

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

MARTINA MOTIKA

PRIMJENA MODIFICIRANOG NAČELA NASTANKA
DOGAĐAJA U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU

Diplomski rad

Pula, 2018.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

MARTINA MOTIKA

PRIMJENA MODIFICIRANOG NAČELA NASTANKA
DOGAĐAJA U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU

Diplomski rad

Matični broj: 563-ED

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija

Mentorica: Prof.dr.sc. Lorena Mošnjica - Škare

Pula, srpanj 2018.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana Martina Motika, kandidatkinja za magistricu ekonomije ovime izjavljujem da je ovaj Diplomski rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

U Puli, 16.07.2018.

Studentica:

Martina Motika

IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, Martina Motika dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj diplomski rad pod nazivom „Primjena modificiranog načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu“ koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, 16.07.2018.

Studentica:

Martina Motika

Sadržaj

1. UVOD.....	7
1.1. Predmet istraživanja	7
1.2. Ciljevi istraživanja.....	7
1.3. Istraživačke hipoteze	8
1.4. Metode istraživanja	8
1.5. Struktura rada	9
2. RAZVOJ I SPECIFIČNOSTI DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA.....	10
2.1. Institucionalni obuhvat sustava i zakonski okvir.....	12
2.2. Obveznici primjene proračunskog računovodstva.....	14
3. RAČUNOVODSTVENI KONCEPTI U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU U HRVATSKOJ – RAZVOJNE FAZE	16
3.1. Pojam računovodstvenog koncepta	16
3.2. Ključne faze razvoja računovodstvenih koncepata u hrvatskom sustavu proračunskog računovodstva.....	17
3.2.1. Primjena tzv. obračunskog koncepta odnosno računovodstvenog koncepta nastanka događaja (1991. godine – 1993. godine).....	17
3.2.2. Primjena prilagođenog novčanog načela i fondovskog računovodstva (1994. godina).....	19
3.2.2.1. Obilježja i provedba prilagođenog novčanog računovodstvenog načela	20
3.2.2.2. Izvještajni sustav prilagođenog novčanog računovodstvenog načela	29
3.2.2.3. Prednosti i nedostaci primjene prilagođenog novčanog računovodstvenog načela.....	30
3.2.3. Primjena novčanog računovodstvenog koncepta (1995. – 2001.)	31
3.2.3.1. Obilježja i provedba novčanog računovodstvenog koncepta.....	32
3.2.3.2. Izvještajni sustav novčanog računovodstvenog koncepta	38
3.2.3.3. Prednosti i nedostaci primjene novčanog računovodstvenog koncepta	39
3.2.4. Aktualni model primjene prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja (2002. godine -)	40
3.2.4.1. Obilježja i provedba prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja	41
3.2.4.2. Izvještajni sustav prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja	42
3.2.4.3. Prednosti i nedostaci primjene prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja	50
3.2.4.4. Financijska, pravna i tehnička ograničenja promjene računovodstvenog koncepta nastanka događaja	52
4. KNJIGOVODSTVO I FINACIJSKO IZVJEŠTAVANJE U SUSTAVU PRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA REPUBLIKE HRVATSKE	54
4.1. Financijsko planiranje	54
4.2. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave proračunskog korisnika	55

4.3. Računski plan - sustav klasifikacija.....	57
4.4. Sustav financijskog izvještavanja.....	58
4.4.1. Temeljni financijski izvještaji	60
4.4.1.1. Bilanca.....	61
4.4.1.2. Izvješće o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima)	61
4.4.1.3. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji	62
4.4.1.4. Izvješće o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.....	63
4.4.1.5. Izvještaj o obvezama	64
4.4.1.6. Bilješke uz financijske izvještaje.....	65
4.4.2. Konsolidacija financijskih izvještaja	65
4.5. Odgovornost i obveze za vođenje proračunskog računovodstva.....	67
5. USPOREDBA RAČUNOVODSTVENIH KONCEPATA U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU ODABRANIH DRŽAVA JUGOISTOČNE EUROPE	68
5.1. Računovodstveni koncept u proračunskom računovodstvu Federacija Bosne i Hercegovine.....	68
5.2. Računovodstveni koncept u proračunskom računovodstvu Republike Srpske	70
5.3. Računovodstveni koncept u proračunskom računovodstvu Republike Slovenije	71
5.4. Računovodstveni koncept u proračunskom računovodstvu Republike Srbije.....	72
6. MEĐUNARODNE AKTUALNOSTI U DRŽAVNOM RAČUNOVODSTVU	73
7. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE PRIMJENE MODIFICIRANOG NAČELA NASTANKA DOGAĐAJA U SUSTAVU PRORAČUNSKIH KORISNIKA REPUBLIKE HRVATSKE	79
7.1. Definiranje uzorka	79
7.2. Metodologija istraživanja	80
7.3. Analiza rezultata istraživanja.....	81
8. KRITIČKI OSVRT	95
9. ZAKLJUČAK	96
POPIS LITERATURE.....	98
POPIS TABLICA	101
POPIS SLIKA.....	102
POPIS PRILOGA	102
SAŽETAK	103
SUMARRY.....	104

1. UVOD

1.1. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja u ovom radu odnosi se na specifičnosti i primjenu načela nastanka događaja te zakona i ostalih propisa proračunskih korisnika Republike Hrvatske.

Rad je usmjeren na sljedeće proračunske korisnike: općine, gradove, županije, zdravstvene, kulturne i obrazovne ustanove te ostale proračunske korisnike. Navedeni proračunski korisnici primjenom aktualnog modificiranog načela nastanka događaja priznaju prihode na temelju priljeva novčanih sredstava i rashode na temelju nastanka poslovnog događaja. Korisnici koji su uzeti kao primjer u ovom su radu proračunski korisnici na području Republike Hrvatske.

1.2. Ciljevi istraživanja

Cilj ovog rada jest spoznati razvoj sustava hrvatskog računovodstva kroz njihova obilježja, provedbu, prednosti i nedostatke primjene različitih računovodstvenih koncepata te spoznati zbog čega je došlo do potrebe za uvođenjem računovodstvenih osnova odnosno koncepata. Analiza ove teme može poslužiti svim sudionicima u području proračunskog i neprofitnog računovodstva. Također, cilj ovog istraživanja je primjenom različitih metoda utvrditi priznaju li proračunski korisnici u sustavu proračuna Republike Hrvatske prihode i rashode na temelju modificiranog načela nastanka događaja, pridržavaju li se zakona i drugih propisa u vezi s organizacijom i financijskim računovodstvenim poslovanjem.

