viška prihoda koja sadrži račune 98111 Rezerviranja za otplatu zajmova/kredita koji dospijevaju u tekućoj godinu i 98211 Ostala rezerviranja (stalna pričuva i drugo). Ovime se sugerira potencijalni raspored ostvarenih viškova za određene namjene.

5.1.2.9.3. Obračunani prihodi

Na računima skupina 96 i 97 knjiže se obračunani prihodi koji se u trenutku nastanka događaja ne mogu priznati kao prihodi na računima razreda 6 i 7. Prema propisanom modificiranom načelu nastanka događaja prihodi se priznaju prema načelu novčanog tijeka, tj. kad je ostvaren novčani priljev. Radi toga svi obračunani prihodi na temelju vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava iskazuju se u povećanju potraživanja u skupinama računa 16 i 17 i u povećanju obračunanih prihoda na skupinama 96 i 97. Kad se potraživanja naplate, priljev novca se knjiži na teret računa novčanih sredstava, a u korist računa potraživanja (računi u skupinama 16 i 17). Istovremeno se priznaju prihodi izvještajnog razdoblja u korist računa u razredu 6 i 7, a na teret obračunanih odnosno razgraničenih prihoda (računi u skupinama 96 i 97)⁹⁷.

5.1.2.9.4. Izvanbilančna evidencija

U poslovanju se pojavljuju i poslovni događaji, koji nemaju izravni učinak na financijski rezultat izvještajnog razdoblja i na vrijednost imovine i obveza u trenutku bilanciranja. Nerijetko takvi poslovni događaji, u određenim okolnostima i/ili s vremenskim pomakom imaju vrlo značajan utjecaj na uspješnost poslovanja i vrijednost neto imovine. Stoga takve poslovne događaje također treba knjigovodstveno pratiti i vriednosno prikazati kao izvanbilančne pozicije.

Izvanbilančni zapisi sadrže vrijednosne izraze poslovnih događaja koji u trenutku nastanka nemaju izravan utjecaj niti na jednu poziciju temeljnih financijskih izvještaja. Važnost iskazivanja tih poslovnih događaja je u činjenici da se

⁹⁷ Primjeri knjiženja s uključenim obračunanim prihodima sadržani su u primjerima evidencije prihoda u razredima 6 i 7.

time korisnike informacija prezentiranih u financijskim izvještajima upozorava i upozna je s relevantnim činjenicama, pravima i obvezama povezanim s poslovanjem o kojemu se izvještava. Ove informacije upućuju i na prisutnu mogućnost da se u budućnosti, pod određenim okolnostima i uslijed drugih poslovnih događaja, vrijednosti prikazane u izvanbilančnim zapisima mogu izravno odraziti na pozicije temeljnih financijskih izvještaja.

Izvanbilančni zapisi proširuju i spoznaju o poslovnim sposobnostima i potencijalnim rizicima, a time doprinose i učinkovitijoj kontroli i upravljanju. Podrobniju informaciju o sintetičkom vrijednosnom iskazu izvanbilančnih zapisa u obrascu bilanca, korisnici informacija će potražiti u bilješkama uz financijske izvještaje, konkretno bilješkama uz bilancu. Ovo nadalje znači da je za sastavljanje bilješki, potrebno analitičko praćenje podataka o izvanbilančnim zapisima uz bilancu, odnosno ustrojavanje i vođenje i odgovarajuće analitičke evidencije, jednako kao i za pojedine bilančne pozicije. Primjerice, podatak o danim jamstvima iskazan u izvanbilančnim zapisima znači da je potrebno i analitičko praćenje danih jamstava po korisnicima, rokovima dospjeća, namjeni, i sl. Isto tako, sintetički vrijednosni podatak o tuđoj imovini na korištenju podrazumijeva da postoji i analitika pojedinih predmeta imovine po vrstama, smještaju i drugi relevantni podaci.

Izvanbilančni zapisi, u pravilu, obuhvaćaju vrijednosne iskaze:

- **Tuđe imovine na korištenju (posuđena oprema, stvari i predmeti na čuvanju, oprema i druga dugotrajna materijalna imovina u operativnom najmu i sl.).**
- **Primljene robe u komisiji i konsignaciji.**
- **Preuzetog tuđeg materijala na doradu i obradu (lohn poslovi), ako se isti ne vode u okviru bilančnih stavaka.**
- **Tuđe ambalaže na korištenju, ako se ne prati bilančno.**
- **Uvjetnih prava i obveza (založno pravo na nekretninama, pokretninama, dionicama, fiducijarno vlasništvo, vinkulirane police osiguranja, neiskorišteni iznosi okvirnih dugoročnih zajmova i kredita i sl.).**
- **Instrumentata osiguranja plaćanja i naplate (zadužnice, mjenice, čekovi, komercijalni zapisi i sl.) koji se ne mogu iskazati u bilanci, jer je njihova uporaba uvjetovana prethodnim nastupom nekih okolnosti (primljeni su ili dani samo za slučaj da se obveza ne podmiri, dakle nije im funkcija samog plaćanja, nego osiguranja plaćanja).**
- **Otpisanih potraživanja za koje još postoje izvjesni izgledi za naplatu.**

S obzirom na suženi spektar poslovnih događaja u sustavu proračuna samo manji dio od prethodno nabrojanoga će se potencijalno pojaviti u konkretnim iskazima. Računskim planom predviđeno je praćenje aktivnih (sk. 991) i pasivnih (sk. 996) izvanbilančnih zapisa, i to: danih jamstava, danih instrumenata osiguranja plaćanja, danih kreditnih pisama, tuđe imovine na korištenju i ostalih zapisa.

Premda se ne radi o poslovnim događajima koji utječu na stanje imovine, obveza i izvora vlasništva niti na elemente uspješnosti poslovanja u izvještajnom razdoblju,

za knjiženja izvanbilančnih promjena treba primijeniti iste postupke kao u sintetičkom financijskom knjigovodstvu. To znači da se knjiženje provodi metodom dvojnog knjigovodstva pri čemu se vrijednost poslovne promjene istodobno knjiži na paru korespondirajućih računa: jedan račun u izvanbilančnoj aktivni i korespondirajući račun u izvanbilančnoj pasivi.

Primjer 27. Izvanbilančni poslovni događaji

1. U uporabi je zgrada, za koju još nisu riješeni imovinskopravni odnosi proizašli iz procesa sukcesije, u vrijednosti od 500.000 kn.
2. Dano je jamstvo za zaduživanje proračunskog korisnika na iznos od 300.000 kn.
3. U operativnom leasingu koristi vozilo, čija je vrijednost: 105.000 kn.
4. Po isteku ugovora o leasingu vozilo je vraćeno vlasniku.
5. Dužnik nije podmirio svoju obvezu te je aktivirano dano jamstvo.

99111 Tuđa imovina dobivena na korištenje

| | |
|----------------|----------------|
| (1) 500.000,00 | 105.000,00 (4) |
| (3) 105.000,00 | |

96111 Tuđa imovina dobivena na korištenje

| | |
|----------------|----------------|
| (4) 105.000,00 | 500.000,00 (1) |
| | |

99121 Dana jamstva

| | |
|----------------|----------------|
| (2) 300.000,00 | 300.000,00 (5) |
|----------------|----------------|

99621 Dana jamstva

| | |
|----------------|----------------|
| (5) 300.000,00 | 300.000,00 (2) |
|----------------|----------------|

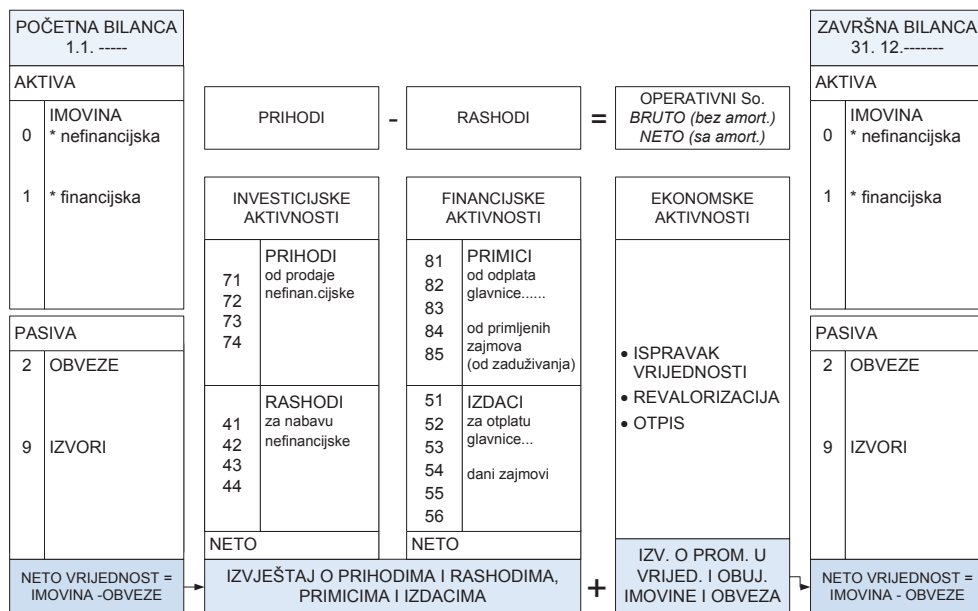
Pojašnjenje knjiženja:

- (1), (2), (3) Primjeri su karakterističnih poslovnih događaja koji u trenutku nastanka nemaju odraz na prihode i rashode, niti predstavljaju povećanje/smanjenje obveza i potraživanja, a značajni su kao potencijalni izvori budućih rashoda, prihoda, obveza i/ili imovine prikazan je sustav dvojnog knjiženja na izvanbilančnim računima. Dakle, istodobno je potrebno proknjižiti isti iznos i na računu izvanbilančne aktive (991) i izvanbilančne pasive (996). Knjiženja se također provode na temelju valjanih knjigovodstvenih isprava.
- (4) Povrat tuđeg vozila novi je izvanbilančni događaj, čije se knjiženje provodi na suprotnim stranama istih računa na kojima je iskazano preuzimanje tuđeg vozila.
- (5) S obzirom na to da dužnik nije izmirio obvezu prema svojem vjerovniku kojemu je dano jamstvo, vjerovnik je aktivirao jamstvo i naplatio se od jamca. Izvanbilančno praćenje danog jamstva gasi se, a u bilančnoj se evidenciji iskazuje smanjenje novca i novčani izdatak po aktiviranom jamstvu, te potraživanje od dužnika umjesto kojega je plaćeno i korekcija izvora vlasništva iz proračuna.

5.2. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Osnovni analitički okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj može se prikazati i sljedećom slikom.

Slika 5.1. Analitički okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj



Izvor: Vašiček, V., Maletić, I. (2003), Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor, u: Spajić, F. (ur.), XXXVII. Simpozij, Pula, *Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 99.

Prikazanim analitičkim okvirom predviđeno je prikupljanje računovodstvenih podataka (u razredima 0, 1, 2 i 9 prati se stanje imovine, obveza i vlastitih izvora) i sastavljanje bilance za potrebe pružanje informacija o stanju i promjenama neto vrijednosti ukupne imovine. Analitičkim okvirom predviđa se posebno praćenje prihoda i rashoda od poslovnih aktivnosti (razredi 3 i 6 računskog plana), te prihoda i rashoda povezanih s nefinancijskom dugotrajnom imovinom (razredi 4 i 7 računskog plana). Posebnost hrvatskoga analitičkoga okvira sastoji se i u obvezatnosti posebnog praćenja financijskih transakcija koje nemaju obilježje prihoda i rashoda već se kao primici i izdaci odnose isključivo na aktivnosti financiranja (razredi 5 i 8 računskog plana).

Ovakav pristup izraz je nastojanja da se računovodstveni sustav postavi univerzalno, i to kao:

- 1) Proračunsko računovodstvo – za praćenje izvršenja i nadzor proračuna, koji se još uvijek sastavlja uglavnom na novčanoj osnovi.
- 2) Računovodstvo izvještajnog entiteta – za praćenje ukupnih resursa i elemenata uspješnosti.
- 3) Statistički izvještajni sustav – prilagođen GFS-u i ne zahtijeva velika usklađenja zahtjevima međunarodnog statističkog izvještavanja.

Zakon o proračunu (Narodne novine 2008) kao temeljni zakonski akt kojim je reguliran sustav proračuna u Republici Hrvatskoj između ostalog uređuje područje računovodstva i financijskog izvještavanja (glava IX Proračunsko računovodstvo) i izvještavanja o izvršenju proračuna (glava X Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna). U nastavku navedenoga financijsko izvještavanje u proračunu razdvaja se u dva seta izvještaja prema dva provedbena propisa:

- Financijski izvještaji prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 2015)
- Izvještaji o izvršenju proračuna prema Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna (Narodne novine 2013).

Odredbe Pravilnika o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna odnose se na izvještaje koji su najuže povezani s izvršavanjem proračuna, te ih sastavljaju samo tijela koja imaju u svojoj nadležnosti donošenje i izvršavanje proračuna (državni proračun, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave).

Financijske izvještaje prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 2015) obvezni su predočavati svi proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave objavljeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Za sastavljanje i predočavanje godišnjih financijskih izvještaja koriste se elektronički obrasci. Obveznici popunjavaju financijske izvještaje u elektroničkom obliku, s ugrađenim kontrolama, koji se preuzimaju na internetskim stranicama Financijske agencije (FINA) i Ministarstva financija. Iste izvještaje predaju Državnom uredu za reviziju. Izvještaji su javni te za sve proračunske subjekte postoji obveza javne objave na *web*-stranicama.

Financijski izvještaji koji se sastavljaju sukladno Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 2015) su:

- Bilanca na Obrascu: BIL
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na Obrascu: PR-RAS
- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji na Obrascu: RAS-funkcijski
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza na Obrascu: P-VRIO
- Izvještaj o obvezama na Obrascu: OBVEZE.

Uočava se da se ne sastavljaju dva izvještaja koji čine standard financijskog izvještavanja: izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanom toku. Načelno, može se reći da neke elemente izvještaja o promjenama u glavnici i izvještaja o novčanom toku nalazimo u prethodno navedenim izvještajima. Također, treba uzeti u obzir da se neki elementi nalaze i u izvještajima o izvršenju proračuna sukladno Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna (Narodne novine 2013). gdje se koristi novčana osnova.

Obveznici dostave i rokovi dostave pojedinih izvještaja navedeni su u sljedećoj tablici.

Tablica 5.1. Obvezna financijska izvješća za pojedina razdoblja

| Razdoblja | 1. siječnja – 31. ožujka | 1. siječnja – 30. lipnja | 1. siječnja – 30. rujna | Proračunska godina |
|--|--|--|--|---|
| Državni proračun | <ul style="list-style-type: none"> Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Bilješke | | | <ul style="list-style-type: none"> Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Bilješke |
| Proračunski korisnici državnog proračuna | <ul style="list-style-type: none"> Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, – za mjesečna razdoblja, Izvještaj o obvezama. | <ul style="list-style-type: none"> Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Bilješke | <ul style="list-style-type: none"> Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, – za mjesečna razdoblja, Izvještaj o obvezama. | <ul style="list-style-type: none"> Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Bilješke |
| Izvanproračunski korisnici državnog proračuna | <ul style="list-style-type: none"> Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o obvezama, Bilješke | | | <ul style="list-style-type: none"> Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o obvezama, Bilješke. |
| Proračun JLP(R)S | | | | |
| Proračunski i izvanproračunski korisnici proračuna JLP(R)S | <ul style="list-style-type: none"> Izvještaj, o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. | <ul style="list-style-type: none"> Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o obvezama, Bilješke. | <ul style="list-style-type: none"> Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. | |

Izvor: Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 2015) preuzeto Jakir Bajo I. (2015) Godišnji financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2015., Magazin TIM4PIN, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, br. 1/2015.

Bilanca

Bilanca je temeljni financijski izvještaj u kojem su iskazani imovina, obveze i vlastiti izvori na određeni dan, datum bilance. Uvidom u strukturu i sadržaj propisane bilance u proračunskom računovodstvu uočava se specifična klasifikacija imovine: primarno se dijeli na nefinancijsku i financijsku, a sekundarno na proizvedenu i neproizvedenu, te dugotrajnu i kratkotrajnu. U redoslijedu unosa pozicija u bilancu primijenjen je kriterij rastuće unovčivosti ili likvidnosti. Specifičnosti iskazivanja obveza u bilanci vidljive su u tome da su obveze razvrstane prema izvoru tj. porijeklu obveze, a ne prema uobičajenom kriteriju ročnosti ili dospelosti obveza. Praćenje dospelosti obveza naglašeno je u sastavljanju posebnog izvještaja – **Izvještaj o obvezama na Obrascu: OBVEZE** u kojem se obveze prate prema roku dospeljeća radi toga da se uoče dospjele, a neizmirene obveze. Za praćenje promjena na imovini i obvezama koje nemaju utjecaj na prihode, rashode, primitke i izdatke izvještajnog razdoblja i ne prate ih novčani tokovi, a odražavaju se na vrijednost imovine i obveza sastavlja se poseban izvještaj – **Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza na Obrascu: P-VRI**.

Bilanca sadrži informacije (vrijednost i strukturu) o stanju imovine i obveza na početku i kraju izvještajnog razdoblja te indeks promijene i ukazuje na promjene neto vrijednosti imovine kao pokazatelja očuvanja *vlastitih izvora*, i to:

- neto vrijednost financijske imovine (financijska imovina umanjena za obveze), i
- neto vrijednost ukupne imovine (ukupna imovina umanjena za obveze).

Tablica 5.2. Bilanca

| IMOVINA |
|---|
| Nefinancijska imovina |
| Neproizvedena dugotrajna imovina |
| Proizvedena dugotrajna imovina |
| Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti |
| Sitni inventar |
| Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi |
| Proizvedena kratkotrajna imovina |
| Financijska imovina |
| Novac u banci i blagajni |
| Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo |
| Potraživanja za dane zajmove |
| Vrijednosni papiri |
| Dionice i udjeli u glavnici |
| Potraživanja za prihode poslovanja |
| Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine |
| Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda |
| OBVEZE I VLASTITI IZVORI |
| OBVEZE |
| Obveze za rashode poslovanja |
| Obveze za nabavu nefinancijske imovine |
| Obveze za vrijednosne papire |
| Obveze za kredite i zajmove |
| Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja |
| VLASTITI IZVORI |
| Vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora |
| Višak/manjak prihoda |

Izvor: obrada autora prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu – Obrasci (Narodne novine 2015).

Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 2015) definiran je **Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima** i **Izveštaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji**. Prema **Izveštaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima** prezentirane su sve vrste prihoda i rashoda iz poslovanja i iz transakcija na nefinancijskoj imovini (prihodi od prodaje nefinancijske imovine, rashodi za nabavu nefinancijske imovine), te primici i izdaci iz transakcija na financijskoj imovini i obvezama (primici od financijske imovine i zaduživanja, izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova) pri čemu je primijenjena ekonomska klasifikacija. **Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima** sadrži usporedne podatke za tekuće razdoblje i prethodno razdoblje te indeks promijene (tekuće/prethodno).

