

Konsolidirani financijski izvještaji grupe javnoga sektora kao sredstvo upravljanja javnoga menadžmenta

Dremel, Nada

Doctoral thesis / Disertacija

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:192:059589>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-22**



SVEUČILIŠTE U RIJECI
EKONOMSKI FAKULTET

Repository / Repozitorij:

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



SVEUČILIŠTE U RIJECI
EKONOMSKI FAKULTET

Nada Dremel

**KONSOLIDIRANI FINANCIJSKI
IZVJEŠTAJI GRUPE JAVNOGA
SEKTORA KAO SREDSTVO
UPRAVLJANJA JAVNOGA
MENADŽMENTA**

DOKTORSKI RAD

Mentor: Prof. dr. sc. Davor Vašiček

Rijeka 2022.

UNIVERSITY OF RIJEKA
FACULTY OF ECONOMICS AND BUSINESS

Nada Dremel

**CONSOLIDATED FINANCIAL
STATEMENTS OF THE PUBLIC SECTOR
GROUP AS A MEANS OF PUBLIC
MANAGEMENT**

DOCTORAL THESIS

Rijeka 2022.

Mentor rada: Prof. dr. sc. Davor Vašiček

Doktorski rad obranjen je dana 27. listopada 2022. u/na Sveučilištu u Rijeci, Ekonomskom fakultetu, pred povjerenstvom u sastavu:

1. Prof. dr. sc. Mira Dimitrić, redovita profesorica Ekonomskog fakulteta u Rijeci, predsjednica povjerenstva
2. Dr. sc. Josip Čičak, docent Ekonomskog fakulteta u Rijeci, član
3. Dr. sc. Martina Dragija Kostić, izvanredna profesorica Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, član

SAŽETAK

Zadaća javnog menadžmenta je upravljanje poslovnim subjektima koji pripadaju javnom sektoru. Posebnost javnog sektora, pa time i rada javnih menadžera se očituje u tome što su sredstva rada javna i primarno financirana javnim prihodima, a željeni ishod njihova upravljanja su neopipljivi outputi i outcomi čije se ostvarenje može otežano mjeriti.

Za uspješno upravljanje nužne su relevantne informacije među kojima su i one iz financijskih izvještaja koji su pripremljeni sukladno odgovarajućim računovodstvenim standardima i propisima. Tim financijskim izvještajima opće namjene daju se informacije koje služe menadžmentu za analizu rezultata poslovanja u prethodnim razdobljima.

Načelna podjela svih poslovnih subjekata, ovisno temeljnim ciljevima djelovanja, je na profitno i neprofitno orijentirane. Ova je podjela primjenjiva i u javnom sektoru. Ciljevi poslovanja i djelovanja determiniraju i ciljeve, sadržaj i svrhu financijskih izvještaja o njihovim rezultatima poslovanja i financijskom položaju. Posljedično tome, računovodstveni sustavi kojima se generiraju financijske informacije su različiti, a i same informacije zahtijevaju različito interpretiranje. Među izvještajima potrebnim za cjelovito upravljanje ističu se i konsolidirani financijski izvještaji. Tim izvještajima se konsolidiraju financijski izvještaji svih subjekata koji čine jedinstvenu financijsko – ekonomsku grupu koja je u svom poslovanju povezana različitim formalno-pravnim poveznicama . Budući da tu jedinstvenu grupu nerijetko čine subjekti koji svoje poslovne transakcije bilježe u različitim računovodstvenim okvirima (poduzetničkom, neprofitnom i proračunskom) te sukladno tome i prezentiraju, sadržajno i formalno, različite informacije u svojim financijskim izvještajima, razložno se nameće potreba metodološkog ujednačavanja računovodstvene pripreme informacija za izradu konsolidiranih financijskih izvještaja grupe. Izravna reklasifikacija financijskih izvještaja pojedinih članova grupe nije moguća jer se radi o sintetiziranim informacijama te je stoga nužno istovrsne poslovne transakcije svesti na „zajednički računovodstveni nazivnik“, a to su računovodstvena pravila vodećeg člana grupe za konsolidaciju.

Stoga je za cilj ovog rada istražiti i predložiti postupak i model konsolidacije financijskih izvještaja kada se u konsolidaciju financijskih izvještaja grupe javnog sektora uključuju i članovi koji svoje računovodstvo vode u računovodstvenim okvirima koji su različiti od računovodstvenog okvira vodećeg člana grupe. Istraživanjem je postavljen model jedinstvene metodološke osnove kojom se osigurava usporedivost računovodstvenih informacija pripremljenih u tri različita računovodstvena sustava. Time je osigurana temeljna metodološka pretpostavka provođenja konsolidacije financijskih izvještaja. Rezultat je ostvaren kombinacijom raznih znanstvenih metoda među kojima dominira metoda studije slučaja. Od ostalih metoda korištenje su induktivna i deduktivna metoda, metoda analize i sinteze, metoda apstrakcije i konkretizacije, metoda generalizacije i specijalizacije, metoda dokazivanja i opovrgavanja, komparativna metoda, metoda klasifikacije, statistička i matematička metoda.

Primjenom rezultata istraživanja osigurana je pouzdanost informacija koje pružaju konsolidirani financijski izvještaji. Time ovi izvještaji postaju pouzdano sredstvo djelovanja javnog menadžmenta, ali i ispunjenja obveze države prema međunarodnim eksternim korisnicima informacija o poslovanju opće države. Model je testiran na prezentiranom primjeru niza hipotetskih poslovnih transakcija kroz tri izvještajna razdoblja koji su bilježeni u različitim računovodstvenim okvirima članica grupe te su prevedeni prema pravilima proračunskog računovodstva koje primjenjuje vodeći član grupe za konsolidaciju. Nakon provedenog postupka testiranja, nominalne vrijednosti na svim pozicijama financijskog izvještaja o uspješnosti poslovanja i financijskom položaju su jednake onima koji su iskazane u istovrsnim financijskim izvještajima temeljem primjene proračunskog računovodstva.

Prema svemu što je provjeren i potvrđeno sastavljen je model konsolidiranja financijskih izvještaja kada je vodeći subjekt u skupini subjekata čiji se financijski izvještaji konsolidiraju pravilima iz proračunskog računovodstvenog okvira, a podređeni subjekti su oni koji su iz računovodstvenog okvira gospodarskih subjekata i oni koje su iz kruga neprofitnih osoba koje se privatno financiraju. Tim modelom postavljen je model svođenja različitih računovodstvenih okvira na jedinstveni proračunski okvir.

Stoga, u hrvatskom nacionalnom računovodstvenom sustavu, rukovodeći se modelom koji je dan ovim radom moguće je osigurati jedinstvenu metodološku osnovu kao jednu od temeljnih pretpostavki provođenja postupka konsolidacije financijskih izvještaja u javnom sektoru. Konsolidiranim financijskim izvještajima osigurava se i dodatni informacijski upravljački alat javnog menadžmenta, ali i mogućnost ispunjenja međunarodnih informacijskih obveza javnih menadžera na nacionalnoj razini. Time se osim znanstvenog doprinosa, oblikovanjem ovoga modela daje i značajan praktični doprinos operativnom provođenja konsolidacije financijskih izvještaja opće i lokalne države.

Iako je upotrebljivost konsolidiranih financijskih izvještaja bitna za sagledavanje svekolikog položaja svake od konsolidacijskih skupina i pridaje im se sve veći značaj, postoje i njihova ograničenja o kojima se svakako mora voditi računa.

Ključne riječi: javni menadžment, računovodstveni standardi, državno računovodstvo, konsolidirani financijski izvještaji

SUMMARY

The task of public management is to manage business entities in the public sector. The peculiarity of the public sector, and thus the work of public managers, is manifested in the fact that the means of work are public and primarily financed by public revenues, whereas the desired outcome of their management are intangible outputs and outcomes whose achievement can be difficult to measure.

Relevant information is necessary for successful management, including those from financial statements prepared in accordance with the appropriate accounting standards and regulations. These general purpose financial statements provide information used by management to analyse the results of operations in prior periods.

The principle division of all business entities, depending on the basic objectives of the operation, comprises those which operate for profit and those which operate on non-profit basis. This division is also applicable in the public sector. The objectives of operations and activities also determine the aims, content and purpose of financial statements on their business results and financial position. Consequently, the accounting systems that generate financial information are different, and the information itself requires different interpretations. Consolidated financial statements represent the most significant reports required for overall management. These reports consolidate the financial statements of all entities which make up a single financial and economic group that is connected in its operations by various formal and legal links. Since this unique group often consists of entities that record their business transactions in different accounting frameworks (entrepreneurial, non-profit and budgetary) and accordingly present, substantively and formally, different information in their financial statements, there is a need for methodological harmonization of accounting preparation of information for the preparation of the consolidated financial statements of the group. Direct reclassification of financial statements of individual group members is not possible because it is a synthesized information and therefore it is necessary to reduce identical business transactions to a "common accounting denominator", which are the accounting rules of the leading member of the consolidation group.

The aim of this paper is to investigate and propose the procedure and model of consolidation of financial statements when the consolidation of financial statements of the public sector group includes members who keep their accounts in accounting frameworks which are different from the accounting framework of the leading group member. The research determined the model of the unique methodological basis which ensures the comparability of accounting information prepared in three different accounting systems. This provides a fundamental methodological premise for the consolidation of financial statements. The result was achieved by a combination of various scientific methods, among which the case study method dominates. Other methods used include inductive and deductive methods, methods of analysis and synthesis, methods of abstraction and concretization,

methods of generalization and specialization, methods of proof and refutation, comparative method, classification method, statistical and mathematical method.

The application of the research results ensured the reliability of the information provided by the consolidated financial statements. Thus, these reports become a reliable means of action of public management, but also provide the fulfilment of the state's obligation to international external users of information on the operations of the general government. The model was tested on the presented example of a series of hypothetical business transactions through three reporting periods recorded in different accounting frameworks of group members and translated according to the budget accounting rules applied by the leading member of the consolidation group. After the testing procedure, the nominal values in all positions of the financial report on business performance and financial position are equal to those stated in the same financial statements based on the application of budget accounting.

Based on the verified and confirmed information, a model of consolidation of financial statements has been compiled when the leading entity is in the group of entities whose financial statements are consolidated by the rules of the budget accounting framework, and subordinate entities are economic entities and privately funded non-profit entities.. Such a model determines the model for reducing different accounting frameworks to a single budget framework.

Accordingly, in the Croatian national accounting system, guided by the model given in this paper, it is possible to provide a unique methodological basis as one of the basic prerequisites for the implementation of the process of consolidation of financial statements in the public sector. Consolidated financial statements provide an additional information management tool for public management, as well as the possibility of meeting the international information obligations of public managers on the national level. Thus, in addition to the scientific contribution, the design of this model provides a significant practical contribution to the operational implementation of the consolidation of financial statements of general and local government.

Although the usability of consolidated financial statements is important for assessing the overall position of each of the consolidation groups and their importance is growing, they also have limitations that should be taken into account.

Keywords: public management, accounting standards, government accounting, consolidated financial statements

SADRŽAJ:

1. UVOD.....	1
1.1. Problem, predmet i objekt istraživanja.....	1
1.2. Znanstvena hipoteza i pomoćne hipoteze.....	3
1.3. Svrha i ciljevi istraživanja.....	5
1.4. Znanstvene metode.....	7
1.5. Kompozicija rada.....	7
2. JAVNI SEKTOR.....	8
2.1. Različita motrišta obuhvata pojma javnog sektora.....	9
2.1.1. FUNKCIONALNO MOTRIŠTE.....	9
2.1.2. INSTITUCIONALNO MOTRIŠTE.....	10
2.2. Financiranje javnog sektora.....	15
2.2.1. JAVNO FINANCIRANJE.....	15
2.2.2. PRIVATNO FINANCIRANJE.....	17
3. JAVNI MENADŽMENT.....	18
3.1. O pojmu javne uprave i njezinim zadaćama.....	18
3.2. Javni menadžment.....	20
3.3. Računovodstvene informacije kao sredstvo za rad javnog menadžmenta.....	23
3.4. Važnost računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva.....	30
4. KONSOLIDIRANI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI GRUPE JAVNOG SEKTORA.....	34
4.1. Računovodstveni okviri subjekata javnog sektora.....	34
4.1.1. Opći pristup.....	34
4.1.2. RAČUNOVODSTVENI OKVIR ZA GOSPODARSKE SUBJEKTE.....	36
4.1.2.1. Opći pristup.....	36
4.1.2.2. Američki općeprihvaćeni računovodstveni standardi.....	37
4.1.3. RAČUNOVODSTVENI OKVIR ZA NEPROFITNE SUBJEKTE.....	42
4.1.3.1. Opći pristup.....	42
4.1.3.2. US GAAP za neprofitne organizacije.....	42
4.1.3.3. Međunarodni pristup.....	44
4.1.3.4. Računovodstvo neprofitnih organizacija u RH.....	45
4.1.4. RAČUNOVODSTVENI OKVIR ZA SUBJEKTE FINANCIRANE JAVNIM PRIHODIMA.....	47
4.1.4.1. Opći pristup.....	47
4.1.4.2. US GAAP za državne subjekte.....	50
4.1.4.3. Međunarodni standardi računovodstva javnog sektora.....	52
4.1.4.4. Europski standardi računovodstva javnog sektora.....	54
4.1.4.5. Računovodstvo državnih subjekata u RH.....	54
4.1.5. USPOREDBA RAČUNOVODSTVENIH OKVIRA.....	57
4.2. Financijski izvještaji u različitim računovodstvenim okvirima.....	59
4.2.1. Opći pristup.....	60
4.2.2. FINACIJSKI IZVJEŠTAJI GOSPODARSKIH SUBJEKATA.....	60
4.2.2.1. Opći pristup.....	60
4.2.2.2. Računovodstveno motrište.....	61
4.2.2.3. Financijski izvještaji sa zakonodavnog motrišta Republike Hrvatske.....	79
4.2.2.4. Usporedba podnošenje financijskih izvještaja US-GAAP-a i IFRS-a.....	79
4.2.3. FINACIJSKI IZVJEŠTAJI NEPROFITNIH SUBJEKATA.....	81
4.2.3.1. US GAAP.....	82
4.2.3.2. Međunarodni financijski izvještaji.....	83

4.2.3.3. Financijski izvještaji u RH.....	84
4.2.4. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI SUBJEKTA FINANCIRANIH JAVNIM PRIHODIMA	84
4.2.4.1. Općenito o izvještajima	84
4.2.4.2. Financijski izvještaji prema US GAPP-u za državne subjekte.....	87
4.2.4.3. Međunarodni financijski izvještaji	89
4.2.4.4. Financijski izvještaji u RH.....	92
4.2.5. USPOREDBA PREZENTIRANIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA.....	92
4.3. Konsolidacija financijskih izvještaja	95
4.3.1. OPĆENITO O KONSOLIDACIJI I NJEZINIM OKVIRIMA	95
4.3.2. KONSOLIDACIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA U RAČUNOVODSTVENOM OKVIRU GOSPODARSKIH I NEPROFITNIH SUBJEKATA	103
4.3.2.1. Konsolidacija financijskih izvještaja u računovodstvenom okviru gospodarskih subjekata.....	103
4.3.2.2. Konsolidacija financijskih izvještaja neprofitnih subjekata	119
4.3.3. KONSOLIDACIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA U RAČUNOVODSTVENOM OKVIRU SUBJEKATA KOJI SE FINANCIRAJU JAVNIM PRIHODIMA	121
4.3.3.1. Pojam konsolidacije	121
4.3.3.2. Obuhvat konsolidacije.....	122
4.3.3.3. Uvjeti kontrole.....	124
4.3.3.4. Računovodstveni zahtjevi.....	126
4.3.3.5. Izazovi konsolidacije u različitim računovodstvenim okvirima.....	128
4.4. Problemi pri konsolidaciji financijskih izvještaja grupe javnog sektora.....	129
4.4.1. PROBLEM ODREĐENJA IZVJEŠTAJNE JEDINICE – GRUPE JAVNOG SEKTORA.....	129
4.4.2. PROBLEMI PRILAGOĐAVANJA RAČUNA ZA KONSOLIDACIJU IZ RAZLIČITIH RAČUNOVODSTVENIH SUSTAVA NA USPOREDIVU OSNOVU	131
5. PRIJEDLOG MODELA KONSOLIDACIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE JAVNOG SEKTORA	133
5.1. Obuhvat konsolidacije predloženog modela.....	133
5.2. Uvjeti kontrole u predloženom modelu	134
5.3. Računovodstveni zahtjevi prijedloga modela konsolidacije s težištem na načinu prilagođavanja računa iz različitih računovodstvenih okvira.....	135
5.4. Ograničenja prijedloga modela	135
6. PRIMJENA PREDLOŽENOG MODELA KONSOLIDACIJE	137
6.1. Teoretski model.....	137
6.1.1. Uvod.....	137
6.1.1.1. Pretpostavke modela	138
6.1.2. Radnje u modelu prevođenja	139
6.1.2.1. Pripremne radnje.....	140
6.1.2.2. Upute za rad.....	140
6.1.2.3. Zahtjev za dostavu podataka.....	142
6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav.....	143
6.2. Slučaj prevođenja računa glavne knjige.....	151
6.2.1. Opće napomene	152
6.2.2. Primjena modela, 001. izvještajna godina	153
6.2.2.1. Pripremne radnje.....	153
6.2.2.2. Upute za rad.....	154
6.2.2.3. Zahtjev za dostavu podataka.....	154
6.2.2.4. Prevođenje podataka iz neprofitnog/poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav.....	162
6.2.3. Primjena modela, 002. izvještajna godina	181

6.2.3.1. Zahtjev za dostavu podataka	181
6.2.3.2. Prevođenje podataka iz neprofitnog/poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav.....	189
6.2.4. Primjena modela, 003. izvještajna godina	199
6.2.4.1. Zahtjev za dostavu podataka	201
6.2.4.2. Prevođenje podataka iz neprofitnog/poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav.....	208
7. ZAKLJUČAK.....	220
8. Literatura.....	228
9. Popis slika	236
10. Popis tablica	238
11. Prilozi	239
Prilog 1. Gospodarski subjekti – Obrazac 1 – Račun dobiti i gubitka (presjek prema odabiru doktorandice).....	239
Prilog 2. Gospodarski subjekti – Obrazac 2 – Bilanca (presjek prema odabiru doktorandice).....	240
Prilog 3. Neprofitni subjekti – Obrazac 3 – Izvještaj o prihodima i rashodima (obrazac PR-RAS-NPF) – presjek prema odabiru doktorandice	241
Prilog 4. Neprofitni subjekti – Obrazac 4 – Bilanca (obrazac BIL-NPF) – presjek prema odabiru doktorandice	242
Prilog 5. Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima (obrazac PR-RAS) – presjek prema odabiru doktorandice.....	243
Prilog 6. Obrazac 6 – Bilanca (obrazac BIL) – presjek prema odabiru doktorandice.....	245
Prilog 7. Financijski izvještaji – usporedni prikaz: izvještaji uspješnosti	246
Prilog 8. Financijski izvještaji – usporedni prikaz: računi financijskog položaja.....	247
Prilog 9. Poveznice između predloženog modela i primjera po točkama	248
Prilog 10. Glavna knjiga iz sustava neprofitnog računovodstva, 001. izvještajna godina.....	250
Prilog 11. Glavna knjiga iz sustava poduzetničkog računovodstva, 001 izvještajna godina	251
Prilog 12. Glavna knjiga iz sustava proračunskog računovodstva, 001. izvješt. godina (razred 0 – 6)....	252
Prilog 13. Račun prihoda i rashoda, 001. godina	254
Prilog 14. Račun prihoda i rashoda, 001. godina	256
Prilog 15. Bilanca, 001. godina	258
Prilog 16. Bilanca, 001. godina	259
Prilog 17. Glavna knjiga iz sustava neprofitnog računovodstva, 002 izvještajna godina.....	260
Prilog 18. Glavna knjiga iz sustava poduzetničkog računovodstva, 002 izvještajna godina	261
Prilog 19. Glavna knjiga iz sustava proračunskog računovodstva, 002. izvještajna godina	262
Prilog 20. Račun prihoda i rashoda, 002. godina	264
Prilog 21. Bilanca, 002. godina	266
Prilog 22. Račun prihoda i rashoda, 002. godina	267
Prilog 23. Bilanca, 002. godina	269
Prilog 24. Glavna knjiga iz sustava neprofitnog računovodstva, 003. izvještajna godina.....	270
Prilog 25. Glavna knjiga iz sustava poduzetničkog računovodstva, 003. izvještajna godina	271
Prilog 26. Glavna knjiga iz sustava proračunskog računovodstva, 003. godina (razred 0 – 5).....	272
Prilog 27. Račun prihoda i rashoda, 003. godina	274
Prilog 28. Bilanca, 003. godina	276
Prilog 29. Račun dobiti i gubitka, 003. godina	277
Prilog 30. Bilanca, 003. godina	279

1. UVOD

U uvodnom dijelu ovog rada iznosi se problem, predmet i objekt istraživanja konsolidacije financijskih izvještaja subjekata javnog sektora koji u svom sastavu imaju i subjekte čiji je računovodstveni sustav različit od njihova osnovnog (proračunskog) računovodstvenog sustava. Pritom je temeljno teorijsko istraživanje usmjereno na sustavno analiziranje i prezentiranje međunarodnog i nacionalnog stručnog i zakonskog okvira računovodstva te, u tom kontekstu, konsolidacije financijskih izvještaja. Aplikativno istraživanje usredotočeno je na ujednačavanje metodološke osnove priznavanja elemenata financijskih izvještaja kao pretpostavke provođenja konsolidacije financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj. Operativno se sastoji od iskazivanja relevantnih poslovnih promjena prema načelima proračunskog računovodstva, kvantificiranja metodoloških razlika te oblikovanja modela za konsolidiranje elemenata financijskih izvještaja računovodstveno heterogene grupe za konsolidaciju.

1.1. Problem, predmet i objekt istraživanja

Računovodstvo javnih subjekata odnosno državno računovodstvo jedan je od računovodstvenih sustava koji se primjenjuje pri iskazivanju poslovnih promjena. Sustav državnog računovodstva zahtijeva konsolidaciju financijskih izvještaja.

Prema zahtjevima Međunarodnih računovodstvenih standarda javnog sektora (engl. *International Public Sector Accounting Standards*) koji se temelje na obračunskoj osnovi konsolidiraju se financijski izvještaji svih subjekata javne ekonomske grupe (engl. *public economic entity*) odnosno grupe javnog sektora koji udovoljavaju kriterijima za uključivanje u konsolidaciju financijskih izvještaja. Pri određivanju kriterija za obuhvat subjekta za potrebe konsolidacije financijskih izvještaja u državnom računovodstvu kao metodološki izazov pojavljuju se računovodstveni sustavi u kojima subjekti vode svoja računovodstva i prema kojima sastavljaju zasebne financijske izvještaje.

Računovodstveni okviri (sustavi) subjekata koji se uključuju u konsolidaciju financijskih izvještaja javne ekonomske grupe mogu biti i jesu raznovrsni: državni, poduzetnički (profitni) i neprofitni. Poduzetnički i neprofitni računovodstveni sustav imaju sličnosti i različitosti sa državnim računovodstvenim sustavom. S obzirom na to da su financijski izvještaji izvor informacija za donošenje odluka, odnosno jedno od sredstava rada javnog menadžmenta, oni moraju biti pouzdani. To se odnosi i na konsolidirane financijske izvještaje.

Pravilno konsolidirani financijski izvještaji podloga su za donošenje različitih odluka, uključujući upravljačke odluke i sredstvo su kontrole. Stoga, da bi se u konsolidiranim financijskim izvještajima državnog računovodstva, koji nastaju konsolidacijom financijskih izvještaja koji su proizašli iz računovodstvenih sustava koji su različiti od državnog računovodstvenog sustava, dobile relevantne informacije, potrebno je istražiti postupak njihova usuglašavanja, odnosno postupak prilagodbe knjigovodstvenih računa koji sudjeluju u konsolidaciji. Tek je tada stvorena valjana informacijska podloga za donošenje različitih odluka, odnosno za ocjenu uspješnosti javne uprave.

U kontekstu navedene problematike istraživanja definira se **znanstveni problem istraživanja**:

Poslovima javnog sektora upravlja javni menadžment. Osobitost je javnog menadžmenta u tome da je on, ponajprije zbog različitih oblika utjecaja, često odgovoran ne samo za uspješnost

poslovnog subjekta za čije je upravljanje izravno izabran nego neizravno i za uspješnost poslovnih i drugih subjekata koji čine njegovu ekonomski i financijski povezanu grupu. Jedno od sredstva rada javnog menadžmenta su i financijski izvještaji. S obzirom na to da članovi grupe javnog sektora svoje poslovanje mogu evidentirati i u računovodstvenim okvirima koji su različiti od računovodstvenog okvira glavnog člana grupe javnog sektora kojem pripada taj javni menadžment, nametnula se potreba konzistentnog analiziranja, istraživanja i primjerenog rješenja načina konsolidacije financijskih izvještaja grupe javnog sektora kada su računovodstveni okviri članova grupe različiti.

Takvu problematiku i problem istraživanja opravdavaju sljedeća obilježja sustava i procesa konsolidacije financijskih izvještaja:

1. **Javni sektor nije pojam jedinstvenog sadržaja i obuhvata.** To je pojam koji se mora promatrati s različitih motrišta. Javni sektor nema jednak institucionalni obuhvat kada se promatra s različitih motrišta (računovodstvenog, statističkog i dr.). Uz tu različitost javni sektor nema jedinstvenu organizacijsku strukturu, a izvršenje njegovih funkcija provodi se na različitim organizacijskim razinama i uz različite organizacijske oblike. Organizacijski oblik ne mora uvijek biti formalan organizacijski oblik. Uz navedeno, radi ispunjenja funkcija koje su dane u nadležnost javnog sektora moraju mu se osigurati odgovarajući prihodi – izvori financiranja. Oni mogu biti različiti. Najvažniji je izvor financiranja javni novac koji ima temeljni izvor u porezima i ostalim javnim davanjima.
2. Kada javni subjekti surađuju s drugim subjektima i zajedno rade na postizanju zacrtanih ciljeva, zajednička je odgovornost za njihovo postizanje. Stoga, iako javna organizacija ima odlučujuću ulogu u upravljanju javnom politikom, postignuti rezultati ne ovise samo o njoj, nego o svim subjektima koji je provode.

Promišljanje o javnoj organizaciji kao „grupi“ mijenja strukturu tradicionalnog financijskog izvještavanja i usmjeruje pozornost na mnogo širu i kompleksniju razinu izvještavanja.

Stoga je prihvatljivo promatrati javnu grupu (engl. *public group*) kao jedinstvo poslovanja – privatnog i javnog, putem kojeg javni subjekt projicira i prati projekciju politike koju provodi.

3. **Konsolidacija grupe javnog sektora složena je.** Pri konsolidaciji financijskih izvještaja subjekata koji pripadaju javnom sektoru određuje se i obuhvat članova – poslovnih subjekata koji mogu sudjelovati u konsolidaciji i sastavljanju konsolidiranog izvještaja grupe. S obzirom na to da članovi mogu primjenjivati različite računovodstvene okvire, posebno je naglašen problem prilagodbe računa za konsolidaciju. Osim toga prisutna je poteškoća pri određenju obuhvata članova konsolidacije radi stvaranja ispravnih pretpostavki, odnosno sredstava rada javnog menadžmenta.

Da bi računovodstvena informacija koja se oblikuje u financijske izvještaje bila odgovarajuće sredstvo rada javnog menadžmenta određene grupe javnog sektora, ona mora biti primjerena i pouzdana. U sustavu javnog sektora utjecaji na donošenje bitnih odluka subjekata koje su izravno ili neizravno u nadležnosti institucija javnog sektora znatno su složeniji nego u drugim sferama poslovanja. Razlozi su različiti. Zbog toga je bilo potrebno, ne samo s aspekta

eksternih korisnika informacija već i s aspekta javnog menadžmenta, nositelja grupe javnog sektora, smisleno odrediti konsolidacijski obuhvat modela koji generira opće i/ili posebne informacije ponajprije o uspješnosti ulaganja javnog novca bez obzira na svotu i namjenu njegova ulaganja.

4. **Postupak konsolidacije grupe javnog sektora zahtijevao je definiranje modela prilagodbe računa i sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja grupe javnog sektora.** Uz navedeno, jedno od temeljnih pitanja na koje je trebalo odgovoriti jest kako odrediti postupak prilagodbe knjigovodstvenih računa koji sudjeluju u konsolidaciji ako je riječ o računima članova grupe javnog sektora koji svoje račune vode u računovodstvenim okvirima koji su različiti od računa nositelja grupe javnog sektora.

Iz takve problematike i problema istraživanja determiniran je i **predmet znanstvenog istraživanja:**

Istražiti, elaborirati i konzistentno utvrditi relevantne značajke i čimbenike konsolidacije financijskih izvještaja u računovodstvu javnog sektora ako se u sustav konsolidacije uključuju članovi grupe javnog sektora koji svoje račune vode u različitim računovodstvenim okvirima te predložiti model prilagodbe za konsolidaciju financijskih izvještaja tih subjekta jer samo pouzdane informacije u konsolidiranim financijskim izvještajima mogu biti sredstvo rada javnog menadžmenta.

Znanstveni problem i predmet znanstvenoga istraživanja odnosi se na tri primarna **objekta znanstvenoga istraživanja**, a to su: javni sektor, javni menadžment i konsolidirani financijski izvještaji.

1.2. Znanstvena hipoteza i pomoćne hipoteze

Sukladno determiniranom znanstvenom problemu istraživanja, predmetu znanstvenog istraživanja i objektu znanstvenoga istraživanja postavljena je i **temeljna znanstvena hipoteza:**

Znanstveno utemeljenim spoznajama o sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja grupe javnog sektora kada članovi (subjekti) grupe vode svoje knjigovodstvene račune u različitim računovodstvenim okvirima moguće je stvoriti pouzdano sredstvo rada javnog menadžmenta.

Tako postavljena temeljna znanstvena hipoteza uključuje više **pomoćnih hipoteza**. Te hipoteze jesu:

- Određenje pojma javnog sektora nema jedinstven sadržaj i obuhvat. On ovisi o različitim motrištima njegova sagledavanja. Temeljna motrišta određenja pojma javnog sektora mogu se se istražiti i prezentirati **(PH 1)**.
- Zbog ispravnog ispunjenja funkcija koje ima javni sektor moraju mu se osigurati sredstva. Pretežni izvor financiranja javnog sektora su prihodi koji imaju obilježje javnih prihoda. Uz njih se kao izvor financiranja javnih potreba, pretežno pružanja usluga, pojavljuju i privatna – poduzetnička sredstva **(PH 2)**.
- Sve su složeniji poslovi javnog menadžmenta zbog razvitka i promjena strukturi vlasti i važnosti koja se pridaje odgovornosti vlasti za upravljanje javnim prihodima **(PH 3)**.

- Nove trendove odgovornosti javnog menadžmenta moraju pratiti i odgovarajuća sredstva kojima se koriste za svoj rad među kojima se ističu računovodstvene informacije **(PH 4)**.
- S obzirom na potrebe informiranja korisnika informacija o poslovanju temeljno različitih triju grupa poslovnih subjekta postoje i tri različita računovodstvena okvira i njima pripadajući financijski izvještaji. Oni se mogu usporediti **(PH 5)**.
- Jedan su od oblika financijskih izvještaja i konsolidirani financijski izvještaji. Njima se osigurava sredstvo rada menadžerskih struktura osoba koje donose odluke, a koje se odnose i na članove grupe subjekta **(PH 6)**.
- Javni sektor čine različiti subjekti koji mogu pripadati različitim računovodstvenim okvirima. Financijske izvještaje odnosno knjigovodstvene račune članica grupe treba pripremiti za konsolidaciju **(PH 7)**.
- Moguće je prema zahtjevima koje postavljaju korisnici informacija odrediti obuhvat konsolidacije u predloženom modelu i uvjete njegove kontrole **(PH 8)**.
- Nakon što su se proučile sve posebnosti vođenja računa i sastavljanja financijskih izvještaja u različitim računovodstvenim okvirima, moguće je napraviti model konsolidacije financijskih izvještaja članova takve grupe javnog sektora **(PH 9)**.
- Zbog sagledavanja mogućnosti korištenja tako dobivenim informacijama potrebno je sagledati i ograničenja predloženog modela **(PH 10)**.
- Utvrđeni prijedlog modela može se primijeniti na grupu javnog sektora koju čine članovi koje vode svoje knjigovodstvene račune u računovodstvenim okvirima različitim od računovodstvenog okvira glavnog člana grupe javnog sektora **(PH 11)**.

Brojni **argumenti** podupiru postavljenu temeljnu hipotezu i njezine pomoćne hipoteze, koji se u nastavku navode:

- Pojmovno određenja javnog sektora različito je. Ono ovisi o različitim motrištima njegova sagledavanja. Kroz javni sektor izvršavaju se razne opće funkcije, a njegov institucionalni – organizacijski obuhvat ovisi o korisniku informacija koje služe kao sredstvo rada institucija koje se bave javnim sektorom. Navedena motrišta determiniranja pojma javnog sektora mogu se istražiti i prezentirati. Ona su bitna kako bi se odredio ispravni obuhvat članova (subjekata) javne grupe koji sudjeluju u konsolidacijskim izvještajima javne grupe. Konsolidacijski obuhvat ovisi i o funkcijama koje se financiraju javnim novcem.
- Radi ispunjenja funkcija javnog sektora, uključujući i pružanja općih usluga, potrebno mu je osigurati sredstva. Pretežno je riječ o javnim sredstvima. Potrebno je stoga proučiti sustav financiranja tim javnim sredstvima kako bi se odredio obuhvat članova koji sudjeluju u konsolidaciji financijskih izvještaja javne grupe bez obzira na njihov statusni oblik poslovanja.
- Javni sektor treba unaprijediti svoju stvarnu i očekivanu provedbu kako bi omogućio rast povjerenja i zadovoljstva građana, a time i njihove podrške. Bez te podrške pojavljuje se pritisak na smanjenje poreza, promjenu vlasti ili zatvaranje određenih ustanova. Zbog toga su zadaće javnog menadžmenta sve složenije.

- Iako računovodstveni informacijski sustav obuhvaća mnoštvo aktivnosti, jedna je od njegovih temeljnih zadaća prezentacija velikog broja informacija koje se upotrebljavaju u poslovnom procesu. Budući da upravljanje javnim sektorom ima svoje različitosti u odnosu na upravljanje privatnim sektorom, računovodstvo mora pratiti te posebnosti i mora generirati informacije koje su temelj za rad javnog menadžmenta.
- Financijski izvještaji u sustavu javnog sektora pružaju objektivne informacije o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja subjekta javnog sektora. Ti su izvještaji gotovo isključivo financijske prirode. No oni nisu dostatno sredstvo rada javnog menadžmenta za donošenje odluka. Stoga se motrište promatranja javnog menadžmenta usmjeruje prema metodama i tehnikama računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva čime se pridonosi kvaliteti računovodstvenih informacija. Time bi se pridonijelo učinkovitosti i uspješnosti rada javnog sektora.
- Poslovni subjekti, s obzirom na ciljeve svoga postojanja, imaju različite računovodstvene okvire praćenja poslovanja i tim računovodstvenim okvirima pridruženi su i različiti financijski izvještaji. Sustavi i izvještaji uređeni su različitim općim aktima.
- Grupa bitnih financijskih izvještaja u svakom od računovodstvenih okvira su i konsolidirani financijski izvještaji koji prikazuju poslovanje određene grupe subjekata kao da je riječ o poslovanju jednog subjekta koji čine ti članovi. Konsolidacija financijskih izvještaja grupe propisana je računovodstvenim aktima u svakom od računovodstvenih okvira.
- Javni sektor čine različiti subjekti koji mogu pripadati različitim računovodstvenim okvirima. Članovi grupe javnog sektora sudjeluju u konsolidaciji financijskih izvještaja grupa za što moraju, među ostalim, pripremiti i svoje knjigovodstvene račune na usporedivoj osnovi.
- S obzirom na zahtjeve za računovodstvenim informacijama, koje su bitno sredstvo rada menadžmenta glavnog člana grupe javnog sektora, nužno je odrediti i obuhvat članova koji čine grupu javnog sektora.
- Različitosti u vođenju knjigovodstvenih računa članova grupe javnog sektora koji se vode u različitim računovodstvenim okvirima zahtijevaju prilagodbu.
- Budući da je riječ o složenom postupku konsolidiranja istovrsnih informacija koje su prezentirane na različite načine, moguća su prihvatljiva odstupanja u sadržajnoj kvaliteti informacija.
- Izvjesno je da postoji model koji se može primijeniti na grupu javnog sektora čiji članovi vode svoje knjigovodstvene račune u različitim računovodstvenim okvirima.

1.3. Svrha i ciljevi istraživanja

U izravnoj vezi sa znanstvenim problemom, predmetom i objektom znanstvenog istraživanja postavljene znanstvene hipoteze determinirani su **svrha i ciljevi istraživanja**:

Istražiti i analizirati, u okviru ekonomskih znanosti, spoznaje o javnom sektoru, javnom menadžmentu i konsolidaciji financijskih izvještaja te na temelju objektivnih znanstvenih činjenica i primijenjenih praktičnih saznanja o njihovim sličnostima i razlikama formulirati

rezultate istraživanja, predložiti postupak konsolidacije financijskih izvještaja kada se u konsolidaciju financijskih izvještaja grupe javnog sektora uključuju i članovi koji svoje računovodstvo vode u računovodstvenim okvirima koji su različiti od računovodstvenog okvira javnog sektora. Time se pridonosi pouzdanosti informacija koje osiguravaju konsolidirani financijski izvještaji, a koje su sredstvo djelovanja javnog menadžmenta i ispunjenja obveze države prema međunarodnim eksternim korisnicima informacija o poslovanju opće države.

Da bi se odgovarajuće riješio postavljeni problem istraživanja, realizirao predmet istraživanja, dokazala postavljena hipoteza te postigli svrha i ciljevi istraživanja, u ovom je radu primjenom znanstvenih metoda potrebno dati odgovore na brojna pitanja od kojih su najvažnija sljedeća:

1. Koja su temeljna motrišta sadržaja i obuhvata pojma javnog sektora?
2. Postoji li jedinstven pristup određenju obuhvata javnog sektora?
3. Koji su izvori financiranja izvršavanja funkcija javnog sektora?
4. Postoji li povezanost između promjene strukture vlasti i njezine odgovornosti i javnog menadžmenta?
5. Kojim se sredstvima služi javni menadžment u svojem radu?
6. Koji je položaj računovodstvenih informacija u njegovu radu?
7. Primjenjuje li se računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo u radu javnog menadžmenta i ako se primjenjuje, koje se pretpostavke stvaraju njegovom primjenom?
8. Postoje li različiti računovodstveni okviri za različite svrhe poslovanja zbog kojih se osnivaju poslovni subjekti?
9. Koji su temeljni računovodstveni okviri i koja su njihova obilježja?
10. Koje su sličnosti i razlike između različitih računovodstvenih okvira?
11. Jesu li jednaki opći financijski izvještaji u različitim računovodstvenim okvirima?
12. Koji su opći financijski izvještaji i koja su njihova temeljna obilježja u tri različita računovodstvena okvira?
13. Koje su sličnosti i razlike između općih financijskih izvještaja gospodarskih i neprofitnih subjekata?
14. Postoje li i koji su problemi pri konsolidaciji financijskih izvještaja grupe javnog sektora?
15. Kako odrediti izvještajnu grupu javnog sektora čiji financijski izvještaji sudjeluju u konsolidaciji?
16. Koji su problemi pri prilagođavanju knjigovodstvenih računa članova izvještajne grupe ako se oni vode u različitim računovodstvenim okvirima?
17. Postoji li korelacija između zahtjeva za računovodstvenim informacijama koji postavlja menadžment koji je na čelu glavnog člana grupe javnog sektora i obuhvata članova koji čine grupu javnog sektora?
18. Koje su posebnost vođenja knjigovodstvenih računa članova koje obuhvaća grupa javnog sektora?
19. Jesu li jednako kvalitetne informacije koje se dobiju pripremanjem knjigovodstvenih računa članica grupe javnog sektora?

20. Postoji li model konsolidacije financijskih izvještaja kada članovi grupe javnog sektora vode svoje knjigovodstvene račune u različitim računovodstvenim okvirima?

1.4. Znanstvene metode

U znanstvenom istraživanju, formuliranju i prezentiranju rezultata istraživanja doktorske disertacije primijenjena je **kombinacija znanstvenih metoda** kao što su: induktivna i deduktivna metoda, metoda analize i sinteze, metoda apstrakcije i konkretizacije, metoda generalizacije i specijalizacije, metoda dokazivanja i opovrgavanja, komparativna metoda, metoda klasifikacije, statistička i matematička metoda, metoda proučavanja slučaja, metoda deskripcije te metoda kompilacije radi preuzimanja tuđih spoznaja i slično.

U istraživačkom dijelu rada za dokazivanje postavljene temeljne hipoteze temelj je bila metoda proučavanja slučaja i modela koji je primijenjen u računovodstvenim knjigama u svakom od triju temeljnih računovodstvenih okvira. U tom su kontekstu istovrsni poslovni događaji koji su iskazani u računovodstvenim okvirima koji se razlikuju od proračunskog računovodstvenog okvira reklasificirani i usklađeni na proračunski računovodstveni okvir. Definiran je i model tog usuglašavanja (prevođenja) kojim je na kraju i testirana temeljna hipoteza doktorskog rada.

1.5. Kompozicija rada

Rezultati istraživanja prezentirani su u doktorskoj disertaciji u sedam međusobno povezanih dijelova.

U prvom dijelu, odnosno u *Uvodu*, definiran je problem, predmet i objekt istraživanja, postavljena je znanstvena hipoteza i pomoćne hipoteze, određeni su svrha i ciljevi istraživanja, dana je ocjena dosadašnjih istraživanja, navedene su najvažnije znanstvene metode koje su primijenjene u znanstvenom istraživanju i prezentiranju rezultata istraživanja te obrazložena kompozicija rada.

U drugom dijelu pod naslovom *Javni sektor* objašnjeno je razumijevanje javnog sektora s dvaju temeljnih motrišta – funkcionalnog i institucionalnog. Uz to objašnjenje pojma javnog sektora, razmotreno je i financiranje javnog sektora iz različitih izvora: javnog, privatnog i mješovitog

Javni menadžment naslov je trećega dijela rada. Istraživanje javnog menadžmenta uz istraživanje javnog sektora ključni je dio kojim se određuje svrhovitost istraživanja modela i svrhe konsolidacije financijskih izvještaja. Zato je u okviru tog dijela bilo potrebno istražiti pojam javne uprave (države) i propitati njezine zadaće te istražiti što je javni menadžment. Osim tih dviju komponenta potrebno je bilo prezentirati sredstva rada javnog menadžmenta pri čemu je posebna pozornost posvećena računovodstvenim informacijama. U okviru računovodstvenih informacija kojima raspolaže javni menadžment posebno je istaknuta važnost informacija koje generira računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo.

Naslov četvrtog dijela rada jest *Konsolidirani financijski izvještaji grupe javnog sektora*. On sadržava središnje rezultate istraživanja koji su nužni za postavljanje modela konsolidacije financijskih izvještaja grupe javnog sektora. Zbog toga se u tom dijelu sustavno analiziraju računovodstveni okviri mogućih članova konsolidacije financijskih izvještaja grupe javnog sektora. To su okviri za:

gospodarske subjekte, neprofitne subjekte i za subjekte financirane javnim prihodima (državne subjekte). U istraživanju su utvrđene formalne i sadržajne sličnosti i različitosti njihovih računovodstvenih okvira. Osim toga, za svaku od prethodno spomenutih triju grupa subjekata istraženo je i prezentiranje financijskih izvještaja te su se kod istraživanja računovodstvenih okvira utvrdile razlike i sličnosti njihovih financijskih izvještaja. U završnom dijelu prezentirana je konsolidacija financijskih izvještaja, u računovodstvenom okviru gospodarskih i neprofitnih subjekata te za subjekte koji se financiraju javnim prihodima. Tu su, nakon svih provedenih istraživanja, prezentirani i problemi pri konsolidaciji financijskih izvještaja grupe javnog sektora, i to: određivanja izvještajne jedinice i prilagođavanja knjigovodstvenih računa iz različitih računovodstvenih okvira na proračunski računovodstveni okvir kako bi se mogla provesti konsolidacija financijskih izvještaja.

Naslov je petog dijela *Prijedlog modela konsolidacije financijskih izvještaja grupe javnog sektora*. Na temelju svih prethodnih istraživanja i analiziranja te donošenja zaključaka o sličnostima i različitostima između mogućih članova grupe javnog sektora s računovodstvenog motrišta prezentiran je model konsolidacije financijskih izvještaja računovodstveno heterogenih članova grupe javnog sektora.

U šestom dijelu pod naslovom *Primjena predloženog modela konsolidacije* primijenjen je predloženi model konsolidacije financijskih izvještaja grupe javnog sektora u kojoj su članovi grupe računovodstveno heterogeni. Ukazano je i na potrebu primjene takva modela radi stvaranja pouzdanog upravljačkog alata javnog menadžmenta.

U posljednjem dijelu, *Zaključku*, sustavno su i koncizno navedeni i prezentirani najvažniji rezultati prethodnih znanstvenih istraživanja koji su prethodno opširnije elaborirani u ovom radu, a kojima je dokazana postavljena hipoteza i pomoćne hipoteze.

2. JAVNI SEKTOR

Gospodarstva su mješovita, sastoje se od javnog (državnog) i privatnog (kućanstava i poduzeća) sektora između kojih postoje poslovni odnosi koji mogu biti stvarni (tokovi proizvodnje i proizvoda) i financijski (dohodak)¹ (Vodič kroz ekonomske pokazatelje, 1997, str. 33 (i rashodi). Ti poslovni odnosi između sektora prate se u sustavima nacionalnih računa (Jurković 2002, str. 30).

Javni sektor, koji je sastavni dio ukupnog gospodarstva, razvio se ponajprije radi zadovoljavanja javnih, općih, zajedničkih potreba stanovništva koje osigurava javna vlast (uprava, država).

Naime, postoji potreba za javnim sektorom koji često ograničava tržišno djelovanje. Razlozi za to su u biti tehničke, a ne ideološke prirode (Musgrave 1993, str. 5 i 6).

Javni sektor ima sadržajno različita obilježja i s motrišta djelatnosti (funkcija) koja se u njima obavljaju i s motrišta organizacija koje se u dogovorenom funkcionalnom okviru u nj uključuju. Različitost postoji i na nadnacionalnoj razini i u nacionalnim razinama.

¹ Dohodak je skup dohodaka iz proizvodnje: nadnica i plaća zaposlenih; dohotka od samozapošljavanja; dobit dobitnih organizacija; višak prihoda državnih dobitnih organizacija; dohotka od najamnina. Podatci se prikupljaju iz podataka koji se objavljuju na računovodstvenim načelima, a nikako iz nacionalnih računovodstava. U to se ne uključuju promjene vrijednosti, već samo promjene obujma.

2.1. Različita motrišta obuhvata pojma javnog sektora

Javni sektor promatran je i istraživani s dvaju osnovnih motrišta: funkcionalnog (djelatnog) i institucionalnog (organizacijskog). Istraživanjem obaju sektora odgovara se na pitanja: *Koja su temeljna motrišta sadržaja i obuhvata pojma javnog sektora i postoji li jedinstveni pristup određenju obuhvata javnog sektora?*

U nastavku se najprije elaborira funkcionalno motrište, a potom institucionalno motrište.

2.1.1. FUNKCIONALNO MOTRIŠTE

Osnovna je zadaća javnog sektora opskrba uslugama i dobrima koja su namijenjena širokom krugu korisnika koje mora osigurati vlast (država). Te usluge i dobra pružaju određeni organizacijski oblici na čijem je čelu država koja je organizirana na različitim razinama (središnja, lokalna). U različitim političkim okruženjima ona je ustrojena na različite načine. Osim tih razina države, svoje zadaće javni sektor provodi i uz različite ustrojstvene oblike (npr. ustanove, neprofitne organizacije, društva kapitala u suradnji s drugim dionicima gospodarstva).

Razlike između javnog i privatnog sektora jesu: tijela države imaju slabo definirane mandate (naloge, naredbe) i sektore djelovanja. Njihove funkcije često se razvijaju pukim slučajem i često se preklapaju i rade se po nekoliko puta (Kotler i Lee 2007, str. 9). Naime, u javnom sektoru djeluju fiskalne organizacije (institucije) koje su složene, a neke se zadaće pojavljuju na više razina izvršne vlasti (Musgrave 1993, str. 39). Države često oskudijevaju u novcu, a privatni poduzetnici mogu dobiti samo sredstva ako dokažu da će ona ostvariti određenu dobit. Država raspodjeljuje, preraspodjeljuje i regulira resurse (sredstva rada), a poslovni subjekti u načelu proizvode i raspodjeljuju resurse (Kotler i Lee 2007, str. 9).

Glavne su funkcije (namjene) javnog sektora alokacijska, funkcijska i stabilizacijska (Musgrave 1993, str. 6), odnosno ekonomske funkcije javnog sektora su stabilizacijska, preraspodjela dohotka, alokacijska i regulatorna funkcija (Bajo i Jurlina Alibegović 2008, str. 33 i 35). Alokacijska funkcija polazi od pretpostavke da se određena dobra (javna, društvena) ne mogu osigurati tržišnom razmjenom između privatnih potrošača i proizvođača bez obzira na to zakazuje li tržište potpuno ili djeluje, ali neučinkovito (Musgrave 1993, str. 6).

Stabilizacijska funkcija podrazumijeva utjecaj na makroekonomska kretanja, odnosno na ciljeve kao što su visoka zaposlenost, zadovoljavajući stupanj stabilnosti cijena, zadovoljavajući saldo platne bilance i prihvatljiva stopa gospodarskog rasta (Musgrave 1993, str. 10-12).

Dobra kojima se zadovoljavaju opće potrebe (društvena dobra) su ona za koja tržišta nisu mjerodavna jer za njih ono ni ne postoji. Stoga priroda tih dobara utječe na to da bi se proizvelo što više dobara sa što manjim troškovima te na način izbora dobara i na način plaćanja njihove uporabe. Da bi se pronašao učinkovit način zadovoljavanja društvenih dobara, potreban je proces proračunskog determiniranja (Musgrave 1993, str. 47 i 61).

Proračunski proces uređuje u biti svaka država. U Republici Hrvatskoj (RH) on formalno započinje izradom smjernica ekonomske politike koje donosi Vlada Republike Hrvatske za trogodišnje razdoblje nakon čega se daju Upute za izradu proračuna, državnog i jedinica lokalne i područne

(regionalne) samouprave. U tim uputama pretežno je sadržana metodologija izrade proračuna jer provedbenog propisa za to nema (Jakir-Bajo 2019, str. 19). Izrađuje se najprije prijedlog proračuna koji se potom usvaja i donosi te se njegovo izvršavanje prati, a nakon proteka razdoblja za koje je izvršavan iznosi se te usvaja njegovo izvršenje. Proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela pri čemu se posebni dio sastoji od plana rashoda i izdataka proračunskih korisnika iskazan po vrstama, raspoređen u programe (aktivnosti i projekte) (Zakon o proračunu 2008-2015, čl. 16).

Sastavnice financijskih planova proračunskih korisnika koje čine dio proračuna (poseban dio) na svim su razinama opće države (središnje države te regionalnih i lokalnih jedinica) jednake: procjena prihoda i primitaka za trogodišnje razdoblje, plan rashoda i izdataka za isto razdoblje te obrazloženje financijskog plana (Jakir-Bajo 2019, str. 20 i 32).

Osnovna uloga lokalnih jedinica vlasti (jedne od razina vlasti) jest da pružaju javna dobra i usluge te osiguraju uvjete za postizanje najvećeg ekonomskog blagostanja, dok bi stabilizacijska i funkcija preraspodjele dohotka bila u nadležnosti središnje države. Lokalnoj vlasti pripadala bi alokacijska funkcija, dok bi regulatorna bila najprimjerenija za središnju državu, ali može biti pripadati lokalnim vlastima kada su one u biti „agenti“ države (Bajo i Jurlina Alibegović 2008, str. 33 i 35).

Javna dobra služe zadovoljavanju zajedničkih potreba stanovništva, a mogu se proizvoditi i u javnom i u privatnom sektoru i nemaju poveznicu s ponudom te ih uvijek osigurava država. Nude se u ograničenoj količini unaprijed i jednako su dostupna svim mogućim korisnicima. Potrošač stoga ne otkriva svoje potrebe za tim dobrima pa ih tržište ni ne može raspodijeliti, nego se tu pojavljuje aktivnost njihove raspodjele od strane države (Jurković 2002, str. 49).

Pojam javnog dobra nije jednoznačan. Može biti čisto i mješovito javno dobro. Čisto javno dobro je dobro koje se može upotrebljavati zajednički, odnosno korištenje tim dobrom jednog subjekta ne isključuje pravo njegovim korištenjem drugih subjekata pa time za to dobro ne postoje oportunitetni troškovi te nema rivaliteta u njihovoj upotrebi. Mješovita dobra su ona kod kojih postoji samo jedno od obilježja javnih dobara: isključivost i rivalitet (Jelčić, B. 2001, str. 377 i 383).

Sektor države mora biti jasno odvojen od ostatka javnog sektora i ostalog dijela gospodarstva te politike i uloga menadžmenta unutar javnog sektora mora biti jasno i javno objavljena. Mora postojati jasan i otvoreni pravni, zakonodavni i upravni okvir za menadžment proračuna. Javnost mora biti obaviještena o prethodnim kratkotrajnim i predvidivim aktivnostima proračuna i o njegovim rizicima. Isto tako proračunski podatci moraju ispuniti prihvaćene norme kvalitete podataka (Manual on Fiscal Transparency 2007, str. ix. i x.). Potrebno je postojanje otvorenog postupka proračuna koji bi trebao uključivati vremenski red i trebao bi biti vođen dobro određenim makroekonomskim i financijskim objektima usmjerenja (About the IMF 2008). Da bi se bolje razumjele informacije koje javni proračun daje, u RH objavljen je i vodič koji pomaže prepoznavati i razumijevati te podatke koji se moraju objaviti (BAJO, A. i ostali 2009) kao i velik broj članaka (sažetih prijevoda na hrvatski jezik) u vezi s fiskalnom transparentnošću (Kodeks fiskalne transparentnosti 2011, br. 53).

2.1.2. INSTITUCIONALNO MOTRIŠTE

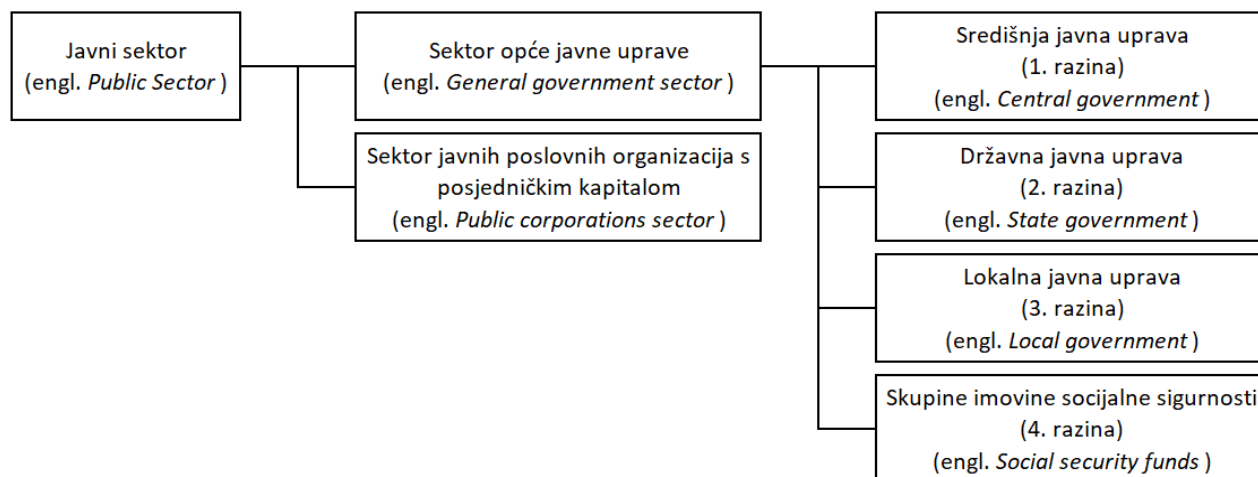
Države pripremaju financijske podatke za tri funkcije: financijsko izvještavanje države; nacionalne račune u skladu sa SNA računima (engl. *System of National Accounts*, donositelj United

Nations) i GFS-ovima (engl. *Government Finance Statistics*, donositelj IMF). Među njima postoji usklađenost, ali im je obuhvat različit². Europska su inačica SNA računa ESA računi (engl. *European System of Accounts*). U nastavku slijedi osvrt na ESA sustav i nacionalni obuhvat javnog sektora, odnosno države.

Prema ESA-i koja statistički uređuje obuhvat javnog sektora i koja je međunarodno priznata, javni sektor sastoji se od svih domaćih osnovanih jedinica jednog gospodarstva koje vodi javni menadžment, dok privatni sektor čine sve preostale istovrsne jedinice. Stoga je javno vođenje prvo obilježje javnog sektora. Ono je uređeno kao mogućnost određivanja općih politika ili programa osnovane jedinice (Lorson i ostali 2019, str. 30).

Prema ESA-i, temeljna je razlika između javnog sektora i privatnog sektora (područja poslovnih organizacija) razdioba između tržišnih i netržišnih aktivnosti koje imaju svoja obilježja. Javni sektor sastoji se od opće javne uprave (države, koje se dijeli u četiri podsektora) i javnih poslovnih organizacija koje se dijele u financijske i nefinancijske, ali sve su vođene javnom upravom (Lorson i ostali 2019, str. 30 i 31).

Slika 1. Shematski prikaz ustrojstva javnog sektora

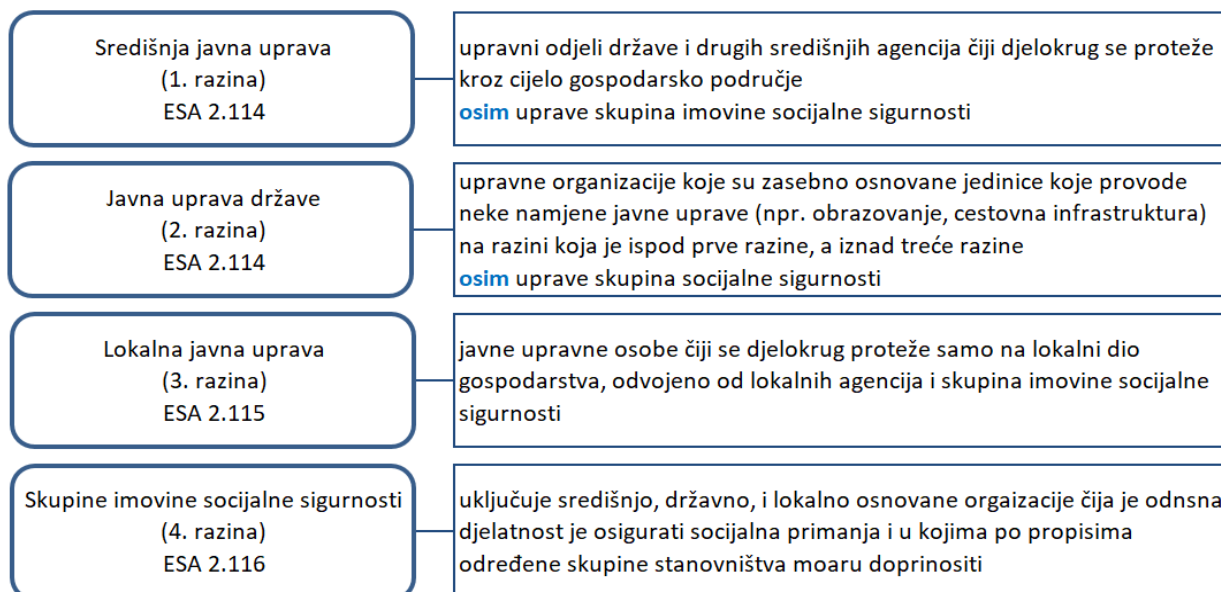


Izvor: Lorson, P, et al.: **European Public Sector Accounting** pdf. Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra University Press, 2019., str. 153.

Javni sektor i prema ESA-i 2010 uključuje sektor opće javne uprave i sektor javnih poslovnih organizacija (Lorson i ostali 2019, str. 153).

² Detaljnije o obuhvatu može se vidjeti u poglavlju 4.2.4. *Financijski izvještaji subjekata financiranih javnim prihodima*.

Slika 2. Podjela opće javne uprave prema ESA-i



Izvor: doktorandica prema Lorson, P, et al.: **European Public Sectr Accounting** pdf. Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra University Press, 2019., str. 31.

Sektor opće javne uprave dijeli se na prethodno navedene četiri razine koje imaju svoje sastavnice.

Hrvatski javni sektor može se načelo podijeliti na opću državu koju čine središnja država, jedinice područne (regionalne) samouprave (20 županija i Grad Zagreb) i jedinice lokalne samouprave (gradovi i općine) te javna društva (financijska javna društva – monetarna javna društva i središnja banka, nemonetarna financijska javna društva te nefinancijska javna društva) (Bajo i Jurlina Alibegović 2008, str. 23).

Prema zakonskom okviru, institucionalni okvir javnog sektora Republike Hrvatske čine državni proračun, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici navedenih proračuna (Zakon o proračunu 2008-2015, čl. 3). Sustav državne uprave uređen je posebnim propisom u kojem su navedeni organizacijski oblici putem kojih se provode poslovi države (Zakon o sustavu državne uprave 2019), kao što je to propisano i posebnim zakonom za područje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi 2013-2020). Tijela državne uprave jesu: ministarstva i državne upravne organizacije (središnji državni uredi, državne uprave, državni zavodi, dok se posebnim zakonima ustrojavaju državni inspektorati, državna ravnateljstva te državne upravne organizacije) (Zakon o sustavu državne uprave 2019, čl. 55-58).

Organizacijske sastavnice javnog sektora koje se financiraju iz javnih, proračunskih sredstava su subjekti koji su izrijeком navedeni u posebnom propisu (Podatci iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika 2020). Ustrojstvene jedinice države nazivaju se zajedničkim imenom proračuni (ne misli se na financijski akt), a subjekti koje oni financiraju nazivaju se proračunskim korisnicima. Proračunski korisnici mogu biti oni koji se financiraju iz državnog proračuna i oni koji se financiraju iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Slika 3. Institucionalni okvir Republike Hrvatske

Država	Ministarstva	Uprave
		Zavodi
		Inspektorati
		Ravnateljstva
		Uredi
		Druge upravne organizacije
	Državne upravne organizacije	Središnji državni uredi
		Državne uprave
		Državni zavodi
		Državni inspektorati
		Državna ravnateljstva
		Druge državne organizacije

Izvor: doktorandica prema **Zakonu o sustavu državne uprave** 2019.

Unutar tog okvira raspoređeni su proračunski i izvanproračunski korisnici. U taj okvir mogu se ubrojiti i subjekti koji imaju status proračunskog korisnika državnog proračuna Republike Hrvatske iako oni to nisu.

Tablica 1. Ukupan broj proračunskih/izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i subjekata s takvim statusom

Vrsta korisnika	Broj
Ukupno proračunskih korisnika	597
Izvanproračunskih korisnika	12
Subjekti koji imaju status proračunskog korisnika državnog proračuna	10

Izvor: doktorandica prema **Podacima iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika** 2020.

Na nižoj, područnoj (regionalnoj) i lokalnoj razini posebnim zakonima osnovane su jedinice navedene u nastavku.

Slika 4. Vrste i organizacijski dijelovi jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave

Jedinice lokalne samouprave		
	Općine	Upravni odjeli
		Upravne službe
	Gradovi	Upravni odjeli
		Upravne službe
Jedinice područne (regionalne) samouprave		
	Županije	Upravni odjeli
		Upravne službe

Izvor: doktorandica prema **Zakonu o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi** 2013. – 2020.

U okviru županija smješteni su gradovi i općine koji imaju svoje proračunske korisnike, a same županije imaju svoje proračunske i izvanproračunske korisnike.

Tablica 2. Broj korisnika proračuna županija, gradova i općina po županijama

Red. br.	Naziv županije	Broj	Red. br.	Naziv županije	Broj
1.	Zagrebačka županija	163	11.	Požeško-slavonska županija	66
2.	Krapinsko-zagorska županija	123	12.	Brodsko-posavska županija	101
3.	Sisačko-moslavačka županija	139	13.	Zadarska županija	164
4.	Karlovačka županija	111	14.	Osječko-baranjska županija	203
5.	Varaždinska županija	123	15.	Šibensko-kninska županija	104
6.	Koprivničko-križevačka županija	96	16.	Vukovarsko-srijemska županija	153
7.	Bjelovarsko-bilogorska županija	106	17.	Splitsko-dalmatinska županija	326
8.	Primorsko-goranska županija	219	18.	Istarska županija	196
9.	Ličko-senjska županija	78	19.	Dubrovačko-neretvanska županija	138
10.	Virovitičko-podravska županija	73	20.	Međimurska županija	101
	Izvanproračunski korisnici županija	20	21.	Grad Zagreb	331

Izvor: doktorandica prema Podacima iz **Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika** 2020.

Kad se zbroje svi subjekti koji se nalaze u proračunskom okviru, bilo državnom, regionalnom ili lokalnom, ukupno ih je 3753.

Tim posebnim zakonima dane su u nadležnost subjektima koji su uključeni u proračunski financijski okvir i njihove zadaće.

Prema sektorskoj klasifikaciji institucionalnih jedinica sektor ukupne države čini podsektori prikazani sljedećom slikom.

Slika 5. Sektorska klasifikacija institucionalnih jedinica u RH

Sektor ukupne države	
Središnja država	
	upravni odjeli i ostale središnje agencije čija se nadležnost obično prostire na cijelo ekonomsko područje, osim upravljanja fondovima socijalne sigurnost
	neprofitne ustanove koje nadzire središnja država i čija se nadležnost prostire na cijelo ekonomsko područje
Savezna država	
	javne uprave koje predstavljaju zasebne institucionalne jedinice i izvršavaju određene upravne funkcije na nižoj razini od središnje države, a višoj od upravnih institucionalnih jedinica na lokalnoj razini, osim upravljanja fondovima socijalne sigurnosti
Lokalna država	
	vrste javne uprave čija se nadležnost ograničava samo na lokalni dio ekonomskog područja, osim lokalnih agencija fondova socijalne sigurnosti
Fondovi socijalne sigurnosti	
	središnje, savezne i lokalne institucionalne jedinice čija se glavna aktivnost sastoji od pružanja socijalnih naknada i koje zadovoljavaju propisana dva kriterija

Izvor: doktorandica prema: **Sektorska klasifikacija institucionalnih jedinica**. Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske: <https://www.dzs.hr/app/sektorizacija/Documentation/SektorskaKlasifikacijaESA2010.pdf>. Pristupljeno: (19. 6. 2021.)

Nasuprot tome, opći proračun prema nacionalnoj metodologiji čini nešto drukčiji obuhvat prikazan sljedećom slikom.

Slika 6. Opći proračun prema nacionalnoj metodologiji

Opći proračun	
državni proračun	
	Proračunski korisnici državnog proračuna iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika (https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2021_05_54_1096.html)
izvanproračunski korisnici	
	Hrvatske vode, Hrvatske ceste d.o.o., Fond za zaštitu okoliša i energetska učinkovitost, Državna agencije za osiguranje štednih uloga i sanaciju banaka, Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje, Centar za restrukturiranje i prodaju, Hrvatske autoceste, HŽ Putnički prijevoz d.o.o., HŽ Infrastruktura
konsolidirana lokalna država	
	Proračuni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i svi proračunski i izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave

Izvor: doktorandica prema: KUNIĆ MATKOVIĆ, I.: **Promjene u državnom proračunu Republike Hrvatske**, Računovodstvo, revizija i financije – Prilog: Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika, Zagreb, god. XXXI, 2021., (7), str. 10.

Prethodno provedenim istraživanjima različitih motrišta područja javnog sektora potvrđena je **prva pomoćna hipoteza (PH 1) Određenje pojma javnog sektora nema jedinstven sadržaj i obuhvat**. On ovisi o različitim motrištima njegova sagledavanja. Temeljna motrišta određenja pojma javnog sektora mogu se istražiti i prezentirati.

2.2. Financiranje javnog sektora

Da bi javni sektor izvršio svoje zadaće u pružanju dobara i usluga opće namjene svome stanovništvu, on mora naći i način kako ih financirati.

Budući da su zahtjevi za pružanje javnih usluga, odnosno isporuku javnih dobara s razvojem države koja je prezentant javnog sektora sve širi zbog širenja prava stanovništva koje raste s njezinim razvojem, kako bi se održala odnosno stekla politička vlast, rastu i potrebe države za sredstvima rada.

Istraženo je kako se financiraju te isporuke dobara, odnosno pružanje usluga u sektoru javnih dobara i usluga kako bi se odgovorilo na pitanje: *Koji su izvori financiranja izvršavanja funkcija javnog sektora?*

Temeljna je postavka da bi to financiranje trebalo biti kombinirano, mješovito (javno i privatno).

2.2.1. JAVNO FINANCIRANJE

Pojam javnih financija u načelu se odnosi na državne financije. Stoga se javnim financijama može smatrati djelatnost države koja je povezana s pribavljanjem javnih prihoda i izvršavanjem javnih rashoda (Jurković 2002, str. 14). Pojam financija može se promatrati i u nekoliko razdoblja jer njegovo se sadržajno obilježje mijenjalo: od sudskog pravorijeka pa do prikupljanja prihoda i njihova trošenja putem tijela javne vlasti (Jelčić, B. 2001, str. 6).

Javne financije (ekonomika javnog sektora) bave se oporezivanjem i potrošnjom države kao i njezinim utjecajem na raspodjelu sredstava rada i raspodjelu dohotka. Javne financije umnogome ovise

o pravnom okviru unutar kojeg određena zajednica (država) provodi svoje ekonomske djelatnosti (Rosen 1989, str. 7 i 10). Javim financijama može se smatrati i znanstvena disciplina. Financijska znanost ili znanost o javnim financijama izučava vrlo složene pojave i odnose u postupku izvršavanja zadataka i mjera koje javna vlast obavlja kako bi zadovoljila javne potrebe. Podvrsta je javnih financija i prikupljanje, prikazivanje, proučavanje i tumačenje statističkih podataka s područja javnih financija (Jelčić, B. 2001, str. 3-18).

Javne financije neraskidivo su povezane s političkom ekonomijom i ekonomskom politikom.

Obilježja financijske djelatnosti tijela javne vlasti jesu: prisilno obilježje stjecanja prihoda; zadovoljavanje javnih potreba; odsutnost rentabilnosti; raznovrsnost javnih potreba; vremenska neograničenost (Jelčić, B. 2001, str. 5 i 6).

Javnim dobrom (engl. *public good*) smatra se dobro koje nije konkurentno u potrošnji, odnosno okolnost da se jedan subjekt koristi tim dobrom ne ograničava drugog subjekta u uporabi tog istog dobra. Nasuprot tome, osobno je dobro (engl. *private good*) ono koje je natjecateljsko (konkurentsko) u potrošnji (Rosen 1989, str. 549 i 574).

Javni prihodi povezani su s razvojem države i društveno-političkim uređenjem i stupnjem gospodarskog razvoja. Neke vrste prihoda mogu se pratiti od robovlasničkih država sve do danas, dok neke nastaju u tijesnoj vezi s oblikom države i s njime nestaju (Jelčić, B. 2001, str. 23)³.

Zajednička su obilježja javnih prihoda da se sada ubiru u novcu, periodično i u načelu se ubiru iz dohotka, a samo ponekad iz imovine te služe za podmirivanje javnih potreba. Čimbenici prema kojima se razvrstavaju javni prihodi mogu biti različiti (Jelčić, B. 2001, str. 27-30).

U nedostatku prihoda kojima bi se financirale potrebe zajednice često se pribjegava financiranju putem javnih zajmova, kad je u biti riječ o deficitarnom financiranju. Neki teoretičari smatraju da zajam treba promatrati kao predujmljenu potrošnju budućih generacija. U ranim razdobljima (sve do početka 18. st.) zajam se nije ni pojavljivao. Sklapanjem ugovora o zajmu vlast stječe u biti izvanredne prihode, a on po svojim obilježjima je i javni rashod jer je njegovo temeljno obilježje povratnost, a uz to je pojavljuje i kamata. S javnim zajmom povezuje se i pojam javnog duga pri čemu se ti pojmovi ne moraju u potpunosti preklapati (npr. u javni dug se ubraja i moguća ratna odšteta). Dijele se prema različitim obilježjima. On se može i emitirati, a može imati i obilježje sredstva fiskalne politike. Zaduživanje se i ograničava kako ne bi dovelo do bankrota države (Jelčić, B. 2001, str. 568-595).

Državne, poduzetničke i neprofitne organizacija imaju jednake oblike financiranja, samo je naglasak kod svakog od njih stavljen na različite oblike. Nepremostiva je razlika između navedenih grupa organizacija mogućost stjecanja prihoda oporezivanjem (Jones i Pendlebury 2010, str. 8).

³ Kao primjer javnih prihoda koji se stalno pojavljuje ističe se npr. *zdravstveni prirez*, a onih koji pripadaju određenom razdoblju *taksa na marvinske putnice*.

Pravilnik o izvršenju budžeta Savske banovine za godinu 1938. – 1939. i Uputstva za provedbu Pravilnika o izvršenju budžeta Savske banovine za godinu 1938. – 1939., 1938, str. 11 i 17

Proračun je jedno od sredstava financiranja javnih rashoda. Njegova klasična načela jesu: jasnoća, potpunost, jedinstvo, točnost, specijalizacija, prethodno odobrenje, povremenost, ravnoteža i javnost. Suvremena su proračunska načela: osnovna (načelo izvršne vlasti, odgovornosti izvršne vlasti), nadležnosti (dostane izvršnosti, samostalnog odlučivanja, promjenjivih rokova), postupovna (okomitog obavještanja, mnoštva načina i uključujućeg proračunskog upravljanja) (Jelčić, B. 2001, str. 507-518).

Jedinice lokalne (područne) regionalne samouprave financiraju se iz izvora koje uređuje pripadajući zakon (Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi 2013-2020, čl. 68).

2.2.2. PRIVATNO FINANCIRANJE

U tržišnim gospodarstvima primjenjuju se načelno tri načina financiranja razvojnih odnosno infrastrukturnih projekata: javno financiranje, privatno financiranje, mješoviti (partnerski) model (tzv. javno-privatno partnerstvo) (Bajo i Jurlina Alibegović 2008, str. 187).

Privatno financiranje pojavljuje se kada ponestane proračunskih sredstva i u načelu se može koristiti za infrastrukturne projekte. Kapitalna ulaganja imaju neka svoja obilježja (Bajo i Jurlina Alibegović 2008, str. 186).

Partnerstvo javnog i privatnog sektora ima niz prednosti i nedostataka (Bajo i Jurlina Alibegović 2008, str. 172-199).

Poznati su modeli partnerstva javnog i privatnog sektora koji se razvrstavaju prema nekim čimbenicima i primjenjuju se razni njihovi modeli (Bajo i Jurlina Alibegović 2008, str. 199 i 200).

U posljednje vrijeme raste zanimanje za javno-privatnim partnerstvom, kako navodi i obrazlaže Yescombe (2007., str. 2-25), a čije je ishodište vjerojatno u SAD-u (engl. *United States of America*, Sjedinjene Američke Države) i koje se naziva različitim imenima. Javno-privatno partnerstvo državi stvara pretpostavke da se bavi poslovima koji se odnose na dnevna pružanja usluga te da se usredotoči na njihovo planiranje i vođenje njihove provedbe. Njime se prenose razni rizici izvan javnog sektora i time se postiže veća vrijednost za novac (engl. *value for money*).

Svakako da se u sektoru privatnog financiranja javnih potreba ne smiju izostaviti koncesijski ugovori koji se mogu smatrati jednom od podvrsta, odnosno preteča javno-privatno partnerskih ugovora.

U Republici Hrvatskoj javno-privatno partnerstvo ima svoj pravni okvir koji je određen Zakonom o javno-privatnom partnerstvu (Zakon o javno-privatnom partnerstvu 2012-2018) i pripadajućim podzakonskim aktima kao što su Uredba o provedbi projekata javno-privatnog partnerstva (2012-2015) i Pravilnik o projektima JPP-a male vrijednosti (2015).

Nakon provedenog istraživanja bez prijepora se može ustvrditi da financiranje pružanja javnih dobara i usluga može biti javno (čisto proračunsko financiranje pri čemu porezi imaju dominantnu ulogu), privatno te kombinirano. Isto tako, nedostatak financija za podmirenja javnih potreba namiruje se kreditnim zaduživanjem koje čini dio javnog duga neke države. Time je potvrđena i **druga pomoćna hipoteza (PH 2):** *Zbog ispravnog ispunjenja funkcija koje ima javni sektor moraju mu se osigurati sredstva. Pretežni izvor financiranja javnog sektora su prihodi koji imaju obilježje javnih prihoda. Uz njih se kao izvor financiranja javnih potreba, pretežno pružanja usluga, pojavljuju i privatna – poduzetnička sredstva.*

3. JAVNI MENADŽMENT

Poslovima javne uprave (vlasti) moraju rukovoditi osobe (menadžeri). One svakako, osim što imaju jednaka načelna obilježja kao i menadžeri u poduzetničkom sektoru (sektoru čije su sastavnice osnovane radi sjecanja dobiti) s obzirom na predmet upravljanja, imaju i svoja posebna obilježja.

Pritom se koriste upravljačkim alatima koji su namijenjeni i ostalim menadžerima pri čemu se posebno ističu računovodstveni podatci iz kojih se stvaraju informacije posebnih obilježja. One ne moraju uvijek biti isključivo povijesne već mogu uključivati i predviđanja. Posebno mjesto pritom zauzimaju dvije podvrste računovodstva: upravljačko računovodstvo i pripadajuće troškovno računovodstvo.

Osim računovodstvenih informacija posebno se ističu financijski i nefinancijski izvještaji koji, osim što mogu imati obilježja općih izvještaja, mogu biti i izvještaji posebno sastavljeni za internu uporabu radi donošenja menadžerskih odluka.

3.1. O pojmu javne uprave i njezinim zadaćama

Menadžeri su osobe koje imaju mogućnost upravljanja radom subjekata što uključuje planiranje, organiziranje, vođenje i kontrolu. Menadžeri moraju primjenjivati osnovna načela: čestitost, objektivnost, otvorenost, iskrenost, vodstvo (Vašiček, D. 2007, str. 25). Od svega toga ne mogu biti isključeni javni menadžeri.

Poslovi javnih menadžera raznoliki su (formiranje javne vlasti, ustrojavanje upravljanja, svakodnevno izvršavanje poslova javne vlasti), a zbog složenosti sektora u kojem rade nemaju ni ista obilježja jer mogu biti najviši predstavnici javne vlasti, lokalne vlasti ili organizacijskih jedinica koje su ustrojene unutar te vlasti (npr. ministarstva, javna poduzeća, organizacijske jedinice unutar svakog od subjekata iz sektora javne vlasti) (Vašiček, D. 2007, str. 25).

U djelatnosti radnika u javnom sektoru prisutno je temeljno životno obilježje: u životu promjena je stalna. Za njih je budnost i oprez dnevna životna činjenica jer se nikad ne zna što dolazi sljedeće. U vrijeme bitnih promjena (npr. kroz promjene u službi, spajanja odjela ili strateških stožera) rad (posao) dobiva obilježje nesigurnosti. U pet bitnih promjena javnog sektora stvaraju se nepremostivi sukobi između širokog kruga interesnih skupina koji su javno vidljivi. Te su bitne promjene: pružanje javnih usluga, dopune tehnoloških sustava ili izostavljanje prekomjernih postupaka u poslijeizbornom krugu, vođenje javnog sektora, priprema i upravljanje promjenama (Carlozo 2021).

Prethodno istraženim daje se odgovor na pitanje *postoji li povezanost između promjene strukture vlasti i njezine odgovornosti i javnog menadžmenta.*

Poteškoće koje obuhvaćaju osoblje, menadžment, računovodstvo i financijske običaje, financiranja i zakonodavne metode vidljive su u mnogim zemljama te je potrebno upućivati organizacije u način rada (Othman i Abdul Rahman 2012).

Rukovoditeljima u javnom sektoru treba pomoći kako bi otkrili jasnu vezu između zadovoljavanja potreba građana i poboljšanja rada javnih organizacija. Težište je na pitanju kako primjenjivati načela i tehnike marketinga da se navedeni cilj ostvari, odnosno da se odaberu ciljevi i aktivnosti koje ostvaruju najveće moguće dobro za najveći broj ljudi (Kotler i Lee 2007, str. 5).

Poduzetnici planiraju svoje djelatnosti postupkom postavljanja određenih ciljeva i utvrđivanjem određenih zadataka predviđajući aktivnosti kojima će sve to ostvariti. Rezultat planiranja je (poslovni) plan. Planiranjem se procjenjuju budući događaji i pravodobna priprema za njih, prezentiraju se nastojanja te promišlja kako ih ostvariti u nekom razdoblju. Budući da se u tom procesu postavljaju i mjerila onoga što se želi postići, poslovni plan je početak kontrole uspješnosti poslovanja.

Poslovni plan je dio dugoročnog sagledavanja poslova i njihova okruženja. Svrha izrade poslovnog plana jest dati prikaz poslovnih pothvata i očekivanih njihovih rezultata, ponajprije interno, a potom i svima koji trebaju biti uključeni u ostvarenje tog plana. Ako je poslovni plan dio postojećih dugoročnih ciljeva, tada već sadržava sastavnice misije, strateških ciljeva i proučavanja, a ako se on radi na početku nekog pothvata, trebao bi sadržavati mogućnosti strateškog razvoja. Svaki dobar plan mora sadržavati dugotrajne prednosti i prepoznati slabosti pokrenutog postupka (Cingula i suradnici 2004, str. 16-18).

Svaki plan trebao bi sadržavati ciljeve, odnosno ono što se želi postići, koji moraju biti stimulativni, dostižni, određivi i mjerljivi te moraju sadržavati vremensku određenost i važnost. Ciljevi se trebaju postavljati u nekoliko koraka te je potrebno motivirati izvršitelje za njihovo postizanje. To se postiže na nekoliko načina (Cingula i suradnici 2004, str. 20-22). Ne može se samo preslikati na sektor javne uprave, odnosno javnog upravljanja, tj. u sektor rada javnih menadžera.

Temeljni akt koji se pojavljuje u javnom sektoru jest proračun kojim se načelno smatra financijski plan za financijska sredstva rada, plan poslovanja za proračunsko razdoblje koji uključuje prihode i rashode i često se naziva poslovnim planom te služi kao temelj za financijsko izvješćavanje ponajprije izvršnim tijelima, a potom i upravnim tijelima, proračunskim subjektima i konačno građanima.

Svrha je proračuna dati jasan plan raspodjele sredstava rada prema programima kojima se zadovoljavaju opće javne usluge (npr. javna sigurnost, održavanje i izgradnja osnovnih sredstava rada za promet, pružanje komunalnih usluga s ciljem stvaranja ugodnog okruženja za život neke zajednice). Proračun ima nekoliko svojih svrha: on je financijski plan, strateški dokument i pravni akt. Postoji nekoliko vrsta proračuna: linijski proračun, programski proračun, proračun prema rezultatima. Prvi je najjednostavniji, a zadnji najsloženiji, kako to u nastavku prikazuje slika br. 7.

Slika 7. Prikaz vrsta proračuna

Vrste proračuna	Obilježja prihoda i rashoda	Pitanja	Obilježja
Linijski	Povezani s potrebama	Što se kupuje?	Vođenje
Programski	Povezani s jasnim ciljevima	Što se postiže?	Planiranje/učinkovitost
Prema posljedicama (rezultatima)	Povezani s radnim opterećenjem	Što treba napraviti?	Upravljanje/djelotvornost

Izvor: Priručnik za upravljanje financijama u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave, The Urban Institute, USAID, RIF, Zagreb, 2003., str. 12.

Postoji otpor prema složenijim proračunima zbog otpora menadžmenta, političkih razloga i ponajprije nedostataka sredstva za rad (osoblja, vremena, sredstava i informatičke podrške) (Priručnik za upravljanje financijama u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave 2003, str. 13 i 14).

Programski proračun uključuje određivanje vrste i opsega mjera kojima će se omogućiti postizanje kratkoročnih ciljeva: mjere aktivnosti (što se može količinski odrediti, radno opterećenje), mjere provedbe (učinkovitosti i djelotvornosti). Mjere učinkovitosti odgovaraju na neka pitanja, ali na neka i ne odgovaraju. One odgovaraju na pitanje koliko se učinkovito iskorištavaju sredstva rada; utvrđuje se omjer ulaganja sredstava za rad – *inputa* i konačnog ostvarenja – *outputa*; izražavaju se kao troškovi po radnoj jedinici (npr. cijena po klijentu, po radnom satu, proizvedenim jedinicama). One ne izvještavaju o kvaliteti proizvoda; usmjerene su na postupanja, a ne prema posljedicama; koriste se za usporedbu između istovrsnih subjekata. Mjere djelotvornosti odgovaraju na pitanje koliko je program uspješan u postizanju kratkoročnih ciljeva ili rješavanju problema, imaju obilježja subjektivnosti jer uključuju procjene vrijednosti, teže ih je brojčano odrediti, usmjerene su na djelatnosti subjekata i njihove posljedice (Priručnik za upravljanje financijama u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave 2003, str. 44 i 45).

Upravljanje javnim financijama uključuje nekoliko temeljnih područja upravljanja: upravljanje imovinom, sudjelovanje građana, gospodarski razvoj, upravljanje financijama i upravljanje informacijama (informacijski menadžment) (Priručnik za upravljanje financijama u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave 2003, str. 3 i 4).

Uspješno poslovanje neke javne vlasti pretpostavlja dobro upravljanje ograničenim sredstvima kojima ona raspolaže što pretpostavlja i odgovornost javnih menadžera za upravljanje tim sredstvima u svrhu postizanja što veće učinkovitosti. To uključuje korisnički usmjereno, učinkovito, djelotvorno i jasno upravljanje svim poslovima u javnom interesu (Vašiček, D. 2007, str. 27).

U javnom sektoru bitan je marketing koji nije samo oglašavanje, prodaja ili komunikacija nego uključuje i klijentski pristup (usredotočen na građanina), koji će omogućiti odgovaranje na pritužbe i tražit će formalan plan pomoću analize situacije, postavljanja ciljeva, segmentacije tržišta, vođenja marketinškog istraživanja, pozicioniranja brenda, uspostavu sustava vrednovanja, proračuna i plana provedbe. Već su poznate jedinice javne vlasti koje imaju osnovane marketinške urede (Kotler i Lee 2007, str. 13 i 276).

Prema svemu navedenom, dokazuje se **treća pomoćna hipoteza (PH3)**: *Sve su složeniji poslovi javne uprave zbog razvitka i promjena u strukturi vlasti i važnosti koja se prodaje odgovornosti vlasti za upravljanje javnim prihodima.*

3.2. Javni menadžment

Izvori informacija u sektoru državne (javne) vlasti jesu: 1) budžetiranje; 2) proračunsko računovodstvo i izvješćivanje; 3) financijsko izvješćivanje; 4) računovodstvo menadžmenta; 5) zamjenska i dopunska izvješća; 6) financijska statistika države (Lorson i ostali 2019, str. 32).

Državna vlast zahtijeva upravljanje na temelju ishoda (engl. *outcome*) pri čemu je potrebno voditi računa i o upravljanju rizicima (Epstein i ostali 2005, str. 6). Neki od rizika koji su povezani s poticanjem, zapisivanjem, postupcima i izvješćima o financijskim podacima i poslovnim odnosima jesu: nedostupnost vještih osoba za rad i neodgovarajuće informacijske metode (Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities 2009, str. 25 i 26).

U početku se u državnoj vlasti rabio pojam javnih upravitelja (engl. *public administration*), dok je pojam upravljanje (menadžment) bio rezerviran za profitne organizacije (Jones i Pendlebury 2010, str. 7), (Natuknica 3a)⁴.

Postoje tri različite vrste općih politika promjena: a) nacionalno utemeljene koje se primjenjuju u različitim zemljama istodobno, ali nezavisno jedne od drugih; b) međunarodno stvorene koje su posljedice skupa ideja koje se šire cijelim svijetom; c) stvorene od raznih naroda. Uz to, stvaraju se i osiguravaju informacije i usporedbe, izvještaji i poticaji za promjene, stvaraju ideje i ideali. Sve je to utjecalo na stvaranje novog javnog menadžmenta (engl. *New Public Management, NPM*) (Lundqist 2003, str. 3) čime se potiče učinkovitije upravljanje radi ostvarivanja boljih rezultata poslovanja (Vašiček, D. 2007, str. 29).

Teorija javnog menadžmenta (javne uprave, engl. *public management*) još je uvijek nesigurna u saznanjima o tome što se promijenilo, kada i gdje. Pojavio se pojam novog javnog menadžmenta (dalje u tekstu: NPM) za koji nije jasno što predstavlja jer se zbog pojma „novi“ pretpostavlja postojanje „starog“ javnog menadžmenta koji nije i ne postoji u teoriji upravljanja (Jones i Pendlebury 2010, str. 8).

Navedene promjene povezane su s namjernim, smišljenim promjenama u sastavu i postupcima organizacija javnog sektora. Njihova je svrha poboljšanje upravljanja (Lundqist 2003, str. 3). Novi javni menadžment donosi iznimno važne promjene u javni sektor. Jedna je od bitnih sastavnica toga novog načina upravljanja radom javnog sektora promjena računovodstva javnog sektora i financijskog izvješćivanja. Taj novi model financijskog upravljanja za organizacije javnog sektora često podrazumijeva promjene u njihovim proračunima. Obračunska računovodstvena osnova čini pretežne promjene (Muller i Berger 2012, str. 31).

Objašnjenje pojma NPM-a različito je u različitim državama kao što se mogu razlikovati i njegove sastavnice. Promjene koje su uvjetovale pojavu NPM-a jesu tržišna orijentiranost javnog menadžmenta putem prihvaćanja tržišnih modela poslovanja, usmjerivanje prema privatizaciji javnog sektora, menadžerski pristup upravljanju i sklapanju ugovora. Računovodstva su od središnjeg zanimanja NPM-u, a poglavito uvođenje računovodstva koje je slično računovodstvu poduzeća. Taj računovodstveni pristup ističe se kao jedna od središnjih promjena koja je potrebna NPM-u. Ujedno je potaknut i pristup novih javnih financijskih menadžmenta (engl. *New Public Financial Management, NPFM*) kojim je uređeno da treba obnoviti nekoliko područja. Među njima se ističe obračunski računovodstveni pristup za potrebe financijskog izvještavanja i oslanjanje na skup računovodstvenih standarda, iako se pritom uvijek naglašava bit ispred sadržaja (Lundqist 2003, str. 3 i 4).

Promjene u javnom sektoru ne mogu se jednostavno preslikati iz jedne države u drugu, što nedvojbeno dolazi do izražaja u području PFM-a koji je izravno povezan s proračunima tih država. (Kristensen i ostali 2019, str. str. 37).

Upravljanje u javnom sektoru stremi istim ciljevima kao i upravljanje u gospodarskim jedinicama pri čemu subjekt mora biti dobro uređen, vođen i odgovoran kako bi ispunio svoje zadaće: izvršavanje

⁴ Razlika između pojmova engl., *administration* (uprava) i engl., *management* (upravljanje) može biti i u tome da je uprava zadana djelatnost, dok je upravljanje izvršna, organizacijska djelatnost.

poslovnih zadaća, odgovornost prema korisnicima i prema javnom novcu kojim raspolaže. Javni menadžeri moraju zadovoljiti i socijalne i političke ciljeve (Vašiček, D. 2007, str. 28 i 29).

Neke zemlje javno objavljuju koje su dužnosti i odgovornosti menadžmenta javnih financija te navode koje su dužnosti i odgovornosti računovodstvenih službenika i drugih javnih službenika u odnosu na menadžment javnih financija. U odgovornosti se uključuju budžetiranje na temelju programa, financijsko poslovanje i izvješćivanje, poslovanje u vezi s nabavom i opskrbom. Tako se navodi da okvir odgovornosti države ima tri osnovna motrišta: kako postaju dostupne javne skupine imovine, pružanja usluga s motrišta okvira, kakvoće i količine te kako se provodi kontrola i kako o rezultatima izvještavati (Financial Management Kit 2013, str. 2 i 3).

U javnom sektoru neke promjene u radu u javnom sektoru mogu se predvidjeti neposredno prije izbornog kruga, dok se druge jednostavno ne mogu predvidjeti (Carlozo 2021).

Međunarodnim istraživanjem zaključilo se da javni menadžment mora biti odgovoran za sva sredstva rada koja vodi i prema tome da bi granice izvještajne jedinice javnog menadžmenta trebale biti široke. Sve drukčije ograničavalo bi postupak donošenja odluka (IFAC 1996 Study 8, 1.115).

Izvršitelji ili menadžmenti odgovorni su za planiranje, usmjerivanje i vođenje poslovanja i pripremanje izvješća koja osigurava računovodstvo njihova upravnog tijela (IPSASB 1991, Study 1, str. 4).

Financijskom menadžmentu u radu znatno pridonosi interna kontrola koja smanjuje i rizik povezan s financijskim izvještajima. Financijski menadžment u državnoj upravi mora utjecati na određena područja: aktivnosti *kontrole, usmjerivanja, procedura, metode obavješćivanja*. U nekim državnim upravama daje se i model provjere načina ispunjenja navedenih zahtjeva⁵ (Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities 2009, str. 26-28)

U sustavno upravljanje koje je utemeljeno na ishodima može se uključiti sljedeće: a) planovi (ili strateški planovi) koji se usredotočuju na stvarne potrebe i željene ishode; b) programi i usluge koji se odnose na te potrebe; c) mjere uspješnosti za mjerenje ishoda: kako učinkovito i uspješno javna uprava ispunjava potrebe i isporučuje željene ishode; d) prilagođavanje usluga i proračuna (Epstein i ostali 2005, str. 5).

Dakle, u sektoru javne uprave, odnosno države, osim izravnog raspoređivanja javnog novca, traži se i njezina odgovornost za učinkovito i uspješno postavljanje ciljeva čije se ostvarivanje treba i mjeriti. Stoga, sve su to novi smjerovi odgovornosti javnog menadžmenta za čije se ostvarenje moraju osigurati sredstva za rad. Time se dokazuje prvi dio **četvrte pomoćne hipoteze (PH 4): Nove trendove odgovornosti javnog menadžmenta moraju pratiti i odgovarajuća sredstva kojima se koriste za svoj rad među kojima se ističu računovodstvene informacije**. U nastavku slijedi obrazloženje njezina drugog dijela, odnosno objašnjenje kojim se sve sredstvima služi javni menadžment kako bi ostvario svoje ciljeve u novije vrijeme, tj. u vrijeme NPM-a.

⁵ Npr. u Australiji, *Australian National Audit Office*.

3.3. Računovodstvene informacije kao sredstvo za rad javnog menadžmenta

Da bi se sagledalo kojim se alatima koristi menadžment u svome radu, potrebno ih je bilo istražiti, a među njima posebice ulogu i značaj računovodstvenih informacija.

Prema Daniels (2004, str. 573-578), nema jedinstvene definicije pojma računovodstva pa ga se može smatrati uslužnom djelatnošću kojoj je funkcija osigurati kvantitativne informacije, ponajprije financijske, s intencijom da budu korisne u donošenju gospodarskih odluka i stvaranju razboritih odluka o mogućim aktivnostima. Postoje kulturološke razlike u računovodstvima, ali teži se njihovim približavanjima.

Računovodstvo u širem smislu, osim povijesnih događaja, podrazumijeva i planiranje budućih gospodarskih djelatnosti te procjenu posljedica njihova provođenja pri čemu se koriste različite metode i postupanja proučavanja, procjene i planiranja. Sve to je kao posljedicu imalo razvoj različitih vrsta računovodstva (upravljačko, troškovno, protoka, odgovornosti i dr.) (Belak 2002, str. 3).

Na računovodstvene politike utječu razne silnice: korisnici pothvata, računovodstvena struka, međunarodni utjecaji, vlast, znanstvena zajednica, obilježja mjesnog okruženja, priroda pothvata (Daniels 2004., str. 574).

Svrha je državnog računovodstva i generirati financijske zapise koji su prikladni za proračunsko vodstvo, internu kontrolu i za potrebe revizija (5. Government accounting and use of the accruals basis 2021, str. 1).

U Republici Hrvatskoj postoje tri temeljna računovodstvena sustava: računovodstvo poduzetnika, računovodstvo neprofitnih organizacija i računovodstvo proračunskih subjekata. Iako se ti sustavi sadržajno razvijaju kroz vrijeme, ostali su i danas se primjenjuju (Belak 2002).

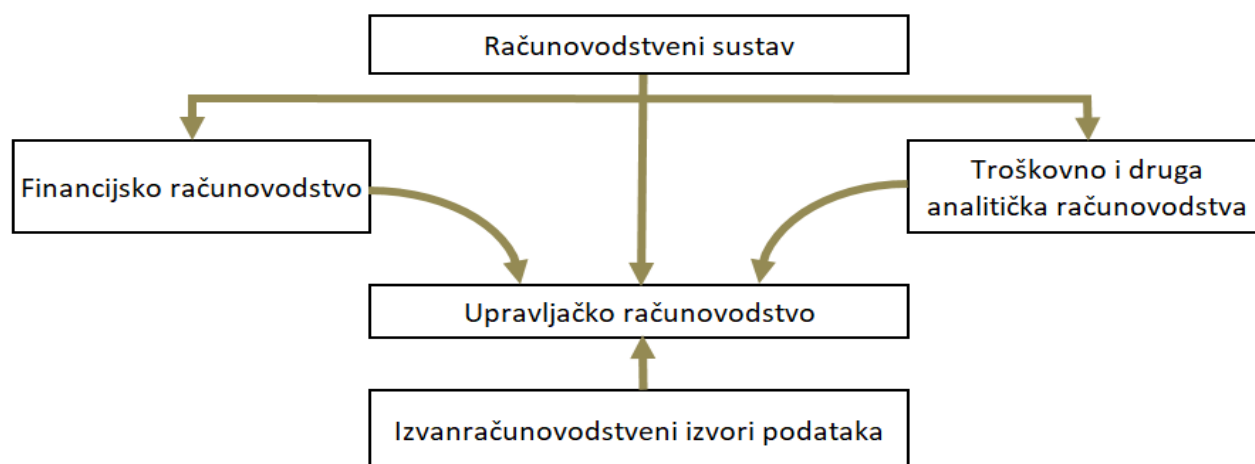
Stjecanje ugleda organizacije usko je povezano s ustrojstvom menadžersko-računovodstvenog-informacijskog sustava koji mora pružiti informacije za upravljanje, odnosno informacije moraju biti prilagođene razini upravljanja. Iako je to pretpostavka za profitne subjekte, s obzirom na to da se i javnim subjektima mora upravljati, ona je ista i za javno upravljanje, odnosno menadžment. Temeljna financijska izvješća nisu menadžerima dostatna za cjelovito informiranje zbog triju nedostataka: nisu izvorno njima potrebna; odnose se samo na podatke iz prošlosti; sadržaj informacija uži je od informacija koje su namijenjen menadžerima. Stoga, financijsko računovodstvo ne znači da subjekt ima računovodstveni sustav za upravljanje. Zato se i razvilo upravljačko računovodstvo koje je u biti dio računovodstvenog sustava koji stvara posebne informacije čija je svrha pružiti informacije menadžerima kako bi mogli donositi upravljačke odluke (Belak i suradnici 1995, str. 3-5).

Ne postoji općeprihvaćena odredba pojma financijskog računovodstva. Ono se općenito može smatrati granom računovodstva, koje isto nema zajedničko općeprihvaćeno sadržajno određenje, a koje je namijenjeno vanjskim korisnicima (investitorima, ostalim vjerovnicima, zaposlenicima, dobavljačima, kupcima, vlastima, javnosti). Upravljačko računovodstvo je ona grana računovodstva koja je nasuprot financijskog računovodstva, namijenjena internim organizacijskim jedinicama pa stoga pruža informacije koje su ponajprije namijenjene menadžmentu (Alexander i Nobels 2010, str. str. 4 i 5).

Postoji razlika u pojmovima financija, financijskog upravljanja i financijskog računovodstva: financije se bave prikupljanjem novca, financijsko upravljanje istražuje najbolji način kako ga upotrijebiti, a financijsko računovodstvo izvještava o rezultatima njegove upotrebe (Alexander i Nobels 2010, str. 7). Upravljanje financijama (odnosno financijski menadžment) istražuje upravljanje tvrtke stjecanjem, upravljanjem i financiranjem sredstava rada neke organizacije (Vidučić 2006, str. 3).

Financijsko računovodstvo ponajprije je namijenjeno vanjskim korisnicima računovodstvenih informacija jer bilježi samo povijesne događaje i prezentira ih putem financijskih izvještaja opće namjene. Ono je uređeno propisima, a troškovno i upravljačko računovodstvo nije. Zadnje navedena računovodstva uključuju i buduće prosudbe. Izvješćivanje u okviru tih dvaju računovodstava po svojoj je prirodi češće od zakonski uređenog izvještavanja u okviru financijskog računovodstva. Na slici u nastavku prikazana je osnovna shema ustroja i povezanost pojedinih računovodstava u integralnom sustavu računovodstva.

Slika 8. Povezanost računovodstvenih sustava



Izvor: Belak, V. i dr. (urednici Habek, M, i Kliment, A): **Računovodstveno izvješćivanje menadžera i informatizacija trgovačkog društva**. RRiF Plus, Zagreb, 1995., str. 8.