U radu se daju odgovori na sljedeća pitanja:

- 1) Što je proračunsko računovodstvo?
- 2) Koji su najznačajniji propisi kojima je uređen sustav proračuna?
- 3) Tko su obveznici primjene proračunskog računovodstva?
- 4) Što je računovodstveni koncept?
- 5) Koje su ključne razvojne faze računovodstvenih koncepata u Hrvatskoj?
- 6) Što je financijsko planiranje?
- 7) Koje poslovne knjige i knjigovodstvene isprave su proračun i proračunski korisnici obavezni voditi?
- 8) Što je računski plan i koje financijske izvještaje proračun i proračunski korisnici moraju sastavljati?
- 9) Koje računovodstvene koncepte primjenjuju države jugoistočne Europe?
- 10) Kakva je primjena modificiranog načela nastanka događaja proračuna i proračunskih korisnika u Hrvatskoj?

1.3. Istraživačke hipoteze

U istraživačkom dijelu rada formirali smo odgovarajuće hipoteze koje će se s obzirom na rezultate istraživanja prihvatiti ili odbaciti, a one su sljedeće:

H1. Proračunski korisnici primjenom aktualnog modificiranog načela nastanka događaja priznaju prihode na temelju priljeva novčanih sredstava i rashode na temelju nastanka poslovnog događaja.

H2. Proračunski korisnici upoznati su i poštuju Međunarodne računovodstvene standarde (IPSAS/MRSJS).

H3. Uvođenjem načela nastanka događaja došlo bi do poboljšanja obujma i kvalitete prezentiranih informacija subjekta, isto tako olakšalo bi se upravljanje imovinom i obvezama.

H4. Dosadašnjom se harmonizacijom uspješno povezati nacionalna gospodarstva približavanjem i ujednačavanjem financijskog izvještavanja javnog sektora u odnosu na druge zemlje Europske unije i šire.

1.4. Metode istraživanja

Istraživanje je započeto proučavanjem propisa kojima je uređeno proračunsko računovodstvo. Za pisanje rada korištena je različita literatura: knjige, internetske stranice te znanstveni radovi. Za potrebe provedbe empirijskog istraživanja korišten je anketni upitnik koji se slao e-poštom proračunskim korisnicima kako bi se prikupili podaci i informacije.

Pri izradi ovog diplomskog rada koriste se sljedeće metode istraživanja metoda uzorka, induktivna metoda, deduktivna metoda, metoda studije literature, metoda komparacije, metoda klasifikacija, metoda ispitivanja, statističke metode te metoda analize. Istraživanje je provedeno prema podacima i propisima koji su bili na snazi u 2018. godini.

1.5. Struktura rada

Struktura rada podijeljena je na sedam poglavlja. Prvo poglavlje čini uvodni dio, sljedeća tri čine teorijski dio, peto i šesto poglavlje čine analizu odnosno usporedbu računovodstvenih koncepata u odabranim državama te sedmo poglavlje obuhvaća empirijsko istraživanje anketnim upitnikom.

Prvo poglavlje čini uvodni dio u kojem se općenito govori o predmetu istraživanja, cilju rada i njegovom sadržaju.

Drugo poglavlje *Razvoj i specifičnosti državnog računovodstva* upoznaje nas s državnim računovodstvom, tj. sa zakonskim okvirom kojim je aktualni sustav računovodstva uređen te koji utvrđuje tko su obveznici primjene Zakona.

U trećem poglavlju *Računovodstveni koncepti u proračunskom računovodstvu u Hrvatskoj – razvojne faze*, detaljno je pojašnjen pojam i razvoj računovodstvenog koncepta. U razdoblju od 1991. godine do danas u razvoju računovodstvenog sustavu javljaju se četiri osnovne faze, od primjene obračunskog koncepta pa sve do uvođenja aktualnog koncepta nastanka događaja.

Četvrto poglavlje *Knjigovodstvo i financijsko izvještavanje u sustavu proračunskog računovodstva Republike Hrvatske*, u njemu smo se dotakli što je to financijsko planiranje te su pojašnjene poslovne knjige, knjigovodstvene isprave, računski plan i temeljni financijski izvještaji.

U petom poglavlju dana je *Usporedba računovodstvenih koncepata u proračunskom računovodstvu odabranih država Jugoistočne Europe*, u kojem će se predstaviti komparativni prikaz računovodstvenih sustava u javnom sektoru Republike Hrvatske, Bosne i Hercegovine kroz dva entiteta (Federaciju Bosne i Hercegovine i Republiku Srpsku), Republike Slovenije i Republike Srbije.

Šesto poglavlje *Međunarodne aktualnosti u državnom računovodstvu* odnosi se na usklađivanje odnosno harmonizaciju nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor s međunarodnim.

U sedmom poglavlju *Empirijsko istraživanje primjene modificiranog načela nastanka događaja u sustavu proračunskih korisnika Republike Hrvatske* prikazat će se koliko se proračunski korisnici u Republici Hrvatskoj pridržavaju računovodstvenih standarda za javni sektor i na koji način priznaju prihode i rashode.

U zadnjem, odnosno osmom poglavlju, donosi se *Zaključak* do kojeg se došlo na temelju provedbe navedenog istraživanja. U radu će se koristiti hardvarski stil pisanja.

2. RAZVOJ I SPECIFIČNOSTI DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA

Državno računovodstvo predmet je vrlo intenzivnih istraživanja i razvoja koje mora proizvesti potpune i pouzdane informacije o svim segmentima javne potrošnje jer bez istih nema ni potpune demokracije. Državno računovodstvo nije samo evidencija, stoga nužno prerasta iz ograničenog evidencijskog sustava u važan upravljački nadzorni alat javnosti. (Jakir Bajo I. et al., 2011.)

Na potrebu kvalitetnog ustrojavanja računovodstvenog sustava u javnom sektoru upućuju odredbe Kodeksa fiskalne transparentnosti koji ističe da javnost mora biti u potpunosti upoznata s informacijama o prošlim, tekućim i budućim državnim aktivnostima. U Kodeksu se posebno stavlja naglasak na nužnost postojanja sveobuhvatnog i cjelovitog računovodstvenog sustava kojim se osigurava pouzdana osnova za utvrđivanje nepodmirenih obveza i praćenje uvjetnih obveza. Fiskalna transparentnost podrazumijeva da se objavi koji koncept se primjenjuje u izradi proračuna te praćenju njegova izvršavanja. Proračunski podaci trebaju biti predloženi na bruto osnovi, razlikujući rashode, prihode i financiranje, a rashodi trebaju biti razvrstani prema sljedećim klasifikacijama: ekonomskoj (prema vrsti), funkcijskoj (prema namjeni), organizacijskoj (prema nositelju), lokacijskoj (prema području), programskoj (prema aktivnostima i projektima) te izvorima financiranja (prema vrsti i namjeni).