Tablica 5.3. Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

| |
|---|
| 1. Prihodi poslovanja |
| <ul style="list-style-type: none">• <i>Porezi</i>• <i>Doprinosi</i>• <i>Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna</i>• <i>Primici od imovine</i>• <i>Primici od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima i naknada</i>• <i>Prihodi od prodaje proizvoda i robe, te pruženih usluga i prihodi od donacija</i>• <i>Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO na temelju ugovornih obveza</i>• <i>Kazne upravne mjere i ostali prihodi</i> |
| 2. Rashodi poslovanja |
| <ul style="list-style-type: none">• Rashodi za zaposlene (plaće, doprinosi na plaće)• Materijalni rashodi (naknade troškova zaposlenicima, materijal, energija, usluge)• Financijski rashodi (kamate na izdane vrijednosne papire, kamate na primljene zajmove, tečajne razlike, zatezne kamate)• Subvencije (trgovačkim društvima u javnom sektoru, poduzetnicima izvan javnog sektora)• Pomoći (inozemnim vladama, međunarodnim organizacijama, unutar opće države)• Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade (na temelju osiguranja, iz proračuna)• Ostali rashodi (tekuće i kapitalne donacije, kazne, penali, naknade šteta, izvanredni rashodi) |
| 3. Višak/manjak prihoda poslovanja |
| 4. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine |
| <ul style="list-style-type: none">• <i>Prodaja neproizvedene dugotrajne imovine</i>• <i>Prodaja proizvedene dugotrajne imovine</i>• <i>Prodaja plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti</i>• <i>Prodaja proizvedene kratkotrajne imovine</i> |
| 5. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine |
| <ul style="list-style-type: none">• rashodi za nabavu neproizvedene imovine (prirodnih bogatstava, nematerijalne imovine) |

| |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine (građevinskih objekata, postrojenja, opreme, prijevoznih sredstava, knjiga, umjetničkih djela, višegodišnjih nasada, osnovnih stada, nematerijalne proizvedene imovine) |
| <ul style="list-style-type: none"> • rashodi za nabavu plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti |
| <ul style="list-style-type: none"> • rashodi za nabavu proizvedene kratkotrajne imovine (zalihe) |
| <ul style="list-style-type: none"> • rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj movini (dodatna ulaganja na građevinskim objektima, postrojenjima, opremi i ostaloj imovini) |
| 6. Višak/ manjak prihoda od nefinancijske imovine |
| 7. Ukupni prihodi (poslovni i nefinancijski) |
| 8. Ukupni rashodi (poslovni i nefinancijski) |
| 9. Ukupna višak/manjak prihoda |
| 10. Primici od financijske imovine i zaduživanja |
| <ul style="list-style-type: none"> • <i>Primljeni povrati glavnice danih zajmova i depozita</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> • <i>Primici od izdanih vrijednosnih papira</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> • <i>Primici od prodaje dionica i udjela u glavnici</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> • <i>Primici od zaduživanja</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> • <i>Primici od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja</i> |
| 11. Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova |
| <ul style="list-style-type: none"> • <i>Izdaci za dane zajmove i depozite</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> • <i>Izdaci za ulaganja u vrijednosne papire</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> • <i>Izdaci za dionice i udjele u glavnici</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> • <i>Izdaci za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> • <i>Izdaci za otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire</i> |
| 12. Višak/ manjak primitaka od financijske imovine i obveza |
| 13. Ukupni prihodi i primici |
| 14. Ukupni rashodi i izdaci |
| 15. Višak /manjak prihoda i primitaka |
| 16. Višak prihoda i primitaka – preneseni |
| 17. Manjak prihoda i primitaka – preneseni |
| 18. Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju |
| 19. Manjak prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem razdoblju |

Izvor: obrada autora prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu – Obrasci (Narodne novine 2015) .

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

Podaci iz Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, koji se sastavlja na na Obrascu: *RAS-funkcijski* omogućavaju informaciju o državnoj potrošnji prema svakoj od pojedinih 10 funkcija države prema međunarodnoj klasifikacije funkcija države (COFOG) Ujedinjenih naroda – Klasifikacija rashoda u skladu s namjenom (Narodne novine 2010; 2013) koja prvenstveno služi za statističke potrebe. Iznosi rashoda koji se upisuju Obrazac RAS – funkcijski moraju odgovarati ukupno iskazanim rashodima poslovanja i rashodima za nabavu nefinancijske imovine u **Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji** sadrži usporedne podatke za tekuće razdoblje i prethodno razdoblje te indeks promijene (tekuće/prethodno).

Tablica 5.4. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

| |
|--|
| RASHODI PREMA FUNKCIJSKOJ KLASIFIKACIJI |
| 01 Opće javne usluge |
| 02 Obrana |
| 03 Javni red i sigurnost |
| 04 Ekonomski poslovi |
| 05 Zaštita okoliša |
| 06 Usluge unapređenja stanovanja i zajednice |
| 07 Zdravstvo |
| 08 Rekreacija, kultura i religija |
| 09 Obrazovanje |
| 10 Socijalna zaštita |

Izvor: obrada autora prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu – Obrasci (Narodne novine 2015).

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza sadrži podatke o promjenama u vrijednosti i promjenama u obujmu imovine i obveza jesu, a uzrokuju ih događaji koji utječu na neto vrijednost (razliku između imovine i obveza), a nisu rezultat uobičajenih poslovnih aktivnosti odnosno financijskih transakcija kao i reklasifikacija i zamjena jedne vrste imovine/obveza drugom. Evidentiraju se na odgovarajućim računima imovine i obveza, a u korist ili na teret računa vlastiti izvori u podskupini 915 *Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*. Ovaj izvještaj po svome sadržaju dopuna je podataka iz Bilance i sadrži iznose povećanja i iznose smanjenja u izvještajnom razdoblju po vrsti promjena i kategoriji imovine ili obveza.

Promjene u vrijednosti su najčešće rezultat inflacije ili promjena u tržišnoj vrijednosti imovine odnosno obveza. Događaji koji rezultiraju promjenama u obujmu imovine i obveza mogu se klasificirati na događaje povezane s:

- Priznavanjem ili nepriznavanjem imovine (priznaje se do sada neklasificirana imovina, otpis nefinancijske imovine zbog gubitka ekonomske vrijednosti i sl.).
- Promjenama u količini ili kvaliteti imovine (uništenje imovine uslijed elementarnih nepogoda, onečišćenja i sličnih događaja).
- Promjene u klasifikaciji imovine (drugačija upotreba imovine, prenamjena imovine i sl.).

Tablica 5.5. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

| |
|--|
| Promjene u vrijednosti i obujmu imovine |
| Promjene u vrijednosti (revalorizacija) imovine (AOP 003+010) |
| Promjene u vrijednosti (revalorizacija) nefinancijske imovine (AOP 004 do 009) |
| <i>Neproizvedena dugotrajna imovina</i> |
| <i>Proizvedena dugotrajna imovina</i> |
| <i>Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti</i> |

| |
|--|
| <i>Sitni inventar</i> |
| <i>Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi</i> |
| <i>Proizvedena kratkotrajna imovina</i> |
| Promjene u vrijednosti (revalorizacija) financijske imovine (AOP 011 do 017) |
| <i>Novac u banci i blagajni</i> |
| <i>Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo</i> |
| <i>Potraživanja za dane zajmove</i> |
| <i>Vrijednosni papiri</i> |
| <i>Dionice i udjeli u glavnici</i> |
| <i>Potraživanja za prihode poslovanja</i> |
| <i>Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine</i> |
| Promjene u obujmu imovine |
| Promjene u obujmu nefinancijske imovine (AOP 020 do 025) |
| <i>Neproizvedena dugotrajna imovina</i> |
| <i>Proizvedena dugotrajna imovina</i> |
| <i>Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti</i> |
| <i>Sitni inventar</i> |
| <i>Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi</i> |
| <i>Proizvedena kratkotrajna imovina</i> |
| Promjene u obujmu financijske imovine |
| <i>Novac u banci i blagajni</i> |
| <i>Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo</i> |
| <i>Potraživanja za dane zajmove</i> |
| <i>Vrijednosni papiri</i> |
| <i>Dionice i udjeli u glavnici</i> |
| <i>Potraživanja za prihode poslovanja</i> |
| <i>Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine</i> |
| Promjene u vrijednosti (revalorizacija) i obujmu obveza |
| Promjene u vrijednosti (revalorizacija) obveza (AOP 036 do 039) |
| <i>Obveze za rashode poslovanja</i> |
| <i>Obveze za nabavu nefinancijske imovine</i> |
| <i>Obveze za vrijednosne papire</i> |
| <i>Obveze za kredite i zajmove</i> |
| Promjene u obujmu obveza (AOP 041 do 044) |
| <i>Obveze za rashode poslovanja</i> |
| <i>Obveze za nabavu nefinancijske imovine</i> |
| <i>Obveze za vrijednosne papire</i> |
| <i>Obveze za kredite i zajmove</i> |

Izvor: obrada autora prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu – Obrasci (Narodne novine 2015).

Izvještaj o obvezama

Izvještaj o obvezama sastavlja se na *Obrascu: OBVEZE* i predstavlja pregled ukupnih obveza, podmirenih obveza i neizmirenih obveza proračuna odnosno proračunskih korisnika na određeni dan prema rokovima dospjeća i zadanoj strukturi. **Izvještaj o obvezama** je od iznimne važnosti, jer daje potpun pregled obveza proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika na kraju izvještajnog razdoblja (tromjesečno, godišnje). Obveze proračunskih i izvanproračunskih korisnika prate se:

- stanjem obveza na početku izvještajnog razdoblja
- povećanjem obveza u izvještajnom razdoblju
- podmirenim obvezama u izvještajnom razdoblju
- stanjem obveza na kraju izvještajnog razdoblja.

Svaka od osnovnih grupa podataka razrađuje se prema vrsti obveze i većim je dijelom prilagođena strukturi obveza koju su korisnici dužni pratiti po četiri kategorije:

- međuproračunske obveze
- obveze za rashode poslovanja
- obveze za nabavu nefinancijske imovine i
- obveze za financijsku imovinu.

Tablica 5.6. **Izvještaj o obvezama**

| |
|--|
| Stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja |
| Povećanje obveza u izvještajnom razdoblju |
| Međusobne obveze proračunskih korisnika |
| Obveze za rashode poslovanja |
| Obveze za nabavu nefinancijske imovine |
| Obveze za financijsku imovinu |
| Podmirene obveze u izvještajnom razdoblju |
| Međusobne obveze proračunskih korisnika |
| Obveze za rashode poslovanja |
| Obveze za nabavu nefinancijske imovine |
| Obveze za financijsku imovinu |
| Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja |
| Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja |
| Međusobne obveze proračunskih korisnika |
| a) <i>Prekoračenje od 1 do 60 dana</i> |
| b) <i>Prekoračenje od 61 do 180 dana</i> |
| c) <i>Prekoračenje od 181 do 360 dana</i> |
| d) <i>Prekoračenje preko 360 dana</i> |
| Ukupno obveze za rashode poslovanja |
| Obveze za nabavu nefinancijske imovine |
| Obveze za financijsku imovinu |

Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja

| |
|---|
| Međusobne obveze proračunskih korisnika |
| Obveze za rashode poslovanja |
| Obveze za nabavu nefinancijske imovine |
| Obveze za financijsku imovinu |

Izvor: obrada autora prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu – Obrasci (Narodne novine 2015).

PITANJA ZA PROVJERU ZNANJA:

1. Navedite obilježja računskog plana proračuna
2. Koja klasifikacija je primjenjena u računskom planu proračuna?
3. Navedite načine nabave nefinancijske imovine.
4. Navedite postupanje s ispravkom vrijednosti nefinancijske imovine uslijed trošenja. Obasnite razloge takve evidencije.
5. Pojasnite postupak knjiženja nerecipročnih prihoda i recipročnih prihoda i objasnite razliku između njih.
6. Pojasnite postupak utvrđivanja financijskog rezultata i utjecaj na izvore vlasništva.
7. Pojasnite pravila evidencije dugororočnog zaduživanja.
8. Pojasnite pravila evidencije kratkoročnog zaduživanja i objasnite razliku između evidencije dugoročnog i kratkoročnog zaduživanja.
9. Navedite temeljne financijske izvještaje.
10. Objasnite značaj i sadržaj izvještaja o obvezama.
11. Objasnite značaj i sadržaj izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.
12. Navedite podjelu imovine u bilanci.
13. Navedite podjelu rashoda u Izvještaju o prihodima, rashodima primitcima i izdatcima.
14. Koja je svrha izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji?
15. Jesu li financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika dostupni javnosti i na koji način?

LITERATURA:

Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 87/2008.

Narodne novine (2012; 2015) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 136/2012, 15/2015.

Narodne novine (2013) *Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 24/2013.

Narodne novine (2015) *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb broj 3/2015.

Narodne novine (2010) *Pravilnik o proračunskim klasifikacijama*, Zagreb, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 26/2010.

Narodne novine (2013) *Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskim klasifikacijama*, Zagreb, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 120/2013.

Vašiček, V., Maletić, I. (2003), Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor, u: Spajić, F. (ur.), XXXVII. Simpozij, Pula, *Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 86–103.

6. POGLAVLJE

RAČUNOVODSTVO I FINACIJSKO IZVJEŠTAVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

izv. prof. dr. sc. Davor Vašiček

prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Računovodstvo neprofitnih organizacija ima mnogo sličnosti, ali i značajnih razlika u odnosu na računovodstvo poduzetnika. U ovom poglavlju ističu se specifičnosti računovodstva neprofitnih organizacija i osnovna obilježja računovodstva gledano prema zakonskom okviru, organizaciji računovodstva, pravilima evidencije i primijenjene računovodstvene osnove.

Računovodstvena evidencija tipičnih poslovnih događaja iz poslovanja neprofitnih organizacija bilježi se u skladu s propisanim pravilima evidencije i uz primjenu propisanog računskog plana. U poglavlju su s primjerima knjiženja pojedinih poslovnih događaja dana i objašnjenja primijenjenih pravila, kao i objašnjenja povezana s razumijevanjem šireg konteksta u kojima su nastala određena računovodstvena rješenja.

U drugom dijelu poglavlja osim koncepcijskog okvira i povezanosti analitičkog okvira računovodstva s financijskim izvještavanjem daje se pregled temeljnih financijskih izvještaja s pregledom sadržaja izvještaja, rokova podnošenja izvještaja i obveznika izvještavanja.

6.1. OSNOVE RAČUNOVODSTVA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Računovodstveno-informacijski sustav neizostavna je podrška upravljanju neprofitnom organizacijom u funkciji uspješne realizacije ciljeva i nesmetanom djelovanju u izvršavanju postavljenih zadataka. Uslijed istaknutih različitosti u obilježjima neprofitnih organizacija u odnosu na profitne organizacije, računovodstveni sustav prikladan za financijsko izvještavanje u profitnim organizacijama ne mora biti primjeren za svrhe financijskog izvještavanja u neprofitnim organizacijama. Za mjerenje uspjeha i financijskog položaja neprofitnih organizacija razvijaju se različite mjere i kriteriji, primjereniji za njih. Pri definiranju računovodstva neprofitnih organizacija potrebno je uvažiti sve specifičnosti djelatnosti neprofitne organizacije i osigurati računovodstvene informacije, koje će biti potpora upravljanju neprofitnom organizacijom, a ne samo eksternom izvještavanju.

Računovodstvo neprofitnih organizacija ima mnogo sličnosti, ali i značajnih razlika u odnosu na poduzetničko računovodstvo. Sličnosti su npr. u primjeni sustava dvojnog knjigovodstva, vođenju glavne knjige, izradi temeljnih financijskih izvještaja, uvažavanju knjigovodstvenih isprava kao osnove za knjiženje, itd. Međutim postoje značajne razlike koje proizlaze prvenstveno iz odsutnosti profita kao motiva, postojanja zakonskih zahtjeva koji uključuju ograničenja kod pribavljanja i trošenja sredstava, izražene odgovornosti u upravljanju povjerenim resursima, i sl.

Razlike između računovodstva neprofitnih organizacija⁹⁸ u odnosu na računovodstvo profitnih organizacija mogu se prikazati na sljedeći način.

Tablica 6.1. Usporedba obilježja računovodstva neprofitnih organizacija u odnosu na računovodstvo profitnih organizacija

| FONDOVSKO RAČUNOVODSTVO (računovodstva neprofitnih organizacija) | PODUZETNIČKO RAČUNOVODSTVO (računovodstvo profitnih organizacija) |
|---|--|
| A) Ciljevi (svrha) <ul style="list-style-type: none">- pokazati financijski položaj organizacije- pokazati rezultate operacija u organizaciji- pokazati promjene u financijskom položaju organizacije- pokazati udovoljavanje zakonskim ograničenjima | A) Ciljevi (svrha) <ul style="list-style-type: none">- pokazati financijski položaj poduzeća- pokazati rezultate operacija u poduzeću (uspješnost poslovanja)- pokazati promjene financijskog položaja poduzeća |

⁹⁸ Računovodstvo neprofitnih organizacija temelji se na modelu fondovskog računovodstva koji je u primjeni u Sjedinjenim američkim državama u državnim i neprofitnim organizacijama. Fondovsko računovodstvo bilo je u primjeni u računovodstvu neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj u razdoblju 1993. – 2008. Fond je definiran kao fiskalni ili financijski entitet čime je istaknuta proračunska priroda fonda i njegov potrošni karakter, a za svaku pojedinu djelatnost ili aktivnost, koja je usmjerena postizanju određenog cilja u skladu s zakonskim propisima ili ograničenjima može se ustanoviti zaseban fond.

| FONDOVSKO RAČUNOVODSTVO (računovodstva neprofitnih organizacija) | PODUZETNIČKO RAČUNOVODSTVO (računovodstvo profitnih organizacija) |
|---|---|
| <p>B) Računovodstveni ciklus (proces računovodstvene obrade)</p> <ul style="list-style-type: none"> - zabilježiti proračunske (planirane) iznose u računovodstvenim evidencijama - zabilježiti transakcije nastale u razdoblju - provesti zaključna knjiženja - pripremiti financijske izvještaje - bilancu - izvještaj o prihodima, izdacima i promjenama u saldu fonda - izvještaj o novčanom toku (samo za vlasničke i slične fondove) - usporedni financijski izvještaj planiranih i ostvarenih prihoda i izdatka (za određene tipove fondova) | <p>B) Računovodstveni ciklus (proces računovodstvene obrade)</p> <ul style="list-style-type: none"> - zabilježiti transakcije nastale u razdoblju - provesti zaključna knjiženja - pripremiti financijske izvještaje - bilancu - izvještaj o dobiti - izvještaj o promjenama u glavnici - izvještaj o novčanom toku - bilješke uz financijske izvještaje |

Izvor: prilagođeno prema Razek, Hosch (1985) *Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, USA, str. 99.

Računovodstvo podrazumijeva znanje i vještinu evidentiranja poslovnih događaja pri čemu se teži da znanstvena metodologija i tehnika evidentiranja poslovnih događaja što vjernije odrazi prirodu pojedinačnog poslovnog događaja i poslovanja izvještajnog subjekta u cjelini. Prilagođavanje metodologije i tehnike evidentiranja poslovnih događaja prirodi poslovanja izvještajnog subjekta postavlja se kao nužnost, ako se želi da financijski izvještaji kao izlazne informacije računovodstvene obrade podataka sadrže informacije koje su **razumljive, važne, pouzdane i usporedive**⁹⁹, a samim tim i korisne širokom krugu korisnika u donošenju poslovnih odluka.

6.1.1. ZAKONSKI OKVIR RAČUNOVODSTVA NEVLADINIH NEPROFITNIH ORGANIZACIJA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Zakon o računovodstvu donesen 2015. godine (Narodne novine 2015) kao i prethodne verzije Zakona o računovodstvu uređuju računovodstvo poduzetnika, a ne uređuje računovodstvo proračuna i računovodstvo nevladinih neprofitnih organizacija¹⁰⁰. Prvo normativno uređenje računovodstva nevladinih neprofitnih organizacija

⁹⁹ Navedena obilježja pripadaju obilježjima koja imaju financijski izvještaji prema *Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja* Narodne novine (2006) *Odluka o objavljivanju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 140/2006.

¹⁰⁰ U članku 4. *Zakona o računovodstvu* definirano je da su odredbe Zakona dužni primjenjivati poduzetnici, a:

(4) Odredbe ovoga Zakona ne primjenjuju se na državni proračun, na jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunske korisnike upisane u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika, a koji financijsko poslovanje i računovodstvo vode u skladu sa Zakonom o proračunu.