Financijsko računovodstvo državnih subjekata uz usporedbu planiranog s ostvarenim proračunskim stavkama na dan izvješćivanja daje i podatke o stanju sredstava rada (imovine i izvora financiranja dugova i imovine) kao i o izvorima potrošnje i stvaranja rashoda i prihoda, novčanih priljeva i odljeva u određenom razdoblju (Lorson i ostali 2019, str. 33).

Upravljačko računovodstveni sustav bi trebao biti ustrojen na odgovarajući način kako to sugerira slika br. 9 u nastavku.

Slika 9. Ustrojstvo upravljačkog računovodstvenog sustava



Izvor: Belak, V. i dr. (urednici Habek, M, i Kliment, A): **Računovodstveno izvješćivanje menadžera i informatizacija trgovačkog društva**. RRiF Plus, Zagreb, 1995., str. 10.

Obilježja **upravljačkoga računovodstva** jesu: informacije se ne trebaju tajiti jer se one javno ne objavljuju, ne smije biti pristranosti u davanju tih informacija menadžmentu, neki pokazatelji obuhvaćaju i predviđanja svih važnih pokazatelja za buduće razdoblje (Alexander i Nobels 2010, str. 6).

Poteškoću pri ocjenjivanju zadaća javnih menadžera predstavlja nepostojanje uobičajenog načina ocjenjivanja učinkovitosti i djelotvornosti. Kada se treba izračunavati uspješnost na uobičajen način kako se to radi za gospodarski sektor, poteškoće nastaju pri pravilnom određivanju ulaganja (engl. *input*) i ostvarenja (engl. *output*) pa se nameće potreba vrednovanja ishoda (engl. *outcome*). Složenost je veća što se mjeri uspješnost na višoj razini javne vlasti pa je tako preciznije mjerenje ostvarenja na nižim razinama jer ih se može i brojčano iskazati. Nameće se potreba uspostave odnosa ostvarenja s ishodima u odnosu na ulaganja. U tom dijelu posebnu ulogu imaju troškovi i troškovno računovodstvo (Vašiček, D. 2007, str. 27 i 28).

Prema istraživanjima npr. u Španjolskoj, računovodstveni instrumenti kojima se menadžeri koriste u neprofitnom sektoru iznimka su i primjenjuju ih samo u okviru zakonskih obveza. Stoga treba jačati računovodstvenu struku i ekonomiste specijalizirane za taj sektor (Soldevila i Oliveras, 2002).

Zbog boljeg rada javnog menadžmenta potrebno je ustrojiti otvoren i stvaralački odnos između ključnih interesnih skupina čime se pridonosi sastavljanju točnih i pouzdanih financijskih izvještaja (Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities 2009, str. 30) koji bi trebali pridonijeti razvoju programa koji su ciljevi financijskog menadžmenta javnog sektora i njihove odgovornosti (IFAC 1996, Study 8, Preface).

U javnom sektoru podnose se različiti izvještaji. U privatnom sektoru naglasak je na financijskom računovodstvu i vanjskom izvještavanju, dok je kod javnog sektora naglasak na budžetiranju i raščlanjivanju troškova (Lorson i ostali 2019, str. 91).

Jedno je od izvješća koje podnosi uprava i *Izvjeshće o nastojanjima i rezultatima pružanja usluga* (engl. *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, SEA) koje predstavlja jedno od vanjskih financijskih izvještaja koji uključuje informacije o osiguranim uslugama i učincima tih usluga. Time se pomaže korisnicima tog izvještaja procijeniti stupanj do kojeg je javni menadžment ostvario svoj program ili svoje ciljeve (GASB 2006). GASB predlaže 16 obilježja koja bi trebala biti uključena u SEA izvještaj o uspješnosti (Epstein i ostali 2005, str. 6).

Povećanjem udjela javnih rashoda u društvenom proizvodu⁶ (Vodič kroz ekonomske pokazatelje, 1997, str. 25) važno pitanje postaje ne samo pitanje planiranja uspješnosti (engl. *performance budgeting*) koje sagledava gospodarske učinke proračunskih prihoda i rashoda već i pitanje programskog planiranja (engl. *planning-programing budgeting*, PPB⁷) (Jelčić, B. 2001, str. 497). Pri tome: javni rashodi⁸ (Vodič kroz ekonomske pokazatelje, 1997, str. 69) se promatraju u povezanosti s unaprijed postavljenim ciljem; prevladava se jednogodišnje planiranje (Jelčić, B. 2001, str. 503); procjenjuje se učinkovitost javnih rashoda pri čemu se gdje je god to moguće primjenjuje analiza troškova i koristi (engl. *cost-benefit*⁹), a u javnom sektoru procjenjuje se učinkovitost svih javnih rashoda (Jurković 2002, str. 55 i 56). Provođenje analize troškova i koristi ima svoje probleme i ograničenja (Jurković 2002, str. 61-67). Proučavanje troškova i koristi primjenjuje se u fazi programiranja (Jelčić, B. 2001, str. 499).

Menadžmenti su interni korisnici financijskih izvještaja i stoga imaju pristup detaljnim financijskim izvještajima koji pokazuju ishode koji se razlikuju od ishoda proračuna i buduće ishode proračuna (Elliott, B. i Elliott J 2011, str. 4).

Financijski izvještaji javnog sektora opće namjene trebaju pokazati odgovornost državnih jedinica za financijske poslove i resurse koji su im povjereni i pružiti informacije koje su korisne za donošenje odluka. Informacije trebaju dati odgovore na mnoga pitanja među kojima se ističu dva: kako javna uprava ili jedinica financira svoje djelatnosti i kako ispunjava zahtjeve za novcem te daje skupne informacije korisne u ocjeni uspješnosti javne vlasti ili jedinice u odnosu na troškove usluga, njihovo provođenje i postignuća (IFAC 2000, Study 11). U okviru nekih javnih vlasti obznanjuju se i liste provjera kojima se pospješuju procesi odgovarajuće pripreme financijskih izvještaja koji su sredstvo menadžmenta u javnoj vlasti¹⁰ (Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities 2009, str. 25).

Financijski izvještaji imaju svoja ograničenja zbog vrste informacija koje mogu osigurati. Njihovi su korisnici različiti pa su različite i njihove potrebe (IPSASB 1991, Study 1, str. 3 i 4).

⁶ Bruto domaći proizvod ukupna je gospodarska djelatnost u jednoj zemlji bez obzira na to tko posjeduje sredstva rada, dok je bruto nacionalni proizvod je ukupni dohodak rezidenata neke zemlje bez obzira na to gdje je zarađen.

⁷ Planiranje predstavlja kvantifikaciju ciljeva pojedinih dijelova organizacija, programiranje se očituje u proučavanju da se utvrđeni ciljevi mogu ostvariti uzimajući u obzir moguća rješenja, a budžetiranje znači pretvorbu programa koje treba ostvariti u proračun.

⁸ Javni rashodi mogu se podijeliti prema: razini vlasti (središnje, lokalne, socijalne skupine imovine i dr.); ministarstvima (poljoprivreda, gospodarstvo, obrana i dr.); djelatnosti (usluge zaštite okoliša koje može pružati nekoliko ministarstava); prema gospodarskoj skupini (trenutačna, tekuća, kapitalna i dr.).

⁹ To je analiza u kojoj se izračunavaju i uspoređuju troškovi i koristi nekog poslovnog pothvata, a primjenjuje se pretežno kod projekata velike važnosti i njezin je cilj zaključiti koja će mogućnost stvoriti najbolji odnos troškova i koristi.

¹⁰ Npr. u Australiji, *Australian National Audit Office*.

Podupire se i sastavljanje izvješća državnim menadžmentima u sustavu računovodstva troškova koje ima svoje prednosti, ali i ograničenja zbog kojih nije široko prihvaćeno (IPSASB 2000, Study 12).

Uz financijske izvještaje u sustavu državne vlasti postoje i drugi izvori podataka. Financijski izvještaji opće namjene u računovodstvu javnog sektora imaju važnu ulogu u ostvarivanju odgovornosti javne vlasti i drugih subjekata u javnom sektoru kao i za snabdijevanje podacima radi donošenja odluka. No nije za očekivati da će financijski izvještaji osigurati sve podatke za procjenu odgovornosti i za donošenje odluka (IFAC 2021a, str. 38).

Razlikuje se proračunsko računovodstvo od financijskog računovodstva javne uprave. Proračunsko računovodstvo daje podatke o tome kako je izvršen proračun koji je usvojen, odnosno kako su izvršena plaćanja i ostvareni primitci (i/ili izdatci i prihodi) te se daje njihova usporedba koja se javno objavljuje. Proračunsko izvještavanje koristi javnim menadžmentima, političarima, zakonskim nadglednicima i građanima.

Između budžetiranja i proračunskog računovodstva postoji poveznica: raspored računa za proračunsko računovodstvo izveden je iz proračunskih stavaka. Ti računi mogu biti i detaljniji za potrebe upravljačkog računovodstva i unutar-organizacijskog vođenja i upravljanja. Ako su financijsko i proračunsko računovodstvo na istoj računovodstvenoj osnovi, tada su i međusobni podatci usporedivi i mogu služiti za potrebe proračunskog izvješćivanja i za potrebe financijskih izvještaja.

Budžetiranje na osnovi novca može postići svrhu novčanog vođenja u javnom sektoru, a budžetiranje na obračunskoj osnovi znači mjerenje na temelju troška umjesto na temelju novca. Ono služi potrebama za menadžerskim informacijama u svrhu vođenja i upravljanja (Lorson i ostali 2019, str. 97).

Računovodstvene informacije koriste različitim interesnim skupinama subjekata u gospodarstvu: privatnom sektoru, saveznom sektoru te državnim i lokalnim javnim menadžmentima. Stoga se za te različite sektore razvijaju i različiti računovodstveni standardi. U privatnom sektoru financijski izvještaji daju informacije interesnim skupinama kako poslovna organizacija upotrebljava resurse za stvaranje dobiti i širenje njezina poslovnog djelovanja, ili kako nastaje gubitak i mogućnosti dugoročno gledano opstanka poduzetničkog djelovanja. Usporedno, subjekti javnog sektora kao što su savezne, državne i lokalne javne vlasti, objavljuju izvještaje u kojima navode kako se porezni prihodi upotrebljavaju za dobrobit građana (Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International 2017, Summary).

Iako računovodstveni standardi trebaju biti obvezujući kako bi se subjektivnost iskazanih brojeva u financijskim izvještajima svela na najmanje moguću mjeru, u stvarnosti standardi se teško mogu oduprijeti pritiscima menadžmenta (Elliott, B. i Elliott J 2011, str. 100).

Podupire se ujednačavanje računovodstva javnog sektora zbog uvjerenja da će opća primjena IPSAS-a (engl. *International Public Sector Accounting Standards*, Međunarodnih standarda računovodstva javnog sektora) poduprijeti prepoznatljivost i odgovornost menadžmenta što je potrebno da se prebrodi postojeće kriza u upravljanju javnim financijama (Muller i Berger 2012, str. 1).

Korisnici informacija koje se objavljuju u financijskim izvještajima države mogu biti različiti od kojih su neki: ministri i država, članovi skupštinskih povjerenstava i članovi skupština, porezni obveznici

i opća zajednica, zaposlenici, vanjski dobavljači dobara i usluga, korisnici i drugi primatelji dobara koja osigurava država, industrija i skupne zajednica i mediji. Sama širina korisnika stvara još veću odgovornost javne vlasti (Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities 2009, str. 4), a javni menadžment uvijek je odgovoran za usklađenost financijskih izvještaja s pravnim okvirom u kojem radi.

Kako bi se postigao bolji nadzor nad ispunjenjem zadaća javnog menadžmenta, predlaže se i mjesečno izvještavanje (Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities 2009, str. 29). U nekim državama detaljno se objavljuju i izjave javnog menadžmenta koje se moraju revidirati (Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities 2009).

Sredstvo rada financijskog menadžmenta u državi je **strateško planiranje** koje se uvodi za neko razdoblje (Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities 2009, str. 24 i 25).

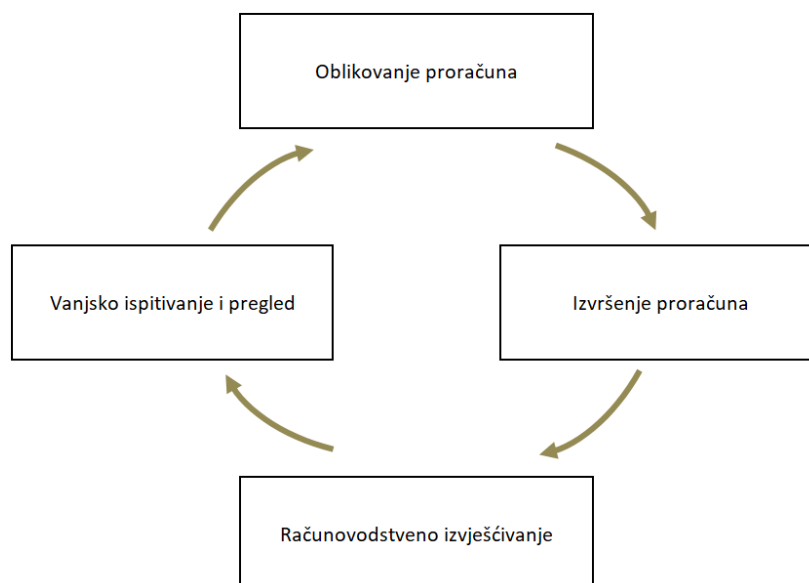
Da bi se postiglo učinkovito upravljanje, potrebno je ujednačiti računovodstvena pravila i sustav financijskog izvještavanja kako bi se moglo pospješiti približavanje državnog računovodstva i računovodstva poduzeća. U tome presudnu ulogu ima razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva bez kojih je neostvarivo postići veću učinkovitost javnog menadžmenta jer na taj način on dobiva informacije na temelju kojih može donositi odgovarajuće odluke (Vašiček, D. 2007, str. 31).

Na temelju kvalitetno obrađenih podataka javni menadžeri mogu donositi i odluke o izdvajanju dijela djelatnosti (bilo putem vanjskih suradnika - engl. *outsourcing*, ili putem javno-privatnog partnerstva) čime bi postigli učinkovitije i uspješnije upravljanje javnim sredstvima koja su im na raspolaganju.

Pojam javnog financijskog menadžmenta upravljanja javnim financijama (engl. *public financial management*, PFM) počeo se uobičajeno upotrebljavati u posljednjih dvadeset godina. On se opisuje u okviru cijelog proračunskog procesa (kruga godišnjeg proračuna). Taj godišnji proces teži dobrom planiranju javnih izdataka, tome da oni budu dobro izvršeni i obračunavani te dobro praćeni (Kristensen i ostali 2019, str. 1).

Još je jedno općeprihvaćeno zajedničko obilježje javnog financijskog menadžmenta po pitanju predmeta sustava: održavanje urednog izvršavanja proračuna kao financijskog akta koji se povezuje s ispravnim međuodnosom između prihoda i izdataka, osiguranja da resursi budu raspoređeni prema dugoročnim preferencijama te osiguranje da se pri pružanju usluga postignu najviše vrijednosti za novac (Kristensen i ostali 2019, str. 2).

Slika 10. Ciklus godišnjeg proračuna



Izvor: Kristensen, J. K. et al.: **PEFA, Public Financial Management, and Good Governance. International Development in Focus** [online]. DC: World Bank, Washington, 2019. Dostupno na: [\[https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32526/9781464814662.pdf?sequence=7&isAllowed=y\]](https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32526/9781464814662.pdf?sequence=7&isAllowed=y). Pristupljeno: (10. svibnja 2021.), str. 2.

Darovatelji podupiru razvoj PFM sustava (Kristensen i ostali 2019, str. 4).

Izvorno, mnogi darovatelji razvijali su svoje instrumente kako bi procijenili rizike od upravljanja imovinom i sustav upravljanja javim izdatcima (uključujući IMF, engl. *International Monetary Fund* – Međunarodni monetarni fond; EU, engl. *European Union*-Europska unija; WB, engl. *World Bank*-Svjetska banka). Zbog poteškoća pri postojanju tih usporednih instrumenata ojačavala se podrška promjenama u upravljanju javnim financijama (Hadley i Miller 2016, str. 7).

Od 2005. države i sudionici razvoja koriste se okvirom „Javni izdatci i financijska odgovornost“ (engl. *Public Expenditure and Financial Accountability, PEFA*) kao sredstvom uzajamnog djelovanja javnih financijskih menadžmenta (PFM-a) i drugih ključnih motrišta države. To je okvir kojim se uz ostale skupine podataka mjeri uspješnost financijskih menadžera države (Kristensen i ostali 2019, str. IX).

Okvir PEFA-e uspješan je u ujednačavanju pristupa sustavu upravljanja javnim financijama u zemljama u razvoju (Hadley i Miller 2016, str. 3). PEFA nije usvojila sve činjenice koje utječu na uspješnost upravljanja javnim financijama kao npr. zakonodavni okvir ili raspoložive ljude (Hadley i Miller 2016, str. 10).

Temeljni stupovi PEFA-e jesu: vjerodostojnost proračuna, sveobuhvatnost i jasnoća, budžetiranje na temelju usvojenih politika, računovodstvo, bilježenje i izvješćivanje, vanjski pregled. Unutar svakog stupa postoje pokazatelji uspješnosti PFM-a (njih 28) (Kristensen i ostali 2019, str. 10), odnosno 31 u 2016. (Hadley i Miller 2016, str. 9)).

NPFM (engl. *New Public Financial Management*, Novi javni financijski menadžment) načelno daje prednost i promiče budžetiranje na obračunskom temelju (temelju prirasta). No obično je modificirani (prilagođeni) obračunski temelj stvarniji i prihvaćeniji od budžetiranja na punom obračunskom temelju. Razlozi su u tome što obračunski pristup zahtijeva visoku zrelost u

obračunavanju resursa, dobar informacijski sustav i računovodstvene vještine čega u velikom broju nedostaje. Zbog te složenosti ne očekuje se njegovo širenje (Lorson i ostali 2019, str. 106).

Primjenjuje se i modificirani obračunski temelj koji je usredotočen na kratkotrajne resurse i pomaže korisnicima usporedbu proračunske odgovornosti (engl. *budgetary*) s proračunom (engl. *fiscal*, odnosno, prema nacionalnom poimanju proračuna kao financijskog akta, s općim dijelom proračuna koji uključuje račun prihoda i rashoda te račun financiranja) (Beams i ostali 2012, str. 687).

Potrebno je poticati pokretanje složenijih računovodstvenih koncepata koji bi omogućili razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva čime bi se mogli koristiti financijski pokazatelji koji su svojstveni poduzetničkom računovodstvu (Vašiček, D. 2007, str. 223 i 225).

Računovodstvo je temeljni izvor podataka koje javni menadžeri upotrebljavaju u donošenju svojih odluka kako bi postigli zacrtane ciljeve. Slijedom svega prethodno navedenog što se odnosi na računovodstvene informacije (iz financijskog i drugih vrsta računovodstva) i financijske izvještaje (opće ili one iz drugih računovodstvenih grana) potvrđuje se u cijelosti **četvrta pomoćna hipoteza (PH 4):** *Nove trendove odgovornosti javne uprave moraju pratiti i odgovarajuća sredstva koja upotrebljavaju za svoj rad među kojima se ističu računovodstvene informacije.*

Od računovodstvenih informacija osobito se ističu one koje se izvode iz troškovnog odnosno upravljačkog računovodstva koje u sebi sadrže i analiziranja i predviđanja.¹¹

Zamjenska i dopunska izvješća pokrivaju nefinancijske informacije koje su namijenjene interesnim skupinama i sadržavaju prošle i buduće informacije u obliku strateškog izvješćivanja. Ona sadržavaju i informacije o tome kako subjekt surađuje s okruženjem, društvom i javnim menadžmentima (Lorson i ostali 2019, str. 34 i 35).

3.4. Važnost računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva

Računovodstvo postoji kako bi različite informacije pružalo različitim korisnicima.

Računovodstvene informacije služe menadžerima (upravama) budući da oni donose odluke za koje su im potrebne informacije koje će omogućiti predviđanje vjerojatnih mogućih procedura. Oni trebaju i povratnu informaciju o rezultatima svojih prethodno donesenih odluka kako bi proširili one koje su dobre odnosno ispravili neuspješne odluke (Alexander i Nobels 2010, str. 5).

Za upravljačko računovodstvo može se ustvrditi da se u biti razvilo iz troškovnog računovodstva. Stoga se troškovno računovodstvo može razmatrati i kao posebna grana računovodstva, ali ako se računovodstvo promatra s motrišta upravljačkog računovodstva, ono obvezno uključuje i troškovno računovodstvo. Upravljačko računovodstvo nije strogo uređeno jer se prvenstveno oblikuje prema internim potrebama uprava (Belak i suradnici 1995, str. 6). Upravljačko računovodstvo stoga ne podrazumijeva vanjsku odgovornost (Anthony i Reece 2004, str. 331).

U nastavku se navode temeljne razlike između financijskog i upravljačkog računovodstva.

¹¹ Detaljnije vidjeti u poglavlju 3.4. *Značaj računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva.*

Tablica 3. Temeljne razlike između financijskog i upravljačkog računovodstva

Financijsko računovodstvo	Upravljačko računovodstvo
Obvezno prema zakonu.	Nije obvezno prema zakonu.
Određeno prema zakonu.	Nije određeno prema zakonu.
Utemeljeno na povijesnim događajima.	Utemeljeno na podacima iz financijskog računovodstva, ali i na procjenama i svim drugim obavijestima koje ne moraju nužno biti dokumentirane.
Preciznost obavijesti.	Brzina informacija.
Ne uključuje buduća razdoblja.	Uključuje buduće događaje.
Usmjerenost na prošle događaje.	Usmjerenost na sadašnjost i budućnost.
Jednoobrazno.	Oblikuje se izboru subjekta.
Usmjereno prema vanjskim korisnicima i upravljačima.	Usmjereno je prema upravljačima i nije dostupno prema van.
Razdoblje izvještaja je propisano.	Mogu biti bilo koja razdoblja prema odluci subjekta.
Objekt izvještaja je cijeli subjekt.	Objekt izvještaja je subjekt i svi njegovi dijelovi uključujući i vrste djelatnosti i dr.

Izvor: Belak, V. i dr.: **Menadžersko računovodstvo**. RRiF plus, Zagreb, 1995., str. 9.

Prema Belaku (1995, str. 13 i 15), upravljačko računovodstvo ima nekoliko koraka: znanstveni, menadžerskog vođenja, raspodijeljeno vođenje koje je početak računovodstva odgovornosti i suvremeni razvoj. Predviđa se i njegov daljnji razvoj u nekoliko smjerova.

Upravljačko računovodstvo definira se i kao procedura u okviru jednog subjekta kojom se osiguravaju informacije njezinoj upravi za planiranje, provođenje i vođenje djelatnosti. Ono uključuje utvrđivanje, mjerenje, prikupljanje, proučavanje, pripremu, tumačenje i priopćavanje informacije upravama kako bi provodile svoje zadaće (Belak 1995, str. 327).

Tablica 4. Upotrebe informacija upravljačkog računovodstva

Svrhe	Podatci iz prošlosti	Upotrebe
		Procjene budućnosti
Mjerenje	Temelj za vanjsko izvještavanje.	Odluke u vezi politike cijena.
	Proučavanje ekonomičnosti izvršenja.	
	Ugovorna plaćanja prema vrsti troškova.	
Vodstvo	Proučavanje učinkovitosti uprave.	Planiranje za dulje razdoblje.
	Motiviranje i nagrađivanje uprave.	Budžetiranje.
Mogući izbori	Nema ih.	Kratkoročne odluke (uključujući „određivanje pokrića“.
		Kapitalno budžetiranje.

Izvor: Anthony, N., Reece, J.: **Računovodstvo, Financijsko i upravljačko**. RRiF plus, Zagreb., 2004., str. 335.

Iako postoje pogodnosti zbog stvaranja standarda državnog financijskog računovodstva, oslonjenih na one koji se odnose na privatni sektor, oni mogu biti neprimjereni u odnosu na predmete praćenja računovodstva troškova. Tada bi se oni trebali usklađivati s onima iz privatnog sektora, odnosno trebao bi se primijeniti računovodstveni standard IPSAS 18, Izvještavanje po (segmentima) dijelovima koji ima svoj usporedni standard u IAS-u 14, Izvještavanje po segmentima. Pritom se gubi pouzdanost podataka koji se dobivaju za potrebe primjene računovodstva troškova (IPSASB 2000, Study 12, str. 21).

Podatci o troškovima pruženih usluga te svotama i izvorima njihova pokrića tijekom izvještajnog razdoblja pomažu korisnicima financijskog izvještaja informacijama o financijskoj uspješnosti, kako bi odredili jesu li primjerice troškovi pokriveni porezima, o naknadama korisnika usluga, doprinosima i prijenosima ili o tome pokriva li se povećanjem razine zaduženosti subjekta (IFAC 2021a, str. 34).

Uključivanje podataka koji se objavljuju u financijskim izvještajima opće namjene za državu i druge subjekte u javnom sektoru daje njihovim korisnicima podatke koji su potrebni kako bi se glasačima omogućilo da saznaju kako se ostvaruje odgovornost subjekata u javnom sektoru, kako bi se poboljšala procjena financijske uspješnosti subjekta i obavještavanje donositelja odluka (IFAC 2021a, str. 36).

U određivanju objekta financijskih izvješća treba biti uključena analiza troškova/primitaka. Ukupne koristi koje korisnici imaju od osiguravanja informacije putem financijskog izvješća moraju biti više od troškova koji su u vezi s time nastali. K tome, ograničenje mogu biti i ljudi koje može država zaposliti. Previše informacija može biti zbunjujuće (IPSASB 1991, Study 1, str. 5).

Objekti javne vlasti određeni su političkim postupcima pri čemu je računovodstvo troškova jedan od brojnih alata kojima se oni mogu postići. Računovodstvo troškova možda i nije središnji alat za postizanje nekih od tih objekata kao što je to kod privatnih subjekata, ali ono osigurava važne informacije koje pomažu poboljšati funkcije javne vlasti (IPSASB 2000, Study 12, Preface).

Razlozi koji se još uvijek navode da se ne bi primjenjivalo računovodstvo troškova jesu: svim stanovnicima dobra i usluge osigurane su bez naknade pa je to u biti osnovna funkcija javnog menadžmenta; mnogi troškovi ne mogu se pouzdano izračunati, kao npr. prirodna bogatstva; obilježja za ocjenu razborite uspješnosti nedostatna su pa i kada su troškovi poznati; programi države politički su potaknuti i vođeni tako da su troškovi sporedni ili nebitni; proračunski računi prihoda i rashoda države na novčanom su temelju te je upravljanje fondovima (skupinama imovine) u proračunu osnovni fokus zakonodavstva, a ne troškovi (IPSASB 2000, Study 12, .032).

Računovodstvo troškova u sektoru državne uprave razlikuje se od zemlje do zemlje i primjena često ovisi o objektima koji se razlikuju između organizacija države (IPSASB 2000, Study 12, .030). Njime se treba koristiti programski menadžment i ostali u upravljanju svakodnevnim poslovnim aktivnostima kao i viši menadžment pri nadzornim ulogama i ocjenjivanjima. Računovodstvo troškova za državu stalno se razvija kako bi se donosile odluke o privatizaciji odnosno mogućnosti privatnog financiranja pothvata koje provodi država i stvari koje su povezane s mjerenjem njezine uspješnosti i programa ocjenjivanja (IPSASB 2000, Study 12, Preface).

Računovodstvo troškova pruža velik broj informacija povezanih s troškovima, oblikuje izvješća koja su stvorena prema potrebama menadžmenta i prema njihovim zahtjevima. No zbog važnosti računovodstva i zbog potrebe uspoređivanja s drugim subjektima, viši menadžment ima važnu ulogu u razvoju i uvođenju računovodstva troškova (IPSASB 2000, Study 12, .002-.030).

Javne vlasti ne mogu primijeniti puno računovodstvo troškova u subjektima koji osiguravaju dobra ili usluge bez naplate. Stoga mnogi menadžmenti u javnoj vlasti nedostatno razumiju kako primijeniti računovodstvo troškova da bi ojačali svoje poslovanje (IPSASB 2000, Study 12, .006).

Kao posebna vrsta izvora informacija u području javnog sektora uz proračunsko i financijsko računovodstvo navodi se i **menadžersko računovodstvo** (engl. *management accounting*, računovodstvo uprave). Iako se to računovodstvo uobičajeno strukturira oko budžetiranja, ono je šire jer su obavijesti koje daje detaljnije i namijenjene korisnicima. Ono se odnosi na izračun potrošnje sredstava rada (troškova) organizacijske jedinice ili jedinice proizvodnje/usluge radi potrebe kontroliranja ili određivanja cijene. Namjena mu je interna te stoga može sadržavati i predviđanja (Lorson i ostali 2019, str. 34).

Prema prethodno istraženom i istaknutom, nije upitno primjenjuje li se troškovno i upravljačko računovodstvo u radu javne uprave (poglavito s pojavom NPM-a) te je temeljna pretpostavka njihove primjene skup dobrih i pouzdanih informacija i o prošlim događajima (kojima su izvor financijski izvještaji opće namjene i financijsko računovodstvo) i o budućim politikama. Time je odgovoreno na pitanje: *Primjenjuje li se računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo u radu javnog menadžmenta i ako se primjenjuje, koje se pretpostavke stvaraju njegovom primjenom?*

U RH dane su smjernice u vezi s troškovnim i upravljačkim računovodstvom kako bi se unaprijedila učinkovitost i djelotvornost u poslovanju i ojačala odgovornost menadžmenta za način upravljanja raspoloživim sredstvima rada, obvezama, troškovima i rezultatima (Troškovno i upravljačko računovodstvo 2012). Njima se želi upoznati menadžere u javnom sektoru s ulogom i važnošću troškovnog i upravljačkog računovodstva kako bi ih se motiviralo za primjenu tih računovodstvenih alata.

Računovodstvo troškova razmatra troškove proizvoda, usluga, djelatnosti, postupaka, programa, projekata i dr. Njime se utvrđuje, raspoređuje, planira, analizira i kontrolira te procjenjuju troškovi. Stoga su ta dva prethodno navedena računovodstva u biti dio procesa uporabe računovodstvenih podataka na temelju kojih menadžmenti donose odluke.

Troškovno i upravljačko računovodstvo prilagođava se svakoj organizaciji i nije ga moguće propisati u poduzetničkom dijelu, a poglavito ne u sektoru javne vlasti. Subjekti sami sastavljaju izvještaje i generiraju podatke o samom subjektu, ali sve mora služiti kakvoći i cjelovitom izvještavanju o ostvarenim postignućima.

Temeljna su područja primjene troškovnog i upravljačkog računovodstva: planiranje i izrada planova, odnosno proračuna; vođenje troškova i njihovo smanjenje, određivanje cijene i naknade, ocjena programa i mjerenje posljedica poslovanja te mogućnost donošenja različitih odluka.

Kod troškovnog i upravljačkog računovodstva u području određivanja cijena i naknada ekonomski kriterij nije jedini, nego su to i socijalni i politički kriteriji. Cijene su pretežno ispod visine troškova što se nadoknađuje raznim subvencijama. Cijena usluge ovisi o zahtjevima krajnjih korisnika, vlastitoj razvojnoj dugoročnoj praksi, cijeni konkurencije ako postoji i sl.

Područje u kojem je troškovno i upravljačko računovodstvo bitno jest područje ocjene programa i mjerenja posljedica aktivnosti. Naime, subjekti trebaju odrediti ciljeve programa koji moraju biti u skladu s dugoročnim ciljevima, odrediti koji će im biti pokazatelji uspješnosti, procijeniti troškove te prihode koji su povezani s tim realizacijama.

Pretpostavka je programskog planiranja odgovarajuće razvijeno troškovno i upravljačko računovodstvo. Važno je odrediti i odgovornost menadžera za upravljanje troškovima.

Troškovno i upravljačko računovodstvo pretpostavka su za donošenje i različitih gospodarskih odluka: npr. treba li održavati staru opremu ili kupiti novu; treba li obavljati djelatnost ili je prenijeti na neki drugi subjekt; treba li provesti reorganizaciju samog subjekta i dr.

Preduvjeti za razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva jesu: odgovarajuće ustrojstvo, prijenos ovlasti i odgovornosti, detaljnija podjela troškova (po vrsti, mjestu nastanka, nositeljima, u kojoj mjeri su fiksni), odgovarajuća informatička podrška, tješnja suradnja između rukovoditelja za financije i proračun (Troškovno i upravljačko računovodstvo 2012, str. 3-11).

4. KONSOLIDIRANI FINACIJSKI IZVJEŠTAJI GRUPE JAVNOG SEKTORA

S obzirom na to da grupu javnog sektora koju, prema računovodstvenim, zakonskim ili internim odlukama mogu činiti subjekti koje svoje poslovanje iskazuju u različitim računovodstvenim okvirima, potrebno je bilo istražiti i proučiti njihove osnovne **računovodstvene okvire**, **financijske izvještaje** uključujući i **konsolidirane financijske izvještaje** te se suočiti se s metodološkim **problemima pri konsolidaciji** financijskih izvještaja takve heterogene grupe.

4.1. Računovodstveni okviri subjekata javnog sektora

U ovom dijelu rada opisuju se računovodstveni okviri za različite svrhe poslovanja zbog kojih se osnivaju poslovni subjekti. To je potrebno kako bi se za potrebe provođenja konsolidacije financijski izvještaji subjekata koji ne pripadaju državnom računovodstvenom okviru prilagodili tom računovodstvenom okviru.

Istraživanje uključuje sustavno analiziranje i prezentiranje računovodstva odnosno računovodstvenog okvira za:

- gospodarske subjekte, odnosno one koji su osnovani radi stjecanja dobiti (poduzetnici)
- neprofitne subjekte koji nisu pod izravnom kontrolom države (neprofitne organizacije)
- subjekte financirane javnim prihodima i pod kontrolom države (proračunski subjekti).

Zaključno se daje usporedba prethodno istraženih i proučenih računovodstvenih okvira.

4.1.1. OPĆI PRISTUP

Računovodstvom korisnicima financijskih informacija u načelu priopćuju financijske informacije putem financijskih izvještaja koji u novčanim svotama pokazuju gospodarske resurse kojima upravljaju uprave subjekata. Osnovne zadaće računovođa jesu: osigurati da su financijski izvještaj sukladni zakonskim, stručnim i drugim zahtjevima za što računovođe moraju imati sposobnosti te da financijski izvještaji predstavljaju bit transakcija (Elliott, B. i Elliott, J. 2011, str. 4).

Računovodstvo je disciplina koja je proizvod računovodstvene profesije, a ne sveučilišta, a koja se u određenom obliku pojavila u Ujedinjenom Kraljevstvu i SAD-u drugoj polovini devetnaestog stoljeća. Računovodstvena profesija u javnom sektoru razvija se sa širenjem pružanja upravnih usluga na nacionalnim razinama. Računovodstvena profesija načelno se razvija za potrebe profitnih organizacija (Jones i Pendlebury 2010, str. 11).

Osnovne su sastavnice definicije računovodstvenog sustava računovodstvena praksa, računovodstveni standardi i računovodstveno zakonodavstvo. Glavni sudionici uređenja računovodstvenog sustava financijskog izvještavanja jesu: zakonodavstvo, subjekti koji pripremaju financijske izvještaje, donositelji standarda, znanstvenici, korisnici i revizori (Lundquist 2003, str. 12 i 14).

Temeljna podjela svih računovodstvenih sustava (četiri temeljne vrste) (5. *Government accounting and use of the accruals basis* 2021, str. 4) zasniva se na činjenici da mogu biti temeljeni na novčanom toku, na obračunskoj osnovi ili u nekoj modificiranoj varijanti svakog od tih osnovnih temelja (baza). Ovisno o prihvaćenom računovodstvenom temelju na kojem se transakcije iskazuju u računovodstvenim knjigama, određuje se u kojem će se trenutku transakcija s trećom stranom u njih bilježiti pa se time određuje i pripadnost tih transakcija određenom razdoblju. To se osobito odnosi na obračunski temelj. Nema jedinstvenog stava koji je računovodstveni temelj bolji (Elliott, B. i Elliott, J. 2011, str. 17 i 32).

Svim organizacijama koje su izvan poduzetničkog okvira može se dati nekoliko zajedničkih obilježja i može ih se razvrstati u nekoliko skupina (Freeman i ostali 2013., str. 2).

S obzirom na različite interesne skupine kojima su namijenjeni financijski izvještaji postoje tri osnovne skupine računovodstvenih standarda: standardi privatne industrije (subjekti koji su osnovani s ciljem stjecanja dobiti), standardi savezne javne vlasti (engl. *federal government*), standardi državne i lokalne vlasti (engl. *state and local government*) (Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International 2017, Summary). Iako je ta podjela svojstvena SAD-u, može se proširiti i na standarde neprofitnih organizacija. U SAD-u se oni načelno uključuju u standarde privatne industrije iako za njih postoje posebni standardi.

Javna vlast temeljno se razlikuje od pothvata poduzeća koja su osnovna radi stjecanja dobiti. Oni imaju različite svrhe, postupke stjecanja prihoda, interesne skupine, proračunske obveze i sklonost dugovječnosti; različit odnos s interesnim skupinama; različitu ulogu proračuna odnosno planova. Stoga se i državno računovodstvo i njegovi financijski izvještaji razlikuju od ostalih računovodstava ponajprije zbog njihovih korisnika, a državni menadžment ima odgovornost i za upravljanje javnim novcem (GASB White Paper, str. 6-9).

Tehničke postavke računovodstva jednake su u svim organizacijama: profitnim, neprofitnim i državnim (engl. *governmental*, javnoupornim). Važno je znati da postoje ti sustavi, da uz poznavanje poduzetničkog računovodstvenog sustava postoje i dva sustava koja su tom poduzetničkom sustavu komplementarna i međusobno se nadopunjuju (dopunjivi sustavi), a ponekad su i konkurentski (Jones i Pendlebury 2010, str. 30).

U radu se u svakom od triju temelja računovodstvenih okvira razmatraju tri temeljna računovodstvena stručna okvira: US GAAP, europski okvir (područje IFRS-a, engl. *International Financial Reporting Standards* / Međunarodni standardi financijskog izvještavanja) te hrvatski nacionalni sustav. US GAAP razmatran je kako bi se istražila praksa izvan europskog okvira i kao model za razmišljanja o dobroj stručnoj praksi.

U vezi s računovodstvenim okvirom razmatraju se: *temeljno računovodstveno načelo, elementi financijskih izvještaja i način priznavanja tih elemenata*. U radu se primarno uspoređuju računovodstveni okviri u Republici Hrvatskoj jer je to bitno za primjenu modela prevođenja financijskih

izvještaja iz gospodarskog i neprofitnog okruženja na one iz okruženja subjekata financiranih javnim prihodima.

Naime, daljnjim istraživanjima uočeno je da se neprofitno okruženje ne može na nadnacionalnoj razini jasno staviti pod zajednički međunarodni nazivnik. Zbog toga je neprofitni računovodstveni okvir bilo potrebno detaljno istražiti i kvantificirati. Teoretski model uzima u obzir razlike u računovodstvenim politikama koje uključuju i ujednačene računovodstvene politike¹². Osim toga postoje i poteškoće u odnosu na državne jedinice koje u svakoj zemlji mogu biti drukčije. Naime, na računovodstveni okvir državnih jedinica bitno utječe politika i nizak je stupanj ujednačavanja na nadnacionalnoj razini.¹³ Za usporedbu računovodstvenih okvira za sektor gospodarskih subjekata primjenjuju se Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) jer se oni s obzirom na podjelu gospodarskih subjekata pretežno primjenjuju u Republici Hrvatskoj, a i u odnosu na njihova temeljna obilježja nema bitnih razlika u odnosu na IFRS.

4.1.2. RAČUNOVODSTVENI OKVIR ZA GOSPODARSKE SUBJEKTE

Istraživanje u području računovodstvenih okvira za skupinu gospodarskih subjekata uključivalo je nadnacionalni aspekt (SAD, međunarodni, odnosno ako je moguće, i europski aspekt) te nacionalni, koji se razmatra sa stajališta struke i poglavito zakonskog uređenja. Aspekt SAD-a uključen je u rad zbog upoznavanja s postupanjima izvan Europe. To omogućuje oslanjanje na dobru praksu pri traženju odgovora na neka neriješena pitanja.

4.1.2.1. Opći pristup

Osnovni je cilj postojanja gospodarskih subjekata stjecanje koristi za vlasnike (posjednike) obavljanjem neke djelatnosti. Vlasnici su u načelu odvojeni od samog gospodarskog subjekta (poduzeća).

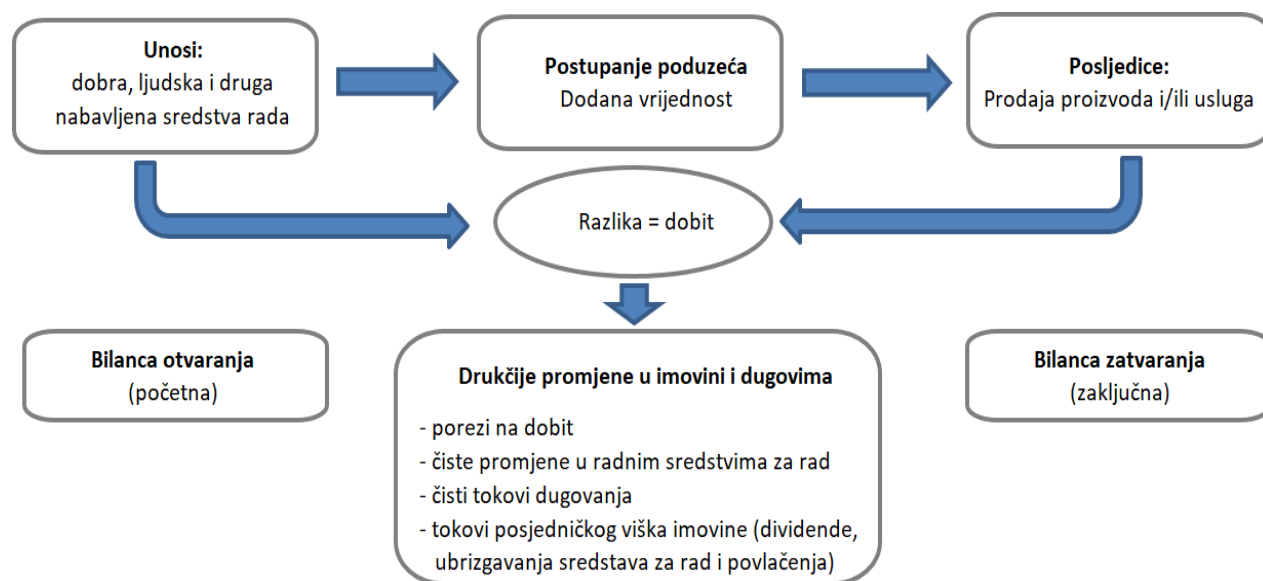
G20 skupina i većina međunarodnih organizacija, kao i mnoge države, udruženja poduzeća, ulagatelji i članovi svjetskih računovodstvena struka podupiru postojanje visokokvalitetnog jedinstvenog skupa ukupnih računovodstvenih standarda. Mnogo je razloga za to među kojima je najvažnije to da se više od trećine svih poslovnih odnosa obavlja prekogranično, da postoje veliki rizici ulagatelja te da ulagateljima nastaju troškovi pri usuglašavanju financijskih izvještaja ako su različito sastavljeni. Koristi su od primjene IFRS-a jasnoća, odgovornost i učinkovitost (Why global accounting standards, IFRS).

Računovodstveni model za poslovne djelatnosti ima svoje elemente kako je to prezentirano na slici 11.

¹² Detaljnije vidjeti u poglavlju 4.3.3.4. *Računovodstveni zahtjevi*

¹³ Detaljnije pogledati u poglavlju 4.3.3.4. *Računovodstveni zahtjevi*

Slika 11. Model računovodstva poslovne djelatnosti



Izvor: Lorson, P, et al.: **European Public Sector Accounting** pdf. Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra University Press, 2019., str. 85.

Struka razvija računovodstvene standarde koji se donose za gospodarske subjekte na različitim razinama. Zajednički im je naziv općeprihvaćeni računovodstveni standardi, a prepoznaju se po različitim nazivima: US GAAP (engl. *Generally Accepted Accounting Principles*, Općeprihvaćena računovodstvena načela), IFRS (engl. *International Financial Reporting Standards*, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja) kao nadnacionalni standardi (međunarodni) te lokalni standardi u jednoj jurisdikciji (npr. HSKI za područje Republike Hrvatske). U nastavku slijede njihovi opisi.

Računovodstveni temelj koji se primjenjuje u ovom području jest obračunski temelj (nazivan i temelj prirasta, engl. *accrual*, temelj nastanka poslovnog događaja).

4.1.2.2. Američki općeprihvaćeni računovodstveni standardi

U SAD-u postoje dvije vrste standarda koje primjenjuju računovođe: općeprihvaćeni računovodstveni standardi (US GAAP) i revizijski standardi.

US GAAP skup je računovodstvenih postupaka i pravila koja se primjenjuju u pripremi financijskih izvještaja, a propisani su u Sistematiziranim računovodstvenim standardima (kratica, ASC, *Accounting Standarda Codification*) (Accounting Research Guide).

GAAP ima četiri temeljna načela: troškovi (sve se mjeri po trošku dobivanja ili stjecanja imovine, a ne tržišnoj vrijednosti), prihodi (moraju biti iskazani kada su ostvareni i zarađeni, što se prepoznaje kao obračunsko računovodstvo), povezivanje (rashodi se uključuju u financijske izvještaje usporedno s prihodima, a ne nužno kada je rad obavljen ili izdan račun) i objava (informacije moraju biti odgovarajuće za razboritu prosudbu o financijskom položaju, sve dok su troškovi objava takvih informacija razumni) (Natuknica 4).

U SAD-u računovodstvene standarde donose i uređuju različite savezne, državne i samostalne regulatorne organizacije (engl. *self-regulatory organizations*, SROa). Računovodstveni standardi za poslovne organizacije (engl. *company*) kojima se javno trguje predmet su SEC-a (engl. *Securities and*

Exchange Commission, Komisija za vrijednosne papire). SEC trenutačno priznaje standarde koje donosi FASB (engl. *Federal Accounting Standards Advisory Board*, Odbor za financijsko-računovodstvene standarde) (Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International 2017, Summary). SEC je dopustio da se financijski izvještaji mogu sastavljati prema pravilima IFRS-a koji izdaje IASB engl. *International Accounting Standards Board*, Međunarodni odbor za računovodstvene standarde). Time se stvorilo područje znatnog približavanja US GAAP-a i IFRS-a (Jeter i Chany 2011, str. 553) te SEC ulaže napor kako IFRS uključiti u US GAAP (IPSAS in your pocket 2015, str. 17).

Kako navode Jeter i Chany (2011, str. 40 i 558-559), slijednost važnosti primjene računovodstvenih pravila odnosi se na to kako subjekt treba odrediti izvore računovodstvenih pravila i okvir za njihov odabir koji primjenjuje pri sastavljanju financijskih izvještaja. Uređena ja slijednost važnosti US GAAP-a kao i nadređenost primjene onih koji su objavljeni.

Međunarodni računovodstveni standardi razvijaju se kako bi se osigurali opći računovodstveni standardi radi pružanja jasnih i usporedivih informacija u općim financijskim izvještajima. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja – IFRS (engl. *International Financial Reporting Standards*, IFRS) primjenjuju u oko 120 zemalja (Fernando). Koristi od primjene IFRS-a jesu jasnoća, odgovornost i učinkovitost (Why global accounting standards, IFRS). No oni se ne primjenjuju npr. u SAD-u, Kanadi, Aziji (Pacifik) (IPSAS in your pocket 2015, str. 19).

IASB koji je tijelo donositelj međunarodnih standarda financijskog izvještavanja usvojio je računovodstvene standarde koji su se do tada primjenjivali, a koje je donijelo Povjerenstvo za međunarodne računovodstvene standarde (engl. *International Accounting Standards Committee*, ISAC). Od svoga osnutka IASB počeo je objavljivati svoje standarde koji se zajedničkim imenom zovu IFRS iako sadržavaju i IAS (Elliott, B. i Elliott, J. 2011, str. 115).

IASB je utvrdio slijed važnosti svojih računovodstvenih pravila (Jeter i Chany 2011, str. 559).

Pregled svih standarda objavljen je uz *Predgovor IFRS-u i Okvirni pristup za financijsko izvještavanje* (Prijevod IFRS-a – europski okvir standarda koji se primjenjuju za financijska izvještavanja 2021).

U okviru IFRS-a navode se **sastavnice** (elementi) ukupnog skupa financijskih izvještaja, njihovo **priznavanje odnosno mjerenje te pristup kapitalu i njegovo održavanje**.

U okviru IFRS-a temeljne su **sastavnice (sadržaj, vrsta)** financijskih izvještaja prema Okviru iz 1989. za financijske izvještaje o financijskom položaju imovina, obveze i kapital, a za uspješnost su prihodi, rashodi, uskladbe za održavanje kapitala (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 37), (IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting).

Imovina su resursi koje vodi subjekt, a posljedica su prošlih događaja i od kojih se očekuju dotok budućih gospodarskih koristi. **Obveze** su sadašnje obveze subjekta koje proizlaze iz prošlih događaja pri čemu se kod subjekta za njihovo ispunjenje očekuje odljev resursa (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A38). Za imovinu se razmatraju tri motrišta kao i za obveze (IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting).

Kapital (posjednikov višak imovine, engl. *equity*) je suvišak sudjelovanja u imovini subjekta nakon što se od imovine oduzmu obveze. On može biti potklasificiran u obrascu bilance (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A41).

Prihod (prinos, engl. *income*) obuhvaća prihode i dobitke. Prihodi proizlaze iz tijeka redovitih djelatnosti subjekata i nazivaju se različitim imenima, uključujući prodaju, proviziju, sudjelovanje, dividende, autorske naknade i najamnine. Dobitci predstavljaju povećanje gospodarskih primanja i kao takvi ne razlikuju se od prihoda.

Rashodi uključuju gubitke kao i rashode koji nastaju tijekom redovitog obavljanja djelatnosti. Rashodi koji nastaju tijekom redovitog obavljanja djelatnosti su npr. troškovi prodaje, plaće i otpisi (amortizacija). Gubitci predstavljaju drukčije stavke koje ispunjavaju obilježja rashoda i mogu, ali ne moraju, proizlaziti iz redovitih djelatnosti (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A43).

Ponovna vrednovanja ili ponovna utvrđivanja imovine i obveza dovode do povećanja ili smanjenja kapitala (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 44).

Kao obračunska jedinica razmatra se pravo ili skupina prava, obveza ili skupina obveza, ili skupina prava i obveza na koju se primjenjuju obilježja priznavanja i pristupi mjerenja (IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting, toč. 4.48).

Priznavanje elemenata financijskih izvještaja postupak je uključivanja stavaka u obrazac bilance ili izvještaja o dobiti koje ispunjavaju definiciju pojma i obilježja za priznavanje tih stavaka koji su propisani u okvirnom pristupu. To uključuje prikaz elementa u riječima i u svoti te uključivanje te svote u obrazac bilance ili izvještaj o dobiti. Propuštanje priznavanja tih stavaka ne može se ispraviti objavljivanjem računovodstvenih politika ili bilješkama ili objašnjenjima. Svaka sastavnica koja udovoljava određenju nekog pojma priznata je ako je vjerojatno da će buduća gospodarska korist povezana sa stavkom pritjecati ili otjecati iz subjekta te ako stavka ima trošak ili vrijednost koja se može pouzdano izmjeriti. Podatak je pouzdan kada je potpun, nepristran i bez pogrešaka (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 44).

Mjerenje elemenata financijskih izvještaja postupak je određivanja novčanih svota po kojima će se elementi bilježiti i iskazati u obrascu bilance i izvještaju o dobiti.

Nekolicina različitih osnova mjerenja primjenjuje se u različitim stupnjevima i varijabilnim poveznicama u financijskim izvještajima. One uključuju povijesni trošak (engl. *historical cost*), tekući trošak (trenutni, engl. *current cost*), ostvarivu vrijednost (nagodbena, engl. *realizable value*), postojeću vrijednost (sadašnja, engl. *present value*).

Financijski pristup kapitalu prihvaćen je od većine subjekata u pripremi njihovih financijskih izvještaja. U smislu *financijskog pristupa kapitalu*, poput novčanih ulaganja ili ulaganja u kupovnu moć, kapital je sinonim za neto imovinu ili kapital tog subjekta (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 47 i A 48).

Pristup održavanja kapitala ovisi o vrstama pristupa kapitalu. Tako je kod financijskog pristupa održavanja kapitala dobit zarađena samo ako financijska (ili novčana) svota neto imovine na kraju razdoblja premašuje istovrsnu svotu na početku razdoblja budući da se isključuju bilo kakve raspodjele prema vlasnika ili doprinosi od vlasnika u tom razdoblju.

Dobit je ostatak svote koji ostaje kada se rashodi (uključujući uskladbe održavanja kapitala, ako su potrebne) oduzmu od prihoda (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 48 i A 49).

Osnovna je razlika između US GAAP-a i IFRS-a u tome da je GAAP više oslonjen na pravila, a IFRS na načela.

Glavna je težnja Europske unije stvoriti jedinstveno financijsko tržište koje zahtijeva jedinstven pristup ulagatelja financijskim izvještajima koji se pripremaju uz primjenu standarda financijskog izvještavanja (Elliott, B. i Elliott, J. 2011, str. 113). Izvorni koraci bili su izdavanje računovodstvenih direktiva: četvrte (78/660/EEC), sedme (83/349/EEC) i osme (84/253/EEC) (REHN 2010). Europski računovodstveni okvir uređen je Uredbom Komisije (E. Z.) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. kojom se u skladu s Uredbom (E. Z.) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (L 320 29.11.2008, 1) usvajaju određeni međunarodni računovodstveni standardi. Ona je doživjela više izmjena. Trenutačno je objavljen tekst koji se primjenjuje od 1. siječnja 2021 godine. Ta se uredba mora izravno primijeniti i u potpunosti primijeniti u svim članicama EU-a (Commission Regulation (EC) No 1126/2008, art. 3). Promjene Uredbe objavljuju se i članice se obvezuju na njihovu primjenu (EUR-Lex).

Od 1. siječnja 2021. članice EU-a moraju izravno primijeniti 28 Međunarodnih računovodstvenih standarda, 15 Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, 19 tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (IFIC-a) te 8 Tumačenja Stalnog odbora za međunarodne standarde (SIC-a) (Commission Regulation (EC) No 1126/2008, Prilog).

U Republici Hrvatskoj usporedno se primjenjuju i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI). HSFI primjenjuju mikro-, mali i srednji poduzetnici koji se razvrstavaju u te skupine na temelju obilježja koja su dana Zakonom o računovodstvu. Veliki poduzetnici obvezno primjenjuju MSFI (Zakon o računovodstvu 2015-2018, čl. 17. st. 2). Obilježja prema kojima se poduzetnici razvrstavaju jesu svota ukupne aktive, prihodi i prosječni broj radnika tijekom poslovne godine (Zakon o računovodstvu 2015-2018, čl. 6. st. 1).

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja doneseni su ne temelju Zakona o računovodstvu (Zakon o računovodstvu 2015-2018) i primjenjuju se kao nacionalni računovodstveni standardi, a utemeljeni su na nekoliko sustava (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, 1.1. Pristup).

HSFI su izvještaji opće namjene i namijenjeni su za primjenu u financijskim izvještajima poduzetnika koji ostvaruju dobit ili gubitak te ako nisu obveznici primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda financijskog izvještavanja (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, 1.1. Pristup). Te standarde ne primjenjuju državni proračun, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici (Zakon o računovodstvu 2015-2018). Isto tako obveza primjene HSFI-ja ne odnosi se na posebnu skupinu neprofitnih subjekata (npr. domaće i strane udruge i njihove saveze, zaklade, fundacije, ustanove, umjetničke organizacije).

Neizravno je propisana važnost različitih skupina standarda, odnosno poslovne prakse koja se mora primjenjivati ako ne postoji HSFI koji bi bio primjenjiv na određenu skupinu poslovnih događaja

(Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, toč. 3.17. i 3.18).

Osnovne **sastavnice (elementi, pozicije, kategorije)** financijskih izvještaja **prema HSFI-ju jesu**: imovina, obveze, kapital, prihod, rashod, dobit, gubitci. Sve su načelno jednakovrijedne kao i one koje se navode u IFRS-u bez obzira na način određivanja njihova sadržaja ili naziva pri prijevodu s engleskog jezika (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, toč. 1. 4.).

Prema HSFI-ju, odvojeno se razmatra mjerenje elemenata financijskih izvještaja kao mjerenje imovine i kao mjerenje obveza (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, toč. 1. 5.). Takvo razdvajanje u priznavanju sastavnica financijskih izvještaja nije prisutno kod IFRS-a.

Imovina i obveze mjere se kao trošak nabave (trošak kupnje), tekući trošak, ostvariva (utrživa) vrijednost, sadašnja vrijednost i fer vrijednost (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, toč. 1.5.1.).

S obzirom na to da i IFRS razmatra ta mjerenja, ona se mogu usporediti s onima iz HSFI-ja. Ako ih usporedimo u sadržaju, trošak nabave mogao bi se usporediti s povijesnim troškom, pretežni broj naziva ili je isti ili su slični (tekući trošak, ostvariva vrijednost, sadašnja vrijednost), a u IFRS-u u tom se dijelu ne spominje fer (pravična) vrijednost.

Usporedi li se značenje pojma fer vrijednosti koje je navedeno u IFRS-u i ono u HSFI-ju, ne postoji značenjska razlika. Naime, fer vrijednost je cijena koja bi bila primljena pri prodaji imovine ili za prijenos duga u uobičajenim međuodnosima između tržišnih dionika na dan mjerenja (IFRS 13 Fair Value Measurement, toč. 9.), odnosno iznos za koji se neka imovina može razmijeniti između informiranih nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, toč. 1.5.1.).

Imovina su resursi koje kontrolira poduzetnik, a ishod su prošlih događaja od kojih se očekuje priljev budućih gospodarskih koristi. Buduća korist zadržana (utjelovljena, opredmećena) u imovini je mogućnost da se izravno ili neizravno ostvare novčani priljevi ili njihovi ekvivalenti. Imovina se može iskoristiti na više načina (u proizvodnji dobara ili usluga, razmjennom za drugu imovinu, podjelom vlasnicima...) (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Okvir za primjenu, toč. 1.4.).

Obveze (dugovi) su sadašnja obveza subjekta koja je nastala kao posljedica prošlih poslovnih odnosa za namirenje čije se očekuje odljev resursa. Podmirenje obveza može biti na različite načine, a neki od njih jesu: novčano podmirenje, prijenos imovine, pružanje usluga, zamjena jedne obveze za drugu, pretvorba u kapital...) (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Okvir za primjenu, toč. 1.4.).

Kapital je vlastiti izvor financiranja imovine i čini ga ostatak imovine nakon podmirenja obveza. Potrebno ga je detaljnije raščlaniti (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Okvir za primjenu, toč. 1.4.).

Prihodi su povećanje gospodarskih koristi koje mogu biti u različitim oblicima (priljev imovine, povećanje imovine ili smanjenje obveza) čime se povećava kapital (osim povećanja koje je povezano s uplatom vlasnika u kapital). Iskazivanje prihoda ovisi o konceptu kapitala i njegovu očuvanju, što poduzetnik uzima u obzir kod pripreme i prezentacije financijskih izvještaja.

Rashodi su, nasuprot prihoda, smanjenje gospodarskih primitaka u različitim oblicima: odljeva imovine, trošenja imovine, stvaranje obveza. Oni uzrokuju smanjenje kapitala, osim ako je riječ o raspodjeli vlasnicima.

Dobit je povećanje gospodarskih primitaka i utvrđuje se kao razlika između prihoda i rashoda, a **gubitak** je njezina suprotnost (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Okvir za primjenu, toč. 1.4.). Objavljeno je 17 HSFI-ja (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, 1.1. Pristup).

Računski plan nije propisan.

4.1.3. RAČUNOVODSTVENI OKVIR ZA NEPROFITNE SUBJEKTE

Pri istraživanju računovodstvenog okvira za neprofitne subjekte najprije se razmatralo pitanje pojma neprofitne organizacije, a potom pitanje postojanja nadnacionalnih računovodstvenih okvira te hrvatski nacionalni okvir.

4.1.3.1. Opći pristup

Neprofitne organizacije sastavni su dio trećeg sektora smještanog između djelovanja državnih subjekata i poduzetničkih pothvata (Crawford i ostali 2018, str. 19).

Nema svjetski jedinstvenog stava koji bi odredio koje se vrste organizacija smatraju neprofitnim organizacijama. Njihov obuhvat razlikuje se od sektora do sektora, a i obuhvat onih organizacija koje se načelno smatraju neprofitnim razlikuje se od države do države. Unutar nekih država za različite skupine neprofitnih organizacija postoje i slični, a ipak različiti računovodstveni sustavi.

Prema prethodnim navodima jasno je da ne postoji jedinstveni međunarodni računovodstveni okvir koji bi bio pogodan za sve organizacije koje nisu osnovane za osobne koristi, a koje ne pripadaju okviru organizacija koje su pod vodstvom javnog menadžmenta.

Kad je riječ o neprofitnim subjektima, među njih bi se nedvojbeno mogli uključiti i oni koji se gotovo u cijelosti financiraju iz sredstava države (tzv. proračunskih sredstava) i oni koji se financiraju iz privatnih sredstava. Prvi su **proračunski subjekti, odnosno subjekti/organizacije javne uprave, državne organizacije**, a drugi **neprofitne organizacije**. U nastavku rada opisane su organizacije koje su osnovane radi zadovoljenja nekih općih potreba, ali se financiraju iz privatnih sredstava. Dakle, riječ je o neprofitnim organizacijama.

4.1.3.2. US GAAP za neprofitne organizacije

Svrha je neprofitnih organizacija pokriti širok krug društvenih sektora, a mogu biti domaće ili međunarodne.

Razmatrajući pojam organizacija izvan državnog obuhvata (tzv. nejavnouppravne, nedržavne organizacije, odnosno engl. *nongovernmental organization*, kratica: *NGOs*), misli se ne one koje nisu dio javne uprave. Osnovna je razlika između njih i onih koje su poduzetničke organizacije, dakle koje su osnovane radi stjecanja dobiti, u tome da su one neprofitne. U nekim zemljama može ih organizirati i javna uprava (pretežno u socijalističkim zemljama) (Natuknica 5).

Neprofitno računovodstvo posebno je područje računovodstva, a zanimanje za njega povećalo se jer raste broj neprofitnih organizacija čime se povećava i broj onih koji sastavljaju financijske izvještaje i onih koji ih upotrebljavaju (Larkin i Di Tommaso 2015, str. str. vii).

Neprofitne organizacije u načelu nisu obvezne primjenjivati državne računovodstvene standarde (engl. *government*) kao što ni svi subjekti javnog sektora nisu obvezni primjenjivati načela i standarde državnog računovodstva (računovodstva javne uprave, Istvanfyova i Mejlík 2010).

U američkom sustavu razlikuju se dvije vrste načelno neprofitnih organizacija koje ne kontrolira država: nedobitne i neprofitne organizacije.

Iako se pojmovi nedobitna (engl. *not-profit*) i neprofitna organizacija (engl. *not-for-profit*) naizmjenično upotrebljavaju i u američkom govornom području, ipak među njima postoji razlika.¹⁴ Općenito, neprofitne organizacije služe razmjerno malim skupinama koje su usredotočene na zabavu i sport. Nedobitne organizacije pretežno su usmjerene na veće socijalne ili političke teme te su bolje organizirane (Natuknica 2).

Različiti izvori navode određene posebnosti neprofitnih organizacija. Tako se npr. neprofitne organizacije razlikuje od trgovačkih društava jer dobivaju znatna sredstva za resurse od davatelja koji ne očekuju razmjernu ili odgovarajuću naknadu zbog čega imaju veliku povjereničku odgovornost, ne posjeduju kapitalne udjele kao one koje imaju poduzetnička/profitna poduzeća (Beams i ostali 2012, str. 761). Zanima ih u prvom redu stanje novca i ulaganja, a kontroliraju ih tijela u čijem su sastavu pojedinci koji u načelu daruju svoje vrijeme. One mogu biti male ili velike (Larkin i Di Tommaso 2015, str. 3-7).

Stoga posebnost tog računovodstva u odnosu na ostala računovodstva proizlazi iz činjenice da neprofitne organizacije imaju prethodno navedena obilježja (Freeman i ostali 2013., str. 7).

U prošlosti je i AICPA (engl. *American Institute of Certified Public Accountants*, Američki institut ovlaštenih javnih računovođa) izdavala smjernice za računovodstvo koje su dio računovodstvenih načela koje je sažeo GAAP za računovodstvo neprofitnih organizacija (Ruppel 2007, str. 3). Sada FASB donosi općeprihvaćena računovodstvena načela za javne organizacije i za one koje to nisu, uključujući i za neprofitne organizacije (US GAAP za neprofitne organizacije) (Larkin i Di Tommaso 2015, str. vii.). Neprofitne organizacije mogu namjerno odabrati da se pri sastavljanju financijskih izvještaja ne oslanjaju na GAAP, nego na „druge ukupne osnove računovodstva“ (OCBOA, engl. *Other Comprehensive Basis of Accounting*), kao npr. novčanu osnovu (Ruppel 2007, str. 5).

U okviru US GAAP-a za neprofitne organizacije računovodstvo za neprofitne organizacije (engl. *not-for-profit, NFP*) primjenjuju dobrovoljne zdravstvene organizacije i druge neprofitne organizacije,

¹⁴ Zbunjuju i prijevodi na hrvatski jezik jer se oba pojma prevode kao neprofitna organizacija.

npr. crkve i muzeji, subjekti za zaštitu zdravlja, učilišta i sveučilišta (Beams i ostali 2012, str.761). Napominje se da postoji računovodstvo za posebne vrste neprofitnih organizacija koje uređuje posebnosti poslovanja svake od tih vrsta, kao npr. udruženja i strukovne udruge, crkve i dr. (Larkin i Di Tommaso 2015, str. 239).

Ponekad zakon ili regulatorna tijela zahtijevaju od neprofitnih organizacija sastavljanje financijskih izvještaja sukladno US GAAP-u (Ruppel 2007, str. 3). Za neprofitne organizacije koje ne sastavljaju financijske izvještaje ne zahtijeva se primjena GAAP-a, a one o mogućoj primjeni GAAP-a odlučuju razmatrajući troškove u odnosu na koristi (Ruppel 2007, str. 2).

U ovom dijelu razmatra se računovodstvo za neprofitne organizacije s motrišta primjene **US GAAP-a za neprofitno računovodstvo** koji se primjenjivao do kraja proračunske godine koja je trajala do 15. prosinca 2017. Od tada se primjenjuju nova pravila financijskog izvještavanja za neprofitne organizacije (Not-For-Profit Financial Reporting, FASB).

Iako neprofitne organizacije u načelu sastavljaju godišnje financijske izvještaje na temelju GAAP-a, direktorima i izvršnim upravama osiguravaju financijske informacije na tromjesečnoj osnovi, uključujući i proračun (financijski plan) za stvarnu usporedbu. U načelu zbroj tih tromjesečnih izvještaja ne odgovara godišnjem financijskom izvještaju i zahtijeva uskladbe radi usporedbe s financijskih izvještajima koji su sukladni GAAP-u. Uobičajeni su primjeri rashodi amortizacije, rashod sumnjivih i spornih potraživanja te zalihe (Ruppel 2007, str. 6) i (Natuknica 8).

Bitne su odredbe novog standarda GAAP-a za neprofitne organizacije u područjima neto (čiste) imovine, povrata ulaganja, rashoda, unovčivosti i dostupnosti resursa te izvještaju o novčanim tokovima (Not-For-Profit Financial Reporting, FASB).

4.1.3.3. Međunarodni pristup

Ne postoji poseban međunarodni računovodstveni i izvještajni standard kao putem IFRS-a. Stoga nije moguće raditi usporedbe GAAP-a i takva međunarodnog standarda za organizacije kojima ne upravlja država (Not-for-Profit Entities (Topic 958), str. 6).

Europske institucije u nekim dokumentima priznaju poteškoće u osiguravanju zajedničkog određenja pojma neprofitne organizacije, odnosno nedržavne (nejavnoupravne) organizacije, no postoje zajednička obilježja neprofitnih organizacija u članicama. Neka od njih jesu: ne dijele zaradu između svojih članova, neovisne su o državnim i poduzetničkim organizacijama (Travaglini 2008, str. 1).

Postavljaju se zahtjevi za ujednačavanjem izvještaja za NPO (Crawford i ostali 2018, str. 13).

Uređenje financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija neodgovarajuće je zbog nedostatka zanimanja za njihovu djelatnost jer ne dijele zaradu pa su u graničnom području zanimanja i poreznim vlastima (Travaglini 2008, str. 4).

Neprofitne organizacije (engl. NPOs) definiraju se kao one koje su osnovane na neprofitnom temelju, samostalnom upravljanju i osnivanju se za javne koristi.

Razvoj tog računovodstva i financijskog izvještavanja za neprofitne organizacije može teći u nekoliko smjerova (Crawford i ostali 2018, str. 8 i 9).

IASB je usredotočen i do danas razvija računovodstvene standarde za poduzetničke subjekte u privatnom sektoru. U 2012. nadležno tijelo IASB-a objavilo je temeljni pregled o tome da izvještavanja za neprofitne organizacije treba ujednačiti. To se dogodilo zbog ograničenih sredstava. Iako IFRS za mala poduzeća nije pisan za neprofitne organizacije, ipak prema njihovu shvaćanju sadržavaju načela za priznavanje, mjerenje i prezentaciju koja su bitna za sastavljanje neprofitnih financijskih izvještaja. U međuvremenu i dalje nedostaje determiniranih vodiča koji bi pomogli tim organizacijama sastaviti financijske izvještaje oslanjajući se na snažan okvir. Jedan je od determiniranih vodiča i ACCP vodič (Davies 2015, str. 4).

Trenutačno ne postoji spremnost IASB-a i IPSASB-a za razvoj standarda za neprofitne organizacije zbog njihove organizacijske strukture kao i područja kojima se ti odbori bave (Crawford i ostali 2018, str. 26).

U nekim zakonodavstvima ima malo ili uopće nema vodiča koji bi neprofitnim organizacijama pomogli u sastavljanju financijskih izvještaja. Stoga bi zajednička međunarodna osnova pomogla učinkovitosti i uspješnosti izvještavanja. To je povezano s odgovornošću primatelja prema darovateljima za primljene potpore (engl. *grant*) i subvencije (pomoći, engl. *subvention*) (Davies 2015, str. 7).

4.1.3.4. Računovodstvo neprofitnih organizacija u RH

I u RH ne postoji opći propis kojim bi se jedinstveno odredio pojam neprofitne organizacije neovisno o njezinu računovodstvenom položaju. Tako bi se neprofitnim organizacijama načelno mogle smatrati organizacije koje nisu ostvarene radi stjecanja dobiti te se financiraju i iz izvora koji su različiti od onih kojima se financiraju one koje prihode ostvaruju na tržištu (Vašiček, D. i Vašiček, V. 2016, str. 6). U RH organizacije s obilježjem neprofitnosti mogu se podijeliti na one koje su korisnice proračuna (državne organizacije) i neprofitne organizacije (u užem smislu) – nedržavne, nevladine organizacije (Vašiček, D. i Vašiček, V. 2016, str. 7).

Prvi propis koji je uredio područje neprofitnog računovodstva donesen je 1993. (Vašiček, D. i Vašiček, V. 2016, str. 251 i 252). Velika je promjena u neprofitnom sustavu donošenje općeg zakona (Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija 2014) kojim se uređuje financijsko poslovanje u koji su ugrađene osnovne odredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija koje su i danas na snazi. Na temelju tog zakona donesen je za potrebe računovodstva i provedbeni propis koji se do danas nije bitno promijenio te se i danas primjenjuje (Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu 2015).

U RH u okvir računovodstva za neprofitne organizacije svrstane su sve organizacije koje nisu osnovane radi stjecanja dobiti (Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija 2014), a ne pripadaju sustavu države u koji se za potrebe ovog rada uvrštavaju svi oni subjekti koji su u posebnom propisu navedeni kao proračuni, odnosno proračunski korisnici (primjerice, Podatci iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika 2020).

Neke su od skupina neprofitnih organizacija te vrste: udruge, zaklade, ustanove (samo one koje nisu u sustavu države), umjetničke organizacije, komore, sindikati, udruge poslodavaca i dr. (Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija 2014).

Temelji računovodstvenog sustava koji se trenutačno primjenjuje postavljeni su Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija 2014).

Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (2014) i Pravilnikom o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (2015) propisan je način priznavanja temeljnih pozicija financijskih izvještaja koji se sastavljaju i prezentiraju (imovine, obveza, prihoda, rashoda, primitaka i izdataka) te poslovne knjige, knjigovodstveni sustavi i dr.

Za knjigovodstveni sustav dvojnog knjigovodstva propisan je računski plan, a za sustav jednostavnog knjigovodstva propisano računovodstveno načelo jest načelo novčanog toka (Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu 2015, čl. 56).

Temeljno računovodstveno načelo neprofitnog računovodstva jest načelo nastanka poslovnog događaja koje se zakonom i objašnjava. Od tog načela odstupa se u primjeni jednostavnog knjigovodstva. Temeljne pozicije financijskih izvještaja u dvojnog knjigovodstvu jesu: imovina, obveze, vlastiti izvori, prihodi (podijeljeni na recipročne i nerecipročne prihode), rashodi. U nastavku se objašnjavaju neke njihove temeljene pozicije (Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija 2014).

Nerecipročni prihodi od kojih se neki izrijekom navode priznaju su u izvještajnom razdoblju u kojem su raspoloživi. No u to razdoblje mogu se uključiti i oni nerecipročni prihodi koji su raspoloživi neposredno nakon zadnjeg dana izvještajnog razdoblja, ali ne kasnije od predaje financijskih izvještaja. Neke od vrsta nerecipročnih prihoda koje su izrijekom navedene jesu: prihodi po posebnim propisima, donacije, članarine, pomoći.

Propisan je računski plan koji sadržava sedam razreda (Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu 2015).

Tablica 5. Pregled razreda računskog plana

Razred	Naziv razreda
0	Nefinancijska imovina
1	Financijska imovina
2	Obveze
3	Prihodi
4	Rashodi
5	Vlastiti izvori
6	Izvanbilančni zapisi

Izvor: doktorandica prema Pravilniku o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, 2015

Prema navedenom računskom planu, može se zaključiti da računovodstveni okvir za neprofitne subjekte nije toliko zahtjevan kao što je to za ostale dvije skupine subjekata. Jedan je od razloga za to posebnost (jednostavnost) njihova poslovanja.

4.1.4. RAČUNOVODSTVENI OKVIR ZA SUBJEKTE FINANCIRANE JAVNIM PRIHODIMA

U ovoj točki prezentira se opći pristup računovodstvu subjekata koji se financiraju javnim prihodima, a potom se razmatra računovodstveni okvir koji primjenjuje US GAAP, međunarodni računovodstveni okvir (IPSAS), mogući europski okvir (EPSAS) te nacionalni računovodstveni okvir.

4.1.4.1. Opći pristup

Različitost državnog računovodstvenog okvira proizlazi iz temeljnog načina financiranja rada neprofitnih organizacija javne uprave u odnosu na one koje to nisu (Freeman i ostali 2013., str. 2).

Javna uprava i drugi subjekti u javnom sektoru sastavljaju, odobravaju i javno objavljuju godišnji proračun. Ti subjekti u usvojenom proračunu daju i financijske podatke o poslovnim planovima za nadolazeće razdoblje, potrebnim resursima i često vrste usluga koje pružaju i očekivanja (IFAC 2021a, str. 35). Proračun pokazuje najvažnije ciljeve subjekta koji ga donosi i njime se provode namjene gospodarskih politika (BAJO, A. i ostali 2009., str. 14 i 15).

Uz tehničke postavke računovodstava koje su jednake za sve vrste računovodstvenih sustava postoje i skupovi makroekonomskih računa (engl. *macroeconomic accounts*) za svaku državu (znanu kao nacionalna računovodstva, engl. *national accounting*) i nacionalni državni proračun (proračun javne uprave, (engl. *national government's budget*) (Jones i Pendlebury 2010, str. 30).

Zbog financijske neovisnosti i nacionalnih zakonodavstva države imaju ovlasti odlučiti o sadržaju računovodstva javnog sektora unutar svoje nadležnosti. Istraživanje u vezi s time u 2011. upućuje na to da većina zemalja primjenjuje standarde poput IPSAS-a na središnjoj razini (engl. *federal/central*) što znači da te države imaju nacionalne računovodstvene standarde i standarde financijskog izvješćivanja, ali pri tome primjenjuju IPSAS kao smjernice ili predložak. No utjecaj standarda jačat će zbog prisutnog povećanja zahtjeva za regulatora statistike (GFS, SNA...) (Muller i Berger 2012, str. 30).

Računovodstvo javnog sektora prvo se razvijalo kao metoda naplate/namirenja uplaćene u (feudalnu) riznicu. Računovodstvo proračuna razvija se od 19 st. uz više odgovornosti narodu i parlamentarnoj demokraciji, i to izvorno u zapadnoj Europi (Engleska, Francuska, Njemačka), a potom kroz europske kolonije. Konačno se mijenja naglasak u nekim državama od financijskog vođenja do uspješnosti prema NPM-u (novom javnom menadžmentu) i od kraja dvadesetog stoljeća prihvaćanju obračunskog temelja računovodstva (Lorson i ostali 2019, str. 48).

Računovodstvo javnog sektora nema toliki utjecaj na poslovanje kao kod profitne organizacije (Jones i Pendlebury 2010, str. 12). Pristup računovodstva privatnog sektora znatno je prilagođen kako bi odgovarao za javni sektor. No posebne dodatne informacije unutar financijskog izvještavanja javnog sektora moraju se objaviti kako bi se ispunili posebni zahtjevi u vezi s odgovornošću (Lorson i ostali 2019, str. 91).

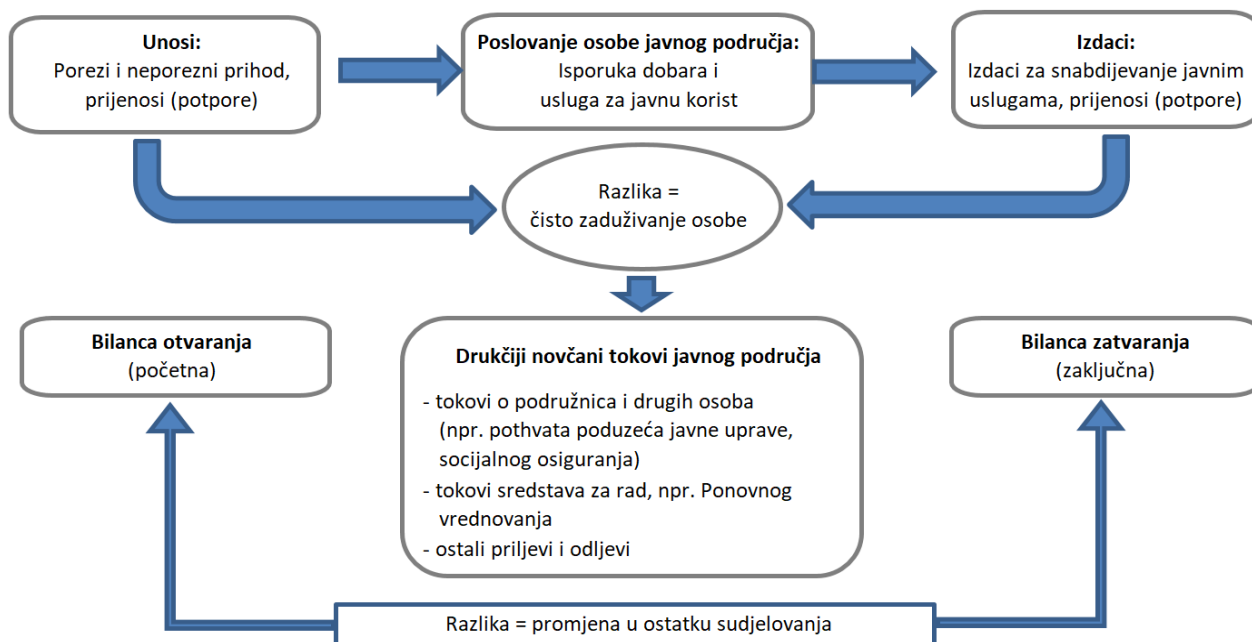
Državno računovodstvo odvojeno je od glasača i glasači nemaju osobitu motivaciju da ga razumiju i nemaju potrebu platiti stručnjake tog sektora jer samo računovodstvo ne utječe na stjecanje prihoda (Jones i Pendlebury 2010, str. 12).

Isto tako profesionalna računovodstvena tijela nemaju utjecaj na javnu upravu. Iako javne uprave podupiru rad tih tijela koja su u načelu neprofitne organizacije, ona se ne pridržavaju usvojenih načela, odnosno ako ih se i pridržavaju to ne čine do jednake razine. To je osobito prisutno kod nacionalnih uprava. Računovodstvo nikad nije u potpunosti odvojeno od politike (Jones i Pendlebury 2010, str. 12 i 13).

Glavni sudionici u reguliranju računovodstvenog sustava u području računovodstva javne uprave jesu: predstavnička tijela, javna uprava, donositelji standarda, knjigovodstvena tijela, subjekti koji sastavljaju godišnje izvještaje javne uprave, korisnici financijskih izvještaja i revizori (Lundquist 2003, str. 15).

Računovodstveni predložak za državno računovodstvo ima svoje sastavnice i razlikuje se od onoga koji se odnosi na poduzetnički predložak.¹⁵

Slika 12. Model računovodstva javne uprave



Izvor: Lorson, P, et al.: **European Public Sector Accounting** pdf. Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra University Press, 2019., str. 85.

Računovodstveni sustav treba osigurati pouzdane temelje za praćenje prihoda, ugovornih obveza, plaćanja, zaostataka, obveza i imovine. Točno računovodstvo za trošenje bitno je za jasnoću proračuna. Najbolja je praksa ta da računovodstveni sustav može primijeniti obračunski računovodstveni temelj kao i mogućnost sastavljanja novčanih izvješća (Manual on Fiscal Transparency 2007, str. 53 i 54).

Na računovodstvo za subjekte u javnom sektoru utječe nacionalna javna vlast, međunarodni okvir propisa i standarda (Vašiček, V. i suradnici 2016, str. 2).

Računovodstva javnog sektora u svijetu izrazito se razlikuju i s formalnog i sa sadržajnog gledišta, nalaze se u postupku prevođenja u računovodstva prema izvorima, prema obračunskim temeljima i izvještavanjima (Muller i Berger 2012, str. 1).

¹⁵ Pogledati u poglavlju .4.1.2. Računovodstveni okvir za gospodarske subjekte.

Državno računovodstvo postupak je zapisivanja, raščlanjivanja, razvrstavanja, zbrajanja tretmana i tumačenja financijskih informacija o javnoj upravi ukupno i o pojedinačnim transakcijama i drugim gospodarskim događajima koji su povezani s primanjima, trošenjem, prijenosom, upotrebljivošću i raspolaganjem imovinom i obvezama. Računovodstvo javne vlasti ima svoje svrhe (5. Government accounting and use of the accruals basis 2021, str.1).

Računovodstveni temelj proračuna i financijskih izvještaja mogu se i često se razlikuju u odnosu na to kada se transakcija priznaje; koji se ostali prihodi, rashodi, imovina i obveze priznaju; koje su osnove mjerenja i vrednovanja tako priznatih stavaka. Stoga računovodstveni temelj javne vlasti može biti i često jest mješavina različitih računovodstvenih temelja za različite stavke (Jones i Pendlebury 2010, str. 36).

Primjena određenog računovodstvenog temelja u javnoj vlasti može biti posljedica povijesnog razvoja i dostupnih sredstava rada prije nego samostalne odluke (IFAC 2000, Study 11, str. 9).

Tri su računovodstvena temelja proračuna: temelj ugovornih obveza, temelj obveza i novčani temelj (Jones i Pendlebury 2010, str. 36 i 38).

Uz tri osnovna računovodstvena temelja proračuna postoji i obračunski računovodstveni temelj (engl. *accrual base*) koji se rijetko primjenjuje u proračunima javne uprave. Taj temelj zahtijeva uvođenje računovodstvenih standarda (65% of Governments To Adopt Accrual Accounting Within Five Years, 2018) koji su bitni zbog: a) sigurnosti, b) usporedivosti, c) kvalitete (Lundqist 2003, str. 5). U pretežnom broju slučajeva novčani temelj i puni obračunski temelj bit će jednaki. Bitna razlika pojavljuje se samo ako postoje računi plaćanja (engl. *receivables*) i naplate (engl. *payables*) ili zaliha na kraju godine. Jedna je od bitnih razlika u tome što obračunska osnova priznaje dodatni rashod – otpis (Jones i Pendlebury 2010, str. 43).

Obračunski temelj primjenjuje se samo u nekim državama (Lundqist 2003, str. 5). Većina europskih zemalja ili već ga primjenjuje ili je u postupku njegova uvođenja uz neke iznimke (65% of Governments To Adopt Accrual Accounting Within Five Years, 2018).

Ako je puni obračunski računovodstveni temelj ograničen na financijske izvještaje, sveobuhvatna kontrola proračunskog ciklusa, a time i sam proračun, treba biti na istoj osnovi (Jones i Pendlebury 2010, str. 48). Odnosno, proračunsko računovodstvo (engl. *budgetary accounting*) proizlazi iz dogovorenog proračuna u javnom sektoru. Knjigovodstvo mora slijediti logiku sadržaja proračunskih zapisa (Lorson i ostali 2019, str. 96).

Budžetiranje na temelju novca može postići svrhu novčanog vođenja u javnom sektoru, dok obračunski temelj znači mjerenje na temelju troška umjesto na temelju novca. Ono služi potrebama za menadžerskim informacijama radi kontroliranja (vođenja) i upravljanja (Lorson i ostali 2019, str. 97).

Postoje još dva oblika „računovodstva“ koja su povezana s računovodstvom javnog sektora: sustav makroekonomskih računa i nacionalni (državni) proračun javne uprave (Jones i Pendlebury 2010, str. 50), odnosno riječ je o još dvjema vrstama naknadnih financijskih informacija (IFAC 2021a, str. 53).

Nacionalna računovodstva općenito su standardizirani statistički podaci koji proizlaze iz ekonomija i koje sastavljaju središnji statistički uredi. Da bi se oni sastavili, pretpostavlja se znanje o

raspoloživim nacionalnim bogatstvima (sredstvima rada, engl. *resources*). Opći sustav koji razvijaju Ujedinjeni narodi (UN) zove se Sustav nacionalnih računa (SNA 1993, engl. *System of National Accounts*) s europskom verzijom koja je u potpunosti dosljedna općem sustavu: Europski sustav nacionalnih računa (ESA 1993, 1995, engl. *European System of Accounts*)¹⁶ (Jones i Pendlebury 2010, str. 50).

Nacionalni (makroekonomski, kratica: NA) računi su statistika usredotočena na elemente i razvoj gospodarstva. Oni opisuju i analiziraju (na moguć i pouzdan način) gospodarske poslovne odnose i međudnose unutar gospodarstva (Jones i Pendlebury 2010, str. 50).

Sve osnovne jedinice koje djeluju u gospodarstvu mogu biti pridružene određenom osnovnom sektoru. Podjele po podsektorima dane su računima sektora (engl. *sector account*) (Glossary: National accounts (NA)) SNA je međunarodno dogovoren uobičajeni skup preporuka kako mjeriti gospodarske aktivnosti (United Nation Statistics).

Usporedno se razvija u okruženju IMF-a i sustav poznat pod nazivom Državna statistika financija odnosno Financijska statistika javne uprave (statistika opće države, statistika državnih financija, engl. *Governement Finance Statistics, GFS*). GFS je u biti također sustav nacionalnog računovodstva koji je nasuprot SNA-u sustav koji je usredotočen na odnose unutar nacionalnih gospodarstva (Jones i Pendlebury 2010, str. 50). Za GFS sustav objavljuju se i vodiči koji nisu svuda primjenjivi, ali oni olakšavaju usporedbu nacionalnih računa i financijskih izvješća (Manual on Fiscal Transparency 2007, str. 63).

Iako nacionalna računovodstva imaju mnogo zajedničkog s računovodstvima, ona se od njega jasno razlikuju. Oba računovodstva prate ekonomske djelatnosti opće države. Zbunjujući je naziv.

Postoje međunarodni pritisci na pravila i prakse (od tijela poput *International Monetary Fund, World Bank, OECD*), no ne postoji međunarodni skup politika. Stoga proračuni opće države mogu biti pripremljeni na više računovodstvenih osnova, opravdanih unutar računovodstva nacionalnog računovodstva, kao i na tvrdnjama o neovisnosti čime nastaje mješavina koja nema formalno značenje (Jones i Pendlebury 2010, str. 51 i 52).

4.1.4.2. US GAAP za državne subjekte

U američkoj literaturi često se organizacije koje su izvan poduzetništva zajednički nazivaju državnim organizacijama i neprofitnim organizacijama (engl. *governmental and nonprofit organizations*, skraćeno *G&NP organizations*). Te organizacije, poglavito državne, podložne su jačem zakonodavnom te regulatornom (uređenom) vođenju od organizacija koje su privatna poduzeća. Osobito se nadziru neki aspekti G&NP organizacija među kojima se ističu računovodstvo i financijsko izvještavanje (Freeman i ostali 2013., str. 5).

Država (središnja i lokalna) odnosno državne i lokalne javne uprave imaju računovodstvene standarde koji se razlikuju od saveznih (engl. *federal, Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International 2017, Summary*).

¹⁶ Najnovija inačica je ESA 2010.

Dva su odbora nadležna za računovodstvene standarde u SAD-u: Odbor za državne računovodstvene standarde (engl. *Governmental Accounting Standards Board*, GASB) i Savezni odbor za reviziju računovodstvenih standarda (engl. *Federal Accounting Standards Advisory Board*, FASAB). GASB donosi računovodstvene standarde za (središnju) i lokalnu državu (Natuknica 3), a za saveznu državu dodatne standarde donosi FASAB¹⁷ (*Accounting Research Guide*) i (Natuknica 8a).

Stoga su GASB standardi GAAP samo za središnju i lokalnu državu. GASB izdaje nekoliko vrsta objava (*Accounting Research Guide*). Nasuprot tome FASAB je GAAP samo za subjekte savezne države. I on izdaje nekoliko vrsta objava (*Accounting Research Guide*).

Središnja i lokalna država uključene su u poduzetničke vrste djelatnosti (engl. *business-type activities*) i općenite državne djelatnosti. Zbog tih dviju vrsta djelatnosti za državu se kaže da ima dvojnu narav.

Slika 13. Vrste skupina imovine(fondova) i skupine imovine unutar tih vrsta prema GAAP za državne subjekte

Državni fond
Opći fond
Fond namjenskih prihoda
Fond za pothvate u vezi sa kapitalnom imovinom
Fond koji se upotrebljava za obveze
Stalni fond
Vlasnički fond
Fond za unutarnje usluge
Poduzetnički fond
Založni fond
Posrednički fond
Fiducijarni fond

Izvor: prema Beams, F. A., Antony, J. H., Bettinghaus, B., Smith, K.: *Advanced Accounting*, 11th. international edition, Pearsnon Education, New Jersey., 2012., str. 662.-678

S računovodstvenog stajališta zanimljivo je da se za svaku od navedenih skupina imovine odnosno fondova primjenjuju računovodstva koja nisu jednaka pri čemu se za neke skupine samo neznatno razlikuju.

S računovodstvom općeg fonda odnosno opće skupine imovine usko su povezani i zapisi u proračunu. Na početku godine na koju se odnosi proračun (engl. *fiscal*) usvojeni proračun (engl. *budget*) bilježi se u okviru računovodstvenih zapisa što je temeljna razlika između državnog proračuna i proračuna poduzetničkih subjekata. S time su povezane i pomoćne poslovne knjige u kojima država detaljno zapisuje planirane odgovarajuće prihode i dodjele (Beams i ostali 2012, str.690).

O vlasničkom, odnosno posjedničkom fondu izvještava se primjenom obračunskog računovodstvenog temelja (Beams i ostali 2012, str.658).

Modificirani (preinačeni) obračunski temelj (engl. *modified accrual basis*) upućuje na to da se prihodi priznaju kada su resursi raspoloživi radi podmirenja kratkotrajnih obveza i da se izdatci priznaju kada nastanu. Taj se temelj primjenjuje za državne fondove, no država pri sastavljanju financijskih

¹⁷ Lokalna je država (engl. *local government*) ona koja je niže razine od države. Većina država ima zemlje (engl. *country*) i općine (engl. *municipalities*), dok su neke države zemlje podijelile u gradska naselja (engl., *township*).

izvještaja širokog obuhvata (savezna razina) koji konsolidiraju nekretninske i državne fondove primjenjuje obračunski računovodstveni temelj. Stoga kada se sastavljaju ti izvještaji, izvještaji državnih fondova moraju se prilagoditi obračunskom računovodstvenom temelju.

Proračun je plan financijskog poslovanja koji se sastoji od procijene predloženih izdataka za određeno razdoblje i predloženih sredstava kojima bi se oni financirali. Odobrenje proračuna zakonodavna je odgovornost i kada ga zakonodavno tijelo odobri, on dobiva obilježje propisa o potrošnji koji ima snagu zakona.

Dodjele (engl. *appropriations*) su odobreni ili ovlašteni izdatci. Ako je dodjela raspoređena za određeno razdoblje, naziva se okvirnom dodjelom (engl. *allotment*) kako bi se u proračunskoj godini izbjeglo prerano stvaranje izdataka. Kratkotrajni (trenutačni) proračun uobičajeno je jednogodišnji i uključuje i poslovni proračun i proračun za kapitalnu imovinu. Proračun kapitalne imovine uključuje trenutačni dio programa za kapitalnu imovinu (Beams i ostali 2012, str.662).

4.1.4.3. Međunarodni standardi računovodstva javnog sektora

Međunarodni savez računovođa (engl. *International Federation of Accountants*, IFAC) osnovao je Odbor (povjerenstvo) za međunarodne standarde javnog sektora (engl. *International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB) čija je zadaća razvoj i objava IPSAS-a, Međunarodnih standarda računovodstva javnog sektora (engl. *International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS).

IFAC je međunarodna organizacija koja je osnovana 1977. sa sjedištem u New Yorku. Povjerenstvo za javni sektor (engl. *Public Sector Committee*, PSC) kao stalni operativni odbor osnovano je 1986. PSC je 2004. preimenovan u IPSASB te mu je proširena nadležnost: ne samo brinuti se o računovodstvenim standardima već voditi računa i o općim financijskim izvještajima, odnosno onima koji su namijenjeni korisnicima koji nemaju mogućnost zahtijevati posebne izvještaje koji su namijenjeni njihovim potrebama. IASB i IFAC u 2011. objavili su dogovor o međusobnoj suradnji pri razvoju standarda privatnog i javnog sektora. IPSAS uređuje računovodstvo javnog sektora, osim u državnim poduzetničkim subjektima (engl. *Government Business Enterprises*, GBE) koji primjenjuju Međunarodne standarde financijskog izvještavanja koje objavljuje IASB i koje primjenjuju poslovne organizacije privatnog sektora (Muller i Berger 2012, str. 1). Utvrdilo se da bi bilo prikladno za GBE osigurati i dodatne informacije, npr. da rade na tržištu bez konkurencije, da nemaju financijske ili društvene objekte koji su u sukobu s njihovim tržišnim ciljevima (IFAC 1996a, Study 7, 1.001 i 1.139).

Međunarodni računovodstveni standard javnog sektora objavljen 2017. sastoji se od dva dijela: prvi je obvezujući, a drugi nije.

IPSAS koji se primjenjuje od 2021 godine podijeljen je na onaj koji primjenjuje obračunski računovodstveni temelj, odnosno načela nastanka događaja, i računovodstveni temelj novčanog tijeka (IFAC 2021a) i (IFAC 2021b).

Uočava se trend približavanja standarda financijskog izvještavanja u državnom sektoru s onima iz privatnog sektora (IFRS). Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja privatnog sektora primjenjuju se kao polazne točke za razvoj novih IPSAS-a. IPSASB će prilagoditi IFRS samo ako država ima posebne zahtjeve. Posebni zahtjevi države kao što su transakcije bez nadoknade (engl.

transactions without consideration) na primjer, porezi i prijenosi (donosi) – (engl. *transfers*), statistika državnih financija (engl. *Government Finance Statistics, GFS*) ili javno budžetiranje (engl. *public budgeting*) ponekad zahtijevaju donošenje potpuno novih standarda za koje ne postoje odgovarajući standardi unutar IFRS-a (Muller i Berger 2012, str. 8).

Većina IPSAS-a sadržava obračunski računovodstveni temelj što upućuje na to da IPSASB podrazumijeva da se na toj osnovi bolje odražava računovodstvenu stvarnost (Muller i Berger 2012, str. 30).

Obračunski računovodstveno temelj u okviru IPSAS-a ne primjenjuje se samo u nekim okolnostima (IFAC 2021b, str. 958).

Osnovno načelo mjerenja početnog i naknadnog priznavanja elemenata financijskih izvještaja obuhvaća *trošak, fer i sadašnju vrijednost*. No o tim se načelima i dalje raspravlja i IPSASB je zaključio da neće moći postojati jedinstvena osnova mjerenja za sve elemente financijskog izvještavanja. Stoga IPSASB raspravlja o odgovarajućim osnovama mjerenja za različite vrste imovine i obveza.

Osim temeljnih osnova mjerenja svojstvenih IPSAS-u, većina kojih odgovara onima iz IFRS-a, neki IPSAS uvodi i posebne osnove mjerenja za početna i naknadna mjerenja kao što su neto ostvariva (nadoknadiva) vrijednost (engl. *net realizable – settlement value*) i trošak zamjene (engl. *current replacement cost*) u IPSAS-u 12, nadoknadiva svota (usluge) (engl. *recoverable (service) amount*) u IPSAS-u 17, 21 i 26 ili vrijednost pri uporabi (uporabna vrijednost, engl. *value in use*) unutar IPSAS 21 i 26 (Muller i Berger 2012, str. 34).

U nastavku se navode osnovne sastavnice okvirnog pristupa financijskih izvještaja opće namjene IPSAS-a zasnovane na obračunskom računovodstvenom temelju. Načelni okvir daje pristup koji je podloga za financijske izvještaje opće namjene s obračunskom računovodstvenom osnovom koja se primjenjuje u razvoju IPSAS-a i RPG-a (engl. *Recommended Practice Guidelines – preporučenih praktičnih smjernica*) (IFAC 2021a, str. 26).

Prema priručniku za međunarodne računovodstvene standarde javnog područja (sektora), sastavnice financijskih izvještaja u sustavu IPSAS-a su imovina, obveze, prihodi, rashodi, vlasnički doprinosi i vlasničke raspodjele (IFAC 2021a, str. 74-80).

Temelji mjerenja koji se za imovinu navode u IPSAS-u jesu: povijesni trošak (engl. *historical cost*) i skup mjerenja trenutačne vrijednosti: tržišna vrijednost (engl. *market value*), trošak zamjene, cijena neto prodaje (engl. *net selling price*) i uporabna vrijednost (IFAC 2021a, str. 105).

Temelji mjerenja koji se u IPSAS-u navode za obveze jesu: povijesni trošak, trošak ispunjenja (engl. *cost of fulfillment*), tržišna vrijednost, trošak odstupanja (engl. *cost of release*) i pretpostavljene cijena (engl. *assumption price*).

Prihodi i rashodi proizlaze iz razmjenjivih i jednostranih transakcija osim događaja kao što su npr. nerealizirano smanjenje ili povećanje vrijednosti imovine ili obveza, trošenje imovne putem otpisa i brisanja uslužnih mogućnosti i mogućnosti ostvarivanja gospodarskih prihoda putem obezvrjeđenja (IFAC 2021a, str. 79).

Razlika između prihoda i rashoda razdoblja o kojima se izvještava u izvještaju o financijskom položaju subjekta jest višak ili manjak razdoblja (IFAC 2021a, str. 80).

4.1.4.4. Europski standardi računovodstva javnog sektora

Znanstvena literatura koja se bavi europskim standardima EPSAS postupno se povećava (Polzer i Reichard , str. 7).

Uključivanje normi i standarda unutar EU-a na različitim je razinama. Ono nije ravnomjerno među članicama (od temelja neto novčanog toka do punog obračunskog temelja) pa se stoga Europska komisija (engl. *European Commission*, EC), da bi dobila pouzdane podatke o dugu članica, oslanja na statističke podatke (ESA podatke) koji su temeljeni na obračunskom temelju i dvostavnom knjigovodstvu. Uza sve to članice imaju različite razine države, stoga su podatci koji se osiguravaju državnim računovodstvom nepouzdati i neusporedivi (Lorson i ostali 2019, str. 26).

Europska komisija izjavila je da IPSAS predstavlja prihvatljivu osnovu za usklađivanje državnog računovodstva u EU-u (Lorson i ostali 2019, str. 28), (Polzer i Reichard , str. 1).

EU nastoji potaknuti reguliranje državnog računovodstva posebnim standardima čije je izvorište IPSAS, Međunarodni standardi računovodstva javnog sektora. Riječ je o Europskim standardima računovodstva javnog sektora (engl. *European Public Sector Accounting Standards*, EPSAS). Uvođenje EPSAS-a članice EU-a prouzročilo bi velike troškove, ali koristi bi bile znatno veće (65% of Governments To Adopt Accrual Accounting Within Five Years, 2018).

Europska komisija, a poglavito EUROSTAT (engl. *European Statistical Office*, Europski statistički ured) potiče utemeljenje EPSAS-a kao zajedničkih obvezujućih standarda, odnosno pravila za financijska izvještavanja za sve članice EU-a. Razmatra se i adekvatnost obvezujuće primjene IPSAS -a za potrebe jedinstvenog reguliranja računovodstva za sve članice EU-a (Polzer i Reichard, str. 1). Konferencija koju je organizirao EUROSTAT 2013. snažno je poduprla usklađenje računovodstvenih standarda u EU-u te naglasila da se EPSAS, iako ne jedini, vidi kao potrebno sredstvo daljnjeg upotpunjavanja proračuna u EU-u (Towards Implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU Member States 2014).