Razvoj sustava državnog računovodstva kroz povijest može se usko povezati s razvojem i funkcijama države. Može se utvrditi da se računovodstvo države tradicionalno smatralo sustavom knjiženja financijskih transakcija državnih tijela. Sustav knjiženja trebao je osigurati postizanje dva osnovna cilja: informiranost o funkcionalnosti i praćenje zakonitosti državnih financijskih transakcija. Postupno se, uz ova dva cilja, uvodi i treći, a to je podrška formuliranju i uvođenju državnog proračuna. (Jakir Bajo I. et al., 2011.)

Razvoj računalne tehnologije i uvođenje novih operativnih sustava, u posljednja dva desetljeća, značajno se odrazio na ustroj i vođenje državnog računovodstva, no samu suštinu razvoja sustava determinirali su povećani zahtjevi za pouzdanost¹ financijskog izvještavanja te institucionalni razvoj državne infrastrukture. (Jakir Bajo I. et al., 2011.)

¹ Pouzdanost u ovom kontekstu znači pružanje informacija o statusu primljenih sredstava prema izglasanom proračunu i zakonskim ograničenjima, iznosima koje državni subjekti troše, obvezama i raspoloživim resursima.

Od računovodstva se zahtijeva zadovoljenje informacijskih potreba tri široke grupe korisnika: stanovništva, zakonodavnog okvira i menadžera institucija. To iziskuje značajno unapređenje izvještajnog sustava. (Jakir Bajo I. et al., 2011.)

Sada se kombiniraju različite, ali komplementarne grupe središnjih agencija (primarno odgovornih za makroekonomsko upravljanje državom) i brojne potrošne agencije (odgovorne za upravljanje zadacima i financijama koje su im povjerene na mikro-razinama). Središnje agencije primarno trebaju računovodstvene informacije koje se odnose na praćenje provođenja mjera fiskalnih politika dok istovremeno služe zadovoljenju širokog spektra potreba korištenja pri planiranju i implementaciji resursa. Osim toga, računovodstveni sustavi trebaju pružiti informacije o statusu fizičke i financijske imovine, podatke o potencijalnim obvezama i usporedni prikaz prednosti kad se ugovorom usluge državne uprave prenose na druge. (Jakir Bajo I. et al., 2011.)

Učinkovito upravljanje državnom jedinicom zahtijeva od menadžmenta primjenu niza tehnika i metoda kvantitativne analize, kao i ustrojavanje primjerenog sustava troškovnog i upravljačkog računovodstva. Tek po uvođenju navedenih sustava moguće je provoditi internu i eksternu kontrolu ekonomske učinkovitosti poslovanja jedinice javnog sektora, odnosno kontrola funkcija računovodstva može doći do punog izražaja. (Jakir Bajo I. et al., 2011.) Sadržajno, područje primjene računovodstvenog informacijskog sustava proračuna može se ograničiti njegovim temeljnim zadaćama, i to: (Jakir Bajo I. et al., 2011.)

1. osiguranje podloge za planiranje proračuna i praćenje njegova izvršavanja u skladu sa zakonskim i proračunskim ograničenjima te
2. osiguranje informacijske baze za upravljanje i nadzor poslovanja pojedinim državnim subjektom, državom u cjelini, kao i za makroekonomsko upravljanje.

Na samom početku razvoja državnog računovodstva – proračunsko računovodstvo poistovjećivalo se s računovodstvenim sustavom države. Informacije su rezultat ovog sustava koje su nadopunjene dodatnim izvještajima o obvezama i imovini. U pravilu se sustav temelji na jednogodišnjem praćenju prihoda i rashoda proračuna, najčešće na novčanom konceptu.

Tako se državno računovodstvo danas razvija s dvojakim pristupom:

1. proračunsko računovodstvo koje prati jednogodišnje proračunske ovlasti i iznose koji su odobreni i koji se troše (dakle, usmjereno je na godišnji proračun),
2. računovodstvo koje je usredotočeno na državni subjekt (agenciju, lokalnu državnu jedinicu ili ukupnu državu) kao ekonomski entitet. (Jakir Bajo I. et al., 2011.)

Državno računovodstvo nije samo evidencija, već upravljački i nadzorni alat javnosti. (Mošnja – Škare, L., 2017.) Složenost ustrojavanja ovakvog računovodstvenog sustava izražena je u situacijama kada se razlikuju načela po kojima se planira i usvaja proračun od načela i koncepta po kojemu se vodi računovodstvo entiteta. Česti su slučajevi da se u prijelaznom razdoblju ka nekoj varijaciji prema konceptu nastanka događaja proračun donosi na novčanom konceptu, a računovodstveni sustav postavlja na modificiranom konceptu nastanka događaja. (Jakir Bajo I. et al., 2011.)

Dosadašnji trendovi u državnom računovodstvu na međunarodnoj razini ukazuju na (Broz Tominac, S. et al., 2015.):

- poticanje primjene obračunske računovodstvene osnove u državnom računovodstvu i budžetiranju,
- razvoj i mogućnosti primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) temeljenih na obračunskoj osnovi i
- razmatranje razvoja harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji – tzv. Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS).

2.1. Institucionalni obuhvat sustava i zakonski okvir

Sustav državnog računovodstva primjenjuje se na opću (središnju i lokalnu) državu i njezine netržišne institucionalne jedinice, a ne na ukupni javni sektor jer je to širi pojam.

Uključuje po kriterijima klasifikacije institucionalnih jedinica u opću/ukupnu državu: *ESA 1995 - European System of National Accounts, SNA - System of National Accounts, GFS - Government Finance Statistics*: (Mošnja – Škare, L., 2017.)

- subjekte ukupne države koji isporučuju netržišna dobra i usluge u korist zajednice (bez javnih proizvođača organiziranih kao javna poduzeća – primjenjuju MRS/MSFI-ove za gospodarstvo),
- neprofitne ustanove netržišno orijentirane, kontrolirane i pretežno financirane od strane opće države,
- fondovi socijalne sigurnosti koji se financiraju iz obveznih doprinosa uz odgovornost države za upravljanje.

Sustav računovodstva proračuna uređen je nizom propisa od kojih su najvažniji sljedeći: (Ministarstvo financija, 2018.)

- Zakon o proračunu (NN 87/08, 136/12, 15/15),
- Zakon o izvršavanju državnog proračuna RH (NN 119/16),
- Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN 124/14, 115/15, 87/16),
- Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17),
- Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10, 120/13),
- Zakon o fiskalnoj odgovornosti, (NN 139/10, 19/14),
- Uredba o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila, (NN 78/11, 106/12, 130/13, 19/15, 119/15),
- 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 128/09, 142/14) te
- Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Temeljnim propisom, Zakonom o proračunu u glavi XI. (čl. 97-107) utvrđene su sljedeće ključne odrednice sustava računovodstva i financijskog izvještavanja: revalorizacija, sadržaj računa računskog plana, knjigovodstvene isprave i obrada podataka, poslovne knjige, procjenjivanje bilančnih pozicija, priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka, financijsko izvještavanje te druga područja koja su u vezi s proračunskim računovodstvom.