(5) Odredbe ovoga Zakona ne odnose se na domaće i strane udruge i njihove saveze, zaklade, fundacije, ustanove, umjetničke organizacije, komore, sindikate, udruge poslodavaca te sve druge pravne osobe kojima temeljna svrha osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti, za koje iz posebnih propisa pro-

u Republici Hrvatskoj povezano je s Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija iz 1993. godine (Narodne novine 1993). Navedenom Uredbom uspostavljen je jedinstveni računovodstveni okvir za proračunske korisnike i za nevladine neprofitne organizacije. Već iduće 1994. godine izdvaja se računovodstvo proračuna u zaseban sustav, koji svoje uporište ima u Zakonu o proračunu (Narodne novine 1994). Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija iz 1993. godine ostaje u primjeni za nevladine neprofitne organizacije u sljedećih četrnaest godina. Računovodstveni i izvještajni okvir neprofitnih organizacija značajno je promijenjen 2008. godine usvajanjem nove Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 2008).

Analiza obilježja računovodstva i financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija koje je bilo u primjeni četrnaest godina upućuje na zaključak da sustav nije zadovoljavao ciljeve i svrhu evidentiranja i izvještavanja, kako s aspekta eksternih tako i internih korisnika, te je bilo nužno promijeniti ga¹⁰¹. Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija u razdoblju od 2009. do 2014. imala je određene izmjene i dopune (Narodne novine 2009; 2013; 2014) bez značajnijih suštinskih promjena u odnosu na rješenja postavljena 2008. godine. Treći put je zakonski okvir promijenjen 2014. godine donošenjem Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija. Proširuje se zakonski okvir te se osim na područje računovodstva i financijskog izvještavanja naglasak stavlja i na financijsko poslovanje, načela sustava financijskog poslovanja, izradu i izvršavanje financijskih planova, izvještavanje o potrošnji proračunskih sredstava, reviziju i javnu objavu godišnjih financijskih izvještaja, nadzor nad financijskim poslovanjem i računovodstvom i druga područja, koja se odnose na financijsko poslovanje i računovodstvo neprofitnih organizacija. Očito je prema navedenom zakonskom okviru da računovodstvo neprofitnih organizacija propisuje Vlada Republike Hrvatske.

Mogućnosti i načini na koje se može urediti okvir računovodstva neprofitnih organizacija su različite, pa je tako moguće računovodstveni i izvještajni sustav definirati primjenom uredbi i pravilnika kojima se računovodstveni i izvještajni sustav detaljno propisuje ili primjenom računovodstvenih standarda (prilagođenih neprofitnim organizacijama). Naša praksa i razvoj do danas poznaje definiranje računovodstvenog i izvještajnog sustava neprofitnih organizacija u zakonskom okviru. U Uredbi o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 1993) i Pravilniku o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 1994) do 2008. godine, te Uredbi o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 2008) nakon 2008. godine i Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 2014) nakon 2014. godine precizno su definiraju knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizacija knjigovodstva, obavljanje popisa imovine i obveza, načela iskazivanja imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda, sadržaj i primjena računskog plana, financijsko izvještavanje i druga područja koja se odnose na računovodstvo i financijsko izvještavanje neprofitnih organizacija.

izlazi da su neprofitnog karaktera, koje financijsko poslovanje i računovodstvo vode sukladno Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija.

Narodne novine (2015) *Zakon o računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 80/2015.

¹⁰¹ O ocjeni tadašnjeg sustava računovodstva neprofitnih organizacija može se detaljnije pročitati u članku Vašiček V., i Vašiček, D. (2007) Stanje i potreba razvoja računovodstva neprofitnih organizacija, *Riznica*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 8/9/2007.

Računovodstvo neprofitnih organizacija, određeno prethodno navedenim okvirom, dužne su primijeniti uglavnom nevladine neprofitne organizacije, dakle domaće i strane udruge i njihovi savezi, zaklade, fondacije, ustanove, umjetničke organizacije, komore, sindikati, udruge poslodavaca te sve druge pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti, za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera¹⁰². Status nevladine neprofitne organizacije formalizira se upisom u Registar neprofitnih organizacija.

Za definiranje obveznika primjene važno je istaknuti da se odredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija ne odnose na državni proračun, proračune jedinica lokalne (područne) regionalne samouprave, proračunske i izvanproračunske korisnike definirane Zakonom o proračunu i utvrđene Registrom korisnika proračuna. Državne neprofitne organizacije (proračunski i izvanproračunski korisnici), koji su objavljeni u Registru korisnika proračuna obveznici su primjene proračunskog računovodstva.

Iznimku od cjelovite primjene računovodstvenih načela i financijskog izvještavanja imaju tzv. *male* neprofitne organizacije. Neprofitna organizacija čija je vrijednost imovine prema podacima za prethodne tri godine **manja od 230.000,00 kuna na razini godine** i godišnji prihod prema podacima za prethodne tri godine **manji od 230.000,00 kuna** promatrano na razini godine nije obvezna primjenjivati dvojno knjigovodstvo i odredbe zakona koje se tiču obveznika vođenja dvojnog knjigovodstva (na primjer nije dužna primijeniti odredbe koje se tiču godišnjeg programa rada, financijskog planiranja, sustava unutarnjih kontrola). Ova odredba ne znači da i ove *male* organizacije ne mogu primjenjivati potpuni zakonski okvir, no na to nisu obvezane. Odluku o drugačijoj organizaciji knjigovodstva i načinu izvještavanja donosi zakonski zastupnik neprofitne organizacije. Ove neprofitne organizacije dužne su voditi poslovne knjige primjenom jednostavnog knjigovodstva i novčanog računovodstvenog načela.

6.1.2. ORGANIZACIJA KNJIGOVODSTVA

6.1.2.1. POSLOVNE KNJIGE

Neprofitne organizacije obvezne su evidentirati poslovne događaje i voditi poslovne knjige po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz propisanog kontnog (računskog) plana za neprofitne organizacije koji je obvezan za primjenu prema odredbama Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 2014) i Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine 2015).

Neprofitne organizacije obvezne su u svom knjigovodstvu primijeniti načela i pravila koja obilježavaju sustav dvojnog knjigovodstva kao npr. pojedinačna evidencija poslovnih događaja odmah po nastanku poslovnog događaja, kronološki slijed, izvještavanje na hrvatskom jeziku i valuti.

¹⁰² Političke stranke i vjerske zajednice djelomično, u određenim odredbama, obveznici su primjene Zakona o računovodstvu i financijskom poslovanju neprofitnih organizacija. Pogledati detaljnije Narodne novine (2014) Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 121/2014.

Propisane poslovne knjige u sustavu dvojnog knjigovodstva jesu: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige. Dnevnik je knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka, a glavna knjiga je sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih promjena nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima. Neprofitna organizacija vodi jednu glavnu knjigu kao jedinstvenu i cjelovitu evidenciju svih poslovnih događaja.

Neprofitne organizacije uz glavnu knjigu i dnevnik **obvezno vode pomoćne knjige:**

- dugotrajne nefinancijske imovine
- kratkotrajne nefinancijske imovine
- financijske imovine i obveza
- knjigu (dnevnik) blagajni
- evidenciju putnih naloga i korištenja službenih vozila
- evidenciju danih i primljenih jamstava i garancija
- knjigu izlaznih računa
- knjigu ulaznih računa, te
- ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.

Poslovne knjige koje je obvezna voditi tzv. *mala* neprofitna organizacija jesu: knjiga blagajne, knjiga primitaka i izdataka, knjiga ulaznih računa, knjiga izlaznih računa i popis dugotrajne nefinancijske imovine. Osigurana je racionalizacija u vođenju poslovnih knjiga, jer je omogućeno da se posebne pomoćne knjige i analitičke evidencije ne moraju voditi, ako se izravnim raščlanjivanjem stavki glavne knjige mogu osigurati potrebni podaci. Predviđa se priznavanje poslovnih knjiga i knjigovodstvenih isprava kao elektroničkog zapisa uz uvjet da se elektroničkim potpisom jamči za istinitost i vjerodostojnost podataka. Neprofitne organizacije mogu vođenje knjiga povjeriti drugoj pravnoj ili fizičkoj osobi, ali se odgovornost za vođenje knjiga ne prenosi na izvršitelja.

6.1.2.2. KLASIFIKACIJE I KONTNI (RAČUNSKI) PLAN

Kontni plan koji je propisan i obvezan za primjenu svim obveznicima računovodstva neprofitnih organizacija sadrži opsežan i sustavan pristup klasifikacijama. Kontnim planom za neprofitne organizacije utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su neprofitne organizacije obvezne knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva, te prihode i rashode. Navedeni sustav klasifikacija omogućuje komparabilnost podataka neprofitnih organizacija međusobno i s državnim neprofitnim organizacijama (proračunskim korisnicima).

Konta ili računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine i odjeljke. Dakle uveden je sustav četveroimenkastih obveznih konta (računa). Odjeljci, kao četvrta razina konta iz kontnog plana mogu se dalje raščlanjivati, prema potrebama, na analitička i subanalitička konta. Raščlanjivanje odjeljaka u kontnom planu obavlja se po dekadnom sustavu.

Kontni plan sadrži 7 razreda, i to:

0 – Nefinancijska imovina

1 – Financijska imovina

2 – Obveze

3 – Prihodi

4 – Rashodi

5 – Vlastiti izvori, i

6 – Izvanbilančni zapisi.

Klasifikacija imovine napravljena je sukladno vrsti, trajnosti i funkciji imovine te je imovina podijeljena da nefinancijsku i financijsku. Nefinancijska imovina je s obzirom na vijek trajanja i način trošenja podijeljena da dugotrajnu i kratkotrajnu. Obveze su klasificirane na: obveze za rashode (po vrsti rashoda), obveze za izdane vrijednosne papire, obveze za kredite i zajmove te pasivna vremenska razgraničenja (odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja). **Prihodi** se klasificiraju prema izvorima financiranja neprofitnih organizacija na: prihodi od prodaje roba i pružanja usluga, prihodi od članarina i članskih doprinosa, prihodi po posebnim propisima, prihodi od imovine, prihodi od donacija, ostali prihodi i prihodi od povezanih neprofitnih organizacija.

Rashodi se klasificiraju prema vrsti rashoda (ekonomska klasifikacija) na: rashodi za radnike, materijalni rashodi, rashodi amortizacije, financijski rashodi, donacije, ostali rashodi i rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija. Vlastiti izvori klasificirani su na vlastite izvore (sredstva osnivača i drugi izvori) i rezultat poslovanja.

6.1.3. NAČELA PRIZNAVANJA I MJERENJA ELEMENATA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Prepoznatljivo i specifično obilježje računovodstva neprofitnih organizacija u razdoblju od 1994. – 2008. godine bilo je fondovsko računovodstvo i modificirani nastanka događaja kao računovodstvena osnova koja određuje kriterije za računovodstveno priznavanje nastalih poslovnih događaja. Izmjenama provedenim 2008. godine promijenjen je pristup te se napušta primjena fondovskog računovodstva. Način na koji je bilo propisano modificirano načelo nastanka događaja pokazalo je neprilagođenost ciljevima i potrebama financijskog izvještavanja.

Priznavanje prihoda bilo je uvjetovano naplatom prihoda u razdoblju ili do 20 dana nakon isteka obračunskog razdoblja uz uvjet da se prihod odnosi na to obračunsko razdoblje. U rashode se, isto tako, nisu priznavali iznosi koji su ostali neplaćeni u razdoblju i po isteku roka od 20 dana od zadnjeg dana obračunskog razdoblja. Može se zaključiti da priznavanje rashoda i prihoda prema navedenim kriterijima nije pružalo realne informacije, te se od 2008. godine napušta opisana modifikacija načela nastanka događaja.

U priznavanju i mjerenju elemenata financijskih izvještaja primijenjena je računovodstvena osnova nastanka događaja, obračunska osnova.

Informacije dobivene iz financijskih izvještaja sastavljenih na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja cjelovitije su i potpunije tj. imaju veću širinu i obuhvat u odnosu na informacije prezentirane u financijskim izvještajima sastavljenim na modificiranoj osnovi. Primjena računovodstvene osnove nastanka događaja osigurava bilježenje informacija o nastalim poslovnim događajima, čije će se djelovanje protegnuti u iduća obračunska razdoblja. Te informacije mogu biti upotrebljive korisnicima financijskih izvještaja u procjeni budućih kretanja u smjeru povećanja ili smanjenja resursa kojima neprofitna organizacija raspolaže i procjeni sposobnosti organizacije da ispunjava zadatke zbog kojih je osnovana, kao i u ocjeni rada menadžmenta i njihove odgovornosti za povjerene resurse.

Najznačajnija obilježja propisane računovodstvene osnove su u :

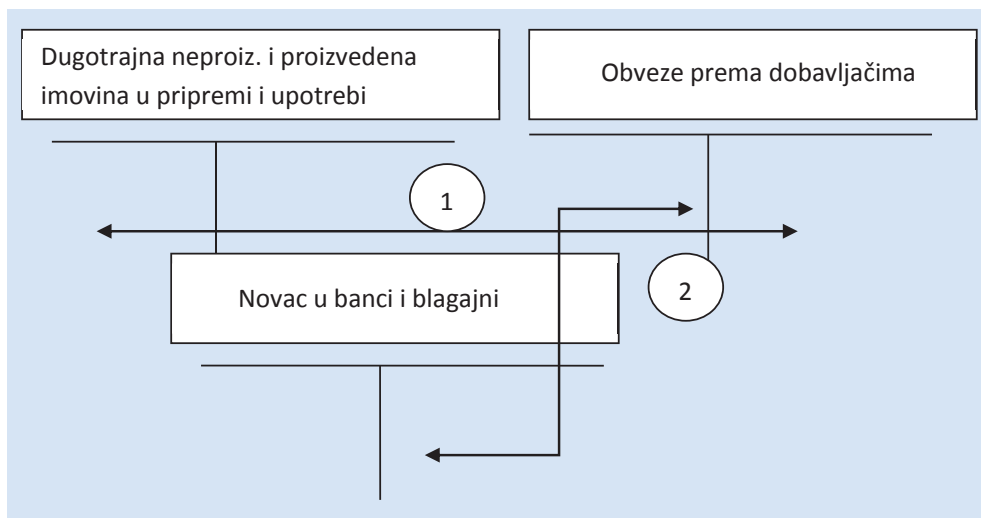
- **Priznavanju imovine**
- **Priznavanju prihoda i**
- **Priznavanju rashoda.**

6.1.3.1. PRIZNAVANJE IMOVINE

Priznavanje imovine početno se temelji na trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) imovine ili procijenjenoj vrijednosti. Primijenjeno je pravilo da se imovina kapitalizira i početno vrednuje po iznosima utrošenim u njeno stjecanje. Iznimno, kada se trošak nabave ne može utvrditi primjenjuje se procijenjena vrijednost. Napušta se dotadašnji sustav iskazivanja ukupnog troška nabave imovine u rashode u trenutku stjecanja, a uvodi se obračun amortizacije kao vremenski trošak uporabe dugotrajne imovine. Dakle, naknadno vrednovanje nefinancijske dugotrajne imovine povezano je s obračunom amortizacije (ispravka vrijednosti) linearnom metodom u korisnom vijeku upotrebe. Provedbeni propis (Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu) u tom smislu sadrži klasifikaciju dugotrajne imovine i pripadajuće stope amortizacije.

Prisutna je specifičnost u priznavanju imovine dužeg vijeka trajanja, a male pojedinačne vrijednosti. Sukladno Pravilniku o neprofitnom računovodstvu i računskom planu dugotrajna nefinancijska materijalna imovina čiji je pojedinačni trošak nabave (nabavna vrijednost) niži od 3.500,00 kuna može se otpisati jednokratno, stavljanjem u upotrebu, uz obvezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku upotrebe (Narodne novine 2015).

Shema 6.1. Nabava neproizvedene i proizvedene dugotrajne imovine



Pojašnjenje knjiženja:

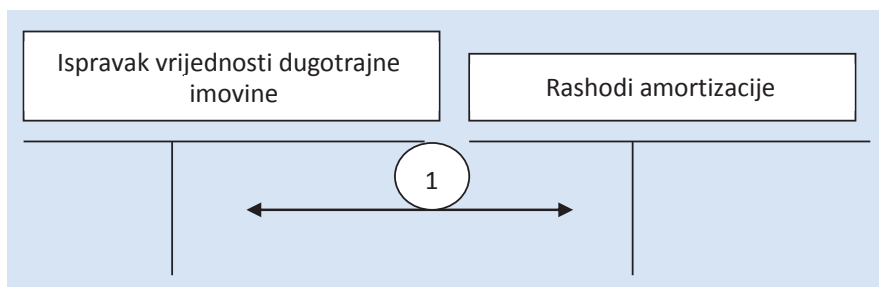
1. Nabava neproizvedene i proizvodne dugotrajne imovine evidentira se povećanjem obveza za nabavu nefinancijske imovine (obveza prema dobavljačima) i povećanjem imovine u pripremi. Po završetku procesa nabave podaci s konta imovina u pripremi prenose se na konto imovina u upotrebi.

Trošak nabave ili nabavnu vrijednost nefinancijske imovine čini kupovna cijena uvećana za carine, nepovratne poreze na promet, troškove prijevoza i sve druge troškove koji se mogu izravno dodati troškovima nabave i osposobljavanja za početak uporabe.

2. Plaćanje se evidentira smanjenjem računa novčanih sredstava a i smanjenjem obveza prema dobavljačima za nabavu nefinancijske imovine.

Trošenje dugotrajne imovine povezano je s upotrebom imovine, njenim korištenjem u poslovne svrhe te s obračunom ispravka vrijednosti i amortizacije.

Shema 6.2. Trošenje dugotrajne imovine



Pojašnjenje knjiženja:

Razmjerno trošenju imovine u korisnom vijeku trajanja na razini godine provodi se smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine u upotrebi preko konta ispravka vrijednosti zaduženjem konta rashoda amortizacije. Amortizacija se izračunava linearnom metodom i stopama propisanim u Pravilniku o neprofitnom računovodstvu i računskom planu.

Prihodi od prodaje imovine iskazuju se u visini prodane vrijednosti uz povećanje potraživanja od kupaca. Istodobno prodaja neproizvedene i proizvedene dugotrajne imovine evidentira se kao smanjenje imovine na kontu bruto knjigovodstvene vrijednosti (trošak nabave) i kontu ispravka vrijednosti, a razlika (eventualna neotpisana vrijednost) u razdoblju otuđenja povećava rashode dugotrajne imovine. Pri prodaji dugotrajne materijalne imovine mogu se pojaviti sljedeći slučajevi:

- prodajna (tržišna) vrijednost jednaka neto knjigovodstvenoj vrijednosti (neotpisanoj vrijednosti)
- prodajna vrijednost veća od neto knjigovodstvene vrijednosti
- prodajna vrijednost manja od neto knjigovodstvene vrijednosti.

Kratkotrajna imovina (sitni inventar i proizvedena kratkotrajna imovina) evidentira se u trenutku stjecanja po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti). Naknadno vrednovanje kratkotrajne imovine povezano je s priznavanjem rashoda u trenutku njenog utroška.

6.1.3.2. PRIZNAVANJE PRIHODA

U priznavanju prihoda razlikuju se kategorije recipročnih i nerecipročnih prihoda pri čemu su:

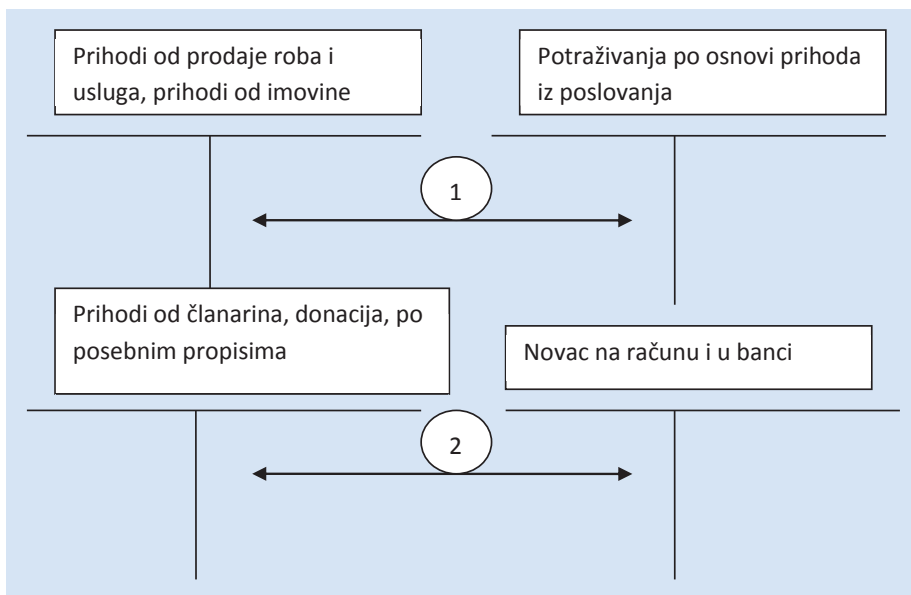
- **Recipročni prihodi** – prihodi s protuuslugom bez obzira na to je li to isporuka usluge, robe i sl., što pretpostavlja ispostavljanje računa za izvršenu isporuku.
- **Nerecipročni prihodi** kao specifični izvori financiranja neprofitne organizacije kao što su članarine, donacije i ostali slični prihodi. To su primici bez obveze vraćanja te ne zahtijevaju protučinidbu (protuuslugu).