Razdoblje 2020. – 2025. označeno je kao prijelazno razdoblje prema EPSAS-u koje bi dovelo do usklađenja područja standarda javnog sektora i izvješćivanja. No 2019. standardi još nisu doneseni pa se ne može ni očekivati njihovo uvođenje u očekivanom razdoblju (Lorson i ostali 2019, str. 29).

Sva ta nastojanja još su jače bila potaknuta financijskom krizom 2007/08 (Polzer i Reichard , str. 5). Unatoč potpori i tome što je dio država članica EU-a u svojim nacionalnim standardima upućivao na IPSAS, nijedna od članica nije u potpunosti primijenila IPSAS (Public Sector Accounting. Issues paper on EPSAS 2014).

Prema Lorson i ostalima (2019, str. 18 i 34), EPSAS se još uvijek razvija i usredotočuje se na izvore računovodstvenih informacija (Lorson i ostali 2019, str. 34).

4.1.4.5. Računovodstvo državnih subjekata u RH

Kao što se mijenjao državni računovodstveni okvir, tako se mijenjao i broj subjekata koji ga primjenjuju.

Kako navode Vašiček, D. i Vašiček, V. (2016, str. 126-134), u državnom računovodstvu RH (od 1991. godine pa do današnjih dana) prisutno je nekoliko razdoblja pri čemu svako od njih ima svoja obilježja, i to: 1) 1991. – 1993., 2) 1993. – 1994., 3) 1995. – 2001., 4) 2002. pa nadalje.

U zadnjem razdoblju uvođenjem modificirane obračunske osnove računovodstveni sustav RH približava se međunarodnim politikama. Prikladnije su uvedene i međunarodne klasifikacije (GFS 2001 te od 2014. ESA 2010) te se postiže jasnoća i usporedivost poslovanja države. Državna riznica dobiva i nadzornu zadaću. Daljnji napredak bio je donošenje novog Zakona o proračunu u 2003. kojim se uvodi i programsko planiranje (Vašiček, D. i Vašiček, V. 2016, str. 134 i 135).

U RH se u praksi još uvijek primjenjuje usporedni računovodstveni sustav u području budžetiranja (kao financijskog plana) i financijskog izvještavanja. Zbog toga bi se trebala tražiti usklađenja (Lorson i ostali 2019, str. 113) pa se subjekti koji su u sustavu priklanjaju tome da se računovodstvo priklanja novčanoj osnovi kako bi se pratilo izvršavanje/izvršenje proračuna. Usklađenje pretpostavlja i IPSAS 24 (Lorson i ostali 2019, str. 114).

Za određivanje obuhvata javnog sektora u RH postoje prijepori u razgraničavanju subjekata i određivanju njihove pripadnosti određenom području (Vašiček, D. i Vašiček, V. 2016, str. 24).

Temelji rada subjekata koje djeluju u državnom području u RH postavljeni su Zakonom o proračunu. Do 2022. primjenjivao se Zakon o proračunu iz 2008. s izmjenama do 2015. (Zakon o proračunu 2008-2015), a od 2022. godine primjenjuje se onaj koji je donesen 2021. (Zakon o proračunu 2021.). Proračunski sustav u načelu je ostao isti.

Uvodne odredbe Zakona o proračunu (2008. – 2015.) navode da se taj zakon primjenjuje na državni proračun, proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (JLP(R)S), proračunske korisnike navedenih proračuna. U nekim se dijelovima primjenjuju i na trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (općine, gradovi, županije) imaju odlučujući utjecaj na upravljanje koji se prema pravilima statističke metodologije – ESA 2010 razvrstavaju u sektor opće države (javne vlasti), a da nisu proračunski korisnici. U tim okolnostima primjenjuje se na izradu financijskih planova, upravljanje novčanim sredstvima, zaduživanje i davanje jamstva, računovodstvo, izradu i podnošenje financijskih izvještaja i provedbu proračunskog nadzora Posebnim pravilnikom (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, 2009-2019) određuju se subjekti koje se smatraju tim subjektima i oni se javno objavljuju tekuće proračunske godine za sljedeću proračunsku godinu. Ti subjekti upisani su u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika (Podatci iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika 2020.).

Zakon o proračunu određuje sadržaj određenih proračunskih pojmova (Zakon o proračunu 2008. – 2015., čl. 3) među kojima trebalo bi uputiti na pojmove javnog sektora, državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te financijski plan. Samo se definicija nekih pojmova promijenila u trenutačno važećem Zakonu o proračunu (Zakon o proračunu, 2021).

Računovodstvo koje ti subjekti primjenjuju zove se proračunsko računovodstvo jer je prema Zakonu o proračunu i određeno kao ... *računovodstveni sustav koji se odnosi na knjigovodstveno*

praćenje, analiziranje i izvještavanje o poslovnim događajima proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika,.... (Zakon o proračunu 2008-2015, čl. čl. 3. toč. 51).

Zakon o proračunu navodi i načela kojih se trebaju pridržavati svi subjekti koji ga primjenjuju (Zakon o proračunu 2008-2015, čl. . 4-12).

Proračun se sastoji od općeg (račun prihoda i rashoda, račun financiranja) i posebnog dijela (sastoji se od plana rashoda i izdataka proračunskih korisnika iskazanih po vrstama raspoređenim u programe koje čine aktivnosti i projekti). Na razini JLP(R)S-a proračun čini i plan razvojnih programa (Zakon o proračunu 2008-2015, čl. 16).

Proračun ima nekoliko uloga i svojstvene su mu tri podcjeline: planiranje, izrada i donošenje proračuna; izvršavanje proračuna, računovodstvo i financijsko izvještavanje; nadzor i revizija proračuna (Vašiček, D. i Vašiček, V. 2016, str. 28 i 33). Prema načelnim pravilima jasnosti financijskog proračuna priprema proračuna mora imati svoj vremenski slijed (Manual on Fiscal Transparency 2007, str. ix i x).

Financijski plan izvanproračunskih korisnika sastoji se od prihoda i primitaka te rashoda i izdataka koji se raspoređuju u programe (aktivnosti i projekte). On se sastoji od općeg dijela (račun prihoda i rashoda te računa financiranja, a potom i posebnog dijela koji sadržava prihode i primitke te rashode i izdatke koji se raspoređuju u programe (aktivnosti i projekte) (Zakon o proračunu 2008-2015, čl. 17).

Proračun se razrađuje prema proračunskim klasifikacijama (Zakon o proračunu 2008-2015, čl. 21) (organizacijska, ekonomska, funkcijska, lokacijska, programska, izvori financiranja) koje su uređene posebnim propisom (Pravilnik o proračunskim klasifikacijama 2010-2020).

Proračunsko računovodstvo¹⁸ uređuje poslovne knjige, knjigovodstvene isprave, sadržaj računa računskog plana, priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka, procjenjivanje bilančnih pozicija, revalorizacija, financijska izvještavanja i druga područja iz područja računovodstva (Zakon o proračunu 2008-2015, čl. 97).

Provedbeni propis za područje proračunskog računovodstva (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu 2014-2020) detaljnije objašnjava sve što je uključeno u područje proračunskog računovodstva (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu 2014-2020, čl. 2).

Temeljno računovodstveno načelo (računovodstveni temelj) načelo je nastanka događaja i primjene povijesnog troška (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu 2014-2020, čl. 17).

Uređena su načela iskazivanja imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda/primitaka i rashoda/izdataka. To su osnovni elementi financijskih izvještaja u proračunskom sustavu: imovina, obveze, vlastiti izvoru, prihodi, rashodi (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu 2014-2020, čl. 17-20).

Propisan je računski plan koji sadržava 10 razreda (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu 2014-2020, čl. 22).

¹⁸ Može se zaključiti da je u hrvatskom zakonskom okviru proračunsko računovodstvo u biti državno financijsko računovodstvo te da nije riječ o računovodstvu samog proračuna (financijskog akta), odnosno proračunskog računovodstva kojim se smatra računovodstvo u američkoj literaturi.

Tablica 6. Pregled razreda računskog plana

Razred	Naziv razreda
0	Nefinancijska imovina
1	Financijska imovina
2	Obveze
3	Rashodi poslovanja
4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine
5	Izdatci za financijsku imovinu i otplate zajmova
6	Prihodi poslovanja
7	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine
8	Primitci od financijske imovine i zaduživanja
9	Vlastiti izvori

Izvor: doktorandica prema **Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu**, 2014. – 2020.

Iz prethodnog pregleda osnovnih računa računskog plana razvidno je da se sastoji od deset razreda.

4.1.5. USPOREDBA RAČUNOVODSTVENIH OKVIRA

Pri istraživanju prethodno navedenih računovodstvenih okvira za tri temeljne skupine subjekata koje djeluju u nacionalnom gospodarstvu uočeno je da postoje tri temeljna računovodstvena okvira: dobitni (za subjekte koji su osnovani radi stjecanja dobiti); neprofitni, koji se dijeli na onaj koji primjenjuju subjekti koje su pod vodstvom države (tzv. proračunski subjekti), i ostali neprofitni subjekti, odnosno oni čija je svrha opća dobrobit, a nisu pod vodstvom države (tzv. neprofitni subjekti). Time je odgovoreno na pitanje postoje li različiti računovodstveni okviri za različite svrhe poslovanja te koji su to temeljni računovodstveni okviri i koja su njihova obilježja.

Na nadnacionalnoj razini usporedba navedenih računovodstvenih okvira moguća je s obzirom na US GAAP i IFRS te za državne subjekte s US GAAP-om i za državne subjekte s IPSAS-om. U načelu, usporedba se radi na nacionalnim razinama jer i područje državnog računovodstva podložno je političkim odlukama o tome kakvo se računovodstvo na toj razini primjenjuje. Neprofitno područje ne može se uspoređivati jer ne postoji međunarodno uređenje tog računovodstvenog sustava. Zato se sva tri računovodstvena sustava mogu jasno usporediti samo na nacionalnoj razini.

Iako neprofitne organizacije neovisno o tome jesu li iz područja državnog vodstva ili izvan njega) dijele mnoga računovodstvena načela s trgovačkim poduzetništvom, njihovo računovodstvo i financijsko izvještavanje gotovo je jednako samo što u fokusu financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija nije mjerenje neto dobiti (Lorson i ostali 2019, str. 3).

Temeljne računovodstvene razlike državnog računovodstva u odnosu na poduzetničke subjekte u američkom pravnom okviru mogle bi se svesti na sljedeće: a) kapitalizirana imovina (država treba kapitaliziranu imovinu kako bi izvršavala svoju svrhu, dok dobitni subjekti trebaju kapitalnu imovinu kako bi ostvarili (vlasnički) kapital); b) porezni posjed (država ima pravo na porezne prihode, a dobitni subjekti nemaju); c) računovodstvo fondova odnosno skupina imovine (usredotočenost na uporabu

određenih sredstava za određene namjene, a kod dobitnih subjekata toga nema) (GASB: Why governmental accounting and financial reporting is - and should be – different, str. 11.-12).

Imovina i obveze razlikuju se u privatnom sektoru od onih u javnom sektoru. Od imovine u privatnom sektoru očekuje se da pridonese ostvarenju pozitivnog novčanog toka, dok se u javnom sektoru očekuje da stvara negativne novčane tokove (npr. tekući troškovi i troškovi održavanja). Obveze u privatnom sektoru nastaju kako bi se pribavila imovina koja u budućnosti pridonosi pozitivnim novčanim tokovima, a u javnom sektoru obveze nastaju kako bi se stekla imovina kojom će se stvarati obveze u budućnosti (Lorson i ostali 2019, str. 87).

Računovodstvo za poduzetničke organizacije i one koje su neprofitne terminološki se razlikuje iako su u biti slične skupine. Tako se npr. čista (neto) imovina kod neprofitne organizacije uspoređuje s pojmom kapitala kod poduzetničkih organizacija (Natuknica 7a).

U RH postoje dva samostalna računovodstvena okvira za svaki od neprofitnih sektora (područje države i ono koje nije pod vodstvom države) te ono koje se odnosi na poduzetničke subjekte. Svaki od tih okvira temelji se na svojem načelu: država (modificirano načelo nastanka poslovnog događaja); neprofitni sektor (načelo nastanka poslovnog događaja uz određenu prilagodbu u području prihoda te novčano načelo), poduzetnički sektor (obračunsko načelo, odnosno načelo nastanka poslovnog događaja).¹⁹

Postavlja se i pitanje koje su sličnosti i razlike između različitih računovodstvenih okvira.

U istraživanju sličnosti i razlika između računovodstvenih okvira učene su njihove sličnosti i razlike čime je odgovoreno na to pitanje. Odgovor je dan u slici 14 u nastavku.

U usporednom prikazu upisane su i sastavnice (elementi) financijskih izvještaja (pozicije) koje nisu pod navedenim pojmom izrijekom objašnjene u propisu i uspoređene su s istovrsnim pozicijama iz različitih računovodstvenih okvira.

¹⁹ O njima se detaljno može vidjeti u poglavljima 4.1.2.3. HSF1-ji, 4.1.3.4. Računovodstvo neprofitnih organizacija u RH te 4.1.4.5. Računovodstvo subjekata javne vlasti u RH.

Slika 14. Usporedba računovodstvenih okvira u Republici Hrvatskoj

Sastavnice (načela) knjigovodstva	Gospodarske osobe		Neprofitne osobe		Osobe javne vlasti	
Računovodstveni temelj (načela)	načelo prirasta (obračunsko)		nastanka poslovnog odnosa uz određenu prilagodbu u području prihoda		modificirano načelo nastanka poslovnog odnosa	
			novčano načelo			
Vrsta knjigovodstva	dvostavno		dvostavno		dvostavno	
			jednostavno			
Imovina	buduća korist (primanja) proizišla iz prošlih događaja	trošak nabave	buduća korist (primanja) proizišla iz prošlih događaja	trošak nabave	buduća korist (primanja) proizišla iz prošlih događaja	trošak nabave
		tekući trošak		procijenjena vrijednost		
		ostvariva (utrživa) vrijednost				
		sadašnja vrijednost fer (pravična) vrijednost				
Obveze	budući odljev proizišao iz prošlih događaja		budući odljev proizišao iz prošlih događaja		budući odljev proizišao iz prošlih događaja	
Kapital	posjednički višak imovine	ostatak imovine nakon podmirenje obveza				
Vlastiti izvori			ostatak vrijednosti imovine	ostatak imovine nakon podmirenje obveza	razlika između imovine i obveza	
Prihodi	povećanje gospodarskih koristi (primanja)		povećanje gospodarskih koristi (primanja)	recipročni nerecipročni		
Primici					priljevi novca i novčanih istovrijednosnica	
Rashodi	smanjenje gospodarskih koristi (primanja)		umanjenje gospodarskih koristi (primanja)		smanjenje gospodarskih koristi (primanja)	
Izdaci					odljevi novca i novčanih istovrijednosnica	
Dobit	povećanje gospodarskih primitaka (razlika između prihoda i rashoda)	prihodi veći od rashoda				
Višak prihoda			razlika između prihoda i rashoda	prihodi veći od rashoda		
Višak primitaka					razlika između primitaka i izdataka	primici veći od izdataka
Gubitak	smanjenje gospodarskih primitaka (razlika između prihoda i rashoda)	prihodi manji od rashoda				
Manjak prihoda			razlika između prihoda i rashoda	prihodi manji od rashoda		
Manjak primitaka					razlika između primitaka i izdataka	primici manji od izdataka

Pri proučavanju računovodstvenih okvira subjekata koji su osnovani radi stjecanja dobiti (dobitni subjekti) subjekata koji se smatraju neprofitnim subjektima koji nisu pod vodstvom države (tzv., neprofitni subjekti) te subjekata koji djeluju u okviru države odnosno pod njezinim vodstvom djelomično je dokazana **peta pomoćna hipoteza (PH 5)** rada: *S obzirom na potrebe informiranja korisnika informacija o poslovanju temeljno različitih triju grupa poslovnih subjekta postoje i tri različita računovodstvena okvira i njima pripadajući financijski izvještaji. Oni se mogu usporediti.*

4.2. Financijski izvještaji u različitim računovodstvenim okvirima

U ovom dijelu rada nastoji se odgovoriti na pitanje imaju li svi računovodstveni sustavi jednake financijske izvještaje ili se i oni međusobno razlikuju. Stoga su najprije općenito opisani financijski izvještaji, poglavito oni koji imaju obilježje općih javnih izvještaja, a potom ih se obrazlaže u svakom od temeljnih područja kojima pripadaju: području gospodarskih subjekata, području neprofitnih organizacija, posebno onih koje nisu vođene od države (neprofitni subjekti) i onih koje to jesu (subjekti koji su financirani javnim приходima). Na kraju ovog dijela rada uspoređeni su financijski izvještaji koji se primjenjuju u RH jer je to bitno za temu rada. Naime, ne postoji međunarodno prihvaćeni jedinstveni sustav izvještaja opće namjene za neprofitne subjekte, a onaj međunarodni sustav koji se odnosi na subjekte koji se financiraju javnim приходima bitno je podložan nacionalnim utjecajima.

4.2.1. OPĆI PRISTUP

Financijski izvještaji služe za analizu poslovanja subjekta na temelju financijskih pokazatelja kojima se mjeri poslovanje (Vašiček, D. 2007, str. 161).

Okolnosti u kojima subjekt posluje utječu na objekt financijskih izvješća pa je stoga bitno razlikovati prirodu složenosti poslovanja, poglavito subjekata koji posluju u državi. Država se bitno razlikuje od poduzeća u objektima svoga rada i financiranju. Prvi je cilj pothvata poduzeća dobit i njihova se sredstva za to i upotrebljavaju, dok država osigurava javne usluge i preraspodjeljuje bogatstvo za različite društvene i gospodarske svrhe. Ponekad država osigurava svoje programe i usluge putem organizacija koje su formirane kao pothvati poduzeća, ali većina njih to nije (IPSASB 1991, Study 1, str. 5).

Računovodstveni standardi trebaju biti obvezujući kako bi odredili koji su računovodstveni brojevi prezentirani u financijskim izvještajima kako bi njihovo mjerenje i prezentiranje bilo što nepristranije. U korist standarda ističu se vjerodostojnost, stega i usporedivost, a protiv njih ističu se traženje suglasnosti i preopterećenje. Tu se ističe i problem jezika jer neki su narodi poznati po tome da govore samo svoje jezike što im onemogućuje primjenu dostignuća drugih naroda, ali postoje i poteškoće u pristupima prevođenju, uključujući i pojmove (Elliott, B. i Elliott, J. 2011, str. 100-111).

U nastavku ovog dijela rada istražujući financijske izvještaje u svakom od triju računovodstvenih okvira stvara se pretpostavka kako bi se odgovorilo na pitanje *koji su to opći financijski izvještaji te koja su njihova temeljna obilježja*. Naime, analiziraju se financijski izvještaji u svakom od triju računovodstvenih okvira: gospodarskom, neprofitnom, državnom.

Postavlja se temeljno pitanje: *Jesu li jednaki opći financijski izvještaji u različitim računovodstvenim okvirima?*

Pri istraživanju se odgovorilo na prethodno postavljena pitanja unutar svakog od spomenutih okvira. Razmatrani su financijski izvještaji na nadnacionalnim razinama: US GAAP i IFRS za gospodarski sektor; US GAAP za neprofitni sektor; US GAAP za područje države koji je pod nadležnošću GASB-a odnosno FASAB-a te IPSAS-a koji je pod nadležnošću IPSASB-a uz kratki osvrt na EPSAS). Detaljno je proučena i nacionalna razina. U području nacionalnog gospodarskog računovodstvenog okvira razmatrani su financijski izvještaji u skladu s nacionalnim računovodstvenim sustavom, HSFI-jem.

4.2.2. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI GOSPODARSKIH SUBJEKATA

Pri istraživanju financijskih izvještaja koji pripadaju gospodarskim subjektima proučeno je njihovo računovodstveno motrište, financijski izvještaji sa zakonodavnog stajališta RH te je dana usporedba nekih elemenata financijskih izvještaja s aspekta US GAAP-a i IFRS-a.

4.2.2.1. Opći pristup

Skupina G20 i većina međunarodnih organizacija, kao i mnoge države, udruženja poduzeća, investitori (ulagatelji) i članovi svjetskih računovodstvenih struka podupiru cilj visokokvalitetnog

jedinstvenog skupa ukupnih računovodstvenih standarda²⁰ i općih financijskih izvještaja. Razlozi su mnogobrojni.

4.2.2.2. Računovodstveno motrište

U području istraživanja računovodstvenog motrišta općih financijskih izvještaja prezentiran je opći pristup te su se potom istražila njihova opća obilježja, njihov sastav i sadržaj i konsolidirani izvještaji koji su dio općeg sustava.

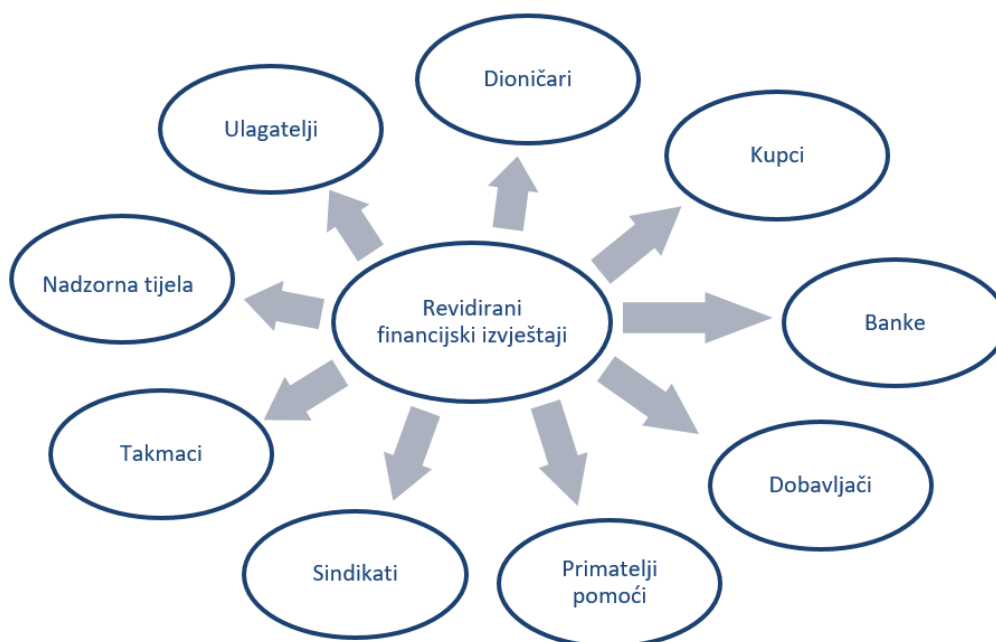
4.2.2.2.1. OPĆE NAPOMENE

Proučavajući u računovodstvenom motrištu financijske izvještaje istražen je pristup s međunarodnog motrišta (IFRS), s motrišta US GAAP-a kao pogled na dobre stručne prakse te s nacionalnog motrišta, HSFI-ja. HSFI se primjenjivao za prevođenje (pretvaranje) financijskih izvještaja poduzetnika u one koji se primjenjuju u proračunskom sustavu.

4.2.2.2.1.1. US GAAP

U okviru privatnog sektora velik je broj interesnih skupina koje se koriste financijskim izvještajima javne namjene.

Slika 15. *Interesne skupine u privatnom sektoru*



Izvor: **Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International** [online]. CRS Report, Prepared for Members and Committees of Congress, 2017. Dostupno na: [\[https://www.everycrsreport.com/reports/R44894.html#fn4\]](https://www.everycrsreport.com/reports/R44894.html#fn4). Preuzeto: (17.7.2019.), str. 3.

US GAAP (dalje: GAAP) je skup od deset računovodstvenih standarda koje je donio FASB i koje sada prihvaća SEC i AICPA (GAAP Financial Statements – Requirements, Benefits And More).

²⁰ O računovodstvenim standardima detaljnije u poglavlju 4.1.2. *Računovodstveni okvir za gospodarske subjekte*.

Slika 16. *Financijski izvještaji – US GAAP*

GAAP je skup od deset računovodstvenih standarda		
GAAP FI	Bilanca	Izveštaj o kapitalu
	Izveštaj o prihodima	Izveštaj o novčanom toku
	Smjernice za GAAP FI	Koristi od GAAP-a FI
	Svi su sastavljeni na trima temeljnim pretpostavkama: stalnog poslovanje, novčano jedinstvo i izvještajno razdoblje.	Stvara ujednačenost.
	Sve svote moraju biti iskazane u zajedničkoj valuti.	Poduzeća koja ih izrađuju imaju prednost.
	Izveštavanje može biti za nekoliko mjeseci do jedne godine.	Lakše traženje zajmova.
		Unosi povjerenje u poslovnu organizaciju.
		Pomaže u slijeđenju etičkih standarda.

Izvor: **GAAP Financial Statements – Requirements, Benefits And More.** [online]. eFinance Mnagement, Dostupno na: [[GAAP Financial Statements – Requirements, Benefits And More \(efinancemanagement.com\)](http://efinancemanagement.com)]. Preuzeto: (2. .5. 2021.)

Financijski izvještaji unutar GAAP-a moraju osigurati slične informacije u sličnom obliku i sadržaju kako bi se mogle uspoređivati i ocjenjivati poslovne organizacije i njihovi ishodi. Svaka zemlja²¹ ima svoje opće računovodstvene standarde i njihovi objavljeni financijski izvještaji moraju biti s njima usklađeni (GAAP Financial Statements – Requirements, Benefits And More). Svi korisnici tih izvještaja vjeruju im stoga su i temelji njihova odlučivanja jednaki. GAAP pomaže i poslovnim organizacijama pri provođenju etičkih standarda (GAAP Financial Statements – Requirements, Benefits And More).

Potrebno je spomenuti i računovodstvene standarde održivosti (engl. *Sustainability Accounting Standards*, SAS) koji su u nadležnosti Odbora za računovodstvene standarde održivosti (engl. *Sustainability Accounting Standards Bord*, SASB). Njima se obrađuje rastuće zanimanje dioničara u vezi s pitanjima okoliša, društva i države (engl. *environmental, social and governance*, ESG). Njih moraju primjenjivati tvrtke kojima se javno trguje (Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International 2017, Summary, str. 26).

Zahtjevi koje postavlja GAAP jesu da se moraju osigurati izvješća o novčanim tokovima i dobitnom poslovanju te financijskim uvjetima te su stoga najvažniji financijski izvještaji: bilanca koja govori o imovini i obvezama poslovne organizacije (engl. *Balance Sheet*), izvještaj o kapitalu koji daje podatak o dostupnom kapitalu (engl. *Statement of Owner's Equity*), izvještaj o prihodima koji daje detalje o prihodima koje ostvari poslovna organizacija te pripadajućim rashodima (engl. *Income Statement*) i izvještaj o novčanom toku, odnosno zapisima o novčanom poslovanju (engl. *Cash Flow Statement*).

Temeljne su pretpostavke za sastavljanje financijskih izvještaja: novčana jedinica financijskih izvještaja koja mora biti za jedan subjekt u jednoj vrsti novčane jedinice (engl. *montary unit*), pretpostavka stalnog postojanja (engl. *going concern*), mogućnost izvještajnog razdoblja (engl. *reporting period*) (GAAP Financial Statements – Requirements, Benefits And More).

²¹ Misli se na zemlje u okviru USA-e.

4.2.2.2.1.2. IFRS

S motrišta **međunarodnih računovodstvenih standarda** financijski izvještaji imaju središnje obilježje financijskog izvještavanja – osnovno sredstvo putem kojeg subjekt prenosi svoje financijske podatke vanjskim stranama. *Okvir* IASB-a opisuje osnovne pristupe prema kojima financijski izvještaji trebaju biti sastavljeni. Tako se određuje cilj financijskih izvještaja, određuju se sadržajna obilježja koja podatke u financijskim izvještajima čine korisnim te se određuju za te financijske izvještaje osnovni elementi i pristup za njihovo priznavanje i mjerenje.

Elementi financijskih izvještaja su opća podjela i konsolidiranja koja ukazuju na bitne financijske učinke transakcija koje se odnose na izvještajni subjekt. Radi uključivanja u financijske izvještaje događaji ili transakcije moraju ispuniti zahtjeve za definiciju, priznavanja i mjerenja koja su dana u *Okviru* (Chaudhry i suradnici 2015, str. 41).

Cilj IAS-a 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* jest propisati osnove za prezentaciju financijskih izvještaja opće namjene kako bi se osigurala usporedivost financijskih izvještaja subjekta u odnosu na prethodna razdoblja i kako bi se osigurala njihova usporedivost s ostalim subjektima. On postavlja ukupne zahtjeve za prezentiranje financijskih izvještaja, smjernice za sastavnice i minimalne zahtjeve za njihov sadržaj. Ostali zahtjevi koji se postavljaju pred financijske izvještaje opće namjene dani su u okviru nekih drugih IAS-a (7, 8, 10, 12, 18, 24, 27, 34) i IFRS-a 5.

Svrha je financijskih izvještaja upućivanje na strukturirani prikaz financijskog položaja i financijske uspješnosti subjekta, a njihov je cilj osigurati podatke o financijskom položaju subjekta, njegovoj financijskoj uspješnosti, njegovim novčanim tokovima koji su korisni širokom krugu korisnika pri donošenju gospodarskih odluka. K tome financijski izvještaji pokazuju ishode upravljanja menadžmenta sredstvima rada koja su im povjerena. Svi se ti podatci prenose putem skupa financijskih izvještaja kojima se osiguravaju podatci o: imovini, obvezama, kapitalu, prihodima i rashodima, uključujući dobitke i gubitke, doprinosima i raspodjelama vlasnicima te novčanim tijekovima (Chaudhry i suradnici 2015, str. 42).

4.2.2.2.1.3. HSFI-ji

Cilj **HSFI-ja 1** Financijski izvještaji jest propisivanje temelja za prezentiranje financijskih izvještaja opće namjene radi postizanja njihove usporedivosti tijekom razdoblja izvještavanja kao i s financijskim izvještajima drugih poduzetnika. Ti izvještaji moraju istinito i fer predočiti položaj i uspjeh izvještajnog subjekta što se postiže primjenom HSFI-ja. Tek se u rijetkim slučajevima može od njihove primjene odstupiti čime se ne smije narušiti istinito i fer iskazivanje imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda poduzetnika (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 1. Financijski izvještaji, toč. 1.1. i 1.5.).

Financijskim izvještajima moraju se istinito i fer prezentirati financijski položaj, financijska uspješnost i novčani tokovi izvještajne jedinice-poduzetnika. Zbog toga se zahtijeva vjerno prezentiranje učinaka transakcija i drugih događaja prema načelima priznavanja imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. U iznimnim okolnostima može se odstupiti od tog standarda ako bi se tim odstupanjem postiglo fer prezentiranje imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda (Hrvatski računovodstveni sustav (službeni i pročišćeni tekstovi za Hrvatsku), HSFI, MRS, MSFI i Tumačenja 2020., str. 11).

4.2.2.2.2. OPĆA OBILJEŽJA

Pri proučavanju općih računovodstvenih motrišta u dijelu koji se odnosi na opća obilježja financijskih izvještaja opće namjene u području koje primjenjuju gospodarski subjekti razmotrena su ona koja propisuju US GAAP, IFRS i HSFI.

4.2.2.2.2.1. US GAAP

GAAP-ove osnovne (četiri plus jedna) pretpostavke za financijske izvještaje jesu: pretpostavka stalnog postojanja (bitna u odnosu na vrijednost imovine), otpis (engl. *depreciation*) i umanjeње (engl. *amortization*) (Natuknica 4), novčano jedinstvo, izvještajno razdoblje, poduzetnički subjekt (GAAP Financial Statements – Requirements, Benefits And More). Uz te osnovne pretpostavke navode se još neka obilježja financijskih izvještaja (Shparkm 2018): načelo novčanog temelja, potpuna objava, načelo sučeljavanja (isto sustav dvojnog unosa), načelo bitnoga.

4.2.2.2.2.2. IFRS

Kako navode Chaudhry i suradnici (2015, str. 43-47), **prema IFRS-u** opća su obilježja financijskih izvještaja: fer prezentiranje i usklađenost s IFRS-om, vremenska neograničenost, obračunski računovodstveni temelj, značajnost i grupiranje, prijebor, učestalost izvještavanja, usporedivost podataka, dosljednost prezentiranja.

Prema obilježjima iz Okvirnog pristupa u pogledu objekta financijskih izvještaja opće namjene, cilj je osigurati financijske podatke o izvještajnom subjektu koji koriste postojećim i budućim investitorima, davateljima ocjena i ostalim kreditorima pri donošenju odluka o osiguranju sredstava rada tog subjekta. Korisnici financijskih izvještaja mogu biti i menadžmenti te ostali subjekti.

Menadžment izvještajnog subjekta također je zainteresiran za financijske podatke izvještajnog subjekta. No on se ne treba oslanjati na njih jer može dobiti interne podatke.

Izvještaji opće namjene nisu formirani zbog iskazivanja vrijednosti izvještajnog subjekta, nego zbog pružanja podataka koji omogućuju njihovim korisnicima procjenu vrijednosti izvještajnog subjekta.

Ograničenje financijskih izvještaja opće namjene jest nemogućnost osiguranja svih podataka potrebnih korisnicima. Oni trebaju odgovarajuće podatke osigurati iz drugih izvora, npr. općih gospodarskih okolnosti i očekivanja, političkih događaja i ozračja.

Velikim dijelom financijski izvještaji oslanjaju se na procjene, prosudbe i metode umjesto točnih prikaza. Okvirni pristup strukturira pristup kojim se daje osnova za te procjene, prosudbe i metode. Pristupi su cilj kojem teže odbor i priređivači financijskih izvještaja (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 26).

Ti financijski izvještaji osiguravaju podatke o financijskom položaju izvještajnog subjekta, odnosno podatke o njegovim gospodarskim resursima i obvezama, odnosno potraživanjima prema njemu. Oni osiguravaju i podatke o učincima transakcija i drugih događaja koji to mijenjaju (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 26-27).

Sadržajna obilježja korisnih financijskih podataka podijeljena su na temeljna i naprednija sadržajna obilježja. Temeljna su sadržajna obilježja značajnost i vjerodostojna reprezentacija, a naprednija sadržajna obilježja jesu usporedivost, provjerljivost, pravodobnost i razumljivost (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 30).

4.2.2.2.3. *HSFI*

Prema **HSFI-ju** osnovna računovodstvena načela su neograničenost vremena poslovanja, nastanak događaja, značajnost i sažimanje, dosljednost (materijalnost), usporedivost, opreznost, prijeboj, bilančni kontinuitet – početna bilanca, odvojeno mjerenje stavki (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, toč. 1.3. Računovodstvena načela).

Ta su osnovna načela sadržajno, iako ne u svim okolnostima i nazivom, istovjetna onima koje propisuje IFRS (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, toč. 1.3. Računovodstvena načela, toč. 1.3.1.-1.3.10).

4.2.2.2.3. *SASTAV I SADRŽAJ FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA*

Uz uvid u sastav i sadržaj financijskih izvještaja, upozorava se se i na neke razlike između financijskih izvještaja u okviru US GAAP-ova i IFRS-ova.

4.2.2.2.3.1. *US GAAP*

Skup (sastav) financijskih izvještaja prema GAAP-u čine: bilanca (engl. *Balance Sheet*), izvještaj o (vlasničkom) kapitalu (engl. *Statement of Owner's Equity*), izvještaj o dobiti (engl. *Income Statement*), izvještaj o novčanom toku (engl. *Cash Flow Statement*).

Bilanca se sastoji o imovine i obveza. *Izvještaj o kapitalu* iskazuje promjene u kapitalu (u bilanci) tijekom računovodstvenog razdoblja, odnosno izvještava o događajima koji dovode do porasta ili pada kapitala u zadanom razdoblju. Kapital dioničara sastoji se od običnih dionica (engl. *common stock*), povlaštenih dionica (engl. *preferred stock*), naknada običnih i povlaštenih dionica (engl. *premium*), zadržane zarade (engl. *retained earnings*). *Izvještaj o dobiti* izvještava o poslovanju poslovne organizacije tijekom nekog razdoblja. Najjednostavnije je izjednačavanje koje obilježuje neto dobit da se prihodi (sredstva primljena od prodaje proizvoda ili usluga koje su ponuđene kupcima) umanje za rashode. S obzirom na to da je osnovna pretpostavka računovodstva na obračunskom temelju zarada, poslovna organizacija može ostvariti dobit, ali može imati nedostatak novca. Stoga je bitan *izvještaj o novčanim tokovima*. Novac je temeljna pretpostavka vođenja poduzeća i podmirivanja dnevnih rashoda poslovne organizacije. Stoga je razumijevanje izvora novaca u poslovnoj organizaciji vrlo bitno. Taj izvještaj uključuje sljedeće informacije: izvore novca, uporabu novca, promjene u stanju novca. Sve to mora biti grupirano u poslovne djelatnosti, djelatnosti ulaganja i financijske djelatnosti (GAAP Financial Statements – Requirements, Benefits And More), (Chaudhry i suradnici 2015, str. 111).

US GAAP potiče usporedne izvještaje, ali ih ne zahtijeva. SEC zahtijeva obrazac bilance za dvije godine (Chaudhry i suradnici 2015, str. 73).

4.2.2.2.3.2. IFRS

Sastav izvještaja je propisan. Iako **IAS-1** imenuje financijske izvještaje, on dopušta subjektima primijeniti i druge nazive. Svi izvještaji imaju jednaku važnost.

Subjekt čiji su izvještaji s u skladu s IFRS-om će to jasno i nedvojbeno istaknuti u bilješkama. U iznimnim okolnostima može se odstupiti od njihove primjene kada se o tome mora izvijestiti na odgovarajući način (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 745).

Ukupna zbirka financijskih izvještaja, a što što se primjenjuje i na konsolidirane financijske izvještaje, prema IAS-u 1 sastoji se od:

a) izvještaja o financijskom položaju na dan izvještavanja, odnosno na datum kraja razdoblja izvještavanja. Prethodno se taj izvještaj zvao *bilanca*. On se i dalje može upotrebljavati.

Izvori tog su izvještaja u okviru IFRS-a nekoliko standarda koji su navedeni u sljedećem pregledu.

IAS	IFRS
1, 8, 10, 24, 32, 36, 38, 39, 40, 41	5, 6

Izvor: Chaudhry, A. et al.: **2015 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2015., str. 40.

Tim se izvještajem na odgovarajući dan izvješćuje o imovini, obvezama i kapitalu (čistoj imovini). To je u začetcima bio jedini izvještaj, ali vlasnici su tražili dinamične podatke o uspješnosti poslovanja subjekta čime se pridonijelo nastajanju računa prihoda odnosno računa dobiti i gubitka. Računovodstveni standardi danas daju prednost potonjem izvještaju pred izvještajem o financijskom položaju, bilanci (Chaudhry i suradnici 2015, str. 48-60).

IAS 1 daje u okviru *Smjernica za provedbu IAS-a 1* (2015 International Financial Reporting Standards, IFRS, Part B, IAS 1 IG, str. B 1758) više slikovitih primjera sastava svih, pa tako i toga financijskog izvještaja, no njihova uporaba nije obvezujuća. Ono što je uređeno jest minimum sadržaja koje taj izvještaj mora imati (Chaudhry i suradnici 2015, str. 60 i 65).

Subjekt će prezentirati kratkotrajnu i dugotrajnu (engl. *non current*) imovinu te kratkoročne i dugoročne obveze kao zasebne klasifikacije osim ako bi sastavljanje utemeljeno na unovčivosti osiguralo informacije koje bi bile vjerodostojnije i važnije. Tada bi se imovina i obveze mogle navesti prema unovčivosti. Bez obzira na to na koji je način klasifikacije subjekt prihvatio, ona mora sadržavati svote za koje se očekuje da će ih nadoknaditi ili podmiriti nakon više od dvanaest mjeseci (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. str. A753 i A 754).

IFRS zahtijeva usporedne izvještaje (odnosi se na izvještajna razdoblja) (Chaudhry i suradnici 2015, str. 73).

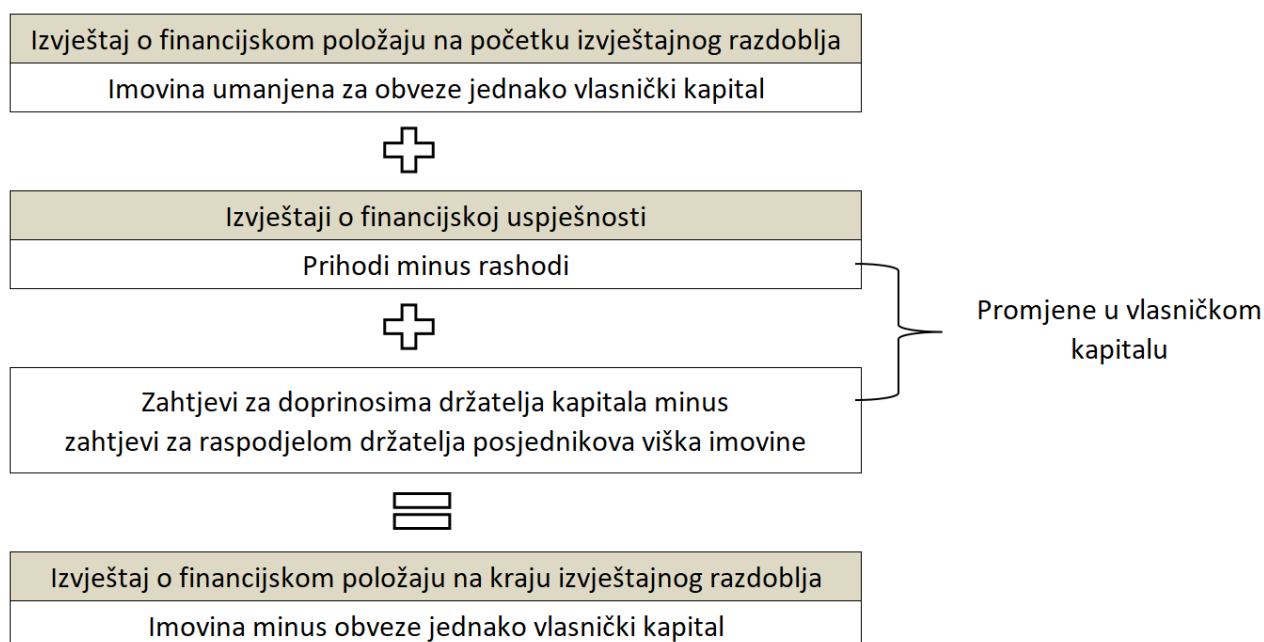
b) izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti tijekom razdoblja. Pojam *Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti* može se i dalje rabiti. On se može iznositi na različite načine (samostalno ili kao dio cjeline izvještaja o dobiti).

Pristup izvještavanju o uspješnosti i mjerenju dobiti tijekom godina bitno se promijenio i sadašnje izvještavanje umnogome se oslanja na ostvarene prihode i rashode, ali i neostvareni dobitci i gubitci znatno odražavaju gospodarske transakcije i događaje te su od bitnog značenja za donositelje odluka (Chaudhry i suradnici 2015, str. 48-76).

Uobičajen izvještaj o dobiti ima mnogo naziva. Trenutačno je prihvaćen naziv izvještaj o dobiti i gubitku, ali isključuje ostalu sveobuhvatnu dobit o kojoj se izvještava u zasebnom dijelu.

Postupak priznavanja stavaka financijskih izvještaja propisan je Okvirnim pristupom iz 2018. godine (IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting, toč. 5).

Slika 17. Kako priznavanje sastavnica financijskih izvještaja povezuje financijske izvještaje



Izvor: **IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting** [online]. IFRS Foundation. Dostupno na <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>. Preuzeto: (24. 8. 2019.), toč. 5.4.

c) izvještaj o promjenama u kapitalu za izvještajno razdoblje

Kapital (posjednički višak imovine, vlasnički, ortački ili dionički) predstavlja udjele u neto imovini subjekta i pokazuje ukupan neto rezultat prošlih poslovnih odnosa i drugih događaja koji se odnose na subjekt od njegova osnutka. Sve promjene u kapitalu u odnosu na vlasnike moraju biti iskazane zasebno od nevlasničkih međuodnosa u kapitalu. Propisane su sastavnice tog obrasca (Chaudhry i suradnici 2015, str. 48 i 93).

Izvori prethodnih dvaju izvještaja u okviru IFRS-a u različitom su IAS-u, IFRS-u i SIC-u (Chaudhry i suradnici 2015, str. 77).

d) izvještaj o novčanim tokovima (prethodno izvještaj novčanih tokova)

Svrha je tog izvještaja osiguravanje podataka o novčanim poslovnim primitcima i plaćanjima subjekta tijekom određenog razdoblja, kao i osiguranje uvida u različite ulagačke i financijske djelatnosti (aktivnosti). To je bitan izvještaj jer je krajnja briga investitora stjecanje novca kojim se osiguravaju plaćanja dioničara, u načelu u obliku dividendi (Chaudhry i suradnici 2015, str. 48 i 95). Isto

tako taj izvještaj pomaže kreditorima radi njima bitnih procjena (npr. mogućnost ispunjenje obveza i plaćanja dividendi, analize razloge zbog kojih nastaje razlika između novčanih primitaka i plaćanja²²).

Značenje pojma novca i novčanih ekvivalenata su novac (raspoloživ novac ili bankovno stanje čije korištenje ovisi o trenutnim odlukama uprave), kratkotrajna ulaganja čije je dospjeće na dan stjecanja bilo tri ili manje mjeseci osim ulaganja u kapital. U nekim državama i bankovna prekoračenja smatraju se novčanim ekvivalentima.

U tom izvještaju zahtijeva se klasifikacija djelatnosti u tri skupine: poslovne djelatnosti, ulagačke djelatnosti i financijske djelatnosti (Chaudhry i suradnici 2015, str. 96-98).

Poslovne djelatnosti u zasebnom dijelu izvještaja o novčanom tijeku mogu se iskazati izravnom (kojem IFRS daje prednost) ili neizravnom metodom (kojem prednost daje većina sastavljača) (Chaudhry i suradnici 2015, str. 101 i 104).

e) bilješke

f) izvještaj o financijskom položaju na početku prethodnog razdoblja kada izvještajni subjekt retroaktivno primjenjuje računovodstvenu politiku ili prepravljiva stavke svojih financijskih izvještaja

Usporedba s **US GAAP-om** upućuje na to da ne postoji jedna izjava koja bi odredila prezentaciju financijskih izvještaja. Oblik i sastav za javne poslovne organizacije propisan je zahtjevima za prezentaciju u odnosu na odgovarajuće standarde i pravila koja uređuje Komisija za vrijednosne papire. O promjenama tog pristupa nema naznaka (Chaudhry i suradnici 2015, str. 48 i 57).

4.2.2.2.3.3. *HSFI*

Prema HSFI-ju financijski su izvještaji, bilo da je riječ o pojedinačnim ili konsolidiranim izvještajima, bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanom toku i bilješke uz financijske izvještaje (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 1. Financijski izvještaji, toč. 1.6.). Financijske izvještaje čini skup financijskih izvještaja koji se odnose na razdoblja tijekom godine ili za poslovnu godinu (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, 1.1. Pristup).

Bilanca predstavlja sustavni pregled imovine, obveza i kapitala na određeni datum. Unutar obračunskog razdoblja promjene prezentiraju: **račun dobiti i gubitka** (prihodi i rashodi, dobit ili gubitak); **izvještaj o promjenama kapitala** (u kapitalu), **izvještaj o novčanom toku** (tokovi novca i novčanih ekvivalenata). **Bilješke** uz financijske izvještaje obuhvaćaju informacije koje nisu dane u prethodno navedenim financijskim izvještajima kao dodatne i dopunske kojim se objašnjavaju pozicije tih izvještaja (Hrvatski računovodstveni sustav (službeni i pročišćeni tekstovi za Hrvatsku), HSFI, MRS, MSFI i Tumačenja 2020., str. 11 i 12).

Sastav bilance, računa dobiti i gubitka ne bi se trebao mijenjati iz godine u godinu (osim u iznimnim slučajevima). U računu dobiti i gubitka prihodi i rashodi mjere se prema odgovarajućem HSFI-ju (15 i 16), a rashodi se iskazuju prema metodi ukupnih troškova koji se raspoređuju prema svojoj

²² Izvor je tog izvještaja u IAS-u 7.

prirodi. Izvještaj o novčanim tokovima razvrstava novčane tokove na one koji se odnose na poslovne, investicijske (ulagačke) i financijske aktivnosti (djelatnosti), a može se sastavljati primjenom dviju metoda: izravne (ukupni novčani primitci i izdatci) ili neizravne (od poslovnih djelatnosti se izračunava tako da se dobit/gubitak prilagođava za nenovčane rashode i prihode, promjene u kratkotrajnoj imovini i obvezama) (Hrvatski računovodstveni sustav (službeni i pročišćeni tekstovi za Hrvatsku), HSFI, MRS, MSFI i Tumačenja 2020., str. 12 i 13).

Prema određenjima iz HSFI-ja, financijski izvještaji koji nisu jednako imenovani kao oni iz IFRS-a mogu se poistovjetiti s nazivima izvještaja iz sustava IFRS-a: bilanca s izvještajem o financijskom položaju, račun dobiti i gubitka s izvještajem o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti tijekom razdoblja, izvještaj o promjenama kapitala s izvještajem o promjenama u kapitalu. Preostala dva: izvještaj o novčanom toku i bilješke uz financijske izvještaje nose iste nazive kao i oni iz sustava IFRS-a.

U Prilozima ovoga rada daje se sažet prikaz dvaju temeljnih financijskih izvještaja iz skupa financijskih izvještaja za gospodarsko područje (Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja 2016-2020):

- **Prilog 1. Račun dobiti i gubitka** (presjek prema odabiru doktorandice)
- **Prilog 2. Bilanca** (presjek prema odabiru doktorandice)

Njihova su načelna obilježja jednaka kao i kod istovrsnih financijskih izvještaja u sustavu IFRS-a (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 1. Financijski izvještaji, toč. 1.6.).

4.2.2.2.4. *KONSOLIDIRANI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI*

Sastav i sadržaj konsolidiranih financijskih izvještaja kada se provodi potpuna konsolidacija jednak je kao i kod pojedinačnih (engl. *individual*) financijskih izvještaja.

U okviru US GAAP-a, a prema Predmetu 810 (Konsolidacija, engl. *consolidation*) postoje dva modela kako odrediti je li konsolidiranje potrebno: model glasačkog sudjelovanja u subjektu (engl. *voting interest entity model*) i model promjenjivih udjela u subjektu (engl. *variable interest entity model*, VIE). Daljnje proučavanje zahtijeva se za potrebe konsolidacije na temelju ugovora za subjekte koji nisu obuhvaćeni pojmom VIE-a (FASB Accounting Standards Codification: 810 Consolidation. 2021, Overall).

Kada poslovna organizacija ima znatan utjecaj u dionicama druge poslovne organizacije (u načelu između 20 % i 50 %), mora primijeniti metodu udjela, a ako ona kontrolira (vodi, engl. *control*) drugu poslovnu organizaciju (bez obzira na postotak udjela u dionicama), zahtijevaju se konsolidirani financijski izvještaji.

Ključni su u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja datum stjecanja, odnosno izvještaj o financijskom položaju te datum na koji se oni naknadno sastavljaju. Tada se zbog transakcija i ostalih događaja sastavljaju uz financijski izvještaj o financijskom položaju i ostali financijski izvještaji (Jeter i Chany 2011, str. 134).

Prema IFRS-u postoje u načelu tri različite vrste ulaganja koja zahtijevaju i različita računovodstvena postupanja, odnosno primjenu različitih računovodstvenih standarda.

Tablica 7. Vrste ulaganja i njihovi nazivi

	Podružnica (ovisni subjekt)	Udruženik (pridruženi subjekt)	Zajednički sporazum (posao)
Obilježje	Vodstvo (kontrola)	Značajan utjecaj	Zajedničko vodstvo (kontrola)
Udio	> 50 %	20 %+	Jednako
Računovodstvo	Metoda stjecanja pri stjecanju (potpuno konsolidiranje nakon stjecanja)	Metoda udjela	Ovisi o vrsti

Izvor: doktorandica prema IFRS box, Consolidation and Group Accounts, #3 Introduction

Ako nije riječ ni o kojem od prethodno navedenih ulaganja, riječ je o ostalim ulaganjima koja se smatraju financijskih instrumentima i na njih se primjenjuje IFRS 9, Financijski instrumenti (oruđa) (IFRS box, Consolidation and Group Accounts, #3 Introduction).

Izveštaji koji se sastavljaju za maticu (izvornu poslovnu organizaciju) i njezine ovisne subjekte nazivaju se konsolidiranim financijskim izvještajima. Oni u biti predstavljaju zbroj imovine, obveza, prihoda i rashoda pridruženih poslovnih organizacija nakon što se isključe učinci svih njihovih međudnosa. Svrha je konsolidacije financijskih izvještaja predstaviti ishode poslovanja i financijski položaj matičnog društva i svih njegovih ovisnih subjekata kao da je ta konsolidirana grupa jedan gospodarski subjekt. To se radi u prvom redu za potrebe vlasnika i kreditora matičnog društva. Konsolidirani financijski izvještaji ne razmatraju pravni oblik subjekata, već razmatraju bit njihovih odnosa. No oni ne mogu biti zamjena za zasebne (engl. *separate*) financijske izvještaje ovisnih subjekata (Jeter i Chany 2011, str. 90).

Svrha je konsolidiranih financijskih izvještaja prezentiranje poslovnog rezultata i financijskog položaja matice i njezinih ovisnih subjekata kao da su jedan gospodarski subjekt. Izvorno, sve kontrolirane poslovne organizacije trebaju biti u konsolidiranim financijskim izvještajima. U biti konsolidirani financijski izvještaji trebaju pružiti najsmislenije financijsko predstavljanje u postojećim okolnostima. Pojedinačni financijski izvještaji nisu dostatni za određivanje položaja konsolidiranog gospodarskog subjekta. Upozorava se da su jedino konsolidirani financijski izvještaji s podacima o matici i sa stupcima u kojima su iskazani podaci o različitim ovisnim subjektima jedini način iskazivanja takvih podataka. Sastavljanje konsolidiranih izvještaja primjer je usredotočenosti na bit prije oblika (Jeter i Chany 2011, str.88 i 90).

Ukupna zbirka financijskih izvještaja koja se primjenjuje i na pojedinačne financijske izvještaje primjenjuje se i na konsolidirane financijske izvještaje.

S obzirom na to da je to područje složeno, i s motrišta računovodstva i s motrišta financijskog izvještavanja za opću namjenu, u tom području razmatraju se dva osnovna pojma: grupno računovodstvo i konsolidacija.

Grupnim računovodstvom može se smatrati računovodstveno iskazivanje ulaganja jednog subjekta u neke druge subjekte koji se u tom smislu smatraju grupom pri čemu su oni načelno kapitalno povezani. Standardi kojima se uređuju računovodstvena postupanja unutar takvih grupa čine „paket od pet“ standarda koji su navedeni u tablici 5. Pri tom računovodstvu sadržaj je bitniji od forme.

Tablica 8. IFRS povezan s grupnim računovodstvom

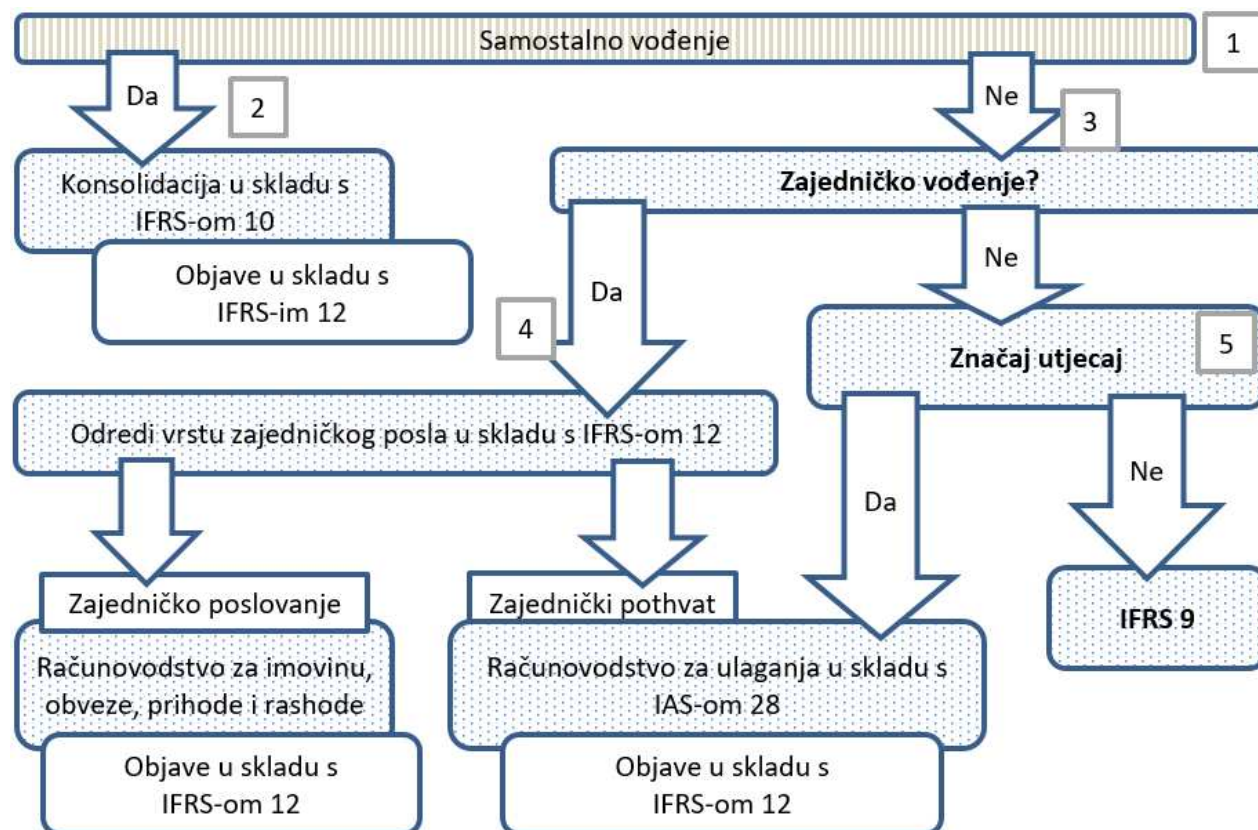
IFRS	IAS	Naziv
10		Konsolidirani financijski izvještaji
11		Zajednički poslovi (sporazumi)
12		Objavljivanje udjela u drugim subjektima
	27	Nekonsolidirani financijski izvještaji
	28	Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima

Izvor: Chaudhry, A. et al.: **2015 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2015., str. 262.

Potrebno je sagledati međuodnos između IFRS-a 10, 11, 12 i IAS-a 28 (New Standards for Consolidation and Joint Ventures (IFRS 10, IFRS 11, Revised IAS 27 and IAS 28)).

Prema drugim izvorima, skupni računi i konsolidacija uređeni su izravno i neizravno u šest standarda (IFRS box, Consolidation and Group Accounts, #3 Introduction). Razlika je u odnosu na prethodni izvor IFRS 3, Poslovna spajanja.

Slika 18. Međuodnos između IFRS-a 10, 11, 12 i IAS-a 28



Izvor: New Standards for Consolidation and Joint Ventures (IFRS 10, IFRS 11, Revised IAS 27 and IAS 28 pdf. [online]. SAP, Imacts on SAP, BusinessObjects, Solutions for Consolidation. Dostupno na: [https://archive.sap.com/kmuid2/40e06142-d05e-2f10-ccb1-cabdd37996ba/New%20Standards%20for%20Consolidation%20and%20Joint%20Ventures.pdf]. Preuzeto: (16.8.2018.)

IFRS 10 Konsolidirani financijski izvještaji – uspostavljaju načela za podnošenje i sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja kada subjekt vodi jedan ili više drugih subjekata i uvodi jedan model za prepoznavanje kontrole (Chaudhry i suradnici 2015, str. 262). Stoga se IFRS-om 10 prije svega odgovara na pitanje: vodi ili ulagatelj subjekt ulaganja? (IFRS: IFRS 10 Consolidated Financial Statements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities, 2011 str. 2). On je izravno povezan s IFRS-om 3 jer on određuje pojam vodstva. Osim toga on zahtjeva konsolidaciju financijskih izvještaja i utemeljuje postupanje konsolidacije te utvrđuje i iznimke od konsolidiranja financijskih izvještaja.

Konsolidirani financijski izvještaji izvještaji su skupine u kojoj se imovina, obveze, kapital, prihodi, rashodi i novčani tokovi ishodišne poslovne organizacije i njezinih podružnica prezentiraju kao da je riječ o jednom gospodarskom subjektu (Chaudhry i suradnici 2015, str. 263).

IFRS 11 Zajednički poslovi (sporazumi) – uspostavljaju načela za financijsko izvještavanje stranaka koje sudjeluju u zajedničkom sporazumu, odnosno poslu. On se bavi zajednički poduzetim djelatnostima koje se mogu obavljati kao zajednički pothvati ili zajedničko upravljanje (poslovanje). Propisuje i računovodstvene zahtjeve koji se postavljaju pred svaki od tih dvaju oblika zajedničkih poslova (Chaudhry i suradnici 2015, str. 262). Razmjerno uključivanje imovine i dugova kao i rashoda i prinosa ostalo je primjereno samo za dio zajedničkog poslovanja, dok se za zajedničke pothvate primjenjuje metoda udjela (Leitner-Hanetseder, i Stockinge 2019, str. 1-18).

Zajednički posao je posao u kojem dvije ili više strana imaju zajedničko vodstvo.

IFRS 12 Objava udjela u drugim osobama – povezuje, poboljšava i zamjenjuje objavljivanja potrebna za ovisne subjekte, zajedničke poslove, pridružene subjekte i nekonsolidirane strukturirane (ustrojene) subjekte. Njime se propisuju svi podatci koji se moraju objaviti u vezi s podružnicama, udruženicima i zajedničkim sporazumima.

IAS 27 (revidiran) odnosi se na prezentaciju zasebnih financijskih izvještaja, a IAS 28 (preispitan) ustanovljuje udruženi i bavi se metodom računovodstva udjela za pridruženi i za zajedničke pothvate (Chaudhry i suradnici 2015, str. 262 i 263). IAS 27, Nekonsolidirani financijski izvještaji, određuje kako u zasebnim financijskim izvještajima investitora treba iskazati ulaganje u ovisno društvo koje se tada iskazuje samo u jednom retku.

IAS 28 Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima – propisuje računovodstvo za pridružene subjekte i propisuje metodu udjela.

IFRS 3 Poslovna spajanja (engl. *business combinations*) – koji uređuje što je to poslovno spajanje i kako se ono prepoznaje te određuje pravila kako stjecatelj priznaje i mjeri *goodwill*, nekontrolirajući udio i stečenu prepoznatljivu imovinu i obveze koje je stjecatelj stekao pri poslovnom spajanju. Dakle, iako se tim standardom ne propisuju postupanja pri konsolidiranju financijskih izvještaja, on određuje i daje temelje za konsolidaciju financijskih izvještaja poput *goodwill*a, nekontrolirajućeg udjela i drugoga.

Prema **HSFI-ju** konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe poduzetnika u kojoj određeni poduzetnik (matično društvo) nad jednim ili više poduzetnika (društvo kći) ima

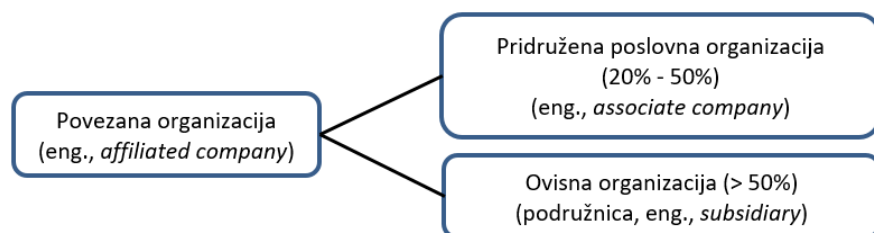
prevladavajući utjecaj (kontrolu) u određivanju financijskih i poslovnih politika kojima se prikazuje grupa kao cjelina (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Pojmovnik).

Prema HSFI-ju konsolidirani financijski izvještaji uređuju računovodstveni tretman ulaganjima u ovisna društva (matična društva), društva povezana sudjelujućim interesom (društvo ulagatelj) i zajednički kontrolirane subjekte (društvo pothvatnik) u odvojenim financijskim izvještajima matičnog društva te u konsolidiranim izvještajima grupe (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.1.). Dakle, pojam konsolidacije u hrvatskim nacionalnim standardima širi je od pojma konsolidacije u smislu US GAAP-a i IFRS-a.

Pretpostavke konsolidacije financijskih izvještaja slično su postavljene u okviru US GAAP-a, IFRS-a i HSFI-ja.

U okviru US GAAP-a povezanim poslovnim organizacijama (engl. *affiliated companies*) nazivaju se sve organizacije s kojima postoji poslovna povezanost. Ne uključuju se sve povezane poslovne organizacije u konsolidaciju financijskih izvještaja. Neke povezane poslovne organizacije mogu biti pridružene matičnoj poslovnoj organizaciji (engl. *associate company*), a mogu imati i položaj ovisnog subjekta (podružnice, engl. *subsidiary*). Samo financijski izvještaji ovisnog subjekta konsolidiraju se s financijskim izvještajima ishodišne poslovne organizacije, odnosno matice.

Slika 19. Povezane poslovne organizacije



Izvor: prema Jeter, D. C. i Chany, P. K.: **Advanced Accounting**, IV. edition, John Wiley & Sons, Inc., Asia, 2011., str. 84.

Postoje tri razine (engl. *level*) utjecaja ili kontrole ulagatelja (engl. *investor*) nad subjektom ulaganja (engl. *investee*), prema kojima se načelno određuje uobičajeno računovodstveno postupanje.

Tablica 9. Razine udjela (sudjelovanja) ili kontrole (vodstva) ulagatelja

Razina	Smjernice za postotke	Uobičajeni računovodstveno postupanje
Bez znatnog utjecaja	Manje od 20 %	Ulaganje se mjeri po fer vrijednosti na kraju godine
Znatan utjecaj (bez kontrole)	20 – 50 %	Ulaganje se mjeri po udjelima (engl. <i>equity method</i>) (udružene poslovne organizacije, engl. <i>associate organizations</i>)
Djelotvorna (izvršna) (engl. <i>effective</i>) kontrola	Više od 50 %	Potrebna je konsolidacija (podružnice, engl. <i>subsidiary</i>) Ulaganje se mjeri po: trošku, djelomičnom kapitalu (nepotpunom, prema Beams i ostali 2012, str. 123) i ukupnom kapitalu

Izvor: Jeter, D. C. i Chany, P. K.: **Advanced Accounting**, IV. edition, John Wiley & Sons, Inc., Asia, 2011., str. 133.

Te razine nisu ograničavajuće, nego predstavljaju samo vodič radi lakšeg okvirnog razvrstavanja ulaganja ulagatelja u subjekt ulaganja kako bi se odredilo ispravno računovodstveno postupanje.

Pojam ovisnog subjekta može se rabiti u različitim okolnostima, no za potrebe konsolidacije financijskih izvještaja rabi se za okolnost u kojoj matrica (i/ili drugi njezini ovisni subjekti) bez obzira na to je li riječ o statusno udruženim ili neudruženim poslovnim organizacijama posjeduje kontrolni financijski udio kod druge poslovne organizacije. FASB kao i IASB naglašava da se pojam kontrole ne treba ograničiti na općeprihvaćeno poimanje 50-postotnog udjela, nego treba uključiti i mogućnost neizravne kontrole imovine druge poslovne organizacije. Kontrolni udio određuje se kao udio u kapitalu konsolidirane skupine koja je pripisana matrici i njezinim vlasnicima. FASB objašnjava pojam vođenja (Jeter i Chany 85 i str. 87).

IFRS 10 ukida definiciju kontrole (vodstva) IAS-a 27 (2008) te je definira kao onu koja se može primijeniti na sve subjekte. Isto tako postavlja odgovarajuće smjernice za primjenu načela kontrole kako bi se odredilo kontrolira li ulagatelj subjekt ulaganja. Postavlja i računovodstvene zahtjeve za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja (Chaudhry i suradnici 2015, str. 264)

Ulagatelj će, bez obzira na prirodu njegove povezanosti sa subjektom ulaganja, odrediti je li on matrica prosuđujući kontrolira li ili ne subjekt ulaganja. Ulagatelj vodi subjekt ulaganja kada je izložen ili ima prava nad promjenjivim povratima od povezanosti sa subjektom ulaganja te ima li mogućnosti utjecati na te povrate kroz svoju moć raspolaganja (engl. *power*, *ovlast*) subjektom ulaganja. Stoga da bi ulagatelj kontrolirao subjekt ulaganja, mora imati: 1) moć raspolaganja nad subjektom ulaganja; 2) izloženost ili prava na promjenjive povrate od povezanosti sa subjektom ulaganja; 3) uporabom svoje moći raspolaganja nad subjektom ulaganja, mogućnost utjecanja na svotu povrata ulagatelja. Sve te pretpostavke moraju biti ispunjene kako bi se dobilo obilježje kontrole (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 490 i A 491).

Ulagatelj ima moć raspolaganja subjektom ulaganja kada ima postojeća prava koja mu omogućuju rukovođenje bitnim aktivnostima (djelatnostima), odnosno onima koje značajno utječu na povrat ulagateljima, a ima promjenjive povrate kada se oni mogu mijenjati (mogu biti pozitivni, negativni ili i jedno i drugo). Iako samo jedan ulagatelj kontrolira subjekt ulaganja, povrati od ulaganja mogu se dijeliti (npr. sporedni/nekontrolirajući udjeli ili sudjelovanja).

Poveznica između moći raspolaganja i povrata očituje se u tome da ulagatelj i iskoristi svoju moć da utječe na povrate od njegove povezanosti sa subjektom ulaganja. Stoga ulagatelj s pravima donošenja odluka mora odrediti je li on principal (nositelj) ili agent (zastupnik). Ulagatelj koji je agent ne vodi subjekt ulaganja (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 490 i A 491), (Chaudhry i suradnici 2015, str. 265-268).

Prema **HSFI-ju** kontrola (vodstvo) je pravo određivanja financijskih i operativnih (poslovnih) politika poduzetnika radi ostvarivanja koristi od aktivnosti (djelatnosti) (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, Pojmovnik).

Matično društvo je ono koje ispunjava jedan od osam uvjeta koji su navedeni HSFI-jem 2, Konsolidacija. Neki od tih uvjeta su: poduzetnik ima većinu glasačkih prava u drugom poduzetniku (izravno ili neizravno); poduzetnik ima pravo upravljanja članovima uprave i sličnih tijela, ako je istodobno član odnosno dioničar tog poduzetnika; ako poduzetnik ima pravo izvršavati prevladavajući

utjecaj nad drugim poduzetnikom čiji je član na temelju ugovora sklopljenog s tim poduzetnikom (društva kćeri); ako društvom upravlja na temelju odredbi osnivačkog akta, statuta ili nekog drugog propisa (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, HSFI 2, toč. 2.14).

4.2.2.2.4.1. Obuhvat

Konsolidacija u užem smislu obuhvaća maticu i ovisne subjekte koje ona kontrolira. Kontrolom se smatra najjači oblik utjecaja jednog subjekta na drugi, no ne postoji njezina međunarodno definicija. Uobičajeno je da se kontrolirani subjekti u potpunosti konsolidiraju, dok se pridruženi subjekti ili zajednički poslovi ne konsolidiraju. Obuhvat konsolidacije može biti promatran i šire te obuhvaća dvije vrste nekontroliranih subjekata: zajednički poslovi (skupina zajednički i bezuvjetno vodi drugi subjekt pri čemu članovi grupe dijele prava na neto imovinu zajedničkog pothvata) i pridružene subjekte (iako matica nema vodstvo nad drugim subjektom, ima razuman udio u tom subjektu, odnosno sudjeluje u poslovnim i financijskim politikama) (Lorson i ostali 2019, str. 311-312).

Prema US GAAP-u temelj za definiciju je li neki poslovni odnos poslovno spajanje jest odrediti je li uistinu riječ o poslovnom spajanju jer iako se poslovno spajanje postiže kupnjom, ono se može ostvariti i na druge načine, npr. ugovornim sporazumom. Kada se transakciji da obilježje poslovnog spajanja, stvorena je i pretpostavka konsolidacije i primjene odgovarajuće računovodstvene metode. Odrediti da neka djelatnost i imovina čine poslovnu djelatnost, bitno je jer se računovodstvo za poslovna spajanja bitno razlikuje od onoga koje se primjenjuje za stjecanje imovine (Business Combinations under Common Control IFRS, str. 2).

U okviru US GAAP-a postoje dva načina kako odrediti je li konsolidacija odgovarajuća: model glasačkog udjela u subjektu i model promjenjivih udjela u subjektu (VIE model) (FASB Accounting Standards Codification: 810 Consolidation. 2021, Overall).

Prema US GAAP-u ovisni subjekt može biti isključen iz konsolidacije u nekim okolnostima (Beams i ostali 2012, str. 89). Tako ponekad treba iz konsolidacije financijskih izvještaja isključiti i subjekte u pretežnom vlasništvu (Jeter i Chany 2011, str. 88).

Iz obuhvata se mogu isključiti subjekti posebne namjene (engl. *special purpose entities*, SPEs (Natuknica 10), odnosno u posljednje vrijeme subjekti s promjenjivim udjelima – VIEs²³.) No to izaziva određene prijemore (Jeter i Chany 2011, str. 86). Pojavljuje se i pitanje kako se odrediti prema poslovnim subjektima koji imaju obilježja potrebne posebne namjene (engl. *qualifying special purpose entities*, QSPEs). Ti subjekti načelno bi se isključivali iz konsolidacije. Međunarodni računovodstveni standardi odnosno međunarodni standardi financijskog izvještavanja ne sadržavaju odredbe o QSPEs te bi se svi kontrolirani SPEs morali konsolidirati. Obuhvat poslovnih spajanja u okviru ASC-a 805 ne odnosi se na navedene odnose (Crawford i ostali 2018, str. 34).

Obuhvat konsolidacije financijskih izvještaja prema **IFRS-u** pretpostavlja da subjekt koji je matica u konsolidirane financijske izvještaje treba uključiti sve svoje ovisne subjekte. Riječ je o skupini:

²³ Pojam se odnosi na pravno ustrojen poslovni sastav u kojem ulagatelj ima vodeće sudjelovanje (kontrolu) iako nema većinu glasačkih prava. Može se odnositi i na računovodstveni sastav koji uključuje ulagatelje kapitala koji nemaju dostatna sredstva za rad kako bi osigurali potrebna sredstva za redovito poslovanje. Te se osobe najčešće uključuju radi zaštite poduzeća od kreditora ili zakonskih procedura.

matica i njezini ovisni subjekti. Postoje samo tri iznimke kada se subjekti koji ispunjavaju temeljne pretpostavke za uključivanje u konsolidirane financijske izvještaje u njih ne uključuju (Chaudhry i suradnici 2015, str. 264.-265), (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 487-490):

- 1) Ako su ispunjena sva sljedeća obilježja:
 - Sama matica ovisni je subjekt drugog subjekta (potpuno ili djelomično) pri čemu su svi vlasnici o tome obaviješteni i ne protive se tome da se ne provodi konsolidiranje financijskih izvještaja.
 - Njezinim dužničkim i vlasničkim ispravama ne trguje se javno.
 - Njezini financijski izvještaji nisu prezentirani i ne nalaze se u postupku izlistavanja radi izdavanja bilo koje skupine instrumenata kojima se javno trguje.
 - Njezina krajnja ili posrednička matica izrađuje konsolidirane financijske izvještaje koji su javno dostupni i usklađeni s IFRS-om.
- 2) Ako su oni subjekti planova primanja nakon prestanka zaposlenja i drugi dugoročni planovi na koje se primjenjuje IAS 19, *Primanja zaposlenih*.
- 3) Ako je on subjekt ulagatelj te se od njega zahtijeva da svoja ulaganja u ovisne subjekte mjeri kroz dobit ili gubitak prema odredbama IFRS-a 9, *Financijski instrumenti* (Chaudhry i suradnici 2015, str. 264.-265).

Ulagatelj će na temelju procjene odrediti vodi li matica subjekt ulaganja. Naime, ovisni subjekt je prema IFRS-u 10 subjekt koju kontrolira drugi subjekt. Ulagatelj vodi subjekt ulaganja kada je ulagatelj izložen ili ima pravo na promjenjive povrate na osnovi moći raspolaganja koju ima nad subjektom ulaganja.

Prema HSFI-ju konsolidirane financijske izvještaje sastavlja poduzetnik iz RH koji u grupi poduzetnika predstavlja matično društvo. Matičnim društvom smatra se poduzetnik koji kontrolira jedno ili više ovisnih društava. HSFI upućuje na osam različitih okolnosti od kojih najmanje jedna treba biti ispunjena da bi se poduzetnik smatrao matičnim društvom (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.14 i 2.46). Propisane su i druge okolnosti u kojima matično društvo mora konsolidirati financijske izvještaje.

HSFI regulira i okolnosti kada matična društva ne trebaju sastavljati konsolidirane izvještaje. Prva skupina odnosi se na ona matična društva u čijoj se skupini nalaze samo za konsolidacijske potrebe beznačajna ovisna društva, osim ako ona nisu poduzetnici od javnog interesa ili ako HSFI ili Zakon o računovodstvu zahtijeva konsolidaciju. Druga su skupina matična društva koja mogu biti i poduzetnici od javnog interesa ako su ispunjeni svi uvjeti koji su navedeni u sedam zasebnih točaka. Neki od tih uvjeta jesu: matično društvo nije izdavatelj financijskih instrumenata uvrštenih na uređenom tržištu države članice, matično društvo je pod kontrolom matičnog društva koje podliježe zakonima druge države članice, matično društvo će biti konsolidirano u konsolidacijskim izvještajima drugog matičnog društva koje podliježe zakonima druge države članice, uz određene bilješke uz financijske izvještaje matičnog društva. Treću skupinu uključujući poduzetnike od javnog interesa čine ona matična društva koja ispune jednu od izrijekom navedenih triju okolnosti. Neke od tih okolnosti su da se dionice ili udjeli tog poduzetnika drže isključivo s namjerom njihove naknadne prodaje i da postoje snažna dugoročna

ograničenja (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.47-2.50).

4.2.2.2.4.2. *Računovodstveni zahtjevi*

US GAAP (Tema 810) ne predviđa isključivanje iz konsolidacije ako postoji razlika u računovodstvu između matice i ovisnog subjekta (FASB Accounting Standards Codification: 810 Consolidation, 2021, Overall 15 Scope and Scope Exceptions).

Prema IFRS-u 10 matica će sastaviti konsolidirane financijske izvještaje primjenjujući pritom ujednačene računovodstvene politike za slične transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima. Ako se ne primjenjuju ujednačene računovodstvene politike pri konsolidiranju financijskih izvještaja, moraju se provoditi određene uskladbe (IFRS box, Consolidation and Group Accounts, #3 Consolidated financial statements).

Kada matična organizacija izgubi kontrolu nad ovisnim subjektom, mora provesti odgovarajuće izmjene i u konsolidiranim financijskim izvještajima (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 492).

Datum uključivanja/isključivanja u konsolidirane financijske izvještaje jest od datuma stjecanja (kada ulagatelj stekne kontrolu) do datuma otuđenja (kada ulagatelj izgubi kontrolu).

Jedan je od računovodstvenih zahtjeva i da izvještajni datumi matične organizacije i ovisnog subjekta trebaju biti isti. No ako je izvještajni datum ovisnog subjekta različit od datuma matične organizacije, postoje dvije mogućnosti: 1) ovisni subjekt može sastaviti dodatne financijske izvještaje za potrebe sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja na isti datum na koji su sastavljeni i izvještaji matične organizacije (tzv. pošiljke konsolidacije, konsolidacijski paketi) ili 2) kada to nije prikladno, mogu se uzeti u obzir i financijski izvještaji ovisnog subjekta, ali samo ako je od financijskih izvještaja matične organizacije proteklo tri mjeseca ili manje (IFRS box, Consolidation and Group Accounts, #3 Consolidated financial statements). Duljina izvještajnih razdoblja i razlika između izvještajnih datuma mora biti jednaka iz razdoblja u razdoblje (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 530). Tada mogu biti potrebne uskladbe za bitne promjene koje su nastale u tom intervalu (IFRS box, Consolidation and Group Accounts, #3 Consolidated financial statements).

Jedan su od računovodstvenih zahtjeva IFRS-a 10 i procedure pri konsolidaciji (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 529). Dakle, procedure pri konsolidaciji nisu izvan računovodstvenih zahtjeva.

Prema HSFI-ju financijski izvještaji matičnog društva i ovisnih društava moraju se sastaviti na isti izvještajni datum. Iako oni za potrebe konsolidacije financijskih izvještaja mogu biti i različiti, ta razlika ne smije biti veća od tri mjeseca. Ako su datumi različiti, financijski izvještaji ovisnih društava za potrebe konsolidacije mogu se prepraviti na izvještajni dan matičnog društva ili se značajni međuodnosi uzimaju u obzir pri provođenju postupka konsolidiranja (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.59).

Računovodstveni zahtjev koji postavlja HSFI uključuje i primjenu jednakih računovodstvenih politika za jednake transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima. Matično društvo koje sastavlja konsolidirane financijske izvještaje mora primijeniti iste osnove mjerenja kao u svojim

financijskim izvještajima (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.61).

4.2.2.2.4.3. Ograničenja

Uporabna vrijednost konsolidiranih financijskih izvještaja ograničena je za sporedne/manjinske dioničare, kreditore ovisnih subjekata i neke zakonodavne agencije. Naime, ti subjekti ne mogu u tim financijskim izvještajima pronaći podatke koji su njima bitni zbog malo detaljnih podataka o samom ovisnom subjektu (Jeter i Chany 2011, str. 110).

Računovođe smatraju da su nekonsolidirani financijski izvještaji matične organizacije / pravne osobe nedostatni za predstavljanje financijskog položaja i ishoda subjekta koji vodi matična organizacija (Jeter i Chany 2011, str. 89).

No konsolidirani financijski izvještaji ne mogu zamijeniti financijske izvještaje ovisnih subjekata jer vlasnici i kreditori, osobe kojima su ponajprije namijenjeni konsolidirani financijski izvještaji, putem financijskih izvještaja ovisnih subjekta procjenjuju stupanj zaštite njihovih ciljeva. Osim toga, dioničari s manjinskim udjelom moraju biti upoznati sa stupnjem rizika i svotama dividenda raspoloživih za isplatu. K tome i subjekte koji uređuju tržište kapitala zanimaju resursi i uspjeh poslovanja ovisnih subjekata.

Isto tako financijski analitičari ne zadovoljavaju se konsolidiranim financijskim izvještajima. Naime, raznovrsne poslovne organizacije koje posluju u više industrija često pristupaju ujedinjenjima i stjecanjima pa ih je teško uspoređivati i ocjenjivati.

Unatoč tome konsolidirani financijski izvještaji sve više dobivaju na važnosti. Stoga su konsolidirani financijski izvještaji primarni, a dodatni važnost imaju zasebni financijski izvještaji. Taj stav potvrđuju u posljednje vrijeme i FASB i IASB (Jeter i Chany 2011, str. 111).

Zasebni financijski izvještaji su izvještaji matične organizacije u kojima se na odgovarajući način moraju iskazati ulaganja u stečene organizacije. Stoga se zasebni financijski izvještaji mogu pojaviti samo ako postoje i konsolidirani financijski izvještaji.

Jedna je sastavnica skupa financijskih izvještaja i konsolidirani izvještaj o novčanom toku. Taj izvještaj mora biti prezentiran tek nakon što je objavljena ukupna zbirka preostalih financijskih izvještaja. On proizlazi iz ostalih konsolidiranih financijskih izvještaja: konsolidiranog izvještaja o financijskom položaju, konsolidiranog izvještaja o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti te konsolidiranog izvještaja o promjenama u kapitalu.

Sastavljanje tog izvještaja uključuje neka razmatranja i postupanja kao da je riječ i o jedinom financijskom izvještaju o novčanom toku uz nekoliko dodatnih stavaka. Može se primijeniti izravna i neizravna metoda (Chaudhry i suradnici 2015, str. 100-111).

Kad je riječ o financijskim izvještajima svake od triju vrsta poslovnih subjekata, razvidno je da su jedna od vrsta financijskih izvještaja i konsolidirani financijski izvještaji koji imaju iste sastavne dijelove i sadržaj kao i zasebni financijski izvještaji subjekata koji sudjeluju u konsolidaciji financijskih izvještaja, čime je dokazana **šesta pomoćna hipoteza (PH 6): Jedan su od oblika financijskih izvještaja**

*i konsolidirani financijski izvještaji. Njima se osigurava sredstvo rada upravljačkih struktura subjekta koji donose odluke koje se odnose na članove grupe subjekta.*²⁴

4.2.2.3. Financijski izvještaji sa zakonodavnog motrišta Republike Hrvatske

Zakonodavni okvir financijskog izvještavanja u RH uređen je Zakonom o računovodstvu (Zakon o računovodstvu 2015-2020) koji se primjenjuje na poduzetnike kojima se smatraju trgovačka društva i trgovci pojedinci, podružnice u RH kojima su osnivači poduzetnici sa sjedištem u nekoj drugoj državi, svaka pravna i fizička osoba koja je obveznik poreza na dobit ukupno za svu svoju djelatnost (ograničeno). Od primjene tog zakona oslobođeni su subjekti koji su upisani u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika te svi subjekti koji moraju primjenjivati sustav neprofitnog računovodstva (Zakon o računovodstvu 2015-2020, čl. 4). Primjenjuje se HSFI i IAS odnosno IFRS (Zakon o računovodstvu 2015-2020, čl. 16. i 17).

Skup godišnjih financijskih izvještaja čine: izvještaj o financijskom položaju (bilanca), račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala, bilješke uz financijske izvještaje. Postoje izuzeća nekih od navedenih izvještaja za male i mikropoduzetnike, odnosno one koji primjenjuju HSFI (Zakon o računovodstvu 2015-2020, čl. 19). Sastav i sadržaj financijskih izvještaja uređen je posebnim propisom kojim se detaljnije razrađuju izvorne zakonske odredbe (Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja 2016-2020). Zakon razmatra i godišnje konsolidirane financijske izvještaje. Pritom ih se pojmovno objašnjava i određuje koji ih subjekti moraju sastavljati (Zakon o računovodstvu 2015-2020, čl. 23).

U RH ustrojen je Registar godišnjih financijskih izvještaja koji sadržava podatke o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja pojedinačno za subjekte i na konsolidiranoj osnovi. Među ostalim sadržava: godišnji financijski izvještaj i godišnji konsolidirani financijski izvještaj (Zakon o računovodstvu 2015-2020, čl. 33).

4.2.2.4. Usporedba podnošenje financijskih izvještaja US-GAAP-a i IFRS-a

Neke temeljne razlike između financijskih izvještaja GAAP-a i IFRS-a su sljedeće (IFRS compared to US GAAP, an overview 2015):

Tablica 10. Neke razlike između GAAP-a i IFRS-a

Predmet usporedbe	IFRS	GAAP
Namjena	Subjektima koji su usmjereni na stjecanje dobiti.	Subjektima koji su usmjereni na stjecanje dobiti i neprofitnim subjektima
Načelni okvir	Načelni okvir za financijsko izvještavanje	Izvještaj CON, Tema (engl. <i>Topic</i>) 105
	Ishodišna je točka za sastavljanje financijskih izvještaja	Nisu službene smjernice i moraju se po navici primjenjivati pri sastavljanju financijskih izvještaja.
	IAS 1	Podpredmet 205-30, 855-10

²⁴ Detaljnije o povezanosti uprave s financijskim izvještajima radi donošenja odluka može se vidjeti u poglavlju 3.3. *Računovodstvene informacije kao sredstvo za rad javnog menadžmenta*

Predmet usporedbe	IFRS	GAAP
Temelji sastavljanja financijskih izvještaja	Pretpostavka stalnog postojanja osim ako menadžeri namjeravaju ili realna je da očekuju prestanak rada subjekta ili prestanak trgovanja	Pretpostavka stalnog postojanja osim ako je prestanak postojanja neizbježan.
Oblik i sadržaj	IAS 1, IFRS 10	Podpredmet 205-10, 220-10, 250-10, 810-10
	Subjekt s jednom ili više ovisnih subjekata prezentira konsolidirane financijske izvještaje osim ako nisu ispunjeni neki zahtjevi:	Nema iznimaka, osim ako nije riječ u poslovnim organizacijama u koje je ulagano, pri obvezujućem sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja kada subjekt ima jednu ili više podružnica:
	• izvještaj o financijskom položaju	• izvještaj o financijskom položaju
	• izvještaj o dobiti i gubitku i cjelovitom drukčijem prinosu	• izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti
	• izvještaj o promjenama u kapitalu	• izvještaj o promjenama u (vlasničkom) kapitalu
	• izvještaj o novčanom toku	• izvještaj o novčanom toku
	• bilješke, uključivo računovodstvene politike	• bilješke, uključivo računovodstvene politike u što mogu biti uključene i promjene u kapitalu u kojem se slučaju ne sastavlja taj samostalni izvještaj.
	Navodi najmanje objava, ali ne propisuje određeni oblik.	Navodi najmanje objava što se može razlikovati od IFRS-ova, ali nalaže određeni oblik i stavke u redcima i objave prema zahtjevima SEC-a.
Zahtijeva usporedne informacije za prethodno razdoblje, a mogu biti prezentirana i druga razdoblja i informacije.	Ne zahtijeva usporedne informacije. No SEC podnositelji registracije moraju prezentirati izvještaj o financijskom položaju na zadnji dan tekućeg razdoblja i prethodnih razdoblja, a svi ostali izvještaji izrađuju se za tri mjeseca najnovijeg izvještajnog razdoblja.	
Mjerenje fer vrijednosti	IFRS 13	Predmet 820
	Taj standard odnosi se na pretežni dio mjerenja prema fer vrijednosti i objavama što se zahtijeva ili je dopušteno prema drugim standardima.	Sistematizirani standard koji se odnosi na mjerenje fer vrijednosti odnosi se na pretežno mjerenje svih fer vrijednosti i objava, no obuhvat iznimki razlikuje se od onih u IFRS-u.
Konsolidiranje	IFRS 10	Predmet 810
	Načelno se ovisni subjekti konsolidiraju. Kao iznimka subjekti koji su predmet ulaganja načelno se obračunavaju kao ulaganja u ovisne subjekte prema fer vrijednosti.	Načelno kao i kod IFRS-ova, no postoje dodatne iznimke za neke posebne industrije.
	Konsolidiranje je utemeljeno na onome što bi se moglo nazvati „ovlast usmjerivanja“. Iako postoji razlika između strukturiranih (ustrojenih) i nestrukturiranih (neustrojenih) subjekata jednak model vođenja primjenjuje se na obje vrste.	Nasuprot IFRS-u konsolidacija je utemeljena na načinu vođenju financijskog udjela. Za subjekte promjenjivih udjela (VIEs) kontrola je moć raspolaganja usmjeravanja aktivnostima koje najznačajnije utječu na gospodarsku uspješnost ili na obvezu preuzimanja gubitaka.
	Za strukturirane subjekte glasačka prava nisu presudan čimbenik u procjenjivanju ima li ulagatelj moć raspolaganja nad subjektom ulaganja. VIE može biti strukturiran ili nestrukturiran.	VIE subjekt je onaj subjekt za koji je rizična svota nedostatna da financira vlastite poslove bez dodatne financijske podrške ili ulaganje u kapital ne ispunjava neko od posebnih obilježja vođenja financijskog udjela.
	Moć raspolaganja obično se procjenjuje nad pravnom osobom, ali može se procjenjivati i nad određenom imovinom i obvezama subjekata ako su ispunjeni određeni uvjeti.	Moć raspolaganja procjenjuje se samo nad pravnom osobom u modelu glasačkih udjela.

Predmet usporedbe	IFRS	GAAP
	Matična organizacija i njezini ovisni subjekti općenito koriste isti datum izvještavanja pri sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja. Ako je to neprimjenjivo, razlika između datuma izvještavanja matične organizacije i njezinih ovisnih društava ne može biti dulja od tri mjeseca. Prilagodbe se rade za učinke značajnih transakcija i događaja između dva datuma.	Razlika između datuma ne smije biti više od tri mjeseca, no korištenje istog datuma ne mora biti neprimjenjivo, a prilagodbe se mogu raditi za učinke značajnih transakcija i događaja između tih dvaju datuma, ili trebaju biti osigurane objave o tim učincima.
	Ujednačene računovodstvene politike moraju biti primijenjene unutar skupine.	Ne traže se ujednačene računovodstvene politike unutar skupine.
	Stjecatelj u poslovnom spajanju može izabrati da mjeri „obični“ manjinski udio prema fer vrijednosti ili prema razmjernom udjelu u neto imovini subjekta predmeta ulaganja na dan stjecanja.	Sporadni udjel općenito se izvorno mjeri prema fer vrijednosti.

Izvor: **IFRS compared to US GAAP, an overview**. [online]. KPMG, 2015. Dostupno na: [[IFRS compared to US GAAP: An overview \(home.kpmg\)](#)].

U tablici 11 navedene su neke usporedbe povezane s prezentiranjem financijskih izvještaja prema US GAAP-u i IFRS-u.

Tablica 11. Usporedba podnošenja financijskih izvještaja prema US GAAP-u i IFRS-u, neke od odabranih stavaka

Predmet	U. S. GAAP	IFRS
Prezentirano financijsko razdoblje	Načelno, prezentiraju se usporedni financijski izvještaji. Od javnih poslovnih organizacija za stanja se zahtijeva usporedno financijsko razdoblje od dvije godine, a tri godine za ostale financijske izvještaje.	Usporedni podatci moraju se objaviti za sve svote o kojima se izvještava u financijskim izvještajima.
Prezentiranje bilance	Osobe mogu rabiti svrstane ili nesvrstane obrasce bilance. Stavke u bilanci navode se prema smanjenoj unovčivosti. Javne poslovne organizacije moraju poštovati Reg. S-X (SEC Rules and Regulations) ²⁵	Ne propisuje se oblik, ali se načelno pri navođenju zahtijeva obnavljajući/ustaljeni oblik osim ako je navođenje prema unovčivosti važnije i pouzdanije.
Prezentiranje izvještaja o prinosu	Prezentiranje u obliku jednog ili više koraka. Izdatci se uobičajeno navode prema namjeni.	Ne propisuje se oblik i veličina, no izdatci se navode prema namjeni ili prirodi.
Izvanredne stavke	To su neuobičajene i rijetke stavke. O njima se izvještava odvojeno, ali rijetko.	Zabranjene.
Izvještaj o novčanom toku	Standard naglašava usmjerivanje na stavke u svakoj od skupina. Dopušteni su izravni ili neizravni oblik i veličina.	Standard naglašava upute, na sadržaj. Dopušteni su izravni ili neizravni oblik i veličina. Dopušta usuglašavanje dobiti prije poreza na dobit od poslovanja.

Izvor: Jeter, D. C. i Chany, P. K.: **Advanced Accounting**, IV. edition, John Wiley & Sons, Inc., Asia, 2011., str. 561.

4.2.3. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI NEPROFITNIH SUBJEKATA

I subjekti u neprofitnom području koje je u načelu privatno financirano odnosno ono koje ne vode državni subjekti imaju svoj računovodstveni okvir. Iako bi i taj okvir mogao biti nadnacionalan

²⁵ Riječ je propisu kojim je uređen oblik i sadržaj zahtjeva za financijske izvještaje u većini područja, poglavito za javne poslovne organizacije.

(uključivo i onaj koji bi nosio naziv međunarodni), nema ga. Stoga se u nastavku detaljnije razmatra primjena US GAAP-ova za neprofitno područje i nacionalni računovodstveni okvir.

4.2.3.1. US GAAP

Postojanje financijskih izvještaja sastavljenih sukladno US GAAP-u za neprofitno računovodstvo financijske izvještaje tih organizacija čini razumljivijim i usporedivim s drugim neprofitnim organizacijama te osigurava bolje predstavljanje financijskih događaja neprofitnih organizacija (Ruppel 2007, str. 2).

Korisnici financijskih izvještaja u načelu su državna tijela, veliki darovatelji, kreditori i zajmodavci, u nekim slučajevima i važni dobavljači ili izvođači radova. Isto tako, ako neprofitna organizacija pruža usluge državnim organizacijama, ugovori s njima zahtijevaju sastavljanje financijskih izvještaja sukladno US GAAP-u (Ruppel 2007, str. 2). Novim GAAP standardom za financijsko izvještavanje neprofitnih organizacija postiže se da njihovi korisnici (darovatelji, davatelji potpora, kreditori i ostali) mogu procijeniti dostupnost resursa za opće rashode, financijsku prilagodljivost, financijsku uspješnost, napore u pružanju usluga i sposobnost pružanja usluga, izvršnu odgovornost i druge aspekte uspješnosti menadžmenta. To su prednosti primjene toga novog standarda (Not-For-Profit Financial Reporting, FASB).

Sadržaj financijskih izvještaja prema US GAAP-u za neprofitno računovodstvo obuhvaća (Ruppel 2007, str. 43), (Beams i ostali 2012, str. 762): **izvještaj o financijskom položaju** koji umnogome podsjeća na obrazac bilance (Ruppel 2007, str. 44), **izvještaj o aktivnostima** (djelatnostima), **izvještaj o novčanim tokovima te bilješke uz financijske izvještaje**.

U **izvještaju o financijskom položaju** koji osigurava podataka o unovčivosti bitan je koncept koji propisuje FASB 117. Unovčivost za imovinu znači koliko se brzo imovina može pretvoriti u novac, a za obveze znači približavanje dana dospijeca obveza (Ruppel 2007, str. 45 i 46). Neprofitne organizacije grupiraju neto imovinu, prihode, rashode, dobitke i gubitke u tri razreda neto imovine: neograničena (namjenska), privremeno neograničena, stalno ograničena s obzirom na prisutnost ili odsutnost darovateljeva ograničenja (Beams i ostali 2012, str. 763).

Izvještajem o aktivnosti prikazuje se povećanje odnosno smanjene neto imovine u određenom razdoblju, u načelu godinu za dana. Taj se izvještaj može usporediti s izvještajem o dobiti i gubitku. On daje podatke o porastu i smanjenju neto imovine odvojeno za svaki od triju razreda. Povećanje ili smanjenje čiste imovine proizlazi iz različitih stavaka: prihoda, rashoda, dobitaka i gubitaka te reklasifikacije. Ponovno grupiranje u sustavu neprofitnog računovodstva znači da se jedna vrsta imovine smanjuje, a druga povećava bez promjene ukupne vrijednosti čiste imovine.

Kod izvještavanja prema namjeni neprofitna organizacija opisuje aktivnosti za koje su rashodi nastali. FASB 117 zahtijeva dodatne izvještajne zahtjeve za neke vrste organizacija (Ruppel 2007, str. 46-55), (Beams i ostali 2012, str. 763 i 764).

Izvještaj o novčanim tokovima jest izvještaj novijeg datuma koji FASB 117 u osnovi oslanja na FASB-u 95. Njime se prema Ruppelu (2007, str. 56-60) prikazuju primitci i isplate gotovog novca. Primitci i isplate dijele se na tri temeljne skupine aktivnosti: poslovne, ulagateljske i financijske. U financijskom izvještaju o novčanom toku izvještava se i o **negotovinskim** ulagateljskim i financijskim **aktivnostima** po prirodi ili po rasporedu negotovinskih međudnosa. One uključuju npr. stjecanje

zgrade pod hipotekom, stjecanje imovine po osnovi najma dugotrajne imovine, doprinosa darovatelja zemlje, zgrada, opreme ili ostale imovine.

Bilješke uz financijske izvještaje dodatak su financijskim izvještajima kako bi financijski izvještaji mogli biti sastavljeni sukladno US GAAP-u za neprofitno računovodstvo. Postoje neke osnovne bilješke koja se moraju objaviti (Ruppel 2007, str. 62). O rashodima se izvještava prema namjenama: glavni razredi programskih usluga i u bilješkama potpornih usluga (Beams i ostali 2012, str. 763).

Temeljne su **sastavnice** financijskih izvještaja sukladno **US GAAP-u za neprofitno računovodstvo** prema Ruppel (2007, str. 9-349), Larkin i Di Tommaso (2015, str. 359): imovina (koju među ostalim čine ulaganja, zalihe, nekretnine, postrojenja i oprema), obveze (u koje se ubrajaju i plativi računi, obračunani rashodi), prihodi (u koje se ubrajaju i doprinosi i naknade za uslužne djelatnosti) i rashodi. Prepoznaju se uobičajene vrste međudnosa iz kojih nastaju navedene sastavnice. U okviru imovine bitna je stavka novac kada se treba razlikovati namjenski od nenamjenskog novca i novčane ekvivalente (Ruppel 2007, str. 7).

Računovodstvena je osnova obračunsko načelo (Ruppel 2007, str. 34-36).

U pripremi financijskih izvještaja sukladno US GAAP-u za neprofitno računovodstvo nakon usklađenja s FASA-ovim Izvještajem br. 117, *Financijski izvještaji neprofitnih organizacija*, više se ne zahtijevaju fondovi (skupine imovine). Računovodstvo skupina imovine (tzv. fondovsko računovodstvo) u biti se zamijenilo grupiranjem neto imovine u neograničene, privremeno ograničene i trajno ograničene skupine. US GAAP ne zabranjuje da neke neprofitne organizacije i dalje primjenjuju fondovsko računovodstvo za interni računovodstveni sustav. U tom slučaju za potrebe financijskog izvještavanja trebaju grupirati u podatke po čistoj imovini. Fondovsko računovodstvo primjenjuje se u prvom redu radi praćenja odgovornosti, što se uz pomoć složenih računalnih programa može postići i bez tog računovodstva (Ruppel 2007, str. 41).