Isto tako, Zakon propisuje da se proračunsko računovodstvo temelji na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja. Proračunsko računovodstvo vodi se po načelu dvojnog knjigovodstva, prema rasporedu računa iz računskog plana. (Bičanić, N. et al., 2017.)

2.2. Obveznici primjene proračunskog računovodstva

Pravilnik o izvještavanju definira obveznike njegove primjene, a to su (Bičanić, N. et al., 2015.):

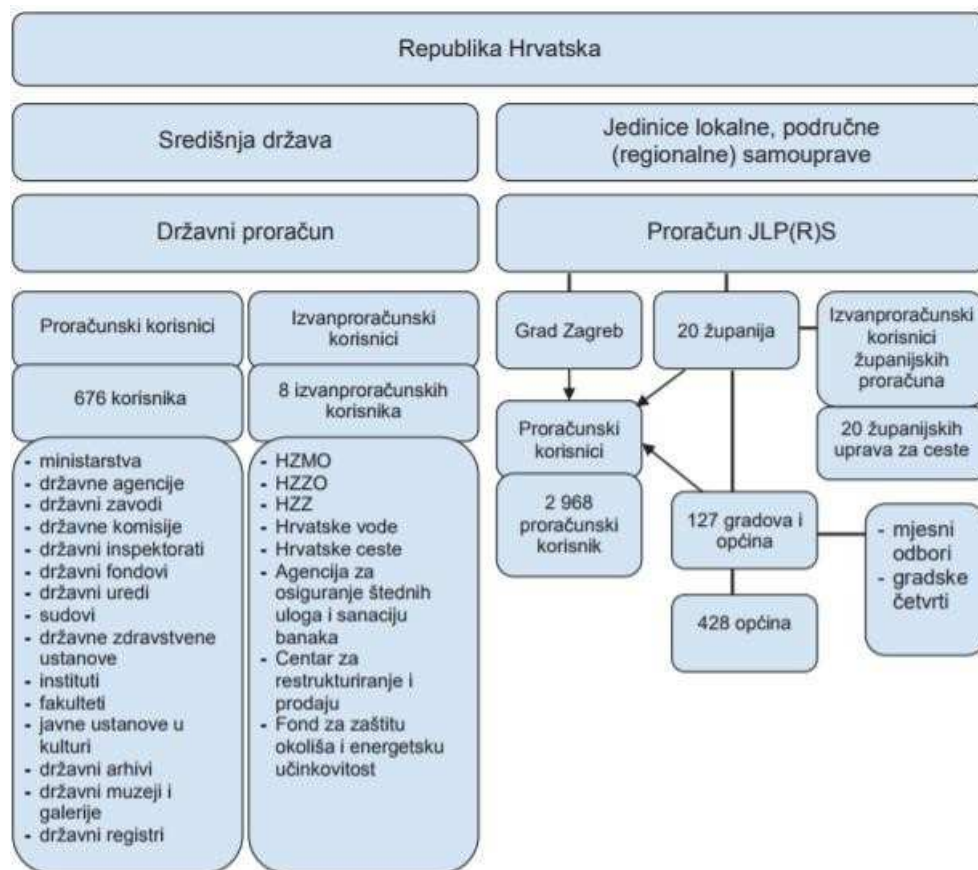
- državni proračun,
- proračuni jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave,
- proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna,
- proračunski i izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave.

Zakon o proračunu u članku 3. navodi da jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave jest općina, grad i županija čija tijela obavljaju funkcije, izvršavaju zadaće i donose programe propisane zakonom i odlukama donesenima na temelju zakona, za što se sredstva osiguravaju u njihovu proračunu.

Proračunski korisnici državnog proračuna su ministarstva i druga tijela državne uprave (agencije, regulatorna tijela), ustanove u sustavima visokog obrazovanja (sveučilišta, veleučilišta), ustanove zdravstva (državne bolnice), socijalne skrbi i kulture (u dijelu financiranja iz državnog proračuna), a osnovne grupe korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave su ustanove iz decentraliziranih javnih funkcija (osnovne i srednje škole, domovi za starije i nemoćne, učenički domovi, centri za socijalnu skrb, javne vatrogasne postrojbe, ustanove u zdravstvu i zavodi za javno zdravstvo), ustanove u kulturi (domovi kulture, knjižnice i čitaonice, muzeji), dječji vrtići te ostali proračunski korisnici (gradske četvrti, mjesni odbori, predstavnici vijeća manjinskih samouprava). (Vašiček, V. et al., 2016.)

Državni poduzetnički subjekti tzv. javna poduzeća ne primjenjuju sustav proračunskog računovodstva, već sustav računovodstva poduzetnika utemeljen na Zakonu o računovodstvu (»Narodne novine«, br. 78/15, 134/15, 120/16).

Slika 1. Obuhvat proračunskog sustava u Republici Hrvatskoj



Izvor: Vašiček, V. et al., 2016., str. 10.

Prema Pravilniku² proračunski korisnici određeni su kao državna tijela i tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu.

U cilju preciznijeg obuhvata svih subjekata u sektor opće države, a sukladno Zakonu o proračunu, ustrojen je registar proračunskih korisnika temeljem kriterija³ usklađenih sa zahtjevima međunarodnih sustava državne financijske statistike. (Jakir Bajo, I. et al., 2008.)

² 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«, br. 128/09, 142/14)

³ Kriteriji za utvrđivanje statusa proračunskog korisnika utvrđeni su podzakonskim aktom, i to:

- Korisnik je registrirana pravna osoba osnovana od strane središnje ili lokalne države,
- Korisnik je u pretežitom vlasništvu države,
- Korisniku se financira 50% ili više od 50% ukupnih rashoda iz proračuna,
- Izvanproračunski korisnici jesu izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje.

3. RAČUNOVODSTVENI KONCEPTI U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU U HRVATSKOJ – RAZVOJNE FAZE

3.1. Pojam računovodstvenog koncepta

Pod računovodstvenim konceptom smatra se ukupnost općeprihvaćenih računovodstvenih pretpostavki⁴ i izbora trenutka priznavanja transakcija ili događaja u financijskim izvještajima za određeno razdoblje. Za definiranje i razlikovanje pojedinog tipa računovodstvenog koncepta ključan je, dakle, trenutak kada mjerenje elemenata financijskih izvještaja treba biti izvršeno i prikazano, bez obzira na prirodu mjerenja i mjernu osnovicu. S obzirom na to da računovodstveni koncept upućuje na to kada je transakcija ili poslovni događaj priznat u financijskim izvještajima, odnosno kada je uslijedio novčani tok ili kada je nastao poslovni događaj, ukazuje i na osnovicu mjerenja elemenata prikazanih u financijskim izvještajima određenog razdoblja, tj. jesu li mjereni ukupni ekonomski resursi, ukupni financijski resursi, samo tekući financijski resursi ili novčani tok i ravnotežni saldo. (Vašičak, D. et al., 2005.)