Recipročni prihodi, kao prihodi na temelju isporučenih dobara i usluga, priznaju se u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da se mogu izmjeriti neovisno o trenutku naplate. U ovom slučaju predviđa se dakle priznavanje prihoda u trenutku nastanka događaja, povezano na trenutak isporuke (činidbe) uz uvjete mjerljivosti i pouzdanosti naplate.

Nerecipročni prihodi su prihodi (donacije, članarine, pomoći, i ostali slični prihodi) koji se ne ostvaruju kao posljedica izravne isporuke dobara i usluga. Priznaju se u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su raspoloživi, a to znači naplaćeni najkasnije do trenutka predočavanja financijskih izvještaja za isto razdoblje. Dakle priznavanje ovih prihoda je povezano na naplatu prihoda tj. na njihovu raspoloživost najkasnije do trenutka predočavanja financijskih izvještaja, gdje se predviđa rok od 20 dana od isteka izvještajnog razdoblja za tromjesečne izvještaje, 30 dana od isteka izvještajnog razdoblja za polugodišnje izvještaje, a 60 dana za godišnje izvještaje (Narodne novine 2015b).

Načelo sučeljavanja povezano s nastankom događaja zahtijeva da se prihodima razdoblja sučeljavaju odnosi rashodi. Prihodima utvrđenim na prethodno izneseni način sučeljavaju se rashodi priznati u trenutku nastanka, što čini priznavanje prihoda i rashoda podudarnim i usporedivima na razini razdoblja.

Shema 6.3. Priznavanje prihoda



Pojašnjenje knjiženja:

1. **Recipročni prihodi**, kao prihodi na temelju isporučenih dobara i usluga, priznaju se u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da se mogu izmjeriti što podrazumijeva da se povećavaju prihodi i potraživanja od kupaca.
2. **Nerecipročni prihodi**, kao prihodi koji se ne ostvaruju kao posljedica izravne isporuke dobara i usluga s protučinidbom priznaju se u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su naplaćeni što podrazumijeva knjiženje povraćanja prihoda i novca na računu.

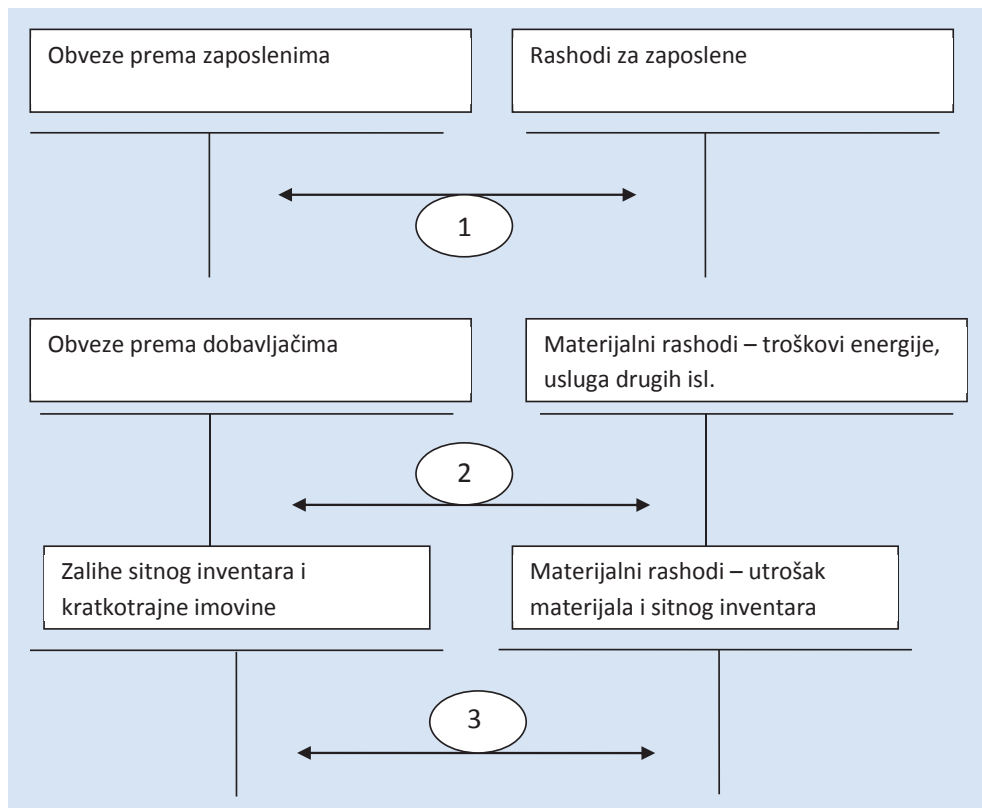
6.1.3.3. PRIZNAVANJE RASHODA

Priznavanje rashoda se temelji na načelu nastanka događaja, dakle priznavanju rashoda neovisno o trenutku plaćanja. U tom smislu:

- Rashodi se priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju.
- Rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje i

- Troškovi nabave dugotrajne imovine se kapitaliziraju, a u rashode priznaju tijekom korisnog vijeka uporabe.

Shema 4.4. Priznavanje rashoda



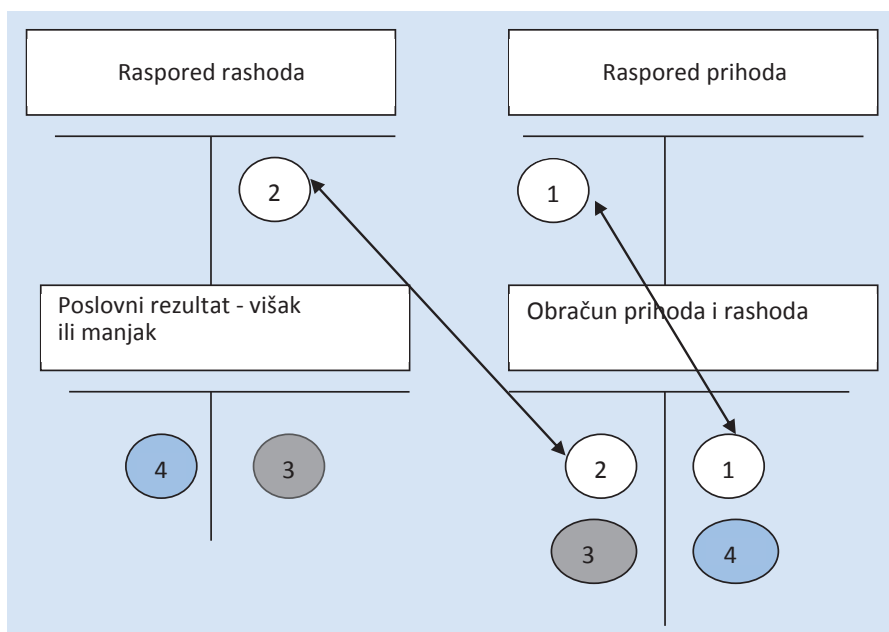
Pojašnjenje knjiženja:

1. Za nastale troškove po osnovi rada evidentira se nastanak rashoda uz povećanje obveza prema zaposlenima.
2. Za nastale troškove po osnovi utroška energije, korištenje usluga drugih (komunalne usluge, intelektualne usluge, usluge održavanja i sl.) evidentira se nastanak rashoda i povećanje obveza prema dobavljačima.
3. Za nastale troškove po osnovi utroška sitnog inventara i materijala evidentira se nastanak rashoda i smanjuju se zalihe. U ovom slučaju pretpostavljeno je da se na sitni inventar ne primjenjuje kalkulatívni otpis (obračun amortizacije), nego se potrošnja sitnog inventara evidentira kao utrošak zaliha (jednokratno se priznaje u rashode u razdoblju utroška) uz obvezu pojedinačnog ili skupnog evidentiranja u upotrebi (do trenutka rashodovanja).

6.1.3.4. UTVRĐIVANJE REZULTATA

Načelo sučeljavanja povezano s nastankom događaja zahtijeva da se prihodima razdoblja sučeljavaju odnosi rashodi. Sve stavke prihoda i rashoda treba uključiti u dobit ili gubitak, uz uvjet da stavke prihoda i rashoda udovoljavaju kriterijima priznavanja prihoda i rashoda. Prihodima razdoblja utvrđenim za recipročne prihode na načelu nastanka događaja, a za nerecipročne prihode na načelu novčanog toka, sučeljavaju se rashodi priznati u trenutku nastanka, što čini priznavanje prihoda i rashoda podudarnim i usporedivim na razini razdoblja. Podaci o prihodima, rashodima i poslovnom rezultatu unose se u Račun prihoda i rashoda koji je iskaz prihoda, rashoda, te poslovnog rezultata ostvarenog u razdoblju.

Shema 4.5. Utvrđivanje rezultata



Pojašnjenje knjiženja:

1. Za ukupan iznos rashoda odobravaju se konta rasporeda rashoda u razredu 4 – Rashodi i zadužuju konta obračuna prihoda i rashoda u razredu 5 – Vlastiti izvori na skupini konta Rezultat poslovanja.
2. Za ukupan iznos prihoda terete se konta rasporeda prihoda u razredu 3 – Prihodi i odobravaju konta obračuna prihoda i rashoda u razredu 5 – Vlastiti izvori na skupini konta Rezultat poslovanja.
3. Ako je potražna strana na kontu obračuna prihoda i rashoda (priznati prihodi) veća od dugovne (priznati rashodi) za utvrđenu razliku zadužuje se konto obračuna prihoda i rashoda poslovanja i odobrava odgovarajući konto viška prihoda u skupini Rezultat poslovanja.

4. Ako je dugovna strana na kontu obračuna prihoda i rashoda (priznati rashodi) veća od potražne za utvrđenu razliku odobrava se konto obračuna prihoda i rashoda i zadužuje konto manjka prihoda u skupini Rezultat poslovanja.

Rezultat tekućeg razdoblja (višak prihoda ili višak rashoda) utječe na stanje vlastitih izvora. Vlastite izvore čine: sredstva osnivača, revalorizacijska rezerva i rezultat poslovanja.

6.2. PRIMJERI KNJIŽENJA POSLOVNIH DOGAĐAJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA S PRIMJENOM RAČUNSKOG PLANA

6.2.1. RAČUNSKI PLAN NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Računski plan neprofitnih organizacija je podloga i analitički okvir za praćenje svih faza poslovnog, koji se odvija u neprofitnim organizacijama. Svojim sadržajem omogućuje praćenje prihoda i rashoda te praćenje ukupnih resursa, obveza i vlastitih izvora financiranja neprofitne organizacije. Računski plan neprofitnih organizacija propisan je i obvezno ga primjenjuju sve neprofitne organizacije koje vode dvojno knjigovodstvo¹⁰³.

Metodološku i sadržajnu osnovicu za izradu računskog plana čini **ekonomska klasifikacija** koja je sadržajno bliska računskom planu proračuna, te je time računski plan nevladinih neprofitnih organizacija značajno harmoniziran s računskim planom proračunskih korisnika. Računskim planom utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su neprofitne organizacije obvezne knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te svoje prihode i rashode. Propisani računi u računskom planu sežu do 4. razine te uključuju: **razrede, skupine, podskupine i odjeljke**.

Osnovni računi iz računskog plana mogu se otvarati prema potrebama, a također se mogu dalje raščlanjivati na analitičke i subanalitičke račune. Otvaranje i raščlanjivanje osnovnih računa u računskom planu konkretne organizacije obavlja se po dekadnom sustavu. Obveznici primjene dužni su primjenjivati isključivo propisane račune do 4. razine (tj. razine odjeljka), odnosno ne mogu otvarati *svoje* odjeljke računa.

Ilustracija obvezne strukture pojedinog računa u računskom planu prikazana je sljedećom slikom.

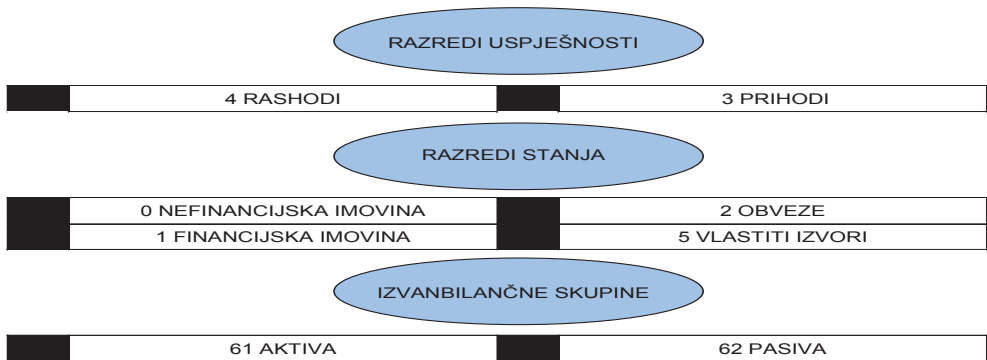
¹⁰³ Na temelju Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 2014), neprofitna organizacija vodi knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz računskog plana za neprofitne organizacije, ako je vrijednost imovine neprofitne organizacije na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno veća od 230.000,00 kuna i godišnji prihod neprofitne organizacije u svakoj od prethodne tri godine uzastopno veći od 230.000,00 kuna godišnje. Organizacije koje ne udovoljavaju ovim uvjetima mogu izabrati između jednostavnog ili dvojnog knjigovodstva. Propisivanje obveznog sadržaja računskog plana kao i pravila priznavanja poslovnih događaja provodi se podzakonskim aktima. Obrazloženja kategorija, primjeri knjiženja i primjena računskog plana u ovom izdanju temelje se na Pravilniku o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine 2015).

Slika 6.1. Struktura računskog plana neprofitnih organizacija

| | | | |
|----|-----|------|------------------------------|
| 4 | | | Rashodi |
| 41 | | | Rashodi za radnike |
| | 411 | | Plaće |
| | | 4111 | Plaće za redovan rad |
| | | 4112 | Plaće u naravi |
| | | 4113 | Plaće za prekovremeni rad |
| | | 4114 | Plaće za posebne uvjete rada |

Računski plan sadrži 7 razreda prikazanih sljedećom slikom.

Slika 6.2. Sadržaj računskog plana po razredima



Razredi 0, 1, 2 i 5 jesu razredi u kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora.

Imovina je resurs koje neprofitna organizacija kontrolira kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti i klasificira se u razredima 1 i 2 po svojoj vrsti, trajnosti i funkciji u obavljanju djelatnosti. **Obveze** su neizmirena dugovanja proizašla iz prošlih događaja, za čiju namiru se očekuje odljev resursa u budućnosti, a klasificiraju se prema namjeni i ročnosti.

Imovina i obveze iskazuju se po računovodstvenom načelu nastanka događaja.

Vlastiti izvori jesu ostatak vrijednosti imovine nakon odbitka svih obveza.

Razredi 3 i 4 jesu razredi u kojima se prema propisanoj ekonomskoj klasifikaciji prate prihodi i rashodi po svim osnovama.

Prihod je povećanje ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja u obliku pritjecanja imovine bez istodobnog povećanja obveza ili smanjenja obveza bez istodobnog odljeva imovine. **Rashod** je umanjeње ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza bez

istodobnog povećanja financijske imovine. Prihodi i rashodi priznaju se uz primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja.

6.2.2. PRIMJERI KNJIŽENJA POSLOVNIH DOGAĐAJA

Primjeri knjiženja izabраниh poslovnih događaja karakterističnih u poslovanju neprofitnih organizacija prikazani su uz korištenje propisanih klasifikacija i računskog plana s propisanim računima do razine odjeljka računa (četveroznamenkasta brojčana oznaka računa (konta)).

6.2.2.1. NEFINANCIJSKA IMOVINA – RAZRED 0

Nefinancijska imovina klasificira se i računovodstveno prati u skupinama računa razreda 0 i sadrži:

- 01 Neproizvedenu dugotrajnu imovinu
- 02 Proizvedenu dugotrajnu imovinu
- 03 Plemenite metale i ostale pohranjene vrijednosti
- 04 Sitni inventar
- 05 Dugotrajnu nefinancijsku imovinu u pripremi
- 06 Proizvedenu kratkotrajnu imovinu.

Neproizvedena dugotrajna imovina sastoji se od materijalne i nematerijalne imovine. Neproizvedena materijalna imovina obuhvaća prirodna bogatstva (zemljišta, šume, rudna i druga bogatstva) nad kojima neprofitne organizacije imaju pravo vlasništva. Neproizvedena nematerijalna imovina obuhvaća: patente, koncesije, licence te uz ostala slična prava i *goodwill*. Proizvedena dugotrajna imovina sastoji se od: građevinskih objekata, postrojenja i opreme, prijevoznih sredstava, knjiga, umjetničkih djela i ostalih izložbenih vrijednosti, višegodišnjih nasada i osnovnog stada i nematerijalne proizvedene imovine.

Proizvedena nematerijalna imovina sastoji se od: ulaganja u računalne programe, umjetničkih, literarnih i znanstvenih djela i slično. Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti sastoji se od vrijednosti koje se čuvaju pohranjene i ne koriste u obavljanju djelatnosti. Ove vrijednosti su: plemeniti metali, drago kamenje, pohranjene knjige, umjetnička djela i slično. Sitni inventar čine predmeti proizvedene dugotrajne nefinancijske imovine, koji se zbog male pojedinačne vrijednosti mogu pratiti izdvojeno od dugotrajne imovine i amortizirati jednokratno. Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi sadrži ulaganja u tijeku izrade ili nabave proizvedene dugotrajne imovine. Proizvedena kratkotrajna imovina sadrži: zalihe za obavljanje djelatnosti, proizvodnju i proizvode, robu za daljnju prodaju.

6.2.2.1.1. Proces nabave nefinancijske imovine

Trošak nabave (nabavnu vrijednost) nefinancijske imovine čini kupovna cijena uvećana za carine, nepovratne poreze, troškove prijevoza i sve druge troškove, koji

se mogu izravno dodati troškovima nabave i osposobljavanja za početak upotrebe. Porez na promet nekretnina tipični je oblik nepovratnog poreza. U ovu kategoriju možemo svrstati i razne doprinose i takse koje se plaćaju u postupku stjecanja građevinskih objekata (npr. komunalni doprinos, vodni doprinos i sl.).

Porez na dodanu vrijednost također je nepovratni porez, koji se uključuje u nabavnu vrijednost, ako stjecatelj nije u sustavu PDV-a ili mu stečena imovina služi za djelatnost koja ne rezultira oporezivim isporukama. Kod neprofitnih organizacija ovo je najčešći slučaj. Ako neprofitna organizacija obavlja gospodarske djelatnosti na tržištu, na temelju čega je postala obveznik PDV-a, zaračunani PDV u računima dobavljača isključuje se iz nabavne vrijednosti, jer ima povratni karakter i iskazuje se kao potraživanje za pretporez.

Sukladno primjeni računovodstvene osnove nastanka događaja troškovi nabave dugotrajne imovine se kapitaliziraju, a u rashode se priznaju na sustavnoj osnovi po obračunu amortizacije tijekom korisnog vijeka upotrebe.