4.2.3.2. Međunarodni financijski izvještaji

Kako navode Crawford i ostali (2018, str. 35-58), neprofitno računovodstvo i financijsko izvještavanje u različitim je državama različito, kako unutar Europe tako i širom svijeta. To stvara poteškoću u kreiranju međunarodnih standarda. Dapače, nema jedinstvenog stava da bi trebalo donijeti međunarodne standarde financijskog izvještavanja za NPO.

Literatura za neprofitno područje upućuje na poteškoće povezane s načelnim pristupom računovodstvenim pitanjima. Tako, ako bi IFRS i IPSAS bili podloga za međunarodne financijske standarde za neprofitne organizacije, trebali bi se pozabaviti posebnim transakcijama koje su svojstvene neprofitnom području. Uz to i mnoga zakonodavstva sama traže i razvijaju svoje nacionalne standarde financijskog izvještavanja.

Jedna od analiza tog područja upućuje na to treba ili ne razvijati međunarodne računovodstvene standarde za neprofitne organizacije (Crawford i ostali 2018, str. 7).

Teme koje bi se trebale razmatrati u područjima NPO-a jesu: okvirni pristup izvještajnog subjekta, sastavnice i šire sastavnice financijskih izvještaja opće namjene uključujući i nefinancijsko izvještavanje (Crawford i ostali 2018, str. 28).

4.2.3.3. Financijski izvještaji u RH

Utemeljenje financijskog izvještavanja u sustavu neprofitnog računovodstva sadržano je u posebnom zakonu (Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija 2014). Odredbe o financijskom izvještavanju detaljno u uređene posebnim propisom, Pravilnikom o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (2015-2021). Njime je propisan oblik i sadržaj financijskih izvještaja. Primjenjuju ga svi subjekti koji u cijelosti svoje poslovne odnose prikazuju u sustavu neprofitnog računovodstva. Skup financijskih izvještaja ovisi o knjigovodstvenom sustavu koji primjenjuje neprofitna organizacija. Svi subjekti koji prezentiraju financijske izvještaje te vrste upisani su u Registar neprofitnih organizacija.

Za neke neprofitne organizacije propisano je i obračunsko razdoblje i tijekom godine: prvih šest mjeseci izvještajne godine (Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija 2015-2021, čl. 10).

Skup financijskih izvještaja u sustavu dvojnog knjigovodstva sastoji se od: bilance, izvještaja o prihodima i rashodima, bilježaka (Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija 2015-2021, čl. 7-9).

²⁶ U sustavu jednostavnog knjigovodstva postoje dva financijska izvještaja: izvještaj o primitcima i izdatcima koji se sastavlja samo za cijelu kalendarsku godinu i njemu pripadajuće bilješke (Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija 2015-2021, čl. 12).

Kao jedan od nefinancijskih izvještaja uveden je izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava koji popunjava samo ona skupina neprofitnih organizacija koja sredstva ostvaruje iz javnih izvora (Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija 2015-2021, čl. 14).

U sustavu izvještavanja u okviru neprofitnog računovodstva nije predviđena obveza konsolidacije financijskih izvještaja.

4.2.4. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI SUBJEKTA FINANCIRANIH JAVNIM PRIHODIMA

Jednak pristup koji je primijenjen pri istraživanju i analiziranju računovodstvenih okvira subjekata koji mogu sudjelovati u konsolidaciji financijskih izvještaja primijenjen je i u istraživanju njihovih financijskih izvještaja: dane su općenite napomene, proučeni su financijski izvještaji u nadležnosti US GAAP-a, u međunarodnoj i nacionalnoj nadležnosti.

4.2.4.1. Općenito o izvještajima

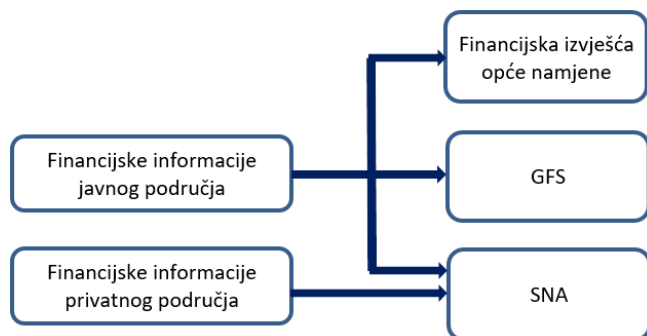
Država sastavlja financijske podatke za tri namjene: državne financijske izvještaja, račune u skladu sa SNA odnosno ESA računima i GFS-om. Jedna od bitnih razlika između tih triju sustava bila je u različitim temeljima mjerenja, što je oko 2000. godine već bilo bitno usklađeno (IFAC 2000, Study 11, str. 7).

SNA računima mjere se podatci za cjelokupno nacionalno gospodarstvo (jer je izvještajni subjekt narod) po neto vrijednosti od čega je opća država samo njegov dio, a GFS računi poseban su sustav koji

²⁶ U Prilogu 3. i 4. daje se presjek obrazaca dvaju temeljnih financijskih izvještaja: Izvještaja o prihodima i rashodima (obrazac PR-RAS-NPF) i Bilance (obrazac BIL-NPF).

je formiran za analiziranje proračuna opće države umjesto cijelog naroda. Oba imaju isti okvir, ali su izvještajne jedinice različite. Financijska izvješća države obično imaju uži fokus (npr. samostalni državni odjeli, državne ili lokalne javne uprave) od GFS izvještaja za opće područje države, ali konsolidirana financijska izvješća države uključuju i GBE i druge tržišne subjekte pod državnom kontrolom (IFAC 2000, Study 11, str. 187).

Slika 20. Odnos između triju sustava izvještavanja



Izvor: IFAC: [Studies and Research Reports](#), 2000.: **Government Financial Reporting, Accounting Issues and Practice**, [online]. IFAC Studies and Research, Study 11. Dostupno na: [[Study 11 - Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices | IFAC](#)]. Preuzeto: (2.8.2010.)str. 188.

GFS je metoda mjerenja i prezentiranja podataka koji koriste gospodarskim statističkim raščlanjivanjima i potiče ga IMF (analizira financijski proračun opće države) i smješten je unutar sveobuhvatnog SNA okvira. SNA nastoji mjeriti kretanja u nacionalnim gospodarstvima dijeleći ih na segmente.

Zadnji je GFS-ov priručnik onaj koji je zasnovan na obračunskom temelju i objavljen je 2001. godine, a on cjelokupnu državu dijeli u tri temeljna područja: područje opće države (engl. *general government sector, GGS*), nefinancijske javne poslovne organizacije s vlasničkim ulaganjima i financijske javne poslovne organizacije. Time usmjeruje zahtjeve za konsolidaciju u ta tri navedena područja. Unutar GGS područja jedinice koje se konsolidiraju samo su domicilne jedinice koje gospodarski ovise o državi, a kod IPSAS-a su to jedinice koje vodi država bez obzira na to ovise li gospodarski o njoj ili ne. Stoga su i pothvati državnih poduzeća uključeni u konsolidaciju. Prema tome, GFS daje odgovor na pitanje koji su učinci proračuna na nacionalno gospodarstvo od financijskih transakcija područja opće države, a IPSAS daje odgovor na pitanje kako javni menadžment financijski radi (Mackintosh 2021).

Osnovna je zadaća **financijskih izvještaja opće namjene** kod subjekata koji se financiraju javnim prihodima, poglavito onih koje vodi država, održati dobrobit stanovništva osiguranjem pružanja usluga. Osiguravaju informaciju o financijskoj uspješnosti proračuna države i poslovnoj odgovornosti. Nasuprot tome, ne osiguravaju sve informacije koje su potrebne za određivanje do kojeg je stupnja bilo uspješan javni menadžment u održavanju ili identifikaciji dobrobiti svojih stanovnika (GASB 2006).

U stručnim istraživanjima priklanja se poticanju pokretanja složenijih računovodstvenih koncepata (skica) koji bi bili temelj za razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva (Vašiček, D. 2007, str. 223), poglavito uvođenjem računovodstvenih podsustava koji bi bili oslonjeni na obračunski računovodstveni temelj kako bi se mogli iz njih izračunavati financijski pokazatelji koji su izvorno prikladni za poduzetničko računovodstvo (Vašiček, D. 2007, str. 225).

Sustav državnog računovodstva trebao bi obuhvaćati osam glavnih sastavnica: dokumente koji osiguravaju dokaze o transakcijama, bankovne račune putem kojih se provode plaćanja i primanja, računovodstvene zapise (dnevnike), postupke i kontrole, instrumente za okrupnjivanje računovodstvenih podataka, interna računovodstvena izvješća, vanjska računovodstvena izvješća (financijske izvještaje), osoblje (5. Government accounting and use of the accruals basis 2021, str. 2).

Računovodstveni temelji (jedan o četiriju temelja) određuju razinu informacija koje oni prikupljaju i stoga o tome i izvješćuju. Novčani temelj obuhvaća na osnovi novčanih uravnoteženja novčane tokove, no to je samo dio povijesti transakcija. Npr. poslovni odnos nabave može sadržavati sljedeće stupnjeve, od kojih svaka stavka daje računovodstvenu informaciju: obvezivanje sredstava, izdavanje narudžbe za nabavu dobra, primitak dobra i računa koji zahtijeva plaćanje, plaćanje računa, otpuštanje prekomjerno angažiranih sredstava (5. Government accounting and use of the accruals basis 2021, str. 4).

Temeljna sastavnica vanjske odgovornosti za potrebe javnog sektora jest sastaviti godišnje financijske izvještaje i objaviti ih u godišnjim izvještajima. Njima se treba prezentirati istinit i fer pogled na financijsku uspješnost subjekta, financijski položaj, vlasnički (posjednički) višak imovine i novčane tokove. Prema tome, financijski izvještaji važno su sredstvo kojim se pokazuje odgovornost financijskog menadžmenta i za samostalne subjekte i za cijelu državu (Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities 2009, str. ii.). Uvijek postoji nekoliko razina izvještavanja: npr. razina agencija, odjela, države ili javne uprave (Lundquist 2003, str. 19).

U cilju postizanja što veće odgovornosti državnog menadžmenta neke države objavljuju i detaljne upute kako što točnije sastaviti financijske izvještaje jasno navodeći pravni okvir koji se mora primjenjivati²⁷ (Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities 2009).

Mnoga zakonodavstva raspravljaju da bi GFS trebao imati prednost pri sastavljanju financijskih izvještaja nad IPSAS-om, dok neki razmatraju da bi donositelji standarda javnog sektora trebali biti odvojeni od onih za standarde privatnog područja. No slažu se da bi svi donositelji standarda trebali raditi zajedno bez obzira na to koliko se standardi međusobno razlikuju.

Osnovni korisnici financijskih izvješća države uključuju: zakonodavna i ostala državna tijela, javnost, ulagatelje i davatelje zajmova, agencije za ocjenjivanje, druge države, međunarodne agencije i osiguravatelje sredstava rada, gospodarske i financijske analitičare te viši menadžment. Iako su posljednji navedeni ustvari više interni korisnici financijskih izvještaja i imaju pristup detaljnijim izvještajima, ipak ti opći financijski izvještaji osiguravaju im koristan pregled nad financijskim poslovanjem) (IFAC 2000, Study 11, str. 11).

Ograničenja financijskih izvještaja opće namjene brojna su (IFAC 2000, Study 11, str. 10), a neka od njih jesu: osiguravaju informacije s motrišta subjekta koji ih sastavlja, osiguravaju informacije o financijskoj uspješnosti umjesto o uspješnosti pružanja usluga, vanjska su, a ne interna izvješća, temeljna računovodstvena osnova može se razlikovati od one koja se primjenjuje u sastavljanju proračunskih dokumenta pa se i među njima pojavljuju razlike. Tako npr. neki proračunski dokumenti mogu zahtijevati odobrenje za obvezivanje ili stvaranje ugovorne obveze, ali sve dok obvezivanje ili

²⁷ Npr. za Australiju to je napravio *Australian National Audit Office*.

stvaranje ugovorne obveze ne ispuni pretpostavke za iskazivanje obveza unutar obračunskog računovodstvenog temelja, ne priznaje se kao obveza.

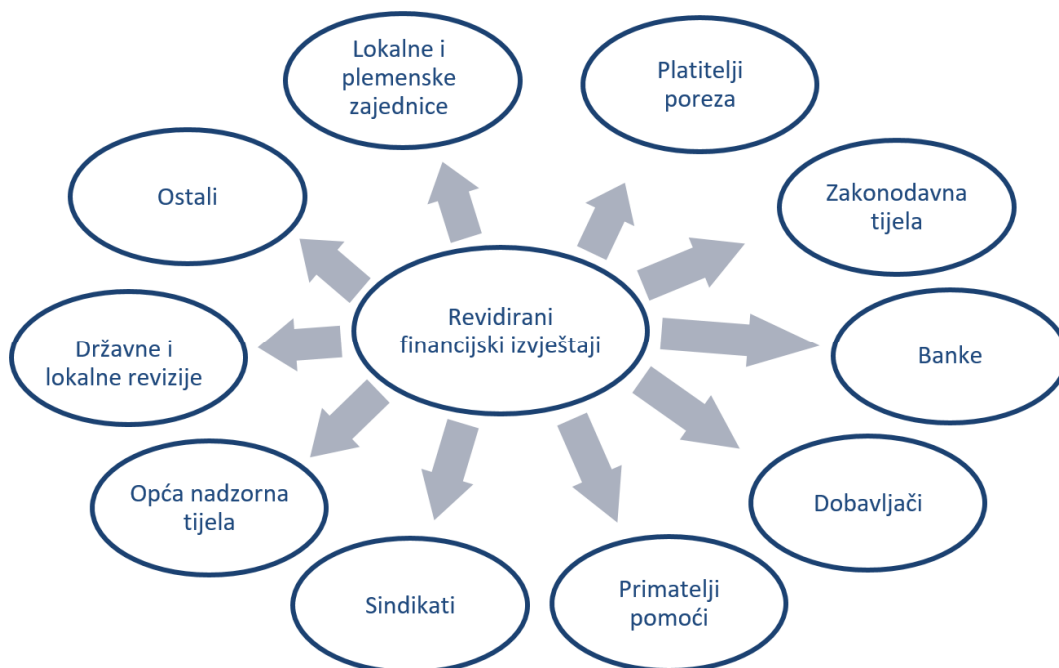
SEA izvješćima (izvješćima o uložnim naporima i postignućima za usluge) koja su prema GASB-u jedno od vanjskih financijskih izvještaja ocjenjuje se uspješnost učinkovitosti pružanja usluga države u postizanju njezinih ciljeva. SEA izvješća mogu biti različitih oblika i mogu se odnositi na nekoliko usluga gotovo do njihove ukupnosti te daju temeljne informacije o tome kako država postiže svoje ciljeve i osnovnu svrhu (Epstein i ostali 2005, str. 4).

Postoje brojna shvaćanja i pristupi koji mogu određivati granice subjekta financijskog izvješća: pristup raspodjele skupine imovine, pristup pravne osobe, shvaćanje političke odgovornosti, shvaćanje kontrole (IFAC 2000, Study 11, str. 16).

4.2.4.2. Financijski izvještaji prema US GAPP-u za državne subjekte

Interesne skupine općih financijskih izvještaja koje objavljuju državni i lokalni subjekti u SAD-u, a koji su u nadležnosti GASB-a, u pretežnom su dijelu iste kao i one koje se u nadležnosti saveznih financijskih izvještaja, odnosno FASAB-a²⁸.

Slika 21. Interesne skupine u državnim i lokalnim javnim vlastima



Izvor: **Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International** [online]. CRS Report, Prepared for Members and Committees of Congress, 2017. Dostupno na: <https://www.everycrsreport.com/reports/R44894.html#fn4>. Preuzeto: (17.7.2019.), str. 15.

GASB postavlja pitanje kako (ako treba) i koje organizacije treba uključiti u financijske izvještaje države. Naime, mnoge države usko su povezane s drugim subjektima i državnim jedinicama koje mogu ovisiti ili možda gospodarski ne ovise o državi. GASB Izvještaj br. 14, *Subjekt financijskog izvještavanja* objašnjava da *jedinicu financijskog izvještavanja* ponajprije čini osnovna država (engl.

²⁸ U USA-i najviša razina javne vlasti (savezna) je u nadležnosti FASAB-a

primary government) i njezine sastavne jedinice (engl. *component units*). Svaka država osnovna je država, dok je država posebnih namjena (npr. bolnice, javni prijevoz i dr.) u biti dio osnovne države, samo što ima zasebno izabrano vladajuće tijelo, zakonski je zasebna i proračunski neovisna od drugog državnog menadžmenta. Za nju je osnovna država financijski odgovorna. To mogu biti i druge organizacije za koje su priroda i značaj njihova odnosa s osnovnom državom takvi da bi njihovim isključivanjem financijski izvještaji javnog menadžmenta bili nepotpuni i obmanjujući (Beams i ostali 2012, str. 662-663).

Države imaju dvije mogućnosti kako izvijestiti o sastavnim jedinicama u svojim financijskim izvještajima. Te jedinice mogu biti povezane u osnovnu državu ili mogu biti prezentirane i u zasebnom stupcu ovisno o tome koliko su usko povezane s osnovnom državom, a što što se pojavljuje u financijskim izvještajima širokog obuhvata (engl. *Government wide financial statement*). Potporne informacije za samostalne sastavnice trebaju biti osigurane u povezanim izvještajima koji prate financijski izvještaji fondovskog računovodstva ili u skupnim financijskim izvještajima u bilješkama financijskih izvještaja osnovne države. GASB izvještaj br. 39 osigurava obilježja prema kojima se određuje je li neki subjekt sastavna jedinica za potrebe financijskog izvještavanja države.

Ukupni (sveobuhvatni) godišnji financijski izvještaj (engl. *comprehensive annual financial report*, CAFR) je financijski izvještaj državnog subjekta u cjelini koji konsolidira osnovnu državu i sve sastavne jedinice države. Taj izvještaj smatra se službenim godišnjim izvještajem (engl. *official annual report*). On se javno objavljuje jednom godišnje za potrebe svih stanovnika i zainteresiranih osoba.

Sveobuhvatni godišnji financijski izvještaj sastoji se od tri dijela: uvoda, financijskog dijela, statističkog dijela. Prema Beams i ostalima (2012, str. 667-666), u financijskom dijelu nalazi se financijski izvještaj širokog obuhvata i fondovski financijski izvještaji.

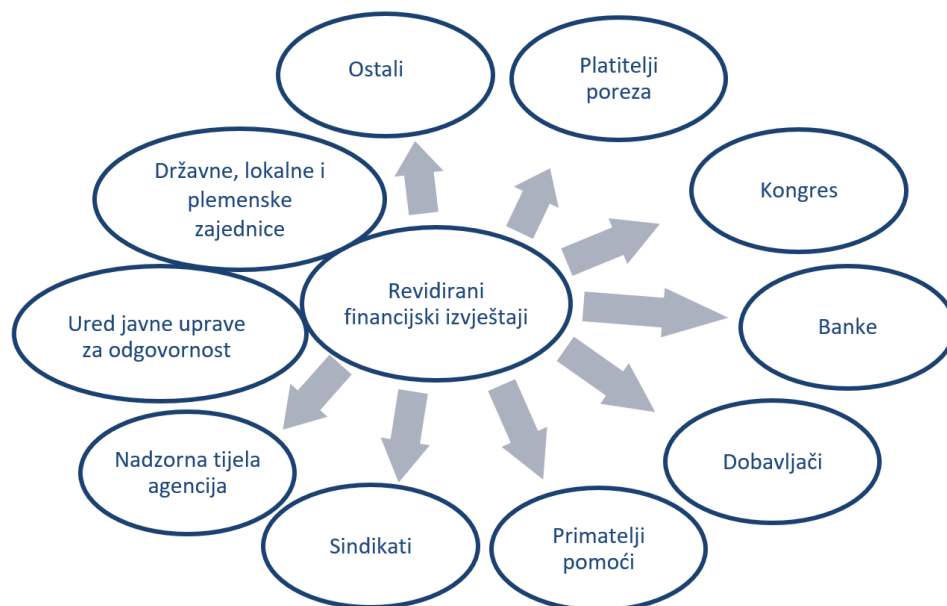
S obzirom na to da se u financijskim izvještajima širokog obuhvata fondovi obračunavaju na obračunskom i modificiranom obračunskom temelju, u financijskim izvještajima fondova potrebno je provesti usklađenje između financijskih izvještaja širokog obuhvata i neto imovine i aktivnosti te stanja fondova i izvještaja o prihodima, rashodima, izdatcima i promjenama u stanju fondova. To se provodi ili na obrascu financijskih izvještaja fondova ili na pratećem prikazu (Beams i ostali 2012, str. 668-669).

Država mora prezentirati proračunske usporedbe za opći fond i prihode svakog fonda uz zakonski prihvaćen proračun. Ta usporedba može biti unutar osnovnih financijskih izvještaja ili kao prikaz u okviru informacija zahtijevanih od CAFR-a. Izvještaj ili prikaz mora otkriti temelj budžetiranja (engl. *budgetary basis of accounting*) i uključiti stupce izvornog proračuna, konačno dodijeljen proračun i stvarna stanja (na proračunskom temelju) (Beams i ostali 2012, str. 672).

Mogući su korisnici SEA izvješća svi korisnici usluga ili politika države i svi koji plaćaju porez toj državi (npr. stanovnici i druge interesne skupine te države, davatelji zajmova državi, subjekti koje rade u industriji osiguranja za državu, imenovani/izabrani političari) (Epstein i ostali 2005, str. 4).

FASAB (koji uređuje računovodstvene standarde i izvještaje savezne države u SAD-u) smatra da su interesne skupine subjekata koji se koriste izvještajima opće namjene ponekad isti kao i kod poslovnih organizacija u privatnom području.

Slika 22. Interesne skupine u području savezne države u SAD-u



Izvor: **Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International** [online]. CRS Report, Prepared for Members and Committees of Congress, 2017. Dostupno na: <https://www.everycrsreport.com/reports/R44894.html#fn4>. Preuzeto: (17. 7. 2019.), str. 11.

4.2.4.3. Međunarodni financijski izvještaji

U okviru Međunarodnih računovodstvenih standarda javnog sektora razmataju se financijski izvještaji opće namjene.

Ni IPSASB ni računovodstvena ni revizijska struka ne mogu nametnuti primjenu IPSAS-a. Ti su standardi na primjer samo smjernice novonastalim istočnoeuropskim državama. I u razvijenim europskim državama nepobitno se pojavljuje potreba za osuvremenjivanjem proračuna i metoda financijskog izvještavanja. IPSAS može biti smjernica za to. U mnogim državama sustav je iznimno neujednačen, rascjepkan te obuhvaća posebna pravila za određene razine ili područja (Muller i Berger 2012, str. 12).

Sastavnice financijskih izvještaja za državu i njezine jedinice su imovina, obveze, neto imovina (glavnica/vlastiti izvori), prihodi i primitci, rashodi i izdatci. Ovisno o usvojenom temelju računovodstva i o tome koje informacije trebaju osigurati, sastavnice financijskih izvještaja mogu biti različite (možda i u podskupinama). One u samom začetku nisu bile jasno definirane, nego su bile dane samo smjernice za njihovo uključivanje i priznavanje (IPSASB: Study 2 1993, str. 32).

Osnovna sadržajna obilježja financijskih izvještaja opće namjene koji se sastavljaju u okviru IPSAS-a jesu: *značajnost, vjerodostojno reprezentiranje, razumljivost, rok, usporedivost, provjerljivost, važnost, trošak-primanje, uravnoteženost između sadržajnih obilježja i bitna obilježja izvještajne jedinice*. Postoje i ograničenja u vezi podataka koji su uključeni u financijske izvještaje opće namjene (IFAC 2021a, str. 47-76):

Financijski izvještaji oslanjaju se na obračunski računovodstveni temelj nastanka poslovnog događaja i obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (engl. *statement od financial position*), financijskoj uspješnosti (engl. *statement of financial performance*), o novčanom toku (engl. *cash flow*

statement) i izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu (engl. *statement of changes in net assets/equity*) (Muller i Berger 2012, str. 11). U skup financijskih izvještaja uključuju se i 1) kada subjekti javno objavljuju usvojeni proračun, usporedba proračuna i stvarnih svota ili u zasebnom dodatnom financijskom izvještaju ili kao stupac proračuna u financijskom izvještaju za opće namjene; 2) bilješke koje objedinjuju sažetak važnih računovodstvenih politika i drugih objašnjenja; 3) usporedivi podatci u odnosu na prethodno razdoblje kako je utvrđeno u člancima 53 i 53A IPSAS-a 1 (IFAC 2021a, str. 168 i 169).

Za financijske izvještaje koji su sastavljaju na računovodstvenom temelju novčanog toka sastavlja se izvještaj o novčanim primitcima i plaćanjima (engl. *statement of cash receipts and payments*) te računovodstvene politike (smjerovi) i bilješke (objašnjenja, engl. *explanatory notes*).

Kao dodatak općim financijskim izvještajima subjekata javnog područja mogu se sastaviti financijski izvještaji za druge stranke (izvršno povjerenstvo, zakonodavna tijela i drugi subjekti koji imaju nadzorne funkcije) koje mogu zahtijevati informacije za svoje potrebe. Takvi izvještaji nazivaju se izvještajima posebne namjene (engl. *special purpose financial statements*). IPSASB preporučuje primjenu IPSAS-a i pri sastavljanju tih izvještaja gdje god je to moguće (Muller i Berger 2012, str. 11).

Nezavisno od nacionalne i financijske suverenosti i zahtjevi koji su povezani s financijskom statistikom imaju bitan utjecaj na financijsko izvještavanje sve do danas (Muller i Berger 2012, str. 30).

S obzirom na to da se veći broj IPSAS-a na obračunskoj osnovi oslanja na IFRS, okosnica za prezentaciju financijskih izvještaja (engl. *Framework for the Presentation of Financial Statements*) koju su izdao IASB ključna je referentna točka u primjeni IPSAS-a. No IPSASB je uočio da posebna priroda javnog sektora traži samostalnu okosnicu za javni sektor (Muller i Berger 2012, str. 30).

Zadaća financijskih izvještaja subjekata javnog sektora jest osigurati informacije o subjektu korisnicima financijskih izvještaja opće namjene radi procjenjivanja odgovornosti i radi donošenja odluka. Korisnici tih financijskih izvještaja jesu: porezni obveznici, darovatelji, zajmodavci, zakonodavna i slična tijela, članovi predstavničkih tijela (parlamenta, skupština i sličnih tijela), građani i dr. odnosno primatelji usluga i njihovi predstavnici te davatelji resursa i njihovi predstavnici (IFAC 2021a, str. 30).

Financijski izvještaji opće namjene osiguravaju podatke o financijskom rezultatu (bilo da je to višak ili manjak ili dobit ili gubitak), uspješnosti i novčanom tokovima subjekta u izvještajnom razdoblju, njegovoj imovini i obvezama na izvještajni datum i promjenama unutar njih u izvještajnom razdoblju te njegovim postignućima u pružanju usluga (IFAC 2021a, str. 35 i 36).

Podatci koji se daju tim financijskim izvještajima odnose se na *financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove*. Izvještaj o financijskom položaju daje podatke o resursima subjekta i potraživanjima za njih. Izvještaj o uspješnosti obavještava procjenitelje npr. je li subjekt stjecao resurse ekonomično i upotrebljavao ih uspješno i djelotvorno kako bi ostvario rezultate pružanja svojih usluga. Izvještaj o novčanim tokovima pridonosi procjeni financijske uspješnosti subjekta (države ili druge osobe iz javnog područja) te njezinoj likvidnosti i solventnosti. On upućuje na to kako subjekti podižu i troše novac tijekom razdoblja, uključujući posudbe i povrate posudbi te stjecanja, npr. prodajom posjeda, postrojenja i opreme (IFAC 2021a, str. 34).

Zbog dugovječnosti države i mnogih njezinih programa financijske posljedice mnogih odluka donesenih u izvještajnom razdoblju mogu se sagledati tek u budućnosti nakon niza godina. Stoga financijske izvještaje treba sagledavati i procjenjivati u kontekstu dugog razdoblja.

U bilješkama (objašnjenjima) uz financijske izvještaje navode se podatci o glavnim čimbenicima financijske uspješnosti i uspješnosti pružanja usluga u izvještajnom razdoblju. Daju se podatci i o pretpostavkama koje su podloga za očekivanja i o čimbenicima za koje se očekuje da će utjecati na buduću uspješnost koja će biti predmet iskazivanja u budućim financijskim izvještajima (IFAC 2021a, str. 37).

U financijskim izvještajima opće namjene uvodno se objavljuju podatci o vrsti podataka, o podacima koji se koji se prezentiraju ili objavljuju te o načelima koja se primjenjuju za odabir podataka. Objavljuju se i podatci o organizaciji (IFAC 2021a, str. 134).

Da bi se određene stavke pojavile kao sastavnice financijskih izvještaja, moraju udovoljiti određenim pretpostavkama: mjerilu priznavanja elemenata, nesigurnosti mjerenja, objavljivanju i priznavanju, prestanku priznavanja (IFAC 2021a, str. 99-101).

Svrha financijski izvještaja prema IPSAS-u 1 jest osiguravanje raznih podataka, npr. o resursima, razmještaju i uporabi financijskih resursa, o tome kako subjekt financira svoje aktivnosti i ispunjava zahtjeve za novcem, podacima korisnim za ocjenjivanje mogućnosti subjekta za financiranje svojih aktivnosti i ispunjenju njegovih obveza i ugovora, podacima korisnim za ocjenu uspješnosti subjekta u odnosu na troškove usluga te o uspješnosti i postignućima (IFAC 2021a, str. 167).

U općim razmatranjima IPSAS -a 1 navode se: fer prezentiranje i usporedba s IPSAS-om, motrište stalnog postojanja, dosljednost prezentiranja, važnost i grupiranje, prijeboj, usporedivi podatci (IFAC 2021a, str. 170-176).

Ako se sastavljaju konsolidirani financijski izvještaji, potrebno je sastaviti i **zasebne financijske izvještaje** koji su uređeni IPSAS-om 34. On se primjenjuje kod obračunskog računovodstvenog temelja u obračunu ulaganja u kontrolirani subjekt, zajedničke poslove i prodruženi kada se zahtijeva da se sastavljaju zasebni financijski izvještaji subjekata koji sudjeluju u tim odnosima.

Prema objašnjenju pojmova zasebni financijski izvještaji su oni koje prezentira subjekt koji odabire ovisno o zahtjevima IPSAS -a 34 obračun ulaganja u kontrolirane subjekte, zajedničke pothvate i pridružene subjekte ili po trošku prema IPSAS-u 41, *Financijski instrumenti* ili primjenom metode udjela prema IPSAS-u 36, *Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate* (IFAC 2021b, str. 1455). Zasebne financijske izvještaje mogu imati samo subjekti koji imaju kontrolirane subjekte, pridružene subjekte ili zajedničke pothvate. Oni se objavljuju kao dodatci konsolidiranim financijskim izvještajima, financijskim izvještajima subjekata koji imaju ulaganja u pridružene subjekte ili zajedničke pothvate pri čemu su ulaganja u njih obračunata metodom udjela (IFAC 2021b, str. 1455 1456).

Podupire se i sastavljanje izvješća javnim menadžerima u sustavu računovodstva troškova koje ima svoje prednosti, ali i ograničenja zbog kojih nisu široko prihvaćena (IPSASB 2000, Study 12).

4.2.4.4. Financijski izvještaji u RH

Prema odredbama Zakona o proračunu (Zakon o proračunu 2008-2015), *financijsko izvještavanje skup je informacija o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i novčanim tijekovima proračuna te proračunskih korisnika i izvanproračunskih korisnika.*

Financijski izvještaji opće namjene u RH za područje države uređeni su Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Subjekti na koje se primjenjuje odgovaraju obuhvatu subjekata koji moraju primjenjivati proračunsko računovodstvo, dakle na sve one koji su objavljeni kao proračunski i izvanproračunski korisnici, uključivo i državu odnosno JLP(R)S, u odgovarajućem registru koji vodi Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu 2015-2021, čl. 2).

Kao osnovna svrha financijskih izvještaja navodi se davanje informacija o financijskom položaju, uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva odnosno poslovanja subjekata koji primjenjuju proračunsko računovodstvo. Propisani su rokovi njihova sastavljanja kao što je propisan i njihov skup ovisno o tome koja ih skupina subjekata u državi ispostavlja pri čemu se on razlikuje i od obračunskog razdoblja za koje se on prezentira (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu 2015-2021).

Financijski izvještaji sastavljaju se na propisanim obrascima, a sastoje se od: bilance (obrazac BIL), izvještaja o prihodima i rashodima, primitcima i izdacima (obrazac PR-RAS), izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji (obrazac RAS-funkcijski), izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (obrazac P-VRIO), izvještaja o obvezama (obrazac OBVEZE) i bilješki uz financijske izvještaje (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu 2015-2021, čl. 5).²⁹

Tim propisom uređena je i konsolidacija financijskih izvještaja.

Uzimajući u obzir odredbe Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (2015. – 2021.), skup konsolidiranih financijskih izvještaja u tom području sastoji se od prethodno navedenih obrazaca uz posebno navedene obvezujuće podatke u bilješkama uz konsolidirane financijske izvještaje. Riječ je o objašnjenjima koja se odnose na unutargrupne transakcije koje su u izvještajima isključene, manjak ili višak poslovanja grupa ako je ostvaren, pregled sastavnica manjka/viška po proračunskim i izvanproračunskim korisnicima, stavke financijskih izvještaja proračuna i/ili proračunskih i izvanproračunskih korisnika kod kojih su prisutna znatnija odstupanja u odnosu na prethodnu godinu.

4.2.5. USPOREDBA PREZENTIRANIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Različitim računovodstvenim okvirima pridruženi su i različiti financijski izvještaji. I sustavi i izvještaji uređeni su različitim općim aktima.

U istraživanju općih financijskih izvještaja razvidno je da svaki od triju računovodstvenih sustava ima svoj skup financijskih izvještaja koji čine različite vrste financijskih izvještaja pri čemu istovrsne

²⁹ U Prilozima 5. Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdacima (obrazac PR-RAS), i 6. Bilanca (obrazac BIL) ovog rada daje se presjek obrazaca ta dva temeljna financijska izvještaja.

sastavnice financijskih izvještaja (vrste obrazaca) imaju različit sadržaj. Time je odgovorena na pitanje: *Jesu li jednaki opći financijski izvještaji u različitim računovodstvenim okvirima?*

Odnos između financijskih izvještaja neprofitnih organizacija i poduzetničkih organizacija očekivani je s obzirom na objekt izvještavanja i korisnike općih financijskih izvještaja.

Tako u SAD-u cjelokupni oblik i veličina financijskih izvještaja u neprofitnom sustavu izvještava o neto imovini umjesto o stanju različitih skupina imovine/fondova ili različitim nazivima „vlasnička neto imovina“. Isto tako, dva posebna područja tih organizacija – doprinosi i ulaganja – teme su koje posebno obrađuje FASB. Obrađuje i temu resursa koji se prikupljaju za potrebe druge neprofitne organizacije i temu računovodstvenih zahtjeva kada se neprofitne organizacije povezuju te smjernice za izvještavanje zakladnog fonda. Posebno područje koje se uređuje u sustavu (AICPA) neprofitnog računovodstva zajednički su troškovi aktivnosti koje uključuju prikupljanje sredstava fondova (Larkin i Di Tommaso 2015, str. vii).

Tablica 12. Usporedni financijski izvještaji u sustavu su GAAP-a

Neprofitne organizacije	Poduzetničke organizacije
Izvještaj o financijskom položaju	Obrazac bilance
Izvještaj o aktivnostima	Izvještaj o dobiti ili izvještaj o poslovanju
Izvještaj o namjeni rashoda (po namjeni i naravi)	
Izvještaj o novčanom toku	Izvještaj o novčanom toku
Bilješke uz financijske izvještaje	Bilješke uz financijske izvještaje

Izvor: prema **Nonprofit Accounting (Explanation)**. [online]. Dostupno na:

[<https://www.accountingcoach.com/nonprofit-accounting/explanation>]. Pristupljeno: (6. 9. 2019.) (Natuknica 7a)

Financijski izvještaji u SAD-u različiti su između temeljnih područja rada (privatno i država). No među njima postoje istovrsne informacije koje se oslanjaju na različite računovodstvene okvire jer su oni namijenjeni različitim interesnim skupinama.

Tablica 13. Usporedba sadržaja financijskih izvještaja u različitim područjima u SAD-u

Privatno područje	Savezna javna uprava	Državna i lokalna samouprava
Izvještaj o dobiti	Izvještaj o poslovanju i promjenama u neto položaju	Izvještaj o poslovanju
Obrazac bilance	Obrazac bilance	Izvještaj o neto položaju (imovini)
Izvještaj o dioničarskom kapitalu	Izvještaj o poslovanju i promjenama u neto položaju	Izvještaj o čistom položaju (imovini)
Izvještaj o novčanim tokovima	Izvještaj o promjenama u novčanoj bilanci iz konsolidiranog proračuna i ostalih aktivnosti	Izvještaj o aktivnostima
	Izvještaj o neto trošku	Traže se istovrsne informacije
	Usklađenje neto poslovnog troška i konsolidiranog proračunskog viška (manjka)	Traže se istovrsne informacije
	Izvještaj o društvenom osiguranju	Traže se istovrsne informacije
Bilješke uz financijske izvještaje	Bilješke uz financijske izvještaje	Bilješke uz financijske izvještaje
Rasprava menadžera i raščlanjivanje financijskih uvjeta i ishoda (engl. <i>outcoma</i>) poslovanja	Rasprava menadžera i raščlanjivanje	Rasprava menadžera i raščlanjivanje
Rasprava menadžera i raščlanjivanje financijskih uvjeta i ishoda poslovanja	Vodič građana za financijsko izvještavanje Javne uprave SAD-a	Predajno pismo

Privatno područje	Savezna javna uprava	Državna i lokalna samouprava
Rasprava menadžera i raščlanjivanje financijskih uvjeta i ishoda poslovanja	Traže se istovrsne informacije	Traže se istovrsne informacije
Rasprava menadžera i raščlanjivanje financijskih uvjeta i ishoda poslovanja	Proračun javne uprave SAD-a	Statistički odjeljak

Izvor: **Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International** [online]. CRS Report, Prepared for Members and Committees of Congress, 2017. Dostupno na: <https://www.everycrsreport.com/reports/R44894.html#fn4>. Preuzeto: (17.7.2019.), str. 5.

Usporedba skupa financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj navedena je u slici 23.

Slika 23. Financijski izvještaji u Republici Hrvatskoj, vrste i temeljna obilježja

Obilježje	Gospodarske osobe		Neprofitne osobe		Osobe javne vlasti
	Standard	Zakonodavni okvir			
Temeljna načela	neograničenost vremena poslovanja				
	nastanak događaja				
	značajnost				
	sažimanje				
	dosljednost (materijalnost)				
	usporedivost				
	opreznost				
	prijeboj				
	bilančni kontinuitet				
	odvojeno mjerenje stavki				
Vrsta financijskih izvještaja			dvostavno knjigovodstvo	jednostavno knjigovodstvo	
	bilanca	bilanca			bilanca
					izvještaj o obvezama
	račun dobiti i gubitka	račun dobiti i gubitka			
			izvještaj o prihodima i rashodima	izvještaj o primicima i izdacima	
					izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima
					izvještaj o rashodima prema funkcijskoj kasifikaciji
	izvještaj o promjenama kapitala	izvještaj o promjenama kapitala			
	izvještaj o novčanom toku	izvještaj o novčanim tokovima			
	bilješke	bilješke	bilješke	bilješke	bilješke
	konsolidirani financijski izvještaji	konsolidirani financijski izvještaji			konsolidirani financijski izvještaji
					izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

Izvor: doktorandica prema obilježjima i sastavu financijskih izvještaja koji su objašnjeni u prethodnim poglavljima

Propisom nisu navedena temeljna obilježja financijskih izvještaja u neprofitnom okviru i okviru države. Moglo bi se zaključiti da bi trebala biti jednaka temeljnim računovodstvenim načelima za neprofitni okvir (Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija 2014, čl. 7) =>točnost, istinitost, pouzdanost i pojedinačno iskazivanje pozicija, odnosno za okvir javne vlasti proračunska načela=>jedinstva i točnosti, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije, dobrog financijskog upravljanja, transparentnosti (Zakon o proračunu 2008-2015, čl. 4-12).

U **Prilozima 7. i 8.** ovog rada usporedno se prikazuju financijski izvještaji opće namjene za sva tri računovodstvena okvira, posebno za račun uspješnosti, a posebno za račun o financijskom položaju.

Proučavanjem financijskih izvještaja u sva tri računovodstvena okvira te njihova skupa dan je odgovor na pitanje *koji su opći financijski izvještaji i koja su njihova temeljna obilježja te se upoznao s njihovim razlikama.*

Ujedno, promatrajući financijske izvještaje koji su usko povezani s određenim računovodstvenim okvirom (poduzetničkim, neprofitnim, državnim) dokazan je **dio pete pomoćne hipoteze (dio PH 5):**

*S obzirom na potrebe informiranja korisnika informacija o poslovanju temeljno različitih **triju grupa poslovnih subjekta** postoje i tri različita računovodstvena okvira s **pripadajućim financijskim izvještajima**. Oni se mogu usporediti.*

4.3. Konsolidacija financijskih izvještaja

Konsolidirani izvještaji vrsta su financijskih izvještaja koji čine sastavnicu skupa financijskih izvještaja. U nastavku se predstavlja njihov opći teorijski okvir i sadržaj, a zatim konsolidacija financijskih izvještaja u neproračunskom okruženju (gospodarskom/poduzetničkom i neprofitnom). Time su stvorene pretpostavke kako bi se konsolidacija u tim okvirima mogla usporediti s konsolidacijom u državnom okviru.

4.3.1. OPĆENITO O KONSOLIDACIJI I NJEZINIM OKVIRIMA

Pojam konsolidacije može se promatrati s nekoliko motrišta i može imati nekoliko sadržajnih objašnjenja. Ta razlika ne proizlazi samo zbog motrišta s kojeg se taj pojam promatra nego može proizlaziti i iz različitog pogleda unutar jednog motrišta.

Općenito konsolidacija se može smatrati formiranjem, ostvarenjem kompaktnog tijela, odnosno ujedinjavanjem u jedan sustav utvrđivanjem, sređivanjem (Natuknice 6b9, c9 i d).

S ekonomskog motrišta konsolidacija može predstavljati različite sadržaje ne samo ovisno o području ekonomije u kojem se pojam upotrebljava nego i u području računovodstva, odnosno financijskog izvještavanja. U području računovodstva konsolidacija se može promatrati s motrišta njezina bilježenja i s motrišta financijskog izvještavanja.

Konsolidacija se može raditi na raznim razinama, npr. na razini statistike, subjekata različite pravne osobnosti, ali i na razini financijskih izvještaja.

U procesu konsolidacije pri definiranju subjekta koji konsolidira sebe sa svim sebi podređenim subjektima u različitim područjima rabe se različiti pojmovi, npr. poslovna spajanja (poduzetničke osobe), povezivanje javnog područja (IPSAS-i), međusobno povezani subjekti (RH u području države).

U općoj ekonomskoj literaturi pojam **konsolidacija** različito se promatra kroz vrijeme i područje u kojem se pojam rabi. Konsolidacija je bitna u odnosu na poslovno okruženje u kojem se pojavljuje. Pojam konsolidacije počinje se rabiti s novim sadržajem poglavito u poslovnim okruženjima koja obilježuju razdoblje od polovine 20 stoljeća. To je razdoblje obilježeno mnogim poslovnim spajanjima, odnosno stjecanjima poduzetničkih subjekata.

Tako je konsolidacija (lat.) *ustaljivanje, sređivanje, odnosno pretvaranje više dugova s različitim uvjetima i rokovima u jedan dug s jedinstvenim uvjetima i rokovima* (Natuknica 6), odnosno konsolidacija je postupak koji se provodi pri poslovnom spajanju u računovodstvu poduzeća koje drži više od 50 % redovnih dionica (Natuknica 6a). Konsolidacija financijskih izvještaja spominje se kao jedno od područja u kojem se ona provodi (Natuknica 7). Tek se u recentnijoj literaturi konsolidacija financijskih izvještaja nameće kao nužnost zbog prisutnog okrupnjavanja poduzetničkih subjekata, i stjecanjem imovine i stjecanjem vlasničkih prava koja ulagatelj stječe kod subjekta ulaganja bez stvarnog preuzimanja imovine odnosno viška. Ta vlasnička prava mogu biti u obliku dionica, udjela ili nekog drugog

vlasničkog instrumenta. Pojam konsolidacije spominje se u užem i širem smislu. Različiti autori pristupaju objašnjenju tog pojma različito, odnosno imaju oprečne stavove. Tako neki stvarno stjecanje imovine odnosno viška imovine nazivaju konsolidacijom u užem smislu (Jeter i Chany 2011, str. 91), (Gulin 2015, toč. 1), a drugi ga nazivaju konsolidacijom u širem smislu (Pervan 2012, str. 155).

S obzirom na to da se povezivati mogu subjekti koje obavljaju aktivnosti u različitim područjima, postoje i različiti načini određivanja jesu li se subjekti međusobno povezali i ako jesu, zahtijeva li se konsolidacija financijskih izvještaja. Taj zahtjev može biti zakonski, ali može biti i dragovoljan. Naime, time se upravljačkom sustavu može dati bolji alat za donošenje odluka.

Kako se s konsolidiranjem susreću subjekti koji pripadaju različitim računovodstvenim sustavima, poglavito u javnom području, pojavljuje se poteškoća u konsolidaciji informacija, bilo da se to radi zbog zakonskih obveza ili po nalogu javnog menadžmenta. Time je i pouzdanost takve konsolidacije narušena.

Metode konsolidiranja ovise o vrsti utjecaja i računovodstvenim standardima pa ih, ovisno o tome, ima nekoliko. Metode konsolidacije odnose se na procedure koje se primjenjuju pri sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja i načine uključivanja subjekata u konsolidirane financijske izvještaje. Postoje tri **metode** (načina) konsolidacije: 1) potpuna konsolidacija (engl. *full consolidation*); 2) razmjerna konsolidacija (engl. *proportional consolidation*); 3) metoda udjela (engl. *equity method*).

U slučaju potpune konsolidacije (koje se naziva i konsolidacijom pojedinačnih redaka) (engl. *line-by-line consolidation*) imovina, obveze, neto imovina/kapital kao i prihodi i rashodi kontroliranog subjekta u potpunosti se uključuju u konsolidirane financijske izvještaje redak po redak, bez obzira na dio vodećeg udjela u kontroliranom subjektu. Za nekontrolirani udio prilagodbeni stavka mora se napraviti za svotu njegova udjela u neto imovini u konsolidiranoj bilanci, a u izvještaju o financijskoj uspješnosti mora se objaviti dio viška ili manjka koji pripada nekontroliranom udjelu. Transakcije između subjekata moraju se u potpunosti isključiti. To uključuje međusobne obveze (i naplate) i sve dvostrano obračunavane i gospodarske transakcije koji još nisu ostvarene s trećim subjektima (Lorson i ostali 2019, str. 325 i 326).

Potpuna konsolidacija obuhvaća četiri **procedure** (postupanja) konsolidiranja : 1) konsolidiranje neto imovine/kapitala (konsolidacija kapitala, engl. *capital consolidation*); 2) konsolidiranje obveza (naplata); 3) konsolidiranje prihoda i rashoda; 4) isključivanje neostvarenih dobitaka i gubitaka.

Pri konsolidiranju neto imovine/kapitala prebija se iskazana vrijednost ulaganja u kontrolirani subjekt nasuprot njegovu dijelu u kapitalu kod kontroliranog subjekta. Za to postoje različiti načini: npr. metoda stjecanja (engl. *acquisition method*), metoda udruživanja udjela (engl. *pooling of interest method*).

Kada se primjenjuje razmjerno konsolidiranje imovina, obveze i neto imovina/kapital kontroliranih subjekata kao i prihodi i rashod uključeni su u konsolidirane financijske izvještaje samo do stupnja udjela subjekta koji kontrolira neto imovinu kontroliranog subjekta. I tu se slične stavke povezuju, ali samo do stupnja vlasništva vodećeg subjekta. Nekontrolirajući udjeli isključeni su iz konsolidacije.

Prema strogom poimanju konsolidacije metoda udjela nije metoda konsolidacije. Uobičajeno se primjenjuje kao način uključivanja pridruženih subjekata i zajedničkih poslova u konsolidirane

financijske izvještaje. Pri primjeni te metode, dijelovi subjekta izvorno se priznaju prema trošku, a u naknadnim razdobljima prilagođavaju se promjenama u čistoj imovini/kapitalu u odnosu na udio subjekta u izvještajnom subjektu. Stoga se imovina i obveze ne iskazuju u tim konsolidiranim financijskim izvještajima (Lorson i ostali 2019, str. 326).

Odgovarajući standard koji se u okviru HSFI-ja bavi konsolidacijom jest HSFI 2, *Konsolidirani financijski izvještaji*. Njime se konsolidiranim financijskim izvještajima smatraju financijski izvještaji grupe poduzetnika u kojoj jedan od njih (naziva se matičnim društvom) ima vladajući utjecaj nad jednim ili više poduzetnika (nazivaju se društva kćeri) u određivanju njihovih financijskih i operativnih (poslovnih) politika. Konsolidiranim financijskim izvještajem matično društvo i društva kćeri smatraju se jedinstvom izvještajnog subjekta (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, HSFI br. 2, toč. 2.11.).

Prema istom standardu *poslovno spajanje* (u biti povezivanje poduzeća) je spajanje dvaju poduzetnika ili poslovanja u jedan izvještajni subjekt (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, HSFI 2, toč. 2.19).

Sudjelujući interes smatra se pravom u kapitalu drugih poduzetnika koji imaju namjeru pridonijeti poslovanju poduzetnika u kojem imaju ta prava (udio bi trebalo biti najmanje 20 %) (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, HSFI 2, toč. 2.23).

Zajednički pothvat ugovorni je odnos u kojem nekoliko strana poduzima zajedničke djelatnosti koje zajednički vode (kontroliraju) (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, HSFI 2, toč. 2.27) U zajedničkom pothvatu strane (pohvatnici) imaju zajedničku kontrolu koja podrazumijeva da strateške financijske i poslovne odluke donose jednoglasno (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, HSFI 2, toč. 2.25).

HSFI 2 razmatra računovodstveno tretiranje ulaganja u ovisna društva (društva kćeri) koja vodi matično društvo, društva povezana sudjelujućim interesima i zajednički kontrolirane poduzetnike u zasebnim financijskim izvještajima matičnog društva, pohvatnika odnosno ulagatelja i u konsolidiranim izvještajima grupe (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, HSFI 2, toč. 2.1). Stoga on obuhvaća poslovne kombinacije koje nisu samo one koje zahtijevaju konsolidiranje financijskih izvještaja. Tako on uključuje kombinacije (povezivanja) u kojima jedan poduzetnik: a) kontrolira drugog poduzetnika; b) ima značajan utjecaj na drugog poduzetnika; c) zajedno s drugim poduzetnicima ima zajedničku kontrolu nad trećim poduzetnicima (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, HSFI 2, toč. 2.31).

U nastavku ovog rada stvarno stjecanje imovine odnosno viška imovine smatra se konsolidacijom u širem smislu, a konsolidacija financijskih izvještaja konsolidacijom u užem smislu.

S obzirom na to da se konsolidacija povezuje s poslovnim spajanjima, objašnjava se pojam poslovne djelatnosti (poduzeća, engl. *business*). Oblici poslovnih spajanja utječu i na računovodstvo toga praćenja kao i na financijske izvještaje.

Poslovno spajanje (engl. *business combination*) nastaje kada je poslovanje dvaju ili više poduzeća pod zajedničkom kontrolom.

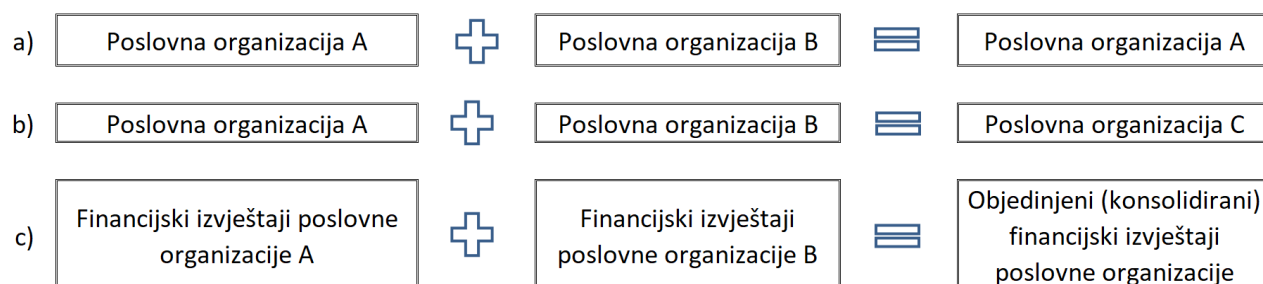
Postoje dva osnovna oblika poslovnih spajanja. Za potrebe računovodstva bitna je razlika između stjecanja imovine (engl. *asset acquisition*) i stjecanja dionica (engl. *stock acquisition*). Pri stjecanju (engl. *acquisition*) imovine stečeno društvo (engl. *acquired company*) postaje društvo stjecatelj (engl. *acquiring company*) ili nova poslovna organizacija. Zbog toga su zaključene knjige poslovne organizacije koja prestaje poslovati. U toj okolnosti ne može se govoriti o konsolidaciji financijskih izvještaja. Pri stjecanju dionica stečeno društvo i dalje postoji te njegove knjige ostaju nepromijenjene i konsolidiraju se financijski izvještaji. U tom slučaju stjecatelj u svojem računovodstvu tereti jedan odgovarajući knjigovodstveni račun (ulaganja u ovisni subjekt, engl. *Investemet in Subsidiary*) nasuprot knjigovodstvenom računu koji odgovara mediju kojim su dionice stečene. Pritom nije bitno kojom je vrstom imovine stečena poslovna organizacija (Jeter i Chany 2011, str. 14).

U obuhvatu poslovnih spajanja ne nalaze se ona koja su pod zajedničkom kontrolom. To je bitno jer se ona često pojavljuju. Predloženi načini mogu biti: način vrijednosti prethodnika (računovodstvo stečenog društva primjenjuje postojeće vrijednosti) ili metoda stjecanja prema IFRS-u 3. Odluka o nekom od tih načina mora se dosljedno primjenjivati (IFRS Viewpoint, Common control business combinations 2018). O uređenju takva poslovnog spajanja još se raspravlja u okviru jednog od pothvata IFRS-a (Business Combinations under Common Control IFRS).

Poslovno spajanje pod zajedničkom je kontrolom ako je povezani subjekt bezuvjetno kontroliran istom subjektom (subjektima) prije i nakon povezivanja i zajedničko vođenje nije prolazno. Kao primjeri se navode povezivanje između ovisnih subjekata iste matične jedinice, stjecanje poslovne djelatnosti od subjekta koji je unutar iste skupine (IFRS Viewpoint, Common control business combinations 2018).

Poslovna spajanja kategorizirana su prema metodama povezivanja u tri vrste: statusna spajanja (ujedinjenja, engl. *statutory mergers*), statusna konsolidacija (objedinjavanja, engl. *statutory consolidation*), stjecanje dionica (engl. *stock acquisition*). Razlika je formalna i pojmovi spajanje (engl. *mergers*), konsolidacija (engl. *consolidation*) i stjecanje (engl. *acquisition*) upotrebljavaju se ravnopravno.

Slika 24. Statusno spajanje (a), statusna konsolidacija (b) i konsolidirani financijski izvještaji (c)



Izvor: Jeter, D. C. i Chany, P. K.: **Advanced Accounting**, IV. edition, John Wiley & Sons, Inc., Asia, 2011., str. 16.

Obuhvat konsolidacije financijskih izvještaja uređen je različitim okruženjem u kojem se financijski izvještaju moraju sastavljati, a obuhvat konsolidacije pri stjecanju imovine određen je obuhvatom stečene imovine. U načelu obuhvat konsolidacije financijskih izvještaja predmet je dogovora, odnosno potreba subjekata zbog kojih se konsolidacija financijskih izvještaja i provodi. S obzirom na to obuhvat konsolidacije financijskih izvještaja uređen je standardima, stajalištima, uputama

i drugim općeprihvaćenim aktima stručnih organizacija kojima je dana ovlast da o tome donose odluke, odnosno preporuke. U to područje izvanjski nametnutog obuhvata svakako se može uključiti i zakonodavno određenje okvira. Osim tog izvanjski nametnutog konsolidiranja financijskih izvještaja, financijski izvještaji mogu se konsolidirati i prema potrebama menadžera.

Budući da je područje konsolidacije poslovnih organizacija bitno vlasnicima odnosno ulagateljima radi donošenja odluka o opravdanosti ulaganja i da se konsolidacija najviše razmatra u području gospodarskih organizacija ponajprije radi privlačenja kapitala, u poduzetničkom okruženju zakonodavan okvir i računovodstveni standardi odnosno standardi financijskog izvještavanja do potankosti su razrađeni.

Prema nekim izvorima, poslovno spajanje opći je pojam povezivanja svih oblika prethodno samostalnih poduzetničkih subjekata. Ta su povezivanja sjecanja proizvodne imovine drugog poduzeća ili stjecanje poslovnog vođenja produktivnih sredstava drugog subjekta putem stjecanja većine redovnih dionica s pravom glasa. To povezivanje ne mora nužno dovesti do prestanka postojanja subjekata koji se povezuju.

Prema istom izvoru izrazi spajanje i konsolidacija često se upotrebljavaju kao sinonimi za stjecanja. No pravno i računovodstveno riječ je o sadržajno različitim pojmovima.

Spajanje podrazumijeva prestanak svih osim jednog subjekta, a konsolidiranje podrazumijeva nestanak svih subjekata i stvaranje nove poslovne organizacije s vlasničkim ulaganjima (Beams i ostali 2012, str. 28). Konsolidacijom u računovodstvenom smislu može se smatrati računovodstveni postupak povezivanja matične organizacije i ovisnog subjekta. Pritom ne mora prestati postojati nijedan subjekt.

Zbog različitog pristupa pojmovima spajanja i konsolidacije u svakom radu bilo bi potrebno pojasniti sadržaj tih pojmova.

Općenito poslovnim spajanjem (Beams i ostali 2012, str. 25) smatra se spajanje prethodno zasebnih poduzetničkih subjekata radi porasta profitabilnosti (unosnosti). Vodoravna integracija (upotpunjenje) je poslovno spajanje iste grane i tržišta, a okomitim povezivanjem povezuju se tvrtke različitih poslovanja, ali sukcesivnih (uzastopnih) stupnjeva proizvodnje ili raspodjele, ili oboje.

Poslovna spajanja općenito obuhvaćaju sve oblike povezivanja prethodno zasebnih poduzetničkih subjekata. Ta su povezivanja stjecanja kada jedna poslovna organizacija stekne produktivnu imovinu drugog poduzetničkog subjekta i upotpunjuje tom imovinom svoje poslovanje. Povezivanje poduzeća isto je tako stjecanje vodstva poslovanja nad produktivnim sredstvima drugog subjekta putem stjecanja pretežitih plasiranih dionica. Tada ta stečena poslovna organizacije ne treba prestati postojati (Beams i ostali 2012, str. 28).

Konsolidacija u računovodstvenom smislu primjenjuje se i na računovodstvene procedure povezivanja financijskih izvještaja matične poslovne organizacije i ovisnog subjekta.

Konsolidirani financijski izvještaji nisu samo zbrajanje stavaka financijskih izvještaja matične poslovne organizacije i njezinih ovisnih subjekata već oni isključuju usporedne svote i uključuju samo one koje nisu usporedne (Beams i ostali 2012, str. 109).

U računovodstvu za poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom primjenjuje se metoda stjecanja i u SAD-u u FASB-u ASC 805, *Business Combinations*. On ne uključuje definiciju pojma „zajedničko vodstvo“. On daje primjere vrsta transakcija koji se mogu svrstati kao zajednički kontrolirane transakcije (Accounting for business combinations under common control 2015), (Crawford i ostali 2018, str. 6). Poslovno spajanje u računovodstvenom pristupu prema US GAAP-u definira se kao transakcija ili događaj u kojem stjecatelj stječe kontrolu nad jednim ili više poslovnih djelatnosti. Transakcije koje se odnose na prava spajanja ili spajanja jednakih poslova su spajanja. U okviru tog pristupa nestanak jedne pravne osobe nije potreban.

Ako se ulaže u dionice, načelno se u tim okolnostima za ulaganje u dionice primjenjuje jedna od dviju računovodstvenih metoda: metoda mjerenja po fer vrijednosti (troška) ili metoda udjela.

U metodi mjerenja fer vrijednosti/troška ulaganje se zapisuje po trošku, a objavljena dividenda zapisuje se kao prihod od dividendi. Neostvarene dobitke i gubitke (promjene u fer vrijednosti) od vrijednosnica kojima se trguje razvrstavaju se u neto svoti u zasebnom retku u okviru ostale sveobuhvatne dobiti.

Metoda udjela ustvari je obračunsko računovodstvo za ulaganje u kapital kada ulagatelj nad subjektom ulaganja ima značajan utjecaj. Tada se ulaganje zapisuje po trošku i usklađuje za izravne zarade, gubitke i dividende. Stoga račun prihoda ulaganja odražava dio ulagateljeve neto imovine subjekta koji je predmet ulaganja (Beams i ostali 2012, str. 51 i 52). Ta metoda često se naziva jednolinijska konsolidacija (engl. *one-line consolidation*).

Temeljne računovodstvene procedure pri primjeni metode udjela jednake su bez obzira na to je li riječ o ulaganju kojim ulagatelj ima značajan utjecaj (20 % do 50 % posjedovanja) ili ima mogućnost kontrole subjekta ulaganja (više od 50 % vlasništva). To je bitno stoga jer potonje poslovno spajanje zahtijeva konsolidaciju financijskih izvještaja (Beams i ostali 2012, str. 55).

Poslovno je spajanje **prema IFRS-u** transakcija ili drugi događaj čija je posljedica stjecanje kontrole nad jednom ili više poslovnih djelatnosti. Transakcija koja se ponekad naziva „istinsko spajanje“ također se smatra poslovnim spajanjem sa stjecateljem i jednim ili više stečenika (Chaudhry i suradnici 2015, str. 321). Poslovnim spajanjima bavi se ponajprije IFRS 3 koji je bio revidiran i promijenjen (IFRS 3 (R)) kako bi se što više približila pravila GAAP-a s pravilima IFRS-a i primjenjuje se od srpnja 2009. (Chaudhry i suradnici 2015, str. 318).

Poslovno spajanje može se **ustrojiti na različite načine** (Chaudhry i suradnici 2015, str. 330), (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 158).

Poslovnom djelatnošću smatra se sveobuhvatni skup imovine i aktivnosti koji se može usmjerivati i kojim se može upravljati kako bi se osigurao povrat ulagateljima ili drugim vlasnicima, članovima ili sudionicima. Povrat može biti u dividendama, nižim troškovima ili nekim drugim gospodarskim primanjima (Chaudhry i suradnici 2015, str. 321).

Poslovna djelatnost sastoji se od ulaganja (ulaznih vrijednosti, engl. *input*), postupaka (procesa) i ostvarenja (stvaranje izlaznih vrijednosti, engl. *output*). Postupci se pritom primjenjuju na ulazne vrijednosti kojima se može postići određeno stvaranje izlaznih vrijednosti. Ulazne su vrijednosti gospodarski resursi kojima se primjenom određenih postupaka može nešto ostvariti. Postupak je

metoda, dogovoreni postupak, praksa ili pravila kojima se postiže ostvarenje izlaznih vrijednosti kada se primjenjuju na ulazne vrijednosti. Stvorene izlazne vrijednosti sporedni su proizvodi kada se na ulazne vrijednosti primjenjuju postupci. Pojam drugih vlasnika, članova ili sudionika upotrebljava se kako bi se naglasilo da se IFRS 3 (R) primjenjuje i na zajedničke subjekte (npr. kreditne unije i udruženja osoba) kao i na neregistrirane subjekte (Chaudhry i suradnici 2015, str. 329).

Izvori izvještaja *Poslovna spajanja* u okviru IFRS-a u nekoliko su standarda i tumačenja.

IFRS	IAS	SIC	IFRIC
3 (R)	27 (R), 36, 37, 38	12, 32	10

Izvor: Chaudhry, A. et al.: **2015 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2015., str. 320.

Prema HSFI-ju poslovno spajanje imenuje se jednom od poslovnih kombinacija (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.31.).

Glavna pitanja koja se odnose na poslovna spajanja i sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja odnose se na: ispravno priznavanje i mjerenje imovine i obveza povezanih subjekata, računovodstvo *goodwill* ili dobiti od povoljnije kupnje (negativan *goodwill*), isključenje međusobnih stanja i transakcija u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja te metoda izvještavanja o nekontroliranom udjelu.

Unutar tog sustava kontrola se može utvrđivati u odnosu na sve pravne osobe (Chaudhry i suradnici 2015, str. 320).

Najvažniji cilj sada primjenjivanih standarda o poslovnom spajanju jest poboljšati važnost, vjerodostojnost reprezentacije, jasnoću i usporedivost podataka osiguranih u financijskim izvještajima i učincima na izvještajnu osobu u odnosu na stjecatelja u njegovim financijskim izvještajima.

Transakcije i poslovni događaji koji se obračunavaju kao poslovna spajanja mogu se reflektirati u različitim smjerovima (Chaudhry i suradnici 2015, str. 328), (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 138 i A 139).

Prema IFRS-u 3 (R) subjekt će odrediti je li transakcija ili događaj poslovno spajanje ako stečena imovina i preuzete obveze čine poslovnu djelatnost. Ako stečena imovine nije poslovna djelatnost, izvještajni subjekt obračunat će takvu transakciju ili drukčiji događaj kao stjecanje imovine.

Računovodstveni model za poslovna spajanja jest model stjecanja jer su američki i europski računovodstveni odbori zaključili da se većina poslovnih spajanja provodi putem stjecanja pa ni ne razmataju metodu udruživanja udjela (engl. *pooling method*) ni metodu čistog početka (tzv. *fresh start method*) (2015 International Financial Reporting Standards, IFRS, Part B, str. IFRS 3 BC, str. B 243).

Subjekt mora pri obračunu svakog poslovnog spajanja primijeniti metodu stjecanja. Ta metoda zahtijeva (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 138-A 139): prepoznavanje stjecatelja, određivanje datuma stjecanja, prepoznavanje i mjerenje stečene utvrdive imovine, preuzetih obveza i svakog nekontrolirajućeg udjela u stečeniku, prepoznavanje i mjerenje *goodwill* ili dobitka iz povoljnije kupnje. Navodi se i sedam koraka u primjeni metode stjecanja (Business Combinations under Common Control IFRS 2021).

Pri svakom poslovnom spajanju mora se prepoznati stjecatelj. Smjernice iz IFRS-a 10 primjenjuju se za prepoznavanje subjekta koji je stjecatelj. Stjecatelj će odrediti i datum stjecanja koji odgovara datumu na koji je on stekao kontrolu nad stečenikom. Osnovno načelo priznavanja imovine i obveza na dan stjecanja jest da će stjecatelj na datum stjecanja, odvojeno od *goodwill*a, priznati stečenu utvrdivu imovinu, preuzete obveze i nekontrolirajući udio ako postoji. Osnovno je načelo mjerenja takve imovine i obveza fer vrijednost na dan stjecanja. Postoje i iznimke od tih osnovnih načela. Isto tako postoje okolnosti kada se i naknadno može mjeriti i obračunavati neka stečena imovina i preuzete obveze prema pravilima tog standarda, a ne prema pravilima pripadajućih standarda za stečenu imovinu i preuzete obveze. Npr. za ponovo stečena prava, moguće obveze koje su priznate na dan stjecanja, moguće naknade (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 139-149).

U **smislu HSFI-ja** razmatra se pojam poslovnih kombinacija koji ne obuhvaća samo one kod kojih jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika nego i one u kojima jedan poduzetnik ima značajan utjecaj na drugog poduzetnika te one u kojima jedan poduzetnik zajedno s drugim poduzetnicima ima zajedničku kontrolu nad trećim poduzetnicima (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.31).

Ako se promatra poslovna kombinacija kod koje jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika, nastalo je poslovno spajanje. Poslovnim spajanjem smatra se spajanje dvaju poduzetnika ili poslovanja u jedan izvještajni subjekt (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.19 i 2.35).

Ulaganja u odvojenim financijskim izvještajima obračunavaju se samo po metodi (sustavu) troška ulaganja. Troškovi stjecanja uključuju sve one troškove koji se mogu izravno pripisati poslovnoj kombinaciji, a opći administrativni troškovi i svi oni koji se ne mogu izravno povezati s tom poslovnom kombinacijom priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali. Kod primjene te metode ulagatelj priznaje prihod nakon datuma stjecanja samo u svoti u kojoj je izglasana dobit poduzetnika u kojeg je uložio (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.51-2.53).

Područje neprofitnog okruženja, odnosno **nepoduzetničkih organizacija** (engl. *nonbusiness organizations*) podnormirano je i s motrišta konsolidacije imovine i i s motrišta financijskih izvještaja. Pritom je taj stupanj podnormiranosti očitiji u području nedržavnih nepoduzetničkih organizacija (engl. *nongovernment nonbusiness organizations*) od onog u području jedinica države (engl. *governmental units*) (Jeter i Chany 2011, str. 802-928)). Prvo navedene organizacije u hrvatskom zakonodavnom okviru i stručnoj literaturi uobičajeno se nazivaju neprofitnim organizacijama, a druge se nazivaju proračunskim subjektima. U oba područja međunarodna standardizacija financijskog izvještavanja nedovoljno je provedena iako su očite potrebe za tim. I tu su u prednosti jedinice države, poglavito ako se u pojam standardizacije može uključiti zakonodavni okvir, dok su nedržavne neposlovne organizacije na začelju.

U neprofitnom okruženju neprofitne organizacije stvaraju transakcije koji imaju obilježje poslovnih spajanja. Za te poslovne odnose u SAD-u su propisani obračuni. FASB ASU 2010-07 (Neprofitni subjekti – Tema 958, Neprofitni subjekti: **Konsolidacija i stjecanja**) obuhvaća FASB ASC 958-805. Računovodstvo za stjecanja neprofitnih organizacija složeno je. FASB ACS 805 te FASB ASC

958-805 uređuje nekoliko koraka u načinu stjecanja koji se primjenjuju u računovodstvu stjecanja kod neprofitnih organizacija (Larkin i Di Tommaso 2015, str. 400).

Poslovno spajanje u načelu može imati razne oblike, no bez obzira na njih sva povezivanja obračunavaju se ili kao nabave (sadašnji naziv „stjecanjima“) ili konsolidacija udjela (sadašnji naziv „konsolidacija“).

Za konsolidaciju se primjenjuje metoda prijenosa (engl. *carryover method*) koji je sličan načinu konsolidacije udjela. Za stjecanje se primjenjuje metoda stjecanja koja je slična onoj koju primjenjuju trgovačke organizacije pod FASB 805, a koja je otprije poznata kao metoda kupnje.

Konsolidacija neprofitnih organizacija je transakcija ili drugi događaj u kojem upravna tijela sviju ili više neprofitnih organizacija ustupaju kontrolu tih subjekata radi stvaranja novog neprofitnog subjekta. Ustupanje kontrole zahtijeva od konsolidiranih subjekata prestanak dijeljenja kontrole nad tim novim subjektom. Da bi se dobilo obilježja novog subjekta, spojeni subjekt mora stvoriti novo upravno tijelo te često, ali ne uvijek, položaj novog pravnog subjekta (Larkin i Di Tommaso 2015, str. 398).

Stjecanje od neprofitnog subjekta je transakcija ili drugi događaj u kojem neprofitni stjecatelj dobiva kontrolu jedne ili više neprofitnih aktivnosti ili poslovnih djelatnosti te izvorno priznaje njihovu imovinu i obveze u financijskim izvještajima stjecatelja. Izrijeком su navedene okolnosti kada nije riječ o konsolidaciji, odnosno stjecanju. Tako se to ne odnosi na: zajedničke pothvate, stjecanje skupina imovina/fondova koji ne čini poduzetničku ili neprofitnu djelatnost, povezivanje neprofitnih subjekata, poslovnih ili neprofitnih djelatnosti pod zajedničko vodstvo, transakciju ili događaj u kojem neprofitni subjekt dobiva kontrolu nad drugom neprofitnom organizacijom, ali je ne konsolidira radi posebnih FASB-ovih zahtjeva (Larkin i Di Tommaso 2015, str. 398). Stjecanje kod neprofitnih organizacija bitno je različito od stjecanja kod trgovačkih organizacija.

Budući da ne postoji jedinstveni računovodstveni okvir za neprofitne organizacije u okruženju EU-a, ne postoji ni jedinstveni pristup konsolidaciji financijskih izvještaja, pa time ni određivanju njezina obuhvata ni pravila njezina izvršavanja.

U RH konsolidacija neprofitnih organizacija, a time i mogućeg konsolidiranja financijskih izvještaja, nije uređena računovodstvenim propisima.

4.3.2. KONSOLIDACIJA FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA U RAČUNOVODSTVENOM OKVIRU GOSPODARSKIH I NEPROFITNIH SUBJEKATA

U ovom dijelu rada predstavlja se konsolidacija financijskih izvještaja u dvama područjima: gospodarskom i neprofitnom. To je potrebno kako bi se oni međusobno mogli usporediti te kako bi se mogle utvrditi sličnosti i razlike u odnosu na konsolidaciju financijskih izvještaja u području države.

4.3.2.1. Konsolidacija financijskih izvještaja u računovodstvenom okviru gospodarskih subjekata

Konsolidacija u području konsolidacije financijskih izvještaja gospodarskih subjekata predstavlja se s motrišta računovodstvenih standarda, odnosno standarda financijskog izvještavanja te se opisuju procedure koje se provode u postupku konsolidacije.

4.3.2.1.1. RAČUNOVODSTVENI STANDARDI I STANDARDI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

U ovom dijelu rada uvodno su navedeni oblici poslovnih spajanja koji su načelna pretpostavka potrebe za konsolidacijom financijskih izvještaja, opisana je teorija konsolidacije, pristupi konsolidiranju financijskih izvještaja te naveden osvrt na računovodstvo poslovnih spajanja koje je ishodišna točka u konsolidaciji financijskih izvještaja. U zasebnom dijelu razmotrene su procedure u konsolidacijskom procesu.

4.3.2.1.1.1. Uvodno razmatranje

Gospodarske politike često prepoznaju poslovna spajanja u sljedećim oblicima (Sedlaček i ostali 2012, str. 318):

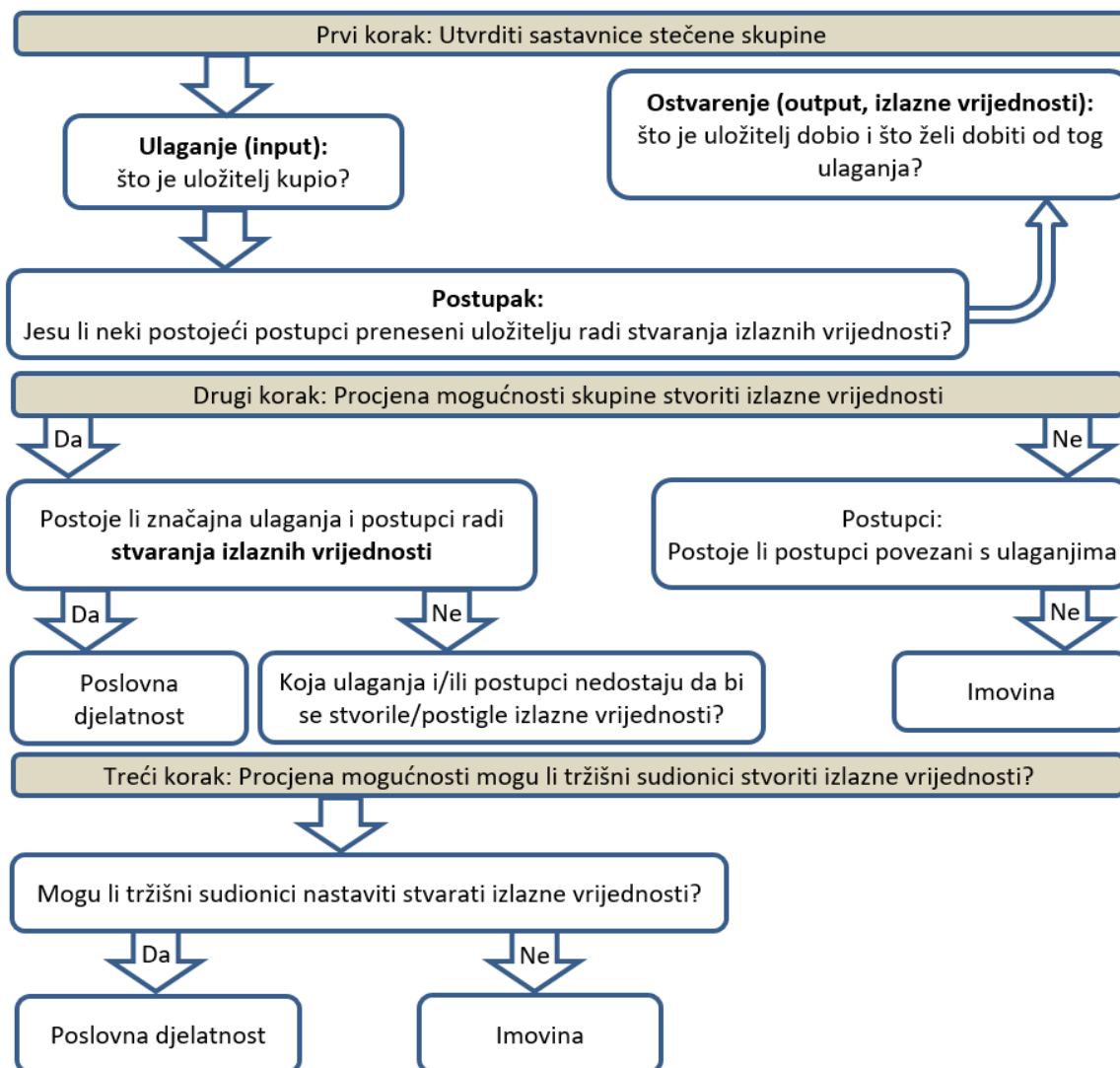
- 1) Stjecanje kapitala drugog subjekta pri čemu stjecatelj nabavlja vlasništvo za novac ili ga mijenja za drugu imovinu. Time se događa promjena pri čemu se stvara skupina pravno samostalnih, ali resursima povezanih poslovnih djelatnosti.
- 2) Stjecanje vlasništva kad stjecatelj nabavlja i razmjenjuje za drugu imovinu svu neto imovinu drugog poduzeća ili njegov dio. Poduzeća nastavljaju svoje pravno postojanje, ali sada s drugim posjednikom.
- 3) Konsolidiranje u kojem jedno od poduzeća preuzima neto imovinu drugog poduzeća i nastavlja s radom, a drugo poduzeće nestaje s time da se ne likvidira. Potraživanja vlasnika povezanih poduzeća obično se podmiruju iz dijelova prijašnjeg ili novoosnovanog poduzeća.³⁰

U različitoj literaturi postoje slične, ali ipak različite teorije (koncepti, temeljni pristupi) konsolidaciji. Načelno postoje tri koncepta konsolidacije: 1) koncept subjekta (osobe); 2) koncept matične organizacije i 3) koncept vlasništva. Oni se odnose na tehnike konsolidacije i osiguravanje vodiča kako priznati nekontrolirajući udio (sporedno sudjelovanje, koje se naziva i manjinskom kontrolom) (Lorson i ostali 2019, str. 312-315).

Konsolidacija financijskih izvještaja u SAD-u bila je pripremljena već početkom 20 stoljeća za subjekte u privatnom području (Lorson i ostali 2019, str. 308). Kod konsolidacije je potrebno izvorno odrediti što je poslovna djelatnost (poduzeće, engl. *business*) i odrediti na koje se transakcije mora primijeniti računovodstvo poslovnog spajanja (engl. *business combination accounting*). Za poslovna spajanja mora se primijeniti odgovarajuće računovodstvo, računovodstvo poslovnog spajanja koje se naziva metoda stjecanja (engl. *acquisition method*). U prvom redu potrebno je razumjeti koja je transakcija povezana sa stjecanjem jedne ili više poslovnih djelatnosti i je li to poslovno spajanje u obuhvatu standarda koji se njime bavi (Business combinations and noncontrolling interests 2014 str. 1 i 2).

³⁰ Detaljnije o pojmu poslovnih spajanja može se vidjeti u poglavlju 4.3.1. *Općenito o konsolidaciji i njezinim okvirima.*

Slika 25. Razlikovanje poslovne djelatnosti od imovine ili skupine imovine/fondova



Izvor: **Business combinations and noncontrolling interests, Application of the U. S. GAAP Standards and IFRS Standards**, global edition [online]. PricewaterhouseCoopers, 2014. Dostupno na: [http://www.pwc.com/en_US/us/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-business-combinations-noncontrolling-interests.pdf] Preuzeto: (7. 3. 2015.), str. 1-7.

Bitno je razlikovati je li riječ o poslovnom spajanju ili o povezivanju imovine odnosno skupina imovine (Business combinations and noncontrolling interests 2014, str. 1-7). Osnovni razlikovni element kod poslovnih spajanja nije ulaganje, nego postojanje bitnih postupaka po čemu se poslovno spajanje razlikuje od stjecanja imovine (Crawford i ostali 2018, str. 26).

Pretpostavka je konsolidacije financijskih izvještaja računovodstvo poslovnih spajanja.

Stoga, poslovno spajanje je jednokratna aktivnost koja se mora na odgovarajući način i računovodstveno zabilježiti, a potom se, ako poduzeća samostalno nastavljaju svoje djelatnosti, provodi konsolidacija financijskih izvještaja.

Poslovno spajanje može biti uz stjecanje dionica i u obliku stjecanja imovine. Kada subjekti sudjeluju u stjecanju imovine, mogu biti povezani i s ulaganjima u vlasničke instrumente. Sudionici poslovnog spajanja jesu: stečenik, stečana poslovna organizacija, odnosno ovisna organizacija (engl. *subsidiary*), a ona koja se stječe naziva se stjecateljna poslovna organizacija, odnosno matična poslovna organizacija (engl. *parent company*).

U literaturi (poglavito američkoj) spominju se dva temeljna pristupa (engl. *concepts*) konsolidaciji financijskih izvještaja: **koncept matične poslovne organizacije** (engl. *parent company concept*) i **koncept gospodarskog subjekta** (engl. *economic entity concept, economic unity concept*). Treći pristup, razmjerne – proporcionalne konsolidacije (engl. *proportionale consolidation*) FASB je odbacio. Koncepti u načelu odgovaraju na pitanje koji se dio kapitala/viška imovine konsolidira. Pritom se kapital konsolidira u njegovim pojedinačnim stavkama u kojima se on pojavljuje. Svi koncepti bitni su samo ako matična poslovna organizacija u potpunosti ne posjeduje ovisnu organizaciju. Temeljna pitanja oko kojih se razlikuju sva tri koncepta jesu: koja je priroda nekontrolirajućeg udjela (engl. *noncontrolling interest*), koje pozicije dobiti predstavljaju konsolidiranu neto dobit te o kojim se vrijednostima izvještava u konsolidiranom obrascu bilance. Uzima se u obzir se i neostvarena dobit među poslovnim organizacijama (engl. *unrealized inter-company profit*) (Jeter i Chany 2011, str. 26 i 27), (Beams i ostali 2012, str. 393).

Trenutačno se prema US GAAP-u primjenjuje pristup gospodarskog subjekta. Kao jedan o pristupa se navodi i uobičajeni pristup, odnosno teorija koja se primjenjivala prije 2001. (Beams i ostali 2012, str. 393).

Prema pravilima IFRS-a FASA-ov pristup matične poslovne organizacije mogao bi se usporediti iskazivanjem sporednog udjela prema metodi razmjernog udjela u stečenikovoju neto imovini, dok bi se pristup gospodarskog subjekta mogao usporediti s metodom mjerenja fer vrijednosti. Razlika se očituje u *goodwillu* koji se u drugoj okolnosti pripisuje subjektu u odgovarajućoj svoti nekontrolirajućeg udjela.

Koncept matične poslovne organizacije naglašava interese dioničara ishodišne poslovne organizacije pa je stoga udio dioničara u konsolidiranim izvještajima jednak udjelu u dioničara uvećan za njihov nepodijeljeni udio (engl. *undivided interests*) u neto imovini ovisnog subjekta. Stavka sporednih udjela u tom se pristupu iskazuje kao obveza ili kao posebna stavka prije vlasničkog dioničkog viška imovine (engl. *stockholders' equity*) (Jeter i Chany 2011, str. 28).

Koncept gospodarskog subjekta naglašava kontrolu cjeline jednom upravom. Time se želi osigurati informacija o grupi pravnih subjekata (matičnog i ovisnih poslovnih subjekata) kao da posluju kao cjelina. Imovina, obveze, prihodi, rashodi, dobitci, gubitci svih ovisnih subjekata iste su komponente konsolidiranog subjekta. Iako se iskazuju sve pozicije u cijelosti, kapital (imovina umanjena za obveze) gospodarske poslovne jedinice podijeljen je u kontrolirajuće udjele (dioničari i drugi imatelji matične poslovne organizacije) i jedan ili više nekontrolirajućih udjela u kapitalu (engl. *noncontrolling interest*) u ovisnim subjektima (organizacijama). Dakle, iako su kontrolirajući (engl. *controlling interest*) i nekontrolirajući udjeli u posjedu konsolidirane gospodarske poslovne jedinice, oni se iskazuju zasebno. Nekontrolirajući udjel u tom je pristupu dio udjela vlasnika u kapitalu (engl. *ownership equity*) cijele gospodarske jedinice. I taj je pristup ponajprije usmjeren na prikazivanje informacija koje su potrebne pretežnim vlasnicima kapitala (Jeter i Chany 2011, str. 27).

S obzirom na prethodno navedeno koncept, kontrolirani udio u neto imovini ovisnog subjekta o kojoj se izvještava u konsolidiranim financijskim izvještajima je jednak i odgovara trošku matične poslovne organizacije. Razlika je samo u vrijednosti neto imovine ovisnog subjekta koja je uključena u konsolidaciju financijskih izvještaja.

Koncept razmjernje konsolidacije uključuje samo udio imovine, obveza, prihoda, rashoda, dobitaka i gubitaka ovisnog subjekta u matičnom poslovnom subjektu koji je razmjern udjelu vlasnika koji provodi konsolidaciju tog ovisnog subjekta.

Ti koncepti svojstveni su svim računovodstvenim uređenjima bez obzira na načine konsolidacije.

Računovodstvo poslovnih spajanja vrlo je izazovno u računovodstvenoj teoriji i praksi, ali složeno i kompleksno. To računovodstveno povezivanje poslovnih djelatnosti utječe na sudbinu svih dionika uključenih u to povezivanje. Svako povezivanje poslovnih djelatnosti jedinstveno je i postupak treba ocjenjivati u smislu gospodarskog stanja unatoč njegova pravnog oblika (Beams i ostali 2012, str. 30).

Povijesno najviše su prijevora u iskazivanju poslovnih spajanja izazvali računovodstveni zahtjevi koji uključuju metodu udruživanja udjela (engl. *pooling of intrests method*) koja je prihvaćena 1950. Osnovni problem nastao je uvođenjem dopustive metode računovodstvenog iskazivanja poslovnih spajanja metodom kupnje (engl. *purchase method*). Primjena različitih metoda iskazivanja poslovnih spajanja prouzročila je različite podatke pa su nastajali različiti planovi povezivanja poduzeća ovisno o metodi njihova računovodstvenog iskazivanja. Takav pristup održao se sve do 2001. Napušten je zbog nekoliko razloga. Odgovarajući US GAAP nakon tog vremena zahtijevaju metodu stjecanja. Time je US GAAP bio dosljedniji u odnosu na Međunarodne standarde financijskog izvještavanja. IFRS za poslovna spajanja izriječno zahtijevaju primjenu metode kupnje i zabranjuju metodu udruživanja udjela. Računovodstvo za poslovna spajanja glavni je zajednički pothvat FASB-a i IASB-a čime je postignut visok stupanj usuglašenosti, iako još uvijek postoje neke razlike.

US GAAP zahtijeva da se sva poslovna spajanja pokrenuta od 2008. moraju obračunavati kao stjecanje. Povezivanje imovine zapisuje se prema načelu fer vrijednosti, odnosno prema svoti isplaćenog novca ili prema fer vrijednosti isplaćene imovine ili izdanih vrijednosnica (Beams i ostali 2012, str. 30). Potrebno je spomenuti da razdoblje u kojem se određuje fer vrijednost stečene imovine i preuzetih obveza može biti i neko dulje razdoblje (Crawford i ostali 2018, str. 5).

Postoji razlika između metode stjecanja i metode kupnje pri obračunavanju stjecanja. Ona je jedva primjetna. Kod metode kupnje ona se obračunava kao zbroj imovine i obveza koje su stečene, a kod metode stjecanja smatra se da je stečena cijela tvrtka, a ne samo neki njezini dijelovi. Isto tako, metoda stjecanja obračunava i predviđanja mogućih obveza ili imovine koje poslovna organizacija može i ne mora u budućnosti priznati. Druga bitna razlika jest da se svota koja se odnosi na povoljnu kupnja pri metodi kupnje tijekom vremena smanjuje, a kod metode stjecanja ona se odmah priznaje u dobitak. Sličnost je među njima u tome što se obje metode oslanjaju na pristup fer vrijednosti (Natuknica 11).

Prema revidiranom IFRS-u 3 došlo je do promjene u računovodstvenom nazivu poslovnih spajanja. Naime, s obzirom na to da se kontrola može steći i bez transakcije nabave, računovodstvo metode nabave preimenovalo se u metodu stjecanja (2015 International Financial Reporting Standards, IFRS, Part B, str. B 240).

Potrebno je prepoznati razliku između računovodstva stjecanja poslovne djelatnosti i konsolidacije financijskih izvještaja. Pri računovodstvu stjecanja poslovne djelatnosti tijekom povijesti primjenjuju se različite metode i trenutačno je u primjeni metoda stjecanja, kao što je to prethodno i

navedeno, a pri konsolidaciji financijskih izvještaja primjenjuju se propisane procedure kojima se konsolidiraju financijski izvještaji subjekata uključenih u konsolidaciju.

Računovodstvo stjecanja poslovne djelatnosti kada se stječe imovina provodi se u nekoliko koraka: 1) odrediti stjecatelja, 2) odrediti dan stjecanja, 3) izmjeriti fer vrijednost stečenika/subjekta ulaganja / investicijskog subjekta te 4) izmjeriti i priznati stečenu imovinu i preuzete obveze (Jeter i Chany 2011, str. 56).

Računovodstvo stjecanja prema IFRS-u provodi se u osam koraka (Chaudhry i suradnici 2015, str. 331).

Konsolidacijom financijskih izvještaja sastavljaju se izvještaji od nekoliko subjekata kao da je riječ o jednom subjektu. Nositelj toga sastavljanja uređuje se prema računovodstvenim pravilima ili prema pravilima odgovarajućeg zakonodavnog tijela u pojedinim državama.

Računovodstveni standardi i standardi financijskog izvještavanja koje uključuje i konsolidirane financijske izvještaje različiti su u različitim gospodarskim okruženjima. U nastavku se razmatra trenutni pristup FASB-ovih standarda i IASB-ovih standarda. Osim tih standarda to područje uređuju i nacionalni računovodstveni standardi. U svima njima očituju se različiti pristupi koji se i unutar sustava s vremenom mijenjaju.

Zajedničkim projektom FASB-a i IASB-a želi se stvoriti čvrsta pretpostavka za razvoj budućih standarda koji bi bili prihvatljivi i jednom i drugom odboru. Osobito je to očito u poslovnim spajanjima koja ne poznaju granice (Jeter i Chany 2011, str. 31).

Izvještaji koji su sastavljeni za matičnu poslovnu organizaciju i njezine ovisne organizacije nazivaju se konsolidiranim financijskim izvještajima (engl. *consolidated financial statements*). Oni uključuju sve financijske izvještaje koji se uobičajeno sastavljaju i čine zbroj imovine, obveza, prihoda, rashoda nakon isključenja učinaka bilo kojih razmjena među ovisnim poslovnim organizacijama. Računovođe prepoznaju da su nekonsolidirani financijski izvještaji matične pravne osobe (engl. *legal entity*) nedostatni za prezentiranje financijskog položaja i rezultata aktivnosti gospodarskog subjekta (engl. *economic entity*). Pretpostavka gospodarskog subjekta sugerira da se matični poslovni subjekt i njegovi ovisni subjekti razmatraju kao jedan gospodarski subjekt iako postoji više zasebnih pravnih osoba.

U financijskim izvještajima matične poslovne organizacije kada matična organizacija stječe kontrolirajući udio u ovisnoj organizaciji, podružnici, ona zadužuje račun ulaganja u taj ovisni subjekt uz odobrenje odgovarajućeg računa imovine (Jeter i Chany 2011, str. 89). Račun ulaganja kod matičnog subjekta predstavlja ulaganje matične poslovne organizacije u različite račune imovine i obveza ovisne organizacije i često uključuje znatnu svotu *goodwill*. Nasuprot tome, ovisna organizacija nastavlja voditi svoje detaljne knjige zasnovane na povijesnim knjigovodstvenim vrijednostima.

Postupak sastavljanja konsolidiranih izvještaja teži prezentiranju što detaljnije vrijednosti imovine i obveza koje je oslonjeno na vrednovanje utvrđeno cijenom preuzimanja. To vrednovanje pruža potrebnu osnovu za mjerenje zarade, odražavajući sve nužne troškove.

Što se tiče računovodstva poslovnih spajanja pri konsolidaciji u užem smislu, odnosno pri preuzimanju glasačkih prava, temeljna postavka polazi od iskazivanja ulaganja u ovisne organizacije na dan stjecanja. Dvije su metode iskazivanja ulaganja u podružnice. Prema metodi kupnje ili stjecanja

ulaganje u dionice bilježi se po trošku ili fer vrijednosti dane naknade, ovisno o tome što je jasnije vidljivo. Te su metode bitne jer određuju i naknadno sastavljanje radnih listova (engl. *workpaper*) nužno potrebnih za konsolidaciju financijskih izvještaja.

Na samom početku bitno je da pridružene poslovne organizacije sastave komplet financijskih izvještaja (izvještaj o prihodima i rashodima i ukupnoj dobiti, izvještaj o novčanom toku...). Na dan stjecanja najvažniji je izvještaj konsolidirana bilanca, a ostali izvještaji postaju bitni protekom razdoblja.

Radni list uobičajeno se upotrebljava radi konsolidacije učinaka različitih dodavanja i izuzimanja. U tablici 14 daje se tablični pregled izuzimanja međuorganizacijskih računa (engl. *intercompany accounts*) koji se moraju izuzeti.

Na dan stjecanja imovina i obveze iskazuju se u ukupnoj svoti bez obzira na udjel matičnog subjekta u kapitalu. Kasnije to postaje bitno i odražava se u nekontrolirajućem udjelu (Jeter i Chany 2011, str. 90-92).

Tablica 14. Računi među poslovnim organizacijama koje treba izuzeti

Račun izvorišne poslovne organizacije		Računi podružnice
Ulaganje u ovisnu organizaciju	Nasuprot	Računi kapitala
Naplate između poslovnih organizacija (plativo)	Nasuprot	Plaćanja između poslovnih organizacija (naplatno)
Predujmovi ovisnim organizacijama (od podružnica)	Nasuprot	Predujmovi od matične poslovne organizacije (dani poslovnoj organizaciji)
Prihodi od kamata (rashodi od kamata)	Nasuprot	Rashodi od kamata (prihodi od kamata)
Prihodi od dionica (objavljene dividende)	Nasuprot	Objavljene dividende (prihodi od dividendi)
Naknada menadžerima primljena od ovisne organizacije	Nasuprot	Naknada menadžerima plaćena matičnoj poslovnoj organizaciji
Prodaje ovisnim organizacijama (nabave zaliha od podružnice)	Nasuprot	Kupnja zaliha od matične poslovne organizacije (prodaja matičnoj poslovnoj organizaciji)

Izvor: JETER, D. C. i CHANY, P. K.: **Advanced Accounting**, IV. edition, John Wiley & Sons, Inc., Asia, 2011., str. 93.

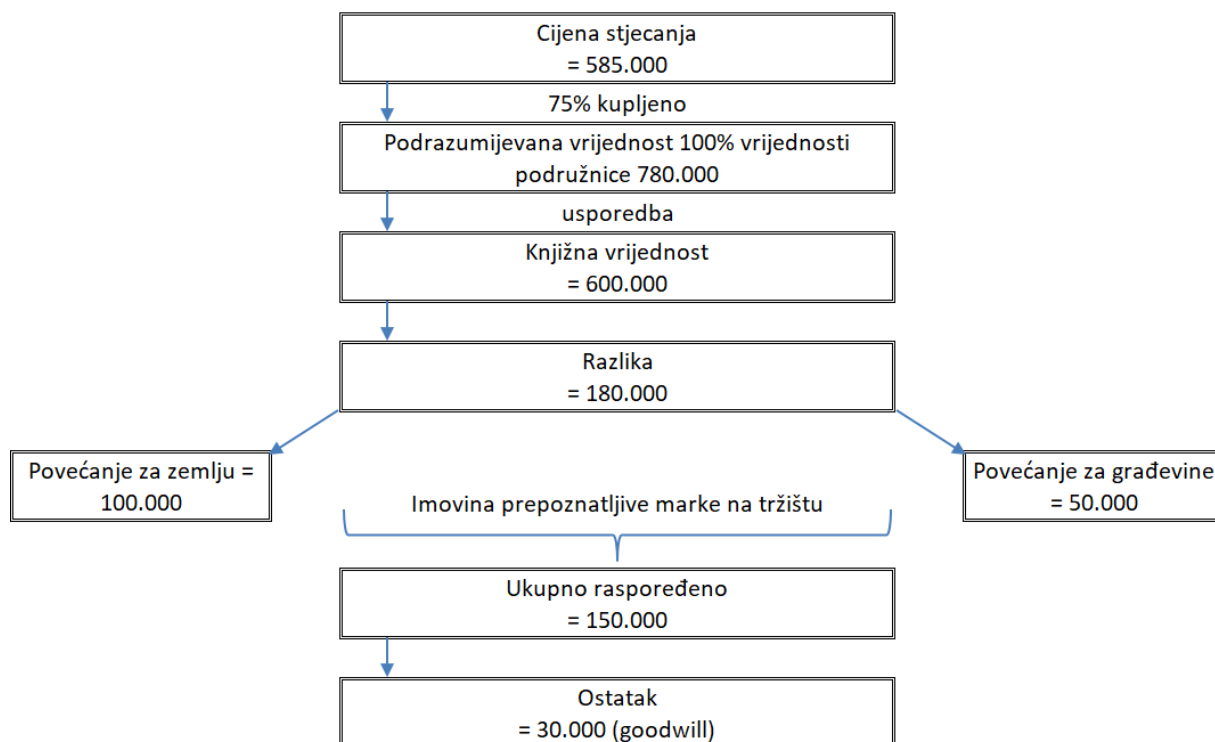
Važno temeljno izuzimanje u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja jest izuzimanje računa ulaganja i usporednog kapitala kod matične poslovne organizacije. Kada se to izuzimanje provede, neto imovina ovisnih organizacija zamijenjena je računom ulaganja u konsolidiranom obrascu bilance.

Pri tom povezivanju samostalne imovine i obveza bitan je prvi korak koji se sastoji u tome da se pripremi izračun (engl. *computation*) i raspodjela razlika između pretpostavljene (implicitne, engl. *implied value*) i knjižne vrijednosti (engl. *book value*).

$$\text{Podrazumijevana vrijednost vlasničkog kapitala ovisne organizacije} = \frac{\text{cijena stjecanja}}{\text{postotak stjecanja}}$$

Taj izračun dovodi do nekoliko mogućih slučajeva i za svaki od njih postoje dvije mogućnosti (Jeter i Chany 2011, str. 94).

Slika 26. Izračun i raspodjela razlika između pripadajuće i knjižne vrijednosti



Izvor: Jeter, D. C. i Chany, P. K.: **Advanced Accounting**, IV. edition, John Wiley & Sons, Inc., Asia, 2011., str. 95.

Treba razlikovati stvarne knjižne stavke (engl. *entries*) koje se bilježe u knjigama poslovnih organizacija od onih koje se nalaze na radnom listu, odnosno samo knjižne stavke radnog lista (engl. *workpaper-only entries*). One se pojavljuju svake godine i ne donose se iz prethodnih godina (osim za potrebe lakšeg razumijevanja).

Uskladbene (knjižne) stavke (usklađenja, engl. *adjusting entries*) su one koje trebaju ispraviti bilo koji račun ovisne poslovne organizacije koji je možda netočan ili ih treba dodati radi priznavanja nezabilježenih učinaka razmjene koja je priznata samo kod jedne strane. Uskladbene knjižne stavke moraju bezuvjetno biti u jednoj ili više knjiga partnerskih organizacija. Izuzimajuće knjižne stavke (engl. *eliminating entries*) rade se radi povezivanja učinaka transakcija među poslovnim organizacijama (engl. *intercompany transactions*) i pojavljuju se samo u radnom listu. Samo se knjižne stavke radnog lista mogu dati i u obliku glavnog dnevnika zamišljene organizacije jer povezuje pravno različite subjekte na razini gospodarske poslovne jedinice. One se uključuju u radni list konsolidiranog obrasca bilance (Jeter i Chany 2011, str. 96 i 97).

Prvi je korak u evidentiranju stjecanja određivanje fer vrijednosti sve stečene (prepoznatljive) materijalne i nematerijalne imovine te stjecanju preuzetih obveza (Beams i ostali 2012, str. 32).