Razlikujemo dva glavna računovodstvena koncepta:

- novčani koncept, i
- koncept nastanka događaja (obračunski koncept).

Različitim modifikacijama tj. prilagodbom glavnih koncepata dobivamo sljedeće različite druge izvedene računovodstvene koncepte:

- prilagođeni (modificirani) koncept nastanka događaja, i
- prilagođeni (modificirani) novčani koncept.

Računovodstveni koncept može se smatrati kao ishodišna točka za oblikovanje sadržaja temeljnih financijskih izvještaja i računovodstvenih informacija, odnosno možemo ga smatrati ključnom odrednicom oblikovanja konkretnog računovodstvenog informacijskog sustava.

Konkretni računovodstveni informacijski sustav neke države izgrađuje se primjenom nekog od navedenih računovodstvenih koncepata. Za razliku od poduzetnika, koji u pravilu, primjenjuju koncept nastanka događaja, u državnom računovodstvu pojedinih država nema takve homogenosti. O razlozima za tako različit pristup kao i o sadržajnim obilježjima pojedinih koncepata, detaljno se piše u nastavku. (Vašičak, D. et al., 2005.)

⁴ Koncept podrazumijeva skicu, nedotjerani nacrt, zamisao.

3.2. Ključne faze razvoja računovodstvenih koncepata u hrvatskom sustavu proračunskog računovodstva

Prepoznajemo četiri osnovne faze razvoja računovodstvenog koncepta unutar informacijskog sustava proračuna u razdoblju od 1991. godine do danas. Prava faza koja je obilježila razdoblje od 1991. do kraja 1993. godine je faza u kojoj se primjenjivao tzv. obračunski koncept odnosno računovodstveni koncept nastanka događaja. Druga faza trajala je godinu dana (1994.), u kojoj je sustav bio postavljen na temeljima fondovskog računovodstva i modificiranog odnosno prilagođenog koncepta nastanka događaja. Razdoblje od 1995. do kraja 2001. godine obuhvaća treća faza u kojem se primjenjivao novčani računovodstveni koncept koji je 2002. godine napušten i u četvrtoj fazi razvoja uvodi se prilagođeni računovodstveni koncept nastanka događaja.

3.2.1. Primjena tzv. obračunskog koncepta odnosno računovodstvenog koncepta nastanka događaja (1991. godine – 1993. godine)

Prvu fazu, u razdoblju od 1991. pa do kraja 1993. godine, obilježava kontinuitet primjene preuzetih propisa bivše države. U tom razdoblju područje javnih financija i uopće djelovanje javnog sektora u cjelini, nije bilo uređeno suvremenim sustavnim pravnim aktima. Fiskalni i šire proračunski sustav u osnovi su počivali na kontinuitetu zatečenih poreznih oblika i modela financiranja javnih potreba bivše socijalističke republike. Računovodstveni izvještajni sustav opće države u tom razdoblju temeljio se na, također preuzetim zakonima i njima propisanim obračunskim i bilančnim shemama. U tom je razdoblju računovodstveni informacijski sustav javnog sektora bio razjedinjen na različite kategorije pravnih osoba kao što su samoupravne interesne zajednice (kasnije fondovi), tijela i organizacije društveno-političkih zajednica, ostali i određeni korisnici društvenih sredstava te proračuni društveno-političkih zajednica. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Državne jedinice su uz priznavanje obračunatih prihoda i rashoda, obračunavale i amortizaciju dugotrajne imovine kao rashod svog poslovanja uz određena ograničenja. Sustav izvještavanja je bio vrlo netransparentan zbog neprimjenjivanja odgovarajućih međunarodnih klasifikacija i bez radikalnih promjena, neusporediv u međunarodnim okvirima. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Računovodstveni koncept nastanka događaja podrazumijeva priznavanje poslovnih događaja i transakcija u trenutku kada su se one stvarno dogodile. Taj je računovodstveni koncept sveobuhvatan u pogledu priznavanja i prezentiranja stanja i promjena ukupnih resursa, dugova i izvora vlasništva izvještajne jedinice. (Vašiček, D. et al., 2005.) Primjena tog računovodstvenog koncepta u poduzetničkoj sferi, uz neograničenost vremena poslovanja smatra se temeljnom računovodstvenom pretpostavkom prema Međunarodnim računovodstvenim standardima koja se posebno ističe u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja.

Računovodstveni koncept nastanka događaja primjenjuje se prilikom sastavljanja financijskih izvještaja profitnih organizacija. Temeljem takve osnove odnosno koncepta, učinci transakcija i ostalih događaja priznaju se u trenutku nastanka, a ne kada je novac ili njegov ekvivalent primljen ili isplaćen te se bilježe u računovodstvenim evidencijama i uključuju u financijske izvještaje za razdoblje na koje se odnose.

Financijski izvještaji sastavljeni na temelju računovodstvenog načela nastanka događaja informiraju korisnike ne samo o prošlim transakcijama, koje uključuju isplatu i primitak novca, već također i o obvezama koje će se novcem platiti u budućnosti i o imovini za koju će novac biti primljen u budućnosti. Stoga ti izvještaji osiguravaju takav tip informacija o prošlim transakcijama i ostalim događajima koji je najsvrhovitiji za korisnike pri donošenju ekonomskih odluka. (Vašiček, V i D., 1998.)

Kod računovodstvene osnove punog nastanka događaja prihodi se priznaju u trenutku ostvarenosti (kada su zarađeni), a rashodi u trenutku kada su nastali, povezano s ostvarenjem prihoda. Time se realizira koncept sučeljavanja prihoda i rashoda u obračunskom razdoblju, prema kojem priznajemo u rashode onaj dio troškova koji nastaju vezano na ostvarivanje prihoda u obračunskom razdoblju. (Vašiček, V i D., 1998.)

Računovodstvena osnova punog nastanka događaja zahtijeva priznavanje učinaka poslovnih događaja u razdoblju u kojem su oni nastali, neovisno o tome je li novac vezan uz te događaje, primljen ili isplaćen. Prema računovodstvenoj osnovi punog nastanka događaja elementi financijskih izvještaja su imovina, obveze, prihodi i rashodi zabilježeni u trenutku nastanka. Računovodstvena osnova punog nastanka događaja zahtijeva kapitalizaciju izdataka vezanih uz nabavu dugotrajne imovine i obračun amortizacije te imovine po razdobljima razmjerno trošenju njezine potencijalne koristi sadržane u iznosu troška nabave. (Vašiček, V i D., 1998.) Navedeni segment je najsloženiji kod primjene ovog koncepta u državnom računovodstvu.