Primjer 1. Nabava nefinancijske imovine kupnjom

Udruga je primila račun dobavljača za primljenu i u funkciju stavljenju računalnu opremu na iznos od 50.000,00 kn uvećan za pripadajući PDV u iznosu od 12.500,00 kn. Račun je plaćen dobavljaču. Primjer se razmatra u dvije varijante:

- a) *Udruga nije obveznik PDV-a.*
- b) *Udruga je u sustavu PDV-a i oprema služi obavljanju oporezive djelatnosti.*

| 0221 – Uredska oprema | | 2425 Obveze prema dobavljačima | |
|----------------------------------|--|--------------------------------|----------------|
| (1a) 62.500,00 | | 62.500,00 (2a) | 62.500,00 (1a) |
| (1b) 50.000,00 | | 62.500,00 (2b) | 62.500,00 (1b) |
| 1242 – Potraživanje za pretporez | | 1111 Novac na računu | |
| (1b) 12.500,00 | | S ^o X | 62.500,00 (2a) |
| | | | 62.500,00 (2b) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1a) Nabavna vrijednost imovine uključuje zaračunanu neto vrijednost u računu i pripadajući PDV s obzirom na to da za udrugu koja nije u sustavu PDV-a ovaj porez predstavlja nepovratni porez.
- (1b) Udruga koja je u sustavu PDV-a i oprema joj služi obavljanju oporezive djelatnosti ima pravo na povrat PDV-a zaračunatog u računu dobavljača (tzv. pretporez). Stoga nabavnu vrijednost čini samo neto kupovna cijena, a zaračunani PDV iskazuje se na računu potraživanja.

(2a) i (2b) U obje varijante obveza prema dobavljaču izmiruje se u ukupno zaračunanoj svoti.

Primjer 2. Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi – izgradnja

Sportski klub gradi se sportsku dvoranu. Nefitna organizacija nije u sustavu PDV-a. Primljen je račun arhitekta za izradu projektne dokumentacije na iznos 60.000,00 kn (s uključenim PDV-om). S izdavanjem građevinske dozvole plaćen je komunalni doprinos u iznosu od 65.000,00 kn. S izvođačem radova ugovoreni su radovi u vrijednosti od 1.500.000,00 kn (s uključenim PDV-om), koji će biti izvedeni u roku od 6 mjeseci. Primljena je prva obračunska situacija na 450.000,00 kn (s uključenim PDV-om) i druga na 550.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Primljen je konačni obračun u vrijednosti od 1.510.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Dobavljačima je plaćeno. Sportska dvorana je stavljena u upotrebu.

| 2425 – Obveze prema dobavljačima u zemlji | | 0511 – Građevinski objekti u pripremi | |
|---|------------------|---------------------------------------|------------------|
| (6) 1.570.000,00 | 60.000,00 (1) | (1) 60.000,00 | 1.635.000,00 (7) |
| | 450.000,00 (3) | (2) 65.000,00 | |
| | 550.000,00 (4) | (3) 450.000,00 | |
| | 510.000,00 (5) | (4) 650.000,00 | |
| | | (5) 510.000,00 | |
| 1111 Novac na računu | | 0213 Ostali građevinski objekti | |
| S° X | 65.000,00 (2) | (7) 1.635.000,00 | |
| | 1.570.000,00 (6) | | |

Pojašnjenje knjiženja:

Dugotrajniji i kompleksniji postupci stjecanja imovine prate se na računima skupine 05 – Nefinancijska imovina u pripremi. Po okončanju procesa nabave ukupni trošak nabave (ukupna nabavna vrijednost) prenosi se s ovih računa na odgovarajući račun nabavljene imovine prema vrsti imovine. Nefitna organizacija nije u sustavu PDV-a, pa je iznos pretporeza uključen u trošak nabave građevinskog objekta – sportske dvorane, jer ne ostvaruje pravo pretporeza.

- (1) Primljeni račun arhitekta za izradu projektne dokumentacije u iznosu od 60.000,00 kn (s uključenim PDV-om) svrstava se u zavisni trošak nabave građevinskog objekta – sportske dvorane te se uključuje u vrijednost dugotrajne imovine u pripremi – Građevinski objekti u pripremi uz povećanje obveza prema dobavljačima.

- (2) Plaćeni su komunalni i vodni doprinos u iznosu od 65.000,00 kn koji se svrstavaju u zavisni trošak nabave građevinskog objekta – sportske dvorane, te se ovaj izdatak s karakterom troška nabave uključuje u vrijednost građevinskih objekata u pripremi.
- (3) Izvođač radova ispostavlja prvu privremenu situaciju. Vrijednost radova prema stupnju dovršenosti je 450.000,00 kn (s uključenim PDV-om) i uključuje se u vrijednost građevinskih objekata u pripremi uz povećanje obveza prema dobavljaču.
- (4) Izvođač radova ispostavlja drugu privremenu situaciju koja uključuje vrijednost radova između dvije obračunske situacije na 450.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Kao i prethodna privremena situacija, vrijednost radova uključuje se u vrijednost građevinskih objekata u pripremi uz povećanje obveza prema dobavljaču.
- (5) Izvođač je završio gradnju i napravio konačni obračun radova na vrijednost od 1.510.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Ispostavljena faktura se u dijelu razlike vrijednosti radova između konačne situacije i prethodne dvije privremene situacije u iznosu od 510.000,00 kn (s uključenim PDV-om) uključuje se u vrijednost građevinski objekti u pripremi uz povećanje obveza prema dobavljaču.
- (6) Plaćene su ukupne obveze prema dobavljaču te se knjiži zatvaranje obveza prema dobavljačima za nabavu građevinskih objekata i smanjenje novčanih sredstava na žiroračunu.
- (7) Završen je proces nabave i građevinski objekt – sportska dvorana u vrijednosti 1.635.000,00 kn prenosi se u upotrebu, što se knjiži kao smanjenje građevinskih objekata u pripremi (u procesu nabave), uz povećanje proizvedene dugotrajne imovine u upotrebi – ostalih građevinskih objekata.

Primjer 3. Stjecanje dugotrajne nefinancijske imovine bez naknade (donacijom)

Primanja novca ili druge imovine koju neprofitna organizacija dobije iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, od inozemnih vlada i međunarodnih institucija, od trgovačkih društava i drugih pravnih osoba te od građana i kućanstava bez naknade, tj. bez obvezne protučinidbe ili vraćanja priznaju se kao prihodi od donacija i evidentiraju u skupini računa 35 – Prihodi od donacija.

Pritom, donacije povezane s nefinancijskom imovinom koja se amortizira priznaju se kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja na sustavnoj osnovi razmjerno troškovima upotrebe nefinancijske imovine u razdoblju korištenja. Ovakav pristup ima za cilj da primljene donacije dugotrajne nefinancijske imovine budu neutralne na iskazani financijski rezultat izvještajnih razdoblja tijekom čitavog vijeka upotrebe. Vrijednost imovine primljene bez naknade utvrđuje se na temelju dokumentacije donatora sredstava o vrijednosti donirane imovine ili se procjenjuje.

Udruga je u siječnju 2016. g od poduzeća Beta d.o.o dobila donaciju uredske opreme čija je procijenjena nabavna vrijednost 200.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 100.000,00 kn. Na koncu godine obračunana je amortizacija koja za 11 mjeseci korištenja opreme iznosi 22.916,66 kn (god. propisana stopa amortizacije za ovu skupinu imovine iznosi 12,5 %).

| 0221 Uredska oprema i namještaj | 0291 – Ispravak vrijednosti | 2922 – Odgođeno priznavanje prihoda |
|--|---------------------------------|-------------------------------------|
| (1) 200.000,00 | 100.000,00 (1) 22.916,66 (2) | (2a) 22.916,66 100.000,00 (1) |
| | | |
| 3531 – Prihodi od donacija trgovačkih društava | | 4311 – Amortizacija |
| | 22.916,66 (2a) | (2) 22.916,66 |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Primljena uredska oprema procijenjene nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti priznaje se kao povećanje imovine u upotrebi na odgovarajućim računima razreda 0, te kao povećanje odgođenih prihoda u skupini 29.
- (2) Utrošak ove imovine u izvještajnom razdoblju utvrđuje se obračunom amortizacije primjenom propisanih stopa. Utvrđeni iznos priznaje se i iskazuje kao trošak amortizacije na računima odjeljka 4311.
- (2a) U visini utvrđenog troška amortizacije, razmjerni dio odgođenih prihoda na računu 2922 priznat će se u prihode od donacije, koji se odnosi na izvještajno razdoblje te iskazati na računu 3531.

Kontinuiranim sučeljavanjem troškova amortizacije i priznatih prihoda u jednakim iznosima postiže se zakonom obvezujući neutralni učinak donacija ove vrste na financijski rezultat tijekom čitavog razdoblja korištenja primljene dugotrajne imovine.

Primjer 4. Inventurni viškovi nefinancijske imovine

Popisno povjerenstvo utvrdilo je višak rabljenog prijenosnog računala. Interno procijenjena vrijednost računala je: nabavna vrijednost 3.000,00 kn, ispravak vrijednosti 2.200,00 kn.

| 0222 Komunikacijska oprema | 02922 Ispravak vrijednosti proizvedene dugotrajne imovine – opreme | 3633 Ostali nespomenuti prihodi (inventurni višak) |
|----------------------------|--|--|
| 3.000,00 (1) | 2.200,00 (1) | 800,00 (1) |

Pojašnjenje knjiženja:

Inventurni viškovi predstavljaju povećanje imovine bez istodobnog nastanka obveza, te udovoljavaju temeljnoj definiciji prihoda.

- (1) Za procijenjenu neotpisanu (sadašnju) vrijednost rabljene imovine utvrđene kao inventurni višak povećava se vrijednost imovine u upotrebi, te se u istom iznosu priznaju prihodi u kategoriji ostalih nespomenutih prihoda.

6.2.2.1.2. Uporaba dugotrajne nefinancijske imovine

6.2.2.1.2.1. Amortizacija dugotrajne nefinancijske imovine

Neprofitne organizacija kapitaliziraju troškove stjecanja dugotrajne imovine. Kao posljedica tome, utrošak imovine uslijed fizičkog trošenja uporabom i/ili vremenskog trošenja (zastarijevanja) obračunava se i priznaje kao trošak amortizacije u korisnom vijeku uporabe. Istodobno, umanjenje vrijednosti imovine evidentira se na odgovarajućim računima skupine 029 – Ispravak vrijednosti proizvedene dugotrajne imovine.

U analitičkom knjigovodstvu dugotrajne imovine za svaki pojedini predmet dugotrajne imovine na njegovoj se analitičkoj kartici iskazuje pripadajući ispravak vrijednost. Ovo je vrlo značajno, jer podaci u glavnoj knjizi daju tek sintetizirane informacije o stupnju otpisanosti pojedinih skupina imovine, dok se sadašnja (neamortizirana) knjigovodstvena vrijednost svakog pojedinog predmeta imovine prati u analitičkoj evidenciji.

Dugotrajna imovina koja je knjigovodstveno otpisana u cijelosti zadržava se u sintetičkoj i analitičkoj evidenciji sve dok je u uporabi, odnosno do trenutka otuđenja. Vrijednost dugotrajne imovine ispravlja se pojedinačno, linearnom metodom, primjenom godišnjih stopa ispravka vrijednosti koje su propisane za pojedine definirane grupe imovine i objavljene u tablici koja je sastavni dio Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine 2015). Osnovica za primjenu godišnje stope ispravka vrijednosti je trošak nabave (nabavna vrijednost) ili procijenjena vrijednost. Ispravak vrijednosti dugotrajne imovine obavlja se u pravilu na kraju godine.

Proizvedena dugotrajna nefinancijska imovina čiji je pojedinačni trošak nabave (nabavna vrijednost) niži od 3.500,00 kuna može se otpisati jednokratno, stavljanjem u upotrebu uz obvezu pojedinačnog (analitičko knjigovodstvo) ili skupnog (financijsko knjigovodstvo) praćenja u korisnom vijeku upotrebe. Za nematerijalnu dugotrajnu imovinu (patente, koncesije, licence, prava korištenja tuđih sredstava, višegodišnje zakupe i sl.) za koju u bilanci postoji sadašnja vrijednost stopa ispravka vrijednosti računa se tako da se sa 100 dijeli preostali vijek trajanja (ukupni vijek trajanja je uvijek uvijek iz ugovora) i tako dobivena stopa primjeni na sadašnju vrijednost.

Na novonabavljene patente, koncesije, licence, prava korištenja tuđih sredstava, višegodišnje zakupa primjenjuje se stopa ispravka vrijednosti izračunana na način:

$$\text{stopa ispravka vrijednosti} = 100 / \text{ukupni vijek trajanja iz ugovora}$$
$$\text{ispravak vrijednosti} = \text{stopa ispravka vrijednosti} \times \text{nabavna vrijednost} / 100$$

Ako se za neproizvedenu nematerijalnu imovinu (patente, koncesije, licence, prava korištenja tuđih sredstava, višegodišnje zakupe i sl.) ne može utvrditi koristan vijek upotrebe takva imovina se ne otpisuje do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja.

Primjer 5: Obračunana je amortizacija dugotrajne imovine za 201x. godinu.

OBRAČUN AMORTIZACIJE ZA 201x. g.

| Rb. | Naziv sredstva | Nabavna vrijedn. | Stopa otpisa | Otpisano do 1. 1. 201x. | Otpis u 201x. | Ukupno otpisano 31. 12. 1x. | Sad. vrijedn. (3. – 7.) |
|-----------|----------------|------------------|--------------|-------------------------|---------------|-----------------------------|-------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1. | Zgrada | 300.000 | 1,25% | 242.000 | 3.750 | 245.750 | 54.250 |
| 2. | Namještaj | 23.000 | 12,5% | 14.375 | 2.875 | 17.250 | 5.750 |
| 3. | Računala | 10.000 | 25% | 4.000 | 2.500 | 6.500 | 3.500 |
| 4. | Automobil | 51.000 | 20% | 20.400 | 10.200 | 30.600 | 20.400 |
| 5. | Ukupno | 384.000 | | 280.775 | 19.325 | 300.100 | 83.900 |

Odgovarajući računi u podsk. 021, 022 i 023

Odgovarajući računi u ispravka vrijednosti – podsk. 0291

4311 – Amortizacija

| | | | |
|---------------------------|--|---------------------------|---------------|
| S ^o 384.000,00 | | 280.775,00 S ^o | (1) 19.325,00 |
| | | 19.325,00 (1) | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Na temelju izvršenog obračuna amortizacije za poslovnu godinu provodi se knjiženje pripadajućeg umanjenja (ispravka) vrijednosti za svaku pojedinu vrstu imovine na računima otvorenima u odjeljku 0291. U prethodnom primjeru zbog pojednostavljenja iskazan je zbirni iznos ukupnog ispravka vrijednosti za sve vrste imovine.

Ukupno utvrđena amortizacija predstavlja trošak izvještajnog razdoblja, koji se iskazuje na računima odjeljka 4311.

6.2.2.1.2.2. Revalorizacija dugotrajne nefinancijske imovine

U korisnom vijeku upotrebe tržišna vrijednost imovine mijenja se većim ili manjim intenzitetom. Nefinancijskim organizacijama kao netržišnim subjektima iskazivanje tržišne (*fer*) vrijednosti imovine nije nametnuto propisima niti se promjene tržišne vrijednosti njihove imovine u upotrebi izravno odražavaju na njihov financijski rezultat. Utjecaj promjena tržišnih vrijednosti značajan je tek u trenutku eventualnog otuđenja dugotrajne imovine, kada se učinci promjena na tržištu odražavaju na prihod od prodaje.

Ipak, radi usklađivanja nominalnih knjigovodstvenih vrijednosti imovine u uvjetima opće inflacije neprofitna organizacija revalorizira svu svoju dugotrajnu imovinu primjenom koeficijenta porasta cijena proizvođača industrijskih proizvoda. Obveza revalorizacije nastaje ako je inflacija mjerena istim koeficijentom u prethodne tri godine kumulativno veća od 30 %. Neprofitna organizacija može odlučiti provoditi i neobveznu revalorizaciju pojedinih predmeta dugotrajne imovine (procjenu vrijednosti radi usklađenja sa tržišnim vrijednostima), ako za to ima interesa (primjerice radi sagledavanja stvarnog financijskog položaja, na zahtjev kreditora radi utvrđivanja kreditnog boniteta isl.). Ovaj postupak primjeren je za nekretnine.

Učinak obvezne i/ili neobvezne (procjene) revalorizacije dugotrajne imovine ne utječe izravno na prihode/rashode, već se pripisuje vlastitim izvorima, odnosno konkretno revalorizacijskim rezervama u odjeljku 5121.

Primjer 6. Revalorizacija dugotrajne nefinancijske imovine

Knjigovodstvena vrijednost zemljišta iznosi 500.000,00 kn i ne odražava stanje na tržištu nekretnina. Izvršena je procjena kojom je ustanovljeno da je tržišna vrijednost zemljišta veća za 100.000,00 kn.

| 0111 Zemljišta | | 5121 Revalorizacijska rezerva | |
|----------------|--|-------------------------------|----------------|
| S° 500.000,00 | | | 100.000,00 (1) |
| (1) 100.000,00 | | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Učinak revalorizacije na temelju procjene tržišne vrijednosti iskazan je kao povećanje knjigovodstvene vrijednosti zemljišta i priznavanje revalorizacijske rezerve kao dijela vlastitih izvora. Analogno knjiženje treba provesti i u slučajevima kada se knjigovodstvena vrijednost usklađuje na niže. Ako usklađenje na niže premašuje raspoloživu revalorizacijsku rezervu iskaz će se kao ispravak izvora vlasništva na računu u odjeljku 5111.

6.2.2.1.3. Sitni inventar i proizvedena kratkotrajna imovina

6.2.2.1.3.1. Sitni inventar

Sitni inventar čine predmeti proizvedene dugotrajne nefinancijske imovine koji se zbog male pojedinačne vrijednosti mogu pratiti izdvojeno od dugotrajne imovine u skupini računa 02 i amortizirati jednokratno. Obilježja ove vrste imovine (mala pojedinačna vrijednost, višekratnost uporabe ili vijek uporabe duži od godinu dana, mogućnost jednokratnog otpisa) ponekad uzrokuju njegovo izdvajanje u zasebnu skupinu dugotrajne materijalne imovine sa specifičnim računovodstvenim tretmanom, koji bi trebao odraziti suštinu njegove pojavnosti i funkcionalnosti.

U bilanci se iskazuje kao zaliha sitnog inventara i sitni inventar u upotrebi. Sitni inventar otpisuje se jednokratno stavljanjem u uporabu ili kalkulatивно razmjerno trošenju. O tome se odlučuje u okviru interne računovodstvene politike. Sitni inventar u upotrebi obvezno se zadržava u evidenciji i iskazuje u bilanci do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja.

Primjer 7. Evidencija sitnog inventara

Primljen je račun za isporučeni sitni inventar (alati i instrumenti) u vrijednosti 18.000,00 kn. Na zalihama je zadržano sitnog inventara u vrijednosti od 8.000,00 kn, a ostatak je stavljen u uporabu zaduživanjem odgovornih osoba i odjela. Primjenjuje se 100 % otpis pri davanju u uporabu.

| | | |
|-------------------------------|---|------------------------------|
| 0411 Zaliha sitnog inventara | 2425 Obveze prema dobavljačima | 4264 Rashod sitnog inventara |
| (1) 18.000,00 10.000,00(2) | 18.000 (1) | (2a) 10.000,00 |
| 0421 Sitni inventar u uporabi | 0491 Ispravak vrijednosti sitnog inventara u upotrebi | |
| 10.000,00 (2) | 10.000,00(2a) | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (3) Račun za primljeni sitni inventar iskazuje se kao obveza prema dobavljaču i sitni inventar na zalihama.
- (4) Stavljanjem u uporabu smanjuju se zalihe sitnog inventara, a povećava pozicija sitnog inventara u upotrebi.
- (2a) Istodobno, stavljanjem u uporabu i primjenom 100 % otpisa iskazuje se ispravak vrijednosti sitnog inventara na teret rashoda sitnog inventara.