Stjecatelj će na dan stjecanja priznati *goodwillom* višak svih danih naknada iznad neto fer vrijednosti stečene imovine i preuzetih obveza. Gubitak od umanjenja *goodwilla* (obezvrjeđenje, engl. *impairment*) provodi se u postupku od dva koraka (Jeter i Chany 2011, str. 49).

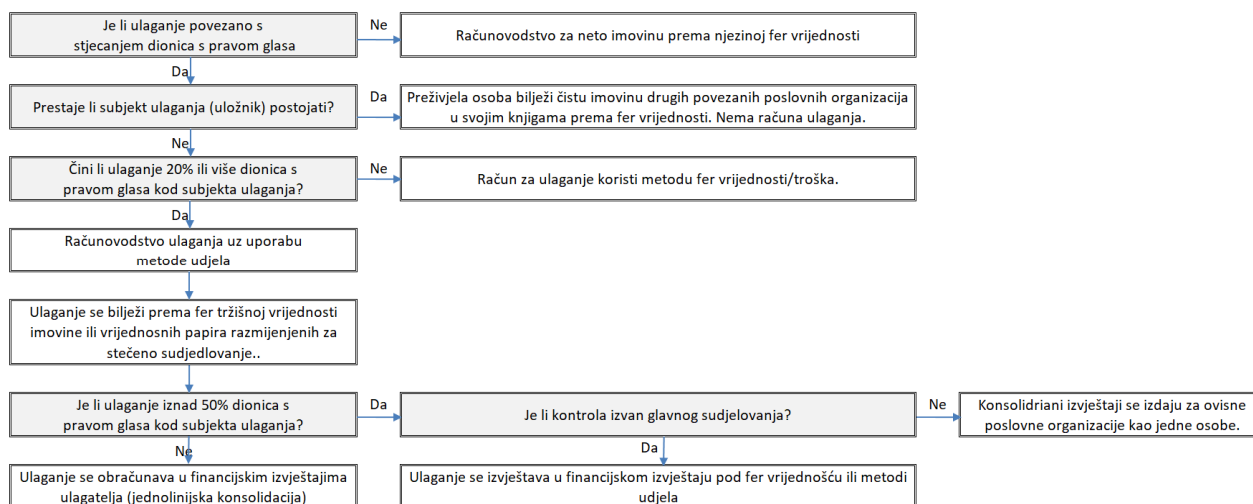
Samo u nekim okolnostima priznaje se zasebno od *goodwila* i nematerijalna imovina. Temeljna okolnost za priznavanje jest da je zasebno izdvojiva odnosno prepoznatljiva te da je se može prodati, prenijeti, iznajmiti i sl. U drugim okolnostima ona je dio *goodwilla*.

Ako trošak ulaganja premašuje neto fer vrijednost, najprije se pripisuje vrijednost stečene imovine, a višak *goodwillu*. Ponekad se može dogoditi i obrnuta situacija, da je više dano za stjecanje nego što je fer vrijednost stečene imovine. Tada je riječ o povoljnoj kupnji te se kod stjecatelja odmah priznaje dobitak (Beams i ostali 2012, str. 34).

Nematerijalna imovina s neizvjesnim vijekom uporabe mora se umanjivati na određeni dan, a ona s poznatim vijekom uporabe umanjuje se se linearno (Beams i ostali 2012, str. 38.-39).

Slijedi prikaz tijeka računovodstvenih procedura za poduzetnička ulaganja (slika 27).

Slika 27. Općenito računovodstvo za ulaganja u kapital



Izvor: Beams, F. A., Antony, J. H., Bettinghaus, B., Smith, K.: **Advanced Accounting**, 11th. international edition, Pearsnon Education, New Jersey., 2012., str. 73.

Konsolidacija financijskih izvještaja načelno se traži za ulaganja koja premašuju 50 % glasačkih dionica kod ulagatelja. U financijskim izvještajima ulagatelja koji ima između 20 % i 50 % glasačkih dionica kod ulagatelja primjenjuje se jednolinijska konsolidacija (Beams i ostali 2012, str. 72). Temeljne računovodstvene procedure za primjenu metode udjela jednake su bez obzira na to ostvaruje li ulagatelj nad subjektom ulaganja značajan utjecaj (20 % do 50 % vlasništva) ili ima kontrolu nad subjektom ulaganja (više od 50 % vlasništva). To je bitno jer su ulaganja iznad 50 % poslovna spajanja i zahtijevaju pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja. Stoga se računovodstvena načela koja se primjenjuju pri metodi stjecanja za poslovna spajanja primjenjuju i u računovodstvu za ulaganja od 50 % i više u okviru metode udjela (Beams i ostali 2012, str. 55).

Prema HSFI-ju mjerenja ulaganja u ovisna društva s motrišta matičnih društava provode se metodom kupnje. U toj okolnosti stjecatelj, društvo koje stječe kontrolu nad drugim poduzetnikom, kupuje neto imovinu i priznaje kupljenu imovinu te preuzete obveze i moguće obveze, pa i one koje stečeni poduzetnik nije prije priznao u svojim financijskim izvještajima (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.63. i 2.64).

Ulaganje u trošak kupnje uključuje: fer vrijednost na datum razmjene predmetne imovine, nastalih ili preuzetih obveza i vlasničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad

stečenikom te svih troškova koji se mogu izravno pripisati poslovnom spajanju (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.66).

Ti troškovi koji su nastali pri stjecanju moraju se rasporediti na određivu/prepoznatljivu imovinu, obveze i nepredviđene obveze stečenika. Dugotrajna imovina koja je namijenjena prodaji ili prestanku poslovanja iskazuje se prema fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Razlika između troška poslovnog spajanja i prethodno navedenoga iskazuje se kao *goodwill* (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.67). No ako bi trošak stjecanja bio manji od fer vrijednosti imovine umanjene za preuzete i nepredviđene obveze stečenika, odmah se priznaju u prihode kao negativni *goodwill*.

4.3.2.1.1.2. *Procedure u konsolidacijskom procesu*

U ovom dijelu rada slijedi opis procedura u procesu konsolidacije financijskih izvještaja. Procedure su istražene u okviru US GAAP-a, IFRS-a te hrvatskog nacionalnog okvira, HSFI-ja uz poseban osvrt na hrvatski zakonodavni okvir.

❖ ***Procedure prema US GAAP***

GAAP-ove procedure konsolidiranja sažete su u sljedećim odredbama (Beams i ostali 2012, str. 169):

U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, stanja i međudnosa među poslovnim organizacijama moraju se isključiti. To uključuje otvorena stanja računa između poslovnih organizacija, prodaje i nabave, kamate, dividende i dr. Takvi izvještaji ne uključuju dobitke ili gubitke od međudnosa subjekata koji se uključuje u skupinu koja se konsolidira.

Matična poslovna organizacija mora u svojim knjigama bilježiti ulaganje u ovisnu organizaciju prema jednoj od mogućih metoda računovodstva za ulaganja. Taj se račun naknadno mora isključiti. Bez obzira na to koja se metoda računovodstva za ulaganja primjenjuje, primjenom ispravnih postupaka konsolidacije konsolidirani financijski izvještaji su jednaki. No ako matična poslovna organizacija sastavlja samo svoje pojedinačne financijske izvještaje, mora primijeniti metodu (punog) udjela ako ima značajan utjecaj ili djelotvornu kontrolu u nekim od drugih subjekata. Da bi se isključivanje računa ulaganja moglo pravilno provesti, a time i provesti odgovarajuće radnje, potrebno je poštovati pravila knjigovodstvenog iskazivanja svake od metoda i poznavati međudnos između različitih vrsta financijskih izvještaja (Jeter i Chany 2011, str. 134).

Kada se zahtijeva sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja, račun ulaganja koji je zabilježen u računovodstvenim knjigama matične poslovne organizacije isključuje se u procesu konsolidacije. Pri tome nije bitno koju metodu bilježenja u računu ulaganja u svojim knjigama primjenjuje ulagatelj (metoda troška ili metoda udjela – djelomičnog ili potpunog), jer se toj metodi prilagođava i provođenje konsolidacije. O tom načinu ovise odgovarajuće izuzimajuće stavke radnog lista. Uobičajeno je da se primjenjuju svi prethodno navedeni modeli iskazivanja u računu ulaganja kod matične poslovne organizacije (Jeter i Chany 2011, str. 134.-136).

Iskazivanje na računu ulaganja kod matične poslovne organizacije prema metodi troška najjednostavnije je i time najprihvatljivije, ali metoda punog udjela točnije odražava njezino poslovanje i financijski položaj.

Kod svih triju metoda izvorno ulaganje u ovisne organizacije bilježi se po trošku. Razlike u tim trima metodama bilježenja na računu ulaganja očituju se u naknadnim iskazivanjima na tom računu.

Ako se primjenjuje metoda troška, račun ulaganja prilagođava se samo ako su naknadno pribavljene ili prodane dionice ili kod likvidacijskih dividendi (smanjuje se račun ulaganja ako je putem dividendi doznačeno više nego što je uloženo u ovisnu organizaciju). Ako bi nastale promjene u fer vrijednosti dionica, račun se prilagođava, ali u pravilu na zasebnom računu od računa izvornog ulaganja.

Kod metode udjela češće su promjene na računu ulaganja kod matične poslovne organizacije. Ako je riječ o metodi djelomičnog udjela, ulagatelj povećava svoj račun ulaganja za svoj udio u zaradi subjekta ulaganja i smanjuje za svoj udio u objavljenim dividendama subjekta ulaganja. Za razliku od prethodnoga, kod metode potpunog udjela na računu ulaganja kod matične poslovne organizacije uz prethodno navedene uskladbe provode se i dodatne. Riječ je o učincima neostvarene međusobne dobiti, otpisima ili umanjnjima razlika između tržišne i knjižnih vrijednosti te moguće obezvrjeđenje *goodwill*a iskazanog pri stjecanju ovisne organizacije.

Mnogi su postupci konsolidacije u svim navedenim metodama iskazivanja ulaganja u ovisne organizacije jednaki, ali se u nekoj mjeri i razlikuju. Ponajprije, **račun ulaganja u ovisne organizacije** različito se iskazuje u knjigama matične poslovne organizacije kao i prihoda od ovisne organizacije pa time i od različitih svota konsolidirane zadržane zarade (engl. *retained earning*). U svim trima metodama stavke radnog lista tekuće godine razlikuju se od stavki koje su poveznica sa sljedećim godinama jer se tekuća godina mora ispravno prikazati. Isto tako, stavke radnog lista koje se odnose na **zadržanu zaradu** (i nekontrolirajući udio u neto imovini) uvijek će se u stanju prilagođavati na početku tekuće godine (za metodu troška i djelomičnog udjela) (Jeter i Chany 2011, str. 228 i 229).

Sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja nakon dana stjecanja u smislu isključivanja računa ulaganja u ovisnu organizaciju ne razlikuje se bitno od onoga na dan sjecanja u smislu da se uzajamni (recipročni) računi moraju isključiti, a preostala stanja povezati. Na dan stjecanja jedini financijski izvještaj jest konsolidirana bilanca, a nakon stjecanja ukupan skup financijskih izvještaja sastavlja se kao konsolidirani financijski izvještaji (Jeter i Chany 2011, str. 141).

Različito se postupa ako je riječ o konsolidaciji financijskih izvještaja u prvoj godini stjecanja od one koja se provodi u godini/godinama nakon godine u kojoj je bilo stjecanje (Jeter i Chany 2011, str. 143-231).

Uvijek se mora u provedbi postupka konsolidacije 1) isključiti račun ulaganja u ovisne organizacije, 2) rasporediti razlika između pretpostavljene i knjižne vrijednosti, 3) isključiti dividende među organizacijama, 4) utvrditi nekontrolirajući udio u konsolidiranoj čistoj dobiti, 5) utvrditi konsolidiranu zadržanu zaradu, 6) utvrditi nekontrolirajući udio u konsolidiranom kapitalu (Jeter i Chany 2011, str. 144-148). Pretpostavka je pritom da nije bilo drugih međuodnosa među organizacijama unutar konsolidacijske grupe.

U sljedećim godinama nakon što se provjeri treba li ponajprije prilagoditi račun ulaganja kako bi se nesmetano moglo isključiti račun ulaganja s odgovarajućim usporednim kapitalnim računima, provedba isključujućih i uskladbenih stavaka nakon toga jednaka je kao i u godini stjecanja, a neznatno se podatci mogu razlikovati ovisno o metodi iskazivanja računa ulaganja u ovisne organizacije koja se primjenjuje: metoda troška ili metoda udjela (djelomičnog ili potpunog). Isključuju se **stavke prihoda**

i rashoda među poslovnim organizacijama, neostvarene dobiti pri prodaji zaliha među poslovnim organizacijama, neostvarene dobiti pri prodaji nekretnina i opreme među poslovnim organizacijama, naknade za usluge među poslovnim organizacijama, kamate i zakupi među poslovnim organizacijama (Jeter i Chany 2011, str. 391).

Prodaja zaliha matične poslovne organizacije ovisnoj organizaciji naziva se silazna prodaja, a prodaja ovisne organizacije matičnoj poslovnoj organizaciji naziva se uzlazna prodaja. Prodaja zaliha jedne ovisne organizacije drugoj ovisnoj organizaciji u istoj grupi konsolidacije naziva se vodoravna prodaja.

Uobičajeno, prodavatelj bilježi dobitak ili gubitak od takve prodaje. No s motrišta konsolidiranog subjekta takav dobitak ili gubitak neće biti iskazan sve dok poslovna organizacija koja nije tako nabavljenu zalihi ili drugu imovinu nije upotrijebila u poslovanju ili prodala trećim subjektima. Dobit (gubitak) koja je sadržana u tim prodajama sve do toga trenutka naziva se neostvarena dobit među poslovnim organizacijama. Ona se treba isključiti u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja (Jeter i Chany 2011, str. 302). US GAAP ne razmatra takvu neostvarenu dobit prije uspostavljanja odnosa između matične poslovne organizacije i ovisne organizacije (Jeter i Chany 2011, str. 332).

Pri silaznoj prodaji u godini nabave isključuju se prihodi od prodaje u ukupnoj svoti, ali se u istoj svoti isključuju svi rashodi samo ako su zalihe odnosno ako je druga imovina prodana subjektima izvan grupe koja se konsolidira. U drugoj godini mora se prilagoditi početno stanje zaliha vrijednostima koje su bile zaključne vrijednosti pri konsolidiranju financijskih izvještaja. Takvih uskladbi nema kod modela potpunog udjela jer konsolidirana zadržana zarada jednaka je konsolidiranoj zadržanoj zaradi, jer se zaduživanje provodi na računu ulaganja, a ne na računu zadržane zarade (Jeter i Chany 2011, str. 302-307).

Pri uzlaznoj prodaji, ako je riječ o tome da matična poslovna organizacija u potpunosti ne kontrolira podružnicu, mora se prilagoditi i nekontrolirajući udio. Stoga se prilagođavanje zadržane zarade odvaja na dio koji pripada matičnoj poslovnoj organizaciji od onoga koji pripada nekontrolirajućem udjelu. Tako se postupa samo u godini u kojoj je prodana zaliha izvan grupe poslovnih organizacija koje sudjeluju u konsolidaciji, a koja slijedi nakon godine u kojoj je te zalihe ovisna organizacija prodala matičnoj poslovnoj organizaciji (Jeter i Chany 2011, str. 316).

Različit je pristup pri prodaji nekretnine i opreme koja se otpisuje od one koja se ne otpisuje pri čemu se uzima u obzir je li riječ o silaznoj ili uzlaznoj prodaji onoga što se otpisuje (Jeter i Chany 2011, str. 359-363).

Predloženi slijed stavaka radnog lista koji se upotrebljava pri konsolidaciji financijskih izvještaja može biti i u sedam koraka. Radni listovi izrađuju se radi stvaranja smislenih financijskih izvještaja za konsolidirane subjekte. Radni listovi su alat za ustrojavanje i uređivanje podataka (Beams i ostali 2012, str. 1127 i 45).

I radni listovi mogu se raditi u nekoliko formi: forma pristupa financijskih izvještaja i forma knjigovodstvenog stanja matične i ovisne poslovne organizacije. Obje forme daju iste podatke tako da odabir ovisi o tome što korisnik više voli. Ako su dostupni potpuni financijski izvještaji, forma pristupa financijskih izvještaja lakša je jer sadržava dobit matične poslovne organizacije, zadržanu zaradu, imovinu i kapital, dakle sve što je potrebno za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja. No

ako računovođa ima usklađena knjigovodstvena stanja za konsolidaciju, prihvatljivija je forma knjigovodstvenog stanja (Beams i ostali 2012, str. 165).

Ako bi se konsolidiranje provodilo izravno iz financijskih izvještaja, njihov sastav mora za sve subjekte koji sudjeluju u konsolidaciji biti potpuno jednak. Zbog toga se često priprema dodatan skup izvještaja za potrebe konsolidacije koji se sastavljaju uz financijske izvještaje koji se izrađuju za potrebe drugih tijela.

Ako je riječ o potisnutom računovodstvu, riječ je o osnivanju novog računovodstva i osnova izvještavanja za ovisne organizacije u njihovom zasebnim financijskim izvještajima zasnovanim na cijeni nabave koju je platila matična poslovna organizacija pri stjecanju njezinih dionica. No to računovodstvo još nije uključeno u službene objave FASB-a, neke organizacije ga primjenjuju, dok druge u istim okolnostima uzimaju u obzir vrijednosti koje su postojale prije stjecanja (Jeter i Chany 2011, str. 270 i 271). Može se govoriti o novoj računovodstvenoj osnovi (Beams i ostali 2012, str. 417)

Dakle, potisnuto računovodstvo utječe na knjige ovisne organizacije i njezine zasebne financijske izvještaje. Ono ne mijenja konsolidirane financijske izvještaje, nego samo pojednostavnjuje postupak konsolidacije. SEC u određenim okolnostima zahtijeva takvu vrstu računovodstva (Beams i ostali 2012, str. 106).

❖ **Procedure prema IFRS-u**

Konsolidirani financijski izvještaji sastavljeni su uz primjenu istovrsnih računovodstvenih politika za istovrsne transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima. Konsolidacija počine od datuma na koji ulagatelj stječe kontrolu i prestaje kad kontrola prestaje (Chaudhry i suradnici 2015, str. 269).

Konsolidacija u nekim industrijama usredotočena je na to da upravitelji imovine ili skupina imovine moraju konsolidirati imovinu ili skupine imovine u vlastite financijske izvještaje. To moraju učiniti ako imaju kontrolu nad subjektom ulaganja, izloženost ili pravo na promjenjive povrate od povezanosti sa subjektom ulaganja te mogućnosti iskoristiti tu moć raspolaganja na svotu povrata upraviteljima imovinom. Pritom je potrebno pažljivo razmotriti radi li upravitelj imovine ili skupine imovine kao nalogodavatelj (engl. *principal*) ili posrednik (engl. *agent*) (IFRS 10, 11 and 12 on consolidation and joint arrangements 2011, str. 3). U IFRS-u ne postoji poseban vodič za odnose nalogodavatelj-posrednik (IFRS 10, 11 and 12 on consolidation and joint arrangements 2011, str. 5).

Kako bi se prezentirali financijski podatci o skupini kao da je riječ o jednom gospodarskom subjektu, potrebno je slijediti sljedeće procedure:

1. Istovrsne stavke imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda te novčanih tokova matične poslovne organizacije povezuju se s onima od ovisne organizacije tako da se zbrajaju redak po redak.
2. Iskazana svota ulaganja matične poslovne organizacije u svaku od ovisnih organizacija isključuje (prebija) se s udjelom matične poslovne organizacije u kapitalu svake od ovisnih organizacija.
3. Sve se mora isključiti unutar skupne imovine, obveza, kapitala, prihoda, rashoda i novčanih tijekova koji su povezani s transakcijama unutar grupe.

Kada stjecatelj stekne manje od 100 % udjela stečene poslovne organizacije, poteškoće nastaju jer se mora odvojeno pratiti i prezentirati nekontrolirajuće (sporedno) sudjelovanje (udio). Ono se iskazuje u izvještaju o financijskom položaju u okviru kapitala odvojeno od kontrolnog udjela (Chaudhry i suradnici 2015, str. 269).

Prema Chaudhry i suradnicima (2015, str. 269-277), u tom slučaju postoje dva postupka konsolidacije: a) mjerenje nekontrolirajućeg udjela prema fer vrijednosti i b) prema razmjernom udjelu u stečeničkoj neto imovini.

Može se zaključiti da ako je riječ o konsolidaciji na dan stjecanja, procedure su jednake, samo se razlikuju u tome uključuje li se u konsolidaciju pripadajući dio *goodwill* koji se odnosi na subjekte koji imaju nekontrolirajući udio u stečenoj poslovnoj organizaciji.

Postupak konsolidacije u razdobljima nakon dana stjecanja sličan je onom koji se primjenjuje i na dan stjecanja samo što se moraju uzeti u obzir promjene koje su se dogodile nakon tog dana i on se znatno oslanja na pristup koji se primjenjuje kod konsolidacije ukupne dobiti i zadržane zarade. Ako se nekontrolirajući udio iskazuje prema njegovu razmjernom udjelu u stečeničkoj neto imovini, načelno se postupa u nekoliko koraka kako se navodi u nastavku.

Prvo je potrebno provjeriti račun ulaganja kod matične poslovne organizacije kako bi se osiguralo da je račun ulaganja dobar, odnosno u skladu s odabranom metodom njegova iskazivanja. Ako su prisutne pogreške, potrebno ih je uskladiti, ali samo knjižnim stavkama na radnom listu.

Sve razlike između naknade povezane sa stjecanjem u poslovnom spajanju i knjižne vrijednosti stečene imovine i preuzetih obveza već su utvrđene i raspoređene pri utvrđivanju početnih konsolidiranih financijskih izvještaja.

Nakon prethodno provedenih radnji potrebno je provesti izuzimajuća (eliminacijska) knjiženja i uskladbe na konsolidacijskom radnom listu.

Prvi korak: Dovršiti poslovne odnose za postojeće stavke koje se odnose na transakcije poslovnih organizacija.

Drugi korak: Sastavljanje izuzimajućih stavka radnog lista za konsolidaciju financijskih izvještaja. Najčešće je riječ o izuzimanju prodaje zaliha među poslovnim organizacijama, pri čemu se mora obratiti pozornost na to je li riječ o uzlaznom ili silaznom međuodnosu, prodaji nekretnine, postrojenja i opreme. Potom se obvezno izuzimaju ulaganja u ovisnu organizaciju s usporednim vrijednostima računa kapitala na početku razdoblja za koje se sastavljaju konsolidirani financijski izvještaji, što uključuje i raspoređivanje razlika između knjižne i fer vrijednosti stečene imovine.

Pri usklađivanju vrijednosti za nekontrolirajući udjel u konsolidiranom kapitalu i zaradi potrebno je se slijediti neke smjernice (Chaudhry i suradnici 2015, str. 279-282), (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 529).

Preostalo provođenje postupka konsolidacije financijskih izvještaja u radnom listu konsolidacije provodi se u tri koraka (Chaudhry i suradnici 2015, str. 284).

Pretpostavka je kod konsolidacije financijskih izvještaja da članovi koji su sudionici konsolidacije financijskih izvještaja primjenjuju istovjetna računovodstvena načela za obračunavanje sličnih

poslovnih događaja i transakcija. Ako to nije tako, prema IFRS-u 10 moraju se provesti odgovarajuća prilagođavanja na konsolidiranim računima.

Izvještajni datum svih sastavnica konsolidiranih financijskih izvještaja trebao bi biti jednak onome koji ima izvorišna poslovna organizacija. Ako je on različit, ovisna organizacija treba sastaviti dodatne podatke kako bi se omogućila konsolidacija. To se ne provodi samo ako bi bilo neizvedivo. Tada se pri konsolidaciji rabi zadnji financijski izvještaj ovisne organizacije, uz prilagođavanje za učinak najznačajnijih međudnosa i transakcija koji su nastali nakon toga dana i dana na koji se sastavljaju konsolidirani financijski izvještaji. Najdulje je razdoblje za te potrebe tri mjeseca.

Nekontrolirajući udio u financijskom izvještaju o financijskom položaju prikazuje se zasebno od kapitala vlasnika koji imaju vodeći udio. On se prikazuje kao sastavnica kapitala (Chaudhry i suradnici 2015, str. 284 i 285).

Izvorno, **IFRS 10** uspostavlja načela za prezentaciju i pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja kada subjekt kontrolira jedan ili više drugih subjekata. Taj standard zahtijeva da subjekt koji je matična poslovna organizacija podnese konsolidirane financijske izvještaje. Samo neki subjekti u tim okolnostima ne trebaju podnijeti i sastaviti konsolidirane financijske izvještaje (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 487). Procedure konsolidacije prema IFRS-u 10 svedene su na tri koraka (International Financial Reporting Standards, as issued at 1 January 2015. Part A. 2015, str. A 529).

Može se zaključiti da se procedure koje se predlažu u razmatranim izvorima međusobno razlikuju samo u odnosu na vrijeme za koje se predlaže da se poduzmu, odnosno u načinu izračuna svota koje se moraju izuzeti odnosno prilagoditi. Sve dovode do istog rješenja u stavkama konsolidiranih izvještaja.

Razlike ne postoje u odnosu na različita područja u kojima se provode (npr. u SAD-u u odnosu na Europu), nego i u odnosu na isto područje na kojem se primjenjuju isti računovodstveni sustavi (npr. prema pravilima GAAP-a u SAD-u).

❖ *Neke razlike između pravila US GAAP-a i IFRS-a*

IFRS 10 i 11 bili su dio projekta kojim se i u području US GAAP-a željelo stvoriti novo pravilo, no od toga se odustalo u vrijeme donošenja tih standarda; postojeći standard prilagodio se zajedničkim stremljenjima (IFRS: IFRS 10 Consolidated Financial Statements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities 2011, str. 4).

Iako obje skupine standarda (US GAAP, *ASC 805* i IFRS, *IFRS 10*) navode da poslovno spajanje nastaje kada stjecatelj dobije kontrolu nad poslovnom djelatnošću, različito uređuju pojam kontrole čime se utječe na računovodstvene ishode. Npr. IFRS 10 uključuje pristup učinkovite kontrole i moguća nezavisna glasačka prava, dok toga nema kod US GAAP-a. Stoga postoje i različiti modeli kontrole (Business combinations and noncontrolling interests 2014, str. 1-3). Procjena kontrole u području glasačkog vodstva ili poslovanja prema IFRS-u može biti u dva smjera: moć raspolaganja s manje od većine glasačkih prava i razmatranja opcija ili zamjenjivih financijskih instrumenata, a US GAAP slijedi pravni pristup. Zato je US GAAP i u tom području više ograničen na formu, a IFRS više osigurava pristup koji je usredotočen na moguću provedivost kontrole (IFRS: IFRS 10 Consolidated Financial Statements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities 2011, str. 24).

Neke bitne razlike između računovodstvenog povezivanja poslovne djelatnosti i konsolidiranja financijskih izvještaja prikazane su u tablici 15.

Tablica 15. Bitne razlike računovodstvenog povezivanja poslovne djelatnosti i konsolidiranja financijskih izvještaja

US GAAP	IFRS
Preuzete ugovorene moguće obveze mjere se prema fer vrijednosti na dan stjecanja, dok se one koje nisu ugovorene samo mjere ako je izvjesnije da one postoje od toga da ne postoje.	Moguće obveze priznaju se samo na dan stjecanja ako se mogu pouzdano izmjeriti.
Nekontrolirajući udjel se prema pravilima mora bilježiti uvijek prema metodi fer vrijednosti.	Dopušta se primjena i metoda razmjernog udjela u stečeničkoj neto imovini.
Goodwill se provjerava prema postupku u dva koraka.	Goodwill se provjerava samo prema postupku u jednom koraku.
Računovodstvene politike matične i ovisne poslovne organizacije ne trebaju biti potvrđene.	Računovodstvene politike matične i ovisne poslovne organizacije trebaju biti potvrđene.
Datumi izvještavanja mogu biti unutar tri mjeseca od datuma izvještavanja matičnog subjekta pri čemu se objavljuju značajne transakcije.	Datum izvještavanja također može biti unutar tri mjeseca, ali se mora raditi uskladba za značajne transakcije u tom razdoblju.
Moguća glasačka prava ne uzimaju se u obzir pri određivanju kontrole.	Moguća glasačka prava uzimaju se u obzir pri određivanju kontrole samo ako su primjenjiva.

Izvor: prema Jeter, D. C. i Chany, P. K.: **Advanced Accounting**, IV. edition, John Wiley & Sons, Inc., Asia, 2011., str. 84., str. 112.

❖ **Procedure prema HSFI-ju**

Pri sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja odgovarajuće se primjenjuje HSFI koji se primjenjuje i pri sastavljanju pojedinačnih ili zasebnih financijskih izvještaja (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.55).

Matičnim društvom smatra se poduzetnik koji kontrolira ovisno/a društvo/a pri čemu mora ispuniti jedan od osam navedenih uvjeta (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, HSFI 2, Pojmovnik). Oni su jednaki onima koje navodi Zakon o računovodstvu (Zakon o računovodstvu 2015-2020, čl. 23).

Poduzetnik koji je matično društvo pri sastavljanju konsolidacijskih izvještaja konsolidira stavku po stavku društava koji sudjeluju u konsolidaciji tako da ponajprije dodaje (zbraja) stavke iste imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. Nakon toga (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.73):

- knjigovodstvena vrijednost ulaganja matičnog društva u svakom ovisnom društvu i udjela matičnog društva u kapitalu svakog ovisnog društva isključuje se i izračunava se *goodwill*. Goodwill se u načelu amortizira (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.78).
- utvrđuje se manjinski interes kao svota koja se pripisuje dionicama ili udjelima ovisnih društava koji su uključeni u konsolidaciju. Taj interes u neto imovini čini svota manjinskog interesa na početku spajanja i manjinski interes promjena kapitala od datuma spajanja.

Manjinski interes je dio dobiti ili gubitka u neto imovini ovisnog društva koji je moguće pripisati kapitalu koji nije vlasništvo matičnog društva (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.13).

S obzirom na to da se konsolidiranim financijskim izvještajima prikazuju imovina, obveze, financijska pozicija i dobitak ili gubitak kao da je riječ o jednom poduzetniku, potrebno je otkloniti (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.56): dugovanja i tražbine između poduzetnika, prihode i rashode koji se odnose na transakcije između poduzetnika, dobitke i gubitke iz transakcija između poduzetnika ako su uključeni u knjigovodstvenu vrijednost imovine.

Konsolidacijske metode dosljedno se primjenjuju iz jednog izvještajnog razdoblja u drugo (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, 2. Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.62).

❖ **Zakonodavni okvir**

Zakon o računovodstvu (Zakon o računovodstvu 2015-2020) u RH određuje tko mora sastavljati godišnje konsolidirane izvještaje te ih objašnjava. Godišnji konsolidirani financijski izvještaji su oni koji grupu (matično društvo i sva njegova ovisna društva) u smislu financijskog izvještavanja smatraju cjelinom. U toj grupi konsolidirani financijski izvještaj sastavlja matično društvo (društvo koje kontrolira, kontrolor, voditelj) koje ima vladajući utjecaj na financijske i poslovne politike ovisnih društava (kontroliranih društvo) (Zakon o računovodstvu 2015-2020, čl. 23).

Zakon o računovodstvu navodi osam uvjeta od kojih makar jedan mora ispuniti društvo da bi se smatralo matičnim društvom (Zakon o računovodstvu 2015-2020, čl. 23). Skup godišnjih konsolidiranih izvještaja jednak je onima koji su pojedinačni financijski izvještaji (Zakon o računovodstvu 2015-2020, čl. 19 i 23).

Prema Zakonu o računovodstvu (2015-2020, čl. 23 i 25), matično društvo ne mora uvijek sastavljati konsolidirane financijske izvještaje: a) ako se u grupi uz matično društvo nalaze i društva kćeri koje pojedinačno ili zajednički nisu značajna za konsolidirane financijske izvještaje; b) ako su ispunjeni uvjeti za to prema HSFI-ju. Propisane su i iznimke od obveze konsolidacije. Navode se i uvjeti za tu okolnost (njih 6 odnosno 7) koji moraju biti svi ispunjeni. Jednaki su onima u HSFI-ju 2 (Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja 2015, HSFI 2, toč. 2.49).

4.3.2.2. Konsolidacija financijskih izvještaja neprofitnih subjekata

Konsolidacija financijskih izvještaja razmatra se u američkom sustavu neprofitnog računovodstva, ne razmatra se na međunarodnoj razini, uključujući i europsku razinu.

Konsolidiranje nije uređeno ni u hrvatskom nacionalnom okviru.

Stoga u nastavku slijedi sažetak postupaka konsolidiranja u SAD-u. Oni bi se mogli primijeniti u i u drugom okruženju pri određivanju ovisnosti jedne neprofitne organizacije o drugoj jer se prepoznaju spajanja koja su prisutna u radu neprofitnih organizacija neovisno o mjestu na kojem se nalaze.

Neprofitne organizacije mogu imati povezane neprofitne organizacije u mnogo različitih vrsta. Povezane organizacije mogu biti neprofitne i poduzetničke ovisne organizacije (Ruppel 2007, str. 125). U

neprofitnom svijetu istinsko „vlasništvo“ rijetko postoji iako neprofitna organizacija ponekad posjeduje poduzetnički subjekt koje je sama osnovala ili dobila. Ona u načelu ima povezane organizacije koje su s njom povezane raznovrsnim ugovorima u kojima je razina kontrole daleko od vlasništva. Često se obveze jedne neprofitne organizacije prebacuju u drugu. Stoga se pri čitanju financijskih izvještaja subjekta pozornost treba posvetiti objavama u vezi s povezanošću neprofitnih organizacija s drugim neprofitnim i poduzetničkim organizacijama. Naime, korisnici financijskih izvještaja na taj način razaznaju među ostalim potpomaže li se samo neprofitna organizacija koja se podupire prilozima i drugim vrstama donacija ili i neka druga organizacija (Larkin i Di Tommaso 2015, str. 175).

Postoje različite vrste povezivanja između i unutar neprofitnih organizacija (Ruppel 2007, str. 126).

Temeljno je pitanje u vezi s adekvatnošću konsolidiranja financijskih izvještaja neprofitnih organizacija pitanje stupnja kontrole jedne organizacije nad drugom. S obzirom na to da se ne može primijeniti uobičajen način mjerenja kontrole jer u načelu ne postoji vlasništvo nad dionicama s pravom glasa, moraju se razmotriti druge okolnosti (Larkin i Di Tommaso 2015, str. 176-179).

Računovodstvo za povezane neprofitne organizacije uređeno je posebnim pravilima kako bi se one prikazale kao da su jedna organizacija. Ta pravila propisana su AICPA Izvještajem o položaju br. 94-3 (SOP 94-3), *Izvještavanje o povezanim subjektima kod neprofitnih organizacija*. Potrebno je raspoznati razliku između poslovnog spajanja i pripreme konsolidiranih financijskih izvještaja. Poslovno spajanje bavi se načinom obračunavanja transakcija koje imaju za posljedicu poslovno spajanje ili promjenu u vlasništvu te se tako i izvještava, dok ona kod konsolidiranih financijskih izvještaja nastaje nakon poslovnog spajanja i u naknadnim razdobljima (Ruppel 2007, str. 127 i 128).

Povezane strane su prema FASB ASC-ovu rječniku subjekti koje mogu kontrolirati ili značajno utjecati na upravljanje ili poslovne politike drugog subjekta tako da jedan subjekt može spriječiti drugi da provodi svoje interese. Primjeri povezanih subjekata su pridruženi, ulaganja koja se obračunavaju prema metodi udjela, članovi uprave, državnih tijela i njihove neposredne obitelji (Larkin i Di Tommaso 2015, str. 179).

Tim izvještajem opisuje se računovodstvo ulaganja neprofitne organizacije u poduzetničku organizaciju. No pretežni dio tog izvještaja odnosi se na neprofitne organizacije koje su financijski povezane. Naime, u većini slučajeva neprofitne organizacije nemaju vlasničke udjele koje može nabaviti ili steći druga neprofitna organizacija. Stoga pravila o tome kada konsolidirati jednu neprofitnu organizaciju s drugom nisu jednaka kao u slučaju da se ona konsolidira s poduzetničkim organizacijama. Tako se prema SOP-u 94-3 neprofitne organizacije koje su financijski povezane povezuju, konsolidiraju ili obračunavaju svoje transakcije oslanjajući se na tri pristupa: vlasništvo, kontrolu i gospodarsko sudjelovanje.

Vlasništvo se može očitovati na različite načine jer neprofitna organizacija može imati različite pravne oblike. Kontrola se očituje u izravnoj ili neizravnoj mogućnosti vođenja i upravljanja politikama putem vlasništva, ugovora ili drukčije (Ruppel 2007, str. 128). Ono može biti jasno navedeno u nekim dokumentima, upravljačko tijelo jedne neprofitne organizacije imenuje istovrsno tijelo druge neprofitne organizacije, jedna neprofitna organizacija mora potvrditi proračun (financijski plan) druge neprofitne organizacije.

Odluka o tome treba li neprofitna organizacija konsolidirati svoje financijske izvještaje složena je i u nadležnosti je uprava jer one su odgovorne za to da financijski izvještaji budu sastavljeni sukladno US GAAP-u. Pritom bi se revizori trebali suglasiti u vezi s time treba li sastavljati konsolidirane izvještaje te ih revidirati i potvrditi da financijski izvještaji povezanih neprofitnih organizacija budu u skladu s tim standardima (Ruppel 2007, str. 130-132).

Temeljni pristup konsolidaciji pritom je kao i kod poduzetničkih organizacija zbrojiti dva zasebna financijska izvještaja. Problemi nastaju kad se moraju isključiti međusobni odnosi unutar neprofitnih organizacija koje se konsolidiraju, a koji mogu biti raznoliki. Tu se kao uobičajeni međuodnosi pojavljuju prijenosi doprinosa između tih organizacija. Potrebno je osigurati da se obilježja imovine i obveza ne izgube u konsolidaciji (npr. da namjenski/ograničeni doprinosi ne postanu nenamjenski doprinosi). Poteškoće nastaju kada u neprofitnim organizacijama postoje nekontrolirajući udjeli koji su poput obveza (Ruppel 2007, str. 134 i 135).

Neprofitne organizacije u nekim slučajevima ulažu i u poduzetničke subjekte. To može biti radi stjecanja dobiti, porezni razlozi (Ruppel 2007, str. 135).

SOP 94-3 daje smjernice neprofitnim organizacijama o načinima obračunavanja ulaganja u poduzetničke subjekte (Ruppel 2007, str. 136). Kada neprofitna organizacija izvještava o nekontrolirajućem udjelu u poduzetničkim organizacijama, mora ga iskazati primjenom metode udjela, osim ako ga ne iskazuje prema fer vrijednosti (Larkin i Di Tommaso 2015, str. 181).

Opće je pravilo za odluku o tome kada primijeniti metodu udjela ili konsolidaciju postotak vlasništva nad dionicama s pravom glasa: više od 50 % – konsolidacija, 20 – 50 % – metoda udjela, manje od 20 % – kao bilo koje drugo ulaganje u kapital. No kontrola ne mora uvijek biti povezana s navedenim postotcima pa se svaka povezanost procjenjuje (Ruppel 2007, str. 136).

Neprofitna organizacija konsolidira subjekte posebne namjene (SPE-ove) koji se bave davanjem u zakup imovine neprofitnim organizacijama samo ako su ispunjeni svi uvjeti koje navodi FASB ASC 958-810-25-8) (Larkin i Di Tommaso 2015, str. 573).

Objavljuju se i povezane strane. To mogu biti pridruženi subjekti, ulaganja obračunata prema metodi udjela, fondovi u korist radnika, članovi uprave (Ruppel 2007, str. 137).

4.3.3. KONSOLIDACIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA U RAČUNOVODSTVENOM OKVIRU SUBJEKATA KOJI SE FINANCIRAJU JAVNIM PRIHODIMA

Za odgovor na pitanje postoje li poteškoće pri konsolidaciji financijskih izvještaja subjekata koji pripadaju proračunskom računovodstvenom okviru, trebalo je istražiti sve osnovne čimbenike koji se susreću pri konsolidaciji financijskih izvještaja subjekata koji pripadaju tom računovodstvenom okviru: obuhvat subjekata koji pripadaju konsolidacijskom krugu, uvjete kontrole (vođenja) i računovodstvene zahtjeve.

4.3.3.1. Pojam konsolidacije

Ne konsolidiraju se samo financijski izvještaji u javnom području, nego je za promatranje djelatnosti javnog područja od posebnog interesa i statistička konsolidacija.

Konsolidacija (statistička) je prema GFSM-u 2001 način prezentiranja statistike za skup jedinica ili subjekata kao da su osnovani kao jedna jedinica. Obuhvaća isključivanje transakcija i uzajamnih vlasničkih stavaka između jedinica koje se konsolidiraju i završni je korak u organizaciji i prezentiranju podataka države koji su iskazani prema računovodstvenim pravilima GFSM-a 2001). Konsolidacija je postupak zbrajanja podataka jedinica u okviru obuhvata. Neki se podatci objavljuju u bruto vrijednosti, dok se neki netiraju (jedni podatci prebijaju se s drugim istovrsnim podacima). Odgovarajuća konsolidacija ovisi o točnom pregledu računa koji se moraju isključiti kao interne transakcije. Cilj nije savršena konsolidacija, već isključivanje internih transakcija i stanja koji imaju znatan utjecaj na konačne konsolidirane stavke (IMF Publications 2004, str.1- 7).

Kada država sastavlja financijska izvješća za izvještajni subjekt koji uključuje nekoliko kontroliranih subjekata, bitno je obratiti pozornost kako se povezuju podatci unutar tog subjekta: zasebni financijski izvještaji za svakog od tih subjekata, zasebni financijski izvještaji za različita područja djelatnosti države, konsolidirani financijski izvještaji sa svim subjektima koji se u potpunosti konsolidiraju, konsolidirani izvještaji bez prilagodbi konsolidiranja (IFAC 2000, Study 11, str. 18).

Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora doživjeli su promjene u području konsolidiranja financijskih izvještaja. Sve do kraja 2016. za to područje primjenjivao se IPSAS 6, *Konsolidirani i zasebni financijski izvještaji*. Od 2017. primjenjuje se IPSAS 34, *Nekonsolidirani financijski izvještaji* i IPSAS 35, *Konsolidirani financijski izvještaji* (IFAC 2021a, str. 330).

U **Republici Hrvatskoj** pojam konsolidacije izvorno je uređen kao *iskazivanje financijskih podataka više međusobno povezanih proračuna i/ili proračunskih korisnika te izvanproračunskih korisnika kao da se radi o jedinstvenom subjektu*, a opći proračun na razini kojeg se provodi završna konsolidacija financijskih podataka jest *središnji proračun i proračuni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te izvanproračunski korisnici jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave* (Zakon o proračunu 2008-2015, čl. čl. 3. toč. 23 i 30).

4.3.3.2. Obuhvat konsolidacije

Gospodarski subjekt (osoba) je u okviru **Međunarodnih računovodstvenih standarda javnog sektora** – IPSAS-a, za potrebe financijskog izvještavanja skupina subjekata koje obuhvaća subjekt koji kontrolira i kontrolirane subjekte. Taj subjekt može uključiti subjekte za provođenje socijalnih i drugih politika i trgovačkih djelatnosti. Stoga je gospodarski subjekt vodeći i vođeni subjekt. Tako npr. stambeni sektor države može biti gospodarski subjekt koji uključuje one subjekte koji pružaju usluge stanovanja za simboličnu naknadu kao i subjekte koji pružaju usluge smještaja na tržišnoj osnovi (IFAC 2021a, str. 164 i 166).

Budući da su konsolidirani financijski izvještaji oni koji predstavljaju gospodarski subjekt kao jednu cjelinu, IPSAS 35 objašnjava pojam gospodarskog subjekta pa se njime smatra i vodeći subjekt i svi njime vođeni subjekti. U pojam gospodarskog subjekta uključuje se upravni subjekt, financijski subjekt, konsolidirani subjekt i grupa. Prepoznavanje gospodarskog subjekta ne ovisi o zakonodavnim sporazumima unutar zakonodavne nadležnosti, poglavito o tome kako je ovlast države ograničena ili raspoređena ili kako je sustav javnog menadžmenta uređen te kako radi (IFAC 2021b, str. 1476 i 1477).

Konsolidirane financijske izvještaje prezentira samo vodeći subjekt (engl. *controlling entity*). Postoje okolnosti (njih četiri koje moraju biti sve ispunjenje) u kojim taj subjekt ipak neće konsolidirati financijske izvještaje. Riječ je o sljedećim okolnostima (IFAC 2021b, str. 1474 i 1475):

- a) subjekt je i sam kontrolirani (vođeni) subjekt i podatci koji trebaju korisnicima dani su konsolidiranim financijskim izvještajima subjekta koji kontrolira. Ako je taj subjekt djelomično posjedovan, tada ostali vlasnici moraju biti o tome izvješteni i ne smiju se protiviti tome da subjekt ne konsolidira financijske izvještaje.
- b) ne trguje se njegovim dužničkim ili vlasničkim instrumentima na javnom tržištu;
- c) nije prijavljen ili nije u postupku prijavljivanja svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili kojoj drugoj zakonodavnoj organizaciji radi izdavanja nekog razreda instrumenata na javnom tržištu;
- d) njegov krajnji ili posrednički vodeći subjekt sastavlja financijske izvještaje koji su dostupni za javnu uporabu i u skladu su s IPSAS-om u kojima je kontrolirani subjekt konsolidiran ili mjeran prema fer vrijednosti kroz višak ili manjak u skladu s IPSAS-om 35.

Općenito, prema IPSAS-u 40 grupa nastaje povezivanjem javnog područja čime se zasebno poslovanje povezuje. Poslovnom djelatnošću smatra se konsolidirana skupina djelatnosti i imovine/ili obveza kojom može upravljati subjekt ili je usmjerivati kako bi se postigli ciljevi te osigurala dobra i/ili usluge (IFAC 2021b, str. IPSAS 40, toč. 6).

Obuhvat konsolidacije u Republici Hrvatskoj uređen je Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Njime se definira da su konsolidirani financijski izvještaji oni u kojima su podatci za grupu prezentirani kao da je riječ o jedinstvenom subjektu. Grupa je više međusobno povezanih proračuna i/ili proračunskih i izvanproračunskih korisnika (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu 2015-2021, čl. 18).

Slika 28. Razine konsolidiranja financijskih izvještaja

Razine konsolidacije za ministarstva i druga državna tijela državnog proračuna i JLP(R)S -ova

Ministarstva i druga državna tijela	FI ministarstava i drugih državnih tijela
	FI proračunskih korisnika koji im pripadaju prema organizacijskoj strukturi
JLP(R)S -ovi	FI JLP(R)S
	FI proračunskih korisnika koji im pripadaju prema organizacijskoj strukturi

Razine konsolidiranja financijskih izvještaja dionika javne vlasti do razine općeg proračuna

KFI državnog proračuna	FI ministarstava i drugih državnih tijela
	FI proračunskih korisnika koji im pripadaju prema organizacijskoj strukturi
KFI središnjeg proračuna	KFI državnog proračuna
	FI izvanproračunskih korisnika državnog proračuna
KFI JLP(R)S	KFI proračuna svih JLP(R)S - ova
	FI svih izvanproračunskih korisnika JLP(R)S - ova
KFI općeg proračuna	KFI središnjeg proračuna
	KFI JLP(R)S

Izvor: doktorandica prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu 2015. – 2021., čl. 18.

Konsolidacija financijskih izvještaja provodi se na nekoliko razina: na razini ministarstava i drugih tijela državnog proračuna; JLP(R)S – ovi; opći proračun (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu 2015-2021, čl. 18).

Sama tehnika i procedure pri provođenju konsolidacije financijskih izvještaja, pa tako ni način konsolidacije, ako se u nju uključuju subjekti koji ne primjenjuju proračunsko računovodstvo, nisu propisani.

Iako prema IPSAS-u zakonsko vođenje ne bi bilo presudno za konsolidiranje, u RH je zapravo obuhvat zakonski uređen pri čemu su primijenjena mjerila koja su utemeljena na propisu, što je i prihvatljivo u području općeg proračuna (opće države), dok su izvan toga područja ta mjerila upitna i u velikoj mjeri ovisna o političkoj odluci.

Osim toga izvana nametnutog konsolidiranja financijskih izvještaja, financijski izvještaji mogu se konsolidirati i prema potrebama menadžmenta koje mogu biti utemeljene na zahtjevima za različite informacije koje on smatra potrebnim za upravljanje, odnosno za donošenje odluka. Dakle, konsolidacija financijskih izvještaja može biti i prema načelima kojima se rukovodi upravljačko računovodstvo (Beams i ostali 2012, str. 28).

Prema prethodno navedenom, obuhvat subjekata koji sudjeluju u grupi koja se konsolidira ne mora biti samo izvana određen nego se može prilagoditi i potrebama subjekata koji upravljaju subjektom koja ima vodeći utjecaj u odnosu na druge subjekte. Time je dokazana **osma pomoćna hipoteza (PH 8)**: *Moguće je prema zahtjevima koje postavljaju korisnici informacija odrediti obuhvat konsolidacije u predloženom modelu i njegove uvjete kontrole.*

4.3.3.3. Uvjeti kontrole

Prema IPSAS-u subjekt će bez obzira na prirodu njegove povezanosti s drugim subjektom odrediti je li vodeći subjekt procjenjujući kontrolira li drugi subjekt. On ga kontrolira kada je izložen ili ima pravo na varijabilne prihode zbog povezanosti s tim subjektom te ima mogućnost utjecati na prirodu ili iznos tih prihoda na osnovi prava raspolaganja nad tim subjektom.

Stoga subjekt kontrolira drugi subjekt samo ako ima sve što je sljedeće navedeno i što mora stalno procjenjivati kako bi odredio vodi li i dalje taj drugi subjekt:

a) pravo raspolaganja (ovlast) nad drugim subjektom

Subjekt ima ovlast na drugim subjektom kada ima postojeća prava koja mu daju trenutačnu mogućnost upravljanja bitnim aktivnostima, odnosno onima koje znatno utječu na iznos prihoda od povezanosti s drugim subjektom. Na to upućuje pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama drugog subjekata. U nekim je slučajevima ta procjena izravna i može se odrediti prema glasačkim pravima koja su izravno zajamčena iz vlasničkih instrumenata. U tom području to nije čest slučaj. Pravo raspolaganja može se steći i obvezujućim sporazumima kojima se može rasporediti ili stvoriti obveza tako da utječe na prirodu i iznos prihoda koje ostvaruje subjekt. Utvrđivanje postojanja takve ovlasti složeno je i mora obuhvaćati više čimbenika.

Zakonodavstvo može ovlast dodijeliti statusnim tijelima ili statusnim službenicima da izvršavaju zakonsku svrhu. Isto tako može odrediti u okviru kojih parametara statusno tijelo mora raditi kako bi bilo u skladu s poslovima koje određuje predstavničko ili slično tijelo (IFAC 2021b, str. 1478 i 1479).

Postojanje prava nad drugim subjektom nužno ne daje pravo u smislu IPSAS-a 35. Tako ne postoji ovlast nad drugim subjektom samo zbog postojanja zakonskog vođenja ili gospodarske ovisnosti.

b) izloženost ili pravo na varijabilne (nepostojane) prihode zbog povezanosti s drugim subjektom (IFAC 2021b, str. 1478)

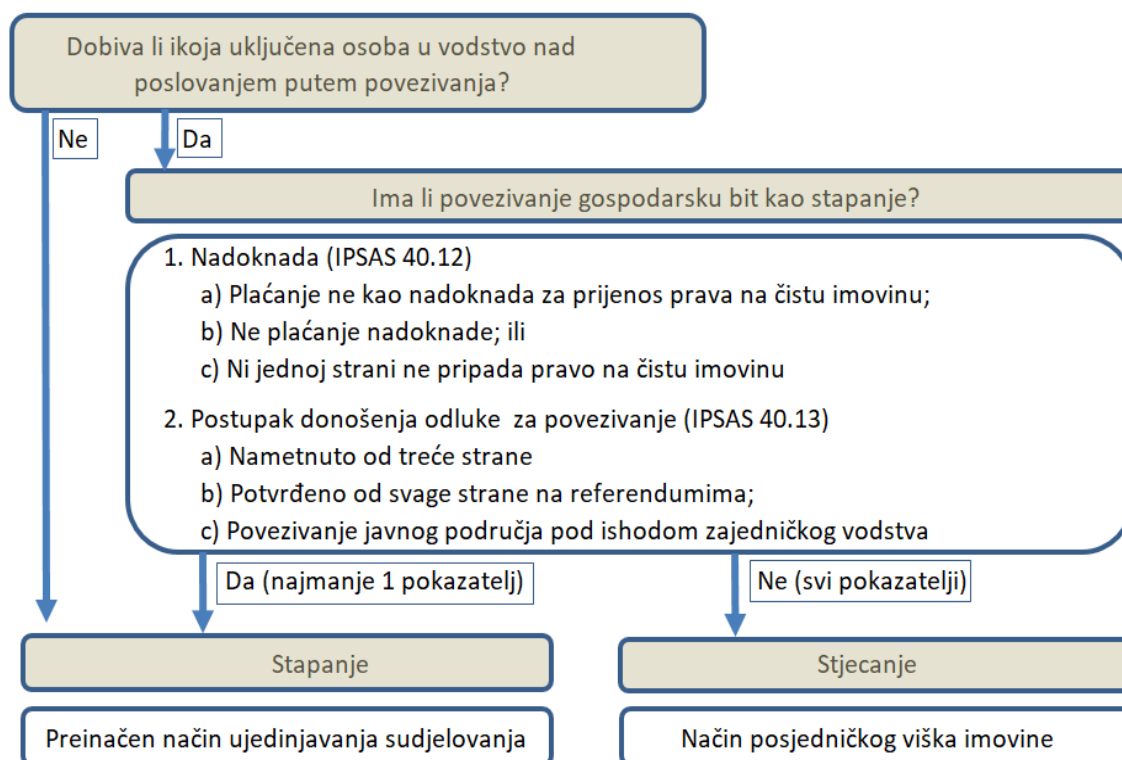
Pritom je bitno da pravo na prihode subjekta koji je povezan s drugim subjektom ovisi o uspješnosti drugog subjekta. U nekim razdobljima ta uspješnost može izostati pa vođeni subjekt može ostvariti i negativan rezultat i tada vodeći subjekt sudjeluje u stvorenom manjku. Ti prihodi mogu biti financijski, nefinancijski ili obje vrste. Tako, ako su financijski, mogu biti dividende ili slične raspodjele koje se nazivaju i „povratima“. Nefinancijski prihodi mogu biti npr. prednost koja proizlazi iz oskudnih resursa koja se ne mjeri u financijskom smislu (IFAC 2021b, str. 1480).

c) mogućnost provedbe te ovlasti nad drugim subjektom te utjecanja na prirodu ili iznos prihoda od povezanosti s tim subjektom (IFAC 2021b, str. 1478)

Prethodna dva obilježja moraju biti izravno povezana jer ako nisu, subjekt ni ne vodi drugi subjekt. Stoga, ako subjekt ima i ovlast nad drugim subjektom, ako je ne može iskoristiti da utječe na prirodu i iznos prihoda (povrata) od povezanosti s tim subjektom, ne postoji kontrola tog subjekata (IFAC 2021b, str. 1481).

Svoje sudjelovanje u drugom subjektu vodeći subjekt trebao bi obračunavati prema IPSAS-u 36, 37 ili IPSAS-u kojim su uređeni financijski instrumenti (IPSAS 28, 30 i 41) (IFAC 2021b, str. 1478).

Slika 29. Razlikovanje između stapanja i stjecanja (IPSAS 40)



Izvor: Lorson, P, et al.: **European Public Sector Accounting** pdf. Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra University Press, 2019., str. 339.

Prema IPSAS-u 40 poslovno povezivanje može nastati ili međusobnim ugovorom ili prinudom (npr. zakonodavno). Javni subjekt koji je stvoren povezivanjem javnog područja može biti sama

izvještajna jedinica ili izvještajna jedinca koja se sastoji o nekoliko postojećih izvještajnih subjekata. Ovisno o tome o kojoj je vrsti povezanog subjekta riječ, povezivanje se obračunava na razini financijskih izvještaja ili konsolidiranih financijskih izvještaja. Stoga se razlikuju dva važna oblika povezivanja javnog područja: stapanje (engl. *amalgamation*) i stjecanje (engl. *acquisition*). Stapanje je povezivanje u kojem nijedna strana ne stječe vodstvo nad jednom ili više poslovnih djelatnosti ili u kojem jedna strana stječe vodstvo nad jednom ili više poslovnih djelatnosti pri čemu je stapanje gospodarska srž povezivanja. Gospodarska srž stapanja mora se procijeniti putem šest pokazatelja (Lorson i ostali 2019, str. 339).

S motrišta IPSAS-a postupak konsolidacije financijskih izvještaja sadržava osam koraka (Lorson i ostali 2019, str. 341 i 342).

Provedbeni propis u Republici Hrvatskoj ne razmatra pri određivanju subjekata koji su uvjeti vođenja (kontrole) prema kojima bi se subjekti uključivali u odgovarajuću razinu konsolidacije. On jasno navodi koji subjekti sudjeluju u kojoj razini konsolidacije. Posredno su se uvjeti kontrole razmatrali pri određivanju subjekata koje se smatraju proračunskim i izvanproračunskim korisnicima koji se uz osnovnu javnu upravu (državu i JLP(R)S i njihova tijela) u njih razvrstavaju prema kriterijima koji su navedeni u 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, a koji se objavljuju u odgovarajućem registru koji se vodi pri Ministarstvu financija.

4.3.3.4. Računovodstveni zahtjevi

IPSAS 35 navodi i računovodstvene zahtjeve za potrebe konsolidiranja financijskih izvještaja. Vodeći subjekt treba sastaviti konsolidirane financijske izvještaje primjenjujući ujednačene računovodstvene politike za slične transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima. Isto tako konsolidacija kontroliranog subjekta počinje od dana kada vodeći subjekt stekne kontrolu nad drugim subjektom i prestaje kada subjekt izgubi tu kontrolu (IFAC 2021b, str. 1482).

Ujednačene računovodstvene politike moraju biti pretpostavka konsolidacije financijskih izvještaja. Stoga ako članovi gospodarskog subjekta primjenjuju računovodstvene politike koje su drukčije od onih koje su usvojene u konsolidiranim financijskim izvještajima za istovrsne transakcije i događaje u sličnim okolnostima, moraju se provesti odgovarajuće prilagodbe u financijskim izvještajima članova gospodarskog subjekta kako bi se osigurala usklađenost računovodstvenih politika gospodarskog subjekta.

Procedure (postupanja) konsolidiranja za konsolidirane financijske izvještaje uređene su na sljedeći način:

- a) konsolidirani financijski izvještaji konsolidiraju istovrsne stavke imovine, obveza, neto imovine/kapitala, prihode, rashode i novčane tokove vodećeg subjekta s onima od kontroliranih subjekata;
- b) prebijaju se (isključuju) iskazane vrijednosti svote vodećeg subjekta s ulaganjem u svaki kontrolirani subjekt s dijelom čiste imovine/kapitala kod kontroliranog subjekta (IPSAS 40 objašnjava kako obračunati ikoji povezani *goodwill*);
- c) isključuju se u potpunosti unutar gospodarskog subjekta imovina, obveze, čista imovina/kapital, prihodi, rashodi i novčani tokovi koji su povezani s transakcijama između subjekata

unutar gospodarskog subjekta. Tako se potpuno isključuju viškovi ili manjkovi koji su rezultat transakcija unutar gospodarskog subjekta koji su priznati u imovini (npr. zalihe i dugotrajna imovina). Gubitci unutar gospodarskog subjekta mogu upućivati na umanjene koje bi se priznavale u konsolidiranim financijskim izvještajima (IFAC 2021b, str. 1482 i 1483).

Transakcije unutar države obuhvaćaju raspon skupina odnosa koji se mogu mijenjati u relevantnosti: 1) potpore (tekući i kapitalni prijenosi) između općih jedinica države ili subjekata; 2) transakcije u financijskoj imovini ili obvezama; 3) prihodi ili rashodi od kamata; 4) porezi koje plaća jedna jedinica države drugoj jedinici države; 5) nabava/prodaja dobara i usluga; 6) stjecanje/otuđenje nefinancijske imovine (IMF Publications 2004, str. 7).

Pri konsolidiranju je potrebno raščlaniti račune dovoljno detaljno kako bi se utvrdilo gdje mogu postojati interne transakcije. Težište treba biti na: a) prijenosima između jedinica države; b) prijenosima u financijskoj imovini i obvezama; c) prihodima/rashodima od kamata. U bilanci je težište na determiniranju zajmova i obveznica prije nego na udjelima (IMF Publications 2004, str. 10).

Poteškoće u konsolidaciji stvaraju razlike: 1) u vremenu bilježenja transakcija (jedan subjekt bilježi u jednom izvještajnim razdoblju, a druga početkom idućeg razdoblja), 2) u računovodstvenim odstupanjima (jedni primjenjuju načelo novčanog toka, drugi obračunsko načelo), 3) u vrednovanju (jedni vrednuju po cijeni kupnje, drugi po tekućim vrijednostima), 4) drugim nejednakim evidentiranjima (npr. jedna strana smatra da je riječ o kapitalnom prijenosu, a druga da je riječ o tekućem prijenosu).

Poteškoće u svakoj državi mogu biti drukčije pa bi upute trebale biti prilagođene za svaku državu (IMF Publications 2004, str. 11-12).

Subjekt u konsolidirane financijske izvještaje uključuje prihode i rashode kontroliranog subjekta od dana od kada je stekao kontrolu do dana kada ona prestaje. Prihodi i rashodi kontroliranog subjekta utemeljeni su na svotama imovine i obveza koje su priznate u konsolidiranim financijskim izvještajima na dan stjecanja (npr. rashod otpisa povezane imovine nakon dana stjecanja zasnovan je na njezinim vrijednostima priznatim u konsolidiranim financijskim izvještajima na dan stjecanja). Ova odredba povezana je s pojmom **mjerenja** u konsolidiranim financijskim izvještajima.

Financijski izvještaji subjekta koji vodi i kontroliranih (vođenih) subjekata u konsolidiranju financijskih izvještaja trebaju biti na **isti izvještaji datum**. Ako postoji razlika među tim datumima, vodeći subjekt može postupiti na jedan od dvaju mogućih načina (IFAC 2021b, str. 1483 i 1484).

Vodeći subjekt predstavlja **sporedne udjele** (sudjelovanja) u konsolidiranim financijskim izvještajima financijskog položaja u okviru neto imovine/kapitala zasebno od vlasnika vodećeg subjekta.

Kada vodeći subjekt izgubi kontrolu nad vođenim subjektom, vodeći subjekt mora postupiti u skladu s računovodstvenim zahtjevima na neki od triju načina (IFAC 2021b, str. 1483 i 1485).

U Republici Hrvatskoj posebno se ne ističu računovodstveni zahtjevi. To je razumljivo jer se gotovo svi subjekti koji sudjeluju u konsolidaciji nalaze u istom računovodstvenom okviru pa tako npr. ne postoje razlike u vremenu sastavljanja financijskih izvještaja koji se konsolidiraju, iste su računovodstvene politike, ne postoje vlasnički računi između subjekata koje se nalaze u tom istom računovodstvenom okviru, osnove mjerenja imovine, obveza, prihoda i rashoda su iste.

Proučavajući konsolidaciju financijskih izvještaja u području državnih subjekata koji se financiraju javnim prihodima u okolnosti kada kao su članovi skupine subjekti iz računovodstvenih okvira koji su različiti od onoga koje primjenjuju državni subjekti potrebno je financijske izvještaje odnosno račune glavne knjige pripremiti za konsolidaciju. Tek nakon toga ona se može provoditi jer se tek tada podatci mogu podvrgnuti temeljnim konsolidacijskim postupcima: zbrajanju, isključivanju i usklađivanju. Pritom nije bitno provodi li se konsolidacija putem računa glavne knjige ili putem financijskih izvještaja. Time je dokazana **sedma pomoćna hipoteza (PH 7): Javni sektor čine različiti subjekti koji mogu pripadati različitim računovodstvenim okvirima. Financijske izvještaje odnosno knjigovodstvene račune članica grupe treba pripremiti za konsolidaciju.**

4.3.3.5. Izazovi konsolidacije u različitim računovodstvenim okvirima

Pitanje konsolidacije financijskih izvještaja uređeno je međunarodnim računovodstvenim okvirom (IPSAS), no problem je u tome što IPSAS nije u širokoj primjeni. Pitanje konsolidacije uređeno je i nacionalnim zakonodavstvima u kojima je obuhvat konsolidacije podložan nacionalnoj i nadnacionalnoj statistici te u velikoj mjeri i političkoj volji države. Zato bi se za svaki nacionalni sustav državnog okvira trebale davati jasne upute kako provoditi konsolidiranje financijskih izvještaja.

Mogu se usporediti konsolidiranja na razini Republike Hrvatske, i to samo konsolidiranja iz dvaju računovodstvenih okvira, gospodarskog i državnog, jer u zakonskom okviru nema odredbi o konsolidiranju u neprofitnom računovodstvenom području.

U gospodarskom području prema HSFI-ju³¹ te zakonodavnom okvirom izrijekom se navede uvjeti u kojima se provodi konsolidacija te se načelno određuje obuhvat subjekata koji sudjeluju u konsolidaciji financijskih izvještaja. Isto tako načelno se navode i odredbe o tome kada neki subjekt vodi određenu skupinu subjekata. Ocjena o tome je li neki subjekt vodeći subjekt i koje subjekte uključuje u obuhvat konsolidacije prepuštena je subjektu koji se prepoznaje kao subjekt koja ima vodeći utjecaj (matici). Jasno se navode i računovodstveni zahtjevi koji se pred njih postavljaju.

U području države postoje načelne odredbe o tome koji subjekt koje državne razine konsolidira financijske izvještaje za svoju razinu, odnosno koji se državni subjekt smatra vodećim subjektom za potrebe konsolidiranja. Daju se i sažete osnovne smjernice za procedure pri konsolidaciji financijskih izvještaja bez ikakve naznake o tome kako će se ti postupci provoditi u odnosu na subjekte koji su obuhvaćeni postupkom konsolidiranja, a nalaze su u drugim računovodstvenim okvirima.³²

Sam sustav provođenja konsolidacije načelno je jednak u svim računovodstvenim sustavima: zbrajanje istovrsnih stavki imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda te eliminacija unutar grupnih transakcija i stanja. U Republici Hrvatskoj središnji proračun objavljuje upute za provedbu postupka konsolidacije. Riječ je o tehničkim uputama jer je obuhvat određen propisom i on s motrišta vođe grupe nije problem. Dane su upute kako provoditi konsolidaciju (Uputa za konsolidaciju financijskih

³¹ Detaljnije o tome može se vidjeti u poglavlju 4.2.2.2.4. *Konsolidirani financijski izvještaji* i poglavlju 4.3.2. *Konsolidirani financijski izvještaji u računovodstvenom okviru gospodarskih i neprofitnih subjekata*.

³² Detaljnije o tome može se vidjeti u toč. 4.3.3. *Konsolidacija financijskih izvještaja u računovodstvenom okviru subjekata koji se financiraju javnim prihodima*.

izvještaja u sustavu proračuna 2019), a razmatraju se i navode računi koji se isključuju što je bitno kako se ne bi neki podatci višestruko iskazali (Jakir-Bajo i Štefković 2020, str. 2-12).

4.4. Problemi pri konsolidaciji financijskih izvještaja grupe javnog sektora

Istražujući do sada u radu konsolidaciju financijskih izvještaja koja se odnosi na područje subjekata iz sustava države, uočeno je da postoje poteškoće u dijelu koji se odnosi na obuhvat izvještajne jedinice (grupe javnog sektora) i onome koji se odnosi na to kako konsolidirati financijske izvještaje u grupi državnih subjekata kada su njezini članovi i subjekti koji svoje transakcije iskazuju u računovodstvenim okvirima bitno različitim od temeljnog (proračunskog) računovodstvenog okvira, onoga koji primjenjuje matični subjekt. Tu se posebno ističe problem prilagođavanja knjigovodstvenih računa iz drugih računovodstvenih okvira knjigovodstvenim računima kojima se koriste državni subjekti.

U postupku konsolidacije u svim računovodstvenim sustavima postoje istovrsni problemi pa tako i u onom koji se odnosi na konsolidaciju izvještajne grupe javnog sektora. U nastavku se daje odgovor na istraživačko pitanje: *Postoje li i koji su problemi pri konsolidaciji financijskog izvještaja grupe javnog sektora?*

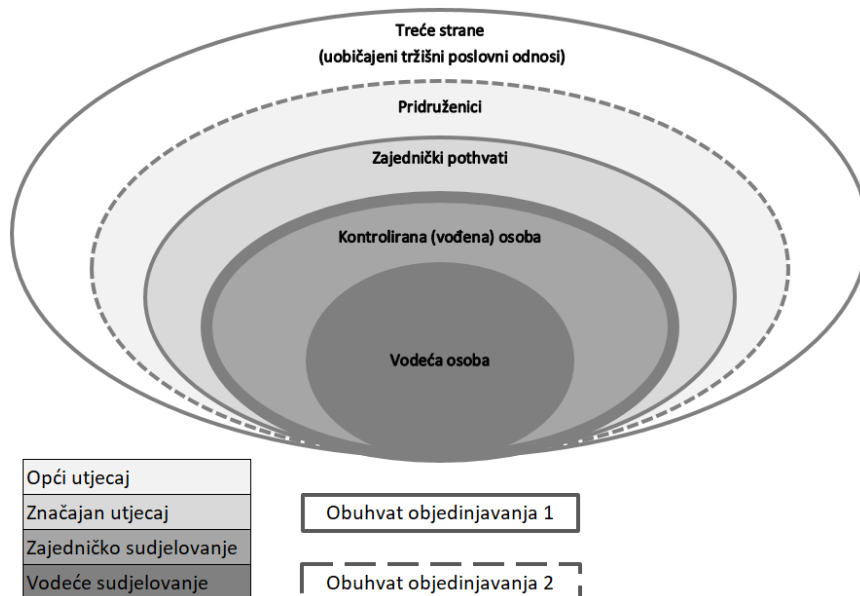
4.4.1. PROBLEM ODREĐENJA IZVJEŠTAJNE JEDINICE – GRUPE JAVNOG SEKTORA

Temeljni problemi pri konsolidaciji jesu: obuhvat grupe koja sudjeluje u konsolidaciji i kako pomiriti različito računovodstveno iskazane istovrsne transakcije. Pritom je najvažnije pitanje kako ujednačiti računovodstvene politike. U ujednačavanje računovodstvenih politike svakako treba uvrstiti i prevođenje računa drugih računovodstvenih okvira u račune temeljnog okvira pri čemu se osim reklasifikacija računa moraju provesti i odgovarajuća usklađenja zbog različitog mjerenja temeljnih pozicija financijskih izvještaja.

Tražen je odgovor na pitanje: *Mora li se proučiti posebnost vođenja knjigovodstvenih računa članica koje obuhvaća grupa javnog sektora?* Odgovor je jasan: zbog različitog načina vrednovanja pozicija financijskih izvještaja treba proučiti sve računovodstvene okvire. U suprotnom nije moguće sve istovrsne transakcije svesti na jedan zajednički nazivnik: računovodstveni okvir subjekata koji se financiraju javnim prihodima.

U području države ističe se da je subjekt koji sastavlja konsolidirane financijske izvještaje nestvarni strukturirani subjekt bez pravne ovlasti da pravo provodi ili stvara stvarne ili financijske štete. Obuhvat konsolidiranja, kao i kod privatnog područja, ovisi o stupnju utjecaja (udjela) koji ima vodeći subjekt. No obuhvat je u teoriji i u praksi osporavan (Lorson i ostali 2019, str. 310).

Slika 30. Obuhvat konsolidacije – između nadređenosti i tržišta



Izvor: Lorson, P, et al.: **European Public Sector Accounting** pdf. Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra University Press, 2019., str. 311.

Česti su subjekti javnog sektora koji imaju vodeće odnose između sebe. U području razvoja javnog sektora, a zbog rasta povezanosti između javnog i privatnog sektora traži se alat koji bi osigurao financijske informacije o skupini kao cjelini. Općenito, gospodarski subjekt (koji se naziva i skupinom) sastavljen je od najmanje dvaju nezavisnih subjekata: vodećeg subjekta (izvorišnog poslovnog subjekta) i najmanje jednog vođenog subjekta (koji se u privatnom području naziva ovisnim subjektom ili subjektom posebne namjene) (Lorson i ostali 2019, str. 308).

Pri određivanju korisnika konsolidiranih financijskih izvještaja u javnom sektoru prisutne su rasprave o politikama i istraživanjima: interni korisnici (političari, menadžeri i zaposlenici), vanjske interesne skupine (građani, glasači, porezni obveznici, dobavljači, drugi javni upravitelji i financijske organizacije).

Poteškoće na koje se nailazi u konsolidiranju financijskih izvještaja jesu: uvođenje konsolidacije, početna konsolidacija, zahtjevi za ujednačavanjem, pravodobnost postupka konsolidiranja; definiranje revizora.

U različitim državama obuhvat konsolidiranja je različit (Lorson i ostali 2019, str. 3316 - 322).

Razlike u računovodstvenim pravilima koja primjenjuju država, središnja banka i javna poduzetništva mogu ograničavati konsolidiranje i narušavati jasnoću (Manual on Fiscal Transparency 2007, str. 54). Računovodstvene pretpostavke su konsolidacije financijskih izvještaja; ako član skupine nije subjekt iz računovodstvenog okruženja subjekata iz opće države, mora provesti odgovarajuće prilagodbe. To mogu biti prilagodbe financijskih izvještaja koje bi trebale biti na jednakim obrascima kojima se koristi država ili u računima glavne knjige. U literaturi je dopustivo jedno i drugo.

Poteškoće u pružanju proračunskih informacija na međunarodnoj osnovi prisutne su kod javnih menadžmenata koji se ne koriste rasprostranjenim jezicima, jer bi se osnovni pojmovi proračunskog sustava trebali prevesti i prilagoditi sadržaju tih pojmova na široko rasprostranjenim jezicima (Manual on Fiscal Transparency 2007, str. 61).

Konsolidirani financijski izvještaji javnog menadžmenta mogu obuhvaćati nekoliko subjekata koji sastavljaju financijske izvještaje prema svojim pravilima. Postoji i niz provedbi za povezivanje zasebnih financijskih izvještaja: potpuna konsolidacija svih subjekata, potpuna konsolidacija nekih subjekata i računovodstvo s metodom udjela za druga – jednostavna povezivanja (IFAC 1996b, Study 8, 1.080).

U Republici Hrvatskoj ne postoji problem određivanja subjekata koji obvezno moraju sudjelovati u konsolidaciji financijskih izvještaja za postojeće razine javnog menadžmenta jer je on propisan. Ne postoji samostalnost pri tom određivanju.³³

Svakako da se ne priječi za potrebe subjekta koji je vodeći subjekt u konsolidaciji da za svoje potrebe, odnosno za potrebe donošenja odluka javnog menadžmenta, proširi obuhvat konsolidacije. Kriteriji na koje se oslanja mogu biti različiti: npr. apsolutna svota novca kojim se pojedinačno financira određena osoba ili apsolutna ukupna svota novca koja se nekim osobama daje za provođenje nekih programa od interesa za javni menadžment. Stoga obuhvat subjekata koji sudjeluju u konsolidaciji sa zakonskog i internog motrišta može biti različit jer svaki od naručitelja konsolidacije ima svoje zahtjeve za informacijama koje mu služe za njegove potrebe. Obuhvat grupe koju zahtijeva zakonodavstvo i javni menadžment većim se dijelom preklapa, pa se i zahtjevi za informacijama pretežno preklapaju. Dakle, grupa se može odrediti zakonski, računovodstvenim standardima, samostalno, statistički i dr.

Proučavanjem problema definiranja izvještajne jedinice (s međunarodnog motrišta) odnosno s motrišta Republike Hrvatske odgovorilo se na pitanje o kojim je problemima riječ pri određivanju izvještajne jedinice konsolidiranog financijskog izvještaja i kako je odrediti na različitim državnim razinama.

4.4.2. PROBLEMI PRILAGOĐAVANJA RAČUNA ZA KONSOLIDACIJU IZ RAZLIČITIH RAČUNOVODSTVENIH SUSTAVA NA USPOREDIVU OSNOVU

Diskutabilno je koji su problemi u prilagođavanju knjigovodstvenih računa članica izvještajne grupe ako se vode u različitim računovodstvenim okvirima.

U Republici Hrvatskoj zakonodavni okvir u području proračunskog financijskog izvještavanja površno je usmjeren na konsolidaciju. Zato se daju i upute za njezino provođenje posebno za svaku od državnih razina.

U tim uputama ne usmjeruje se na odnose sa subjektima koji se uključuju u konsolidaciju, a nalaze se drugim računovodstvenim okvirima. Jasno je da upute ne sadržavaju ni računovodstvene zahtjeve jer su namijenjene isključivo subjektima koji su u proračunskom (državnom) računovodstvenom okviru, a ne odnose se na one izvan njega. Ono što bi trebao biti predmet tih uputa jest način kako ujednačiti, odnosno svesti ih na računovodstvene politike državnih subjekata. Upravo je to tema ovog rada: kojim postupcima prevesti knjigovodstvene račune gospodarskih i neprofitnih subjekata koji sudjeluju u postupku konsolidacije, bez obzira na to je li riječ o obvezujućem ili dragovoljnom, na knjigovodstvene

³³ Detaljnije vidjeti u toč. 4.3.3. *Konsolidacija financijskih izvještaja u računovodstvenom okviru subjekata koji se financiraju javnim prihodima*

račune državnih subjekata. Prevođenje knjigovodstvenih računa gospodarskih i neprofitnih subjekata u knjigovodstvene račune državnih subjekata svakako bi se moglo svrstati u ujednačavanje računovodstvenih politika jer se tim postupkom potpuno preslaguju transakcije iz izvornog bilježenju na način kako to zahtijeva računovodstveni okvir državnih subjekata pri čemu se provode i određena usklađenja.

Problemi koji se pojavljuju u (prilagodbi) prevođenju knjigovodstvenih računa iz računovodstvenih okvira gospodarskih i neprofitnih subjekata u računovodstveni okvir državnih subjekata višestruki su. Računovodstveni okvir državnih subjekata u nastavku se naziva temeljnim (računovodstvenim) okvirom, a financijski izvještaji iz tog sustava temeljnim financijskim izvještajima. U nastavku se navode neke poteškoće:

- postojanje različitih računovodstvenih okvira u odnosu na temeljni računovodstveni okvir
- različita temeljna računovodstvena načela u odnosu na temeljno računovodstveno načelo
- različit način priznavanja i mjerenja temeljnih elemenata financijskih izvještaja
- postojanje različitih financijskih izvještaja u odnosu na temeljne financijske izvještaje
- potreba stalnog nadzora nad poslovanjem subjekta čije se poslovanje treba prevesti u temeljni računovodstveni okvir
- dopunjavanje modela prevođenja knjigovodstvenih računa u temeljne knjigovodstvene račune
- osiguravanje stručnog osoblja koje dobro poznaje:
 - poslovne odnose subjekta čije se poslovanje mora prevesti u temeljni računovodstveni okvir
 - svoj računovodstveni okvir i temeljni računovodstveni okvir
 - propisane računске planove.

Zbog svega navedenog u provedbi modela očekivane su netočnosti u izračunima, ali time se ne umanjuje njegova upotrebljivost. Podupire se stajalište da nije bitna potpuna točnost ako je u njezinu postizanju trošak veći od koristi što je temeljni pristup svim financijskim izvještavanjima.

Proučavanjem prethodno navedenoga ujedno je odgovoreno na pitanje *Koji su problemi pri prilagođavanju knjigovodstvenih računa članica izvještajne grupe ako se oni vode u različitim računovodstvenim okvirima?*

U svemu do sada istraženom nije pronađen model konsolidacije financijskih izvještaja u kojem članica grupe javnog sektora vodi svoje knjigovodstvene račune u različitim računovodstvenim okvirima.

Teoretskim modelom prevođenja iz gospodarskog i neprofitnog okvira u okvir državnih subjekata opisuje se načelni postupak. On se mora prilagoditi svakom konkretnom nacionalnom računovodstvenom okviru subjekata koji sudjeluju u tom postupku konsolidacije.

5. PRIJEDLOG MODELA KONSOLIDACIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA GRUPE JAVNOG SEKTORA

Kako bi se dao prijedlog modela konsolidacije izvještaja grupe javnog sektora, predložen je njegov obuhvat, uvjeti kontrole, računovodstveni zahtjevi i sagledana su njegova ograničenja. Posebno je težište u prijedlogu modela način prevođenja neproračunskih računovodstvenih okvira u proračunski računovodstveni okvir, odnosno svođenje istovrsnih transakcija na jedan jedinstveni način njihova zapisivanja u računovodstvenom okviru državnih subjekata.

U ovom dijelu rada daju se načelne odredbe o konsolidiranju financijskih izvještaj u predloženom modelu konsolidiranja jer su detaljne odredbe dane u poglavlju koji se odnosi na primjenu predloženog modela konsolidacije, i to ponajprije onoga koji se odnosi na teoretski model.³⁴ Stoga ovaj dio rada čini cjelinu s dijelom rada koji se odnosi na primjenu predloženog modela konsolidacije koji čini teoretski dio i provjera njegove primjene na slučaju koji obuhvaća više uobičajenih poslovnih promjena u tri godišnja izvještajna razdoblja. Time je provjeren utjecaj na početna stanja sljedećih izvještajnih razdoblja te potvrđena njegova ispravnost.

Time je potvrđena **deveta pomoćna hipoteza (PH 9)**: *Nakon što se prouče sve posebnosti vođenja računa i sastavljanja financijskih izvještaja u različitim računovodstvenim okvirima, može se napraviti model konsolidacije financijskih izvještaja članova takve grupe javnog sektora.*

U predloženom modelu nakon što se istražio obuhvat konsolidiranja, uvjeti kontrole, računovodstveni zahtjevi i ograničenja objašnjen je teoretski model konsolidiranja na slučaju (primjeru koji se može kontrolirati) čime je potvrđena i **jedanaesta pomoćna hipoteza (PH 11)**: *Utvrdjeni prijedlog modela može se primijeniti na grupu javnog sektora koju čine članovi koji vode svoje knjigovodstvene račune u računovodstvenim okvirima različitim od računovodstvenog okvira glavnog člana grupe javnog sektora.*

5.1. Obuhvat konsolidacije predloženog modela

Prema svemu prethodno elaboriranom, zakonski obuhvat konsolidiranja financijskih izvještaja različit je u različitim državama. U Republici Hrvatskoj on je zadan posebnim pravilnikom i provodi se na nekoliko razina.³⁵

S obzirom na to da su financijski izvještaji opće namjene sredstvo rada javnih menadžera, odnosno javnog menadžmenta, a da se mogu sastavljati i izvještaji koje izravno naručuju menadžeri, obuhvat konsolidacije za njihove potrebe ne mora se podudarati sa zakonskim obuhvatom.

Isto tako, zakonski obuhvat mijenja se tijekom razdoblja, čime se usklađuje s postojećim međunarodnim statističkim obuhvatom, odnosno njegovim promjenama.

Prema postojećem zakonskom obuhvatu u RH u postupak konsolidiranja uključeni su na dvjema različitim državnim razinama državni subjekti koji su nositelji konsolidiranja, određeni skup trgovačkih društava koja su tim propisima proglašena izvanproračunskim korisnicima. Dakle, u zakonskom

³⁴ Poglavlje 6. *Primjena predloženog modela konsolidacije*

³⁵ Detaljnije o tome se može vidjeti pod točkom 4.3.3.2. *Obuhvat konsolidacije.*

obuhvatu za sada se nalaze osobe koje primjenjuju (financijsko, državno) računovodstvo državnih subjekata i poduzetničko računovodstvo (računovodstvo gospodarskih subjekata). Prema prethodnim objašnjenjima, za sada se u obuhvatu ni na kojoj razini konsolidiranja ne nalaze osobe koje primjenjuju neprofitno računovodstvo.

Budući da se javni novac, onaj kojim se financiraju javne potrebe, prenosi organizacijama koje primjenjuju i neprofitno računovodstvo, a koje su produžena ruka države kako bi se zadovoljile javne potrebe (opskrba javnim dobrima i uslugama), razložno je da javna uprava, odnosno javni menadžment, treba razmisliti o tome da za svoje potrebe konsolidira i te organizacije. Tada bi se mogli sastaviti financijski izvještaji koji bi dali preciznije informacije o tome kako se potrošio ukupan javni novac. Ako se te neprofitne organizacije ne uključe u obuhvat, sredstva rada javnih menadžera u obliku izvještaja, uključujući i izvještaje opće namjene, su krnja. Naime, ako se ne uključe u obuhvat prema pravilima konsolidiranja, odnos s tim organizacijama iskazuje se samo u jednoj, prijenosnoj stavci prema kojoj se ne može sagledati namjena prenesenih sredstava kao ni njihova učinkovitost. Ta je prijenosna stavka najčešće stavka donacija.

Obuhvat predloženog modela, s obzirom na to da bi izvještaji trebali biti prilagođeni potrebama donošenja odluka javnih menadžera, trebao bi biti širi nego što je to zakonski obuhvat. Iz toga šireg obuhvata mogli bi se osigurati podatci iz općih financijskih izvještaja, kao i temelj za primjenu troškovnog, odnosno upravljačkog računovodstva. Naime, zakonski obuhvat prilagođen je statičkim i političkim potrebama, a upravljački obuhvat trebao bi biti prilagođen potrebama menadžera.

Stoga se predlaže javnim menadžerima da prošire obuhvat konsolidiranja izvještaja koji se sastavljaju za njihove potrebe i da se u njih uključe sve osobe u kojim imaju vodeći utjecaj, kontrolu. One samo mogu odrediti za svoje potrebe kako se određuje vodeći utjecaj.

5.2. Uvjeti kontrole u predloženom modelu

U predloženom modelu konsolidacije uvjeti kontrole bili bi oni koji su propisani IPSAS-om³⁶. Posebno bi težište bilo na uvjetu ovlasti (moći raspolaganja) nad drugom osobom. Ovlast bi se očitovala u mogućnosti vođenja bitnih aktivnosti: upravljanja financijskim i poslovnim politikama (smjerovima). Taj utjecaj prosuđivao bi se ne temelju raznih obilježja: npr. imenovanjima u tijela tih osoba, ukupnim sredstvima koja državni subjekt ukupno daje za određeno područje u kojem se isporučuju javna dobra odnosno pružaju javne usluge, nominalnim svotama koje se u obliku prijenosa sredstava daju organizacijama iz područja isporuke javnih dobara i pružanja javnih usluga.

Time bi se, zbog obuhvatnijeg nadzora svega što se financira javnim prihodima, uključio širi krug osoba koje se konsolidiranju od trenutno postojećeg u RH.

Njihovim uključivanjem daje se javnim menadžerima pouzdanije sredstvo rada jer se pretpostavlja da znaju čitati podatke iz financijskih izvještaja opće namjene. Time bi dobili podatke u računovodstvenom okviru i osnovi koja je njima bliska. Naime, obučeni su za čitanje financijskih izvještaja koji se sastavljaju na drugim dvjema računovodstvenim osnovama: izvještaja gospodarskih subjekata i neprofitnih osoba.

³⁶ Detaljnije o tome se može vidjeti u radu pod točkom 4.3.3.3. *Uvjeti kontrole*.

5.3. Računovodstveni zahtjevi prijedloga modela konsolidacije s težištem na načinu prilagođavanja računa iz različitih računovodstvenih okvira

Različiti računovodstveni sustavi otežavaju konsolidiranje financijskih izvještaja, odnosno jasnoću proračuna. Zato je bitno utvrditi model prema kojem se različiti računovodstveni sustavi pretvaraju u jedan od njih. U radu je to državni, tzv. proračunski računovodstveni sustav koji je u modelu determiniran kao temeljni računovodstveni sustav, odnosno onaj na koji se ostala dva (neproračunska) sustava prevode.

Računovodstveni zahtjevi bili bi istovjetni onima koji su navedeni i u IPSAS-u (IPSAS-u 35).³⁷

Među računovodstvenim zahtjevima ističe se ujednačenje računovodstvenih politika. One uključuju ujednačavanja računovodstvenih sustava kada se članovi grupe osobe koja se konsolidira nalaze u računovodstvenim okvirima koji su različiti od onoga koji primjenjuje vodeća osoba grupe. U tim ujednačavanjima moraju se provesti određene prilagodbe neproračunskih sustava sustava na taj temeljni (proračunski) sustav. U ujednačavanju podataka iz različitih računovodstvenih sustava s proračunskim nije riječ samo o pukom preimenovanju knjigovodstvenih računa nego treba provesti neke prilagodbe (usklađenja) zbog različitog načina priznavanja temeljnih elemenata općih financijskih izvještaja. Time se svi poslovni događaji svode na jedan zajednički nazivnik – ujednačene računovodstvene politike.

Predloženi model prevođenja dvaju računovodstvenih sustava u državni (tzv. proračunski) računovodstveni sustav može se primjenjivati i kao pomoć za sastavljanje uputa koje bi državne osobe koje obvezno provode konsolidiranje financijskih izvještaja dale osobama koje primjenjuju računovodstvene okvire koji su različiti od državnog računovodstvenog okvira, a koje prema zakonskom okviru čine konsolidacijsku grupu.

5.4. Ograničenja prijedloga modela

Svaki model (predložak) ima svoja ograničenja. Neka od njih navode se u nastavku, dok su neka navedena u dijelu rada koji objašnjava stvarni model prevođenja neproračunskih računovodstvenih okvira u proračunski računovodstveni okvir.³⁸

Ograničenja modela su sljedeća:

- Postoje poteškoće pri uvođenju prevođenja računovodstvenih okvira pa time i financijskih izvještaja u svakoj od razina konsolidiranja zbog sagledavanja uobičajenih transakcija koje postoje, odnosno cjelokupnog poslovanja osoba koje su uključene u konsolidacijski okvir.

Naime, transakcije se moraju prepoznati i istražiti kako se iskazuju u izvornom (matičnom) računovodstvenom okviru te kako se iskazuju u temeljnom računovodstvenom okviru kako bi se sastavila uputa o tome koji se podatci moraju osigurati radi prevođenja poslovnih odnosa iz izvornog okvira u temeljni. Taj bi nalog trebao biti dio upute koju bi država trebala dati osobi koja se uključuje u obuhvat konsolidiranja.

³⁷ Detaljnije o tome se može vidjeti u radu pod točkom 4.3.3.4. *Računovodstveni zahtjevi*.

³⁸ Detaljnije o tome pisano je u dijelu rada s naslovom: 6. *Primjena predloženog modela konsolidacije, Teoretski model*.

Svaka nova vrsta transakcija nakon tih izvornih uputa i istraživanja mora se prepoznati i treba se razmotriti način njezina prevođenja u temeljni računovodstveni okvir.

- Nedostatak osoba koje razumiju računovodstvene okvire koji su različiti od temeljnog računovodstvenog okvira i temeljni računovodstveni okvir. One su te koje bi morale dati odgovarajuće upute za dostavu podataka koji su potrebni za prevođenje jednog računovodstvenog okvira u temeljni računovodstveni okvir.

Te bi osobe bili specijalisti iz tih područja. One bi proučavale i prilagođavale model prevođenja iz neproračunskih računovodstvenih okvira u temeljni računovodstveni okvir jer je on zbog raznovrsnosti transakcija dinamično tijelo.

- Potreban je zajednički rad osoba koje bi sudjelovale pri pisanju uputa pod vodstvom osobe koja provodi konsolidiranje.

Spomenute osobe morale bi stalno proučavati promjene u bilo kojem od računovodstvenih okvira kako bi se odgovarajuće upute mijenjale i prilagođavale tim promjenama.

- Očite su poteškoće u samom prevođenju podataka odnosno financijskih izvještaja iz računovodstvenih okvira koji su različiti od temeljnog računovodstvenog okvira u temeljni računovodstveni okvir i složena je provjera novih (prevedenih) apsolutnih vrijednosti.
- U načelu model koji sadržava nekoliko faza može se primijeniti u svakoj jurisdikciji (istraživanje računovodstvenih okvira; uputa za zajedničke računovodstvene politike; upute za rad; zahtjev za dostavu podataka; prevođenje podataka iz neproračunskih računovodstvenih okvira u državni računovodstveni okvir), ali u stvarnoj provedbi to nije moguće. Naime, među njima se razlikuju računovodstveni okviri, poglavito u dijelu računovodstvenog okvira neprofitnih osoba i državnih osoba. Stoga se model u dijelu uputa i zahtjeva za dostavu podataka razlikuje od jedne do druge jurisdikcije.
- Zbog složenosti provedbe modela prevođenja podataka izvjesno je očekivati pogreške. Iako je predloženi model ispravan jer je provjeren, on je provjeren u strogo kontroliranim uvjetima koji uobičajeno ne postoje.
- Konsolidiranje, iako je moguće i putem knjigovodstvenih računa, u zakonodavnom okviru zahtijeva se putem općih financijskih izvještaja. Za prevođenje neproračunskih izvještaja u proračunske potrebno je konsolidiranje provoditi putem knjigovodstvenih računa zbog različitih sastavnica pozicija financijskih izvještaja (npr. jedna pozicija prevodi se u nekoliko drugih pozicija, a sastavnice pozicije različito se vrednuju u različitim računovodstvenim okvirima).

Prethodno navedenim ograničenjima u primjeni modela konsolidiranja, kao i onima koji su navedeni u posebnom poglavlju ovog rada³⁹ potvrđuje se i **deseta pomoćna hipoteza (PH 10):** *Radi sagledavanja mogućnosti korištenja tako dobivenim informacijama, potrebno je sagledati i ograničenja predloženog modela.*

³⁹ Detaljnije pogledati u poglavlju 6. *Primjena predloženog modela konsolidacije, Teoretski model.*

6. PRIMJENA PREDLOŽENOG MODELA KONSOLIDACIJE

Pri utvrđivanju modela konsolidacije najprije se daje teoretski model prilagođavanja knjigovodstvenih računa iz računovodstvenog okvira neprofitnih i gospodarskih subjekata na one iz proračunskog okvira jer je to postupak iz ujednačavanja računovodstvenih politika. Potom se navodi slučaj (primjer) tog prevođenja, odnosno njihova ujednačavanja. On sadržava i usklađivanje podataka koji su iskazani na računima tih računovodstvenih sustava s onima iz proračunskog računovodstvenog sustava.

6.1. Teoretski model

Teoretskim modelom najprije se pojasnilo, a zatim su se prezentirale radnje koje je bilo potrebno provesti pri prilagođavanju knjigovodstvenih računa subjekata koji sudjeluju u konsolidiranju financijskih izvještaja, a koji svoje glavne knjige iz kojih se sastavljaju financijski izvještaji opće namjene vode u računovodstvenom okviru neprofitnih i gospodarskih subjekata.

6.1.1. UVOD

Prije nego što se objasni istražen model prevođenja financijskih izvještaja neprofitnog računovodstvenog i poduzetničkog sustava (dalje u tekstu i: neproračunski računovodstveni sustav, neprofitni/poduzetnički sustav, neprofitno ili poduzetničko računovodstvo) u proračunski računovodstveni sustav navode se ograničenja istraženog modela i njegove pretpostavke.

Što nije predmet istraživanja modela, odnosno njegova ograničenja?

- ne istražuje se usklađenje proračunskih računa, odnosno računa na kojima se prati izvršenje usvojenog plana prihoda i rashoda, primitaka i izdataka države s knjigovodstvenim računima i njima pripadajućim financijskim izvještajima;
- ne istražuje se detaljan obuhvat konsolidacije financijskih izvještaja;
- ne razmatra se konsolidiranje financijskih izvještaja tako da se provode uobičajene procedure pri konsolidiranju, zbrajanje linijskih stavaka, isključivanje mogućeg kapitala, isključivanje međuodnosa, nego se samo modelom ujednačavaju računovodstvene politike;
- potreba stalnog dopunjavanja modela prevođenja knjigovodstvenih računa u temeljne knjigovodstvene račune zbog novih transakcija i mogućih promjena u računovodstvenim okvirima;
- postojanje stručnog osoblja koje dobro poznaje:
 - transakcije subjekta čije se poslovanje mora prevesti u temeljni računovodstveni okvir
 - svoj računovodstveni okvir i temeljni računovodstveni okvir
 - propisane računске planove.

Time je dokazana i **deseta pomoćna hipoteza (PH 10): Radi sagledavanja mogućnosti korištenja tako dobivenim informacijama, potrebno je sagledati i ograničenja predloženog modela.**

6.1.1.1. Pretpostavke modela

Značenje pojmova i pretpostavke modela su sljedeće:

- poslovnim subjektima nazivaju se sve vrste subjekata bez obzira na njihov statusni položaj (npr. ustanove, trgovačke društva, udruge);
- računovodstvenim sustavom nazivaju se računovodstvena načela i postupci koje primjenjuju različite skupine poslovnih subjekata koje svoje poslovanje moraju računovodstveno pratiti prema sustavu dvojnog (dvostrukog, dvostavnog) knjigovodstva. Različitim skupinama subjekata pripadajući računovodstveni sustavi koji se nazivaju profitno računovodstvo, neprofitno računovodstvo, proračunsko računovodstvo.
- prevođenje podataka iz sustava neprofitnog računovodstva u sustav proračunskog računovodstva provodi se kod subjekta koji je u sustavu proračunskog računovodstva, dakle modelom se svodi neprofitni odnosno poduzetnički računovodstveni sustav na proračunski računovodstveni sustav;
- poštuju se načela odgovarajućih računovodstvenih sustava koji se primjenjuju u Republici Hrvatskoj;
- ne postoji razlika u računovodstvenim politikama na usporedivim pozicijama; izvorna namjena prihoda/primitka ne mijenja se;
- obračunsko je razdoblje kalendarska godina;
- u istraživanju modela razmatrane su istovrsne transakcije promatrane u tri različita računovodstvena sustava;
- odabrane su karakteristične poslovne promjene od kojih su neke zajedničke (npr. darovanja, nabave dobara, prodaja usluga i dobara) i one koje postoje samo u nekim računovodstvenim sustavima. Dakle, neke su prisutne kod svih poslovnih subjekata (bez obzira na njihovu zastupljenost, odnosno učestalost), a neke kod samo nekih od njih (npr. porezi).
- zanemaruju se različiti nazivi financijskih izvještaja u različitim računovodstvenim sustavima jer to nije relevantno za dokazivanje postavljene hipoteze. Zbog istog razloga zanemaruje se i propisana forma financijskih izvještaja u sustavu proračunskog računovodstva. Uzima se u obzir samo temeljni pristup pri sastavljanju tih financijskih izvještaja. Stoga se financijski izvještaj kojim se utvrđuje rezultat poslovanja u modelu naziva račun prihoda i rashoda, a financijski izvještaj kojim se iskazuje stanje imovine, obveza i neto imovine naziva se bilancom.
- zanemaruju se različiti nazivi temeljnih računovodstvenih pozicija pa se ne pravi razlika između prihoda i primitaka (rabi se zajednički naziv: prihodi) te između rashoda i izdataka (rabi se zajednički naziv: rashodi);
- poslovni subjekt nije porezni obveznik u sustavu poreza na dodanu vrijednost ni poreza na dobit;
- prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav ne provodi se na računima glavne knjige, nego je ono vidljivo u radnim materijalima. Podatci koji se upotrebljavaju u radnim materijalima oslanjaju se na izvorne podatke iz neproračunskog računovodstvenog sustava.

6.1.2. RADNJE U MODELU PREVOĐENJA

Model prevođenja financijskih izvještaja neproračunskih računovodstvenih sustava u proračunski računovodstveni sustav uključuju nekoliko koraka: 1. **pripreme radnje**, 2. **upute za rad**, 3. **zahtjev za dostavu podataka** i 4. **prevođenje podataka iz neprofitnog ili poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav**.

Model prevođenja neproračunskih računovodstvenih sustava u proračunski računovodstveni sustav je jednak. S obzirom na navedeno i koraci prevođenja neproračunskih računovodstvenih sustava u proračunski računovodstveni sustav su jednaki. Oni se međusobno razlikuju samo u sadržaju podataka koji se obrađuju te načinu usklađenja prihoda i rashoda. Prikaz modela prevođenja jedinstven je, a kada je to potrebno, ističu se razlike između neprofitnog i poduzetničkog postupka prevođenja.

Slika 31. Koraci provedbe modela pri prevođenju računovodstvenih podataka iz neprofitnog i poduzetničkog računovodstvenog okvira u proračunski računovodstveni okvir

1	Pripreme radnje
1	Temeljne pripreme
2	Upute za zajedničke računovodstvene politike
2	Upute za rad
1	Temeljne odredbe o sustavu proračunskog računovodstva
2	Naputak o načinu razrade određenih računa glavne knjige
	a) primljenih kredita i zajmova uključujući njihove otplate (plaćanja) te danih pozajmica i njihovih povrata (naplata) uključujući novčane depozite;
	b) odgođenih prihoda;
	c) dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara te druge kratkotrajne nefinancijske imovine;
	d) potraživanja za prihode poslovanja;
	e) obveze prema dobavljačima.
3	Kvantifikacija primjene različitih računovodstvenih politika
3	Zahtjev za dostavu podataka
1	Pregled ukupnog prometa po računima glavne knjige/financijskih izvještaja iz sustava neproračunskog računovodstva
2	Specifikacija podataka na odgovarajućim računima glavne knjige.
4	Prevođenje podataka iz neprofitnog ili poduzetničkog računovodstva u proračunski računovodstveni sustav
1	Račun prihoda i rashoda
	1. Prevođenje prihoda,
	- utvrđivanje razlika između prihoda
	- reklasifikacija računa
	- usklađenje prihoda
	a) odgođenih prihodi
	b) potraživanja za prihode poslovanja
	c) primljenih kredita i pozajmica te danih pozajmica
	2. Prevođenje rashoda
	- razlike između rashoda;
	- reklasifikaciju rashoda
	- usklađenje rashoda
	a) stjecanja i otuđenja dugotrajne nefinancijske imovine te njezina otpisa te sitnog inventara i druge kratkotrajne nefinancijske imovine
	b) primljenih kredita i pozajmica te danih pozajmica,
	3. Razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neproračunskih u proračunske pozicije
	4. Prevođenje računa prihoda i rashoda.
2	Bilanca
	- reklasificirati račune
	- razraditi razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neproračunskih u proračunske prihode

Izvor: doktorandica prema modelu koji je rezultat istraživanja u ovom doktorskom radu

6.1.2.1. Pripremne radnje

S obzirom na to da se prevođenje podataka iz neproračunskih računovodstvenih sustava u sustav proračunskog računovodstva provodi kod subjekta koji je u sustavu proračunskog računovodstva, potrebno je provesti određene pripremne radnje prije nego što se dostave podatci proračunskom subjektu.