Zbog složenosti ovog pitanja kao i specifičnosti državne imovine međunarodni računovodstveni standardi predviđaju petogodišnje prijelazno razdoblje za punu primjenu ovog koncepta u dijelu priznavanja imovine. (Vašiček, D. et al., 2005.) Kako se iz temeljnih financijskih izvještaja sastavljenih na obračunskoj osnovi (računovodstvenoj osnovi punog nastanka događaja) ne mogu vidjeti novčani tokovi, sastavlja se zaseban izvještaj o novčanim tokovima koji izvještava o čistom novčanom toku te primicima i izdacima, razvrstano po aktivnostima u obračunskom razdoblju. Funkcija ovog izvještaja je praćenje likvidnosti i solventnosti, odnosno pravodobno otklanjanje mogućih uzroka nelikvidnosti i insolventnosti.

Financijski izvještaji sastavljeni na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja pružaju sveobuhvatne informacije potrebne za ocjenu financijskog položaja poduzeća u određenom trenutku i uspješnosti poslovanja u izvještajnom razdoblju, ali isto tako i informacije potrebne za ocjenu budućih kretanja u smislu promjene financijskog položaja i procjene budućeg uspjeha poslovanja. (Vašiček, V i D., 1998.)

3.2.2. Primjena prilagođenog novčanog načela i fondovskog računovodstva (1994. godina)

Drugu fazu u trajanju od samo godinu dana, obilježava uvođenje i primjena tada potpuno novog, zajedničkog računovodstvenog sustava za sve neprofitne organizacije (državne i privatne) početkom 1994. godine. Sustav je bio konceptualno postavljen na temeljima fondovskog računovodstva i prilagođenog koncepta nastanka događaja, ali je u svojoj zakonskoj izvedbi operacionaliziran nesustavno i nekonzistentno. Kao takav, uz nikad procijenjene, ali neosporno velike štete, napušten je u proračunskom sustavu već nakon samo godinu dana primjene. Stoga, 1994. godinu valja izdvojiti kao "izgubljenu" godinu u razvoju sustava državnog računovodstva. Kao kuriozitet valja istaknuti da je ovaj računovodstveni sustav ostao u primjeni za sve subjekte u sustavu javnog zdravstva sve do 2002. godine. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

3.2.2.1. Obilježja i provedba prilagođenog novčanog računovodstvenog načela

Od početka 1994. godine svi su državni subjekti te nevladine neprofitne organizacije kao što su dobrotvorne, članske i komercijalne neprofitne organizacije temeljem tada važećeg zakonskog okvira⁵ primjenjivale modificirani računovodstveni koncept s elementima između obračunskog načela nastanka događaja i novčanog načela.

Priznavanje elemenata financijskih izvještaja primjenom ovog modificiranog načela izvršavalo se na sljedeći način:

Dugotrajna i kratkotrajna imovina se prezentira i knjiži po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti), odnosno po procijenjenoj vrijednosti, ako ta vrijednost nije mjerljiva. Kriterij za razgraničavanje imovine (dugotrajne i kratkotrajne) su vijek trajanja i nabavna vrijednost, odnosno trošak nabave koji čini kupovna vrijednost uvećana za uvozne carine, PDV, izdatke za prijevoz te sve druge izdatke koji su vezani za nabavu imovine i njeno osposobljavanje za upotrebu.

Dugotrajna je imovina ona imovina čiji je vijek trajanja duži od jedne godine, a pojedinačna nabavna vrijednost veća od propisane vrijednosti. Sukladno tome, kratkotrajna je imovina ona imovina čiji je vijek trajanja kraći od jedne godine. Izuzetak su zalihe sitnog inventara koje su kratkotrajna imovina, ali dužeg vijeka trajanja. U priznavanju dugotrajne imovine bilo je moguće izabrati koncept kapitalizacije troškova njenog stjecanja ili jednokratno priznavanje troškova nabave kao rashoda izvještajnog razdoblja. Sukladno tome, trošenje dugotrajne imovine priznavalo se dvojako: (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

- a) kao trošak amortizacije u varijanti izbora koncepta kapitalizacije troška stjecanja,
- b) kao evidencijski ispravak njene vrijednosti na teret izvora financiranja formiranih u trenutku stjecanja.

Ispravak vrijednosti odnosno amortizacija utvrđivala se linearnom metodom (prema kojoj se amortizacijska svota raspoređuje na jednake svote tijekom vijeka uporabe sredstava) po prosječnim godišnjim stopama koje su utvrđene računovodstvenim propisima.

Prihodi su se priznavali tek kada su udovoljili kriterij mjerljivosti i raspoloživosti. Prema kriteriju mjerljivosti u prihode su bili priznati samo oni iznosi koje je bilo moguće pouzdano

⁵ Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (NN, br. 112/93.) i Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija (NN, br. 20 i 40/94.)

utvrditi, dok je kriterij raspoloživosti u prihode mogao priznati samo one prihode koji su naplaćeni unutar obračunskog razdoblja na koji su se odnosili.

Rashodi su se priznavali sukladno načelu nastanka događaja, krajem godine iz rashoda bili su isključeni oni rashodi temeljem kojih nije izvršeno plaćanje nastalih obveza.

Dakle, ključna prilagodba u priznavanju prihoda i rashoda u odnosu na načelo nastanka događaja sastojala se u sljedećem: (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

- a) neprofitna organizacija mogla je priznati prihod razdoblja i kada postoji dovoljno jamstvo da će prihod biti naplaćen u roku 20 dana od isteka obračunskog razdoblja i pod uvjetom da se prihod odnosi na obračunsko razdoblje;
- b) izdaci (rashodi) obračunskog razdoblja mogu se priznati ako je plaćanje obavljeno najkasnije 20 dana nakon isteka obračunskog razdoblja i pod uvjetom da se odnose na to razdoblje.

Priznavanje prihoda i rashoda svodi se na primjenu prilagođenog novčanog koncepta zbog toga jer se proračunska godina produžavala, to produženo razdoblje od 20 dana naziva se «specifično razdoblje».

Primjenom novčanog koncepta do izražaja dolaze njegove informacijske manjkavosti u izvještavanju o poslovanju proračunskih subjekata. Činjenica je da takav računovodstveni sustav u ovom razdoblju nije omogućavao iskazivanje manjkova, odnosno gubitaka prihoda u odnosu na rashode. Rashodi su se priznavali samo do razine plaćenih obveza razmjerno naplaćenim приходima. Stvarno stanje i rezultati poslovanja za posljedicu su imali kumuliranje nepodmirenih obveza i dugova koji su se izvještavali u suplementarnim izvještajima.

Modificirana novčana osnova jest modifikacija odnosno prilagodba koja je po svojim karakteristikama bliža novčanom načelu računovodstvenog iskazivanja.