6.2.2.1.3.2. Proizvedena kratkotrajna imovina

Proizvedena kratkotrajna imovina sadrži: zalihe za obavljanje djelatnosti, proizvodnju i proizvode, roba za daljnju prodaju. Zalihe su dobra i usluge koja se čuvaju za upotrebu u izvanrednim situacijama, u procesu obavljanja posla (proizvodnje i/ili pružanja usluga) i za preraspodjelu. Roba za daljnju prodaju jesu dobra koja su kupljena radi daljnje prodaje. S obzirom na uslužni karakter djelovanja neprofitnih subjekata formiranje značajnih zaliha kratkotrajne imovine nije karakteristično za njihovo poslovanje. Ipak, zbog dosljedne primjene načela nastanka događaja, rashodi kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku stvarnog trošenja, a u visini nabavne vrijednosti utroška.

Primjer 8. Nabava i prodaja trgovačke robe

Primljen je račun za trgovačku robu za potrebe daljnje prodaje članovima udruge u iznosu od 50.000,00kn. Za gotovinu je prodano robe u vrijednosti od 15.000,00kn. Nabavna vrijednost prodane robe iznosi 8.000,00 kn.

| | | |
|--------------------------------|--------------------------------|---|
| 0631 Roba za daljnju prodaju | 2425 Obveze prema dobavljačima | 3633 Ostali nespomenuti prihodi - od prodaje robe |
| (1) 50.000,00 8.000,00 (2a) | 50.000,00(1) | 15.000,00 (2) |
| 4262 – Ostali materijal (roba) | 1131 blagajna | |
| (2a) 8.000,00 | (2) 15.000,00 | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Račun za primljenu robu iskazuje se kao povećanje zaliha robe i obveza prema dobavljaču.
 - (2) Prodajom za gotovinu ostvaren je priljev novca u blagajnu i prihod od prodaje trgovačke robe. Računski plan za neprofitne organizacije ne predviđa poseban račun za ovu vrstu prihoda, te se smatra primjerenim prihod iskazati na računu u odjeljku 3633 Ostali nespomenuti prihodi.
- (2a) Za prodanu trgovačku robu razdužuje se zalihe i priznaje rashod u visini njene nabavne vrijednosti.

6.2.2.1.4. Proces otuđenja nefinancijske imovine

Do otuđenja imovine može doći prodajom, doniranjem, uništenjem, krađom, inventurnim manjkovima i sl. Kao posljedica otuđenja imovine prodajom nastaju i odgovarajući prihodi od prodaje nefinancijske imovine. Svako otuđenje imovine rezultira smanjenjem njenog fizičkog opsega, a ako nije u cijelosti otpisana (amortizirana) i do nastanka rashoda u visini neamortizirane vrijednosti imovine.

Otuđena imovina isknjižava se vrijednosno iz glavne knjige i iz analitičkih evidencija u kojima se prati i vrijednosno i naturalno.

Primjer 9. Otuđenje prodajom imovine

Na temelju prethodno provedene javne dražbe prodan je rabljeni osobni automobil udruge i postignuta je kupoprodajna cijena u iznosu od 65.000,00 kn. Udruga je ispostavila račun kupcu s obvezom plaćanja od 10 dana. Nabavna knjigovodstvena vrijednost prodanog automobila iznosi 150.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 90.000,00 kn. Kupac je platio račun. Isporuka ne podliježe zaračunavanju PDV-a.

| | | |
|---|--|--|
| 0231 – Osobni automobili | 0291 – Ispravak vrijednosti | 1642 – Potraživanja za prihod od nefinancijske imovine |
| S ^o 150.000,00 (1a) 150.000,00 | (1a) 90.000,00 90.000,00 S ^o | (1) 65.000,00 65.000,00(2) |
| 4621 – Neotpisana vrijednost i drugi rashodi otuđene i rashodovane dugotrajne imovine | 3422 – Ostali prihodi od nefinancijske imovine (prodaja) | 1111 Novac u banci |
| (1a) 60.000,00 | 65.000,00 (1) | (2) 65.000,00 |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Temeljem ispostavljenog računa i ugovorenog roka plaćanja priznaju se potraživanja od kupca i prihodi od prodaje. Ovo proizlazi iz primjene načela nastanka događaja prema kojemu se prihodi mogu priznati u trenutku isporuke dobara i usluga neovisno o naplati.
- (1a) Istodobno se računa razreda 0 isknjižava prodano vozilo. Za neopisanu vrijednost prodane nefinancijske imovine iskazuju se rashodi na računu odjeljka 4621.
- (2) Potraživanje je naplaćeno što rezultira povećanjem novčanih sredstava na računu i prestankom potraživanja.

Knjiženje poslovnih događaja prodaje dugotrajne imovine i priznavanja povezanih prihoda i rashoda prema propisima o računovodstvu provodi se na tzv. bruto principu. To znači da se prihodi priznaju po nominalnim iznosima kupoprodajne cijene, a rashodi kao u visini neamortizirane vrijednosti prodane imovine. Alternativni postupak bio bi da se kao prihod prizna samo pozitivna razlika između kupoprodajne cijene i neamortizirane vrijednosti prodane imovine, odnosno da se kao rashod prizna samo negativna razlika između kupoprodajne cijene i neamortizirane vrijednosti prodane imovine.

Primjer 10. Rashodovanje nefinancijske imovine

Čelnik udruge je donio odluku o rashodovanju i otuđenju predajom na zbrinjavanje zastarjele i neupotrebljive informatičke opreme. Nabavna knjigovodstvena vrijednost opreme iznosi 35.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 33.000,00 kn. Rashodovana oprema predana je specijaliziranom poduzeću za zbrinjavanje elektroničkog otpada.

| | | |
|--|--|---|
| 0221 – Uredska oprema | 0291 – Ispravak vrijednosti opreme | 4621 Neotpisana vrijednost i drugi rashodi otuđene i rashodovane dugotrajne imovine |
| S ^o 35.000,00 (1) 35.000,00 | (1) 33.000,00 33.000,00 S ^o | (1) 2.000,00 |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Odluka o rashodovanju i otuđenju nije poslovni događaj već samo pretpostavka za njegovo događanje u budućnosti. Rashodovana imovina zadržava se u knjigovodstvu do otuđenja uz mogućnost analitičkog odvajanja na poseban analitički račun u okviru iste skupine imovine. Tek na temelju dokaza o izvršenju fizičkog otuđenja (potvrda primatelja na zbrinjavanje) imovina se isknižava iz glavne knjige i analitičke evidencije. Za neamortiziranu vrijednost iskazuje se rashod na računu 4621 – Neotpisana vrijednost i drugi rashodi otuđene i rashodovane dugotrajne imovine

6.2.2.2. FINANCIJSKA IMOVINA – RAZRED 1

Financijska imovina klasificira se i knjiži u slijedećim skupinama računa razreda 1:

- 11 Novac u banci i blagajni
- 12 Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo
- 13 Zajmovi
- 14 Vrijednosni papiri
- 15 Dionice i udjeli u glavnici
- 16 Potraživanja za prihode poslovanja i
- 19 Rashoda budućih razdoblja i nedospjele naplate prihoda (aktivna vremenska razgraničenja).

Novac u banci i blagajni obuhvaća: novac u banci, izdvojena novčana sredstva te novac i vrijednosnice u blagajni. Izdvojena novčana sredstva jesu sredstva izdvojena na poseban račun radi osiguranja plaćanja na temelju izdanih čekova, trezorskih zapisa, mjenica, akreditiva, obveznica i slično.

Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i slično su: depoziti u kreditnim i ostalim financijskim institucijama, jamčevni polozi, potraživanja od zaposlenih, potraživanja za više plaćene poreze i doprinose te ostala potraživanja.

Primjer 11. Depoziti

Slobodna financijska sredstva od 400.000,00 kn udruga je oročila u banci na rok od šest mjeseci što se podudara s koncem poslovne godine. O dospijeću banka je oročeni depozit prenijela na žiro račun zajedno sa pripadajućom kamatom u iznosu od 7.450,00 kn.

| 1111 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 1211 Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim financijskim institucijama – | |
|--|---------------|---|---------------|
| S ^o | 400.000,00(1) | 400.000,00 (1) | 400.000,00(2) |
| 407.450,00 (2) | | | |
| 3413 Kamate na oročena sredstva | | | |
| | 7.450,00 (2) | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Depoziti se evidentiraju zaduženjem odgovarajućeg računa skupine 12 i odobrenjem računa novčanih sredstava.
- (2) Povrat depozita se evidentiraju zaduženjem računa novčanih sredstava i odobrenjem odgovarajućeg računa depozita u skupini 12. Istodobno, pripadajuća kamata uplaćena na račun novčanih sredstava priznaje se kao prihod u odjeljku 3413.

Zajmovi obuhvaćaju dane zajmove klasificirane prema primateljima i to:

- građanima i kućanstvima
- pravnim osobama koje obavljaju poduzetničku djelatnost i
- zajmovi ostalim subjektima.

Knjiženja prikazana u prethodnom primjeru za depozite primjenjuje se i kod davanja zajmova.

Vrijednosni papiri, dionice i udjeli u glavnici svrstavaju se u financijske instrumente. **Skupina Vrijednosni papiri** sadrži vrijednosne papire klasificirane prema vrstama financijskih instrumenata. Na razini odjeljka vrijednosni papiri se klasificiraju na tuzemne i inozemne. **Skupina Dionice i udjeli u glavnici** sastoji se od dionica i udjela u glavnici kreditnih i ostalih financijskih institucija te trgovačkih društava. Ulaganja i njihovi povrati evidentiraju se samo na propisanim bilančnim računima financijske imovine u skupini 15, a realizirani učinci (porast vrijednosti, dividende i udjeli u dobiti) priznaju se kao prihodi od financijske imovine u podskupini 341.

Primjer 12. Ulaganja u dionice i udjele u vlasništvu

Sindikata je dugoročno slobodna financijska sredstva uložio u dionice AB d.d.-a, u iznosu od 100.000,00kn te u udjele u investicijskom fondu u iznosu od 500.000,00 kn. Naplaćena je dividenda u iznosu od 1.100,00kn. Prema izvješću s tržišta kapitala vrijednost udjela u investicijskom fondu pala je za 10 %.

| | | | | | |
|--|--------------------------------|------------------------------------|-------------|--|------|
| 1111 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 1521 Udjeli u trgovačkim društvima | | 1511 Udjeli u financijskim institucijama | |
| S° X | 100.000,00(1) 500.000,00(2) | 100.000,00(1) | | 500.000,00 (2) | |
| (3) 1.100,00 | | | | | |
| 1591 Ispravak vrijednosti ulaganja | | 3416 Prihodi od dividendi | | 5121 Revalorizacijska rezerva | |
| | 50.000,00 (4) | | 1.100,00(3) | 50.000,00 (4) | S° X |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) i (2) Novčana sredstva uplaćena su na račune brokera te su novčana sredstva transformirana u dionice i udjele. Ova transakcija iskazuje se kao smanjenje novca na računu i povećanje financijske imovine (udjela) na odgovarajućim računima financijske imovine.
- (3) Naplaćena dividenda priznata je u prihode. Naplati dividende može prethoditi obavijest o pravu na dividendu koja bi se u tom slučaju knjižila kao potraživanja za prihode od financijske imovine (odjeljak 1641).
- (4) Pad vrijednosti udjela u investicijskom fondu za ulagatelja predstavlja ne-realizirani gubitak (rashod) te se stoga neće izravno iskazati u rashod izvještajnog razdoblja. Evidentiranje će se izvršiti na računu ispravka vrijednosti u odjeljku 1491 i kao smanjenje revalorizacijske rezerve odnosno, ako ovih rezervi nema kao ispravak (smanjenje) vlastitih izvora.

Pozitivni i negativni učinci promjena vrijednosti ulaganja u vrijednosne papire i udjele priznat će se kao prihodi ili rashodi izvještajnog razdoblja tek kada se prodajom vrijednosnih papira i udjela oni realiziraju. Realizirani prihod ili rashod utvrdit će se kao razlika između plaćene vrijednosti pri stjecanju i primljene vrijednosti prilikom prodaje.

Potraživanja iz poslovanja nastaju kao rezultat redovnih poslovnih aktivnosti u razmjenskim transakcijama (prodaja usluga, proizvoda, robe i drugih oblika materijalne imovine) u kojima je dužnikova obveza plaćanja vremenski odgođena.

Skupina računa 16 Potraživanja za prihode sadrži potraživanja od kupaca, za članarine i članske doprinose, za prihode po posebnim propisima, za prihode od imovine te ostala nespomenuta potraživanja. Primjer knjiženja potraživanja prikazuje se u okviru priznavanja prihoda.

Aktivna vremenska razgraničenja

Aktivna vremenska razgraničenja uključuju rashode budućih razdoblja (odjeljak 1911) i nedospjelu naplata prihoda (odjeljak 1921). Konkretnije radi se o:

- Unaprijed plaćenim (nedospjelim) rashodima budućih razdoblja (pretplate za časopise, premije osiguranja, najamnine, članarine i sl.).
- Nedospjelim приходima koji pripadaju određenom obračunskom razdoblju, ali u tom razdoblju nije dospjela njihova naplata ili nisu mogli biti izdani računi.

Primjer 13. Vremensko razgraničenje troškova premije osiguranja

Osigurana je imovina i plaćena je godišnja premija osiguranja za razdoblje od 1. 6. tekuće do 31. 5. sljedeće godine. Premija iznosi 12.000,00 kn.

| 1111 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 4291 Premije osiguranja | | 1911 Rashodi budućih razdoblja | |
|--|--------------|-------------------------|--|--------------------------------|--------------|
| S° X | 12.000,00(1) | 7.000,00(2) | | 12.000,00 (1) | 7.000,00 (2) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) i (2) Dio plaćene premije osiguranja koji se odnosi na tekuću godinu priznaje se kao rashod (7/12 premije = 7.000,00 kn), a ostatak koji se odnosi na iduću godinu iskazuje se kao vremenski odgođeni rashodi (5/12 premije = 5.000,00 kn). Saldo od 5.000,00 kn predstavljat će početni saldo na aktivnim vremenskim razgraničenjima sljedeće godine te će se nastupom godine vremensko razgraničenje ukinuti i priznati rashodi premija osiguranja.

6.2.2.3. OBVEZE – RAZRED 2

Obveze su neizmirena dugovanja proizašla iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa. Obveze se klasificiraju prema namjeni i ročnosti, a iskazuju se po računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška.

Obveze se sastoje u računskom planu klasificiraju po skupinama:

- 24 Obveze za rashode – obveze koje se u trenutku nastanka priznaju kao rashod na računima razreda 4 – Rashodi, a to su obveze za: radnike, materijalne rashode, financijske rashode, prikupljena sredstva pomoći, kazne i naknade šteta te ostale tekuće obveze.
- 25 Obveze za vrijednosne papire – obuhvaćaju obveze za vrijednosne papire klasificirane prema vrstama financijskih instrumenata.
- 26 Obveze za kredite i zajmove – obuhvaćaju obveze koje neprofitna organizacija ima za primljene kredite i zajmove; i

- 29 Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja) – koje obuhvaća rashode koji nisu fakturirani, a terete tekuće razdoblje te prihode koji su naplaćeni ili obračunani u tekućem razdoblju, a odnose se na iduće obračunsko razdoblje.

Obveze za prikupljena sredstva pomoći (područjima pogođenim prirodnim katastrofama, skupinama stanovništva s posebnim potrebama, institucijama za nabavu medicinske opreme i slično) evidentiraju se u trenutku primitka novca ili druge vrste imovine. Kada neprofitna organizacija prikupljena sredstva pomoći proslijedi krajnjim korisnicima priznaju se rashodi za danu donaciju i prihodi od donacija.

Primjer 14. Prikupljanje humanitarne pomoći

Humanitarna organizacija prikupila je od građana novčana sredstva za pomoć stradalima u poplavama u iznosu od 500.000,00 kn. Sredstva su na temelju odobrenih kriterija raspoređena primateljima.

| | | | | | |
|--|---------------|--|---------------|----------------------------------|-----------------|
| 1111 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 2451 obveze za prikupljena sredstva pomoći | | 3541 Prihodi od donacija građana | |
| (1) 500.000,00 | 500.000,00(2) | 500.000,00(2) | 500.000,00(1) | | 500.000,00 (2a) |
| <hr/> | | | | | |
| 4511 Tekuće donacije | | | | | |
| 500.000,00 (2a) | | | | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Sredstva pomoći za krajnje korisnike prikupljena na račun humanitarne organizacije iskazuju se kao obveze organizacije do trenutka distribucije i prijenosa korisnicima
 - (2) Iskazana obveza prestaje prijenosom sredstava krajnjim korisnicima.
- (2a) U trenutku prijenosa sredstava istodobno se priznaju prihodi od donacija i rashodi danih donacija.

Na ovakav se način osigurava neutralnost namjenskih donacija na financijski rezultat organizacije čija je humanitarna zadaća samo posredovanje između davatelja i primatelja donacija.

Primjer 16. Vremensko razgraničenje prihoda

Udruga je koncem godine primila namjenska sredstva za realizaciju EU projekta u iznosu od 1.000.000,00 kn. Realizacija projekta uslijedit će u sljedećoj godini.

| | | | |
|--|--|-----------------------------------|------------------|
| 1111 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 2922 Odgođeno priznavanje prihoda | |
| (1) 1.000.000,00 | | | 1.000.000,00 (1) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Primljena novčana sredstva za realizaciju projekta namjenskog su karaktera te je njihovo priznavanje u prihode uvjetovano nastankom rashoda realizacije, koji su planirani i odobreni kod prijave projekta. Stoga se primljena sredstva iskazuju kao vremenski odgođen prihod na računu 29221.

6.2.2.4. PRIHODI – RAZRED 3

Prihodi se u računskom planu klasificiraju na sljedeće skupine računa:

- **31 Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga** – obuhvaćaju recipročne prihode koje neprofitna organizacija ostvari od kupaca prodajom roba i/ili pružanjem usluga.
- **32 Prihodi od članarina i članskih doprinosa** – obuhvaćaju u pravilu nerekipročne prihode koji se ostvaruju od obveznih kontinuiranih uplata članova neprofitne organizacije pri čemu članarine ne podrazumijevaju konkretnu protučinidbu.
- **33 Prihodi po posebnim propisima** – obuhvaćaju nerekipročne prihode po posebnim propisima iz proračuna i iz ostalih izvora. Radi se o prihodima koje neprofitna organizacija ostvaruje u skladu sa zakonima i drugim propisima iz državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, odnosno od pravnih i/ili fizičkih osoba.
- **34 Prihodi od imovine** – obuhvaćaju u pravilu recipročne prihode od financijske i prihode od nefinancijske imovine kao što se kamate, najamnine i zakupnine i sl., a također i neke nerekipročne prihode kao što su pozitivne tečajne razlike, udjeli u dobiti, dividende i sl.
- **35 Prihodi od donacija** – obuhvaćaju novac i drugu imovinu koju, bez obveze vraćanja ili protučinidbe, neprofitna organizacija dobije iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, od inozemnih vlada i međunarodnih institucija, od trgovačkih društava i drugih pravnih osoba te od građana i kućanstava. Radi se dakle o tipičnim nerekipročnim prihodima.
- **36 Ostali prihodi** – sadrži prihode od naknade šteta i refundacija te prihode od prodaje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine. Unutar ove skupine evidentira se otpis obveza i naplaćena otpisana potraživanja.
- **37 Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija** – obuhvaćaju tekuće i/ili kapitalne prijenose koje neprofitna organizacija ostvari od drugih neprofitnih organizacija s kojima je povezana osnivačkim, odnosno drugim općim aktima.

Ovisno o kategorizaciji prihoda na recipročne i nerekipročne njihovo se priznavanje provodi na način da recipročni prihodi, kao prihodi na temelju isporučenih dobara i usluga, priznaju se u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da se mogu izmjeriti što podrazumijeva da se povećavaju prihodi i potraživanja od kupaca. Nerekipročni prihodi, kao prihodi koji se ne ostvaruju kao posljedica izravne isporuke dobara i usluga s protučinidbom priznaju se u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su naplaćeni što podrazumijeva knjiženje povraćanja prihoda i novca na računu.