Pripremne radnje provode se u dva koraka:

- 1. temeljne pripreme i**
- 2. upute za zajedničke računovodstvene politike.**

6.1.2.1.1. TEMELJNE PRIPREME

Temeljna priprema sastoji se u izučavanju računovodstvenih sustava koji se primjenjuju u različitim računovodstvenim sustavima (profitnom, neprofitnom, proračunskom). Pritom je potrebno istražiti sličnosti i razlike između primjenjivih računovodstvenih sustava.

U slučaju da su propisani računski planovi, potrebno je sastaviti pregled usporednih računa prema računskom planu. Taj pregled treba se dostaviti i neprofitnom odnosno poduzetničkom subjektu čiji se podatci prevode u proračunski računovodstveni sustav ako je on subjekt koji će dostavljati podatke za prevođenje.

6.1.2.1.2. UPUTE ZA ZAJEDNIČKE RAČUNOVODSTVENE POLITIKE

Radi olakšanja prevođenja jednog računovodstvenog sustava u drugi, kako bi se izbjeglo usklađenje podataka ako nisu primjenjivane zajedničke računovodstvene politike, potrebno je kod onih pozicija glavne knjige koje se ne razlikuju u različitim sustavima dati upute za zajedničke računovodstvene politike. Ako se one ne mogu provoditi u sustavima koji se prevode u proračunski sustav, potrebno je zahtijevati kvantifikaciju tih odstupanja.

Bilo bi uputno unutar tog koraka urediti jedinstvene analitičke računске planove za sve subjekte koji se nalaze u jednom od tih sustava bez obzira na to je li pravnim okvirom određen računski plan. Time bi se osiguralo preciznije uključivanje podataka potrebnih za konsolidiranje prema pravilima priznavanja pozicija u proračunskom sustavu.

6.1.2.2. Upute za rad

Potrebno je dati upute subjektima koji dostavljaju podatke. Te bi upute trebale obuhvaćati:

- 1. temeljne odredbe o sustavu proračunskog računovodstva**
- 2. naputak o načinu razrade određenih računa glavne knjige**
- 3. kvantifikaciju primjene različitih računovodstvenih politika.**

6.1.2.2.1. TEMELJNA ODREDBA SUSTAVA PRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA

Te su upute bitne jer se njima osigurava uvid u računovodstveni sustav. Njima se osigurava ispravan obuhvat podataka bitnih za prevođenje podataka iz ostalih sustava u proračunski sustav i u okolnosti da upute koje se dostavljaju za razradu (specifikaciju) podataka s odgovarajućih računa glavne knjige nisu sadržavale promjene koje su nastale u sustavu neproračunskog računovodstva. Time se smanjuje mogućnost pogreške, odnosno omogućuje uočavanje nepotpunosti uputa.

6.1.2.2.2. *NAPUTAK O NAČINU RAZRADE ODREĐENIH RAČUNA GLAVNE KNJIGE*

Računi glavne knjige odnosno pozicija financijskih izvještaja moraju se razraditi zbog modela kako bi se određeni podatci mogli prevesti na pozicije financijskih izvještaja koji su drukčije vrednovani od onoga kako su vrednovani u sustavu neproračunskog računovodstva, odnosno od onih koji se iskazuju na više od jedne pozicije u sustavu proračunskog računovodstva. Specifikacija računa služi za reklasifikaciju podataka i za usklađenja. Obje te kategorije potrebne su za prevođenje podataka iz sustava neproračunskog računovodstva u sustav proračunskog računovodstva. Podatci koji će se dostaviti prema toj uputi rabiće se za potrebe prevođenja računa prihoda i rashoda te za potrebe prevođenja bilance.

Uz taj naputak bilo bi poželjno ispisati i podatke o brojčanim oznakama knjigovodstvenih računa s kojih se oni preuzimaju.

U računovodstvenim sustavima koji se primjenjuju u Republici Hrvatskoj potrebno je radi prevođenja podataka iz neproračunskih u proračunski računovodstveni sustav razraditi račune:

- a) **primljenih kredita i zajmova uključujući njihove otplate (plaćanja) te danih pozajmica i njihovih povrata (naplata) uključujući novčane depozite**
- b) **odgođenih prihoda**
- c) **dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara te druge kratkotrajne nefinancijske imovine**
- d) **potraživanja za prihode poslovanja**
- e) **obveze prema dobavljačima.**

U nastavku se objašnjava svaka od navedenih razrada:

a) primljenih kredita i zajmova uključujući njihove otplate (plaćanja) te danih pozajmica i njihovih povrata (naplate) uključujući i novčane depozite

U obje okolnosti (zaduživanja i odobravanja) potrebna je daljnja razrada prometa koji se odnosi na izvještajnu godinu i koji se odnose na prethodne godine. U tim pregledima iskazuju se početna stanja, prometi izvještajne godine te stanja krajem godine.

Potrebna je razrada prema klasifikaciji tih promjena u računskom planu proračunskog računovodstva.

Potrebno je sastaviti rekapitulaciju tako reklasificiranih podataka.

b) odgođenih prihoda

Posebno se treba pratiti svaka sastavnica odgođenih prihoda iz neproračunskih računovodstva jer imaju različit utjecaj na proračunsko vrednovanje. Potrebna je i razrada prometa koji se odnosi na izvještajnu godinu i onih koji se odnose na prethodne godine. U tim pregledima iskazuju se početna stanja, prometi izvještajne godine te stanja krajem godine.

Potrebno je sastaviti rekapitulaciju tako reklasificiranih podataka.

c) dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara te druge kratkotrajne nefinancijske imovine

Promjene se moraju reklasificirati prema strukturi računskog plana u proračunskom računovodstvu. Ta razrada mora osigurati podatke o mogućim revalorizacijama. Reklasificirani promet moraju imati podatak o početnom stanju, prometu izvještajnog razdoblja i stanju navedene imovine.

d) potraživanja za prihode poslovanja

Promjene na računima potraživanja za prihode poslovanja koji se razdvajaju u proračunskom računovodstvu na zasebna proračunska područja moraju se reklasificirati prema strukturi računskog plana sustava proračunskog računovodstva. Reklasificirani promet moraju imati podatak o početnom stanju, prometu izvještajnog razdoblja i stanju tog računa krajem godine. Podatci o ostalim potraživanjima koji se uzimaju u obzir pri prevođenju podataka, a koji se ne razdvajaju prema klasifikaciji u računskom planu proračunskog računovodstva izravno se preuzimaju iz podataka neproračunskih računovodstva.

e) obveze prema dobavljačima

Promjene na računima obveza prema dobavljačima moraju se reklasificirati prema strukturi računskog plana sustava proračunskog računovodstva. Reklasificirani promet moraju imati podatak o početnom stanju, prometu izvještajnog razdoblja i stanju tog računa krajem godine.

Te upute mogu biti sastavljene u obliku određenih tablica u koje bi se izravno upisivali podatci iz neproračunskih računovodstva.

6.1.2.2.3. KVANTIFIKACIJA PRIMJENE RAZLIČITIH RAČUNOVODSTVENIH POLITIKA

Potrebno je zahtijevati kvantifikaciju razlike vrijednosti zbog primjene računovodstvene politike koja se razlikuje od one koje je prezentirana kao zajednička računovodstvena politika. Ta se razlika može pojaviti samo na pozicijama koje imaju sličan sustav vrednovanja u oba računovodstvena sustava.

6.1.2.3. Zahtjev za dostavu podataka

Jedna je od temeljnih pretpostavki prevođenja jednog u drugi računovodstveni sustav i iskazivanje odnosno raspoloživost određenih podataka:

- 1. pregled ukupnog prometa po računima glavne knjige / financijskih izvještaja iz sustava neproračunskog računovodstva te**
- 2. specifikacija podataka na odgovarajućim računima glavne knjige.**

6.1.2.3.1. PREGLED UKUPNOG PROMETA PO RAČUNIMA GLAVNE KNJIGE / FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA IZ SUSTAVA NEPRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA

Da bi se financijski izvještaji neproračunskog računovodstva (račun prihoda i rashoda te bilanca) mogli prevoditi u istovrsne financijske izvještaje u proračunskom računovodstvu, potrebno je osigurati ishodišne podatke o poslovanju tijekom izvještajnog razdoblja. Podatci se mogu osigurati na dva načina: financijskim izvještajima ili izlistavanjem podataka iz glavne knjige iz neproračunskog računovodstva. Za model nije bitno dobiju li se podatci u formi financijskih izvještaja ili u formi izlistavanja ukupnog prometa računa glavne knjige. U oba slučaja dobiveni podatci moraju se prilagoditi strukturi financijskih izvještaja u sustavu proračunskog računovodstva jer se ne mogu izravno preuzimati.

6.1.2.3.2. SPECIFIKACIJA PODATAKA NA ODGOVARAJUĆIM RAČUNIMA GLAVNE KNJIGE

Potrebno je preuzeti specificirane podatke na temelju zahtjeva za njihovu razradu. Na temelju tih podataka bit će omogućeno prevođenje podataka iz neproračunskog računovodstva u proračunsko računovodstvo. Na temelju njih izvršit će se reklasifikacija i usklađenje neproračunskih podataka na one koji bi bili da su izvorno bili proračunski.

6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav

U nastavku se daje slijed istraživanja odgovarajućeg modela prevođenja podataka iz neproračunskog računovodstva u proračunsko računovodstvo koji se zasniva na istim poslovnim promjenama. Nakon završetka istraživanja usvojit će se model prevođenja podataka.

Sve vrijednosti koje su posljedica prevođenja neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav u modelu ne evidentiraju se u računima glavne knjige, nego su samo dio radnog materijala. Podatci s radnog materijala oslanjaju se na izvorne podatke iz neproračunskog sustava.

Posebno se provodi postupak prevođenja podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav za **račun prihoda i rashoda**, a posebno za **bilancu**.

Nakon izučavanja računovodstvenih okvira za neprofitne subjekte i gospodarske subjekte te njihovih financijskih izvještaja i svih pripremnih radnji koje zahtijeva predloženi model ujednačavanja računovodstvenih politika kako bi se poslovni odnosi sveli na isti nazivnik – računovodstveni okvir subjekata koji se financiraju javnim приходima prevođenjem podataka iz tih drugih računovodstvenih okvira u proračunski računovodstveni okvir – dokazana je **deveta pomoćna hipoteza (PH 9)**: *Nakon što se prouče sve posebnosti vođenja računa i sastavljanja financijskih izvještaja u različitim računovodstvenim okvirima, može se napraviti model konsolidacije financijskih izvještaja članova takve grupe javnog sektora.*

6.1.2.4.1. RAČUN PRIHODA I RASHODA

Pri istraživanju prevođenja podataka iz neproračunskog računovodstva u proračunski sustav provedeno je nekoliko radnji. Posebno je istraženo prevođenje prihoda, a posebno rashoda. Nakon prevođenja prihoda i rashoda, odnosno na temelju tih podataka sastavljen je pregled razlike rezultata (dobiti, viška/manjka prihoda) koji je rezultat tih prevođenja.

Postupak prevođenja prihoda i rashoda može se provoditi u svim njihovim pozicijama, ali nema zapreke da se po istom modelu prevede i u skraćenom obliku.

U nastavku slijedi najprije postupak prevođenja prihoda i rashoda u svim njihovim pozicijama, a zatim u skraćenom obliku.

Postupak prevođenja računa prihoda i rashoda objašnjen je u nekoliko povezanih koraka:

1. **prevođenje prihoda**
2. **prevođenje rashoda**
3. **razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neproračunskih u proračunske pozicije** te
4. **prevođenje računa prihoda i rashoda.**

6.1.2.4.1.1. *Prevođenje prihoda*

Pri prevođenju prihoda sustavno se provode određeni postupci: **utvrđivanje razlika između prihoda, reklasifikacija računa te usklađenje prihoda.**

❖ **Utvrđivanje razlike između prihoda**

Za utvrđivanje razlike između prihoda potrebno je utvrditi prihode u neproračunskom računovodstvu i prihode u proračunskom računovodstvu. Za utvrđivanje razlike prihoda po razredima prihoda potrebno je i jedne i druge prihode ispisati. Razliku je potrebno utvrditi po svakom razredu prihoda. Time se utvrđuje razlika prihoda iskazanih u razredu prihoda u neprofitnom računovodstvu (razredu 3, dalje: N3) odnosno poduzetničkom računovodstvu (razredu 7, dalje: POD7) i prihoda u proračunskom računovodstvu koji su razvrstani prema odgovarajućim područjima (dalje: proračunska područja) prema kojima se u proračunskom računovodstvu utvrđuje i rezultat područja. Riječ je o području redovitog poslovanja (razred 6, dalje: P6), nefinancijske imovine (razred 7, dalje: P7) te financijske imovine (razred 8, dalje: P8). Iz te usporedbe utvrđena je nominalna, apsolutna razlika između prihoda u sustavu neproračunskog računovodstva i onoga u proračunskom sustavu. To je razlika za koju se moraju promijeniti neproračunski prihodi kako bi se uskladili s proračunskim приходima. Nakon te promjene prihoda od neproračunskih prihoda nastaju proračunski prihodi po svim proračunskim područjima. Ta razlika, odnosno promjena prihoda iziskuje ili reklasifikaciju računa ili usklađenje zbog različitih načina mjerenja (vrednovanja) prihoda u tim različitim računovodstvenim područjima.

❖ **Reklasifikacija računa**

Reklasifikacija računa obuhvaća razvrstavanje svote prihoda na račune prihoda odgovarajućeg razreda proračunskog računovodstva bez obzira na to priznaju li se oni приходima u sustavu proračunskog računovodstva. Naknadno će, ako ne zadovoljavaju kriterije za priznavanje prihoda u proračunskom računovodstvu, biti isključeni. Podatci se preuzimaju izravno s pregleda ukupnog prometa računa u glavnoj knjizi neproračunskog računovodstva. Podatci se moraju reklasificirati u odgovarajuće razrede prihoda vodeći računa o proračunskim područjima.

Uz tu reklasifikaciju koja se odnosi na reklasifikaciju između razreda, pa time i računa, postoji i reklasifikacija računa unutar istog razreda prihoda. Ona nastaje kada se prihodi neproračunskog računovodstva iskazuju u istom razredu kao i prihodi proračunskog računovodstva.

Promjene na temelju obiju vrsta reklasifikacije ne smiju imati stanje, odnosno razlika reklasifikacija je nula.

❖ **Usklađenje prihoda**

U tom dijelu postupke prevođenja neproračunskih u proračunske prihode potrebno je umanjiti ili uvećati neproračunske prihode uzimajući u obzir različitosti pravila vrednovanja prihoda u tim računovodstvenim sustavima.

Usklađenje prihoda provodi se u nekoliko područja: **a) odgođenih prihoda, b) potraživanja za prihode poslovanja te c) primljenih kredita i pozajmica te danih pozajmica.**

Bez obzira na to u kojem se području provodi usklađenje prihoda, ono se mora provoditi u ukupnosti i usporedno s time u svakom od proračunskih područja (redovito poslovanje, nefinancijska imovina, financijska imovina).

Jedno je od područja koje utječe na usklađenje u vezi s promjenom stanja na računima skupine područje **odgođenih prihoda**. Podatci o tome preuzimaju se iz specifikacije podataka o odgođenim prihodima⁴⁰.

Za očekivati je da se u odgođenim prihodima pojavljuju različiti oblici prihoda pa se prema tome mora prilagoditi usklađenje. Tako se na primjer u poduzetničkom računovodstvu odgađaju državne potpore, dok se u neprofitnom sustavu odgađaju raznolikiji oblici nrecipročnih primitaka.

Prema postavkama neprofitnog računovodstva za svotu odobrenja na računima neprofitnih odgođenih prihoda proračunski prihodi moraju se uvećati jer je riječ o prihodima koji nisu povezani s protučinidbom te se stoga u proračunskom računovodstvu priznaju u trenutku raspoloživosti, dok se u neprofitnom sustavu priznaju u trenutku nastanka rashoda koji se iz njih financiraju. Oni se ne uvećavaju za odobrene neprofitne odgođene prihode ako je riječ o odobrenju odgođenih prihoda koji se u proračunskom računovodstvu izravno odobravaju izvorima.

Za usklađenje prihoda u vezi s odgođenim prihodima uzima se u obzir razlika promjena stanja odgođenih prihoda unutar izvještajnog razdoblja ako ona ne uključuju neprofitne odgođene prihode koji se u proračunskom sustavu izravno pripisuju izvorima. U godinama koje slijede godinu u kojoj je odobren račun odgođenih prihoda pri usklađenju za neprofitne odgođene prihode potrebno je prihode koji su nastali u reklasifikaciji prihoda, a koji se odnose na odgođene prihode, umanjiti. To je potrebno jer su ti reklasificirani prihodi neprofitnog računovodstva sastavni dio izvora/rezultata u proračunskom računovodstvu.

Iste svote korekcije neprofitnih prihoda na temelju odgođenih prihoda mogle bi se izračunati na temelju promjene stanja neprofitnih odgođenih prihoda. U toj okolnosti bila bi narušena razvidnost modela pretvorbe pa stoga nije primijenjen, osim u prvoj godini modela prevođenja.

Pri poduzetničkim odgođenim prihodima za svotu odobrenja na računima poduzetničkih odgođenih prihoda koji se odnose na državne potpore proračunski prihodi uvećavaju se jer se oni u proračunskom računovodstvu priznaju u trenutku raspoloživosti, dok se u poduzetničkom sustavu priznaju u trenutku nastanka rashoda koji se iz njih financiraju. Oni se ne uvećavaju za odobrene poduzetničke odgođene prihode ako je riječ o odobrenju odgođenih prihoda koji se u proračunskom računovodstvu izravno odobravaju izvorima.

Pri razradi odgođenih prihoda svi se moraju specificirati prema klasifikaciji tih prihoda u sustavu proračunskog računovodstva.

Zaduženje odgođenih prihoda ima prepoznatljive utjecaje na pozicije prihoda i bilance što se može sagledati iz pregleda tih odnosa koji slijedi u nastavku. Pritom nije bitno o kojem je računovodstvenom sustavu riječ, nego kako se prihodi uključuju poštujući temeljne postavke u računovodstvenom sustavu u koji se oni uključuju.

⁴⁰ Podatci iz poglavlja 6.1.2.2.2., *pod b)*

Sljedeće područje koje utječe na usklađenje povezano je s promjenama koje nastaju na računima **potraživanja za prihode poslovanja** koji su posljedica neke činidbe⁴¹.

Promjene tih računa imaju utjecaj jer vrijeme priznavanja prihoda može biti različito: u trenutku činidbe ili u trenutku naplate. Promatrani neproračunski sustavi imaju istovjetan pristup priznavanju prihoda za čije se stjecanje očekuje činidba: u neprofitnom/poduzetničkom sustavu priznaju se u trenutku činidbe, a u proračunskom sustavu u trenutku raspoloživosti odnosno naplate.

U prvoj godini usklađenja, u kojoj su i nastala potraživanja, riječ je o smanjenju prihoda u proračunskom računovodstvu u svoti koja odgovara stanju na računima potraživanja za prihode poslovanja u neprofitnom/poduzetničkom računovodstvu. U sljedećim godinama usklađenje je nešto drukčije. U tim se godinama neprofitni/poduzetnički prihodi umanjuju za novonastale obračunane prihode u izvještajnom razdoblju, a uvećavaju se za naplatu potraživanja bez obzira na to kada su nastala potraživanja koja su naplaćena u izvještajnoj godini.

Od tog pristupa u usklađenju poduzetničkog s proračunskim računovodstvom, za razliku od usklađenja neprofitnog s proračunskim računovodstvom, odvojeno treba pratiti prihode koji se u poduzetničkom računovodstvu priznaju po neto načelu (mogući ukupni primitci umanjeni za rashode). U tim okolnostima mora se od ukupno povećanih potraživanja za te prihode oduzeti rashod koji je povezan s tim otuđenjem. To je svota za koju se umanjuju proračunski prihodi jer potraživanja za neto vrijednost nisu još raspoloživa.

I tu se mogu prepoznati međuodnosi priznavanja prihoda izvještajnog razdoblja bez obzira na to o kojem je računovodstvenom sustavu riječ. Tim se međuodnosima iz svakog računovodstvenog sustava prihodi mogu prevesti u drugi računovodstveni sustav. Pri tome je potrebno samo odrediti odgovarajuću bazu na koju se prihodi svode i pravila koja vrijede u sustavima iz kojih se prihodi prevode te usporedno s time i o njihovim napolatama.

Završno područje koje utječe vrijednosno na usklađenje neprofitnih prihoda pri prevođenju neproračunskih prihoda u proračunske prihode jest područje financijskih plasmana: **primljenih kredita i zajmova te danih zajmova**⁴².

U tom području potrebno je uzeti u obzir činjenicu da su primljeni krediti i zajmovi prihodi (u proračunskom sustavu se nazivaju primitcima) razdoblja u kojem su primljeni te da neke njihove otplate umanjuju te prihode. Isto tako, potrebno je obratiti pozornost na to da povrati (naplate) danih zajmova imaju obilježje prihoda razreda P8. Dakle, podatci se iz neproračunskog računovodstva preuzimaju s odgovarajućih računa potraživanja i obveza. Radi ispravnog prevođenja neproračunskih prihoda u proračunske prihode potrebna je detaljna razrada primljenih kredita i zajmova i danih zajmova jer je i njihova klasifikacija u računskom planu proračunskog računovodstva vrlo detaljna.

S obzirom na to da se ti podatci u neproračunskom računovodstvu ne očituju u prihodima, za odgovarajuće svote prometa, odnosno u određenim okolnostima stanja, potrebno je formirati primitke razreda P8. Prihodi nastaju na temelju smanjenja potraživanja za dane zajmove i povećanje obveze za

⁴¹ Podatci iz poglavlja. 6.1.2.2.2. pod d)

⁴² Podatci iz poglavlja 6.1.2.2.2. pod a)

primljene kredite i zajmove. Prihodi će se u okolnostima davanja kratkoročnih zajmova odnosno primanja kratkoročnih kredita i zajmova formirati iz njihova stanja ako je taj zajam naplaćen (pri davanju zajma) odnosno plaćen (pri primanju kredita ili zajma) u godini davanja odnosno primanja. Pri smanjenju potraživanja za dane zajmove nije bitno u kojem su razdoblju potraživanja nastala, osim ako nije riječ o kratkoročno danim zajmovima.

U modelu je potrebno posebno iskazati svotu reklasifikacije prihoda, a posebno svotu usklađenja radi usklađenja rezultata tekućeg razdoblja što je bitno za pravilno usklađenje bilance.

Ako bi se prilagođavanje prihoda provodilo po skraćenom postupku, postupak bi bio jednak, samo se ne bi razrađivale pozicije prihoda.

Zato bi se kod skraćenog oblika prilagođavanja prihoda razlika između neproračunskih prihoda (neprofitnog i poduzetničkog računovodstva) i proračunskog računovodstva najprije reklasificirala, a potom bi se za stanje odgođenih prihoda, ako se oni ne pripisuju izravno izvorima, uvećali prihodi, umanjili bi se prihodi za stanje nenaplaćenih potraživanja za prihode poslovanja te bi se uvećali za promete na odgovarajućim računima potraživanjima za dane pozajmice i obveze za primljene kredite i zajmove. Riječ je o istim promjenama koje su prethodno detaljno objašnjene. Razlika je od prethodnog načina (detaljnog) prevođenja u tome što se sada u prevođenje uključuju ukupne vrijednosti, a ne one koje su razrađene po odgovarajućim pozicijama.

6.1.2.4.1.2. Prevođenje rashoda

Postupak prevođenja neproračunskih rashoda u proračunske rashode jednak je onome koji se odnosi na prihode. Razlika je u načinu usklađenja neproračunskih s proračunskim rashodima.

S obzirom na to postupak uključuje utvrđivanje **razlike između rashoda, reklasifikaciju rashoda te usklađenje rashoda.**

❖ Utvrđivanje razlike između rashoda

Za utvrđivanje razlike između rashoda potrebno je utvrditi rashode u neproračunskom računovodstvu i rashode u proračunskom računovodstvu. Za utvrđivanje razlike između rashoda po razredima rashoda i jedne i druge rashode potrebno je ispisati. Razliku je potrebno utvrditi po svakom razredu rashoda. Time se utvrđuje razlika rashoda iskazanih u razredu rashoda u neprofitnom računovodstvu (razredu 4, dalje: N4), poduzetničkom računovodstvu (razredu 4, dalje: POD4 te razredu 7, POD7) i rashoda u proračunskom računovodstvu koji su razvrstani prema odgovarajućim područjima (dalje: proračunska područja) prema kojima se u proračunskom računovodstvu utvrđuje i rezultat područja. Riječ je o području redovitog poslovanja (razred 3, dalje: P3), nefinancijske imovine (razred 4, dalje: P4) te financijske imovine (razred 5, dalje: P5). Iz te usporedbe utvrđena je razlika između rashoda u neproračunskom sustavu računovodstva i onoga u proračunskom sustavu. To je razlika za koju se moraju promijeniti neproračunski rashodi kako bi se uskladili s proračunskim rashodima. Nakon te promjene rashoda od neproračunskih rashoda nastaju proračunski rashodi po svim proračunskim područjima. Ta razlika, odnosno promjena rashoda iziskuje ili reklasifikaciju računa ili usklađenje zbog različitih načina mjerenja (vrednovanja) rashoda u tim različitim računovodstvenim područjima.

❖ **Reklasifikacija računa**

Reklasifikacija računa obuhvaća razvrstavanje svote rashoda na račune rashoda odgovarajućeg razreda proračunskog računovodstva neovisno o tome priznaju li se oni ili ne rashodima u sustavu proračunskog računovodstva. Naknadno će, ako ne zadovoljavaju kriterije za priznavanje rashoda u proračunskom računovodstvu, biti isključeni. Podatci se preuzimaju izravno s pregleda ukupnog prometa računa u glavnoj knjizi odgovarajućeg neproračunskog računovodstva. Podatci se moraju reklasificirati u odgovarajuće razrede rashoda vodeći računa o proračunskim područjima.

Tu mogu biti prisutne dvije vrste reklasifikacija; između razreda i unutar razreda. Na primjer, dio rashoda razreda N4 osim što se razvrstava u rashode razreda P3, ostaje u rashodima istog razreda – razreda 4, samo što su to sada proračunski rashodi razreda 4 (P4). Stoga postoji reklasifikacija rashoda na rashode drugih razreda i unutar istog razreda. Kada se reklasifikacija provodi unutar istog razreda, podatci se, kao i kod reklasifikacije između razreda, preuzimaju izravno s računa glavne knjige. Oni se u objema reklasifikacijama neće moći izravno preuzeti samo u slučaju da se neproračunski račun razvrstava na dva ili više računa proračunskih rashoda. Tada je potrebna razrada toga računa.

Dodatna posebnost u reklasifikaciji rashoda između razreda rashoda povezana je s nabavom sitnog inventara. Budući da se u proračunskom računovodstvu rashodi za nabavu sitnog inventara iskazuju u P3, a da su djelomično iskazani u N4 odnosno POD4 (samo za svotu otpisa), potrebno je umanjiti izvornu razliku rashoda između proračunskih i neprofitnih/poduzetničkih rashoda razreda 4 kako bi se provela odgovarajuća reklasifikacija između razreda odnosno unutar razreda. Naime, reklasificirati se može samo ono što je rashod u istoj svoti i u jednom i u drugom računovodstvu. S obzirom na to da se u neprofitnom/poduzetničkom računovodstvu nalazi samo svota otpisa (N4, POD4), ne može se reklasificirati onaj dio rashoda koji je uključen u rashode P3, a koji se odnosi na neotpisanu vrijednost sitnog inventara. Ta svota, neotpisana svota sitnog inventara, uključit će se u rashode u dijelu usklađenja rashoda.

Promjene na temelju reklasifikacije, kao što je to slučaj i pri reklasifikaciji prihoda, ne smiju imati stanje.

❖ **Usklađenje rashoda**

U tom dijelu postupka prevođenja neproračunskih u proračunske rashode potrebno je umanjiti ili uvećati odgovarajuće neproračunske rashode poštujući različitosti pravila vrednovanja rashoda u tim računovodstvenim sustavima.

Usklađenje se provodi u nekoliko područja: **a) u području stjecanja i otuđenja dugotrajne nefinancijske imovine i njezina otpisa te sitnog inventara i druge kratkotrajne nefinancijske imovine, b) u području primljenih kredita i pozajmica te danih pozajmica**, odnosno njihovih plaćanja i naplata.

Bez obzira na to u kojem se području provodi usklađenje rashoda, ono se mora provoditi u ukupnosti i usporedno s time u svakom od proračunskih područja (redovito poslovanje, nefinancijska imovina, financijska imovina).

S obzirom na to da se u neproračunskom računovodstvu stjecanje **dugotrajne nefinancijske imovine** uz naknadu ne iskazuje kao rashod, a da se u proračunskom računovodstvu iskazuje kao rashod, potrebno je povećati rashode nefinancijske imovine za nabavljenu dugotrajnu nefinancijsku imovinu, a umanjiti ih za svotu rashoda koji se u neproračunskom računovodstvu iskazuju kao rashod otpisa (amortizacija) jer se ti rashodi već nalaze u razredu N4, odnosno POD4 koji su bili podvrgnuti reklasifikaciji unutar razreda 4⁴³. Tako se postupa kada je u izvještajnoj godini dugotrajna nefinancijska imovina nabavljena uz naknadu. Ako je nabavljena u prethodnim razdobljima, svota N4 odnosno POD4 umanjuje se samo za svotu otpisa dugotrajne nefinancijske imovine u tijeku izvještajne godine.

Za svotu otuđene imovine umanjuje se N4. Umanjenje se provodi za knjigovodstveno stanje otuđene dugotrajne nefinancijske imovine. Radi prepoznatljivosti modela posebno se umanjuje nabavna vrijednost, a uvećava otpisana vrijednost otuđene dugotrajne nefinancijske imovine. U slučaju da se za otuđenje imovine ne iskazuje rashod u neproračunskom sustavu, nego se pri isknjiženju rabi neto vrijednost, u slučaju gubitka pri otuđenju rashodi bi se umanjili za tu vrijednost, a u slučaju dobitka to je nebitno za usklađenje rashoda.

Rashodi razreda 4 neće se uvećati za stjecanje dugotrajne nefinancijske imovine čije se stjecanje izravno pripisuje izvorima (računu skupine 915). Za tako stečenu dugotrajnu imovinu potrebno je umanjiti rashode za svotu njezina otpisa.

Isto tako, pri isknjiženju dugotrajne nefinancijske imovine koja je tijekom razdoblja bila revalorizirana, rashodi se umanjuju za njezinu vrijednost bez svote revalorizacije jer umanjenje revalorizacije u neprofitnom računovodstvu nema utjecaja na rashode.

Drugo je područje koje utječe na vrijednosno usklađenje rashoda neproračunskog računovodstva s rashodima proračunskog računovodstva područje financijskih plasmana: **primljenih kredita i zajmova te danih zajmova**⁴⁴.

Pristup tom usklađenju sličan je onom koji je u modelu usvojen kod prihoda s razlikom da je riječ o suprotnim promjenama na istim računima, računima obveza i potraživanja koji su povezani s tim financijskim plasmanima.

Dani zajmovi, uključujući depozite te otplate (plaćanja) prethodno primljenih kredita i zajmova (plaćanja), u neproračunskom računovodstvu ne utječu na prihode i rashode, dok se u proračunskom računovodstvu iskazuju kao rashodi (u proračunskom sustavu, izdatci). Za promete tih računa (računa obveza i potraživanja u neproračunskom računovodstvu), odnosno u nekim okolnostima, za stanja tih računa bit će iskazani rashodi P5.

Za usklađenja prihoda i rashoda ne može se rabiti stanje ovih računa, odnosno stanje njihovih promjena tijekom izvještajnog razdoblja jer se posebno usklađuju prihodi, a posebno rashodi koji poneki put ovisе o prometima na istim računima.

U modelu je potrebno posebno iskazati svotu reklasifikacije rashoda, posebno svotu usklađenja rashoda radi usklađenja rezultata tekućeg razdoblja, što je bitno za pravilno usklađenje bilance.

⁴³ Podatci iz poglavlja 6.1.2.2.2. pod c)

⁴⁴ Podatci iz poglavlja 6.1.2.2.2. pod a)

Ako bi se prilagođavanje rashoda provodilo po skraćenom postupku, postupak bi bio jednak, samo se ne bi razrađivale pozicije rashoda.

Stoga bi se razlika između rashoda neprofitnog i proračunskog računovodstva najprije reklasificirala, a potom bi se rashodi uvećali za stjecanje dugotrajne nefinancijske imovine uz naknadu, umanjili za obračunani otpis dugotrajne nefinancijske imovine i njezina otuđenja te promete potraživanja i obveza danih zajmova i primljenih zajmova i kredita. Riječ je o istim promjenama koje su prethodno detaljno objašnjene. Razlika je od prethodnog načina (detaljnog) prevođenja u tome što se sada u prevođenje uključuju ukupne vrijednosti, a ne one koje su razrađene po odgovarajućim pozicijama. Na jednak način proveo bi se postupak prevođenja poduzetničkih u proračunske rashode s nekim razlikama. Razlika ne bi bila samo u svotama nego bi se izvorno utvrđena razlika između poduzetničkih i proračunskih rashoda uvećala i za stjecanje stvari koje imaju u poduzetničkom sustavu obilježje kratkotrajne nefinancijske imovine.

Za tu vrstu usklađenja postoje opće načela kojih se treba pridržavati pri prevođenju jednih rashoda u druge rashode, a bitno ovise o tome nastaje li nastankom poslovne promjene imovina, rashod ili možda imovina i rashod pri čemu se tada usporedno priznaju izvori.

6.1.2.4.1.3. Razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenje neproračunskih u proračunske pozicije

Budući da se u bilanci moraju vrijednosti neproračunskog rezultata prevesti u proračunske vrijednosti, potrebno je utvrditi kakav je utjecaj reklasifikacija i usklađenja prihoda i rashoda na rezultat/e prema proračunskoj klasifikaciji.

Taj podatak se osigurava pregledom reklasifikacija i usklađenja prihoda i rashoda te njihovim međudnosom odnosno razlikama. Te su razlike ujedno i kontrola provedenih postupaka. Naime, kada se prevodi neproračunski račun prihoda i rashoda u proračunski račun prihoda i rashoda, prevođenje se treba provoditi prema proračunskim područjima i treba se radi kontrole utvrđenog izvornog rezultata u neproračunskom računovodstvu posebno iskazati reklasifikacija tog izvornog rezultata.

Razlika prihoda i rashoda reklasificiranih podataka jest razrada rezultata izvorne svote neproračunskog rezultata, a razlika usklađenih prihoda i rashoda korigira izvorni rezultat.

6.1.2.4.1.4. Prevođenje računa prihoda i rashoda

Nakon što su izračunane razlike prihoda i rashoda u odnosu na proračunske vrijednosti, što je i kontrola ispravnosti modela nakon što se provede prevođenje neproračunskih vrijednosti u proračunske vrijednosti, potrebno je utvrđene reklasifikacije i izračunana usklađenja provesti kroz račun prihoda i rashoda.

Podatci koji se upisuju u račun prihoda i rashoda preuzimaju se izravno iz odgovarajućeg neproračunskog računovodstva ili iz podataka koji su dobiveni pri prevođenju prihoda odnosno rashoda, a što je prethodno objašnjeno.

Posebno se upisuju podatci o reklasifikacijskim svotama, a posebno o svotama usklađenja te ukupne svote prevođenja. Njihova ukupna svota uspoređuje se sa izvornim podacima koji se u račun prihoda i rashoda upisuju izravno s računa proračunske glavne knjige. Ti podatci moraju biti isti jer se samo tako dokazuje da je model pretvorbe točan.

6.1.2.4.2. Bilanca

Model prevođenja neproračunske bilance odnosno glavne knjige u proračunsku bilancu u okolnosti postojanja zajedničkih računovodstvenih politika pri vrednovanju imovine i obveza znatno je jednostavniji od prevođenja računa prihoda i rashoda.

Neki se podatci reklasificiraju, neki upisuju na nekoliko pozicija, a neki se preuzimaju iz podataka prethodnog razdoblja prevedene bilance i razrade razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neproračunskih u proračunske pozicija.

Pri prevođenju neproračunske u proračunsku bilancu potrebno je: **reklasificirati račune te razraditi razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neproračunskih u proračunske prihode.**

❖ **Reklasifikacija računa**

Za reklasifikaciju podataka neproračunske bilance u proračunsku bilancu traženi su svi podatci koji se iz jedinstvenog računa neprofitne/poduzetničke glavne knjige razdvajaju u dva ili više računa. U modelu su to podatci o primljenim kreditima i zajmovima te danim pozajmicama, dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara te ostale kratkotrajne nefinancijske imovine, potraživanja za prihode poslovanja i obveze prema dobavljačima.⁴⁵

Razvidno je da su se istovrsne razrade rabile i pri prevođenju prihoda i rashoda. Jedini novi pregled, odnosno specifikacija jest razrada računa obveza prema dobavljačima.

Reklasifikacija računa se provodi i za račune neprofitne/poduzetničke glavne knjige koji se u proračunskoj klasifikaciji ne dijele. Njihova reklasifikacija obuhvaća samo promjenu neprofitnog/proračunskog knjigovodstvenog računa u proračunski knjigovodstveni račun.

❖ **Razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neproračunskih u proračunske pozicije**

Ta razrada se sastavlja na temelju podataka o prevođenju prihoda i rashoda iz računa prihoda i rashoda.⁴⁶

Uočava se da su pri istovrsnim poslovnim promjenama apsolutne vrijednosti aktive/pasive neprofitne i proračunske bilance odnosno glavne knjige jednake. Razlika između aktive/pasive postoji između poduzetničke i tih dviju bilanci. Poduzetnička aktiva/pasiva veća je za svotu neutrošene nabavljene kratkotrajne nefinancijske imovine.

6.2. Slučaj prevođenja računa glavne knjige

U nastavku se, putem računa glavne knjige, proučava slučaj prevođenja neproračunskih pozicija financijskih izvještaja u proračunske pozicije. Istovrsni poslovni odnosi (transakcije, događaji) iskazuju u sva tri računovodstvena sustava te se potom neproračunski sustavi na temelju prethodno prezentiranog teoretskog modela prevode u proračunski računovodstveni sustav.

⁴⁵ Podatci iz poglavlja 6.1.2.2.2. pod a), c), d), e)

⁴⁶ Pogledati detaljnije u poglavlju 6.1.2.4.1.3.

Prema svemu do sada proučenom i proučavanjem slučaja potvrđuje se **jedanaesta pomoćna hipoteza (PH 11)**: *Utvrđeni prijedlog modela može se primijeniti na grupu javnog sektora koju čine članovi koje vode svoje knjigovodstvene račune u računovodstvenim okvirima različitim od računovodstvenog okvira glavnog člana grupe javnog sektora.*

Praktičan primjer, odnosno proučavanje slučaja isključivo je u stvarnom zakonodavnom okruženju u kojem se radi usklađenje računovodstvenih politika. Razlog je to što za određene računovodstvene sustave ne postoje međunarodni računovodstveni standardi, tj. standardi financijskog izvještavanja, odnosno ako i postoje, nisu obvezujuću te ako se dragovoljno primjenjuju, njihova primjena zna biti djelomična.

Uspoređivanjem tako dobivenih podataka s izvorno zabilježenim podacima u sustavu proračunskog računovodstva vidljivo je da su oni isti čime se potvrđuje temeljna (glavna) hipoteza ovog doktorskog rada.

Time se na stvarnom slučaju promatranjem poslovnih odnosa u tri izvještajne godine dokazuje osnovna hipoteza ovog rada:

Znanstveno utemeljenim spoznajama o sastavljanju konsolidiranih izvještaja grupe javnog sektora kada članovi (subjekti) grupe vode svoje knjigovodstvene račune u različitim računovodstvenim okvirima, moguće je stvoriti pouzdano sredstvo rada javnog menadžmenta.

Naime, uspoređujući konačne vrijednosti na računima glavne knjige i u financijskim izvještajima one su iste nakon što su se knjigovodstveni računi iz neprofitnog i gospodarskog okvira za iste poslovne odnose prenijeli predloženim modelom u račune i financijske izvještaje iz proračunskog okvira koji se za potrebe ovog rada smatra temeljnim računovodstvenim okvirom.

6.2.1. OPĆE NAPOMENE

Radi dokazivanja ispravnosti modela pretvaranja istovrsnih poslovnih promjena iz neprofitnog i poduzetničkog računovodstvenog sustava (dalje u tekstu i: **neprračunski računovodstveni sustavi, neprofitni/poduzetnički sustav, neprofitno ili poduzetničko računovodstvo**) u proračunski računovodstveni sustav, a na temelju podataka koji su objavljeni u financijskim izvještajima neprofitnog i poduzetničkog računovodstva u nastavku se daje primjer odabranih poslovnih promjena kojima su se željele obuhvatiti uobičajene poslovne aktivnosti. Na temelju tih promjena koje su iskazane na T-računima u glavnoj knjizi u okviru neprofitnog/poduzetničkog i proračunskog računovodstvenog sustava sastavljeni su financijski izvještaj u neprofitnom/poduzetničkom računovodstvenom sustavu (račun prihoda i rashoda te bilanca) koji su tada prema modelu koji je nastao na temelju istraživanja i elaboriranja u ovom doktorskome radu prevedeni u financijske izvještaje proračunskog računovodstvenog sustava. Nakon prevođenja tih neprofitnih/poduzetničkih financijskih izvještaja u istovrsne proračunske financijske izvještaje ti se izvještaju mogu uključiti u postupak konsolidacije financijskih izvještaja na način kako je to uređeno u okviru proračunskog sustava financijskog izvještavanja. U ovom dijelu rada zanemaruju se različiti nazivi financijskih izvještaja u različitim računovodstvenim sustavima jer to nije bitno u dokazivanju postavljene hipoteze. Zbog istog razloga zanemaruje se i propisana forma financijskih izvještaja u sustavu proračunskog računovodstva. Poštuje se samo temeljni pristup sastavljanju tih financijskih izvještaja.

Posebna pozornost posvećena je uključivanju poslovnih promjena koje se u načelima knjigovodstvenog bilježenja razlikuju između navedenih računovodstvenih sustava.

Poslovne promjene i financijski izvještaji prate se u tri izvještajna razdoblja (godine) kako bi se sagledali utjecaji prevođenja financijskih izvještaja iz jednog razdoblja u drugo, poglavito u okolnostima kada nastaju promjene u izvještajnom razdoblju, a svoje ishodište imaju u jednom od prethodnih izvještajnih razdoblja i kako bi se utvrdio utjecaj tih promjena na bilančne stavke.

U provjeri modela u prvoj izvještajnoj godini (**001. godina**) sustavno se provodi prevođenje neprofitnih/poduzetničkih u proračunske financijske izvještaje prema koracima koji su naznačeni u teoretskom modelu prevođenja financijskih izvještaja neprofitnog i poduzetničkog računovodstvenog sustava u proračunski računovodstveni sustav (dalje: **model**). Stoga su koraci primjene modela numerirani usporedivo s teoretskim modelom (npr. 6.1.2.1.⁴⁷ Pripremne radnje (u modelu) i 6.2.2.1.⁴⁸ U ostalim godinama (002. – drugoj izvještajnoj godini te 003. – trećoj izvještajnoj godini) obrazlaže se samo prevođenje podataka bez pojedinačnog objašnjenja svakog od koraka modela. Koraci se pojedinačno obrazlažu samo u prvoj godini.

U **Prilogu 9.** dana je poveznica između predloženog modela i njegove provedbe u tri obračunska razdoblja (godine).

U nastavku su navedene i kratice koje se upotrebljavaju u ovom dijelu rada i njihova objašnjenja.

Tablica 16. Kratice u modelu

Kratice	Opis
N	Neprofitno
POD	Poduzetničko
P	Proračunsko
N3	Odgovarajući razred u neprofitnom računovodstvu (u primjeru, razred 3)
P6	Odgovarajući razred u proračunskom računovodstvu (u primjeru, razred 6)
POD1200	Odgovarajući knjigovodstveni račun u poduzetničkom računovodstvu (u primjeru, račun 1200)
N1631	Odgovarajući knjigovodstveni račun u neprofitnom računovodstvu (u primjeru, račun 1631)

6.2.2. PRIMJENA MODELA, 001. IZVJEŠTAJNA GODINA

Kao što to zahtijeva i sam model, u primjeni modela slijede se koraci koji su utvrđeni u modelu: pripremne radnje, upute za rad, zahtjev za dostavu podataka, prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav.

6.2.2.1. Pripremne radnje

U zasebnom dijelu ovog rada istražene su sličnosti i razlike između neproračunskih i proračunskog računovodstvenog sustava te se u primjeni modela ne ponavljaju.⁴⁹

⁴⁷ 6.1. je oznaka pridružena teoretskom modelu.

⁴⁸ 6.2. je oznaka pridružena praktičnom modelu.

⁴⁹ Pogledati poglavlje 4.1. Računovodstveni okviri subjekata javnog sektora.

U ovom radu nisu u cijelosti dani podatci o usporednim računima računskog plana neprofitnog/poduzetničkog računovodstva. U radu su navedeni samo oni koji se upotrebljavaju u primjeru.⁵⁰

Nisu dane ni upute za zajedničke računovodstvene politike jer se pretpostavlja da su računovodstvene politike jedinstvene. Pretpostavlja se da su jedinstvene, jer da nisu, otežale bi dokazivanje ispravnosti modela. Ovaj otklon mogao bi biti predmet posebnog istraživanja.⁵¹

6.2.2.2. Upute za rad

Upute koje se odnose na **temeljne postavke proračunskog računovodstva** s posebnim naglaskom na razlikama nisu dio ovog dijela rada. One mogu se u sažetku preuzeti iz dijela rada kojim se istražuju proračunski i neprofitni/poduzetnički računovodstveni sustavi u RH. Stoga se u ovom dijelu one ne ponavljaju.⁵²

Naputak o načinu razrade određenih pozicija glavne knjige neprofitnog/poduzetničkog računovodstva prikazan je u obliku tablica u kojima su navedeni računi koji se moraju specificirati i komponente koje se moraju zasebno iskazati. One u radu nisu nepopunjene, već su popunjene podacima koji su preuzeti s računa glavne knjige neproračunskog računovodstva te su tako sastavni dio primjera.⁵³

U ovom primjeru računovodstvene politike su ujednačene pa se ne postavljaju zahtjevi za **kvantifikacijom podataka o razlikama zbog primjene različitih računovodstvenih politika**.

6.2.2.3. Zahtjev za dostavu podataka

Na temelju podnesenog zahtjeva za dostavu podataka dostavljene su dvije temeljne skupine podataka: **podatci o prometu po računima glavne knjige** iz sustava neprofitnog/poduzetničkog računovodstva te **specifikacija podataka na odgovarajućim računima** glavne knjige.

6.2.2.3.1. PREGLED UKUPNOG PROMETA PO RAČUNIMA GLAVNE KNJIGE IZ SUSTAVA NEPROFITNOG RAČUNOVODSTVA

U nastavku se slijedi pregled knjiženja na računima glavne knjige poslovnih promjena koje su predmet istraživanja u prvoj izvještajnoj godini u sustavu neprofitnog/poduzetničkog računovodstva. Radi dokazivanja ispravnosti modela odmah iza tih glavnih knjiga neprofitnog računovodstva slijedi pregled knjiženja istih poslovnih odnosa na računima glavne knjige u sustavu proračunskog računovodstva. Naime, nakon što se provede postupak prevođenja podataka iz neprofitnog računovodstva u podatke proračunskog računovodstva prevedeni podatci moraju odgovarati izvornim podacima proračunskog računovodstva.⁵⁴

⁵⁰ Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.1.1. *Temeljne pripreme*.

⁵¹ Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.1.2. *Upute za zajedničke računovodstvene politike*.

⁵² Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.2.1. *Temeljne odredbe sustava proračunskog računovodstva*. O temeljnim postavkama proračunskog računovodstva pisano je ispred u poglavlju 4.1.4. *Računovodstveni okvir za subjekte financiranje javnim prihodima*.

⁵³ Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.2.2. *Naputak o načinu razrade određenih računa glavne knjige*

⁵⁴ Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.3.1. *Pregled ukupnog prometa po računima glavne knjige / financijskih izvještaja iz sustava neproračunskog računovodstva*

Poslovne promjene prve izvještajne godine (001. godina)

- 1. Poslovni subjekt ima na raspolaganju novčanih sredstava u svoti od 10.000,00 kn čiji je izvor u ostvarenom rezultatu poslovanja iz prethodnih razdoblja, a koja se nalaze na poslovnom računu. (početno stanje 001. godine).*
- 2. Primljeno je 20.000,00 kn gotovog novca u blagajni od fizičke osobe na ime dara za nabavu dugotrajne materijalne imovine (računala) kojemu je korisni vijek uporabe tri godine.*
- 3. Kupljena su dva računala, svako u vrijednosti 4.000,00 kn. Primljen je račun dobavljača. Jedno računalo nabavljano je na lizing. Lizing je dugoročan.*
- 4. Račun dobavljača plaćen je s računa koji je otvoren u poslovnoj banci u svoti od 2.000,00 kn, a plaćanje se odnosi na nabavu računala koje nije nabavljeno na lizing 1.500,00 kn, a na ono koje je nabavljeno na lizing 500,00 kn, što se u cijelosti odnosi na glavnici iz plana otplate.*
- 5. Smanjenje vrijednosti računala obračunava se linearnom metodom s propisanom godišnjom stopom od 20 % godišnje.*
- 6. Kupljena je dugotrajna nefinancijska imovina kojoj se ne otpisuje vrijednost – građevinsko zemljište. Vrijednost zemljišta pri nabavi jest 9.000,00 kn.*
- 7. Račun dobavljača u cijelosti je plaćen s računa poslovnog subjekta u poslovnoj banci.*
- 8. Krajem obračunskog razdoblja vrijednost zemljišta je povećana (revalorizirana). Nova vrijednost zemljišta jest 10.600,00 kuna.*
- 9. Prodano je prethodno kupljeno jedno računalo za svotu od 3.500,00 kn. Izdan je za tu prodaju i račun.*
- 10. Primljen je dar trgovačkog društva u svoti od 10.000,00 kn na račun kod poslovne banke za potrebe redovitog poslovanja.*
- 11. Primljen je na račun otvoren kod poslovne banke novčani dar iz državnog proračuna od 6.000,00 kn za ostvarenje jednog projekta za čije je financiranje bio raspisan natječaj pri ministarstvu nadležnom za socijalnu skrb.*
- 12. Poslovni subjekt dao je svojem ovisnom poslovnom subjektu svotu od 600,00 kn za potrebe redovitog poslovanja (nabavu uredskog materijala) i svotu od 5.500,00 kn za nabavu motocikla (ukupno 6.100,00 kn). Primljeni novac ne treba se vratiti.*
- 13. Zaračunan je porez na nasljedstva i darove u svoti od 800,00 kn.*
- 14. Porez je naplaćen na računu kod poslovne banke u svoti od 300,00 kn.*
- 15. Nabavljen je uredski materijal za potrošnju u više od jednog obračunskog razdoblja. Vrijednost nabave je 150,00 kn.*
- 16. Poslovni subjekt zaračunava zakupninu za poslovnu zgradu. Zaračunana zakupnina u svoti je od 500,00 kn.*
- 17. Zakupnina je djelomično naplaćena. Naplaćena je svota od 200,00 kn u gotovu novcu na glavnoj blagajni.*
- 18. Kupljena je roba za daljnju prodaju. Njezina je vrijednost 1.000,00 kn.*
- 19. Pola od kupljene robe za daljnju prodaju prodano je za svotu od 1.500,00 kn.*
- 20. Dobavljač je zaračunao zateznu kamatu u svoti od 50,00 kn.*
- 21. Ta zatezna kamata djelomično je plaćena s računa kod poslovne banke – 20,00 kn.*
- 22. Poslovni subjekt zaračunao je zateznu kamatu na nepravodobno naplaćena potraživanja za zaračunatu zakupninu u svoti od 60,00 kn.*
- 23. Ta zatezna kamata djelomično je naplaćena gotovinom na blagajni – 30,00 kn.*
- 24. Poslovni subjekt dao je dugoročni zajam drugom poslovnom subjektu (trgovačkom društvu u javnom sektoru). Svota zajma je 1.000,00 kn i dana je s računa koji je otvoren u poslovnoj banci.*

25. Zajam je djelomično vraćen, i to u svoti od 400,00 kn. Povrat je naplaćen na računu kod poslovne banke.
26. Poslovni subjekt primio je i kratkoročni kredit od poslovne banke iz javnog sektora u svoti od 900,00 kn. Zajam je primljen na račun koji je otvoren kod poslovne banke.
27. Primljeni zajam u obračunskom razdoblju djelomično je i vraćen – u svoti od 200,00 kn. Povrat je bio s računa koji je otvoren u poslovnoj banci.
28. Poslovni subjekt kratkoročno je oročio novčana sredstva (100,00 kn) u poslovnoj banci izvan javnog sektora.

U nastavku se daje pregled knjiženja na računima glavne knjige tih poslovnih promjena u prvoj izvještajnoj godini u sustavu neproračunskih računovodstva (**Prilog 10 i Prilog 11**), a odmah iza pozicija te glavne knjige daje se pregled knjiženja na računima glavne knjige u sustavu proračunskog računovodstva (**Prilog 12**).

Na temelju tih podataka sastavljeni su i financijski izvještaji: račun prihoda i rashoda te bilanca. Njihov pregled dan je objedinjeno u prevedenim financijskim izvještajima kako bi se pregledno sagledale obje inačice i kako bi se mogla provjeriti ispravnost modela. Naime, primjenom modela podatci financijskih izvještaja iz neprofitnog/poduzetničkog računovodstvenog sustava moraju biti jednaki podacima iz financijskih izvještaja u sustavu proračunskog računovodstva. To je vidljivo na usporednim podacima u financijskim izvještajima.

6.2.2.3.2. SPECIFIKACIJA PODATAKA NA ODGOVARAJUĆIM RAČUNIMA GLAVNE KNJIGE

Na temelju zahtjeva za dostavu podataka dostavljeni su traženi podatci. Struktura dostavljenih podataka može se neznatno razlikovati po godinama jer neke promjene ne postoje u godini za koju se oni dostavljaju. Razlika u strukturi dostavljenih izvještaja ne narušava sustav prevođenja podataka iz neprofitnog/poduzetničkog računovodstva u proračunsko računovodstvo, odnosno model prevođenja.

U nastavku se daje pregled dostavljenih podataka (pod nazivom *slika*) u odnosu na traženu specifikaciju podataka na odgovarajućim računima glavne knjige koji slijede korake navedene u modelu prevođenja podataka iz neprofitnog/poduzetničkog u proračunsko računovodstvo.⁵⁵

Kao prvi pregled podataka daje se pregled primljenih kredita i zajmova uključujući njihove otplate (plaćanja) te danih pozajmica i njihove povrata (naplate) uključujući i novčane depozite.⁵⁶

U nastavku slike koje nemaju dodatak POD odnose se na neprofitno računovodstvo, a slike koje imaju dodatak POD odnose se na poduzetničko računovodstvo. Primjerice, slika 32. (primjer 001.3) odnosi se na prvu izvještajnu godinu u neprofitnom računovodstvu, a slika 33. (primjer POD 001.3) odnosi se na istovrsnu sliku u poduzetničkom računovodstvu. Jednak koncept zadržan je i u drugoj (002.) i trećoj (003.) izvještajnoj godini.

⁵⁵ Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.3.2. *Specifikacija podataka na odgovarajućim računima glavne knjige*

⁵⁶ Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.3.2. *Specifikacija podataka na odgovarajućim računima glavne knjige pod a)*

Slika 32. Primljeni krediti i zajmovi uključujući njihove otplate (plaćanja) te dane pozajmice i njihovi povrati (naplate) uključujući i novčane depozite

Primjer 001.3

001 godina

ZAJMOVI - dani

Konta

Proračunski Neprofitni

Korelacijski računi	13412	1321 Zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru - dugoročni	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
			Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
51412					51412	81412		
81412		Što se odnosi na prethodne godine	0	0				
91112		Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	1000	400	600	

DEPOZIT - dani

Konta

Proračunski Neprofitni

Korelacijski računi	12111	1211 Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim finansijskim institucijama - kratkoročni	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
			Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
51531					51531	81531		
81531		Što se odnosi na prethodne godine	0	0				
91112		Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	100		100	

KREDITI - primljeni

Konta

Proračunski Neprofitni

Korelacijski računi	26221	2611 Obveze za kredite od kreditnih institucija u javnom sektoru - kratkoročne	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
			Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
84221					54221	84221		
54221		Što se odnosi na prethodne godine	0	0				
91211		Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	200	900		700

KREDITI - primljeni (ugovoreni) lizing

Konta

Proračunski Neprofitni

Korelacijski računi	26532	2493 Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava izvan javnog sektora - dugoročne LIZING	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
			Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
84532					54532	84532		
54532		Što se odnosi na prethodne godine	0	0				
91211		Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	500	4000		3500
			Početno stanje		Promet		Zaključno stanje	
			Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
					<i>Razred 5</i>	<i>Razred 8</i>		
12111	1211	Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim finansijskim institucijama - kr			100			100
13412	1321	Zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru - dugoročni			1000	400		600
26221	2611	Obveze za kredite od kreditnih institucija u javnom sektoru - kratkoroč <i>Reklasifikacija (povrat u godini odobrenja)</i>			200	900		700
26532	2493	Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava izvan javnog sekt			500	4000		3500
					1600	5100	700	4200
						3500		3500

Slika 33. Primljeni krediti i zajmovi uključujući njihove otplate (plaćanja) te dane pozajmice i njihovi povрати (naplate) uključujući i novčane depozite poduzetnika

Primjer POD: 001.3

001 godina

ZAJMOVI - dani

Konta

Proračunski Poduzetničko

13412 0650	Zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru - dugoročni	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
51412				51412	81412		
81412	Što se odnosi na prethodne gr	0	0				
91112	Što se odnosi na izvještajnu gr	0	0	1000	400	600	

DEPOZIT - dani

Konta

Proračunski Poduzetničko

12111	1115 Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim financijskim institucijama - kratkoročni	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
51531				51531	81531		
81531	Što se odnosi na prethodne gr	0	0				
91112	Što se odnosi na izvještajnu gr	0	0	100		100	

KREDITI - primljeni

Konta

Proračunski Poduzetničko

26221	2150 Obveze za kredite od kreditnih institucija u javnom sektoru - kratkoročne	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
84221				54221	84221		
54221	Što se odnosi na prethodne gr	0	0				
91211	Što se odnosi na izvještajnu gr	0	0	200	900		700

KREDITI - primljeni (ugovoreni) lizing

Konta

Proračunski Poduzetničko

26532	2530 Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava izvan javnog sektora - dugoročne LIZING	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
84532				54532	84532		
54532	Što se odnosi na prethodne gr	0	0				
91211	Što se odnosi na izvještajnu gr	0	0	500	4000		3500

		Početno stanje		Promet		Zaključno stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
12111	1115 Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim financijskim institucijama - k			100		100	
13412 0650	Zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru - dugoročni			1000	400	600	
26221	2150 Obveze za kredite od kreditnih institucija u javnom sektoru - kratkoročne			200	900		700
	<i>Reklasifikacija (povrat u godini odobrenja)</i>			-200	-200		
26532	2530 Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava izvan javnog sektora - dugoročne LIZING			500	4000		3500
				1600	5100	700	4200
					3500		3500

Kao drugi zahtijevani pregled podataka, odnosno specifikacija odgovarajućih računa glavne knjige daje se pregled odgođenih prihoda u sustavu neprofitnog računovodstva.⁵⁷

⁵⁷ Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.3.2. Specifikacija podataka na odgovarajućim računima glavne knjige pod b).

Slika 34. Odgođeni prihodi

Primjer 001.4

001 godina	2922	Izveštajna godina			Stanje	
		Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
66321 Kapitalne donacije od fizičkih osoba		0	1600	20000	0	18400
63311 Tekuće pomoći iz državnog proračuna		0		6000	0	6000
61321 Porez na nasljedstva i darove		0	300	800	0	500
Ukupno		0	1900	26800	0	24900

Primjer POD: 001.4

001 godina	2943	Izveštajna godina			Stanje	
		Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
63311 Tekuće pomoći iz državnog proračuna		0		6000	0	6000
Ukupno		0	0	6000	0	6000

Kao treći zahtijevani pregled podataka daje se pregled dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara.⁵⁸

Slika 35. Dugotrajna nefinancijska imovina i sitni inventar te ostale kratkotrajne nefinancijske imovine

Primjer: 001.5

001 godina	Nabava dugotrajne nefinancijske imovine	Početno stanje		Promet razdoblja		Ukupan promet		Stanje	
		D	P	D	P	D	P	D	P
0111									
41112	01112			9000		9000		9000	
	Revalorizacija			1600		1600		1600	
	Ukupno			10600		10600		10600	
0221									
42211	02211			8000	4000	8000	4000	4000	
0291									
42211	02922			800	1600	800	1600		800
	Sveukupno DNI			17800	2400	17800	2400	14600	800
	Stanje							13800	
	DNI - revalorizacija			16200	2400	16200	2400	13000	800
	Stanje							12200	

Primjer POD: 001.5

001 godina	Nabava dugotrajne nefinancijske imovine	Početno stanje		Promet razdoblja		Ukupan promet		Stanje	
		D	P	D	P	D	P	D	P
0200									
41112	01112			9000		9000		9000	
	Revalorizacija			1600		1600		1600	
	Ukupno			10600		10600		10600	
0311									
42211	02211			8000	4000	8000	4000	4000	
0391									
42211	02922			800	1600	800	1600		
	Sveukupno DNI			17800	2400	17800	2400	14600	
	Stanje							13800	
	Revalorizacija			1600		1600		1600	
	DNI - revalorizacija			16200	2400	16200	2400	13000	
	Stanje							12200	

⁵⁸ Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.3.2. Specifikacija podataka na odgovarajućim računima glavne knjige pod c).

Četvrta je skupina podataka koja se traži ona koja se odnosi na specifikaciju računa potraživanja za prihode poslovanja.⁵⁹ U primjeru se traži razrada računa potraživanja od nefinancijske imovine jer se dio tih potraživanja odnosi na proračunsko područje redovitog poslovanja, a dio na nefinancijsku imovinu. Sva ostala potraživanja na računima glavne knjige neprofitnog/poduzetničkog računovodstva nisu se trebala razrađivati jer su se mogla izravno preuzimati u proračunsko računovodstvo jer se nijedan račun potraživanja za prihode poslovanja nije trebao razdvajati prema proračunskoj klasifikaciji računa.

Slika 36. Potraživanja za prihode poslovanja

Primjer: 001.6

001 godina

Potraživanja od nefinancijske imovine

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
1642			4000	200	4000	200	3800	
17221	0		3500		3500	0	3500	
16422	0		500	200	500	200	300	
Ukupno	0	0	4000	200	4000	200	3800	

Primjer POD: 001.6

001 godina

Potraživanja od kupaca dobara

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
1200			1560	30	1560	30	1530	
16414	0		60	30	60	30	30	
16614	0		1500	0	1500	0	1500	
Ukupno	0	0	1560	30	1560	30	1530	

Potraživanja za prodanu DNI

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
1200			3500	0	3500	0	3500	
17221	0		3500	0	3500	0	3500	
			3200					
			300					
16422	0	0	500	200	500	200	300	
16132	0	0	800	300	800	300	500	
	0	0	1300	500	1300	500	800	

Peta grupa podataka koji se trebaju specificirati su podatci o obvezama prema dobavljačima.⁶⁰

Uz taj pregled daju se i pregledi nekih računa koji su potrebni za prevođenje bilance.

⁵⁹ Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.3.2. *Specifikacija podataka na odgovarajućim računima glavne knjige pod d).*

⁶⁰ Provedba iz modela poglavlja 6.1.2.3.2. *Specifikacija podataka na odgovarajućim računima glavne knjige pod e).*

Slika 37. Obveze prema dobavljačima

Primjer: 001.7

001 godina

Obveze prema domaćim dobavljačima		Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
		D	P	D	P	D	P	D	P
2425				18150	14500	18150	14500		3650
24221	Računala	0	0	8000	5500	8000	5500		2500
24111	Zemlja			9000	9000	9000	9000		0
23221	Uredski materijal			150		150	0		150
23222	Materijal			1000		1000	0	1000	1000
Ukupno		0	0	18150	14500	18150	14500	1000	3650

001 godina

Razrada stanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajna nefinancijske imovine

		D		P		D		P		D		P	
02		0	0	13000	800	13000	800	12200					
0221	Računala	0	0	8000	4000	8000	4000	4000					
0291	Umanjenje vrijednosti DI			800	1600	800	1600					800	
0111	Zemlja			10600		10600	0	10600					
Ukupno		0	0	19400	5600	19400	5600	14600			13800		800
0221	Revalorizacija Računala	0	0			0	0	0					
0291	Umanjenje vrijednosti DI					0	0						0
0111	Zemlja			1600		1600	0	1600					
Ukupno		0	0	1600	0	1600	0	1600			1600		0
Sveukupno		0	0	17800	5600	17800	5600	13000			12200		800

Primjer POD: 001.7

001 godina

Obveze prema dobavljačima za nabavu DNI		Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
		D	P	D	P	D	P	D	P
2202						0	0		0
24221	Računala	0	0	5500	8000	5500	8000		2500
24111	Zemlja			9000	9000	9000	9000		0
Ukupno		0	0	14500	17000	14500	17000	0	2500

Obveze prema dobavljačima

2200		Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
		D	P	D	P	D	P	D	P
						0	0		0
23221	Uredski materijal			0	150	0	150		150
23222	Materijal			0	1000	0	1000		1000
Ukupno		0	0	0	1150	0	1150	0	1150

001 godina

Razrada stanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajna nefinancijske imovine

		D		P		D		P		D		P	
0311	02211	0	0	13000	800	13000	800	12200					
0311	02211 Računala	0	0	8000	4000	8000	4000	4000					
0391	02922 Umanjenje vrijednosti DI			800	1600	800	1600					800	
0200	Zemlja			10600		10600	0	10600					
Ukupno		0	0	19400	5600	19400	5600	14600			13800		800
0311	02211 Revalorizacija Računala	0	0			0	0	0					
0391	02922 Umanjenje vrijednosti DI					0	0						0
0200	Zemlja			1600		1600	0	1600					
Ukupno		0	0	1600	0	1600	0	1600			1600		0
Sveukupno		0	0	17800	5600	17800	5600	13000			12200		800

6.2.2.4. Prevođenje podataka iz neprofitnog/poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav

Pri dokazivanju ispravnosti modela prevođenja podataka iz neprofitnog/poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav provelo se prevođenje istovrsnih poslovnih promjena iz jednog sustava u drugi sustav. Time se dokazalo da je model prevođenja ispravan. Tim modelom prevođenja podataka iz neproračunskog računovodstva, odnosno od njihovih nominalnih vrijednosti nastale su proračunske nominalne vrijednosti na proračunskim pozicijama.

Budući da se prevođenje mora posebno provoditi za pozicije prihoda/rashoda, a posebno za pozicije bilance, u nastavku slijedi postupak dokazivanja ispravnosti modela za svaku od tih skupina pozicija. Stoga će se u nastavku prikazati **prevođenje prihoda** te potom **prevođenje rashoda**. Najprije će se prevoditi neprofitni, a potom poduzetnički prihodi/rashodi. Potom će se utvrditi utjecaj tih promjena na rezultat razdoblja. Nakon toga prevest će se **račun prihoda i rashoda** neprofitnog/poduzetničkog računovodstva u proračunsko računovodstvo. Nakon toga prevest će se neprofitna/poduzetnička **bilanca** u proračunsku bilancu.

6.2.2.4.1. RAČUN PRIHODA I RASHODA

Posebno se prevode prihodi, a posebno rashodi. Nakon tog prevođenja pristupa se prevođenju računa prihoda i rashoda iz neprofitnog/poduzetničkog računovodstvenog sustava u proračunski računovodstveni sustav.

6.2.2.4.1.1. Prevođenje prihoda

Slijedi prikaz cjelokupnog prevođenja neprofitnih/poduzetničkih u proračunske prihode, a nakon toga postupak se objašnjava po koracima⁶¹ (utvrđivanje razlike, reklasifikacija podataka, usklađenje). Kratica N rabi se za razrede i račune u neprofitnom računovodstvu, POD za razrede i račune u poduzetničkom računovodstvu, a kratica P rabi se za razrede i račune u proračunskom računovodstvu.

U nastavku najprije slijedi prevođenje neprofitnih u proračunske prihode, a zatim poduzetničkih u proračunske.

Nakon svakog od tih prevođenja (neprofitnog odnosno poduzetničkog) slijedi objašnjenje prevođenja.

❖ **Prevođenje neprofitnih prihoda u proračunske prihode**

U nastavku je naveden pregled izvornih i usklađenih podataka za prihode koji se prevode iz neprofitnog sustava u proračunski sustav.

⁶¹ U modelu alineje 1, 2, 3 iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. *Prevođenje prihoda*

Slika 38. Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode (cjelovito)

Primjer: 001.8-001.11

001 godina

		Prihodi				
	Razred	3	6	7	8	Ukupno
	N	17460				17460
	P		36530		5100	41630
		-17460	36530	0	5100	24170
<hr/>						
Konto						
		66321	-1600	1600		
3531		66313	-10000	10000		
		63311				
	3312	61321	-300	300		
	3421	64225	-500	500		
	3414	64143	-60	60		
	3111	66142	-1500	1500		
	3422	72211	-3500		3500	
Reklasifikacija		-17460	13960	3500		0
<hr/>						
	2922	66321		18400		
	2922	63311		6000		
	2922	61321		500		
				24900		
1642 dio	1631	16132; 61321		-500		
		16422; 64223		-300		
	1611	16614; 66142		-1500		
	1641	16414; 64143		-30		
1642 dio		17221; 72211			-3500	
				-2330	-3500	
2493-		84532			4000	
2611-	-1321	81412			400	
		84221			700	
					5100	
Usklađenja			0	22570	-3500	5100
<hr/>						
Sveukupno		-17460	36530	0	5100	24170

Najprije su utvrđeni prihodi u jednom i drugom računovodstvenom sustavu te njihova razlika (dio slike 38 **Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode, Utvrđivanje razlika**).⁶²

Primjer: 001.8-001.11

001 godina

		Prihodi				
	Razred	3	6	7	8	Ukupno
	N	17460				17460
	P		36530		5100	41630
		-17460	36530	0	5100	24170

Iz primjera je razvidno da su ukupni proračunski prihodi veći od neprofitnih prihoda u iznosu od 24.170,00. Od te ukupne razlike 36.530,00 odnosi se na područje redovitog poslovanja, a 5.100,00 na područje financijske imovine.

Razvidno je da prihodi razreda N3 (neprofitni razred 3) u proračunskom računovodstvu ne postoje i da se trebaju eliminirati i reklasificirati u jedan od razreda prihoda proračunskog računovodstva. Ta

⁶² Provedba iz modela alineje 1, iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. *Prevođenje prihoda*

reklasifikacija provedena je u istoj svoti na odgovarajuće račune proračunskog računovodstva bez obzira na to mogu li se prema proračunskim načelima iskazati kao prihodi u proračunskom računovodstvu.

Nakon tog koraka potrebno je reklasificirati neprofitne prihode na račune razreda prihod u proračunskom računovodstvu (dio slika 38 **Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode**, Utvrđivanje razlika i **reklasifikacija**). Podatci su preuzeti s računa glavne knjige neprofitnog računovodstva.⁶³

Konto					
		66321	-1600	1600	
3531		66313	-10000	10000	
		63311			
3312		61321	-300	300	
3421		64225	-500	500	
3414		64143	-60	60	
3111		66142	-1500	1500	
3422		72211	-3500		3500
Reklasifikacija			-17460	13960	3500 0

Svota reklasificiranih prihoda jest 17.460,00. Oni se raspoređuju na proračunske prihode redovitog poslovanja (P6) u svoti od 13.960,00 i na proračunske prihode nefinancijske imovine (P7) u svoti od 3.500,00.

Nakon što su podatci o neprofitnim prihodima razvrstani (reklasificirani) u proračunske razrede, potrebno je napraviti usklađenje neprofitnih prihoda s proračunskim prihodima, odnosno prevesti ih do nominalne vrijednosti proračunskih prihoda (dio slike 38 **Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode**, Utvrđivanje razlika, reklasifikacija i **usklađenja**, odnosno slika 39).⁶⁴ Pri svakom koraku usklađenja mora se voditi računa o tome na koje područje proračunskih prihoda promjena utječe (redovito poslovanje, nefinancijsku imovinu ili financijsku imovinu) te je u skladu s time potrebno i usklađivati podatke.

⁶³ Provedba iz modela alineje 2, iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. *Prevođenje prihoda*

⁶⁴ Provedba iz modela alineje 3, iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. *Prevođenje prihoda*, a na temelju podataka dobivenih na temelju upute za dostavu podataka.

Slika 39. Utvrđivanje razlika, reklasifikacija i usklađenja - usklađenja

	2922	66321	18400	
	2922	63311	6000	
	2922	61321	500	
			24900	
1642 dio	1631	16132, 61321	-500	
		16422, 64223	-300	
	1611	16614, 66142	-1500	
	1641	16414, 64143	-30	
1642 dio		17221, 72211		-3500
			-2330	-3500
2493-		84532		4000
	-1321	81412		400
2611-		84221		700
				5100
Usklađenja			0	22570
				-3500
				5100

Prvo je područje koje zahtijeva usklađenje prihoda područje **odgođenih prihoda**⁶⁵.

Svota odgođenih prihoda za koju se moraju uvećati proračunski prihodi u primjeru jest 24.900,00. Svi se oni odnose na prihode razreda 6 (P6).

U 001. godini kao stavka usklađenja preuzima se stanje odgođenih prihoda krajem izvještajnog razdoblja jer nije bilo onih odgođenih prihoda koji se u proračunskom sustavu izravno pripisuju izvorima (P915). Da ih je bilo, ta bi se promjena isključila iz promjene tog stanja. Ta okolnost objašnjena je u 003. godini.

Isto tako, u prvoj godini nema zaduženja neprofitnih odgođenih prihoda iz prethodnih izvještajnih razdoblja pa nema potrebe u tom dijelu usklađenja za terećenje neprofitnih odgođenih prihoda umanjivati reklasificirane prihode. Ta okolnost objašnjena je u 002. i 003. godini.

Drugo su područje koje zahtijeva usklađenje prihoda **potraživanja za prihode poslovanja**.⁶⁶

U primjeru je razrađeno potraživanje od nefinancijske imovine za dio koji se odnosi na redovito poslovanje i dio koji se odnosi na nefinancijsku imovinu (u primjeru račun 1642, ukupna svota: 3.800,00). Podatci o ostalim potraživanjima izravno su preuzeti iz glavne knjige neprofitnog računovodstva (u primjeru, računi N1631, N1611, N1641 te njima pripadajuće svote: 500,00; 1.500,00; 30,00).

Ukupno se za svotu potraživanja za prihode poslovanja koji se ne iskazuju proračunskim prihodima umanjuju prihodi od poslovanja (P6), odnosno nefinancijske imovine (P7) jer samo kada su potraživanja naplaćena, mogu biti prihod razreda P6 ili P7. U primjeru je svota umanjenja 5.830,00 od čega se na razred P6 odnosi 2.330,00, a na P7 3.500,00. U toj godini riječ je o umanjenju za stanje prihoda koji su povezani s činidbom, dok će u godinama koje slijede uvećanje prihoda biti za smanjenje potraživanja za prihode, a smanjenje za tekuća zaduženja potraživanja za prihode. To je vidljivo pri provođenju modela prevođenja koji se odnosi na drugu izvještajnu godinu.

⁶⁵ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1. alineje 3 pod a)

⁶⁶ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1. alineje 3 pod b)

Treće je područje koje zahtijeva usklađenje prihoda područje **primljenih kredita i zajmova te danih zajmova**.⁶⁷

U primjeru su primitci P8 uvećani za svotu od 5.100,00. Riječ je o stanju obveze za kratkoročni primljeni kredit koji je primljen u izvještajnoj godini (N2611: 700,00), dugoročnoj obvezi za primljeni zajam (N2493: 4.000,00) te naplati dugoročne pozajmice (N1321: 400,00).

Ukupna svota usklađenja prihoda jest 24.170,00 koja je raspoređena na redovito poslovanje (P6, 22.570,00), nefinancijsku imovinu (P7, -3.500,00) te financijsku imovinu (P8, 5.100,00).

Usklađenja	0	22570	-3500	5100
------------	---	--------------	--------------	-------------

Skraćeni oblik prevođenja prihoda prikazan je na slici 40.

Slika 40. Skraćeni oblik prevođenja prihoda

Primjer: 001.12

001 godina

Skraćeni oblik prilagođavanja

	PRIHODI			
		Poslovanje	Nefinancijska imovina:	Financijska imovina
Reklasifikacija	-17460	13960	3500	17460
St 29	24900	24900		24900
Potraživanja- nenaplaćena	-5830	-2330	-3500	-5830
Potraživanja/obveze: financijska imovina	5100			5100
	24170	36530	0	5100
				41630

Ako se uspoređi taj skraćeni oblik s prethodno prikazanim detaljnim prevođenjem prihoda, vidljivo je da su ukupni podatci potpuno jednaki.

❖ **Prevođenje poduzetničkih prihoda u proračunske prihode**

U nastavku slika 41. prikazuje pregled izvornih i usklađenih podataka za prihode koji se prevode iz poduzetničkog računovodstvenog sustava u proračunski računovodstveni sustav.

⁶⁷ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1. alineje 3 pod c)

Slika 41. Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode (cjelovito)

Primjer POD: 001.11

001.8-11

001 godina

		Prihodi				
	Razred	3	6	7	8	Ukupno
	POD			33160		33160
	P		36530		5100	41630
		0	36530	-33160	5100	8470
<hr/>						
Konto				300		
				-32860		
	7833 66321		20000	-20000		
	7833 66313		10000	-10000		
	7811					
	7859 61321		800	-800		
	7519 64225		500	-500		
	7600 66142		1500	-1500		
	7711 64143		60	-60		
Reklasifikacija između razreda		0	32860	-32860		0
Reklaifikacija unutar razreda				300		
	2943 63311		6000			
			6000			
	1289 16132; 61321		-500			
	1208 16422; 64225		-300			
1200 dio	16614; 66142		-1500			
1200 dio	16414; 64143		-30			
1200 dio minus KV prodanoga	17221; 72211			-300		
			-2330	-300		
	-2530 84532				4000	
	'-0650 81412				400	
	-2150 84221				700	
					5100	
Usklađenja		0	3670	-300	5100	8470
Sveukupno		0	36530	-33160	5100	8470

Najprije su se utvrdili prihodi u jednom i drugom računovodstvenom sustavu te njihova razlika (dio slike 41 **Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode, Utvrđivanje razlika**).⁶⁸

		Prihodi				
	Razred	3	6	7	8	Ukupno
	POD			33160		33160
	P		36530		5100	41630
		0	36530	-33160	5100	8470

Iz primjera je razvidno da su ukupni proračunski prihodi veći od poduzetničkih prihoda u svoti od 8.470,00. Od te ukupne razlike 3.370,00 (36.530,00 – 33.160,00) odnosi se na područje redovitog poslovanja, a 5.100,00 na područje financijske imovine.

Razvidno je da prihodi razreda POD7 (poduzetnički razred 7) u ovom primjeru u proračunskom računovodstvu ne postoje i da se trebaju eliminirati i reklasificirati u neki od razreda prihoda proračunskog računovodstva. Ta je reklasifikacija provedena u istoj svoti na odgovarajuće račune

⁶⁸ Provedba alineje 1 iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. *Prevođenje prihoda*

proračunskog računovodstva bez obzira na to mogu li se prema proračunskim načelima iskazati kao prihodi u proračunskom računovodstvu.

Nakon tog koraka potrebno je reklasificirati poduzetničke prihode na račune razreda prihoda u proračunskom računovodstvu (dio slike 41 **Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode**, Utvrđivanje razlika i **reklasifikacija**). Podatci su preuzeti s računa glavne knjige poduzetničkog računovodstva.⁶⁹

Konto					
				300	
				-32860	
7833	66321	20000		-20000	
7833	66313	10000		-10000	
7811					
7859	61321	800		-800	
7519	64225	500		-500	
7600	66142	1500		-1500	
7711	64143	60		-60	
Reklasifikacija između razreda		0	32860	-32860	0
Reklasifikacija unutar razreda				300	

Svota reklasificiranih prihoda jest 33.160,00. Oni se raspoređuju na proračunske prihode redovitog poslovanja (P6) u svoti od 32.860,00 i unutar razreda 7 reklasificiran je na novi račun P7 neto vrijednost prodane dugotrajne nefinancijske imovine (u primjeru 300,00).

Nakon što su podatci o poduzetničkim prihodima razvrstani (reklasificirani) u proračunske razrede, odnosno unutar istih brojevanih razreda potrebno je napraviti usklađenje poduzetničkih prihoda sa proračunskim prihodima, odnosno prevesti ih do nominalne vrijednosti proračunskih prihoda (dio slike 41 **Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode**, Utvrđivanje razlika, reklasifikacija i **usklađenja**, odnosno slika 42).⁷⁰ Pri svakom koraku usklađenja mora se voditi računa o tome na koje područje proračunskih prihoda promjena utječe (redovito poslovanje, nefinancijsku imovinu ili financijsku imovinu) te je u skladu s time potrebno i usklađivati podatke.

⁶⁹ Provedba alineje 2 poglavlja 6.1.2.4.1.1. *Prevođenje prihoda*

⁷⁰ Provedba alineje 3. iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. *Prevođenje prihoda*, a na temelju podataka dobivenih na temelju upute za dostavu podataka.

Slika 42. Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode, utvrđivanje razlika i reklasifikacija-usklađenja

	2943	63311	6000		
			6000		
	1289	16132; 61321	-500		
	1208	16422; 64225	-300		
1200 dio		16614; 66142	-1500		
1200 dio		16414; 64143	-30		
1200 dio minus KV prodanoga		17221; 72211		-300	
			-2330	-300	
	-2530	84532			4000
	-0650	81412			400
	-2150	84221			700
					5100
Usklađenja			0	3670	-300
					5100
					8470

Prvo područje koje zahtijeva usklađenje prihoda jest područje **odgođenih prihoda**⁷¹.

Svota odgođenih prihoda za koju se moraju uvećati proračunski prihodi u primjeru jest 6.000,00. Svi se oni odnose na prihode razreda 6 (P6).

U 001. godini kao stavka usklađenja preuzima se stanje odgođenih prihoda krajem izvještajnog razdoblja jer nije bilo onih odgođenih prihoda koji se u proračunskom sustavu izravno pripisuju izvorima (P915). Da ih je bilo, ta promjena isključila bi se iz promjene tog stanja. Ta okolnost objašnjenja je u 003. godini.

Isto tako, u prvoj godini nema zaduženja poduzetničkih odgođenih prihoda iz prethodnih izvještajnih razdoblja pa nema potrebe u tom dijelu usklađenja za terećenje poduzetničkih odgođenih prihoda umanjivati reklasificirane prihode.

Drugo područje koje zahtijeva usklađenje prihoda jest područje **potraživanja za prihode poslovanja**.⁷²

U primjeru je razrađeno potraživanje od kupaca na dio koje se odnosi na redovito poslovanje i dio koji se odnosi na nefinancijsku imovinu (u primjeru račun 1200, ukupna svota 1.530,00). U toj okolnosti odvojeno se prate prihodi koju se u poduzetničkom računovodstvu priznaju po neto načelu (u primjeru, prihodi od prodaje dugotrajne nefinancijske imovine). Od zaduženja potraživanja za te prihode (u primjeru zaduženje računa POD1200 = 3.500,00) mora se oduzeti knjigovodstvena vrijednost imovine čije se otuđenje priznaje po istom načelu (u primjeru: 4.000,00-800,00 = 3.200,00), 300,00. Podatci o ostalim potraživanjima izravno su preuzeti iz glavne knjige poduzetničkog računovodstva (u primjeru računi POD1289, POD1208 te njima pripadajuće svote: 500,00; 300,00).

Ukupno se za svotu potraživanja za prihode poslovanja koji se ne iskazuju proračunskim prihodima, jer samo kada su potraživanja naplaćena, mogu biti prihod razreda P6 ili P7, umanjuju se prihodi poslovanja (P6) odnosno nefinancijske imovine (P7). U primjeru svota umanjenja je 2.630,00 od čega se na razred P6 odnosi 2.330,00, a na P7, 300,00. U toj godini riječ je o umanjenju za stanje

⁷¹ Provedba alineje 3. iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. *Prevođenje prihoda* pod a)

⁷² Provedba alineje 3. iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. *Prevođenje prihoda* pod b)

prihoda koji su povezani s činidbom, dok će u godinama koje slijede uvećanje prihoda biti za smanjenje potraživanja za prihode, a smanjenje za tekuća zaduženja potraživanja za prihode. To je vidljivo pri provođenju modela prevođenja koji se odnosi na drugu izvještajnu godinu.

Treće područje koje zahtijeva usklađenje prihoda jest područje **primljenih kredita i zajmova te danih zajmova**.⁷³

U primjeru primitci P8 uvećani su za svotu od 5.100,00. Riječ je o stanju obveze za kratkoročno primljeni kredit koji je primljen u izvještajnoj godini (POD2150: 700,00), dugoročnoj obvezi za primljeni zajam (POD2530: 4.000,00) te naplati dugoročne pozajmice (POD0650: 400,00).

Ukupna svota usklađenja prihoda jest 8.470,00, koja je raspoređena na redovito poslovanje (P6, 36.530,00), nefinancijsku imovinu (P7, -33.160,00) te financijsku imovinu (P8, 5.100,00).

Usklađenja	0	3670	-300	5100	8470
------------	---	------	------	------	------

Skraćeni oblik prevođenja prihoda prikazan je na slici 43.

Slika 43. Skraćeni oblik prevođenja prihoda

001 godina

Skraćeni oblik prilagođavanja

	PRIHODI				
		Poslovanje	Nefinancijska imc	Financijska imovina	
Reklasifikacija	-33160	32860	300		33160
St 29	6000	6000			6000
Potraživanja- nenaplaćena	-2630	-2330	-300		-2630
Potraživanja/obveze: financijska imovina	5100			5100	5100
	8470	36530	0	5100	41630

Ako se uspoređi taj skraćeni oblik s prethodno prikazanim detaljnim prevođenjem prihoda, vidljivo je da su ukupni podatci potpuno jednaki.

6.2.2.4.1.2. Prevođenje rashoda

U nastavku slijedi prikaz cjelokupnog prevođenja neprofitnih u proračunske rashode, a nakon toga postupak se objašnjava po svim koracima⁷⁴ (**utvrđivanje razlike, reklasifikacija podataka, usklađenje**). Kratica N rabi se za razrede i račune u neprofitnom računovodstvu, kratica POD za razrede i račune u poduzetničkom računovodstvu, a kratica P rabi se za razrede i račune u proračunskom računovodstvu.

U nastavku slijedi najprije prevođenje neprofitnih u proračunske rashode, a potom poduzetničkih u proračunske.

Nakon svakog od tih prevođenja (neprofitnog odnosno poduzetničkog) slijedi objašnjenje prevođenja.

⁷³ Provedba alineje 3. iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. Prevođenje prihoda pod c)

⁷⁴ Provedba alineje 1, 2, 3 iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. Prevođenje rashoda

Razvidno je da rashodi razreda N3 (neprofitni razred 3) ne postoje, nego su dio rashoda N4, i da dio rashoda N4 ostaje dio rashoda istog razreda – P4. Stoga treba dio rashoda N4 reklasificirati u drugi razred (P3), a dio treba reklasificirati u istom razredu (razreda 4). Naime, unutar istog razreda reklasifikacija se provodi samo promjenom broja računa (prevođenjem računa iz neprofitnog računskog plana na račun proračunskog računskog plana). Dodatnu poteškoću u tome može stvoriti okolnost da se jedan račun neprofitnog računovodstva razdvaja na dva ili više računa proračunskog računovodstva. U primjeru takvih okolnosti nema.

U primjeru je ukupna reklasifikacija u iznosu od 11.600,00. Dio od 1.300,00 odnosi se na reklasifikaciju između razreda, a dio od 10.300,00 na reklasifikaciju unutar razreda 4.

Pregled reklasifikacije rashoda neprofitnih rashoda u proračunske rashode naveden je u nastavku (dio slike 44 **Prevođenje neprofitnih u proračunske rashode**, utvrđivanje razlika i **reklasifikacija**). Podatci su preuzeti s računa glavne knjige neprofitnog računovodstva.⁷⁶

				-1300
	4624	3221/05	600	
	4261	32211	150	
	4262	32225	500	
	4433	34333	50	
Reklasifikacija između razreda			1300	-1300
Reklasifikacija unutar razreda				10300

U toj godini nije bilo nabave sitnog inventara.

Nakon što su podatci o neprofitnim rashodima razvrstani (reklasificirani) u proračunske razrede, potrebno je napraviti usklađenje neprofitnih rashoda s proračunskim rashodima, odnosno prevesti ih do nominalne vrijednosti proračunskih rashoda (dio slike 44 **Prevođenje neprofitnih u proračunske rashode**, Utvrđivanje razlika, reklasifikacija i **usklađenja**).⁷⁷ Pri svakom koraku usklađenja mora se voditi računa o tome na koje područje proračunskih rashoda promjena utječe (redovito poslovanje, nefinancijsku imovinu ili financijsku imovinu) te je u skladu s time potrebno usklađivati podatke.

	41112	9000		
	42211	8000		
		17000		
	42211	-1600		
	42211	-4000		
	42211	800		
		-4800		
	51412	1000		
	51531	100		
	54532	500		
		1600		
Usklađenja	0	12200	1600	13800

Prvo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje promjena u **dugotrajnoj nefinancijskoj imovini te sitnom inventaru**.⁷⁸

⁷⁶ Provedba alineje 2. iz poglavlja 6.1.2.4.1.2 *Prevođenje rashoda*

⁷⁷ Provedba alineje 3 iz poglavlja 6.1.2.4.1.2 *Prevođenje rashoda*, a na temelju podataka dobivenih na temelju upute za dostavu podataka.

⁷⁸ Provedba alineje 3. pod a) iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. *Prevođenje rashoda*.

S obzirom na navedeno, a u skladu s modelom, rashodi su uvećani za 17.000,00, a umanjani za 4.800,00. Svota od 4.800,00 se odnosi na otpis dugotrajne nefinancijske imovine tijekom izvještajne godine (1.600,00) i nabavnu vrijednost otuđene (prodane) dugotrajne nefinancijske imovine (4.000,00) uvećanu za njoj pripadajući otpis (800,00) jer je on već isključen u otpisu dugotrajne nefinancijske imovine.

Ti podatci preuzimaju se iz jedne od skupina dostavljenih podataka, razrade računa dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara.

U primjeru prve godine nije nabavljan sitan inventar.

Drugo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje **primljenih kredita i zajmova te danih zajmova**.⁷⁹

Podatci za to usklađenje preuzimaju se sa specifikacije računa primljenih kredita i zajmova odnosno danih zajmova. Riječ je o istoj tablici koja upotrijebljena za istovrsno usklađenje kod usklađenja prihoda.

Rashodi P5 iskazani su u svoti od 1.600,00. Svota uvećanja odnosi se na dane depozite (N1211, 100,00), dane kratkoročne zajmove (N1321, 1.000,00) te plaćanje (otplatu) dobivenog dugoročnog zajma, odnosno obveze za dugoročni lizing (N2493, 500,00).

Ukupna svota usklađenja rashoda jest 13.800,00, a raspoređena je na nefinancijsku imovinu (P4, 12.200,00) te financijsku imovinu (P5, 1.600,00).

Usklađenja	0	12200	1600	13800
-------------------	----------	--------------	-------------	--------------

Skraćeni oblik prevođenja rashoda prikazan je na slici 45.

Slika 45. Skraćeni oblik prevođenja rashoda

Prilog: 001.17
001 godina

Reklasifikacija	RASHODI				Ukupno
	Poslovanje	Nefinancijska imovina	Financijska imovina		
Reklasifikacija	-11600	1300	10300		11600
Nabava DNI	17000		17000		17000
Obračuna amortizacija i otuđenje DNI	-4800		-4800		-4800
Obveze (smanjenje)/Potraživanja (nevraćeni depoziti u godini odobrenja)	1600			1600	1600
	13800	1300	22500	1600	25400

I u toj okolnosti rezultat prevođenja jednak je onom koji je prethodno prikazan, jednako kao i kod prevođenja prihoda.

❖ Prevođenje poduzetničkih rashoda u proračunske rashode

Radi provedbe postupka prevođenja poduzetničkih rashoda u proračunske rashode sastavlja se tablica koja služi za te namjene radi utvrđivanja razlika, reklasifikacije tako utvrđenih razlika i usklađenja.

⁷⁹ Provedba alineje 3. pod b) iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. *Prevođenje rashoda*

Slika 46. Prevođenje poduzetničkih u proračunske rashode (cjelovito)

Primjer POD: 001.14-16
001 godina

000.13-16

		Rashodi				
	Razredi	3	4	5	7	
	POD		7750		500	8250
	P	1300	22500	1600		25400
		1300	14750	1600	-500	17150
			0			
dio 4870	3221/OS	600	-600			
	7100 32225	500			-500	
	4701 34333	50	-50			
	4311		0			
	Reklasifikacija između razreda	1150	-650		-500	0
	Reklasifikacija unutar razreda		7100			
	41112		9000			
	42211		8000			
			17000			
0391	42211		-1600			
3103	32211	150				
		150	-1600			
	51412			1000		
	51531			100		
	54532			500		
				1600		
Usklađenja		150	15400	1600	0	17150
Sveukupno		1300	14750	1600	-500	17150

Najprije su se utvrdili rashodi u jednom i drugom računovodstvenom sustavu te njihova razlika (dio slike 46 **Prevođenje poduzetničkih u proračunske rashode, utvrđivanje razlika**).⁸⁰

		Rashodi				
	Razredi	3	4	5	7	
	POD		7750		500	8250
	P	1300	22500	1600		25400
		1300	14750	1600	-500	17150

Iz primjera je razvidno da su ukupni proračunski rashodi veći od poduzetničkih rashoda u svoti od 17.150,00. Od te ukupne razlike 1.300,00 se odnosi na područje redovitog poslovanja, 14.750,00 na područje nefinancijske imovine, a 1.600,00 na područje financijske imovine.

Razvidno je da rashodi razreda POD3 (poduzetnički razred 3) ne postoje, nego su dio rashoda POD4, i da dio rashoda POD4 ostaje dio rashoda istog razreda – P4. Stoga treba dio rashoda POD4 reklasificirati u drugi razred (P3), a dio treba reklasificirati u istom razredu (razredu 4). Naime, unutar istog razreda reklasifikacija se provodi samo promjenom broja računa (prevođenjem računa iz

⁸⁰ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2., alineje 1

poduzetničkog računskog plana na račun proračunskog računskog plana). Dodatnu poteškoću u tome može stvoriti okolnost da se jedan račun poduzetničkog računovodstva razdvaja na dva ili više računa proračunskog računovodstva. U primjeru se račun POD 4870 razdvaja na dio koji se odnosi na redovito poslovanje (600,00) i dio koji ostaje unutar razreda 4 –P42317, Motocikli, 5.500,00 .

U primjeru je ukupna reklasifikacija u svoti 7.750,00. Dio od 650,00 odnosi se na reklasifikaciju između razreda, a dio od 7.100,00 na reklasifikaciju unutar razreda 4.

Pregled reklasifikacije poduzetničkih rashoda u proračunske rashode slijedi u nastavku (dio slike 46 **Prevođenje poduzetničkih u proračunske rashode**, utvrđivanje razlika i **reklasifikacija**). Podatci su preuzeti iz računa glavne knjige poduzetničkog računovodstva.⁸¹

				0		
dio 4870	3221/05	600	-600			
	7100	32225	500		-500	
	4701	34333	50	-50		
	4311			0		
Reklasifikacija između razreda		1150	-650		-500	0
Reklasifikacija unutar razreda			7100			

U toj godini nije bilo nabave sitnog inventara.

Nakon što su podatci o poduzetničkim rashodima razvrstani (reklasificirani) u proračunske razrede potrebno je napraviti usklađenje poduzetničkih rashoda s proračunskim rashodima, odnosno prevesti ih do nominalne vrijednosti proračunskih rashoda (dio slike 46 **Prevođenje poduzetničkih u proračunske rashode**, Utvrđivanje razlika, reklasifikacija i **usklađenja**).⁸² Pri svakom koraku usklađenja mora se voditi računa o tome na koje područje proračunskih rashoda promjena utječe (redovito poslovanje, nefinancijsku imovinu ili financijsku imovinu) te je u skladu s time potrebno i usklađivati podatke.

	41112		9000			
	42211		8000			
			17000			
0391	42211		-1600			
3103	32211	150				
		150	-1600			
	51412			1000		
	51531			100		
	54532			500		
				1600		
Usklađenja		150	15400	1600	0	17150

⁸¹ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 2

⁸² Provedba alineje 3. iz poglavlja 6.1.2.4.1.2., a na temelju podataka dobivenih na temelju upute za dostavu podataka.

Prvo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje promjena u **dugotrajnoj nefinancijskoj imovini i sitnom inventaru te ostaloj kratkotrajnoj nefinancijskoj imovini**.⁸³

S obzirom na navedeno, a u skladu s modelom, rashodi su uvećani za 17.000,00, a umanjeni za 1.600,00 što se odnosi na otpis dugotrajne nefinancijske imovine tijekom izvještajne godine jer je on već kao usklađenje uključen u svotu rashoda pri nabavi dugotrajne nefinancijske imovine (u primjeru, dio svote od 17.000,00). Ti podatci preuzimaju se iz jedne od skupina dostavljenih podataka, razrade računa dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara.

Rashodi se moraju povećati i za nabavu kratkotrajne nefinancijske imovine (u primjeru, 150,00) jer se ta nabava smatra imovinom u poduzetničkom sustavu, a rashodom u proračunskom sustavu. To je razlika pri usklađenju neprofitnog i proračunskog računovodstva jer je koncept nabave takvih stvari jednak u neprofitnom i proračunskom računovodstvu, a razlikuje se od koncepta u proračunskom računovodstvu.

U primjeru prve godine nije nabavljan sitan inventar.

Drugo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje **primljenih kredita i zajmova te danih zajmova**.⁸⁴

Podatci za to usklađenje preuzimaju se iz specifikacije računa primljenih kredita i zajmova odnosno danih zajmova. Riječ je o istoj tablici koja se rabila za istovrsno usklađenje kod usklađenja prihoda.

Rashodi P5 iskazani su u svoti od 1.600,00. Svota uvećanja odnosi se na dane depozite (POD1150, 100,00), dane dugoročne zajmove (POD0650, 1.000,00) te plaćanje (otplatu) dobivenog dugoročnog zajma, odnosno obveze za dugoročni lizing (POD2530, 500,00).

Ukupna svota usklađenja rashoda 17.150,00, a koja je raspoređena na poslovanje (P3, 150,00), nefinancijsku imovinu (P4, 15.400,00) te financijsku imovinu (P5, 1.600,00).

Usklađenja	150	15400	1600	0	17150
------------	-----	-------	------	---	-------

Skraćeni oblik prevođenja rashoda prikazan je na slici 47.

Slika 47. Skraćeni oblik prevođenja rashoda

Primjer POD: 001.17

001 godina

	RASHODI				Ukupno
	Poslovanje	Nefinancijska imovina	Financijska imovina		
Reklasifikacija	-1150	1150	7100		8250
Nabava DNI	17000		17000		17000
Obračuna amortizacija i otuđenje DNI	-1600		-1600		-1600
Obveze (smanjenje)/Potraživanja (nevraćeni depoziti u godini odobrenja)	1600			1600	1600
Nabava KNI	150	150			150
	17150	1300	22500	1600	25400

I u toj okolnosti rezultat prevođenja je jednak onom koji je prethodno prikazan, jednako kao i kod prevođenja prihoda.

⁸³ Provedba *alineje 3.pod a*) iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. *Prevođenje rashoda*

⁸⁴ Provedba *alineje 3.pod b*) iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. *Prevođenje rashoda*

6.2.2.4.1.3. Razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih/poduzetničkih u proračunske pozicije

Radi iskazivanja odgovarajućeg proračunskog rezultata poslovanja izvještajne godine na temelju podataka iz neprofitnog/poduzetničkog računovodstva potrebno je neprofitni/poduzetnički rezultat prevesti na proračunski rezultat.⁸⁵

U nastavku slijedi najprije razrada razlike prevođenja rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih, a potom poduzetničkih u proračunske pozicije.

Nakon svake od tih razrada (neprofitne odnosno poduzetničke) slijedi njezino objašnjenje.

❖ *Razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih u proračunske pozicije*

Budući da se prevode prihodi/rashodi iz jednog sustava, oni imaju utjecaj i na promjenu izvorno utvrđenog rezultata.