Uobičajena modifikacija na kraju spektra kod modela novčanog nastanka znači da se u financijske izvještaje uključuje informacije o onim transakcijama i događajima koji će imati za posljedicu novčane primitke ili izdatke unutar kraćeg razdoblja odmah nakon kraja godine, kao i informacije o novčanim tokovima i novčanim saldima. Na temelju toga, elementi financijskih izvještaja trebali bi obuhvatiti novčane tokove razdoblja i neka potraživanja i obveze; isto tako financijski izvještaji istaknut će tekuće i kratkoročne financijske resurse i promjene unutar toga tijekom izvještajnog razdoblja. Modificirana novčana osnova mjeri novac i novčane obveze na način da se transakcije i poslovni događaji koji su nastali krajem

godine priznaju u toj godini ako se očekuje da će rezultirati novčanim primicima i/ili izdacima unutar određenog razdoblja poslije kraja godine. (Vašiček, V. i D., 1998.)

Proračunski subjekti su uz primjenu ovog računovodstvenog koncepta bili dužni primjenjivati sustav fondovskog računovodstva.

Fond je definiran kao fiskalni i računovodstveni entitet s ravnotežnim saldonom kao razlikom između novčanih i drugih sredstava zabilježenih kao novac i pripadajućih obveza, koji je izdvojen s namjerom držanja za specifičnu aktivnost ili za postizanje određenih ciljeva u suglasju s posebnim propisima, restrikcijama ili ograničenjima. (Vašiček, V. i D., Sirovica, K., 2005.) Navedena definicija ukazuje kriterije otvaranja fondova te su broj i vrste fondova praktično neograničeni.

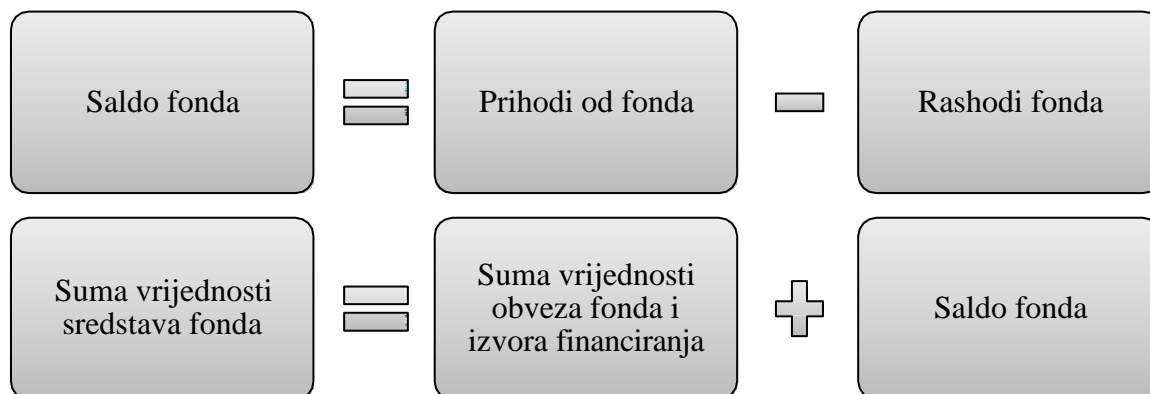
Za svaku imovinu dobivenu iz određenih izvora moguće je otvoriti fond kroz koji će se pratiti namjensko trošenje te imovine. (Vašiček, V., 1999.) Ograničenja upotrebe imovine koja su postavljena od strane izvora imovine zahtijevaju praćenje iste kroz poseban fond.

Primjerice, donator može ograničiti trošenje danih sredstava za određenu namjenu (donator daje sredstva za stipendiranje školovanja najboljih učenika). Kroz fond tih sredstava, ograničenih za tu namjenu, prati se utrošak tih sredstava. (Vašiček, V., 1999.)

Proučavajući sustav fondovskog računovodstva moguće je istaknuti sljedeća specifična obilježja koja ga razlikuju u odnosu na druge računovodstvene sustave:

- fond je definiran kao fiskalni ili financijski entitet čime je istaknuta proračunska priroda fonda i njegov potrošni karakter;
- svaki fond je zasebna računovodstvena jedinica, što znači da je nezavisna i odvojiva jedinica u odnosu na druge računovodstvene jedinice (svaka neprofitna jedinica promatra se kao osnovni izvještajni entitet kao i poduzeće, ali je unutar svake neprofitne jedinice posebno identificiran svaki fond ili tip fonda);
- za svaku pojedinu djelatnost ili aktivnost koja je usmjerena postizanju određenog cilja u skladu sa zakonskim propisima ili ograničenjima ustanovljuje se zaseban fond;
- budući da se za obavljanje bilo koje djelatnosti koriste određena sredstva pribavljena od određenih izvora, u okviru fonda računovodstveno se prate imovina, obveze i izvori financiranja, prihodi i izdaci, odnosno utvrđuje saldo fonda na kraju razdoblja;
- zbog primjene sustava dvostranog knjigovodstva pri evidenciji poslovnih događaja u fondovskom računovodstvu nužno je ustanoviti ravnotežni saldo na računima fonda;

Slika 2. Ravnotežni saldo na računima fonda



Izvor: Vašiček, V. i D., Sirovica, K., 2005., str. 32.

- dakle, saldo fonda predstavlja razliku između ukupnih prihoda i ukupnih rashoda i istovremeno je razlika ukupne vrijednosti imovine i ukupne vrijednosti obveze i izvora financiranja na kraju obračunskog razdoblja;
- za svaki fond kao zasebnu računovodstvenu jedinicu sastavljaju se posebni financijski izvještaji;
- posebni financijski izvještaji po pojedinim fondovima (ili tipovima fondova) sumiraju se u zbirne financijske izvještaje za neprofitnu jedinicu kao cjelinu;
- broj fondova je praktično neograničen (za svaku vrstu djelatnosti ili za svaku specifičnu namjenu može se formirati zaseban fond), ali ih je moguće svrstati prema određenim prepoznatljivim sličnim obilježjima u određene skupine;
- metode i tehnike evidencije unutar istog tipa fonda moraju biti ujednačene, što osigurava mogućnost sumiranja podataka na razini istog tipa fonda;
- između različitih tipova fondova mogu postojati razlike u prihvaćenim računovodstvenim osnovama i pravilima evidencije, a koje odražavaju razlike u suštini transakcija zabilježenih unutar različitih fondova (npr. različiti fondovi unutar iste jedinice zahtijevaju različiti računovodstveni tretman - evidencija u poduzetničkim fondovima temelji se na načelu nastanka događaja, a evidencija u vjerovničkim fondovima na modificiranom načelu nastanka događaja). (Vašiček, V. i D., Sirovica, K., 2005.)

Model fondovskog računovodstva razvijen je u Sjedinjenim Američkim Državama, primjena takvog sustava kod nas nije prihvatljiva. Uvođenje sustava fondovskog računovodstva u prvoj varijanti imalo je značajne prednosti kada je bio razvijen za potrebe izvještavanja proračunskih jedinica. Model je bio napušten iste godine kad je i uveden (1994.), kad je normativno inauguriran sustav državne riznice koji je bio podržan sustavom proračunskog računovodstva.