Skupinom računa 39 – **Raspored prihoda** koja sadrži račune za raspored rezultata provodi se zaključivanje razreda 3 na kraju izvještajnog razdoblja i prijenos prihoda za obračun rezultata.

Primjer 17. Knjiženja recipročnih i nerecipročnih prihoda

Na žiroračun udruge dana 31. 3. 201x. uplaćene su članarine za tekuću godinu u ukupno iznosu od 3.200,00 i donacija iz gradskog proračuna u iznosu od 80.000,00 kn. Zakupcu iznajmljenog prostora udruge ispostavljen je račun na iznos ugovorene mjesečne zakupnine u iznosu 2.000,00 kn. Udruga nije u sustavu PDV-a. Račun je naplaćen.

| | | | | | |
|--|--------------|---|--------------|---|---------------|
| 1111 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 3211 Članarine | | 3512 Prihodi od donacija iz proračuna JLP(R)S | |
| (1) 3.200,00 | | | 3.200,00 (1) | | 80.000,00 (2) |
| (2) 80.000,00 | | | | | |
| (4) 2.000,00 | | | | | |
| 1642 Potraživanja za prihode od nefinancijske imovine | | 3421 Prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine | | | |
| (3) 2.000,00 | 2.000,00 (4) | | 2.000,00 (3) | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) i (2) Naplata nerecipročnih prihoda iskazana je kao povećanje novca na žiro-računu i prihod na propisanim računima.
- (3) Račun za zakupninu (isporučenu uslugu zakupa) iskazan je kao potraživanje od zakupca i priznat recipročni prihod od nefinancijske imovine.
- (4) Naplatom potraživanje od zakupca ispunjeni su uvjeti za zatvaranje potraživanja i povećanje novčanih sredstava na računu.

6.2.2.5. RASHODI – RAZRED 4

Rashodi se u računskom planu klasificiraju na sljedeće skupine računa:

- 41 Rashodi za radnike
- 42 Materijalni rashodi
- 43 Rashodi amortizacije
- 44 Financijski rashodi
- 45 Donacije
- 46 Ostali rashodi i
- 47 Rashodi povezani s financiranjem povezanih neprofitnih organizacija.

Knjigovodstveno priznavanje rashoda najčešće je povezano s nastankom i priznavanjem obveza za upotrijebljene tuđe resurse (rad, usluge, materijalni resursi, energija i slično). Knjigovodstvena isprava koja je temelj knjiženja rashoda je stoga najčešće račun dobavljača, obračun kamata, obračuna plaća i naknada i sl. Određene kategorije rashoda priznaju se i na temelju internih knjigovodstvenih isprava (obračun amortizacije, obračun plaća, naknada materijalnih troškova, rashodovanja imovine isl.)

Skupina računa 41 – **Rashodi za radnike**, sadrži plaće (u brutoiznosu), ostale rashode za radnike (bonus za uspješan rad, jubilarne nagrade, prigodne godišnje nagrade, posebne nagrade i slično, darove radnicima, djeci radnika i slično, otpremnine, naknade za bolest (za bolovanje duže od 90 dana), invalidnost i smrtni slučaj te doprinose na plaće.

Primjer 18. Shema knjiženja rashoda plaća

| Red. br. | Opis | Račun | |
|----------|--|--------------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 4 | 5 |
| 1. | Obračunana brutoplaća | 4111 | |
| 1a. | Obveze za plaće (neto): - za isplatu na račun zaposlenika, a moguće djelomično i na račune drugih primatelja određene administrativnim i sudskim zabranama (tzv. obustavama) plaće npr. za rate kredita, alimentacije, ovrhe | | 2411 |
| 1b. | Obveze za doprinose iz plaća : - Doprinosi za mirovinsko osiguranje | | 2415 |
| 1c. | Obveze za porez i prirez na dohodak iz plaća: - Porez na dohodak iz plaća - Prirez porezu na dohodak iz plaća | | 2414 |
| 2. | Doprinosi na brutoplaće: | | |
| 2a. | Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje | 4131 | 2416 |
| 2b. | Doprinosi za zapošljavanje | 4132 | 2416 |
| 3. | Isplata plaće, plaćanje poreza i doprinosa | | |
| 3a. | Netoplaća | 2411 | 1111 |
| 3b. | Doprinosi za mirovinsko osiguranje | 2415 | 1111 |
| 3c. | Porez na dohodak iz plaća Prirez porezu na dohodak iz plaća | 2314 2414 | 1111 |
| 3d. | Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje Doprinose za zapošljavanje | 2416 2416 | 1111 |

Skupina računa 42 – **Materijalni rashodi**, obuhvaća troškove korištenja usluga i dobara potrebnih za redovno funkcioniranje i obavljanje djelatnosti. U ovoj se skupini iskazuju i naknade troškova radnicima, te su uključeni rashodi za službena putovanja, rashodi za prijevoz, rad na terenu i odvojeni život te rashodi za stručno usavršavanje radnika. Također iskazuju se i naknade ostalim osobama izvan radnog

odnosa, uključuju naknade za rad i davanja uz naknade za rad (porezi, doprinosi i sl.), naknade za službena putovanja te ostale naknade.

U materijalne rashode uključuju se i troškovi za tekuće i investicijsko održavanje što podrazumijeva kontinuirane aktivnosti kojima se imovina održava ili vraća u funkcionalno stanje (servisiranje uređaja i opreme, uređenje unutarnjih i vanjskih zidova, popravci i zamjena dotrajalih dijelova, periodični remont postrojenja i opreme i slično). U praksi se nerijetko javlja dilema u razlikovanju troškova investicijskog održavanja i dodatnih ulaganja. Za ispravno poimanje ovih različitih kategorija valja imati na umu da se dodatnim ulaganjima podrazumijevanju ulaganja kojima se produžuje vijek uporabe, povećava kapacitet, mijenja namjena ili znatno poboljšavaju funkcionalna svojstva nefinancijske imovine kao npr. ulaganja u obnovu, rekonstrukciju ili povećanje nefinancijske imovine, koja ne moraju biti uvjetovana stanjem imovine te se evidentiraju kao povećanje vrijednosti imovine na kojoj je ulaganje izvršeno.

Primjer 19. Rashodi održavanja

Renoviran je poslovni prostor i primljen je račun izvođača obnove zidnih i podnih obloga na iznos od 35.000,00 kn (s uključenim PDV-om). U sklopu renoviranja ugrađen je i klima uređaj za što je primljen račun dobavljača na iznos od 5.000,00 kn (s uključenim PDV-om). Nefinancijska organizacija nije obveznik PDV-a.

| 4252 Usluge tekućeg i investicijskog održavanja | 0227 Uređaji, strojevi i oprema za ostale namjene | 2425 Obveze prema dobavljačima u zemlji |
|---|---|---|
| (1) 35.000,00 | (2) 5.000,00 | 35.000,00 (1) 5.000,00 (2) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Izvršene usluge investicijskog održavanja na temelju primljenog računa priznate su kao rashod na računu 4252 uz istodobno iskazivanje obveza prema dobavljaču.
- (2) Nabava i ugradnja klima uređaja predstavlja dodatno ulaganje odnosno investiciju u opremu, te se iskazuje kao povećanje vrijednosti imovine uz iskazivanje obveza prema dobavljaču.

Skupina računa 43 – **Rashodi amortizacije**, obuhvaća trošak nabave dugotrajne imovine koja se amortizira u vijeku uporabe prema propisanim stopama amortizacije. Amortizacija se počinje obračunavati od prvog idućeg mjeseca nakon mjeseca u kojem je imovina predana u uporabu, a obračunava se linearnom metodom, pojedinačnim obračunom uz primjenu propisanih stopa amortizacije.

Iznimno od navedenog načina obračuna amortizacije, izvanproračunski korisnici državnog proračuna koji su kao nefinancijske organizacije obveznici primjene ovog računovodstvenog sustava, mogu u trenutku nabave nefinancijske imovine iskazati jednokratno amortizaciju (rashode za nabavu nefinancijske imovine) u visini uku-

pnog troška nabave. Ovaj je postupak u skladu s pravilima računovodstva proračuna, a potreban je radi prikaza rashoda izvanproračunskih korisnika koji se uključuju u konsolidaciju državnog proračuna.

Skupina računa 44 – **Financijski rashodi**, obuhvaća rashode za kamate za izdane vrijednosne papire (mjenice) i za primljene kredite i zajmove, rashode za bankarske usluge i usluge platnog prometa, negativne tečajne razlike i efekte primjene valutne klauzule, zatezne kamate te ostale nespomenute financijske rashode.

Tečajna razlika nastaje isključivo u transakcijama u stranoj valuti uslijed promjene u valutnom tečaju između datuma transakcije i datuma podmirenja stavki proizašlih iz transakcije ili datuma usklađenja vrijednosti novčanih sredstava izraženih u stranoj valuti. Pozitivna tečajna razlika evidentira se kao prihod, a negativna kao rashod. Iz navedene odredbe podzakonskog akta nedvojbeno proizlazi da neprofitne organizacije u prihod ili rashode priznaju samo realizirane tečajne razlike. Tečajne razlike na potraživanjima i obvezama u stranoj valuti koje se utvrđuju obračunski prema spot tečaju HNB-a na dan sastavljanja financijskih izvještaja predstavljaju nerealizirane tečajne razlike, te se kao takve mogu priznati tek kao vremenski razgraničeni prihodi ili rashodi u skupinama 19 ili 29.

Zatezne kamate se iskazuju odvojeno od vrijednosti transakcija na temelju kojih su nastale.

Skupina računa 45 – **Donacije**, sadrži tekuće i kapitalne donacije. Tekuće donacije uključuju i prijenose u naravi kao što su: hrana, odjeća, pokrivači, lijekovi koje neprofitna organizacija može davati krajnjim korisnicima.

Skupina računa 46 – **Ostali rashodi**, sadrži: kazne, penale i naknade štete, neotpisanu vrijednost i druge rashode otuđene i rashodovane dugotrajne imovine, otpisana potraživanja, rashode za ostala porezna davanja te ostale nespomenute rashode.

Skupina računa 47 – **Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija**, obuhvaća tekuće i/ili kapitalne prijenose sredstava drugim neprofitnim organizacijama s kojima je neprofitna organizacija povezana osnivačkim, odnosno drugim općim aktima. Iznosi rashoda na ovim računima moraju biti usklađeni sa iznosima prihoda povezanih organizacija iskazanima u sk. 37 – Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija. U konsolidaciji financijskih izvještaja neprofitnog sektora na lokalnoj ili držanoj razini ove se međusobne stavke eliminiraju kako se ne bi iskazali dvostruki rashodi.

Primjer 20. Rashodi po prirodnim vrstama

Zajednica sporta grada izvršila je doznake financijskih sredstava za podmirenje dospjelih obveza i realizacije financijskog plana, te je uplaćena donacija atletskom športskom klubu, članu zajednice sportova u iznosu od 85.000,00 kn. Također je doznačena donacija športskom klubu koji djeluje na području općine postradale poplavama u iznosu od 20.000,00 kn. Zajednice je platila kaznu za nepravodobno atestiranje vatrogasnog aparata u iznosu od 1.500,00 kn. Banka je naplatila mjesečnu naknadu za vođenje poslovnih računa zajednice u iznosu od 85,00 kn.

| 1111 Novac na žiroračunu kod tuzemnih poslovnih banaka | | 4711 Tekući rashodi u vezi s financiranjem povezanih neprofitnih organizacija | | 4511 Tekuće donacije | |
|--|---|---|--|----------------------|--|
| S° X | 85.000,00 (1) 20.000,00 (2) 1.500,00 (3) 85,00 (4) | (1) 85.000,00 | | (2)20.000,00 | |
| 4612 Penali, ležarine i drugo (kazne) | | 4431 Bankarske usluge i usluge platnog prometa | | | |
| (3) 1.500,00 | | (4) 85,00 | | | |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Doznaka povezanoj neprofitnoj organizaciji iskazana je kao rashod na računu 4711. Ova će sredstva u toj povezanoj organizaciji biti priznata kao prihod na računu 3711 – Tekući prihodi od povezanih neprofitnih organizacija. Povezana organizacija sredstva će utrošiti za rashode svojega poslovanja koje će klasificirati prema prirodnim vrstama i računima iz razreda 4. U konsolidaciji financijskih izvještaja grada, rashodi Zajednice športova za prenesena sredstva na računu 4711 bit će eliminirani, a uključit će se samo rashodi koje su u izvještajima iskazale povezane organizacije. Također, u konsolidaciji će biti eliminirani prihodi koje su povezane organizacije iskazale na računu 3711 – Tekući prihodi od povezanih neprofitnih organizacija.
- (2), (3), (4) Rashodi iskazani na odgovarajućim računima u razredu 4 priznati su izravno na temelju novčanih odljeva s računa u trenutku plaćanja. U praksi se nerijetko određene vrste rashoda priznaju na temelju izravnog terećenja računa novčanih sredstava i bez prethodnog iskazivanja obveza. Ovi su postupci suštinski ispravni, no formalno treba nastojati da se dokumentirani poslovni događaji knjigovodstveno prate u svakoj fazi.

Skupina računa 49 – **Raspored rashoda**, sadrži račune za raspored rezultata koji služe za zaključivanje razreda 4 na kraju izvještajnog razdoblja.

6.2.2.6. VLASTITI IZVORI I UTVRĐIVANJE REZULTATA – RAZRED 5

6.2.2.6.1. Vlastiti izvori

Vlastiti izvori mogu se definirati kao ostatak imovine neprofitne organizacije nakon odbitka svih njenih obveza. Formiraju se trajnim ulozima osnivača i iz poslovanja na temelju viškova prihoda i rezervi, koje se formiraju raspodjelom viškova prihoda ili revalorizacijom.

Vlastiti izvori sadrže skupine računa:

- 51 Vlastiti izvori i
- 52 Rezultat poslovanja.

Vlastite izvore čine i revalorizacijske rezerve kao nerealizirani učinci usklađivanja knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obveza s njihovom tržišnom vrijednošću. Revalorizacija predstavlja postupak usklađenja vrijednosti koji nije rezultat poslovnih aktivnosti odnosno transakcija. Stoga se učinci revalorizacije ne evidentiraju na računima uspješnosti, već samo na odgovarajućim računima imovine i obveza, a u korist ili na teret revalorizacijske rezerve.

6.2.2.6.2. Utvrđivanje financijskog rezultata

Financijski rezultat neprofitnih organizacija predstavlja razliku ukupnih prihoda i ukupnih rashoda utvrđenih godišnjim obračunom na koncu poslovne godine. Financijski rezultat poslovne godine kao obračunska kategorija utvrđuje se u postupku izrade financijskih izvještaja za poslovnu godinu. Knjigovodstveni postupak definiran je propisima kako slijedi:

Na kraju izvještajnog razdoblja rezultat se utvrđuje tako da se za ukupan iznos rashoda odobravaju računi rasporeda rashoda u skupini 49 i zadužuju računi obračuna prihoda i rashoda skupine 52. Za ukupnu svotu prihoda zadužuju se računi rasporeda prihoda u skupini 39 i odobravaju računi obračuna prihoda i rashoda skupine 52.

Ako je potražna strana na računu obračuna prihoda i rashoda skupine 52 veća od dugovne za utvrđenu razliku zadužuje se račun obračuna prihoda i rashoda poslovanja i odobrava odgovarajući račun viška prihoda u skupini 52. Ako je dugovna strana na računu obračuna prihoda i rashoda skupine 52 veća od potražne za utvrđenu razliku odobrava se račun obračuna prihoda i rashoda i zadužuje račun manjka prihoda u skupini 52. Na kraju godine svi računi u razredima 3 i 4 se zatvaraju (Narodne novine 2015).

Stanja utvrđena na osnovnim računima podskupine 522 i iskazana u financijskim izvještajima za poslovnu godinu raspodjeljuju se u sljedećoj poslovnoj godini u skladu s Odlukom o raspodjeli rezultata. Pozitivni financijski rezultat – višak prihoda, ne podliježe raspodjeli osim kod organizacija koje su obveznice poreza na dobit. U tom se slučaju rezultat raspodjeljuje na dio koji se odnosi na obvezu poreza na dobit i dio koji, kao neto višak prihoda, ostaje na raspolaganju organizaciji za daljnje poslovanje sukladno internim aktima.

U pogledu manjka prihoda kao negativne razlike prihoda i rashoda, ne postoje zakonske obveze njegova izravnog pokrića od strane osnivača. Uzrokuje li iskazani manjak nelikvidnost ili insolventnost udruge, valja imati na umu da se i na neprofitne organizacije odnose propisi o stečaju i likvidaciji. Pritom organizacija odgovara za obveze svojom cjelokupnom imovinom, a osnivači do visine svojih članskih uloga. U postupku internog reguliranja financijskog poslovanja, obično u kontekstu rasprava i usvajanja financijskih izvještaja ili planiranja budućih aktivnosti udruga, poželjno je, a ponekad i potrebno donijeti odluke o namjeni i uporabi raspoloživih viškova, odnosno o načinu pokrića manjka u budućim razdobljima. Ove odluke praktično je

donijeti u postupku usvajanja godišnjih financijskih izvještaja, a eventualna knjiženja rasporeda viška prihoda provode se u tekućoj godini.

Višak prihoda u pravilu služi za financiranje poslovanja u sljedećoj godini ili dužim vremenskim razdobljima i ne može biti predmetom raspodjele osnivačima i trećim osobama. Pritom njegova namjena može, ali ne mora biti određena. Namjena viška prihoda je određena, ako oni potječu od namjenskih prihoda ili konkretnu namjenu svojim odlukama interno definiraju nadležna tijela neprofitne organizacije (npr. za neki razvojni projekt, za investicije, za donacije isl.).

Višak prihoda tekuće godine primarno služi za pokriće manjkova prihoda iz prethodnih godina, ako su oni iskazani u bilanci. Ako višku prihoda nije određena namjena, što je najčešći slučaj, on će se koristiti za pokriće (financiranje) rashoda u narednoj poslovnoj godini. To znači da će se višak prihoda zadržati na bilančnoj poziciji 5221 – Višak prihoda – preneseni, sve do utvrđivanja rezultata sljedeće poslovne godine kada će biti sučeljen s novim financijskim rezultatom. Bude li taj rezultat pozitivan, preneseni višak će se uvećati (dalje kumulirati). Ostvari li neprofitna organizacija negativan rezultat, manjak prihoda pokriti će se prenesenim viškom iz prethodnih godina. To znači da su prenesenim viškovima prihoda zaista i financirani rashodi tekućeg razdoblja. Dakle, o budućoj namijeni viška prihoda nakon oporezivanja (potencijalno mogućeg za dio gospodarske djelatnosti) odlučuju nadležna tijela.

Odrede li tijela neku posebnu namjenu viška ili dijela viška prihoda, to će u knjigovodstvu značiti da je saldo na računu 5221 – Višak prihoda-preneseni potrebno raščlaniti prema strukturi viška utvrđenog odlukom. Primjerice, osnivač može odlučiti da se višak namjenski rasporedi na dio za buduće investicije, tekuću rezervu ili za pokretanje nove programske aktivnosti. U slučaju da se dio ostvarenog viška prihoda odnosi na već izvršena ili namjeravana ulaganja u dugotrajnu imovinu koja se ne amortizira (zemljišta, baština, umjetnička dijela, muzejska i arhivska građa trajne vrijednosti potrebno je višak rasporediti u vlastite izvore (podskupina 511), jer je prema karakteru ulaganja iskazani višak trajno *uložen*, pa ga treba tako i bilančno pratiti.

Osnivač putem upravnog tijela može, ali i ne mora, odlukom utvrditi namjenu korištenja viška. U slučaju da osnivač ne želi namjenski predodrediti strukturu viška prihoda za buduću tekuću potrošnju, samo formalno donošenje odluke o rasporedu viška nije potrebno. To znači da, ako se ne donese posebna odluka o rasporedu viška prihoda, podrazumijeva se da će iskazani višak kao opći izvor financiranja služiti za pokriće rashoda za obavljanje planirane djelatnosti u budućem razdoblju. Odluka dakle ima interni karakter i služi samo provođenju buduće poslovne politike organizacije.