Slika 48. Razrada razlike rezultata neprofitnog i proračunskog računovodstva pri prevođenju prihoda i rashoda

Primjer: 001.18

001 godina

Razrada razlike rezultata zbog prevođenja neprofitnih pozicija u proračunske pozicije

Prilagodba	Poslovanje	Nefinancijska ir	Ukupno	Financijska imc	Sveukupno
Reklasifikacija					
Prihodi	13960	3500	17460		17460
Rashodi	1300	10300	11600		11600
Rezultat	12660	-6800	5860	0	5860
Usklađenje					
Prihodi	22570	-3500	19070	5100	24170
Rashodi		12200	12200	1600	13800
Rezultat	22570	-15700	6870	3500	10370
	-22500	22500			
	70	6800	6870	3500	10370
Ukupno promjena rezultata	35230	-22500	12730	3500	16230
Prijenos-donos rezultata	-22500	22500			
Ukupno promjena rezultata na	12730	0	12730	3500	16230
Razlika reklasifikacija - usklađenje					
bez prijenosa-donosa	22570	-15700	6870	3500	10370
sa prijenosom-donosom	70	6800	6870	3500	10370
Izvorni rezultat proračun (bez pren-don)					
Prihodi/primitci	36530		36530	5100	41630
Rashodi/izdaci	-1300	-22500	-23800	-1600	-25400
	35230	-22500	12730	3500	16230
Izvorno neprofitno + usklađenje	12730	0	12730	3500	16230

⁸⁵ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.3. Razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neproračunskih u proračunske pozicije

❖ **Razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničkih u proračunske pozicije**

Radi iskazivanja odgovarajućeg proračunskog rezultata poslovanja izvještajne godine na temelju podataka iz poduzetničkog računovodstva potrebno je poduzetnički rezultat prevesti na proračunski rezultat.⁸⁶

Slika 49. Razrada razlike rezultata poduzetničkog i proračunskog računovodstva pri prevođenju prihoda i rashoda

Primjer POD: 001.18

001 godina

Razrada razlike rezultata zbog prevođenja neprofitnih pozicija u proračunske pozicije

Prilagodba	Poslovanje	Nefinancijska i	Ukupno	Financijska imc	Sveukupno
Reklasifikacija					
Prihodi	32860	300	33160		33160
Rashodi	1150	7100	8250		8250
Rezultat	31710	-6800	24910	0	24910
Usklađenje					
Prihodi	3670	-300	3370	5100	8470
Rashodi	150	15400	15550	1600	17150
Rezultat	3520	-15700	-12180	3500	-8680
	-22500	22500			
	-18980	6800	-12180	3500	-8680
Ukupno promjena rezultata	35230	-22500	12730	3500	16230
Prijenos-donos rezultata	-22500	22500			
Ukupno promjena rezultata nakon	12730	0	12730	3500	16230
Razlika reklasifikacija - usklađenje					
bez prijenosa-donosa	3520	-15700	-12180	3500	-8680
sa prijenosom-donosom	-18980	6800	-12180	3500	-8680
Izvorni rezultat proračun (bez pren-don)					
Prihodi/primici	36530		36530	5100	41630
Rashodi/izdaci	-1300	-22500	-23800	-1600	-25400
	35230	-22500	12730	3500	16230
Izvorno poduz. + usklađenje	12730	0	12730	3500	16230

6.2.2.4.1.4. Prevođenje računa prihoda i rashoda

Nakon što su dobiveni podatci o računima iz glavne knjige neprofitnog/poduzetničkog računovodstva te nakon što su provedena prevođenja prihoda i rashoda pristupa se prevođenju računa prihoda i rashoda iz neprofitnog/poduzetničkog u proračunski sustav.⁸⁷

U nastavku slijedi najprije prevođenje računa prihoda i rashoda iz neprofitnog, a potom poduzetničkog u proračunski račun prihoda i rashoda.

Nakon svakog od tih prevođenja (neprofitnog odnosno poduzetničkog) slijedi njegovo objašnjenje.

⁸⁶ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.3. *Razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neproračunskih u proračunske pozicije*

⁸⁷ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.4. *Prevođenje računa prihoda i rashoda*

❖ ***Prevođenje neprofitnog računa prihoda i rashoda u proračunski račun prihoda i rashoda***

Teka kada su se utvrdile razlike između priznavanja knjigovodstvenih pozicija na temelju prethodno provedenih postupaka pristupa se prevođenju neprofitnog računa prihoda i rashoda u njihovu proračunsku razliku.

U **Prilogu 13.** prikazan je račun prihoda i rashoda neprofitnog računovodstva, 001. godina.

U prva dva stupca računa prihoda i rashoda uneseni su izvorni podatci iz proračunske glavne knjige. U stupcima iza njih unose se podatci iz neprofitne glavne knjige i iz prevođenja prihoda i rashoda. Podatci o prevođenju prihoda i rashoda unose se u dva koraka: reklasifikacijski podatci i podatci o usklađenjima te ukupni podatci.

❖ ***Prevođenje poduzetničkog računa prihoda i rashoda u proračunski račun prihoda i rashoda***

Nakon provedenih usklađivanja poduzetničkih prihoda i rashoda stvorena je pretpostavka za prevođenje poduzetničkog računa prihoda i rashoda u proračunski račun prihoda i rashoda.

U **Prilogu 14.** prikazan je račun prihoda i rashoda poduzetničkog računovodstva, 001. godina.

U prva dva stupca računa prihoda i rashoda uneseni su izvorni podatci iz proračunske glavne knjige. U stupcima iza njih unose se podatci iz poduzetničke glavne knjige i iz prevođenja prihoda i rashoda. Podatci o prevođenju prihoda i rashoda unose se u dva koraka: reklasifikacijski podatci i podatci o usklađenjima te ukupni podatci.

6.2.2.4.2. BILANCA

Podatci koji su potrebni za reklasifikaciju dostavljeni su u skladu sa zahtjevom za dostavu podataka (pregledom računa glavne knjige) odnosno specifikacijom podataka na odgovarajućim računima glavne knjige.⁸⁸

Isto tako pri prevođenju neprofitne/poduzetničke bilance u proračunsku bilancu upotrebljavaju se podatci koji su nastali pri prevođenju prihoda i rashoda kao sastavnica prevođenja računa prihoda i rashoda.⁸⁹

Radi dokazivanja ispravnosti modela u bilanci navedenoj u ovom primjeru dana je i izvorna proračunska bilanca.

U nastavku slijedi najprije prevedena bilanca iz neprofitnog sustava u proračunsku bilancu, a potom bilanca iz poduzetničkog sustava u proračunsku bilancu.

Nakon svake od njih (neprofitne odnosno poduzetničke) slijedi objašnjenje prevođenja.

⁸⁸ Provedba alineje 1. (utvrđivanje razlike između prihoda/rashoda) iz poglavlja 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*, a u vezi s podacima koji su dostavljeni u poglavlju 6.1.2.3.1. i 6.1.2.3.2.

⁸⁹ Provedba alineje 2. (reklasifikacija računa) iz poglavlja 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*, a u vezi s podacima koji su dostavljeni u okviru poglavlja 6.1.2.4.1.3. iz poglavlja 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*.

❖ *Proračunska bilanca prevedena iz neprofitnog sustava*

Za prevođenje neprofitne bilance u proračunsku bilancu potrebno je upotrijebiti podatke koji su izvorni, koji su presloženi, bilo da su grupirani ili razgrupirani. Tu će se iskazati i proračunski rezultat u odnosu na neprofitni jer to je bitno za sastavljanje ispravne bilance u sljedećim razdobljima.

U **Prilogu 15.**, u dijelu bilance kojim se iskazuje rezultat, razvidno je da su podatci preuzeti s razrade razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih u proračunske pozicije. Razvidno je da je u primjeru neprofitni rezultat tekuće godine 5.860,00, a da je ukupni proračunski rezultat 16.230,00. Postupkom prevođenja koji uključuje i reklasifikacije i usklađenja neprofitni rezultat je preveden u proračunsku svotu. Razlika je 10.370,00.⁹⁰

Budući da se svota računa N1642 u proračunu dijeli (reklasificira) na dva računa, podatci se preuzimaju iz odgovarajuće specifikacije računa glavne knjige.

Račun izvora vlasništva financijske imovine (P91112) nastao je spajanjem dvaju računa neprofitnog knjigovodstva (N1321 i N1211). I to je oblik reklasifikacije računa neprofitnog knjigovodstva. Jednaka okolnost nastala je i pri formiranju računa ispravka izvora vlasništva (P91211). U primjeru bilance razvidno je od kojih je neprofitnih računa formiran račun.

U primjeru bilance vidljive su i ostale reklasifikacije.

Usporedbom izvorne proračunske bilance i prevedene neprofitne bilance (glavne knjige) u proračunsku bilancu uočava se njihova jednakost i po pozicijama i u svotama. Time se dokazuje ispravnost modela prevođenja neprofitnog računovodstva u proračunsko računovodstvo.

S obzirom na to da je potrebno razmotriti ispravnost modela i u godinama koje slijede prvu izvještajnu godinu, ponajprije u odnosu na poslovne promjene koje su izvorno nastale u prvoj izvještajnoj godini, u nastavku (**Prilog 17**) slijedi pregled knjiženja na računima glavne knjige poslovnih promjena koje su naslonjene na promjene iz prve izvještajne godine, odnosno prometi druge (002.) godine. U **Prilogu 19** dana je glavna knjiga istih poslovnih promjena u proračunskoj glavnoj knjizi.

Model se provjerava i u sljedećoj (druvoj, 002.) izvještajnoj godini.

Provjera modela u drugoj izvještajnoj godini neće se detaljno objašnjavati kao u prvoj izvještajnoj godini osim u okolnostima koje to zahtijevaju jer je jednak onome iz prve izvještajne godine.

Provedba modela u drugoj izvještajnoj godini započinje od provedbe modela u prvoj izvještajnoj godini u poglavlju 6.2.2.3.1., *Pregled ukupnog prometa po računima glavne knjige / financijskih izvještaja iz sustava neproračunskog računovodstva*.

❖ *Proračunska bilanca prevedena iz poduzetničkog sustava*

Na temelju prethodno dostavljenih podataka iz glavne knjige poduzetničke bilance, prevođenja podataka iz poduzetničkog u proračunski sustav u dijelu prihoda i rashoda može se pristupiti prevođenju bilance iz poduzetničke u proračunsku bilancu. Tu će se zasebno istaknuti u proračunski rezultat u odnosu na izvorni rezultat.

⁹⁰ Pregled ovdje iskazanih svota dan je u poglavlju 6.1.2.4.1.3.

U **Prilogu 16**, u dijelu bilance kojim se iskazuje rezultat, razvidno je da su podatci preuzeti iz razrade razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničkog u proračunske pozicije. Razvidno je da je u primjeru poduzetnički rezultat tekuće godine 24.910,00, a da je ukupni proračunski rezultat 16.230,00. Postupkom prevođenja koji uključuje i reklasifikacije i usklađenja poduzetnički rezultat preveden je u proračunsku svotu. Razlika je – 8.680,00.⁹¹

Budući da se svota računa POD1200 u proračunu dijeli (reklasificira) na tri računa, podatci se preuzimaju iz odgovarajuće specifikacije računa glavne knjige. Dije se i računi POD2200 i POD2202 te se i ti podatci preuzimaju iz odgovarajuće specifikacije.

Račun izvora vlasništva financijske imovine (P91112) nastao je spajanjem dvaju računa poduzetničkog knjigovodstva (POD0650 i POD1151). I to je oblik reklasifikacije računa poduzetničkog knjigovodstva. Istovjetna okolnost nastala je i pri formiranju računa ispravka izvora vlasništva (P91211). U primjeru bilance razvidno je od kojih je poduzetničkih računa formiran račun.

U primjeru bilance vidljive su i ostale reklasifikacije.

Usporedbom izvorne proračunske bilance i prevedene poduzetničke bilance (glavne knjige) u proračunsku bilancu uočava se njihova jednakost i po pozicijama i u svotama. Time se dokazuje ispravnost modela prevođenja poduzetničkog računovodstva u proračunsko računovodstvo.

S obzirom na to da je potrebno razmotriti ispravnost modela i u godinama koje slijede prvu izvještajnu godinu, ponajprije u odnosu na poslovne promjene koje su izvorno nastale u prvoj izvještajnoj godini, u nastavku (**Prilog 18**) slijedi pregled knjiženja na računima glavne knjige poslovnih promjena koje su naslonjene na promjene iz prve izvještajne godine. U **Prilogu 19** dana je glavna knjiga istih poslovnih promjena u proračunskoj glavnoj knjizi.

6.2.3. PRIMJENA MODELA, 002. IZVJEŠTAJNA GODINA

U nastavku se model provjerava u sljedećoj (druvoj, 002.) izvještajnoj godini.

Provjera modela u drugoj izvještajnoj godini neće se detaljno objašnjavati kao u prvoj izvještajnoj godini osim u okolnostima koje zahtijevaju objašnjenje jer su jednake kao one iz prve izvještajne godine.

6.2.3.1. Zahtjev za dostavu podataka

Provedba modela u drugoj izvještajnoj godini započinje od provedbe modela u prvoj izvještajnoj godini u poglavlju 6.2.2.3.1. *Pregled ukupnog prometa po računima glavne knjige/financijskih izvještaja iz sustava neproračunskog računovodstva.*

Poslovne promjene druge izvještajne godine (002. godina)

1. *Obračunava se amortizacija računala (800,00 kn).*
2. *Prodan je ostatak robe za svotu od 1.500,00 kn.*
3. *Na račun koji je otvoren kod poslovne banke djelomično je naplaćeno potraživanje za prodanu robu u svoti od 3.000,00 kn.*

⁹¹ Pregled ovdje iskazanih svota dan je poglavlju 6.1.2.4.1.3.

4. Na račun koji je otvoren kod poslovne banke djelomično je naplaćeno potraživanje za prodanu dugotrajnu nefinancijsku imovinu u svoti od 3.000,00 kn.
5. U glavnoj blagajni u cijelosti je naplaćeno potraživanje za zaračunatu zakupninu u svoti od 300,00 kn.
6. U glavnoj blagajni u cijelosti je naplaćeno potraživanje na ime zatezne kamate u svoti od 30,00 kn.
7. Dani dugoročni zajam trgovačkom društvu u javnom sektoru djelomično je naplaćen u svoti od 200,00 na računu koji je otvoren u poslovnoj banci.
8. Namirena je djelomično obveza na ime sklopljenog dugoročnog lizinga (samo glavnica) u svoti od 500,00 kn.
9. Kratkoročni kredit od poslovne banke iz javnog sektora koji je primljen prethodne (001.) godine djelomično je plaćen u svoti od 300,00 kn s računa koji je otvoren u poslovnoj banci.

6.2.3.1.1. PREGLED UKUPNOG PROMETA PO RAČUNIMA GLAVNE KNJIGE IZ SUSTAVA NEPROFITNOG RAČUNOVODSTVA

U **Prilozima 17. do 19.** dan je pregled knjiženja tih poslovnih promjena i na računima glavne knjige neprofitnog, poduzetničkog i proračunskog računovodstva⁹².

6.2.3.1.2. SPECIFIKACIJA PODATAKA NA ODGOVARAJUĆIM RAČUNIMA GLAVNE KNJIGE

Nastavljajući se na provedbu točke 6.2.2.3.1. iz prezentiranog modela (Pregled ukupnog prometa po računima glavne knjige iz sustava neprofitnog računovodstva) dostavlja se i specifikacija podataka na odgovarajućim računima glavne knjige neprofitnog računovodstva⁹³.

Slijed prezentiranih razrada računa glavne knjige jednak je onom iz prve izvještajne godine: **kredit i zajmovi, odgođeni prihodi, dugotrajna nefinancijska imovina i sitni inventar te ostala kratkotrajna nefinancijska imovina, potraživanja za prihode poslovanja, obveze prema dobavljačima.**

Uz primjere dodatak riječi POD obilježava one koji se odnose na poduzetničko računovodstvo, dok nedostatak te riječi obilježava primjere iz neprofitnog računovodstva.

⁹² Provedba iz modela toč. 6.1.2.3.1. Pregled ukupnog prometa po računima glavne knjige/financijskih izvještaja iz sustava neproračunskog računovodstva

⁹³ Provedba poglavlja 6.1.2.3.2. Specifikacija podataka na odgovarajućim računima glavne knjige

Slika 50. Primljeni krediti i zajmovi uključujući njihove otplate (plaćanja) te dane pozajmice i njihovi povrati (naplate) uključujući i novčane depozite

Primjer: 002.3

002 godina

ZAJMOVI - dani

Konta

Proračunski Neprofitni

13412	1321 Zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru - dugoročni	Stanje 31. 12. pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
51412				51412	81412		
81412	Što se odnosi na prethodne gc	600	0	0	200	400	
91112	Što se odnosi na izvještajnu gc	0	0	0	0		

DEPOZIT - dani

Konta

Proračunski Neprofitni

12111	1211 Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim finansijskim institucijama - kratkoročni	Stanje 31. 12. iz prethodne gc		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
51531				51531	81531		
81531	Što se odnosi na prethodne gc	100	0			100	
91112	Što se odnosi na izvještajnu gc	0	0				

KREDITI - primljeni

Konta

Proračunski Neprofitni

26221	2611 Obveze za kredite od kreditnih institucija u javnom sektoru - kratkoročne	Stanje 31. 12. iz prethodne gc		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
84221				54221	84221		
54221	Što se odnosi na prethodne gc	0	700	300			400
91211	Što se odnosi na izvještajnu gc	0	0	0	0		

KREDITI - primljeni (ugovoreni) lizing

Konta

Proračunski Neprofitni

26532	2493 Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava izvan javnog sektora - dugoročne LIZING	Stanje 31. 12. iz prethodne gc		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
84532				54532	84532		
54532	Što se odnosi na prethodne gc	0	3500	500			3000
91211	Što se odnosi na izvještajnu gc	0	0				
		Početno stanje		Promet		Zaključno stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
				<i>Razred 5</i>	<i>Razred 8</i>		
12111	1211 Depoziti u tuzemnim kreditnim	100				100	
13412	1321 Zajmovi trgovačkim društvima	600			200	400	
26221	2611 Obveze za kredite od kreditnih institucija u javnom sektoru		3500	500			3000
	<i>Reklasifikacija (povrat u godini odobrenja)</i>						
26532	2493 Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava		700	300			400
		700	4200	800	200	500	3400
			3500	600			2900

Slika 50. Primljeni krediti i zajmovi uključujući njihove otplate (plaćanja) te dane pozajmice i njihovi povrati (naplate) uključujući i novčane depozite – nastavak

Primjer POD: 002.3

002 godina

ZAJMOVI - dani

Konta

Proračunski Poduzetničko

13412 0650 Zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru - dugoročni

Korelacijski računi	Stanje 31. 12. iz prethodne godin	Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
				51412	81412
51412					
81412	Što se odnosi na prethodne godi	600	0	0	200
91112	Što se odnosi na izvještajnu godi	0	0	0	0

DEPOZIT - dani

Konta

Proračunski Poduzetničko

12111 1115 Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim finansijskim institucijama - kratkoročni

Korelacijski računi	Stanje 31. 12. iz prethodne godin	Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
				51531	81531
51531					
81531	Što se odnosi na prethodne godi	100	0	0	100
91112	Što se odnosi na izvještajnu godi	0	0	0	0

KREDITI - primljeni

Konta

Proračunski Poduzetničko

26221 2150 Obveze za kredite od kreditnih institucija u javnom sektoru - kratkoročne

Korelacijski računi	Stanje 31. 12. iz prethodne godin	Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
				54221	84221
84221					
54221	Što se odnosi na prethodne godi	0	700	300	400
91211	Što se odnosi na izvještajnu godi	0	0	0	0

KREDITI - primljeni (ugovoreni) lizing

Konta

Proračunski Poduzetničko

26532 2530 Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava izvan javnog sektora - dugoročne LIZING

Korelacijski računi	Stanje 31. 12. iz prethodne godin	Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
				54532	84532
84532					
54532	Što se odnosi na prethodne godi	0	3500	500	3000
91211	Što se odnosi na izvještajnu godi	0	0	0	0
	Početno stanje			Promet	Zaključno stanje
	Zaduženje	Odobrenje		Zaduženje	Odobrenje
				Razred 5	Razred 8
12111	1115 Depoziti u tuzemnim kreditnim i	100			100
13412 0650	Zajmovi trgovačkim društvima u	600			400
26221	2150 Obveze za kredite od kreditnih institucija u javno		3500	500	3000
	<i>Reklasifikacija (povrat u godini odobrenja)</i>				
26532	2530 Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društ		700	300	400
		700	4200	800	200
					500
					3400
			3500	600	2900

Slika 51. Odgođeni prihodi

Primjer: 002.4

002 godina

Razrada računa odgođenih prihoda iz neprofitnog računovodstva

2922	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje		
	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	
Kapitalne donacije od fizičkih osoba							
<i>dio 922</i>	Što se odnosi na prethodne godine	0	18400	800	0	0	17600
66321	Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	0	0	0	0
Tekuće pomoći iz državnog proračuna							
<i>dio 922</i>	Što se odnosi na prethodne godine	0	6000	0	0	0	6000
63311	Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	0	0	0	0
Porez na nasljedstva i darove							
<i>dio 922</i>	Što se odnosi na prethodne godine	0	500	0	0	0	500
61321	Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	0	0	0	0
Sveukupno							
		0	24900	800	0	0	24100
Što se odnosi na stanja iz prethodnih razdoblja							
				800	0	0	24100
Što se odnosi na izvještajnu godinu							
				0	0	0	0

Primjer POD: 002.4

002 godina

Razrada računa odgođenih prihoda iz poduzetničkog računovodstva

2943	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje		
	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	
Tekuće pomoći iz državnog proračuna							
<i>dio 922</i>	Što se odnosi na prethodne godine	0	6000	0	0	0	6000
63311	Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	0	0	0	0
Sveukupno							
		0	6000	0	0	0	6000
Što se odnosi na stanja iz prethodnih razdoblja							
			6000	0	0	0	6000
Što se odnosi na izvještajnu godinu							
			0	0	0	0	0

Slika 52. Dugotrajna nefinancijska imovina i sitni inventar

Prilog: 002.5

002 godina

		Nabava dugotrajne nefinancijske imovine		Promet razdoblja		Ukupan promet		Stanje	
		Početno stanje		D	P	D	P	D	P
0111									
41112	01112	9000		0		9000		9000	
	Revalorizacija	1600		0		1600		1600	
	Ukupno	10600		0		10600		10600	
0221									
42211	02211	4000		0	0	4000	0	4000	
0291									
42211	02922		800	0	800	0	1600		1600
	Sveukupno DNI	14600	800	0	800	14600	1600	14600	1600
	Stanje							13000	
	Revalorizacija	1600	0	0		1600	0	1600	
	DNI - revalorizacija	13000	800	0	800	13000	1600	13000	1600
	Stanje							11400	

Prilog POD: 002.5

002 godina

		Nabava dugotrajne nefinancijske imovine		Promet razdoblja		Ukupan promet		Stanje	
		Početno stanje		D	P	D	P	D	P
0200									
41112	01112	9000		0		9000		9000	
	Revalorizacija	1600		0		1600		1600	
	Ukupno	10600		0		10600		10600	
0311									
42211	02211	4000		0	0	4000	0	4000	
0391									
42211	02922		800	0	800	0	1600		1600
	Sveukupno DNI	14600	800	0	800	14600	1600	14600	1600
	Stanje							13000	
	Revalorizacija	1600	0	0		1600	0	1600	
	DNI - revalorizacija	13000	800	0	800	13000	1600	13000	1600
	Stanje							11400	

Slika 53. Potraživanja za prihode poslovanja

Prilog: 002.6

002 godina

Potraživanja od nefinancijske imovine

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
1642	3800		0	3300	3800	3300	500	
17221 <i>Prodaja NI</i>	3500		0	3000	3500	3000	500	
16422 <i>Zakupnina</i>	300		0	300	300	300	0	
Ukupno	3800	0	0	3300	3800	3300	500	

Prilog POD: 002.6

002 godina

Potraživanja od kupaca dobara

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
1200			0			0	0	
16414 <i>Zatezne kamate</i>	30		0	30	30	30	0	
16614 <i>Prodaja robe</i>	1500		1500	2000	3000	2000	1000	
Ukupno	1530	0	1500	2030	3030	2030	1000	

Potraživanja za prodanu DNI

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
1200	3500			3000	3500	3000	500	
17221 <i>Prodaja DNI</i>	3500		0	3000	3500	3000	500	
			0					
			0					
			0					
16422 1208	300	0	0	300	300	300	0	
16132 1289	500	0	0	0	500	0	500	
	800	0	0	300	800	300	500	

Slika 54. Obveze prema dobavljačima

Primjer: 002.7

002 godina

Obveze prema domaćim dobavljačima

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
2425		3650	0	0	0	3650		3650
24221	Računala	2500	0	0	0	2500		2500
24111	Zemlja		0	0	0	0		0
23221	Uredski materijal	150	0	0	0	150		150
23222	Materijal	1000	0	0	0	1000	0	1000
Ukupno		0	3650	0	0	3650	0	3650

002 godina

Razrada stanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajna nefinancijske imovine

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
02		0	13000	800	13000	800	12200	
0221	Računala	4000	0	0	4000	0	4000	
0291	Umanjenje vrijednosti DI		800	800	0	1600		1600
0111	Zemlja	10600	0	0	10600	0	10600	
Ukupno		14600	800	0	800	14600	1600	1600
							13000	
	Revalorizacija							
0221	Računala	0	0		0	0	0	
0291	Umanjenje vrijednosti DI				0	0		0
0111	Zemlja	1600	0	0	1600	0	1600	
Ukupno		1600	0	0	1600	0	1600	0
							1600	
Sveukupno		13000	800	0	800	13000	1600	13000
								1600
								11400

002 godina

Obračunani prihodi u sustavu proračunskog računovodstva (recipročni prihodi kod neprofitnog)

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
		3800	0	3300	3800	3300	500	
1642 dio 17221	Zakupnina	3500	0	3000	3500	3000	500	
	Razlika PS i ZS						3000	
1631 16132		500	0	0	500	0	500	
1642 dio 16422		300	0	300	300	300	0	
1611 16614		1500	1500	2000	3000	2000	1000	
1641 16414		30	0	30	30	30	0	
		2330	1500	2330	3830	2330	1500	
	Razlika PS i ZS						830	
Ukupno		5830	0	1500	5330	7330	2000	3830

Primjer POD: 002.7

002 godina

Obveze prema dobavljačima za nabavu DNI

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
2202					0	0		0
24221	Računala	2500	0	0	0	2500		2500
24111	Zemlja		0	0	0	0		0
Ukupno		0	2500	0	0	2500	0	2500

Obveze prema dobavljačima

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
2200								
23221	Uredski materijal	150	0	0	0	150		150
23222	Materijal	1000	0	0	0	1000		1000
Ukupno		0	1150	0	0	1150	0	1150

Slika 54. Obveze prema dobavljačima (nastavak)

002 godina

Razrada stanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajna nefinancijske imovine

			D	P	D	P	D	P	D	P	
			0	0	13000	800	13000	800	12200		
0311	02211	Računala	4000		0	0	4000	0	4000		
0391	02922	Umanjenje vrijednosti DI		800	0	800	0	1600		1600	
0200	0111	Zemlja	10600		0		10600	0	10600		
Ukupno			14600	800	0	800	14600	1600	14600	1600	
											13000
											Revalorizacija
0311	02211	Računala	0	0			0	0	0		
0391	02922	Umanjenje vrijednosti DI					0	0		0	
0200	0111	Zemlja	1600		0		1600	0	1600		
Ukupno			1600	0	0	0	1600	0	1600	0	
											1600
Sveukupno bez revalorizacije			13000	800	0	800	13000	1600	13000	1600	
											11400

002 godina

Razrada potraživanja u sustavu proračunskog računovodstva

			Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
			D	P	D	P	D	P	D	P
			3500		0	3000	3500	3000	500	
1200 DNI	17221	Zakupnina	3500		0	3000	3500	3000	500	
Razlika PS i ZS									3000	
1289	16132		500		0	0	500	0	500	
1208	16422		300		0	300	300	300	0	
1200 dio	16614		1500		1500	2000	3000	2000	1000	
1200 dio	16414		30		0	30	30	30	0	
			2330		1500	2330	3830	2330	1500	
Razlika PS i ZS									830	
Ukupno			5830	0	1500	5330	7330	5330	2000	3830

Nakon primitka tih podataka počinje postupak prevođenja podataka iz neprofitnog/poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav.⁹⁴

6.2.3.2. Prevođenje podataka iz neprofitnog/poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav

Slijed provođenja tih podataka slijedi onaj iz prve izvještajne godine. Odstupanja od tog slijeda će biti jer se u koracima ne prevode prihodi i rashodi, nego su odmah prikazani svi koraci prevođenja koji su detaljno objašnjeni pri provedbi modela u prvoj (001.) izvještajnoj godini.

Nakon određenih pregleda slijede objašnjenja primjene modela prevođenja u toj godini u odnosu na prethodnu, odnosno u nekim slučajevima i u odnosu na sljedeću izvještajnu godinu.

6.2.3.2.1. RAČUN PRIHODA I RASHODA TE BILANCA

U nastavku se opisuje prevođenje prihoda i rashoda, računa prihoda i rashoda te bilance iz neprofitnog, a potom iz poduzetničkog sustava u proračunski sustav. Nakon svake od tih razrada (neprofitne odnosno poduzetničke) navodi se njezino objašnjenje.

⁹⁴ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1., 6.1.2.4.1.2. i 6.1.2.4.1.3. iz poglavlja 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav

6.2.3.2.1.1. Prevođenje neprofitnoga sustava u proračunski sustav

U nastavku se prevode računi prihoda i rashoda te bilanca iz neprofitnog računovodstvenog sustava u proračunski računovodstveni sustav.

❖ Račun prihoda i rashoda

Temeljna je pretpostavka za prevođenje neprofitnih prihoda i rashoda u proračunski sustav preuzimanje podataka iz prethodno traženih i dostavljenih podataka i njihove razrade.

Slika 55. Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih u proračunske pozicije

Primjer: 002.8

002 godina

		Prihodi				
Razred		3	6	7	8	Ukupno
N		2300				2300
P			2330	3000	200	5530
		-2300	2330	3000	200	3230
Konto	66321					
3531	66313					
	63311					
3312	61321					
3421	64225					
3414	64143					
3111	66142	-1500	1500			
3541	92211-(66321)	-800	800			
3422	72211					
Reklasifikacija		-2300	2300	0		
2922	66321					
2922	63311					
2922	61321					
2922	92211(66321)		-800			
			-800			
1631	16132; 61321		0			
1642 dio	16422; 64223		300			
	1611 16614; 66142		-1500			
	1611 16614; 66142		2000			
	1641 16414; 64143		30			
1642 dio	17221; 72211			3000		
			830	3000		
2493-	84532				0	
-1321	81412				200	
2611-	84221				0	
					200	
Usklađenja		0	30	3000	200	
Sveukupno		-2300	2330	3000	200	3230

Rashodi					
Razredi	3	4	5		
N		1300			1300
P	500	0	800		1300
	500	-1300	800	0	0
		-1300			
4624 3221/OS					
4261 32211	0				
4262 32225	500	-500			
4433 34333	0				
4311 91111		0			
Reklasifikacija između razreda	500	-500			
Reklasifikacija unutar razreda (42211)		800			
Ukupno reklasifikacije					
41112					
42211					
		0			
42211					
42211					
42211					
		0			
91111 (42211)		-800			
		-800			
51412			0		
51531			0		
54221			300		
54532			500		
			800		
Usklađenja	0	-800	800	0	0
Sveukupno	500	-1300	800	0	0

Razrada razlike rezultata zbog prevođenja neprofitnih pozicija u proračunske pozicije

Prilagodba	Poslovanje	Nefinancijska imovina	Ukupno	Financijska imovina	Sveukupno
Reklasifikacija					
Prihodi	2300	0	2300		2300
Rashodi	500	800	1300		1300
Rezultat	1800	-800	1000	0	1000
Usklađenje					
Prihodi	30	3000	3030	200	3230
Rashodi	0	-800	-800	800	0
Rezultat	30	3800	3830	-600	3230
	0	0			
	30	3800	3830	-600	3230
Ukupno promjena rezultata	1830	3000	4830	-600	4230
Prijenos-donos rezultata	0	0			
Ukupno promjena rezultata	1830	3000	4830	-600	4230
Razlika reklasifikacija - usklađenje					
bez prijenosa-donosa	30	3800	3830	-600	3230
sa prijenosom-donosom	30	3800	3830	-600	3230
Izvorni rezultat proračun (bez pren-don)					
Prihodi/primici	2330	3000	5330	200	5530
Rashodi/izdaci	-500	0	-500	-800	-1300
	1830	3000	4830	-600	4230
Izvorno neprofitno + usklađenje	1830	3000	4830	-600	4230

U toj (drugoj) godini ne postoje promjene na neprofitnim odgođenim prihodima koji se izravno priznaju u izvore i zbog toga ne treba ispravljati uvećanja odnosno (u primjeru) umanjivanja neprofitnih prihoda na temelju prometa na računima neprofitnih odgođenih prihoda (u primjeru: 800,00).

U istoj godini postoji zaduženja neprofitnih odgođenih prihoda iz prethodnih izvještajnih razdoblja (001 godine) pa je u tom dijelu usklađenja za terećenje neprofitnih odgođenih prihoda potrebno umanjivati reklasificirane prihode. U primjeru riječ je o svoti od 800,00.⁹⁵

U toj godini neprofitni prihodi uvećat će se za smanjenje potraživanja za prihode u izvještajnoj godini bez obzira na to kada su potraživanja nastala (u primjeru: 2.330,00 – poslovanje te 3.000,00 nefinancijska imovine), a smanjit će se za zaduženje (povećanje) potraživanja za prihode tekuće godine (u primjeru: 1.500,00 poslovanje).⁹⁶

U trećem području usklađenja prihoda koje se odnosi na primljene kredite i zajmove te dane zajmove prihodi su uvećani za svotu naplaćenog potraživanja zajma danog u prethodnom izvještajnom razdoblju (u primjeru: 200,00).⁹⁷

Ukupna svota usklađenja prihoda jest 3.230,00, a raspoređena je na redovito poslovanje (P6: 30,00), nefinancijsku imovinu (P7: 3.000,00) te financijsku imovinu (P8: 200,00).

S obzirom na to da bi se mogao primijeniti i skraćeni oblik prevođenja prihoda, prikazan je na slici 56.

Slika 56. Skraćeni oblik prevođenja prihoda

Primjer: 002.9

002 godina

Skraćeni oblik prilagođavanja

	PRIHODI				Ukupno
		Poslovanje	Nefinancijska imovina	Financijska imovina	
Reklasifikacija	-2300	2300	0		2300
Promjena stanja 29	-800	-800			-800
Potraživanja- nenaplaćena (promjena stanja)	3830	830	3000		3830
Potraživanja/obveze: financijska imovina	200			200	200
	3230	2330	3000	200	5530

Analizom tog oblika usklađenja neprofitnih prihoda u proračunske prihode uočava se da je postupak usklađenja jednak kao i u prethodnom cjelovitom primjeru te da su ukupne svote usklađenja jednake i da prevedeni neprofitni prihodi u proračunske prihode jednaki proračunskim prihodima.

U nastavku se objašnjava prevođenje rashoda (neprofitnih u proračunske) u istoj (002.) godini.

⁹⁵ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod a) u poglavlju 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav

⁹⁶ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod b) u poglavlju 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav

⁹⁷ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod c) u poglavlju 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav

Iz primjera je razvidno da su ukupni proračunski rashodi jednaki svoti neprofitnih rashoda (u primjeru: 1.300,00). Unatoč tome postoji razlika po proračunskim područjima (500,00 se odnosi na područje redovitog poslovanja, -1.300,00 na područje nefinancijske imovine, a 800,00 na područje financijske imovine)⁹⁸.

Dio rashoda N4 reklasificira se u drugi razred (P3, u primjeru: 500,00), a dio se reklasificira unutar istog razreda (razreda 4, u primjeru: 800,00). U primjeru ne postoji okolnost da se jedan račun neprofitnog računovodstva razdvaja na dva ili više računa proračunskog računovodstva.

Nakon što su podatci o neprofitnim rashodima razvrstani (reklasificirani) u proračunske razrede, provedeno je usklađenje neprofitnih rashoda s proračunskim rashodima.⁹⁹

Prvo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje promjena u dugotrajnoj nefinancijskoj imovini te sitnom inventaru.¹⁰⁰

S obzirom na navedeno, a u skladu s modelom, rashodi su umanjeni za 800,00, što se odnosi na otpis dugotrajne nefinancijske imovine tijekom izvještajne godine. U toj godini nije bilo drugih promjena u tom području koje bi utjecale na usklađenje rashoda.

Ti podatci preuzimaju se iz jedne od skupina dostavljenih podataka, razrade računa dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara.

U primjeru druge godine nije nabavljan sitan inventar.

Drugo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje primljenih kredita i zajmova te danih zajmova.¹⁰¹

Podatci za to usklađenje preuzimaju se iz specifikacije računa primljenih kredita i zajmova odnosno danih zajmova. Riječ je o istoj tablici koja se rabila za istovrsno usklađenje kod usklađenja prihoda.

Rashodi P5 iskazani su u svoti od 800,00. Svota uvećanja odnosi se na plaćanje (otplatu) dobivenog dugoročnog zajma, odnosno obveze za dugoročni lizing koji je bio dobiven u prethodnom razdoblju (N2493: 500,00) te plaćanje obveze po kratkoročnom kreditu dobivenom koji je dobiven u prethodnom izvještajnom razdoblju (N2611: 300,00).

Rashodi nisu usklađeni u ukupnoj svoti, ali su usklađeni unutar proračunskih područja (-800,00 u području nefinancijske imovine i 800,00 u području financijske imovine).

Skraćeni oblik prevođenja rashoda prikazan je na slici 57.

⁹⁸ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 1 u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

⁹⁹ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neprofitnog ili poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav*, a na temelju podataka dobivenih na temelju upute za dostavu podataka (odgovarajući podatci iz točke 6.1.2.2.2. iz poglavlja 6.1.2.2. Upute za rad, alineja 3 – Odgođeni prihodi).

¹⁰⁰ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 pod a) u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

¹⁰¹ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 pod b) u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

Slika 57. Skraćeni oblik prevođenja rashoda, 002. godina

Prilog: 002.10
002 godina

	RASHODI				Ukupno
	Poslovanje	Nefinancijska imovina	Financijska imovina		
Reklasifikacija	-1300	500	800		1300
Nabava DNI	0		0		0
Obračuna amortizacija i otuđenje DNI	-800		-800		-800
Obveze (smanjenje)/Potraživanja (nevraćeni depoziti u godini odobrenja)	800			800	800
	0	500	0	800	1300

Skraćeni oblik prevođenja neprofitnih u proračunske rashode potvrđuje temeljne postupke prevođenja koji su objedinjeno navedeni u prethodnom dijelu ovog rada kojim se provelo detaljno prevođenje.

Zaključni oblik prevođenja neprofitnog u proračunsko računovodstvo jest prevođenje neprofitnog rezultata na proračunski rezultat.¹⁰² Ta prevođenja rezultata prikazuje slika 55, *Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih u proračunske pozicije, 002. godina.*

Budući da su osigurani podatci potrebni za prevođenje računa prihoda i rashoda iz neprofitnog u proračunski sustav, oni su i prevedeni.¹⁰³

Nakon što su dobiveni podatci o računima iz glavne knjige neprofitnog računovodstva te nakon što su provedena prevođenja prihoda i rashoda pristupa se prevođenju računa prihoda i rashoda iz neprofitnog u proračunski sustav, što je vidljivo u **Prilogu 20**.¹⁰⁴

Time je završen postupak prevođenja računa prihoda i rashoda i može uslijediti postupak prevođenja neprofitne u proračunsku bilancu.¹⁰⁵

❖ *Bilanca*

U **Prilogu 21** prikazana je bilanca 002. izvještajne godine.

Kao što je to učinjeno i za prvu izvještajnu godinu, usporedbom izvorne proračunske bilance i prevedene neprofitne bilance (glavne knjige) u proračunsku bilancu uočava se njihova jednakost i po pozicijama i u svotama. Time se dokazuje ispravnost modela prevođenja neprofitnog računovodstva u proračunsko računovodstvo i za drugu izvještajnu godinu.

6.2.3.2.1.2. *Prevođenje poduzetničkog sustava u proračunski sustav*

Prevođenje iz jednog sustava u drugi provodi se na jednak način kao i kod istovrsnog prevođenja iz neprofitnog sustava. Najprije se moraju prevesti rashodi/prihodi da bi se potom moglo pristupiti prevođenju jedne bilance iz poduzetničkog sustava u proračunsku bilancu.

¹⁰² Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.3. u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

¹⁰³ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.4. u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

¹⁰⁴ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.3. u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

¹⁰⁵ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.2. u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neprofitnog ili poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav*

❖ **Račun prihoda i rashoda**

Ovdje se najprije utvrđuju nominalne razlike u razredima poduzetničkog o proračunskog računovodstva koje se potom moraju sustavno razvrstati na odgovarajuće račune proračunskog sustava (reklasifikacija) te potom uskladiti poduzetničke pozicije s pravilima vrednovanja u proračunske pozicije.

Slika 58. Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničkih u proračunske pozicije

Primjer POD: 002.8

002 godina

		Prihodi				
Razred	POD	3	6	7	8	
	P		2330	3000	200	5530
		0	2330	1500	200	4030
Konto	66321					
	66313					
	63311					
	61321					
	64225					
	64143					
7600	66142		1500	-1500		
	92211- (66321)					
	72211					
Reklasifikacija između razreda		0	1500	-1500		
Reklasifikacija unutar razreda						
	66321					
2943	63311					
	61321					
	92211(66321)		0			
			0			
1289	16132; 61321		0			
1208	16422; 64223		300			
1200 dio	16614; 66142		-1500			
1200 dio	16614; 66142		2000			
1200 dio	16414; 64143		30			
1200 DNI	17221; 72211			3000		
			830	3000		
2493-	84532				0	
-1321	81412				200	
2611-	84221				0	
					200	
Usklađenja		0	830	3000	200	4030
Sveukupno		0	2330	1500	200	4030

Slika 58. Primjer prevođenja poduzetničkih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničkih u proračunske pozicije (nastavak)

		Rashodi				
Razredi		3	4	5	7	
POD			800		500	1300
P		500	0	800	0	1300
		500	-800	800	-500	0
			800			
4624	3221/OS					
4261	32211	0				
7100	32225	500			-500	
4433	34333	0				
4311	91111					
Reklasifikacija između razreda		500	0		-500	0
Reklasifikacija unutar razreda			800			
Ukupno reklasifikacije		500		0	-500	
	41112					
	42211					
	42211		0			
	42211					
	42211					
0391	91111 (42211)	0	0			
			-800			
			-800			
	51412			0		
	51531			0		
	54221			300		
	54532			500		
				800		
Usklađenja		0	-800	800	0	0
Sveukupno		500	-800	800	-500	0

Razrada razlike rezultata zbog prevođenja neprofitnih pozicija u proračunske pozicije

Prilagodba		Poslovanje	Nefinancijska imovina	Ukupno	Financijska imovina	Sveukupno
Reklasifikacija	Prihodi	1500	0	1500		1500
	Rashodi	500	800	1300		1300
	Rezultat	1000	-800	200	0	200
Usklađenje	Prihodi	830	3000	3830	200	4030
	Rashodi	0	-800	-800	800	0
	Rezultat	830	3800	4630	-600	4030
		0	0			
		830	3800	4630	-600	4030
	Ukupno promjena rezultata	1830	3000	4830	-600	4230
	Prijenos-donos rezultata	0	0			
	Ukupno promjena rezultata nakor	1830	3000	4830	-600	4230
Razlika reklasifikacija - usklađenje						
	bez prijenosa-donosa	830	3800	4630	-600	4030
	sa prijenosom-donosom	830	3800	4630	-600	4030
Izvorni rezultat proračun (bez pren-don)						
	Prihodi/primici	2330	3000	5330	200	5530
	Rashodi/izdaci	-500	0	-500	-800	-1300
		1830	3000	4830	-600	4230
	Izvorno poduzetničko + usklađenje	1830	3000	4830	-600	4230

U dijelu reklasifikacije računa prihoda reklasifikacija se provela između razreda (u primjeru, 1.500,00), a reklasifikacije unutar razreda nije bilo.

U toj godini ne postoji promjena u odgođenim prihodima u sustavu poduzetničkog računovodstva pa nema promjena u tom dijelu provedbe modela pretvorbe. Da je bilo realiziranih odgođenih prihoda

(povezanih sa potporom iz proračuna), poduzetnički prihodi umanjili bi se jer su oni već dio proračunskih prihoda prethodne godine.¹⁰⁶

Poduzetnički prihodi uvećavaju se za naplaćena potraživanja za prihode poslovanja prema proračunskom sustavu (u primjeru: 2.330,00 – poslovanje te 3.000,00 – nefinancijska imovina), a umanjit će se za zaduženje (povećanje) potraživanja za prihode ove (tekuće) godine (u primjeru: 1.500,00 – poslovanje).¹⁰⁷

U trećem području usklađenja prihoda koje se odnosi na primljene kredite i zajmove te dane zajmove prihodi su uvećani za svotu naplaćenog potraživanja zajma danog u prethodnom izvještajnom razdoblju (u primjeru: 200,00).¹⁰⁸

Ukupna svota usklađenja prihoda jest 4.030,00, a raspoređena je na redovito poslovanje (P6: 830,00), nefinancijsku imovinu (P7: 3.000,00) te financijsku imovinu (P8: 200,00).

S obzirom na to da bi se mogao primijeniti i skraćeni oblik prevođenja prihoda, naveden je u nastavku.

Slika 59. Skraćeni oblik prevođenja prihoda, 002. godina

Primjer POD: 002.9

002 godina

Skraćeni oblik prilagođavanja

	PRIHODI				Ukupno
	Poslovanje	Nefinancijska imovina	Financijska imovina		
Reklasifikacija	-1500	1500	0		1500
Promjena stanja 29	0	0			0
Potraživanja- nenaplaćena (promjena stanja)	3830	830	3000		3830
Potraživanja/obveze: financijska imovina	200			200	200
	4030	2330	3000	200	5530

Analizom tog oblika usklađenja poduzetničkih prihoda u proračunske prihode uočava se da je postupak usklađenja jednak kao i u prethodnom cjelovitom primjeru te da su ukupne svote usklađenja jednake i da su prevedeni poduzetnički prihodi u proračunske prihode jednaki proračunskim prihodima.

U nastavku se objašnjava prevođenje rashoda (poduzetničkih u proračunske) u istoj (002.) godini.

Iz primjera je razvidno da su ukupni proračunski rashodi jednaki svoti proračunskih rashoda (u primjeru: 1.300,00, 800,00 rashoda razreda POD4 i 500,00 rashoda razreda POD7). Unatoč tome rashodi se moraju prerasporediti između razreda (u primjeru u poslovne rashode 500,00) te reklasificirati unutar razreda (u primjeru 800,00).¹⁰⁹

U primjeru ne postoji okolnost da se jedan račun poduzetničkog računovodstva razdvaja u dva ili više računa proračunskog računovodstva.

¹⁰⁶ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod a)

¹⁰⁷ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod b)

¹⁰⁸ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod c)

¹⁰⁹ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 1.

Nakon što su podatci o poduzetničkim rashodima razvrstani (reklasificirani) u proračunske razrede, provedeno je usklađenje poduzetničkih rashoda s proračunskim rashodima.¹¹⁰

Prvo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje promjena u dugotrajnoj nefinancijskoj imovini te sitnom inventaru.¹¹¹

S obzirom na navedeno, a u skladu s modelom, rashodi su umanjeni za 800,00, što se odnosi na otpis dugotrajne nefinancijske imovine tijekom izvještajne godine. U toj godini nije bilo drugih promjena u tom području koje bi utjecale na usklađenje rashoda.

Ti podatci preuzimaju se iz jedne od skupina dostavljenih podataka, razrade računa dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara.

U primjeru druge godine nije nabavljan sitan inventar.

Drugo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje primljenih kredita i zajmova te danih zajmova.¹¹²

Podatci za to usklađenje preuzimaju se iz specifikacije računa primljenih kredita i zajmova odnosno danih zajmova. Riječ je o istoj tablici koja se rabila za istovrsno usklađenje kod usklađenja prihoda.

Rashodi P5 iskazani su u svoti od 800,00. Svota uvećanja odnosi se na plaćanje (otplatu) dobivenog dugoročnog zajma, odnosno obveze za dugoročni lizing koji je bio dobiven u prethodnom razdoblju (POD2530: 500,00) te plaćanje obveze po kratkoročnom kreditu dobivenom koji je dobiven u prethodnom izvještajnom razdoblju (POD2150: 300,00).

Rashodi nisu usklađeni u ukupnoj svoti jer je ni nema, ali su usklađeni unutar proračunskih područja (-800,00 u području nefinancijske imovine i 800,00 u području financijske imovine).

Skraćeni oblik prevođenja rashoda prikazuje slika 60.

Slika 60. Skraćeni oblik prevođenja rashoda, 002. godina

**Primjer POD: 002.10
002 godina**

	RASHODI				Ukupno
	Poslovanje	Nefinancijska imovina	Financijska imovina		
Reklasifikacija	-1300	500	800		1300
Nabava DNI	0		0		0
Obračuna amortizacija i otuđenje DNI	-800		-800		-800
Obveze (smanjenje)/Potraživanja (nevraćeni depo	800			800	800
	0	500	0	800	1300

Skraćeni oblik prevođenja poduzetničkih u proračunske rashode potvrđuje temeljne postupke prevođenja koji su objedinjeno dani u prethodnom dijelu ovog rada kojim se provelo detaljno prevođenje.

¹¹⁰ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3, a na temelju podataka dobivenih na temelju upute za dostavu podataka.

¹¹¹ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 pod a)

¹¹² Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 pod b)

Zaključni oblik prevođenja poduzetničkog u proračunsko računovodstvo jest prevođenje poduzetničkog rezultata na proračunski rezultat.¹¹³

Ta prevođenja rezultata prikazuje slika 58, *Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničke u proračunske pozicije*, 002. godina i provedeno je na temelju podataka iz tog pregleda.

Budući da su osigurani podatci potrebni za prevođenje računa prihoda i rashoda iz poduzetničkog u proračunski sustav, oni su i prevedeni.¹¹⁴

Nakon što su dobiveni podatci o računima iz glavne knjige poduzetničkog računovodstva te nakon što su provedena prevođenja prihoda i rashoda, pristupa se prevođenju računa prihoda i rashoda iz poduzetničkog u proračunski sustav, što je detaljno prikazano u **Prilogu 22**.¹¹⁵

Time je završen postupak prevođenja računa prihoda i rashoda te se može nastaviti postupak prevođenja poduzetničke u proračunsku bilancu.¹¹⁶

❖ *Bilanca*

U ovoj godini, godini koja se naslanja ne prethodnu godinu, potrebno je pri prevođenju jedne bilance u drugu jasno istaknuti rezultat koji je donesen iz prethodnog razdoblja i koji je razvrstan prema proračunskim pravilima, što je prikazano u **Prilogu 23**.

Kao što je to učinjeno i za prvu izvještajnu godinu, usporedbom izvorne proračunske bilance i prevedene poduzetničke bilance (glavne knjige) u proračunsku bilancu uočava se njihova jednakost i po pozicijama i u svotama. Time se dokazuje ispravnost modela prevođenja poduzetničkog računovodstva u proračunsko računovodstvo i za drugu izvještajnu godinu.

6.2.4. PRIMJENA MODELA, 003. IZVJEŠTAJNA GODINA

S obzirom na to da je poželjno razmotriti ispravnost modela i u trećoj godini, u kojoj se osim promjena koje su naslonjene na promjene nastale u prvoj izvještajnoj godini uvode i nove poslovne promjene, u nastavku slijedi pregled knjiženja na računima glavne knjige poslovnih promjena treće izvještajne godine. Dio tih promjena neovisan je o onima koje su nastale u prvoj izvještajnoj godini, a dio njih naslanja na promjene koje su izvorno nastale u prvoj i drugoj izvještajnoj godini. I u primjeni modela u trećoj izvještajnoj godini usporedni podatci računa prihoda i rashoda te bilance proračunskog računovodstva moraju biti jednaki.

Primjena modela prevođenja neprofitnog/poduzetničkog u proračunsko računovodstvo u trećoj izvještajnoj godini prikazana je u nastavku u slijedu bez navođenja posebnih poveznica na usvojeni model.

¹¹³ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.3.

¹¹⁴ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.4.

¹¹⁵ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.3.

¹¹⁶ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.2., a u vezi s podacima koji su dostavljeni u okviru poglavlja 6.1.2.3.1. i 6.1.2.3.2.

Provedba modela u trećoj izvještajnoj godini slijedi prethodno prezentirani postupak prevođenja neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav. Nakon određenih pregleda slijede neka objašnjenja primjene modela prevođenja u toj godini u odnosu na prethodne izvještajne godine.

Poslovne promjene treće izvještajne godine (003. godina)

- 1. Kupljen je sitni inventar. Vrijednost nabavljenog inventara iznosi 1.400,00 kn. Politika je otpisa sitnog inventara da se sitni inventar otpisuje 50 % pri njegovoj nabavi. Svota otpisa stoga je 700,00 kn. Sitni inventar prije uporabe ne stavlja se na zalihe.*
- 2. Račun dobavljača sitnog inventara plaćen je s računa koji poslovni subjekt ima kod poslovne banke u zemlji.*
- 3. Kupljen je i uredski namještaj. Svota računa jest 4.500,00 kn. Račun je i primljen i namještaj je preuzet u svibnju tekuće izvještajne godine.*
- 4. Obračunat je otpis ovog namještaja. Godišnja stopa linearnog otpisa jest 5 %.*
- 5. Primljen je račun za potrošnju električne energija. Svota računa jest 400,00 kn.*
- 6. Račun je plaćen u cijelosti s računa koji poslovni subjekt ima otvoren kod poslovne banke sa sjedištem u tuzemstvu.*
- 7. Predviđeno je rashodovanje računala koje se nalazi u imovini poslovnog subjekta. Prije rashoda potrebno je obračunati otpis računala za izvještajnu godinu. Godišnja stopa linearnog otpisa jest 20 %.*
- 8. Računalo je rashodovano. Ono nema vrijednost otpadnog materijala. Rashod je bio u prosincu izvještajne godine.*
- 9. Na dar je primljen motocikl kojem je procijenjena vrijednost 7.000,00 kn. Dar je dobiven od povezanog subjekta. Motocikl je primljen u listopadu tekuće izvještajne godine od obrtnika.*
- 10. Obračunat je otpis tog motocikla. Godišnja stopa linearnog otpisa jest 25 %.*
- 11. Plaćen je djelomično račun dobavljača (2.000,00 kn) za kupljenu računala u 001. godini.*
- 12. Plaćen je djelomično račun dobavljača (350,00 kn) za kupljenu robu u 001. godini.*
- 13. Svota od 100,00 kn prethodno prodane robe naplaćena je na računu koji je otvoren kod poslovne banke.*
- 14. Zemljište koje se nalazi u imovini poslovnog subjekta darovano je povezanom poslovnom subjektu.*
- 15. Poslovni subjekt primio je dugoročni zajam od drugog poslovnog subjekta (trgovačkog društva u izvan javnom sektoru). Svota primljenog zajma jest 1.500,00 kn i primljena je na račun koji je otvoren u poslovnoj banci.*
- 16. Zajam je djelomično plaćen, i to u svoti od 100,00 kn (samo glavnica). Zajam je vraćen s računa kod poslovne banke.*

17. Poslovni subjekt je i dao kratkoročni zajam trgovačkom društvu u javnom sektoru u svoti od 9.000,00 kn. Zajam je dan s računa koji je otvoren kod poslovne banke.
18. Dani zajam u obračunskom razdoblju djelomično je i naplaćen – u svoti od 600,00 kn (samo glavnica). Povrat je bio na račun koji je otvoren u poslovnoj banci.
19. Dani dugoročni zajam trgovačkom društvu u javnom sektoru u 001. godini djelomično je naplaćen u svoti od 150,00 na računu koji je otvoren u poslovnoj banci (samo glavnica).
20. Namirena je djelomično obveza na ime sklopljenog dugoročnog lizinga u 001. godini (samo glavnica) u svoti od 250,00 kn.
21. Kratkoročni kredit od poslovne banke iz javnog sektora koji je primljen 001. godine djelomično je plaćen u svoti od 200,00 kn s računa koji je otvoren u poslovnoj banci (samo kamata).
22. Dani depozit 001. godine, iako je bio kratkoročni, vraćen je tek ove izvještajne godine na račun za redovito poslovanje, koji je otvoren kod poslovne banke u tuzemstvu (100,00 kn).

6.2.4.1. Zahtjev za dostavu podataka

Podatci koji se traže istovrsni su traženim podacima u prethodnim razdobljima: glavna knjiga kao ishodišna vrijednost te podatci na nekim računima izvorne glavne knjige kako bi se moglo provesti prevođenje jer se na njima očituju bitne razlike u sustavima vrednovanja pozicija neprofitnog odnosno poduzetničkog računovodstva.

6.2.4.1.1. PREGLED UKUPNOG PROMETA PO RAČUNIMA GLAVNE KNJIGE IZ SUSTAVA NEPROFITNOG RAČUNOVODSTVA

Glavna knjiga je dostavljena. Ona se tu kao i u svim prethodnim razdobljima dostavlja s pojedinačnim stavkama, a ne samo ukupnim prometom. To je potrebno subjektima koji pripremaju podatke za upis u obrasce kojima se zahtijeva dostava nekih podataka koji služe za reklasifikaciju ili usklađenje. To je detaljno prikazano u **Prilozima 24. do 26.**

Riječ POD znači da je riječ o primjeru koji je povezan s poduzetničkim računovodstvom, a njezin izostanak da je riječ o primjeru koji je povezan s neprofitnim računovodstvom.

6.2.4.1.2. SPECIFIKACIJA PODATAKA NA ODGOVARAJUĆIM RAČUNIMA GLAVNE KNJIGE

U pregledima se zahtijevaju početna stanja i prometi u razdoblju jer različito utječu ne usklađenja pri prevođenju neprofitnog/poduzetničkog računovodstva u proračunsko računovodstvo.

Primjer POD: 003.3

003 godina

ZAJMOVI - dani

Konta

Proračunski Poduzetničko

Korelacijski računi	13412 0650 Zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru - dugoročni	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
51412				51412	81412		
81412	Što se odnosi na prethodne godine	400	0	0	150	250	
91112	Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	0	0		

DEPOZIT - dani

Konta

Proračunski Poduzetničko

Korelacijski računi	12111 1115 Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim finansijskim institucijama - kratkoročni	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
51531				51531	81531		
81531	Što se odnosi na prethodne godine	100	0		100	0	
91112	Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0				

ZAJMOVI - dani

Konta

Proračunski Poduzetničko

Korelacijski računi	13412 1150 Zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru - kratkoročni	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
51411				51411	81411		
81411	Što se odnosi na prethodne godine	0	0	0	0	0	
91112	Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	9000	600	8400	

Proračunski Poduzetničko

Korelacijski računi	26221 2150 Obveze za kredite od kreditnih institucija u javnom sektoru - kratkoročne	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
84221				54221	84221		
54221	Što se odnosi na prethodne godine	0	400	200			200
91211	Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	0	0		

KREDITI - primljeni (ugovoreni) lizing

Konta

Proračunski Poduzetničko

Korelacijski računi	26532 2530 Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava izvan javnog sektora - dugoročne LIZING	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
84532				54532	84532		
54532	Što se odnosi na prethodne godine	0	3000	250			2750
91211	Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0				

KREDITI - primljeni, osim lizinga

Konta

Proračunski Poduzetničko

Korelacijski računi	26532 25310 Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava izvan javnog sektora - dugoročne, osim lizinga	Stanje 31. 12. iz pr. god.		Izveštajna godina		Stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
84532				54532	84532		
54532	Što se odnosi na prethodne godine	0					2750
91211	Što se odnosi na izvještajnu godinu	0	0	100	1500	0	1400
		Početno stanje		Promet		Zaključno stanje	
		Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje	Zaduženje	Odobrenje
				<i>Razred 5</i>	<i>Razred 8</i>		
12111	1115 Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim fina	100			100	0	
13412 0650	Zajmovi trgovačkim društvima u javnom sekt	400			150	250	
13411	11500 Zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru - kratkoročni			9000	600	8400	
	<i>Reklasifikacija (povrat u godini zaduženja)</i>			-600	-600		
26221	2150 Obveze za kredite od kreditnih institucija u javnom sektoru -		400	200			200
	<i>Reklasifikacija (povrat u godini odobrenja)</i>						
26532 2530+2510	Obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava izvan j:		3000	350	1500		4150
		500	3400	8950	1750	8650	4350
			2900	7200		4300	

Slika 63. Dugotrajna nefinancijska imovina i sitni inventar

Primjer: 003.5

003 godina	Nabava dugotrajne nefinancijske imovine	Početno stanje		Promet razdoblja		Ukupan promet		Stanje	
		D	P	D	P	D	P	D	P
0111									
41112	01112	9000		0	9000	9000	9000	0	
	Revalorizacija	1600		0	1600	1600	1600	0	
	Ukupno	10600		0	10600	10600	10600	0	
0221									
42211	02211	4000		0	4000	4000	4000	0	
42212	02212			4500	0	4500	0	4500	
0231									
91512	02317			7000		7000	0	7000	
	Promet nabave DI			11500	10600				
	Revalorizacija				1600				
	91....			7000					
	Promet bez reval i sk. 91			4500	9000				
0291									
42211	02922		1600	2400	930	2400	2530		130
91512	02923				290	0	290		290
	Promet ispravka vrijednosti			2400	1220				
	Sveukupno DNI	14600	1600	13900	15820	28500	17420	11500	420
	Stanje							11080	
	Revalorizacija	1600	0	0	1600	1600	1600	0	
	DNI - revalorizacija	13000	1600	13900	14220	26900	15820	11500	420
	Stanje							11080	

Primjer POD: 003.5

003 godina	Nabava dugotrajne nefinancijske imovine	Početno stanje		Promet razdoblja		Ukupan promet		Stanje	
		D	P	D	P	D	P	D	P
0200									
41112	01112	9000		0	9000	9000	9000	0	
	Revalorizacija	1600		0	1600	1600	1600	0	
	Ukupno	10600		0	10600	10600	10600	0	
0311									
42211	02211	4000		0	4000	4000	4000	0	
42212	02212			4500	0	4500	0	4500	
0320									
91512	02317			7000		7000	0	7000	
	Promet nabave DI			11500	10600				
	Revalorizacija				1600				
	91....			7000					
	Promet bez reval i sk. 91			4500	9000				
0391									
42211	02922		1600	2400	800	2400	2400		0
0352	02922				130	0	130		130
91512	02923				290	0	290		290
	Promet ispravka vrijednosti			2400	1220				
	Sveukupno DNI	14600	1600	13900	15820	28500	17420	11500	420
	Stanje							11080	
	Revalorizacija	1600	0	0	1600	1600	1600	0	
	DNI - revalorizacija	13000	1600	13900	14220	26900	15820	11500	420
	Stanje							11080	

Slika 64. Potraživanja za prihode poslovanja

Primjer: 003.6

003 godina

Potraživanja od nefinancijske imovine

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
1642	500		0		500	100	400	
17221 <i>Prodaja NI</i>	500		0	100	500	100	400	
16422 <i>Zakupnina</i>	0		0		0	0	0	
Ukupno	500	0	0	100	500	100	400	

Primjer POD: 003.6

003 godina

Potraživanja od nefinancijske imovine

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
1200	1000		0		1000	0	1000	
16414 <i>Zatezne kamate</i>	0		0	0	0	0	0	
16614 <i>Prodaja robe</i>	1000	0	0		0	0	0	
Ukupno	1000	0	0	0	0	0	0	

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
16422 1208	0	0	0	0	0	0	0	0
16132 1289	500	0	0	0	500	0	500	
	500	0	0	0	500	0	500	

Slika 65. Obveze prema dobavljačima

Prilog: 003.7

003 godina

Obveze prema domaćim dobavljačima

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
2425		3650	4150	6300	4150	9950		5800
24221 <i>Računala, ured. oprema</i>	0	2500	2000	4500	2000	7000		5000
24111 <i>Zemlja</i>			0	0	0	0		0
23221 <i>Uredski materijal</i>		150	0	0	0	150		150
23223 <i>Energija</i>			400	400	400	400		0
23225 <i>Sitni inventar</i>			1400	1400	1400	1400		0
23222 <i>Materijal</i>		1000	350	0	350	1000	0	650
Ukupno	0	3650	4150	6300	4150	9950	0	5800

003 godina

Razrada stanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajna nefinancijske imovine

	D		P		D		P		D		P	
02	0	0			0	0			0	0		
0221 <i>Računala, ureds. oprema</i>	4000		4500	4000	8500	4000	4500					
0231 <i>Motocikl</i>			7000		7000	0	7000					
0291 <i>Umanjenje vrijednosti DI</i>		1600	2400	1220	2400	2820					420	
0111 <i>Zemlja</i>	10600		0	10600	10600	10600		0				
Ukupno	14600	1600	13900	15820	28500	17420	11500				420	
												0
												0
0221 <i>Računala</i>	0	0			0	0		0				
0291 <i>Umanjenje vrijednosti DI</i>					0	0						0
0111 <i>Zemlja</i>	1600		0	1600	1600	1600		0				
Ukupno	1600	0	0	1600	1600	1600		0				0
												0
Sveukupno	13000	1600	13900	14220	26900	15820	11500				420	
												11080

003 godina

Razrada stanja knjigovodstvene vrijednosti sitnog inventara

04

0421 <i>Sitni inventar</i>	0	0	1400		1400	0	1400					
0491 <i>Umanjenje vrijednosti SI</i>			0	700	0	700		0			700	
Ukupno	0	0	1400	700	1400	700	1400	700			1400	700
												700
02+04	13000	1600	15300	14920	28300	16520	12900				1120	

Slika 65. Obveze prema dobavljačima (nastavak)

003 godina

Obračunani prihodi u sustavu proračunskog računovodstva (recipročni prihodi kod neprofitnog)

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
	2000		0		3800	0	3800	
1642 dio 17221 Zakupnina	500		0	100	500	100	400	
Razlika PS i ZS							100	
1631 16132	500		0	0	500	0	500	
1642 dio 16422	0		0	0	0	0	0	
1611 16614	1000		0	0	1000	0	1000	
1641 16414	0		0	0	0	0	0	
	1500		0	0	1500	0	1500	
Razlika PS i ZS							0	
Ukupno	2000	0	0	100	2000	100	1900	100

Prilog POD: 003.7

003 godina

Obveze prema dobavljačima za nabavu DNI

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
2202		2500	2000	4500	2000	7000		5000
24221 Računala	0	2500	2000	4500	2000	7000		5000
24111 Zemlja			0	0	0	0		0
Ukupno	0	2500	2000	4500	2000	7000	0	5000

Obveze prema dobavljačima

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
2200								
23221 Uredski materijal	0	150	0	0	0	150		150
23225 Sitni inventar			1400	1400	1400	1400		0
23222 Materijal	0	1000	350	0	350	1000		650
Ukupno	0	1150	1750	1400	1750	2550	0	800

Obveze prema dobavljačima za usluge

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
2201					0	0		0
23223 El. energija	0	0	400	400	400	400		0
Ukupno	0	0	400	400	400	400	0	0

003 godina

Razrada stanja knjigovodstvene vrijednosti dugotrajna nefinancijske imovine

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
	0	0			0	0	0	
0311 02211 Računala	4000		0	4000	4000	4000	0	
0391 02922 dio Umanjenje vrijednosti DI		1600	2400	800	2400	2400		0
03210 02212 Namještaj			4500		4500	0	4500	
0392 dio 02922 dio Umanjenje vrijednosti DI				130	0	130		130
0320 02317 Motor			7000		7000	0	7000	
0392 dio 02923 Umanjenje vrijednosti DI				290	0	290		290
0200 0111 Zemlja	10600		0	10600	10600	10600	0	
Ukupno	14600	1600	13900	15820	28500	17420	11500	420
							11080	
0311 02211 Računala	0	0			0	0	0	
0391 02922 Umanjenje vrijednosti DI					0	0		0
0200 0111 Zemlja	1600		0	1600	1600	1600	0	
Ukupno	1600	0	0	1600	1600	1600	0	0
							0	
Sveukupno bez revalorizacije	13000	1600	13900	14220	26900	15820	11500	420
							11080	

003 godina

Razrada stanja knjigovodstvene vrijednosti sitnog inventara

	Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
	D	P	D	P	D	P	D	P
36								
3600 04211 Sitni inventar	0	0	1400		1400	0	1400	
3630 04921 Umanjenje vrijednosti SI				700	0	700		700
			0	0	0	0	0	
Ukupno	0	0	1400	700	1400	700	1400	700
							700	
Sveukupno DI i SI	13000	1600	15300	14920	28300	16520	12900	1120

Slika 65. Obveze prema dobavljačima (nastavak)

003 godina

Obračunani prihodi u sustavu proračunskog računovodstva

		Početno stanje		Promet		Ukupno		Stanje	
		D	P	D	P	D	P	D	P
1200 DNI	17221 Zakupnina	500		0	100	500	100	400	
Razlika PS i ZS								100	
1289	16132	500		0	0	500	0	500	
1208	16422	0		0	0	0	0	0	
1200 dio	16614	1000		0	0	1000	0	1000	
1200 dio	16414	0		0	0	0	0	0	
		1500		0	0	1500	0	1500	
Razlika PS i ZS								0	
Ukupno		2000	0	0	100	2000	100	1900	100

6.2.4.2. Prevođenje podataka iz neprofitnog/poduzetničkog u proračunski računovodstveni sustav

Pri prevođenju podataka najprije treba pristupiti prevođenju računa prihoda/rashoda da bi se moglo pristupiti prevođenju bilance.

6.2.4.2.1. RAČUN PRIHODA I RASHODA TE BILANCA

Iz neproračunskog sustava najprije treba prevesti prihode i rashode kako bi se pristupilo prevođenju računa prihoda i rashoda, a nakon toga bilance. Prvo će se postupak provesti za prevođenje neprofitnog sustava u proračunski sustav, a potom poduzetničkog u proračunski sustav,

6.2.4.2.1.1. Prevođenje neprofitnog sustava u proračunski sustav

Prevođenje će se provesti u dva temeljna koraka: prevest će se računi prihoda i rashoda, da bi se nakon toga mogao staviti odgovarajući račun prihoda i rashoda i da bi se potom mogla prevesti i bilanca.

❖ Račun prihoda i rashoda

U tablice kojima se stvara pretpostavka za usklađenje računa prihoda i rashoda sustavno se upisuju vrijednosti, reklasificiraju se i usklađuju.

Slika 66. Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih u proračunske pozicije

Primjer: 003.8

003 godina

		Prihodi				
Razred		3	6	7	8 Ukupno	
N		2690				2690
P			0	100	1750	1850
		-2690	0	100	1750	-840
Konto						
	66321					
3531	66313					
	63311					
3312	61321					
3421	64225					
3414	64143					
3111	66142					
3541	92211- (66321)	-2400	2400			
3551	61321	-290	290			
3422	72211					
Reklasifikacija		-2690	2690	0		0
	2922 66321					
	2922 63311					
	2922 61321					
	2922 92211(66321)		-2400			
			-2400			
	2922 91512 (9111.)		-290			
1642 dio	1631 16132; 61321		0			
	16422; 64223		0			
	1611 16614; 66142		0			
	1611 16614; 66142		0			
	1641 16414; 64143		0			
1642 dio	17221; 72211			100		
			0	100		
2493-	84532				1500	
	-1321 81412				150	
	-1211 81531				100	
2611-	84221				0	
					1750	
Usklađenja		0	-2690	100	1750	-840
Sveukupno		-2690	0	100	1750	-840

Slika 66. Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih u proračunske pozicije (nastavak)

Rashodi					
Razredi	3	4	5		
N		12920			12920
P	1800	4500	8950		15250
	1800	-8420	8950	0	2330
		-1800			
Dio koji se odnosi na P3 koja nije u N4		700			
Za reklasifikaciju		-1100			
4624 3221/OS					
4261 32211	0				
4262 32225	0	0			
4264 32251	700	-700			
4263 32231	400	-400			
4433 34333	0				
		91111			
4311 91111		0			
Rekasifikacija između razreda	1100	-1100			0
Reklasifikacija unutar razreda		11820			
Ukupno rekaskifikacije					
Nabava	41112				
	42212		4500		
	42211				
91512(42317)			7000		
			11500		
91512(42317)			-7000		
			4500		
Otpis i isknjiženje					
4311 91111 (42211)		-800			
4311 42212		-130			
4311 91512 (42317)		-290			
		-1220			
91512/91111(41112)		-10600			
5121 91512/91111(41112)		1600			
4621		-9000			
91512/91111(42212)		-4000			
91512/91111(42212)		2400			
4621		-1600			
4264 32251	700	0			
	700	0			
	51412		0		
	51531		0		
1321-	51411		8400		
2611-	54221		200		
2493-	54532		350		
			8950		
Usklađenja	700	-7320	8950	0	2330
Sveukupno	1800	-8420	8950	0	2330

Slika 66. Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih u proračunske pozicije (nastavak)

Razrada razlike rezultata zbog prevođenja neprofitnih pozicija u proračunske pozicije

Prilagodba	Poslovanje	Nefinancijska imovina	Ukupno	Financijska imovina	Sveukupno
Reklasifikacija					
Prihodi	2690	0	2690		2690
Rashodi	1100	11820	12920		12920
Rezultat	1590	-11820	-10230	0	-10230
Usklađenje					
Prihodi	-2690	100	-2590	1750	-840
Rashodi	700	-7320	-6620	8950	2330
Rezultat	-3390	7420	4030	-7200	-3170
	0	0			
	-3390	7420	4030	-7200	-3170
Ukupno promjena rezultata	-1800	-4400	-6200	-7200	-13400
Prijenos-donos rezultata	0	0			
Ukupno promjena rezultata nak	-1800	-4400	-6200	-7200	-13400
Razlika reklasifikacija - usklađenje					
bez prijenosa-donosa	-3390	7420	4030	-7200	-3170
sa prijenosom-donosom	-3390	7420	4030	-7200	-3170
Izvorni rezultat proračun (bez pren-don)					
	0	100	100	1750	1850
	-1800	-4500	-6300	-8950	-15250
	-1800	-4400	-6200	-7200	-13400
Izvorno neprofitno + usklađenje	-1800	-4400	-6200	-7200	-13400

Pri prevođenju prihoda u dijelu koji se odnosi na usklađenje prihoda, i to na odgođene prihode, razvidno je da su reklasificirani prihodi umanjeni za prihode koji su u reklasifikaciji priznati kao proračunski prihodi (u primjeru: 2.400.000) te za dio koji se odnosi na neprofitne odgođene prihode u vezi s onima koji se u proračunskom sustavu odmah odobravaju izvorima (u primjeru: 290,00). U primjeru se nisu uvećali neprofitni prihodi jer je odobrenje neprofitnih odgođenih prihoda jednako svoti za koju se u proračunskom sustavu izravno odobravaju izvori (u primjeru: 7.000,00 minus 7.000,00).¹¹⁷

U toj godini riječ je o uvećanju prihoda za smanjenje potraživanja za prihode (u primjeru: 100,00 nefinancijska imovina).¹¹⁸

U trećem području usklađenja prihoda koje se odnosi na primljene kredite i zajmove te dane zajmove prihodi su uvećani za svotu naplaćenog potraživanja zajma danog u prethodnom izvještajnom razdoblju i naplatu danog depozita u prethodim razdobljima (u primjeru: 150,00 + 100,00) te za povećanje obveza za primljeni dugoročni zajam iako je u tom razdoblju dio tog zajma i vraćen (u primjeru: 1.500,00).¹¹⁹

¹¹⁷ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod a u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav.*

¹¹⁸ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod b u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

¹¹⁹ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod c) u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

Ukupna svota usklađenja prihoda jest -840,00, a raspoređena je na redovito poslovanje (P6: -2.690,00), nefinancijsku imovinu (P7: 100,00) te financijsku imovinu (P8: 1.750,00).

Na slici 67 prikazan je i skraćeni oblik prevođenja prihoda jer i to je jedna od mogućnosti usklađenja prihoda.

Slika 67. Skraćeni oblik prevođenja prihoda

Primjer: 003.9

003 godina

Skraćeni oblik prilagođavanja

	PRIHODI				Ukupno
	Poslovanje	Nefinancijska imovina	Financijska imovina		
Reklasifikacija	-2690	2690	0		2690
Promjena stanja 29	-2690	-2690			-2690
Potraživanja- nenaplaćena (promjena stanja)	100	0	100		100
Potraživanja/obveze: financijska imovina	1750			1750	1750
	-840	0	100	1750	1850

Njime se i nadalje potvrđuje primjenjivost modela prevođenja neprofitnog računovodstva u proračunsko računovodstvo.

U nastavku se objašnjava prevođenje rashoda (neprofitnih u proračunske) u 003. godini.

Iz primjera je razvidno da su neprofitni rashodi manji od proračunskih rashoda za svotu od 2.330,00. Ta svota obuhvaća područje redovitog poslovanja (1.800,00), nefinancijsku imovinu (-8.420,00) te financijsku imovinu (8.950,00).¹²⁰

U toj godini, s obzirom na to da se tijekom razdoblja nabavljao sitni inventar, treba obratiti pozornost na ispravnu reklasifikaciju rashoda između razreda. Ukupna reklasifikacija prema pravilima u praktičnoj primjeni modela za 001. i 002. godinu (u primjeru: 1.800,00) umanjuje se za svotu neotpisane vrijednosti sitnog inventara (u primjeru: 700,00). Neotpisana svota uključuje se u usklađenje rashoda.

Rashodi reklasifikacije iz razreda N4 u drugi razred P3 u primjeru su 1.100,00, a svota reklasifikacije unutar razreda iznosi 11.820,00. U primjeru ne postoji okolnost da se jedan račun neprofitnog računovodstva razdvaja na dva ili više računa proračunskog računovodstva.

Nakon što su podatci o neprofitnim rashodima razvrstani (reklasificirani) u proračunske razrede, provedeno je usklađenje neprofitnih rashoda s proračunskim rashodima.¹²¹

Prvo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje promjena u dugotrajnoj nefinancijskoj imovini te sitnom inventaru.¹²²

¹²⁰ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 1 u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

¹²¹ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*, a na temelju podataka dobivenih na temelju upute za dostavu podataka.

¹²² Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 pod a) u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

Rashodi razreda 4 nisu uvećani za stjecanje dugotrajne nefinancijske imovine čije se stjecanje izravno pripisalo izvorima (računu skupine 915, u primjeru: 7.000,00).

Kao svota umanjenja rashoda pri usklađenju kod otuđenja dugotrajne nefinancijske imovine nije uključena svota knjigovodstvene vrijednosti imovine koja je prethodno revalorizirana, nego samo svota bez revalorizacije (u primjeru: 9.000,00).

Pri usklađenju rashoda oni su uvećani za dio neotpisane vrijednosti sitnog inventara (u primjeru: 700,00).

Nadalje, usklađenje rashoda koje se odnosi na usklađenja povezana s dugotrajnom nefinancijskom imovinom odnosi se i na svotu otpisa dugotrajne nefinancijske imovine (u primjeru: 1.220,00).

Ukupno usklađenje povezano se dugotrajnom nefinancijskom imovinom u primjeru 003. godine jest u svoti od -7.320,00.

Ti podatci preuzimaju se iz jedne od skupina dostavljenih podataka, razrade računa dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara.

Drugo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje primljenih kredita i zajmova te danih zajmova.¹²³

Podatci za to usklađenje preuzimaju se iz specifikacije računa primljenih kredita i zajmova odnosno danih zajmova. Riječ je o istoj tablici koja se rabila za istovrsno usklađenje kod usklađenja prihoda. Rashodi P5 iskazani su u svoti od 8.950,00.

Rashodi su usklađeni u svoti od 2.330,00. To je svota za koju se neprofitni rashodi razlikuju od proračunskih rashoda. Usklađeni su rashodi redovitog poslovanja (u primjeru: 700,00), rashodi nefinancijske imovine (u primjeru: -7.320,00) te financijske imovine (u primjeru: 8.950,00).

Skraćeni oblik prevođenja rashoda prikazan je na slici 68.

Slika 68. Skraćeni oblik prevođenja rashoda, 003. godina

**Primjer: 003.10
003 godina**

	RASHODI				Ukupno
		Poslovanje	Nefinancijska imovina	Financijska imovina	
Reklasifikacija	-1100	1100	11820		12920
Nabava DNI	4500		4500		4500
Obračuna amortizacija i otuđenje DNI	-11820		-11820		-11820
Obračuni otpis i otuđenje SI	700	700	0		700
Obveze (smanjenje)/Potraživanja (nevraćeni depo	8950			8950	8950
	2330	1800	4500	8950	15250

Zaključni je oblik prevođenja neprofitnog u proračunsko računovodstvo prevođenje neprofitnog rezultata na proračunski rezultat.¹²⁴

¹²³ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 pod b) u poglavlju 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav

¹²⁴ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.3. u poglavlju 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav

Ta prevođenja rezultata prikazuje slika 66 *Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih u proračunske pozicije*, 003. godina. Ona su utemeljena na podacima iz tog pregleda.

Nakon što su dobiveni podatci o računima iz glavne knjige neprofitnog računovodstva te nakon što su provedena prevođenja prihoda i rashoda, pristupa se prevođenju računa prihoda i rashoda iz neprofitnog u proračunski sustav, a što je vidljivo u **Prilogu 27**.¹²⁵

❖ *Bilanca*

Za prevođenje bilance uz izvorne podatke koji se samo prevedu na nove knjigovodstvene račune iste vrste potrebna je i razrada nekih skupnih računa iz izvornih knjigovodstvenih računa. Uz to potrebno je utvrditi u rezultatu izvornog računovodstvenog sustava rezultat prema proračunskim pravilima početnom razdoblja kako bi se mogla sastaviti zaključna bilanca koja uključuje i novoutvrđeni rezultat razdoblja (**Prilog 28**).

6.2.4.2.1.2. *Prevođenje poduzetničkog sustava u proračunski sustav*

Tu se primjenjuje jednak postupak kao i kod prevođenja neprofitnog u proračunski sustav: prevodi se račun prihoda i rashoda, a potom bilanca.

❖ *Račun prihoda i rashoda*

U tom području najprije se prevode računi prihoda i rashoda tako da se nominalne razlike utvrđuju, restrukturiraju se, pri čemu im se daju i nove broježane oznake knjigovodstvenih računa te se potom usklađuju zbog različitih vrednovanja u poduzetničkom sustavu u odnosu na proračunski sustav.

Slika 69. *Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničkih u proračunske pozicije*

		Prihodi					
Razred		3	6	7	8		
POD				7000		7000	
P			0	100	1750	1850	
		0	0	-6900	1750	-5150	
Konto	66321						
	66313						
	63311						
	61321						
	64225						
	64143						
	66142						
	92211- (66321)						
	61321						
	-91111						
	7834 (-91512; -61321)		7000	-7000			
	72211						
Reklasifikacija između razreda		0	7000	-7000		0	
Reklasifikacija unutar razreda				100			

¹²⁵ Provedba iz modela točke 6.1.2.4.1.4. *Prevođenje računa prihoda i rashoda*

Slika 69. Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničkih u proračunske pozicije (nastavak)

	66321				
	63311				
	61321				
	92211(66321)		0		
			0		
	7834 91512 (9111.)		-7000		
	1289 16132; 61321		0		
	1208 16422; 64223		0		
1200 dio	16614; 66142		0		
1200 dio	16614; 66142		0		
1200 dio	16414; 64143		0		
1200 DNI	17221; 72211		0	100	
			0	100	
2510-	84532			1500	
-0650	81412			150	
-1151	81531			100	
	84221			0	
				1750	
Usklađenja		0	-7000	100	1750
					-5150
Sveukupno		0	0	-6900	1750
					-5150

Rashodi					
Razredi	3	4	5	7	
POD		14520			14520
P	1800	4500	8950		15250
	1800	-10020	8950	0	730
		-1800			
Dio koji se odnosi na P3 koja nije u F		700			
Za reklasifikaciju		-1100			
3221/OS					
	32211	0			
	32225	0	0		
4012	32251	700	-700		
4263	32231	400	-400		
	91111	0	0		
	91111	0	0		
	91111	0	0		
Rekasifikacija između razreda		1100	-1100		0
Reklasifikacija unutar razreda			13420		
Ukupno rekaskifikacije					

Slika 69. Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničkih u proračunske pozicije (nastavak)

Nabava	41112					
	42212		4500			
	42211					
	91512(42317)		<u>7000</u>			
			11500			
	91512(42317)		<u>-7000</u>			
Otpis i isknjiženje						
	4312 91111 (42211)		-800			
	4313 42212		-130			
	4313 91512 (42317)		-290			
			-1220			
	91512/91111(41112)		-10600			
	91512/91111(41112)		<u>0</u>			
	4870		-10600			
	91512/91111(42212)		-4000			
	91512/91111(42212)		<u>2400</u>			
	4820		-1600			
4012 (ST. 3600)	32251	700	<u>0</u>			
		700	<u>0</u>			
	51412			0		
2510-	54532			100		
1150-	51411			8400		
2150-	54221			200		
2530-	54532			250		
				8950		
Usklađenja		700	-8920	8950	0	
Sveukupno		1800	-10020	8950	0	
730					730	
Razrada razlike rezultata zbog prevođenja neprofitnih pozicija u proračunske pozicije						
Prilagodba		Poslovanje	Nefinancijska imovina	Ukupno	Financijska imovina	Sveukupno
Reklasifikacija						
Prihodi		7000	0	7000		7000
Rashodi		1100	13420	14520		14520
Rezultat		5900	-13420	-7520	0	-7520
Usklađenje						
Prihodi		-7000	100	-6900	1750	-5150
Rashodi		700	-8920	-8220	8950	730
Rezultat		-7700	9020	1320	-7200	-5880
		0	0			
		-7700	9020	1320	-7200	-5880
Ukupno promjena rezultata		-1800	-4400	-6200	-7200	-13400
Prijenos-donos rezultata		0	0			
Ukupno promjena rezultata nakon prenosa		-1800	-4400	-6200	-7200	-13400
Razlika reklasifikacija - usklađenje						
bez prijenosa-donosom		-7700	9020	1320	-7200	-5880
sa prijenosom-donosom		-7700	9020	1320	-7200	-5880
Izvorni rezultat proračun (bez prenosa-donosom)		0	100	100	1750	1850
		-1800	-4500	-6300	-8950	-15250
		-1800	-4400	-6200	-7200	-13400
Izvorno neprofitno + usklađenje		-1800	-4400	-6200	-7200	-13400

Pri prevođenju prihoda u dijelu koji se odnosi na usklađenje prihoda poduzetnički prihodi umanjili su se za nerekipročne prihode (prihode od donacija) koji se u proračunskom računovodstvu priznaju izravno u izvore, one koji se dobivaju unutar proračunskog sustava (u primjeru: 7.000,00).¹²⁶

U toj godini riječ je o uvećanju prihoda za smanjenje potraživanja za prihode (u primjeru: 100,00, za nefinancijsku imovinu).¹²⁷

U trećem području usklađenja prihoda koje se odnosi na primljene kredite i zajmova te dane zajmove prihodi su uvećani za svotu naplaćenog potraživanja zajma danog u prethodnom izvještajnom razdoblju i naplatu danog depozita u prethodim razdobljima (u primjeru: 150,00 + 100,00) te za povećanje obveza za primljeni dugoročni zajam iako je u tom razdoblju dio tog zajma i vraćen (u primjeru: 1.500,00).¹²⁸

Ukupna je svota usklađenja prihoda -5.150,00, a raspoređena je na nefinancijsku imovinu (P7: -6.900,00) te financijsku imovinu (P8: 1.750,00).

Na slici 70. prikazan je i skraćeni oblik prevođenja prihoda jer i to je jedna od mogućnosti usklađenja rashoda.

Slika 70. Skraćeni oblik prevođenja prihoda

Primjer POD: 003.9

003 godina

Skraćeni oblik prilagođavanja

	PRIHODI				Ukupno
	Poslovanje	Nefinancijska imovina	Financijska imovina		
Reklasifikacija	-7000	7000	0		7000
Nezaračunani prihodi	-7000	-7000			-7000
Potraživanja- nenaplaćena (promjena stanja)	100	0	100		100
Potraživanja/obveze: financijska imovina	1750			1750	1750
	-5150	0	100	1750	1850

Njime se i nadalje potvrđuje primjenjivost modela prevođenja poduzetničkog računovodstva u proračunsko računovodstvo.

U nastavku se objašnjava prevođenje rashoda (poduzetničkih u proračunske) u 003. godini.

Iz primjera je razvidno da su poduzetnički rashodi manji od proračunskih rashoda za svotu od 730,00. Ta svota obuhvaća područje redovitog poslovanja (1.800,00), nefinancijsku imovinu (-10.020,00) te financijsku imovinu (8.950,00).¹²⁹

¹²⁶ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod a u poglavlju 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav.

¹²⁷ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod b u poglavlju 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav

¹²⁸ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.1. alineje 3 pod c) u poglavlju 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav

¹²⁹ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 1 u poglavlju 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav

U toj godini, s obzirom na to da se tijekom razdoblja nabavljao sitni inventar, potrebno je obratiti pozornost na ispravnu reklasifikaciju rashoda između razreda. Ukupna reklasifikacija prema pravilima u praktičnoj primjeni modela za 001. i 002. godinu (u primjeru: 1.800,00) umanjuje se za svotu neotpisane vrijednosti sitnog inventara (u primjeru: 700,00). Neotpisana svota uključuje se u usklađenje rashoda.

Rashodi reklasifikacije iz razreda POD4 u drugi razred P3 su u primjeru 1.100,00, a svota reklasifikacije unutar razreda iznosi 13.420,00. Svota rashoda koja se reklasificira između razreda preuzima se iz glavne knjige POD. Iz iste baze preuzima se i svota reklasifikacije unutar razreda (u primjeru: $420 + 800 + 1.600 + 10.600 = 13.420$). Reklasificira se ukupna svota rashoda dara bez obzira na svotu revalorizacije koja se nalazi u toj imovini.

U primjeru ne postoji okolnost se da jedan račun poduzetničkog računovodstva razdvaja u dva ili više računa proračunskog računovodstva.

Nakon što su podatci o poduzetničkim rashodima razvrstani (reklasificirani) u proračunske razrede provedeno je usklađenje poduzetničkih rashoda s proračunskim rashodima.¹³⁰

Prvo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje promjena u dugotrajnoj nefinancijskoj imovini te sitnom inventaru.¹³¹

Rashodi razreda 4 nisu uvećani za stjecanje dugotrajne nefinancijske imovine čije se stjecanje izravno pripisalo izvorima (računu skupine 915, u primjeru: 7.000,00).

Kao svota umanjenja rashoda pri usklađenju kod otuđenja dugotrajne nefinancijske imovine uključena je svota knjigovodstvene vrijednosti imovine koja je bila prethodno revalorizirana (u primjeru: 10.600,00) jer se njezino otuđenje u cijelosti iskazuje kao rashod POD4870.

Pri usklađenju rashoda oni su uvećani za dio neotpisane vrijednosti sitnog inventara (u primjeru: 700,00).

Nadalje, usklađenje rashoda koje se odnosi na usklađenja povezana s dugotrajnom nefinancijskom imovinom odnosi se i na svotu otpisa dugotrajne nefinancijske imovine (u primjeru: 1.220,00).

Ukupno usklađenje povezano je s dugotrajnom nefinancijskom imovinom u primjeru 003. godine u svoti od -8.920,00.

Ti podatci preuzimaju se iz jedne od skupina dostavljenih podataka, razrade računa dugotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara.

Drugo područje koje zahtijeva usklađenje rashoda jest područje primljenih kredita i zajmova te danih zajmova.¹³²

¹³⁰ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*, a na temelju podataka dobivenih na temelju upute za dostavu podataka.

¹³¹ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 pod a) u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

¹³² Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.2. alineje 3 pod b) u poglavlju 6.1.2.4. *Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

Podatci za ovo usklađenje preuzimaju se iz specifikacije računa primljenih kredita i zajmova odnosno danih zajmova. Riječ je o istoj tablici koja se rabila za istovrsno usklađenje kod usklađenja prihoda. Rashodi P5 iskazani su u svoti od 8.950,00.

Rashodi su usklađeni u svoti od 730,00. To je svota za koju se poduzetnički rashodi razlikuju od proračunskih rashoda. Usklađeni su rashodi redovitog poslovanja (u primjeru: 700,00), rashodi nefinancijske imovine (u primjeru: -8.920,00) te financijske imovine (u primjeru: 8.950,00).

Skraćeni oblik prevođenja rashoda prikazan je na slici 71.

Slika 71. Skraćeni oblik prevođenja rashoda, 003. godina

Primjer POD: 003.10
003 godina

	RASHODI				Ukupno
		Poslovanje	Nefinancijska imovina	Financijska imovina	
Reklasifikacija	-1100	1100	13420		14520
Nabava DNI	4500		4500		4500
Obračuna amortizacija i otuđenje DNI	-13420		-13420		-13420
Obračuni otpis i otuđenje SI	700	700	0		700
Obveze (smanjenje)/Potraživanja (nevraćeni depozit	8950			8950	8950
	730	1800	4500	8950	15250

Zaključni je oblik prevođenja poduzetničkog u proračunsko računovodstvo prevođenje poduzetničkog rezultata na proračunski rezultat.¹³³

Ta prevođenja rezultata prikazuje slika 69 *Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničkih u proračunske pozicije, 003. godina*. Ona su utemeljena na podacima iz tog pregleda.

Nakon što su dobiveni podatci o računima iz glavne knjige poduzetničkog računovodstva te nakon što su provedena prevođenja prihoda i rashoda, pristupa se prevođenju računa prihoda i rashoda iz poduzetničkog u proračunski sustav (**Prilog 29.**).¹³⁴

❖ **Bilanca**

Prilog 30. sadržava pregled prevođenja poduzetničke bilance u proračunsku bilancu. Pritom se uzimaju u obzir promijenjena početna stanja rezultata koja su vidljiva u izvornoj bilanci.

¹³³ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.3. u poglavlju 6.1.2.4. Prevođenje podataka iz *neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav*

¹³⁴ Provedba iz poglavlja 6.1.2.4.1.3. *Prevođenje računa prihoda i rashoda*

7. ZAKLJUČAK

U cjelokupnom gospodarstvu jasno se mora odvojiti područje javne vlasti (države) od ostatka javnog sektora te od gospodarstva. Javni sektor razvio se radi zadovoljavanja javnih potreba stanovništva.

Subjekti koji sudjeluju u organizacijskim jedinicama kojima se izvršavaju zadaće javnog sektora predstavljaju državnu upravu, odnosno državni menadžment. Taj menadžment donosi svoje odluke i na temelju pojedinačnih, ali i konsolidiranih financijskih izvještaja. Menadžment subjekata koji konsolidira druge subjekte trebao bi ih i kontrolirati s obzirom na svoj položaj vodećeg subjekta. Subjekt koji konsolidira smatra se maticom u konsolidacijskom procesu. Vodeći subjekt s pridruženim subjektima čini ekonomsko-financijski povezanu skupinu subjekata.

S obzirom na to da se u institucionalni obuhvat za potrebe konsolidiranja financijskih izvještaja uključuju subjekti koji primjenjuju različite računovodstvene sustave, potrebno je odgovarajuće i sustavno postaviti model konsolidiranja financijskih izvještaja skupine subjekata u kojoj članovi svoje računovodstvo vode u računovodstvenim okvirima koji su različiti od računovodstvenog okvira javnog sektora. Time bi se stvorila pretpostavka za pouzdanost informacija koje osiguravaju konsolidirani financijski izvještaji, a koje su sredstvo rada javnog menadžmenta. Stoga su ciljevi ovog rada bili dokazati sljedeću temeljnu znanstvenu hipotezu: **Znanstveno utemeljenim spoznajama o sastavljanju konsolidiranih izvještaja grupe javnog sektora, kada članovi (subjekti) grupe vode svoje knjigovodstvene račune u različitim računovodstvenim okvirima, moguće je stvoriti pouzdano sredstvo rada javnog menadžmenta.** Da bi se dokazala temeljna znanstvena hipoteza, bilo je potrebno dokazati i više pomoćnih hipoteza. Prva pomoćna hipoteza dokazana je teoretskim istraživanjem pojma javnog sektora pri čemu je utvrđeno da se on može promatrati s različitih motrišta (funkcionalnog – djelatnoga te institucionalnog) i da njegov obuhvat može biti različit. Javni sektor ima sadržajno različita obilježja i s motrišta djelatnosti koje se u njemu obavljaju i s organizacijskog motrišta. On ima temeljne namjene koje se provode kroz različitu organizacijsku strukturu i institucionalni obuhvat subjekata koje sudjeluju u provođenju tih djelatnosti.

Tri su područja za koja se pripremaju financijski podaci za javni sektor: financijsko izvještavanje, nacionalni (SNA odnosno ESA) računi i GFS. Ni za koju od tih triju skupina financijskih podataka ne postoji unificirani obuhvat subjekata koji se u njih moraju uključiti. K tome, i nacionalno zakonodavstvo o obuhvatu javnog sektora sadržava različite financijske podatke koji ponekad uključuju i subjekte koji svoje poslovanje bilježe u računovodstvene zapise u različitim računovodstvenim okvirima, odnosno prema bitno različitim pravilima vrednovanja. Radi prihvaćanja ili neprihvatanja druge pomoćne hipoteze elaborirano je financiranje javnog sektora, odnosno načina prikupljanja sredstava kojima on financira izvršavanje svojih temeljnih zadaća. Znanstveno utemeljeno, potvrđena je opće poznata činjenica da financiranje javnog sektora može biti javno, privatno i mješovito. Javno (proračunsko financiranje, financiranje putem javnih zajmova) ima izvor u javnim prihodima koji se ubiru u novcu, periodično i iz različitih izvora (dohotka, imovine). U tržišnim gospodarstvima mješovito financiranje javnih potreba kojima se namiruju rashodi za izvršavanje funkcionalne zadaće javnog sektora sve se više stavlja naglasak na mješovito financiranje. U mješovito financiranje ubraja se i financiranje putem

koncesijskih ugovora. U području financiranja javnog sektora presudnu ulogu ima proračunski proces koji na temelju njegovih zadaća i postavljene organizacijske strukture osigurava financijska sredstva za njihovo izvršavanje. Proračunski proces uređuje svaka država samostalno polazeći od zadanih pretpostavki nacionalne jurisdikcije. Za te procese mora postojati jasan i transparentan zakonodavni okvir prema kojem subjekti koji upravljaju tim područjem donose proračune.

Menadžment javnog sektora želi postići jednake ciljeve kao i menadžment gospodarskih jedinica; postizanje dobro uređenog subjekta radi ostvarenja zadanih ciljeva: izvršavanje poslovnih zadaća, odgovornost prema korisnicima i prema javnom novcu kojim raspolažu. Pritom se moraju zadovoljiti socijalni i politički ciljevi. Svi menadžeri trebaju posjedovati sposobnost upravljanja radom subjekata što uključuje planiranje, organiziranje, vođenje i kontrolu. Od toga načelno ne mogu biti oslobođeni ni menadžeri koji djeluju u javnom području, poglavito u državi.

Poslovi javnih menadžera raznoliki su (formiranje državne vlasti, ustroj upravljanja, izvršavanje svakodnevnih poslova). Javni menadžeri mogu biti i najviši državni predstavnici, predstavnici lokalne vlasti ili organizacijskih jedinica unutar određene države. Oni trebaju biti vješti kako bi otkrili poveznicu između potreba građana i poboljšanja rada organizacija kojima su na čelu radi ostvarivanja najvećeg mogućeg dobra za najveći broj ljudi.

S obzirom na promjene vlasti, nesigurnost u radu javnih menadžera stalna je i, neovisno o sposobnosti koju oni posjeduju kao stručnjaci, podložna mogućim promjenama nastalim nakon svakog izbornog procesa koji ima svoje cikluse. Nesigurnost, pa time i ograničavanje, prisutno je i u sustavnom pristupu upravljanju zbog promjene javnih usluga koje se pružaju, dopuna tehnoloških sustava, izostavljanja nepotrebnih postupaka u poslijebornom krugu. Te poteškoće pogađaju osoblje, menadžment, računovodstvo financijske politike, financiranje i zakonodavne metode. Profesionalci u javnom području mogu predvidjeti neke poteškoće koje se pojavljuju neposredno prije i nakon izbornog kruga.

Država zahtijeva upravljanje na temelju ishoda, mora voditi računa o upravljanju rizicima pri čemu su često neodgovarajuće informacijske metode i nedostupnost vještih osoba za rad odnosno nedostatak profesionalaca. Novost u upravljanje donosi proces pod sintagmom „novi javni menadžment“. Iako objašnjenje njegova sadržaja u stručnoj literaturi nije jedinstveno, može se zaključiti da on u načelu obuhvaća promjene od kojih se kao bitna ističe tržišna orijentiranost, pri čemu je računovodstvo od središnjeg zanimanja te se u tom području teži uvođenju računovodstva koje je slično računovodstvu gospodarskih subjekata. Promjene se događaju u sustavu i postupcima organizacije javnog sektora kojima je svrha poboljšanje upravljanja.

Javni menadžment odgovoran je za planiranje, usmjerivanje i vođenje poslovanja i pripremu izvješća koje priprema njihovo računovodstvo. Odgovornost obuhvaća upravljanje poslovanjem i aktivnostima pri čemu je osobit naglasak na štednji i postizanju uspješnosti, održavanju odgovarajuće metode vođenja, osiguranju usklađenosti s odgovarajućom državom, odabiru i primjeni odgovarajućih računovodstvenih politika, zaštiti imovine, mjerenju učinkovitosti programa i izvješću o uspješnosti koje se dostavlja onima koji su odgovorni za uspješnost. Dakle, njegova odgovornost ne završava samo na ispravnoj raspodjeli i distribuciji javnog novca, nego je znatno složenija. Jedna je od bitnih sastavnica

novog načina upravljanja u javnom sektoru promjena računovodstva javnog područja i financijskog izvješćivanja. Pritom su nužne i promjene u odgovarajućim proračunima. Obračunska računovodstvena osnova bitna je promjena u sustavu javnog sektora. Izvori informacija u području države različiti su: politički postupci, računovodstvene informacije, proračunsko računovodstvo, razne vrste računovodstava (financijsko, troškovno odnosno upravljačko računovodstvo), raznovrsna financijska izvještavanja (financijski izvještaji iz financijskog računovodstva, izvještaji o uspješnosti – SEA izvještaji, izvještaj o javnim izdancima i financijskoj odgovornosti – PEFA izvještaji, raznovrsni interni izvještaji), strateško planiranje, nefinancijske informacije (npr. iz područja strateškog planiranja). Različiti financijski izvještaji trebali bi pridonijeti razvoju programa koji su ciljevi djelovanja financijskog menadžmenta javnog sektora i njegove odgovornosti.