Sljedeći primjer pretpostavlja da neprofitna organizacija želi interno odrediti namjenu ostvarenih viškova te time dati i ovlaštenje/zadaću za postupanje osobama koje operativno provode poslovanje neprofitne organizacije.

Primjer 21. Odluka o uporabi viška prihoda

Udruga je u 2015. godini ostvarila višak prihoda (nakon oporezivanja) u iznosu 225.000,00 kn. Višak je iskazan u bilanci na 1. 1. 2016. U tijeku 2015. godine udruga je nabavila imovinu koja ima trajnu vrijednost (ne amortizira se): umjetničku sliku

vrijednu 8.000,00 kn te izvorne narodne nošnje vrijedne 24.000,00 kn. Skupština donosi odluku o namjeni viška i njegovoj uporabi u 2015. godini.

Udruga „TIM4PIN“
Vukovarska 237
Zagreb

Na temelju čl. ____ Statuta Udruge „TIM4PIN“ iz Zagreba, Vukovarska 237, Izvršni odbor na sjednici održanoj 25. veljače 2016. godine donosi

**ODLUKU
O RASPOREDU I NAMJENI VIŠKA PRIHODA**

Na temelju relevantnih činjenica uključenih u usvojene financijske izvještaje, te plana aktivnosti u 2016.godini, višak prihoda iskazan u bilanci na dan 1. 1. 2015. godine u iznosu 225.000,00 Kn raspoređuje se:

- iznos od 32.000,00 Kn u trajne izvore vlasništva s obzirom da je opredmećen u nabavljenoj trajnoj imovini
- iznos od 40.000,00 kn za buduću nabavu dugotrajne imovine – računala i prezentacijske tehnike
- iznos od 10.000,00 kn za donaciju Zakladi „Ana Rukavina“
- iznos od 24.000,00 kn za stipendiranje 1 studenta prema odluci Skupštine
- ostatak viška u iznosu od 119.00,00 služiti će kao opći izvor za financiranje redovnog poslovanja.

Predsjednik IO Udruge

Računovodstveno evidentiranje utvrđivanja namjene prema primjeru odluke provodi se na sljedeći način:

Knjiženje u 2016. godini:

| Rb. | Opis | Iznos | Duguje | Potražuje |
|-----|-----------------------------------|------------|--------|-----------|
| So. | Raspoloživi višak prihoda (saldo) | 225.000,00 | | 5221 |
| 1. | Prijenos u izvore vlasništva | 32.000,00 | 5221 | 5111 |
| 1a. | Dio viška za investicije | 40.000,00 | 5221 | 52211 |
| 1b. | Dio viška za donacije | 10.000,00 | 5221 | 52214 |
| 1c. | Dio viška za stipendije | 24.000,00 | 5221 | 52215 |

Pojašnjenje knjiženja:

Razvidno je da se odluka o utvrđivanju namjene knjiži samo u okviru računa viška prihoda 5221 tako da se račun raščlanjuje na analitička konta. Ovakva odluka ne stvara udruzi nikakve eksterne obveze, te se kao takva naravno može i promijeniti na isti način i po postupku kojim je donesena, ako se u poslovanju bitno promijene okolnosti. U vezi s prijenosom dijela viška u izvore vlasništva, postupak se odnosi na ostvareni višak prihoda poslovanja koji je *uložen* u nefinancijsku dugotrajnu imovinu (zemljišta, baštine, umjetnička djela, muzejska i arhivska građa trajne vrijednosti) koja se ne amortizira.

S obzirom na to da kod ovakve imovine nema ekonomskog trošenja, u budućnosti neće biti ni evidentiran trošak amortizacije koji će utjecati na ostvareni rezultat poslovanja u budućnosti. U ovakvom slučaju primjereno je da se dio utvrđenog viška prihoda, uložen u nabavu dugotrajne imovine, koja se ne amortizira rasporedi u trajne izvore vlasništva, tj. vlastite izvore u podskupinu 511.

Ostvareni **manjak prihoda** udruge primarno se i izravno pokriva prenesenim viškovima iz prethodnih razdoblja. Knjigovodstveno se ovaj postupak provodi „*prebijanjem*“ iskazanih stanja na računima viškova i manjkova u podskupini 522. Ako preneseni viškovi nisu dovoljni ili su viškovi izričito namjenskog karaktera, nadležno tijelo udruge može odlučiti o pokriću iskazanog manjka.

Načini pokrića mogu biti:

- povećanim prihodima iz aktivnosti sljedećih razdoblja
- smanjenim rashodima (uštedama)
- dodatnim uplatama osnivača za pokriće manjka (npr. povišenim članarinama, donacijama i sl.).

Valja napomenuti da nema zakonske obveze donošenja formalne odluke o pokriću manjka kao niti pokrića iskazanog manjka prihoda. Dok je neprofitna organizacija solventna i likvidna, dakle uredno izmiruje svoje financijske obveze prema okruženju, njena uspješnost poslovanja je interna stvar njenog menadžmenta i osnivača.

6.2.2.7. IZVANBILANČNI ZAPISI – RAZRED 6

Izvanbilančni zapisi sadrže vrijednosne izraze poslovnih događaja koji u trenutku nastanka nemaju izravan utjecaj niti na jednu poziciju temeljnih financijskih izvještaja. Važnost iskazivanja tih poslovnih događaja je u činjenici da se time korisnike informacija prezentiranih u financijskim izvještajima upozorava i upoznaje s relevantnim činjenicama, pravima i obvezama povezanim s poslovanjem o kojemu se izvještava. Ove informacije upućuju i na prisutnu mogućnost da se u budućnosti, pod određenim okolnostima i uslijed drugih poslovnih događaja, vrijednosti prikazane u izvanbilančnim zapisima mogu izravno odraziti na pozicije temeljnih financijskih izvještaja. Izvanbilančni zapisi proširuju i spoznaju o poslovnim sposobnostima i potencijalnim rizicima, a time doprinose i učinkovitijoj kontroli i upravljanju.

Računskim planom predviđeno je praćenje aktivnih (sk. 61) i pasivnih (sk. 62) izvanbilančnih zapisa, i to: prava, vrijednosnih papira i instrumenata osiguranja plaćanja i tuđe imovine na korištenju i ostalih zapisa.

Premda se ne radi o poslovnim događajima koji utječu na stanje imovine, obveza i izvora vlasništva niti na elemente uspješnosti poslovanja u izvještajnom razdoblju, za knjiženja izvanbilančnih promjena treba primijeniti iste postupke kao u sintetičkom financijskom knjigovodstvu. To znači da se knjiženje provodi metodom dvojnog knjigovodstva pri čemu se vrijednost poslovne promjene istodobno knjiži na paru korespondirajućih računa: jedan račun u izvanbilančnoj aktivi i korespondirajući račun u izvanbilančnoj pasivi.

Primjer 22. Izvanbilančni poslovni događaji

1. Udruga je dobila na korištenje bez naknade vozilo čija je vrijednost: 110.000 kn.
2. Po isteku ugovora o korištenju vozilo je vraćeno vlasniku.

| 6111 Tuđa imovina dobivena na korištenje | | 6211 Tuđa imovina dobivena na korištenje | |
|--|----------------|--|----------------|
| (1)110.000,00 | 110.000,00 (2) | (2) 110.000,00 | 110.000,00 (1) |

Pojašnjenje knjiženja:

- (1) Korištenje tuđe imovine je karakterističan poslovni događaj koji u trenutku nastanka nema odraz na prihode i rashode, niti predstavljaju povećanje/smanjenje obveza i potraživanja, a potencijalni je izvor budućih rashoda. Dakle, istodobno s preuzimanjem tuđe imovine potrebno proknjižiti isti iznos i na računu izvanbilačne aktive (6111) i izvanbilančne pasive (6211). Knjiženja se također provode na temelju valjanih knjigovodstvenih isprava.
- (2) Povrat tuđeg vozila novi je izvanbilančni događaj, čije se knjiženje provodi na suprotnim stranama istih računa na kojima je iskazano preuzimanje tuđeg vozila.

6.3. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Financijsko poslovanje, računovodstvo i financijsko izvještavanje nevladinih neprofitnih organizacija uređeno je Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine 2014). Provedbeni propis Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija detaljnije uređuje izvještavanje neprofitnih organizacija, koje su obuhvaćene Registrom neprofitnih organizacija, a sukladno kriterijima obveznika iz samog spomenutog Zakona i ovog Pravilnika.

Obveznici financijskog izvještavanja sukladno Pravilniku su domaće i strane udruge i njihove savezi, zaklade, fundacije, ustanove, umjetničke organizacije, komore, sin-

dikati, udruge poslodavaca te sve druge pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti, za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera. Pravilnikom je prepoznat i poseban položaj političkih stranaka i vjerskih zajednica tako da političke stranke primjenjuju isključivo odredbe Pravilnika, koje se odnose na upis u Registar, a vjerske zajednice primjenjuju odredbe Pravilnika koje se odnose na dostavu izvještaja o potrošnji proračunskih sredstava. Zakonom su vjerske zajednice izuzete obveze sastavljanja i predaje financijskih izvještaja i upisa u Registar, te stoga odredbe Pravilnika slijede takvo zakonsko određenje.

Neprofitne organizacije zbog prirode svoje djelatnosti i nestabilnosti u izvorima financiranja često imaju zastoje u aktivnostima te je predviđena mogućnost davanja Izjave o neaktivnosti koju sastavlja neprofitna organizacija za prethodnu poslovnu godinu ako tijekom te poslovne godine nije imala poslovnih događaja, niti u poslovnim knjigama iskazane podatke o promjenama u imovini i obvezama.

Struktura i sadržaj financijskih izvještaja neprofitnih organizacija ovisi o tome je li neprofitna organizacija obveznik vođenja jednostavnog knjigovodstva ili dvojnog knjigovodstva. Kriterij razlikovanja određen je u vrijednosti imovine i godišnjeg prihoda te neprofitna organizacija kojoj je:

1. vrijednost imovine na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno manja od 230.000,00 kuna, i
2. godišnji prihod uzastopno u svakoj od prethodne tri godine manji od 230.000,00 kuna godišnje, te
3. ako su prošle najmanje tri godine od osnivanja;

nije u obvezi vođenja dvojnog knjigovodstva i primjene računovodstvenog načela nastanka događaja.

Međutim, neprofitna organizacija koja zadovoljava ove kriterije može voditi i dvojno knjigovodstvo tj. ne mora koristiti mogućnost vođenja jednostavnog knjigovodstva. Odluku o vođenju jednostavnog knjigovodstva i primjeni novčanog računovodstvenog načela koja je važeća dok neprofitna organizacija zadovoljava propisane uvjete, odnosno do opoziva donosi zakonski zastupnik neprofitne organizacije u roku predviđenom za podnošenje godišnjih financijskih izvještaja za prethodnu poslovnu godinu.

Izvjешćavanje se može promatrati po tri grupe izvještaja:

1. Izvjешćaji u sustavu dvojnog knjigovodstva
2. Izvjешćaji u sustavu jednostavnog knjigovodstva
3. Izvjешćaji o potrošnji proračunskih sredstava.

1. Financijski izvještaji u sustavu dvojnog knjigovodstva

Neprofitna organizacija obveznik vođenja dvojnog knjigovodstva obvezna je sastavljati sljedeće temeljne financijske izvještaje: bilancu i izvještaj o prihodima i rashodima (u dvije varijante), te bilješke za što su propisani standardizirani obrasci. Financijski izvještaji sastavljaju se na sljedećim obrascima i dostavljaju ovisno o razdoblju izvješćavanja:

- Bilanca na Obrascu: BIL-NPF (godišnje izvještavanje)
- Izvještaj o prihodima i rashodima na Obrascu: PR-RAS-NPF (godišnje i polugodišnje izvještavanje)
- Skraćeni izvještaj o prihodima i rashodima na Obrascu: S-PR-RAS-NPF (za razdoblja I i III tromjesečja)
- Bilješke (za godišnje izvještavanje)

Financijski izvještaji sastavljaju se za poslovnu godinu (godišnji financijski izvještaji) i tromjesečna razdoblja unutar godine. Godišnji izvještaji čuvaju se trajno i u izvorniku. Financijske izvještaji na propisanim obrascima u elektroničkom i papirnatom obliku prikuplja Financijska agencija (FINA) za potrebe Ministarstva financija. Nefitne organizacije imaju zakonsku obvezu javne objave financijskih izvještaja.

2. Financijski izvještaji u sustavu jednostavnog knjigovodstva

Nefitna organizacija koja udovoljava uvjetima za vođenje jednostavnog knjigovodstva i koja je donijela Odluku o vođenju jednostavnog knjigovodstva i primjeni novčanog računovodstvenog načela sastavlja godišnji financijski izvještaj o primicima i izdacima za prethodnu poslovnu godinu. Godišnji financijski izvještaj o primicima i izdacima sastavlja se na Obrascu: G-PR-IZ-NPF. Specifičnost u sadržaju financijskih izvještaja nefitnih organizacija u sustavu dvojnog i jednostavnog knjigovodstva jesu podaci o radu volontera s obzirom na značaj volonterskog rada u djelovanju nefitnih organizacija.

3. Izvještavanje o potrošnji proračunskih sredstava

Uz temeljne financijske izvještaje nefitne organizacije obvezne su sastavljati poseban Izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava. Prema Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu nefitnih organizacija (Narodne novine 2014), ali i Zakonu o udrugama (Narodne novine 2014b) i Uredbe o kriterijima, mjerilima i postupcima financiranja i ugovaranja programa i projekata od interesa za opće dobro koje provode udruge (Narodne novine 2015b) nefitne organizacije koje ostvaruju sredstva iz javnih izvora dužne su nadležnom tijelu državne uprave, jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave, odnosno drugom nadležnom tijelu javne vlasti dostaviti izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava.

Pravilnik propisuje izgled i sadržaj Izvještaja o potrošnji proračunskih sredstava Obrazac: PROR-POT. Međutim, ako je drugim propisima ili aktima davatelja sredstava iz javnih izvora utvrđen detaljniji, prošireni sadržaj obrasca izvještaja o potrošnji proračunskih sredstava, nije obvezno korištenje Obrasca: PROR-POT. Izvještaj se obvezno sastavlja za poslovnu godinu, ali se može sastavljati i za razdoblja u tijeku poslovne godine, ali ako to zatraži davatelj sredstava.

Izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava koji se sastavlja na Obrascu: PROR-POT dostavlja se davatelju sredstava u roku od 60 dana od isteka poslovne godine. Međutim, Pravilnikom je dozvoljeno da se Izvještaj može dostaviti davatelju sredstava i u roku različitom od ovoga roka, ako je rok utvrđen u drugim propisima ili aktima.

Obrazac: PROR-POT, sadrži najmanje sljedeće:

I. Opće podatke o:

1. primatelju sredstava
2. davatelju sredstava
3. nazivu projekta/programa/ostalo
4. razdoblju izvještavanja.

II. Financijske podatke prezentirane u sljedećoj tablici.

Tablica 6.1. Izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava

| II. FINANCIJSKI PODACI | | |
|--|--|-------|
| (u kunama) | | |
| Red.br. | OPIS | IZNOS |
| 1 | 2 | 3 |
| I. PRIHODI / PRIMICI | | |
| 1. | UGOVORENO | |
| 2. | UPLAČENO | |
| 3. | RAZLIKA | |
| II. PRIJENOS IZ PRETHODNE POSLOVNE GODINE | | |
| 1. | SREDSTVA DOZNAČENA, A NEPOTROŠENA U PRETHODNOJ POSLOVNOJ GODINI | |
| III. RASHODI / IZDACI | | |
| 1. | RASHODI ZA RADNIKE (PLAĆE I DOPRINOSI) | |
| 2. | MATERIJALNI RASHODI UKUPNO (2.1.+2.2.+2.3.+2.4.+2.5.) | 0 |
| 2.1. | NAKNADE TROŠKOVA RADNICIMA | |
| 2.2. | IZDACI ZA NAKNADE OSOBAMA IZVAN RADNOG ODNOSA | |
| 2.3. | RASHODI ZA USLUGE | |
| 2.4. | RASHODI ZA MATERIJAL I ENERGIJU | |
| 2.5. | OSTALI MATERIJALNI RASHODI | |
| 3. | DANE DONACIJE | |
| 4. | RASHODI ZA KAMATE I USLUGE PLATNOG PROMETA | |
| 5. | NABAVLJENA NEFINANCIJSKA IMOVINA | |
| 6. | OSTALI RASHODI | |
| | RASHODI / IZDACI - UKUPNO | 0 |
| IV. | RAZLIKA (PRIHOD/PIMITAK + PRIJENOS IZ PRETHODNE POSLOVNE GODINE – RASHOD/IZDATAK) | 0 |

Te podatke o drugim davateljima sredstava

I. Ostali javni izvori financiranja

| III. OSTALI JAVNI IZVORI FINANCIRANJA | | |
|---------------------------------------|---|-------|
| Red.br. | NAZIV DAVATELJA SREDSTAVA | IZNOS |
| 1. | | |
| 2. | | |
| 3. | | |
| 4. | | |
| | UKUPNO SREDSTVA IZ OSTALIH JAVNIH IZVORA | |

Izvor: Narodne novine (2015) *Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 31/2015.

U ovom dijelu Obrasca: PROR-POT navode se isključivo oni javni davatelji sredstva koji financiraju isti program, projekt ili slično, kao i davatelj kojem se podnosi Izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava radi toga da se iskaže sufinanciranje istih programa i projekata.

PITANJA ZA PROVJERU ZNANJA:

1. Navedite obveznike primjene računovodstva neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj?
2. Koje neprofitne organizacije su tzv. *male* neprofitne organizacije i što to znači za vođenje računovodstva?
3. Navedite koje poslovne knjige vode neprofitne organizacije?
4. Navedite podjelu imovine i primijenjene kriterije klasifikacije.
5. Navedite postupanje s dugotrajnom imovinom u procesu trošenja.
6. Navedite obilježje nerekipročnih prihoda i pravila njihovog priznavanja?
7. Navedite pravila priznavanja rashoda.
8. Objasnite postupak utvrđivanja rezultata.
9. Objasnite utjecaj viška rashoda na stanje vlastitih izvora.
10. Navedite obilježja kontnog plana neprofitnih organizacija.
11. Navedite načine nabave dugotrajne imovine.
12. Navedite postupanje s knjiženjem donacija nefinancijske imovine.
13. Pojasnite postupak utvrđivanja financijskog rezultata i utjecaj na izvore vlasništva.
14. Pojasnite postupak evidencije članarina.
15. Navedite temeljne financijske izvještaje koje sastavljaju neprofitne organizacije.
16. Objasnite sadržaj i razloge sastavljanja izvještaja o potrošnji proračunskih sredstava.

LITERATURA:

Narodne novine (2008) *Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija*, Narodne novine, d.d., Zagreb, broj 10/2008.

Narodne novine (2009) *Uredba o izmjenama i dopunama uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 7/2009.

Narodne novine (1993) *Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 112/1993.

Narodne novine (1994) *Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija i ispravak*, Narodne novine d.d., Zagreb broj 20/1994 i 40/1994.

Narodne novine (2014) *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 121/2014.

Narodne novine (2014a) *Zakon o udrugama*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 74/2014.

Narodne novine (2015) *Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 1/2015.

Narodne novine (2015a) *Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 31/2015.

Narodne novine (2015b) *Uredba o kriterijima, mjerilima i postupcima financiranja i ugovaranja programa i projekata od interesa za opće dobro koje provode udruge*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 26/2015.

Razek, Hosch (1985) *Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, USA.

Vašiček V., Vašiček, D. (2007) „Stanje i potreba razvoja računovodstva neprofitnih organizacija“, *Riznica*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 8/9/2007.

ISBN 978-953-7813-28-4



9 789537 813284