S obzirom na to da su javni menadžeri odgovorni za učinkovitost i djelotvornost korištenja sredstava kojim raspolažu, potrebno je to i ocijeniti. To je problem jer ne postoji standardizirani i općeprihvaćeni način kako to učiniti. Poteškoća je to veća što se učinkovitost i djelotvornost korištenja sredstava mjeri na višoj organizacijskoj razini države. Pritom je potrebno uspostaviti odgovarajući odnos postignuća s ishodima u odnosu na ulaganja pri čemu posebnu ulogu imaju troškovi, pa time i troškovno računovodstvo. Troškovno računovodstvo nije središnji alat za ostvarivanje ciljeva javnih menadžera jer za donošenje njihovih odluka nisu bitni samo ekonomski nego i socijalni i politički kriteriji. Prema istraživanjima, javni menadžeri koriste se troškovnim računovodstvom samo u zakonski definiranim okvirima. Njegova primjena potiče se jer služi kao sredstvo kojim se može odrediti treba li neke pothvate privatizirati, odnosno kako ih financirati. U planiranju proračuna već se pretpostavlja primjena programskog planiranja koje se ne može razvijati bez razvitka troškovnog, odnosno upravljačkog računovodstva.

Stoga se među izvorima informacija u području države ističe računovodstvo pod kojim se, osim bilježenja povijesnih događaja, načelno podrazumijeva i planiranje budućih djelatnosti i procjena posljedica njihova provođenja. Pritom se primjenjuju različite procedure proučavanja, procjene i planiranja pa su se razvile i različite vrste računovodstava među kojima se ističu upravljačko i troškovno računovodstvo. Iako se i financijsko računovodstvo primjenjuje kao vrsta izvora informacija, ono je više namijenjeno vanjskim korisnicima informacija, dok je upravljačko računovodstvo namijenjeno internim korisnicima informacija. Na računovodstvene politike utječu razne silnice kao što su korisnici, računovodstvena struka, međunarodni utjecaji, država, znanstvena zajednica, karakteristike mjesnog okruženja i dr. Na temelju financijskog računovodstva sastavljaju se financijski izvještaji javnog sektora koji imaju opću namjenu.

No razlikuje se proračunsko računovodstvo od financijskog računovodstva. Proračunsko računovodstvo ponajprije daje podatke o tome kako je izvršen proračun koji je usvojen te daje usporedbu između usvojenog i izvršenog proračuna. Osim što služi političarima i zakonskom nadzoru nadglednicima te građanima, služi i javnim menadžerima. Financijsko računovodstvo ponajprije daje podatke o pregledu resursa, izvorima potrošnje i stvaranja, novčanim priljevima te podatak o neto imovini.

Između budžetiranja i proračunskog računovodstva temeljna je poveznica to što je raspored računa za proračunsko računovodstvo izveden iz strukture proračuna. Samo ako je proračunsko i

financijsko računovodstvo utemeljeno na istoj računovodstvenoj osnovi može se uspoređivati. Iako bi računovodstveni standardi trebali biti ujednačeni na višim razinama kako bi subjektivnost bila isključena, uključujući i međunarodne, to se u stvarnosti ne postiže. Prisutno je poglavito u oblikovanju državnog računovodstva.

Tri su temeljna računovodstvena okvira, i na međunarodnoj razini i na razini nacionalnog zakonodavstva: okvir koji se odnosi na gospodarske subjekte, onaj koji se odnosi na neprofitne subjekte i onaj koji se odnosi na subjekte koji se financiraju javnim prihodima (tzv. proračunske subjekte). Osnovna obilježja svakoga od njih povezana su s područjem u kojem se primjenjuje, odnosno na osnovnim ciljevima zbog kojih ta područja postoje.

Gospodarskim subjektima osnovi je cilj stjecanje dobiti za njihove vlasnike koji su odvojeni od njih bez obzira na njihov organizacijski oblik. Radi postojanja modernog gospodarstva, gdje sredstva za rad ne poznaju nacionalne granice te se više od trećine svih transakcija obavlja prekogranično, zahtijeva se uspostavljanje visokokvalitetnog jedinstvenog skupa ukupnih računovodstvenih standarda.

U skladu s tim zahtjevima razvili se i stalno se unapređuju nadnacionalni računovodstveni standardi koji se prepoznaju pod različitim nazivima, a među najzastupljenijima su Općeprihvaćena računovodstvena načela (US GAAP), Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (IFRS). Tim standardima podižu se prekogranične financije, smanjuju se troškovi subjekata koje ih primjenjuju te se omogućuje vlasnicima jasnije uspoređivanje uspješnosti poslovanja. Opći je trend da se US GAAP i IFRS sve više približavaju pri čemu se ističe približavanje onih standarda koji se odnose na poslovna spajanja i druge oblike poslovne povezanosti. Obuhvat zemalja koje primjenjuju neke od tih standarda različit je, ali zamjetan. Uz te nadnacionalne računovodstvene standarde postoje i nacionalni računovodstveni standardi koje donose nacionalna računovodstvena tijela od koji se zbog potreba rada ističu hrvatski računovodstveni standardi (HSFI).

Svaka od tih skupina standarda ima svoja načela i svoje elemente te pravila po kojima se oni uključuju u financijske izvještaje i kako se oni mjere. Jedan je od zajedničkih temelja svim računovodstvima gospodarskih subjekata obračunski računovodstveni temelj, odnosno uobičajeno nazivan načelom nastanka poslovnog događaja.

Organizacije koje nisu osnovane radi stjecanja dobitka, već radi zadovoljavanja općih potreba u načelu se nazivaju neprofitnim organizacijama. Računovodstvo i financijsko izvještavanje sveukupnog neprofitnog područja gotovo je isto jer središte financijskog izvještavanja neprofitnih organizacija nije mjerenje neto dobiti kao što je to kod gospodarskih organizacija.

Temeljna je razlika kod neprofitnih organizacija u načinu financiranja njihova rada iz čega proizlazi i razlika u računovodstvenom okviru. Dio njih financira se pretežno javnim prihodima, dok je dijelu njih svojstveno privatno financiranje i u pravilu su izvan države, odnosno vlasti. Te organizacije čija djelatnost se proteže u područja različitog društvenog obuhvata imaju i svoj računovodstveni okvir. Njihovo računovodstvo nema međunarodni računovodstveni okvir, iako bi se ujednačavanjem računovodstvenog okvira postiglo lakše privlačenje sredstava kojima bi ostvarivale svoje općekorisne ciljeve.

U SAD-u se zajedničkim imenom sve te organizacije nazivaju nedržavnim organizacijama. Te organizacije koje djeluju u društvenim djelatnostima primjenjuju GAAP za neprofitne organizacije koji u načelu nema obvezujuću primjenu ni za one organizacije kojima su namijenjene, a poglavito ne za sve nedržavne organizacije. Europa ne prepoznaje opći okvir za neprofitne organizacije, već je to prepušteno zemljama članicama. IASB je usredotočen na računovodstvene standarde za profitne subjekte, iako je objavljen stav da bi se i računovodstvo neprofitnih organizacija trebalo ujednačiti.

Dok u nekim zakonodavstvima ne postoje vodiči koji bi pomogli u pripremi financijskih izvještaja neprofitnim organizacijama, u Republici Hrvatskoj za taj dio neprofitnih djelatnosti računovodstveni okvir je zakonodavno uređen.

Druga skupina neprofitnih organizacija ima pretežno javno financiranje, odnosno njihovi prihodi imaju obilježje javnih prihoda. Zbog financijske neovisnosti zakonodavstvo svake zemlje ima ovlast odlučiti o sadržaju računovodstva javnog sektora unutar svoje nadležnosti. Zbog povećanog zahtjeva regulatora statistike (npr. GFS regulatora, SNA regulatora), iako zemlje imaju nacionalne računovodstvene standarde za subjekte u javnom sektoru, odnosno državi, državni subjekti morali bi primjenjivati neke općeprihvaćene standarde.

Računovodstvo države, tzv. proračunsko računovodstvo, nema toliki utjecaj na poslovanje kao ono koje je namijenjeno profitnim organizacijama. Ono bi trebalo dobiti na važnosti jer se očekuje učinkovito upravljanje javnim resursima i tome prilagođen rad organizacija koje se njima služe pa se stoga sve više približava računovodstvu profitnih subjekata. Pri tome se samo neka područja tog računovodstva prilagođavaju posebnostima poslovanja javnog sektora. To računovodstvo za sada ponajprije daje informacije o primanjima, trošenju, prijenosu, upotrebljivosti i raspolaganju imovinom i obvezama. Ono nikada nije potpuno odvojeno od politike.

Računovodstveni temelj proračuna kao temeljnog financijskog akta kojim se raspoređuju javni prihodi često se razlikuje od načela koja se primjenjuju u financijskom izvještavanju u tom okviru. Njihovo se ujednačavanje potiče na međunarodnoj razini. Naime, u računovodstvu proračuna potiče se primjena obračunskog računovodstvenog temelja koji se primjenjuje i u računovodstvu gospodarskih subjekata. Taj pristup zahtijeva i uvođenje računovodstvenih standarda tog područja. U SAD-u se primjenjuju kao općeprihvaćeni standardi oni koji su namijenjeni državnim subjektima. US GAAP za državne subjekte različitih razina vlasti donose različita računovodstvena tijela – GASB za državne i lokalne razine, a FASAB za saveznu razinu. Međunarodno se potiče primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda javnog sektora (engl. IPSAS), dok se u područje primjene tih računovodstava u zemljama članicama EU-a pokušava uvesti primjena odgovarajućih europskih standarda (engl. EPSAS). Razvoj tih standarda ne bilježi napredak, iako bi se u načelu trebali oslanjati na IPSAS.

Računovodstvo subjekata opće države koje se trenutačno primjenjuje u Republici Hrvatskoj zakonski je uređeno i prilagođeno u velikoj mjeri statističkim zahtjevima Europskog sustava nacionalnih računa. Računovodstvo koje se u tom području primjenjuje prema zakonskom izričaju naziva se proračunskim računovodstvom. Temelji se na prilagođenom načelu nastanka događaja i primjeni povijesnog troška. To načelo još se uvijek sveobuhvatno ne primjenjuje u proračunu kao financijskom

aktu. Uz svaki računovodstveni okvir postoje i **odgovarajući financijski izvještaji opće namjene** koji služe analizi svakog subjekta koji ih objavljuje. Stoga postoje oni koji se primjenjuju na nadnacionalnim razinama te oni koji se primjenjuju na nacionalnim razinama. Bez obzira na različit sastav i sadržaj financijskih izvještaja, svi daju podatke o uspješnosti rada, financijskom položaju, promjenama u vrijednosti trajnih izvora i o novčanom tijeku ako je uspješnost rada mjerena prema računovodstvenom načelu prirasta te daju dodatna objašnjenja nekih stavaka koje se u njima nalaze. Bitna razlika između financijskih izvještaja u sva tri računovodstvena okvira jest, osim u načelima i načinu bilježenja odnosno mjerenja stavaka koje se uključuju u financijske izvještaje, namjena informacija koje njihovi korisnici iščitavaju. Konsolidacija financijskih izvještaja prisutna je u sva tri računovodstvena sustava. Ona je premet zanimanja poglavito u računovodstvenom okviru gospodarskih subjekata i neprofitnih organizacija koje se financiraju javnim prihodima, a u privatnom neprofitnom okviru zastupljena je tek u američkom sustavu.

Temeljno obilježje konsolidiranih financijskih izvještaja jest da oni izvještavaju o skupini ekonomski povezanih subjekta, a prema metodološki ujednačenim računovodstvenim pravilima kao da je riječ o jednom subjektu. Konsolidiranje provodi uvijek onaj subjekt koja ima vodstvo, odnosno kontrolu u toj skupini. Vodstvo se različito uređuje u različitim računovodstvenim okvirima pa čak i unutar istog računovodstvenog okvira ovisno o tome koja se posebna računovodstvena pravila primjenjuju. Postupak je načelno jednak: zasebni podatci svakog od subjekata uključenog u tu konsolidiranu skupinu najprije se međusobno zbrajaju, „zamjenjuje“ se ulaganje matičnog subjekta u ostale subjekte s njegovim udjelom u kapitalu tih subjekata te se isključuju međusobni odnosi na svim razinama.

Upotrebljivost konsolidiranih financijskih izvještaja, iako je bitna za sagledavanje svekolikog položaja svake od skupina i pridaje joj se sve veća važnost, ograničena je jer ne daje podatke o svakoj od sastavnica konsolidirane skupine. Stoga se uz konsolidirane financijske izvještaje moraju prezentirati i zasebni financijski izvještaji subjekata koje sudjeluju u konsolidiranju. Upravo u području poslovnih spajanja sve se više približavaju američki i međunarodni računovodstveni standardi.

Konsolidirani financijski izvještaji imaju isti sastav kao i pojedinačni financijski izvještaji pa su stoga i oni sredstvo kojim se utvrđuje uspješnost poslovanja i financijski položaj određene skupine. Stoga ih menadžeri mogu upotrebljavati kao sredstvo za donošenje poslovnih i financijskih politika na razini cijele skupine.

U Republici Hrvatskoj zakonski je uređeno konsolidiranje u području gospodarstva i proračunskom okruženju, dok to za neprofitni okvir nije propisano.

Svakom računovodstvenom okviru pripada određena skupina subjekata od kojih se neki prepoznaju i u obuhvatu konsolidiranja financijskih izvještaja koje nameću propisi. Stoga se kao sastavnice konsolidiranih financijskih izvještaja u proračunskom okviru mogu obuhvatiti i one koje svoje poslovanje iskazuju u računovodstvenom okviru za gospodarske subjekte i neprofitne organizacije.

S obzirom na to da se iste transakcije često bilježe na drukčije načine u tri temeljna računovodstvena okvira, potrebno je ujednačiti priznavanje istovrsnih stavaka u tim računovodstvenim

okvirima, odnosno svesti na istovjetan način bilježenja. Riječ je o provođenju jedne od bitnih računovodstvenih pretpostavki pri konsolidiranju financijskih izvještaja: ujednačavanju računovodstvenih politika. To je jedna od temeljnih priprema za konsolidiranje financijskih izvještaja članica skupine.

Osim što je konsolidiranje financijskih izvještaja subjektima koji se nalaze u proračunskom okviru zadano računovodstvenim standardima ili zakonski, prema potrebama javnog menadžmenta u obuhvat konsolidacije svakako bi se mogli uključiti i subjekti izvan proračunskog okvira. Naime, javnom menadžmentu mogu za upravljanje, odnosno za donošenje odluka trebati različite informacije te stoga konsolidiranje financijskih izvještaja može biti i prema načelima koja postavi menadžment za svoje interne potrebe. Nijednim propisom nije zapriječeno konsolidiranje financijskih izvještaja prema obuhvatu koji odrede javni menadžeri. Pri određivanju obuhvata mora se uvijek polaziti od biti, a ne od forme, no temelj je obuhvata postojanja kontrole nad drugim subjektima.

Država bi trebala biti odgovorna za sve resurse koje vodi pa bi stoga i granice izvještajne jedinice koja je nositelj konsolidiranja financijskih izvještaja trebale biti široke kako bi se ta sredstva što šire obuhvatila. Pri tome institucionalni obuhvat ne bi trebao biti jedini kriterij obuhvata.

Konsolidiranju financijski izvještaja može se pristupiti tek nakon ujednačavanja računovodstvenih politika što predstavlja ispunjenje jednog od računovodstvenih zahtjeva. U ujednačavanje računovodstvenih politika može se ubrojiti i prevođenje bilježenja poslovnih promjena iz računovodstvenih okvira koji su različiti od računovodstvenog okvira subjekata koji se financiraju javnim novcem. Pri konsolidaciji državnih subjekata razložno je da je osnova ujednačavanja računovodstvenih okvira subjekata koji se financiraju javnim novcem jer vodeći subjekt primjenjuje taj računovodstveni okvir. Stoga se mora napraviti predložak tih prevođenja kako bi se moglo pristupiti konsolidiranju. Ujednačavanje računovodstvenih politika u predlošku koji je dan kao znanstveni doprinos ovom radu provodi se na razini knjigovodstvenih računa koji su onda podloga za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja. Stoga se tek nakon što su proučene sve posebnosti vođenja knjigovodstvenih računa i sastavljanja financijskih izvještaja u svim računovodstvenim okvirima moglo pristupiti sastavljanju modela konsolidiranja financijskih izvještaja članova tako različite skupine subjekata. Primjena predložka prevođenja ima svoja ograničenja, i to: nužnost stalnog proučavanja i uspoređivanja svih triju računovodstvenih okvira kako bi se predložak mogao prilagođavati svakoj promjeni u svakom računovodstvenom okviru; nedostatan broj osoba koje razumiju i koje su ovladale pravilima bilježenja poslovnih odnosa u svakom od triju računovodstvenih okvira; prepreke u kvalitetnom zajedničkom radu osoba koje su stručnjaci u svakoj od članica skupine čiji se izvještaji konsolidiraju; složenost prevođenje podataka na jednu računovodstvenu osnovu i otežana provjera dobivenih apsolutnih vrijednosti nakon prevođenja. Predloženi način prevođenja podataka iz onih koji nisu na računovodstvenoj osnovi subjekata koji se financiraju iz javnih prihoda (tzv. neproračunskih računovodstvenih okvira) može se provesti samo u odabranoj jurisdikciji jer u svakoj od njih kombinacija temeljnih računovodstvenih sustava u pravilu je različita. Toj različitosti ponajprije pridonosi samostalnost u određivanju proračunskog i neprofitnog računovodstvenog okvira.

Nakon što su potvrđene sve pomoćne hipoteze, a na temelju statističke metode proučavanja slučaja, utvrđen je model konsolidiranja financijskih izvještaja kada je vodeći subjekt onaj koji

primjenjuje računovodstveni okvir subjekata koji se financiraju javnim prihodima, pri čemu je težište na ispunjenu jednog od računovodstvenih zahtjeva za provođenje konsolidiranja: ujednačavanja računovodstvenih politika putem prevođenja knjigovodstvenih računa glavne knjige iz neproračunskih računovodstvenih okvira u proračunski računovodstveni okvir. Glavna znanstvena hipoteza, osim što je teorijski dokazana, provjerena je na praktičnom primjeru. Time je potvrđeno da je znanstveno utemeljenim spoznajama o sastavljanju konsolidiranih izvještaja grupe javnog sektora kada članovi grupe primjenjuju različite računovodstvena pravila u pripremanju svojih financijskih izvještaja moguće, uz provođenje kompleksnih postupaka ujednačavanja metodološke osnove, stvoriti pouzdano informacijsko sredstvo rada javnog menadžmenta.

Naime, na prezentiranom primjeru niza hipotetskih poslovnih transakcija u tri izvještajna razdoblja (godine) koji su bilježeni u neproračunskim računovodstvenim okvirima te prevedeni prema pravilima proračunskog računovodstva, nominalne vrijednosti na svim pozicijama financijskog izvještaja o uspješnosti poslovanja i financijskom položaju jednake su onima koje su iskazane u istovrsnim financijskim izvještajima na temelju primjene proračunskog računovodstva.

Prema svemu što je provjereno i potvrđeno sastavljen je model konsolidiranja financijskih izvještaja kada je vodeći subjekt u skupini subjekata čiji se financijski izvještaji konsolidiraju pravilima iz proračunskog računovodstvenog okvira, a podređeni subjekti su oni koji su iz računovodstvenog okvira gospodarskih subjekata i oni koji su iz kruga neprofitnih osoba koje se privatno financiraju. Tim modelom daje se način svođenja različitih računovodstvenih okvira na jedinstveni proračunski okvir.

U hrvatskom nacionalnom računovodstvenom sustavu, rukovodeći se tim modelom, moguće je osigurati jedinstvenu metodološku osnovu kao jednu od temeljnih pretpostavki provođenja postupka konsolidacije financijskih izvještaja u javnom sektoru. Konsolidiranim financijskim izvještajima se osigurava se i dodatni informacijski upravljački alat javnog menadžmenta, ali i mogućnost ispunjenja međunarodnih informacijskih obveza javnih menadžera na nacionalnoj razini. Time se, osim znanstvenog doprinosa, oblikovanjem toga modela daje i vrijedan praktični doprinos operativnom provođenju konsolidacije financijskih izvještaja opće i lokalne države.

8. Literatura

- [1.] *2015 International Financial Reporting Standards*, IFRS, Part B – the accompanying documents. International Accounting Standarda Bord, London. 2015
- [2.] *5. Government accounting and use of the accruals basis.*, pogledano 10.5.2021., online: [[Executionaccrual.doc | Financial Statement | Accounting \(scribd.com\)](#)].
- [3.] *65% of Governments To Adopt Accrual Accounting Within Five Year*, Accountancy in Europe, 2018., pogledano 14.05.2021., online: [65% Of Governments To Adopt Accrual Accounting Within Five Years - Accountancy in Europe](#)
- [4.] *ACCA, 2015*, pogledano 10.05.2021., online: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/...
- [5.] *Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International*, CRS Report, Prepared for Members and Committees of Congress, Summary, 2017., pogledano 17.7.2019., online: <https://www.everycrsreport.com/reports/R44894.html#fn4>
- [6.] *Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International*, CRS Report, Prepared for Members and Committees of Congress, 2017., Summary, pogledano 17.07.2019., online: <https://www.everycrsreport.com/reports/R44894.html#fn4>.
- [7.] *Accounting for business combinations under common control*, 415 group, 2015., pogledano 28.04.2015., online: <https://www.415group.com/accounting-for-business-combinations-under-common-control>
- [8.] *Accounting Research Guide, United States Accounting Standards: Governmental Entities*, pogledano: 15. 04.2021., online: [United States Accounting Standards: Governmental Entities - Accounting Research Guide - Guides at Georgetown Law Library](#)
- [9.] Alexander, D. i Nobels, K.: *Financijsko računovodstvo*, četvrto izdanje, MATE i Zagrebačka škola ekonomije i managementa, Zagreb, 2010. (Prevoditeljica: Cerovsky, I.)
- [10.] Anthny, N. i Reece, J.: *Računovodstvo, Financijsko i upravljačko*. RRiF plus, Zagreb., 2004.
- [11.] Bajo, A. et. al. (urednica: Ott, K.): *Proračunski vodič za građane*, II. promijenjeno izdanje, Institut za javne financije, Zagreb i Zaklada Friedrich Ebert, Zagreb, 2009.
- [12.] Bajo, A. i Jurlina Alibegović, D.: *Javne financije lokalnih jedinica vlasti*, Institut za javne financije, Zagreb, Školska knjiga, Zagreb i Ekonomski institut Zagreb, Zagreb, 2008.
- [13.] Beams, F. A., Antony, J. H., Bettinghaus, B., Smith, K.: *Advanced Accounting*, 11th. international edition, Pearsnon Education, New Jersey., 2012.
- [14.] Belak, V. i dr. (urednici Habek, M, i Kliment, A): *Računovodstveno izvješćivanje menadžera i informatizacija trgovačkog društva*. RRiF Plus, Zagreb, 1995.
- [15.] Belak, V.: *Menadžersko računovodstvo*. RRiF plus, Zagreb, 1995., str. 13.
- [16.] Belak, V.: *Osnove profesionalnog računovodstva*. Veleučilište u Splitu. Split, 2002.
- [17.] *Business combinations and noncontrolling interests, Application od the U. S. GAAP Standards and IFRS Standards*, global edition. PricewaterhouseCoopers, 2014., pogledano 07.03.2015., online: http://www.pwc.com/en_US/us/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-business-combinations-noncontrolling-interests.pdf
- [18.] *Business Combinations under Common Control*, IFRS Foundation work plan, pogledano 11.05.2021., online: [IFRS - Business Combinations under Common Control](#)
- [19.] Carlozo, L.: *6 steps to transition for public-sector finance professionals*, Journal of Accountancy, May 3, 2021., pogledano 02. 05. 2021., online: [6 steps to transitions for public-sector finance professionals \(journalofaccountancy.com\)](#)
- [20.] Chaudhry, A. et al.: *2015 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2015.
- [21.] Cingula, M, Hunjak, T., Ređep, M.: *Poslovno planiranje, s primjerima za investitore*. RRiF plus, Zagreb, 2004.
- [22.] *Commission Regulation (EC) No 1126/2008* (OJ L 320 29.11.2008, p. 1), pogledano 06.08.2019., online: <http://data.europa.eu/eli/reg/2008/1126/2019-01-01>

- [23.] Crawford, L. et. al.: *Business combinations, Financial reporting developments, A comprehensive guide*, EY Assurance/Tax/Transactions/Advisory, Revised 2018., pogledano 19.07.2019., online: <https://www.bing.com/search?q=business+combinations+financial+reporting+devel&cvid=a0fb08346dd8433ea98e0e9ffba07dfe&aqs=edge..69i57.27708j0j1&pglt=547&FORM=ANNABI&PC=U531>
- [24.] Daniels, J., Radebaugh, L., Sullivan, D.: *International business, environments and operations*, tenth edition. Pearson, Prentice Hall, 2004.
- [25.] Davies, N.: *Companion Guide for Not-for-profits to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* (IFRS for SMEs), pdf
- [26.] Elliott, B. and Elliott J.: *Financial Accounting and Reporting*, 14th edition, Pearson Education Limited, Edinburgh, 2011., pogledano 12.3.2018., online: [Financial Accounting and Reporting \(koledza.lv\)](#) pdf
- [27.] Epstein, P. and. al.: *Government Service Efforts and Accomplishments: Performance Reports: A Guide to Understanding*, pdf. GASB, 2005., pogledano: 16.5.2021., online: [Cover, Spine, & Back.pmd \(seagov.org\)](#)
- [28.] *EU-Lex.* pogledano 12.04.2021., online: [Consolidated TEXT: 32008R1126 — EN — 01.01.2021 \(europa.eu\)](#)
- [29.] FASB Accounting Standards Codification: *810 Consolidation*. FASB Basic View, 2021., pogledano: 5.05.2021., online: [810-10-05 Overview and Background \(fasb.org\)](#)
- [30.] Fernando, J.: *Generally Accepted Accountig Principles (GAAP)*, Investopedia, pogledano: 02. 05. 2021., online: [AICPA | www.IFRS.com : IFRS FAQs](#)
- [31.] *Financial Management Kit, Volume I, Duties and Respsibilities in Management od Public Finance*, Government of Mauritius, Ministry of Finance and Economic Development. 2013. pogledano 17. 2. 2019., online: [AmendedVolumeIDutiesResponsibilitiesinManagementPublicFinance.pdf \(govmu.org\)](#)
- [32.] Freeman, J.R., Shoulders, C. D., Alison, G. S., Smith, G. R.: *Governmental and Nonprofit Accounting*, Theory and Practice, tenth edition, Pearson., Boston, Columbus, 2013.
- [33.] *GAAP Financial Statements – Requirements, Benefits And More*, eFinance Mngement, pogledano 02. 05. 2021., online: [GAAP Financial Statements – Requirements, Benefits And More \(efinancemanagement.com\)](#)
- [34.] GASB: *Basic Facts about Service Efforts and Accomplishments Reporting*, pdf, GASB, 2006., pogledano 23. 06. 2012., online: [GASB Explains Service Efforts and Accomplishments Reporting Project \(journalofaccountancy.com\)](#)
- [35.] GASB: *Why governmental accountig and financial reporeting is - and should be – different* pdf. GASB White Paper, pogledano 23.06.2012., online: [letter styles \(gasb.org\)](#)
- [36.] Glossary: *National accounts* (NA), pogledano 22.8.2020., online: [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:National_accounts_\(NA\)](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:National_accounts_(NA))
- [37.] Gulin, D.: *Kriteriji provođenja i postupci konsolidacije finansijskih izvještaja*, pogledano 03.03.2015., online: <http://web.efzg.hr/dok/RAC/Konsolidacija.pdf>
- [38.] Hadley, S.; Miller, M.: *PEFA: What is it good for?, Discussion paper, Overseas Development Institute, London, 2016.*, pogledano 17.07.2019., online: <https://www.odi.org/publications/10403-pfm-public-finance-management-reform-pefa>, 17
- [39.] *Hrvatski računovodstveni sustav* (službeni i pročišćeni tekstovi za Hrvatsku), HSFI, MRS, MSFI i Tumačenja, VIII izdanje, urednica: CIRKVENI FILIPOVIĆ, T., RRiF plus, Zagreb, 2020., HSFI 1
- [40.] IFAC: *2012 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements: Preface to International Public Sector Accounting Standards*, International Federation of Accountants, Publications&resources, [International Public Sector Accounting Standards Board.](#), pogledano 10. 7. 2012., online: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/handbooks>
- [41.] IFAC: *2021a IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I*, International Public Sector Accounting Standards Board. pogledano 24. 04. 2021., online: [2021 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements | IFAC \(ipsasb.org\)](#)
- [42.] IFAC: *2021b IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II* [International Public Sector Accounting Standards Board.](#), pogledano 24. 04. 2021., online: [2021 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements | IFAC \(ipsasb.org\)](#)
- [43.] IFAC: [Studies and Research Reports](#), 1996.a: *Performance Reporting by Government Business Enterprises, IFAC Studies and Resarch, Study 7.*, pogledano 02.08.2010., online:

<http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports#study-7-performance-repo>

- [44.] IFAC: [Studies and Research Reports](#), 1996.b: *The Government Financial Reporting Entity*, IFAC Studies and Research, Study 8., Preface, pogledano: 02.08.2010., online: [study-8-the-government-f.pdf \(ifac.org\)](#)
- [45.] IFAC: [Studies and Research Reports](#), 2000.: *Government Financial Reporting, Accounting Issues and Practice*, IFAC Studies and Research, Study 11., pogledano 02.08.2010., online: [Study 11 - Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices | IFAC](#)
- [46.] *IFRS 10, 11 and 12 on consolidation and joint arrangements, A changing balance sheet, Implications for the real estate and construction industries.* pdf, Ernst&Young, 2011., pogledano 10.8.2018., online: [Real-estate-Consolidation-Joint-arrangements-2011.pdf \(eyjapan.jp\)](#)
- [47.] *IFRS 13 Fair Value Measurement* IFRS Foundation, pogledano 28. 8. 2019., online: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/>
- [48.] *IFRS box, Consolidation and Group Accounts, #3 Consolidated financial statements*, pogledano 05.08.2019., online: <https://www.ifrsbox.com/account/topic/3-consolidated-financial-statements/>
- [49.] *IFRS box, Consolidation and Group Accounts, #3 Introduction*, pogledano 05.08.2019., online: <https://www.ifrsbox.com/account/topic/3-consolidated-financial-statements/>].
- [50.] *IFRS compared to US GAAP, an overview* KPMG, 2015., pogledano 02. 05. 2021., online: [IFRS compared to US GAAP: An overview \(home.kpmg\)](#)
- [51.] *IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Foundation, pogledano 24. 8. 2019., online: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>
- [52.] *IFRS Viewpoint, Common control business combinations*, pdf, Grant Thornton, An instict for growth, pogledano 10.8.2018., online: [Grant Thornton - Common Control Business Combinations \(grantthorntonci.com\)](#)
- [53.] IFRS: *IFRS 10 Consolidated Financial Statements and IFRS 12 Disclosure od Interests in Other Entities*, Project Summary and Feedback Statement pdf IFRS, 2011., pogledano 25.05.2011., online: [Project Summary and Feedback Statement: IFRS 10 Consolidated Financial Statements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities](#)
- [54.] IMF, *About the IMF*, 2008.: Code of Good Practices on Fiscal Transparency, April 2008", International Monetary Fund, Washington, D. C., pogledano 04.08.2010., online: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm> - 21k - HTML
- [55.] IMF, Publications: *Government Finance Statistics Manual 2001*, Companion Material, International Monetary Fund, pogledano: 02.08.2010., online: [Government Finance Statistics Manual 2001 Companion Material -- Consolidation of the General Government Sector. November 2004 \(imf.org\)](#)].
- [56.] *International Financial Reporting Standards*, as issued at 1 January 2015., Part A. International Accounting Standards Bord, London, United Kingdom, 2015.
- [57.] *IPSAS in your pocket*, Deloitte, 2015., pogledano: 15. 05. 2021., online: [hr_IFRS in your pocket Interactive Final \(1\) \(1\).pdf \(deloitte.com\)](#)
- [58.] IPSASB: *Study 1 – Financial Reporting by National Governments*, IPSASB (IFAC), 1991., pogledano 26.09.2011., online: [Study 1 - Financial Reporting by National Governments | IFAC \(ipsasb.org\)](#)
- [59.] IPSASB: *Study 12 – Perspectives on Cost Accounting for Governments*, IPSASB (IFAC), 2000., pogledano 17.05.2021., online: [Study 12 - Perspectives on Cost Accounting for Governments | IFAC \(ipsasb.org\)](#)
- [60.] IPSASB: *Study 2 – Elements of the Financial Statements of National Governments* IPSASB (IFAC), 1993., pogledano 26.09.2011., online: [Study 2 - Elements of the Financial Statements of National Governments | IFAC \(ipsasb.org\)](#)
- [61.] Istvanfyova, J., Mejlzik, L.: *Accounting Sandards for Public and Non-profit Organization in USA*. European Financial and Accounting Journal, 2010., pogledano 04.05.2021., online: [\[\(PDF\) Accounting Standards for the Public and Non-profit Organization in the USA \(researchgate.net\)\]](#).
- [62.] Jakir-Bajo, I. i Štefković, M.: *Konsolidirani financijski izvještaji u sustavu proračuna*, Računovodstvo, revizija i financije - Prilog: Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika , RRiF Plus, Zagreb God. XXX, 2020., (3), p. 2-12

- [63.] Jakir-Bajo, I.: *Planiranje na lokalnoj i područnoj (regionalnoj) razini za razdoblje 2020.-2022. godine*, Računovodstvo, revizija i financije - Prilog: Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika, Zagreb, God. XXIX, 2019., (10)2008
- [64.] Jelčić, B.: *Javne financije*. RRiF Plus, Zagreb, 2001.
- [65.] Jeter, D. C. i Chany, P. K.: *Advanced Accounting*, IV. edition, John Wiley & Sons, Inc., Asia, 2011.
- [66.] Jones, R. and Pendlebury, M.: *Public Sector Accounting*, sixth edition. Pearson Education Limited, Harlow, England, 2010.
- [67.] Jurković, P.: *Javne financije*. Masmedia, Zagreb, 2002.
- [68.] *Kodeks fiskalne transparentnosti*, Newsletter, Institut za javne financije, Zagreb, 2011.,
- [69.] Kotler, P. i Lee, N.: *Marketing u javnom sektoru - Put do bolje izvedbe*, Mate i Zagrebačka škola ekonomije i menadžmenta, Zagreb, 2007.
- [70.] Kristensen, J. K. et al.: *PEFA, Public Financial Management, and Good Governance. International Development in Focus*. DC: World Bank, Washington, 2019., pogledano: 10. 05. 2021., online: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32526/9781464814662.pdf?sequence=7&isAllowed=y>
- [71.] Kunić Matković, I.: *Promjene u državnom proračunu Republike Hrvatske*, Računovodstvo, revizija i financije - Prilog: Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika, Zagreb, God. XXXI, 2021.
- [72.] Larkin, R., Di Tommaso: *Not-for-Profit GAAP*, Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for Not-for-Profit Organizations, John Wiley & Sons, Ltd., Chichester, United Kingdom, 2015.
- [73.] Leitner-Hanetseder, S. i Stockinger, M.: *How does the elimination of proportionate consolidation method for joint venture investments influence european companies?* pdf, Journal o Finance and Risk Propectives, Vol. 2. Issue 1, 2014., p. 1-18., pogledano 10.8.2018., online: jfrp201401a.pdf (acrn.eu). Preuzeto: (
- [74.] Lorson, P, et al.: *European Public Sectr Accounting* pdf. Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra University Press, 2019.
- [75.] Lundqist, K.: *Accrual Accounting Regulation in Central Govrnments*, A Comparative Study od Australia, Sweden and United Kindgdom, Instructor: FORSELL, A. Statens Kvalitetes.och kompetensras/Forsvarshogskolan, 2003
- [76.] Mackintosh, I.: *Public Secotr Financial Reporting, A Dynamic International Situation*, word, World Bank, pogledano 15.5.2021., online: <https://www.bing.com/search?q=public+sector+financial+reporting+a+dynamic+international+situation+Ian+Mackintosh&cid=6bba859fe2c842ab9329c0b69b586908&aqs=edge..69i57.9268j0j1&pglt=547&FORM=ANAB1&PC=U531>
- [77.] MF: *Manual on Fiscal Transparency*, Revised Edition, pdf, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, D. C., 2007., pogledano 4.8.2010., online: [Manual on Fiscal Transparency, 2007 Revised Edition](http://www.imf.org/external/pubs/ft/mt/2007/01/01/eng.htm) (imf.org)
- [78.] Muller, T. and Berger, M.: *IPSAS Explained*, second edition. Weiley and Ernst & Young, Chichester, United Kingdom, 2012.
- [79.] Musgrave, R. I P.: *Javne financije u teoriji i praksi*, Institut za javne financije, Zagreb, 1993.
- [80.] Natuknica 1. *Cost benefit analiza*, pogledano 19.06.2021., online: [Cost benefit analiza | BusinessAcademy](http://www.businessacademy.com/biznis-akademija.com) (biznis-akademija.com)
- [81.] Natuknica 10 *Special Purpose Vehicle, SPV* Pogledano: 17.5.2019. Investopedia, online: <https://www.investopedia.com/terms/s/spv.asp>
- [82.] Natuknica 11 *What Are the Differences Between the Acquisition Method and the Purchase Method in Accounting?* pogledano 11. 03. 2018., online: <https://www.fool.com/knowledge-center/the-differences-between-the-acquisition-method-the.aspx>
- [83.] Natuknica 2 *Difference between non-profit and not-for-profit organisation*, pogledano 30.06.2012., online: <http://www.wisegeek.com/what-is-the-difference-between-non-profit-and-not-for-profit.htm>
- [84.] Natuknica 3 *Difference between State and Federal Government*, pogledano 15.04.2021., online: [State vs Federal Government - Difference](http://www.differencebetween.com/difference-between-State-and-Federal-Government-Difference)

- [85.] Natuknica 3.a *Difference Between Administration and Management*, pogledano 19. 06.2021., online: [Difference Between Administration and Management | Compare the Difference Between Similar Terms](#)
- [86.] Natuknica 4 *GAAP-General Accepted Accounting Principles*, Investopedia, pogledano 03. 05. 2021., online: [gaap_info \(1\).pdf \(dsd.gov.za\)](#)
- [87.] Natuknica 5 Natuknica *Nongovernmental organisation*, pogledano: 31. 08. 2019., online: http://www.answers.com/topic/non-governmental-organization#Britannica_Concise_Encyclopedia_ds,
- [88.] Natuknica 6 *Konsolidacija*, Privredni leksikon, Informator, Zagreb, 1961.
- [89.] Natuknica 6.a *Konsolidacija*, Ekonomski leksikon, Leksikografski zavod „Miroslav Krleža“ i Masmedia, Zagreb, MCMXCV
- [90.] Natuknica 6.b *Konsolidacija*, Anić, V. i Goldstain, I.: Rječnik stranih riječi, Europapress holding i Novi Liber, Zagreb, 2007.
- [91.] Natuknica 6.c *Konsolidacija*, Hrvatsku jezični portal, pogledano 15.03.2015., online: <http://hjp.novi-liber.hr/index.php?show=search>
- [92.] Natuknica 6.d *Konsolidacija*, online rječnik, pogledano 15.03.2015., online: <http://onlinerjecnik.com/rjecnik/strane-rijeci>
- [93.] Natuknica 7 *Konsolidirani financijski izvještaji*, Ekonomski leksikon, Leksikografski zavod „Miroslav Krleža“ i Masmedia, Zagreb, MCMXCV
- [94.] Natuknica 7.a *Nonprofit Accounting (Explanation)*, pogledano 06.09.2019., online: <https://www.accountingcoach.com/nonprofit-accounting/explanation>
- [95.] Natuknica 8 *What is bad debts account expense?*, pogledano 01.09.2019., online: <https://www.accountingcoach.com/blog/what-is-bad-debts-expense>
- [96.] Natuknica 8.a *Local government in the United States*, pogledano: 15. 04.2021., online: [Local government in the United States - Wikipedia](#)
- [97.] Natuknica 9 *The key difference between real estate and property*, pogledano 23.07.2018., online: <https://www.investopedia.com/ask/answers/100214/what-difference-between-real-estate-and-real-property.asp>
- [98.] *New Standards for Consolidation and Joint Ventures (IFRS 10, IFRS 11, Revised IAS 27 and IAS 28)* pdf. SAP, Impacts on SAP, BusinessObjects, Solutions for Consolidation, pogledano: 16.08.2018., online: <https://archive.sap.com/kmuuid2/40e06142-d05e-2f10-ccb1-cabdd37996ba/New%20Standards%20for%20Consolidation%20and%20Joint%20Ventures.pdf>
- [99.] *Not-for-Profit Entities (Topic 958)*, Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities. Financial Accounting Series. FASB. No. 2016-14., pogledano 06.09.2019., online: https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168381847&acceptedDisclaimer=true
- [100.] *Not-For-Profit Financial Reporting*, FASB., pogledano 06. 09.2019., online: https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/ImageBridgePage&cid=1176168380111#section_2
- [101.] *Obrasci financijskih izvještaja*, Nefitne organizacije, FINA, 2021., pogledano 28.05.2021., online: [Godišnji financijski izvještaji/obraci - Fina](#)
- [102.] *Obrasci financijskih izvještaja*, Proračunski obrasci, FINA, 2021., pogledano 28.05.2021., online: [Godišnji financijski izvještaji/obraci - Fina](#)
- [103.] *Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja*. „Narodne novine“, 2015., br. 86, br. dokumenta 1709., pogledano: 27.08.2019., online: <https://narodne-novine.nn.hr>
- [104.] Othman, R., Ali, N. and Abdul Rahman, R.: *Practical Challenges in Managing Non-Profit Organizations (NPO): Tales from Two Neighbouring Countries*, International Bulletin of Business Administration, Issue 13 (2012).
- [105.] Pervan, I.: *Računovodstvo poslovnih spajanja – prema MSFI i HSFI*, RRiF Plus, Zagreb, 2012.
- [106.] *Podaci iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, „Narodne novine“, 2020., br. 60, br. dokumenta 1216., pogledano 15.04.2021., online: [Podaci iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika \(nn.hr\)](#)
- [107.] Polzer, T. et Reichard, C.: *IPSAS for European Union Member States as Starting Points for EPSAS – Analysis of the Discourses among Countries and Stakeholders*, pogledano: 11.05.2020., online: Sussex Research chrome-

extension://jfohpoopaenlbamfebkeolbiohpkdlhm/http://sro.sussex.ac.uk/id/eprint/87987/1/191111_ijpsm_acce
pted_manuscript_epsas.pdf

- [108.] *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*. „Narodne novine“, 2015., br. 3, br. dokumenta 59.; 2013., br.120, br. dokumenta 2580.; 2015., br. 93, br. dokumenta 1798.; 2015., br. 135, br. dokumenta 2540.; 2017., br.2, br. dokumenta 58.; 2017., br. 28, br. dokumenta 642.; 2018., br. 112, br. dokumenta 2175.; 2019., br.126, br. dokumenta 2540.; 2020., br.145, br. dokumenta 2800.; 2021., br.32, br. dokumenta 677., pogledano 28.4.2021., online: [Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu \(nn.hr\)](#)
- [109.] *Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija*. „Narodne novine“, 2015., br.31, br. dokumenta 626.; 2017., br. 67, br. dokumenta 1574.; 2018., br. 115, br. dokumenta 2279.; 2021., br. 21, br. dokumenta 490., pogledano 30.04.2021., online: [Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija \(nn.hr\)](#)
- [110.] *Pravilnik o izvršenju budžeta Savske banovine za godinu 1938. – 1939. i Uputstva za provedbu Pravilnika o izvršenju budžeta Savske banovine za godinu 1938.-1939. donesena na temelju istog pravilnika*. Tisak Zaklade Narodnih novina, Zagreb, 1938.
- [111.] *Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu*, „Narodne novine“, 2015., br. 1, br. dokumenta 14.; 2017., br. 25, br. dokumenta 557.; 2018., br. 96, br. dokumenta 1861; 2018., br. 103, br. dokumenta 2030., pogledano 15.04.2021., online: [Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu \(nn.hr\)](#).
- [112.] *Pravilnik o projektima JPP-a male vrijednosti*, „Narodne novine“, 2015., br. 23, br. dokumenta 484., pogledano 14.4.2022., online: [Pravilnik o projektima JPP-a male vrijednosti \(nn.hr\)](#)
- [113.] *Pravilnik o proračunskim klasifikacijama*. „Narodne novine“, 2010., br.26, br. dokumenta 610.; 2013., br.120, br. dokumenta 2580.; 2020., br.1, br. dokumenta 9., pogledano 27.04.2021., online: [Pravilnik o proračunskim klasifikacijama \(nn.hr\)](#)
- [114.] *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu*, „Narodne novine“, 2014., br. 124, br. dokumenta 2374.; 2015., br. 115, br. dokumenta 2198.; 2016., br.87, br. dokumenta 1886.; 2018., br.3, br. dokumenta 116.; 2019., br. 126, br. dokumenta 2539.; 2020., br. 108, br. dokumenta 2141., pogledano: 27.04.2021., online: [Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu \(nn.hr\)](#)
- [115.] *Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja*. „Narodne novine“, 2016., br.95, br. dokumenta 2052.; 2020., br. 144, br. dokumenta 2771., pogledano 07.05.2021., online: [Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja \(nn.hr\)](#)
- [116.] *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“, 2009., br.128, br. dokumenta 3152.; 2014., br. 142, br. dokumenta 2674; 2019., br.23, br. dokumenta 468., pogledano 27.04.2021., online: [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 \(nn.hr\)](#)
- [117.] *Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities*, pdf. Better Practice Guide, June 2009., Australian National Audit Office, pogledano 31. 08. 2012., online: [Australian National Audit Office - Better Practice Guide \(psu.edu\)](#)
- [118.] *Prijevod IFRS-ova – europski okvir standarda koji se koriste za financijska izvještavanja*, pogledano 12.4.2021., online: [EUR-Lex - 02008R1126-20210101 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)
- [119.] *Priručnik za upravljanje financijama u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave*, The Urban Institute, USAID, RIF, Zagreb, 2003.
- [120.] *Public Sector Accounting*. Issues paper on EPSAS, Federation of European Accountants, March 2014., pogledano 01. 05. 2021., online: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FEE_Issues_Paper_on_EPSAS.pdf
- [121.] Rehn, P.: *The European Accounting Directives*, Status of the Fourth and the Seventh Company Directives after implementation of Directive 2009/49/EC, pdf, Jonkoping International Business School, Jonkoping University, 2010., pogledano 21.05.2021., online: [Standardmall för rapporter inom IHH \(diva-portal.org\)](#)
- [122.] Rosen, H. S.(redaktor: Ott, K.): *Javne financije*, peto izdanje, Institut za javne financije, Zagreb, 1989.
- [123.] Ruppel, W.: *Not-for-Profit Accounting, Made Easy*, second edition. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2007.

- [124.] *SEC Rules and Regulations*, pogledano 19.08.2019., online: <https://www.aicpa.org/interestareas/centerforauditquality/resources/sec/rules-and-regulations.html>
- [125.] Sedlaček, J., Križova, Z., Hybova, E.: *Comparacion of Accounting Methods for Business Combinations*, Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 2012., Volume LX., pogledano 09.08.2018., online: [Comparison of accounting methods for business combinations | Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis \(mendelu.cz\)](#)
- [126.] *Sektorska klasifikacija institucionalnih jedinica*. Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, pogledano: 19.06.2021., online: [Microsoft Word - Tekst za web + metodologija - Sektorizacija ESA 2010 s DZS logom.doc](#)
- [127.] Shparkm S.: *The Rules Followed by Accountants When Preparing Financial Statements*. Chron 2018., pogledano 2. 5. 2021., online: [The Rules Followed by Accountants When Preparing Financial Statements \(chron.com\)](#)
- [128.] Soldevila, P., Oliveras, E.: *Management Control in Non-Profit Organizations: The Case of the Associations of Economists in Spain*, UPF Economics and Business Working Paper No. 583, 2002., pogledano 04.05.2021., online: [Management Control in Non-Profit Organizations: The Case of the Associations of Economists in Spain by Pilar Soldevila, Ester Oliveras :: SSRN](#)
- [129.] *The Economist: Vodič kroz ekonomske pokazatelje*. Dana press, Zagreb, 1997.
- [130.] *Towards Implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU Member States – Public consultation on Future EPSAS Governance Principles and Structures*, EUROSTAT, 2014., pogledano 02. 05. 2021., online: [EPSAS - Eurostat \(europa.eu\)](#)
- [131.] Travaglini, C. et al.: *Accounting Regulation for Nonprofit Organizations in Italy and Spain; Towards an European Perspective*, SSRN Electronic Journal, January 2008., pogledano: 16.07.2019., online: chrome-extension://oemmnndcblldboiebfnladdacbdm/adm/https://www.researchgate.net/profile/Claudio_Travaglini/publication/44707198_Accounting_Regulation_for_Nonprofit_Organizations_in_Italy_and_Spain_Towards_an_European_Perspective/links/5b5f0bcf458515c4b252ad58/Accounting-Regulation-for-Nonprofit-Organizations-in-Italy-and-Spain-Towards-an-European-Perspective.pdf?origin=publication_detail
- [132.] *Troškovno i upravljačko računovodstvo*, Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Sektor za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole, Zagreb, 2012., pogledano 09.06.2021., online: [Smjernice za troškovno i upravljačko računovodstvo \(zagreb.hr\)](#)
- [133.] *United Nation Statistics*, <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna.asp>, 22.8.2020.
- [134.] *Uputa za konsolidaciju financijskih izvještaja u sustavu proračuna*, Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Državna riznica. 2019. online: [Uputa za konsolidaciju financijskih izvještaja u sustavu proračuna.pdf \(gov.hr\)](#)
- [135.] *Uredba o provedbi projekata javno-privatnog partnerstva*. „Narodne novine“, 2012., br.98, br. dokumenta 2012.; 2015., br. 15, br. dokumenta 280., pogledano 14.04.2022., online: [Uredba o provedbi projekata javno-privatnog partnerstva \(nn.hr\)](#)
- [136.] Vašiček, D., Vašiček, V.: *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*, pdf. Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet, Rijeka, 2016., pogledano: 15.04.2021., online: [Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija | Repozitorij Ekonomskog fakulteta Rijeka \(uniri.hr\)](#)
- [137.] Vašiček, D.: *Državno računovodstvo u funkciji odlučivanje javnog menadžmenta*, doktorski rad, Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet u Rijeci, 2007.
- [138.] Vašiček, V. et. al.(urednici: Vašiček, D. i Vašiček, V.): *Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne Europe*. TIM4PINM, Zagreb, 2016.
- [139.] Vidučić, LJ.: *Financijski menadžment*. RRiF plus, Zagreb, 2006.
- [140.] *Why global accounting standards*, IFRS Foundation, pogledano 26. 08. 2019., online: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>
- [141.] Yescombe, E. R.: *Javno-privatna partnerstva, načela politike i financiranja*. Mate i Zagrebačka škola ekonomije i menadžmenta, Zagreb, 2007.
- [142.] *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*, „Narodne novine“, 2014., br. 121, br. dokumenta 2300., pogledano 15.04.2021., online: [Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija \(nn.hr\)](#)

- [143.] *Zakon o javno-privatnom partnerstvu*. „Narodne novine“, 2012., br. 78, br. dokumenta 1833.; 2014., br. 152, br. dokumenta 2862.; 2018., br. 114, br. dokumenta 2214., pogledano 19.06.2021., online: [Zakon o javno-privatnom partnerstvu \(nn.hr\)](#)
- [144.] *Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi*-proč. tekst, „Narodne novine“, 2013., br. 19, br. dokumenta 323.; 2015., br. 137, br. dokumenta 2588.; 2017., br. 123, br. dokumenta 2800.; 2019., br. 98, br. dokumenta 1935.; 2020., br. 144, br. dokumenta 27662., pogledano 13. 06.20210. , online: [Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o lokalnoj i područnoj \(regionalnoj\) samoupravi \(nn.hr\)](#)
- [145.] *Zakon o proračunu* „Narodne novine“, 2021., br. 144, br. dokumenta 2457.
- [146.] *Zakon o proračunu*, „Narodne novine“, 2008., br. 87, br. dokumenta 2791.; 2012., br. 136, br. dokumenta 2878., 2015., br. 15, br. dokumenta 277., pogledano: 27.04.2021., online: [Zakon o proračunu \(nn.hr\)](#)
- [147.] *Zakon o računovodstvu*, „Narodne novine“, 2015., br. 78, br. dokumenta 1493, 2016., br. 120, br. dokumenta 2612, 2018., br. 116, br. dokumenta 2292, 2020., br. 42, br. dokumenta 883; 2020., br. 47, br. dokumenta 973., pogledano: 12.04.2021., online: <https://narodne-novine.nn.hr>
- [148.] *Zakon o sustavu državne uprave*, „Narodne novine“, 2019., br. 66, br. dokumenta 1290., pogledano 13. 06.20210., online: [Zakon o sustavu državne uprave \(nn.hr\)](#)

9. Popis slika

Slika 1.	Shematski prikaz ustrojstva javnog sektora	11
Slika 2.	Podjela opće javne uprave prema ESA-i.....	12
Slika 3.	Institucionalni okvir Republike Hrvatske.....	13
Slika 4.	Vrste i organizacijski dijelovi jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	13
Slika 5.	Sektorska klasifikacija institucionalnih jedinca u RH.....	14
Slika 6.	Opći proračun prema nacionalnoj metodologiji	15
Slika 7.	Prikaz vrsta proračuna.....	19
Slika 8.	Povezanost računovodstvenih sustava	24
Slika 9.	Ustrojstvo upravljačkog računovodstvenog sustava	25
Slika 10.	Ciklus godišnjeg proračuna	29
Slika 11.	Model računovodstva poslovne djelatnosti	37
Slika 12.	Model računovodstva javne uprave	48
Slika 13.	Vrste skupina imovine(fondova) i skupine imovine unutar tih vrsta prema GAAP za državne subjekte	51
Slika 14.	Usporedba računovodstvenih okvira u Republici Hrvatskoj	59
Slika 15.	Interesne skupine u privatnom sektoru.....	61
Slika 16.	Financijski izvještaji – US GAAP	62
Slika 17.	Kako priznavanje sastavnica financijskih izvještaja povezuje financijske izvještaje	67
Slika 18.	Međuodnos između IFRS-a 10, 11, 12 i IAS-a 28.....	71
Slika 19.	Povezane poslovne organizacije.....	73
Slika 20.	Odnos između triju sustava izvještavanja	85
Slika 21.	Interesne skupine u državnim i lokalnim javnim vlastima	87
Slika 22.	Interesne skupine u području savezne države u SAD-u	89
Slika 23.	Financijski izvještaji u Republici Hrvatskoj, vrste i temeljna obilježja	94
Slika 24.	Statusno spajanje (a), statusna konsolidacija (b) i konsolidirani financijski izvještaji (c)	98
Slika 25.	Razlikovanje poslovne djelatnosti od imovine ili skupine imovine/fondova	105
Slika 26.	Izračun i raspodjela razlika između pripadajuće i knjižne vrijednosti	110
Slika 27.	Općenito računovodstvo za ulaganja u kapital	111
Slika 28.	Razine konsolidiranja financijskih izvještaja	123
Slika 29.	Razlikovanje između stapanja i stjecanja (IPSAS 40)	125
Slika 30.	Obuhvat konsolidacije – između nadređenosti i tržišta.....	130
Slika 31.	Koraci provedbe modela pri prevođenju računovodstvenih podataka iz neprofitnog i poduzetničkog računovodstvenog okvira u proračunski računovodstveni okvir	139
Slika 32.	Primljeni krediti i zajmovi uključujući njihove otplate (plaćanja) te dane pozajmice i njihovi povrati (naplate) uključujući i novčane depozite.....	157
Slika 33.	Primljeni krediti i zajmovi uključujući njihove otplate (plaćanja) te dane pozajmice i njihovi povrati (naplate) uključujući i novčane depozite poduzetnika	158
Slika 34.	Odgođeni prihodi	159
Slika 35.	Dugotrajna nefinancijska imovina i sitni inventar te ostale kratkotrajne nefinancijske imovine	159
Slika 36.	Potraživanja za prihode poslovanja	160
Slika 37.	Obveze prema dobavljačima	161
Slika 38.	Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode (cjelovito).....	163

Slika 39.	Utvrđivanje razlika, reklasifikacija i usklađenja - usklađenja	165
Slika 40.	Skraćeni oblik prevođenja prihoda	166
Slika 41.	Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode (cjelovito)	167
Slika 42.	Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode, utvrđivanje razlika i reklasifikacija-usklađenja	169
Slika 43.	Skraćeni oblik prevođenja prihoda	170
Slika 44.	Prevođenje neprofitnih u proračunske rashode (cjelovito)	171
Slika 45.	Skraćeni oblik prevođenja rashoda	173
Slika 46.	Prevođenje poduzetničkih u proračunske rashode (cjelovito)	174
Slika 47.	Skraćeni oblik prevođenja rashoda	176
Slika 48.	Razrada razlike rezultata neprofitnog i proračunskog računovodstva pri prevođenju prihoda i rashoda	177
Slika 49.	Razrada razlike rezultata poduzetničkog i proračunskog računovodstva pri prevođenju prihoda i rashoda	178
Slika 50.	Primljeni krediti i zajmovi uključujući njihove otplate (plaćanja) te dane pozajmice i njihovi povrati (naplate) uključujući i novčane depozite	183
Slika 51.	Odgođeni prihodi	185
Slika 52.	Dugotrajna nefinancijska imovina i sitni inventar	186
Slika 53.	Potraživanja za prihode poslovanja	187
Slika 54.	Obveze prema dobavljačima	188
Slika 55.	Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih u proračunske pozicije	190
Slika 56.	Skraćeni oblik prevođenja prihoda	192
Slika 57.	Skraćeni oblik prevođenja rashoda, 002. godina	194
Slika 58.	Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničkih u proračunske pozicije	195
Slika 59.	Skraćeni oblik prevođenja prihoda, 002. godina	197
Slika 60.	Skraćeni oblik prevođenja rashoda, 002. godina	198
Slika 61.	Primljeni krediti i zajmovi uključujući njihove otplate (plaćanja) te dane pozajmice i njihovi povrati (naplate) uključujući i novčane depozite	202
Slika 62.	Odgođeni prihodi	204
Slika 63.	Dugotrajna nefinancijska imovina i sitni inventar	205
Slika 64.	Potraživanja za prihode poslovanja	206
Slika 65.	Obveze prema dobavljačima	206
Slika 66.	Prevođenje neprofitnih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neprofitnih u proračunske pozicije	209
Slika 67.	Skraćeni oblik prevođenja prihoda	212
Slika 68.	Skraćeni oblik prevođenja rashoda, 003. godina	213
Slika 69.	Prevođenje poduzetničkih u proračunske prihode i rashode te razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja poduzetničkih u proračunske pozicije	214
Slika 70.	Skraćeni oblik prevođenja prihoda	217
Slika 71.	Skraćeni oblik prevođenja rashoda, 003. godina	219

10. Popis tablica

Tablica 1. Ukupan broj proračunskih/izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i subjekata s takvim statusom	13
Tablica 2. Broj korisnika proračuna županija, gradova i općina po županijama	14
Tablica 3. Temeljne razlike između financijskog i upravljačkog računovodstva	31
Tablica 4. Upotrebe informacija upravljačkog računovodstva	31
Tablica 5. Pregled razreda računskog plana	46
Tablica 6. Pregled razreda računskog plana	57
Tablica 7. Vrste ulaganja i njihovi nazivi.....	70
Tablica 8. IFRS povezan s grupnim računovodstvom.....	71
Tablica 9. Razine udjela (sudjelovanja) ili kontrole (vodstva) ulagatelja	73
Tablica 10. Neke razlike između GAAP-a i IFRS-a	79
Tablica 11. Usporedba podnošenja financijskih izvještaja prema U S GAAP-u i IFRS-u, neke od odabranih stavaka.....	81
Tablica 12. Usporedni financijski izvještaji u sustavu su GAAP-a	93
Tablica 13. Usporedba sadržaja financijskih izvještaja u različitim područjima u SAD-u	93
Tablica 14. Računi među poslovnim organizacijama koje treba izuzeti	109
Tablica 15. Bitne razlike računovodstvenog povezivanja poslovne djelatnosti i konsolidiranja financijskih izvještaja	118
Tablica 16. Kratice u modelu	153

11. Prilozi

Prilog 1. Gospodarski subjekti – Obrazac 1 – Račun dobiti i gubitka (presjek prema odabiru doktorandice)

Gospodarski subjekti	
Oznaka pozicije	Naziv pozicije
I	POSLOVNI PRIHODI
1.-5.	.....
II	POSLOVNI RASHODI
1.-8.	.....
III	FINANCIJSKI PRIHODI
1.-10.	.....
IV	FINANCIJSKI RASHODI
1.-7.	Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe
V	UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM
VI	UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA
VII	UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM
VIII	UDIO U GUBITKU OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA
IX	UKUPNI PRIHODI
X	UKUPNI RASHODI
XI	DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA
1.-2.	.....
XII	POREZ NA DOBIT
XIII	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA
1.-2.	.....
	PREKINUTO POSLOVANJE (popunjava poduzetnik obveznik primjene MSFI-a samo ako ima prekinuto poslovanje)
XIV	DOBIT ILI GUBITAK PREKINUTOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA
1.-2.	....
XV	POREZ NA DOBIT PREKINUTOG POSLOVANJA
1.-2.	....
	UKUPNO POSLOVANJE (popunjava samo poduzetnik obveznik primjene MSFI-a koji ima prekinuto poslovanje)
XVI	DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA
1.-2.	.....
XVII	POREZ NA DOBIT
XVIII	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA
1.-2.	....
	DODATAK RDG-u (popunjava poduzetnik koji sastavlja godišnje konsolidirane financijske izvještaje)
XIX	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA
1.-2.	.....

Prilog 2. Gospodarski subjekti – Obrazac 2 – Bilanca (presjek prema odabiru doktorandice)

Oznaka pozicije	Naziv pozicije
	AKTIVA
A	POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL
B	DUGOTRAJNA IMOVINA
I	NEMATERIJALNA IMOVINA
1.-6.	....
II	MATERIJALNA IMOVINA
1.-9.	
III	DUGOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA
1.-10.	....
IV	POTRAŽIVANJA
1.-4.	....
V	ODGOĐENA POREZNA IMOVINA
C	KRA TKOTRAJNA IMOVINA
I	ZALIHE
1.-7.	....
II	POTRAŽIVANJA
1.-6.	....
III	KRA TKOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA
1.-9.	....
IV	NOVAC U BANCI I BLAGAJNI
D	PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI
E	UKUPNO AKTIVA
F	IZVANBILANČNI ZAPISI
	PASIVA
A	KAPITAL I REZERVE
I	TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL
II	KAPITALNE REZERVE
III	REZERVE IZ DOBITI
1.-5.	....
IV	REVALORIZACIJSKE REZERVE
V	REZERVE FER VRIJEDNOSTI I OSTALO
1.-5.	....
VI	ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK
1.-2.	....
VII	DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE
1.-2.	....
VIII	MANJINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES
B	REZERVIRANJA
1.-6.	....
C	DUGOROČNE OBVEZE
1.-11.	....
D	KRA TKOROČNE OBVEZE
1.-14.	....
E	ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEG RAZDOBLJA
F	UKUPNO – PASIVA
G	IZVANBILANČNI ZAPISI

Prilog 3. Nefitni subjekti – Obrazac 3 – Izveštaj o prihodima i rashodima (obrazac PR-RAS-NPF) – presjek prema odabiru doktorandice

Nefitni subjekti	
PRIHODI	
3	PRIHODI (AOP 002+005+008+011+024+040+049)
31	Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga (AOP 003+004)
32	Prihodi od članarina i članskih doprinosa (AOP 006+007)
33	Prihodi po posebnim propisima (AOP 009+010)
34	Prihodi od imovine (AOP 012+021)
35	Prihodi od donacija (AOP 025+030+033+036+037)
36	Ostali prihodi (AOP 041+044+045)
37	Prihodi od povezanih nefitnih organizacija (AOP 050 do 053)
RASHODI	
4	RASHODI (AOP 055+067+108+109+120+128+139)
41	Rashodi za radnike (AOP 056+061+062)
42	Materijalni rashodi (AOP 068+072+077+082+087+097+102)
43	Rashodi amortizacije
44	Financijski rashodi (AOP 110+111+115)
45	Donacije (AOP 121+125)
46	Ostali rashodi (AOP 129+134)
47	Rashodi vezani uz financiranje povezanih nefitnih organizacija (AOP 140 do 143)
	UKUPNI RASHODI (AOP 054-146 ili 054+147)
	VIŠAK PRIHODA (AOP 001-148)
	MANJAK PRIHODA (AOP 148-001)
5221	Višak prihoda – preneseni
5222	Manjak prihoda – preneseni
	Obveze poreza na dobit po obračunu
	Višak prihoda raspoloživ u sljedećem razdoblju (AOP 149+151-150-152-153)
	Manjak prihoda za pokriće u sljedećem razdoblju (AOP 150+152-149-151+153)

Prilog 4. Nefitni subjekti – Obrazac 4 – Bilanca (obrazac BIL-NPF) – presjek prema odabiru doktorandice

Račun iz rač. plana	OPIS
IMOVINA	
	IMOVINA (AOP 002+074)
0	Nefinancijska imovina (AOP 003+018+047+051+055+064)
01	Neproizvedena dugotrajna imovina (AOP 004+008-017)
02	Proizvedena dugotrajna imovina (AOP 019+023+031+034+039+042-046)
03	Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti (AOP 048)
04	Sitni inventar (AOP 052+053-054)
05	Nefinancijska imovina u pripremi (AOP 056 do 059+062+063)
06	Proizvedena kratkotrajna imovina (AOP 065+070+073)
1	Financijska imovina (AOP 075+083+100+105+125+133+142)
11	Novac u banci i blagajni (AOP 076+080+081+082)
12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od radnika te za više plaćene poreze i ostalo
13	Zajmovi (AOP 101+102+103-104)
14	Vrijednosni papiri (AOP 106+109+112+115+118+121-124)
15	Dionice i udjeli u glavnici (AOP 126+129-132)
16	Potraživanja za prihode (AOP 134 do 137+140-141)
19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (AOP 143+144)
OBVEZE I VLASTITI IZVORI	
	OBVEZE I VLASTITI IZVORI (AOP 146+195)
2	Obveze (AOP 147+174+182+190)
24	.....
25	Obveze za vrijednosne papire (AOP 175+178-181)
26	Obveze za kredite i zajmove (AOP 183+186-189)
29	Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja (AOP 191+192)
5	Vlastiti izvori (AOP 196+199-200)
51	Vlastiti izvori (AOP 197+198)
5221	Višak prihoda
5222	Manjak prihoda
IZVANBILANČNI ZAPISI	
61	Izvanbilančni zapisi – aktiva
62	Izvanbilančni zapisi – pasiva

Prilog 5. Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima (obrazac PR-RAS) – presjek prema odabiru doktorandice

Subjekti javne vlasti		
Prihodi i rashodi poslovanja	Prihodi i rashodi od nefinancijske imovine	Primici i izdaci
6 PRIHODI POSLOVANJA (AOP 002+039+045+077+101+119+128+134)	7 Prihodi od prodaje nefinancijske imovine (AOP 293+305+338+342)	8 Primici od financijske imovine i zaduživanja (AOP 414+452+465+477+508)
61 Prihodi od poreza (AOP 003+012+018+024+032+035)	.....	81 Primljeni povrti glavnice danih zajmova i depozita (AOP 415+420+423+427+428+435+440+448)
62 Doprinosi (AOP 040+043+044)	72 Prihodi od prodaje proizvedene dugotrajne imovine (AOP 306+311+320+325+330+333)	.....
63 Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna (AOP 046+049+054+057+ 060+063+066+069+072)	.....	82 Primici od izdanih vrijednosnih papira (AOP 453+456+459+462)
64 Prihodi od imovine (AOP 078+086+093)	73 Prihodi od prodaje plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti (AOP 339)	.....
65 Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada (AOP 102+107+115)	.....	83 Primici od prodaje dionica i udjela u glavnici (AOP 466+470+471+474)
66 Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga, i- prihodi od donacija te povrti po protestiranim jamstvima (AOP 120+123)	74 Prihodi od prodaje proizvedene kratkotrajne imovine (AOP 343)	.....
67 Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a na temelju ugovornih obveza (AOP 129+133)	4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine (AOP 345+357+390+394+396)	84 Primici od zaduživanja (AOP 478+483+487+488+495+500)
68 Kazne, upravne mjere i ostali prihodi (AOP 135+145)	41 Rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine (AOP 346+350)	.....
3 RASHODI POSLOVANJA (AOP 147+158+191+210+219+247+258)	42 Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine (AOP 358+363+372+377+382+385)	85 Primici od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja (AOP 509+512+515+518)
31 Rashodi za zaposlene (AOP 148+153+154)	.....	.....
	43 Rashodi za nabavu plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti (AOP 391)	5 Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova (AOP 522+560+573+586+618)
	.....	51 Izdaci za dane zajmove i depozite (AOP 523+528+531+535+536+543+548+556)
	44 Rashodi za nabavu proizvedene kratkotrajne imovine (AOP 395)	52 Izdaci za ulaganja u vrijednosne papire (AOP 561+564+567+570)
	45 Rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini (AOP 397 do 400)	.....
	.....	53 Izdaci za dionice i udjele u glavnici (AOP 574+578+580+583)

	.....	54 Izdaci za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova (AOP 587+592+596+598+605+610)

Prilog 5. Izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima (obrazac PR-RAS) – presjek prema odabiru doktorandice (nastavak)

Subjekti javne vlasti			
Prihodi i rashodi poslovanja		Prihodi i rashodi od nefinancijske imovine	
.....
32	Materijalni rashodi (AOP 159+164+172+182+183)	VIŠAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE (AOP 292-344)	55
34	Financijski rashodi (AOP 192+197+205)	MANJAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE (AOP 344-292)	
35	Subvencije (AOP 211+214+218)	Višak prihoda od nefinancijske imovine - preneseni	92212
36	Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna (AOP 220+223+226+231+235+239+242)	Manjak prihoda od nefinancijske imovine - preneseni	92222
37	Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade (AOP 248+254)	Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine - nenaplaćeni	97
38	Ostali rashodi (AOP 259+263+268+274)	UKUPNI PRIHODI (AOP 001+292)	92213
		UKUPNI RASHODI (AOP 284+344)	92223
		UKUPAN VIŠAK PRIHODA (AOP 406-407)	
		UKUPAN MANJAK PRIHODA (AOP 407-406)	
		Višak prihoda - preneseni (AOP 287+403-288-404)	9221x,
		Manjak prihoda - preneseni (AOP 288+404-287-403)	9222x
		Obračunati prihodi - nenaplaćeni (AOP 289+405)	96, 97
			9222x
	Stanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na početku razdoblja		9221-9222
	Stanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju razdoblja		9222-9221
	Povećanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda (AOP 281-280)		630
	Smanjenje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda (AOP 280-281)		Višak prihoda i primitaka - preneseni (AOP 411-410+631-630)
	Ukupni rashodi poslovanja (AOP 146-282+283)		Manjak prihoda i primitaka - preneseni (AOP 411-410+631-630)
	VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA (AOP 001-284)		Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju (AOP 634+636-635-637)
	MANJAK PRIHODA POSLOVANJA (AOP 284-001)		Manjak prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem razdoblju (AOP 635+637-634-636)
92211	Višak prihoda poslovanja - preneseni		19
92221	Manjak prihoda poslovanja - preneseni		Unaprijed plaćeni rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (aktivna vremenska razgraničenja)
96	Obračunati prihodi poslovanja - nenaplaćeni		
9661	Obračunati prihodi od prodaje proizvoda i robe i pruženih usluga - nenaplaćeni		
9673	Obračunati prihodi od HZZO-a na temelju ugovornih obveza		

Prilog 6. Obrazac 6 – Bilanca (obrazac BIL) – presjek prema odabiru doktorandice

Račun iz rač. plana	Opis stavke
1	2
	IMOVINA (AOP 002+063)
0	Nefinancijska imovina (AOP 003+007+046+047+051+058)
01	Neproizvedena dugotrajna imovina (AOP 004+005-006)

02	Proizvedena dugotrajna imovina (AOP 008+014+024+030+036+040)

03	Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti
04	Sitni inventar i auto gume (AOP 048+049-050)

05	Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi (AOP 052 do 057)

06	Proizvedena kratkotrajna imovina (AOP 059 do 062)

1	Financijska imovina (AOP 064+073+082+113+129+141+159+165)
11	Novac u banci i blagajni (AOP 065+070 do 072)

12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo (AOP 074 + 077 do 079 - 080 + 081)

13	Potraživanja za dane zajmove (AOP 083+101-112)
	Zajmovi - tuzemni (AOP 084 do 100)

14	Vrijednosni papiri (AOP 114+121-128)

15	Dionice i udjeli u glavnici (AOP 130+137-140)

16	Potraživanja za prihode poslovanja (AOP 142 do 144 + 153 do 157-158)

17	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine (AOP 160 do 163 - 164)

19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (AOP 166 do 168)

	OBVEZE I VLASTITI IZVORI (AOP 170+231)
2	Obveze (AOP 171+183+184+200+228)
23	Obveze za rashode poslovanja (AOP 172 do 174 +178 do 182)

24	Obveze za nabavu nefinancijske imovine
25	Obveze za vrijednosne papire (AOP 185+192-199)

26	Obveze za kredite i zajmove (AOP 201+218)

29	Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja (AOP 229+230)

9	Vlastiti izvori (AOP 232 + 239 - 248 + 249 do 251)
91	Vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora (AOP 233-236)

922	Višak/manjak prihoda (AOP 240-244)

93	Obračunati rashodi poslovanja
96	Obračunati prihodi poslovanja
97	Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine
98	Rezerviranja viška prihoda
99	Izvanbilančni zapisi (= 0)
991	Izvanbilančni zapisi - aktiva (AOP 254)
996	Izvanbilančni zapisi - pasiva

Prilog 8. Financijski izvještaji – usporedni prikaz: računi financijskog položaja

Ornaka pozicije	Naziv pozicije	Račun iz rač. plana	OPIS	Račun iz rač. plana	Opis stavke
A	AKTIVA			1	
A	POTRAŽIVANJA ZA UPISANI I NEUPLAĆENI KAPITAL				
B	DUGOTRAJNA IMOVINA				
I	NEMATERIJALNA IMOVINA				
1.-6.	...				
II	MATERIJALNA IMOVINA				
1.-9.	...				
III	DUGOTRAJNA FINANCISKA IMOVINA				
1.-10.	...				
IV	POTRAŽIVANJA				
1.-4.	...				
V	ODGOBENA POREZNA IMOVINA				
C	KRA TKOTRAJNA IMOVINA				
I	ZALUHE				
1.-7.	...				
II	POTRAŽIVANJA				
1.-6.	...				
III	KRA TKOTRAJNA FINANCISKA IMOVINA				
1.-9.	...				
IV	NOVA C U BANCI I BLAGAJNI				
D	PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRACUNATI PRIHODI				
E	UKUPNO AKTIVA				
F	IZVANBILANČNI ZAPISI				
PASIVA					
A	KAPITAL I REZERVE				
I	TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL				
II	KAPITALNE REZERVE				
III	REZERVE IZ DOBITI				
1.-5.	...				
IV	REVALORIZACISKE REZERVE				
V	REZERVE FER VRIJEDNOSTI I OSTALO				
1.-5.	...				
VI	ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK				
1.-2.	...				
VII	DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE				
1.-2.	...				
VIII	MAMINSKI (NEKONTROLIRAJUĆI) INTERES				
B	REZERVIRANJA				
1.-6.	...				
C	DUGOROČNE OBEVEZE				
1.-11.	...				
D	KRA TKOROČNE OBEVEZE				
1.-14.	...				
E	ODGOBENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEG RAZDOBLJA				
F	UKUPNO – PASIVA				
G	IZVANBILANČNI ZAPISI				
61	Izvanbilančni zapisi – aktiva				
62	Izvanbilančni zapisi – pasiva				
0	IMOVINA (AOP 002-074)				
0	Nefinancijska imovina (AOP 003+018+047+051+055+064)				
01	Neproizvedena dugotrajna imovina (AOP 004+008-017)				
02	Proizvedena dugotrajna imovina (AOP 019+023+031+034+039+042-046)				
03	Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti (AOP 048)				
04	Stini inventar (AOP 052+053-054)				
05	Nefinancijska imovina u pripremi (AOP 056 do 059+062+063)				
06	Proizvedena kratkotrajna imovina (AOP 065+070+073)				
1	Financijska imovina (AOP 075+083+100+105+125+133+142)				
11	Novac u banci i blagajni (AOP 076+080+081+082)				
12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od radnika te za više plaćene poreze i ostalo (AOP 084+087+088+089+095)				
13	Zajmovi (AOP 101+102+103-104)				
14	Vrijednosni papiri (AOP 106+109+112+115+118+121-124)				
15	Dionice i udjeli u glavnici (AOP 126+129-132)				
16	Potraživanja za prihode (AOP 134 do 137+140-141)				
19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (AOP 143-144)				
	OBVEZE I VLASITTI IZVORI (AOP 146+195)				
2	Obveze (AOP 147+174+182+190)				
24	...				
25	Obveze za vrijednosne papire (AOP 175+178-181)				
26	Obveze za kredite i zajmove (AOP 183+186-189)				
29	Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja (AOP 191+192)				
5	Vlastiti izvori (AOP 196+199-200)				
51	Vlastiti izvori (AOP 197+198)				
5221	Višak prihoda				
5222	Manjak prihoda				
	IZVANBILANČNI ZAPISI				
91	Višak/manjak prihoda (AOP 240-244)				
93	Obracunati rashodi poslovanja				
96	Obracunati prihodi poslovanja				
97	Obracunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine				
98	Rezerviranja viška prihoda				
99	Izvanbilančni zapisi (= 0)				
991	Izvanbilančni zapisi - aktiva (AOP 254)				
996	Izvanbilančni zapisi - pasiva				

Prilog 9. Poveznice između predloženog modela i primjera po točkama

MODEL		PROVEDBA				
Poglavlja	Opis u teoretskom modelu	Poglavlja za prvu godinu*	Opis u provedbenom modelu	prva godina-001	Broj Primjera ili Priloga druga godina-002	treća godina-003
6.1.2.4.	Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav	6.2.2.4.	Prevođenje podataka iz neproračunskog u proračunski računovodstveni sustav			
6.1.2.4.1.	Račun prihoda i rashoda	6.2.2.4.1.	Račun prihoda i rashoda			
6.1.2.4.1.1.	Prevođenje prihoda	6.2.2.4.1.1.	Prevođenje prihoda	POD 001.8-cjelovito	POD 002.8-cjelovito	003.8-cjelovito
	- utvrđivanje razlike između prihoda (al. 1)		al.1. Utvrđivanje razlike	POD: 001.9	POD 002.8-cjelovito	003.8-cjelovito
	- reklasifikacija računa (al. 2)		al.2. Reklasifikacija	POD: 001.10	POD 002.8-cjelovito	003.8-cjelovito
	- usklađenje prihoda (al. 3.)		al.3. Usklađenje	POD: 001.10	POD 002.8-cjelovito	003.8-cjelovito
	a) odgođenih prihodi		al. 3.a) Usklađivanje-odgođeni prihodi	POD: 001.11		
	b) potraživanja za prihode poslovanja		al. 3.b) Usklađivanje-potraživanja za prihode poslovanja	POD: 001.11		
	c) primljenih kredita i pozajmica te danih pozajmica		al. 3.c) Usklađivanje-primljenih kredita i zajmova i danih zajmova	POD: 001.11		
				POD: 001.12-skraćeni oblik	POD 002.9-skraćeni oblik	003.9-skraćeni oblik
6.1.2.4.1.2.	Prevođenje rashoda	6.2.2.4.1.2.	Prevođenje rashoda	POD: 001.13-cjelovito	POD 002.8-cjelovito	003.8-cjelovito
	- utvrđivanje razlike između rashoda (al. 1)		al.1. Utvrđivanje razlike	POD: 001.14	POD 002.8-cjelovito	003.8-cjelovito
	- reklasifikacija računa (al. 2)		al.2. Reklasifikacija	POD 001.15	POD 002.8-cjelovito	003.8-cjelovito
	- usklađenje rashoda (al. 3)		al.3. Usklađenje		POD 002.8-cjelovito	003.8-cjelovito
	a) stjecanja i otuđenja dugotrajne nefinancijske imovine te njezina otpisa te sitnog inventara i druge kratkotrajne nefinancijske imovine		al. 3.a) promjene u dugotrajnoj imovini te sitnom inventaru	POD: 001.16		
	b) primljenih kredita i pozajmica te danih pozajmica, odnosno njihovih plaćanja i naplata		al. 3.b) primljenih kredita i zajmova te danih zajmova	POD: 001.16		
				POD: 001.17-skraćeni oblik	POD 002.10-skraćeni oblik	003.10-skraćeni oblik
6.1.2.4.1.3.	Razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neproračunskih u proračunsku pozicije	6.2.2.4.1.3.	Razrada razlike rezultata poslovanja zbog prevođenja neproračunskih u proračunsku pozicije	POD: 001.18	POD 002.8-cjelovito	003.8-cjelovito
6.1.2.4.1.4.	Prevođenje računa prihoda i rashoda	6.2.2.4.1.4.	Prevođenje računa prihoda i rashoda	POD: 001.19	POD 002.11	003.11
6.1.2.4.2.	Bilanca	6.2.2.4.2.	Bilanca	POD: 001.20	POD 002.20	003.20

* Poglavlja za drugu (002) i treću (003) godinu počinju umjesto sa 6.2.2. s 6.2.3. odnosno 6.2.4.

Prilog 12 (nastavak) - 001 izvještajna godina (razred 7 do 9)

001.2

001 godina

Razred 7

Razred 8

Razred 9

84221 Kredit kratkoročni	
27	200
39	700
	<u>900</u>

84532 Dugoročni zajam	
39	4000
	<u>4000</u>

81412 Povrat danog zajma	
39	400
	<u>400</u>

91111 Izvori vlasništva	
5	1600
9a	3200
	<u>4800</u>

91511 Promjene u vrijednosti imovine	
8a	1600
	<u>1600</u>

97221 Uredska oprema	
	3500
	<u>3500</u>

96132 Porez na nasljedstva	
14a	300
	<u>300</u>

96422 Prihodi od zakupa	
17a	200
	<u>200</u>

96614 Obračunani prihodi	
	1500
	<u>1500</u>

96414 Obračuni prihodi od kamata	
23a	30
	<u>30</u>

91112 Izvori vlasništva	
25a	400
	<u>400</u>

91211 Ispravak izvora vlasništva	
26a	900
3b	4000
	<u>4900</u>

92111 Obračun P	
30	1300
33	35230
	<u>36530</u>

92211 Višak P	
32	10000
42	22500
	<u>22500</u>

92221 Manjak P	

79111 Raspored P

92121 Obračun NI	
35	22500
	<u>22500</u>

92212 Višak NI	

92222 Manjak NI	
36	22500
	<u>22500</u>

89111 Raspored P	
40	5100
	<u>5100</u>

92131 Obračun FI	
38	1600
41	3500
	<u>5100</u>

92213 Višak FI	
40	3500
	<u>3500</u>

92223 Manjak FI	

Razred 9
42360

4200 46560

**Prilog 19. Glavna knjiga iz sustava proračunskog računovodstva, 002. izvještajna godina
(razred 6 – 9)**

Razred 6			Razred 7			Razred 8			Razred 9		
66321 Kapitalne donacije od fiz			72211 Prodana računala			84221 Kredit kratkoročni					
	15		3000	3000	4						
			3000	3000							
66313 Tekuće donacije						84532 Dugoročni zajam			91111 Izvori vlasništva		
									13800 PS		
								1	800		
									800	13800	
										13000	
63311 Tekuće pomoći						81412 Povrat danog zajma			91511 Promjene u vrijednosti imovine		
						20	200	200	7		
							200	200			
61321 Nasljedstva i darovi									97221 Uredska oprema		
										3500 PS	
									4a	3000	
										3000	3500
											500
64225 Prihodi od zakupa									96132 Porez na nasljedstva		
12	300	300								500 PS	
	300	300									500
											500
64143 Zatezne kamate									96422 Prihodi od zakupa		
12	30	30							5a	300	300 PS
	30	30								300	300
66142 Prodaja robe									96614 Obračunani prihodi		
12	2000	2000							3a	2000	1500 PS
	2000	2000								2000	1500
										2000	3000
											1000
69111 Raspored P									96414 Obračuni prihodi od kamata		
13	2330	2330							6a	30	30 PS
	2330	2330								30	30
79111 Raspored P									91112 Izvori vlasništva		
16	3000	3000							7a	200	700 PS
	3000	3000								200	700
											500
89111 Raspored P									91211 Ispravak izvora vlasništva		
21	200	200							PS	4200	500 8a
											300 9a
										4200	800
										3400	
									92211 Višak P		
											22730 PS
											1830
											24560
											24560
									92212 Višak NI		
											3000
											3000
											3000
									92213 Višak FI		
											3500 PS
									92221 Manjak P		
									92222 Manjak NI		
									92223 Manjak FI		
											600
											600
											600
									Razred 9		
											42360
											42560

Prilog 20. Račun prihoda i rashoda, 002. godina

002.11

Izorno proračun

002 godina (knjig. račun)	Sveukupno		Poslovanje				Nefinancijska imovina				Financijska imovina				Sveuk.: provjera
	N	P	D	P	Rashodi Reklasifik. Usklađ.	Ukupno	Reklasifik. Usklađ.	Ukupno	Rashodi Reklasifik. Usklađ.	Ukupno	Reklasifik. Usklađ.	Ukupno	Rashodi Reklasifik. Usklađ.	Ukupno	
32211/OS Uredski materijal		0			0										0
32211 Uredski materijal		0			0										0
32225 Roba		500			500										500
34333 Zatezne kamate		0			0										0
		500			500										500
41112 Građevinsko zemljište		0			0										0
42211 Računala		0			0										0
4621															
42317/OS Motocikli		0			0										0
		0			0										0
51412 Dani zajam-dugoročni		0			0										0
51531 Depoziti - zajmovi-kratkoročni		0			0										0
Obveze za kredite od kreditnih institucija u															
54221 javnom sektoru - kratkoročne		300			300										300
54532 Otplata - lizing -dugoročni		500			500										500
		800			800										800
66321 Kapitalne donacije od fizičkih osoba		0			0										0
66313 Tekuće donacije		0			0										0
63311 Tekuće pomoći		0			0										0
61321 Nasljedstva i darovi		0			0										0
64225 Prihodi od zakupa		300			300										300
64143 Zatezne kamate		30			30										30
66142 Prodna roba		2000			2000										2000
					2000										
					500										
		2330			2330										2330
72211		3000			3000										3000
		3000			3000										3000
84532 Dugoročni zajam - lizing (primljeni)		0			0										0
81412 Povrat danog zajma (dani)		200			200										200
84221 Kredit - kreditno (primljeni)		0			0										0
		200			200										200
					200										200
Ukupno															
		1300			1300										1300
					5530										5530

Prilog 20. Račun prihoda i rashoda, 002. godina (nastavak)

002.11		Izvorno proračun		Sveukupno		Poslovanje		Nefinancijska imovina		Financijska imovina		Sveuk.: provjera	
002.godina	Knjig. račun	Opis	D	P	Rashodi	Usklađ.	Usklađ.	Reklasifik.	Reklasifik.	Reklasifik.	Reklasifik.	Reklasifik.	Reklasifik.
3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
			500										
			0										
			800										
			1300										
				2330									
				3000									
				200									
				5530									
		Poslovanje		500									
				2330									
				1830									
		Nefinancijska imovina		0									
				0									
		Financijska imovina		800									
				200									
				-600									
		Ukupno		4230									
		Reklasifikacija											
		Prihodi		2300									
		Rashodi		500									
				1800									
		Usklađenje											
		Prihodi		30									
		Rashodi		0									
				30									
		Ukupno razlika		1830									
		Prijeros donos podskupina 922		0									
		Sveukupna razlika u ZS		1830									

Prilog 22. Račun prihoda i rashoda, 002. godina

POD: 002.11		Izorno proračun		Poslovanje			Nefinancijska imovina			Financijska imovina			Sveukupno		
Knjig. račun	002 godina	Pod	P	D	P	Rashodi	Prihodi	Rashodi	Prihodi	Rashodi	Prihodi	Rashodi	Prihodi	Sveuk.	provjera
						Reklasifik.	Usklad.	Reklasifik.	Usklad.	Reklasifik.	Usklad.	Reklasifik.	Usklad.		
						Ukupno	Ukupno	Ukupno	Ukupno	Ukupno	Ukupno	Ukupno	Ukupno		
		32211/OS	Uredski materijal	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		32211	Uredski materijal	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		32225	Roba	500	500	500	0	0	0	0	0	0	0	500	500
		34333	Zatezne kamate	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
				500	500	500	0	0	0	0	0	0	0	500	500
4312		41112	Građevinsko zemljište	0	0	800	-800	0	0	0	0	0	0	0	0
		42211	Računala	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4621				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		42317/OS	Motocikli	0	0	800	-800	0	0	0	0	0	0	0	0
				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		51412	Dani zajam-dugoročni	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		51531	Depoziti - zajmovi-kratkoročni	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		54221	Obveze za kredite od kreditnih institi	300	300	300	0	300	0	300	0	300	0	300	300
		54532	Otplata - lizing -dugoročni	500	500	500	0	500	0	500	0	500	0	500	500
				800	800	800	0	800	0	800	0	800	0	800	800
		66321	Kapitalne donacije od fizičkih osoba	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		66313	Tekuće donacije	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		63311	Tekuće pomoći	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		61321	Nasljedstva i darovi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		64225	Prihodi od zakupa	300	300	300	0	300	0	300	0	300	0	300	300
		64143	Zatezne kamate	30	30	30	0	30	0	30	0	30	0	30	30
		66142	Prodana roba	2000	2000	2000	1500	-1500	2000	2000	0	2000	0	2000	2000
						2000									
						500									
		2330		2330	2330	1500	830	2330	0	3000	3000	0	3000	3000	3000
		72211		3000	3000	0	3000	3000	0	3000	3000	0	3000	3000	3000
		84532	Dugoročni zajam - lizing (primljeni)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		81412	Povrat danog zajma (dani)	200	200	200	0	200	0	200	0	200	0	200	200
		84221	Kredit -kretkoročni (primljeni)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
				200	200	200	0	200	0	200	0	200	0	200	200
				1300	5530	1300	830	2330	0	3000	3000	0	3000	1300	5530
				Ukupno	Ukupno	1300	830	2330	0	3000	3000	0	3000	1300	5530

Prilog 27. Račun prihoda i rashoda, 003. godina (nastavak)

003.11		Izorno proračun																
003 godina		Sveukupno		Poslovanje					Nefinancijska imovina					Financijska imovina				
Knjige račun	Opis	D	P	Rashodi	Usklad.	Ukupno	Reklasifik.	Usklad.	Ukupno	Reklasifik.	Usklad.	Ukupno	Rashodi	Usklad.	Ukupno	Reklasifik.	Usklad.	Ukupno
N	P																	
	3	1800		1800		1800												
	4	4500		4500		4500												
	5	8950		8950		8950												
	6	15250		15250		15250												
	7	100		100		100												
	8	1750		1750		1750												
				1850		1850												
				1800		1800												
				-1800		-1800												
				4500		4500												
				0		0												
				8950		8950												
				-7200		-7200												
				-13400		-13400												
				2690		2690												
				1100		11820												
				1590		-11820												
				-2690		100												
				700		-7320												
				-3390		7420												
				-1800		-4400												
				0		0												
				-1800		-4400												
				0		0												
				-1800		-7200												
						-13400												
						2690												
				1100		12920												
				1590		-10230												
				-2690		1750												
				700		8950												
				-3390		-3170												
				-1800		-13400												
				0		0												
				-1800		-13400												
						-7200												
						-13400												

Prilog 28. Bilanca, 003. godina

003.20 003. godina		IZVORNO PRORAČUN		PRILAGODENO NEPROFITNO		
		Neprofitna		Konta		
		Poslovanje		Proračunska		
		Nefinancijska imovina		Nefinancijska imovina		
		Financijska imovina		Financijska imovina		
		Ukupno		Ukupno		
Početno stanje	24560	3000	2900	25360	2200	30460
Tekuća godina	-1800	-400	-7200	1590	-11820	-10230
	22760	-1400	-4300	-3390	7420	-3170
				23560	-2200	-4300
Sveukupno višak/manjak	17060				17060	
02211 Računala	4500			4500		
02922 Ispravak vrijednosti	420			420		
02317 Motocikli	7000			7000		
01112 Zemljište	0			0		
04211 SI	1400			1400		
04921 Ispravak vrijednosti SI	700			700		
06411 Roba	0			0		
	12900			12900		
	11780			11780		
11121 Novčana sredstva	2330			2330		
11311 Kunska blagajna	20560			20560		
17221 Potraživanja-UO	400			400		
16132 Porez	500			500		
16422 Potraživanja - zakupnina	0			0		
16614 Potraživanja - prodaja robe	1000			1000		
16414 Potraživanja - zatezne kamate	0			0		
13411 Kratkoročni zajam TD UJS	8400			8400		
13412 Potraživanja - dani zajmovi	250			250		
12111 Potraživanja - dani depoziti	0			0		
	33440			33440		
	33440			33440		
24221 Obveze - uredska oprema	5000			0	5000	
24111 Obveze - zemljište	0			0	0	
26532 Obveze - primljeni DR zajam	4150			4150	4150	
23221 Obveze - uredski materijal	150			150	150	
23222 Obveze - materijal	650			650	650	
23433 Obveze - zatezne kamate	30			30	30	
26221 Obveze - primljeni KR kredit	200			200	200	
	10180			0	10180	
	10180			0	10180	
91111 Izvori vlasništva - proračun	11780			0	700	
				12900	11080	
91211 Ispravak izvora vlasništva - proračun	4350			1600	11780	
				2750		
				4350		
97221 Obračunani prihodi - dugotrajna nefinancijska imovin	400			400	400	
96132 Obračunani prihodi - porez	500			500	500	
96422 Obrunani prihodi - zakupnina	0			0	0	
96614 Obračunani prihodi - prodaja robe	1000			1000	1000	
96414 Obračunani prihodi - zatezne kamate	0			0	0	
91112 Izvori vlasništva - financijska imovina	8650			8650	8650	
				8650	8650	
	4350			4350	8650	
	22330			22330		
	17980			17980		
Ukupno	50690			50690	50690	
Ukupno imovina	45220			45220	45220	
Ukupno obveze i neto imovina	45220			45220	45220	

Prilog 29. Račun dobiti i gubitka, 003. godina

POD: 003.11		Izvorno proračun		Poslovanje				Nefinancijska imovina				Financijska imovina				Sveukup.: provjera	
003. godina		Sveukupno		Rashodi		Prihodi		Rashodi		Prihodi		Rashodi		Prihodi		Sveukup.: provjera	
Knjig. račun	Opis	D	P	Reklasifik.	Usklađ.	Reklasifik.	Usklađ.	Reklasifik.	Usklađ.	Reklasifik.	Usklađ.	Reklasifik.	Usklađ.	Reklasifik.	Usklađ.	Reklasifik.	Usklađ.
POD	P																
32211/OS	Uredski m	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	32211 Uredski m	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	32251 Stni invest	1400	1400	700	700	1400	1400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1400
	32231 Energija	400	400	400	400	400	400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	400
	32225 Roba	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	34333 Zatezne lk	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		1800	1800	1100	700	1800	1800	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1800
4311	41112 Građevins	0	0	0	0	0	0	10600	-10600	0	0	0	0	0	0	0	0
	42211 Računala	0	0	0	0	0	0	800	-800	0	0	0	0	0	0	0	0
								1600	-1600	0	0	0	0	0	0	0	0
								2400	-2400	0	0	0	0	0	0	0	0
	42212 Uredski ne	4500	4500	130	-130	4500	4500	130	-130	0	0	0	0	0	0	0	4500
								0	4500	0	0	0	0	0	0	0	0
								0	4370	0	0	0	0	0	0	0	0
4621	42317/OS Motocikli	0	0	0	0	0	0	290	-290	0	0	0	0	0	0	0	0
		4500	4500	13420	-8920	4500	4500	13420	-8920	0	0	0	0	0	0	0	4500
	51412 Dani zajam	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	51531 Depoziti -	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	51411 Dani KZ TC	8400	8400	8400	8400	8400	8400	8400	8400	0	0	0	0	0	0	0	8400
	54221 Obveze za	200	200	200	200	200	200	200	200	0	0	0	0	0	0	0	200
	54532 Otplata - I	350	350	350	350	350	350	350	350	0	0	0	0	0	0	0	350
		8950	8950	8950	8950	8950	8950	8950	8950	0	0	0	0	0	0	0	8950
	66321 Kapitalne donacije or	0	0	7000	-7000	0	0	7000	-7000	0	0	0	0	0	0	0	0
	66313 Tekuće donacije	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	63311 Tekuće pomoći	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	61321 Nasljedstva i darovi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	64225 Prihodi od zakupa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	64143 Zatezne kamate	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	66142 Prodana roba	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								7000	-7000	0	0	0	0	0	0	0	0
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
72211		100	100	0	100	100	100	0	100	100	100	100	100	100	100	100	100
		100	100	0	100	100	100	0	100	100	100	100	100	100	100	100	100
	84532 Dugoročni zajam - li	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
	81412 Povrat danog zajma i	150	150	150	150	150	150	150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
	81531 Naplata KK PB US	100	100	100	100	100	100	100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
	84221 Kredit-kretkoročni (f	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		1750	1750	1750	1750	1750	1750	1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
								150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
								100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
								150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
								100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
								150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
								100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
								150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
								100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
								150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
								100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
								150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
								100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
								150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
								100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
								150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
								100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
								150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
								100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	1750
								1500	1500	0	0	0	0	0	0	0	1500
								150	150	0	0	0	0	0	0	0	150
								100	100	0	0	0	0	0	0	0	100
								0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
								1750	1750	0	0	0	0	0	0	0	175

Prilog 30. Bilanca, 003. godina

POD: 003.20 003 godina		IZVORNO PRORAČUN		PRILAGOBENO PODUZETNIČKO	
		Konta Poduzetnička	Proračunska	Poslovanje	Ukupno
Početno stanje	Tečuća godina	9400 dio 9400 dio	Početno stanje Tečuća godina	24560 5900	2900 -7520
22760	-1400	922	22760	-1800	-7200
17060	-4300	922	17060	3000	-13400
4500	420	922	4500	2900	-4300
7000	0	922	7000	3000	2900
0	1400	922	0	3000	2900
700	700	922	700	3000	2900
0	1120	922	0	3000	2900
11780	11780	922	11780	3000	2900
02212 Uredski namještaj	4500	02211 Uredska oprema	02211 Uredski namještaj	4500	4500
02922 Ispravak vrijednosti	420	0391+0397 Ispravak vrijednosti	02922 Ispravak vrijednosti	420	420
02317 Motocikli	7000	0320 Prijevozna sredstva	02317 Motocikli	7000	7000
01112 Zemljište	0	0200 Zemljište	01112 Zemljište	0	0
04211 SI	1400	3600 SI	04211 SI	1400	1400
04921 Ispravak vrijednosti SI	700	3630 Ispravak vrijednosti	04921 Ispravak vrijednosti SI	700	700
06411 Roba	0	6600 Roba	06411 Roba	0	0
12900	1120			12900	1120
11780	11780			11780	11780
11121 Novčana sredstva	2330	1000 Novac u banci	11121 Novčana sredstva	2330	2330
11311 Kunska blagajna	20560	1020 Glavna blagajna	11311 Kunska blagajna	20560	20560
17221 Potraživanja-UO	400	1200 dio Potraživanja od nefinancijske imovine	17221 Potraživanja-UO	400	400
16132 Porez	500	1289 Potraživanja po posebnim propisima	16132 Porez	500	500
16422 Potraživanja - skupnina	0	1208 Potraživanja od nefinancijske imovine	16422 Potraživanja - skupnina	0	0
16614 Potraživanja - prodaja robe	1000	1200 dio Potraživanja od kupaca	16614 Potraživanja - prodaja robe	1000	1000
16414 Potraživanja - zatezne kamate	0	1200 dio Potraživanja za prihode od financijske imovine	16414 Potraživanja - zatezne kamate	0	0
13411 Kratkoročni zajam TD UJS	8400	1150 Zajmovi dani poduzetnicima	13411 Kratkoročni zajam TD UJS	8400	8400
13412 Potraživanja - dani zajmovi	250	0650 Zajmovi dani poduzetnicima	13412 Potraživanja - dani zajmovi	250	250
12111 Potraživanja - dani depoziti	0	1151 Depoziti u bankama	12111 Potraživanja - dani depoziti	0	0
33440	33440			33440	33440
5000	5000			5000	5000
0	0			0	0
4150	4150			4150	4150
150	150			150	150
650	650			650	650
30	30			30	30
200	200			200	200
10180	10180			10180	10180
11780	11780			11780	11780
4350	4350			4350	4350
400	400			400	400
500	500			500	500
0	0			0	0
1000	1000			1000	1000
0	0			0	0
8650	8650			8650	8650
4350	4350			4350	4350
22330	22330			22330	22330
17980	17980			17980	17980
50690	50690			50690	50690
45220	45220			45220	45220