Američki sustav fondovskog računovodstva poznaje sedam tipova fondova i dvije grupe računa: (Vašiček, V. i D., Sirovica, K., 2005.)

a) Državni fondovi (*governmental funds*)

1. Opći fond ili redovni fond opće namjene (*general fund*) - evidencija svih financijskih izvora osim onih za koje je zahtijevano da budu zabilježeni u drugim fondovima;
2. Specijalni prihodni fondovi ili fondovi posebnih namjena (*special revenue funds*) - evidencija prihoda pribavljenih iz specifičnih izvora koji su namjenskog karaktera; povjerbeni fondovi - fondovi posebnih namjena (*expendable trust fund*) i fond glavnih kapitalnih projekata (*major capital projects*);
3. Fondovi kapitalnih projekata (*capital projects funds*) - evidencija svih kapitalnih projekata izuzev onih financiranih iz specijalnih izvora (vlasnički, posebni porezni izvori ili povjerbeni fondovi);
4. Fondovi za servisiranje dugovanja (*debt service funds*) - evidencija izvora i plaćanja glavnice i kamata na dugoročne obveze.

b) Vlasnički fondovi (*proprietary funds*)

1. Poduzetnički fondovi (*enterprise funds*) - evidencija operacija: a) gdje se država financira i ponaša slično kao poduzetnik (profitno orijentirano) i b) gdje državne jedinice u značajnom dijelu determiniraju prihode, troškove i zaradu primjerene za održavanje kapitalne imovine, javne politike ili za slične svrhe;
2. Unutarnji uslužni fondovi (*internal service funds*) - evidencija operacija razmjene dobara i usluga između državnih jedinica.

c) Povjerenički fondovi (*fiducary funds*)

1. Povjerenički (zastupnički) ili agencijski fondovi (*trust and agency funds*) se formiraju za određene državne aktivnosti na bazi povjereničkih ili agencijskih poslova. Oni obuhvaćaju sljedeće oblike:
 - a) potrošne fondove (*expendable trust funds*),
 - b) nepotrošne fondove (*nonexpendable trust funds*) koji na bazi vlastitog obračuna sami sebe izdržavaju,
 - c) mirovinske fondove (*pension trust funds*),
 - d) agencijske fondove (*agency funds*).

d) Grupe računa

1. Grupa računa za evidenciju dugotrajne imovine (fiksnih sredstava);
2. Grupa računa za evidenciju dugoročnih obveza države (javnog duga).

Predložena osnova za iskazivanje poslovnih događaja i transakcija u državnom računovodstvu po pojedinim fondovima prema GASB-ovim (*Governmental Accounting Standards Board*) standardima je modificirano načelo nastanka događaja (puni nastanak događaja).

- a) **Opći fondovi** prihode i izdatke priznaju prema modificiranom načelu nastanka događaja. Prihodi se priznaju u onom računovodstvenom razdoblju u kojem su postali mjerljivi i raspoloživi. Za razliku od izdataka koji se priznaju u razdoblju u kojem je obvezom opterećen fond, ukoliko je ona mjerljiva, izuzev kamata na dugoročne obveze koje se priznaju tek kada dospiju.
- b) **Vlasnički fondovi** prihode i rashode priznaju prema načelu nastanka događaja. Prihodi su priznati u računovodstvenom razdoblju u kojem su oni mjerljivi i zarađeni, dok su rashodi priznati u računovodstvenom razdoblju u kojem su pretrpljeni, ukoliko su mjerljivi.
- c) **Povjerenbeni - povjerenički (fiducijarni) fondovi** prihode, rashode / izdatke priznaju na konzistentnoj osnovi koji ovise o ciljevima računovodstvenog mjerenja koji su prikladni za tu vrstu fonda. Računovodstvenu osnovu nastanka događaja trebaju primjenjivati nepotrošni i penzioni fondovi, dok modificirano načelo nastanka događaja trebaju primijeniti potrošni tipovi fondova. U agencijskim fondovima sredstva i obveze trebaju biti evidentirane prema modificiranom načelu nastanka događaja.
- d) **Transferi** se priznaju u razdoblju u kojem su nastala međufondovska plaćanja i potraživanja.

Hrvatski sustav fondovskog računovodstva

Navedenim propisima uređeno je računovodstvo neprofitnih organizacija na način da se vođenje poslovnih knjiga temelji na principima fondovskog računovodstva s tim da su predviđeni sljedeći fondovi: (Vašiček, V. i D., Sirovica, K., 2005.)

A - Fond redovite djelatnosti;

B - Fond kapitalnih projekata;

C - Fond zastupanja;

D - Vlastiti fond;

E - Ostali fondovi.

Redovna djelatnost neprofitne organizacije bilježi se u fondu redovne djelatnosti (fond tip A). Ukoliko neprofitna obavlja još neku dodatnu djelatnost obvezna ju je odvojeno pratiti u nekom drugom fondu. Većina neprofitnih organizacija ustrojava se u fondu tipa A (fond redovne djelatnosti) kao zasebna računovodstvena jedinica evidentira se imovina, obveze, izvori financiranja, prihodi i izdaci, koji ukazuju na odnose između osnivača te same neprofitne organizacije.

Preko fonda kapitalnih projekata (fond tip B) bilježi se nabavna vrijednost imovine koja se nakon procesa nabave ili izgradnje prenosi u odgovarajući fond (fond redovne djelatnosti, vlastiti ili fond za ostale namjene). Fond kapitalnih projekata evidentira samo proces nabave dugotrajne imovine bilo da se radi o imovini gdje postoji određeno vrijeme da se ona osposobi za njezinu namjenu (npr. gradnja građevinskog objekta gdje nabavni proces traje određeno vrijeme) i gdje se na temelju više ulaznih računa formira nabavna vrijednost. Postoje slučajevi nabave dugotrajne imovine kada nema potrebe za otvaranjem fonda B (kada samo jedna ulazna faktura za nabavu dugotrajne imovine formira trošak nabave i sve dodatne troškove), ali Pravilnik nalaže da je u svim slučajevima kada se nabavlja dugotrajna imovina potrebno otvoriti računovodstvo fonda B. Jedan od uvjeta za obavljanje određene djelatnosti koja sama po sebi nije odvojiva djelatnost je nabava imovine. Načelo fondovskog računovodstva nalaže da se fondovi kreiraju za svaku pojedinu djelatnost koja se financira iz zasebnih izvora financiranja kroz koji se prati namjena trošenja sredstava dobivenih od tih izvora.

Fond zastupanja (fond tip C) ustrojava se kao zasebna računovodstvena jedinica kojom se prate imovina, obveze, izvori financiranja, prihodi i rashodi djelatnosti neprofitne organizacije u kojoj jedinica zastupa interese drugih fizičkih ili pravnih osoba. Tipičan je primjer korištenja fonda zastupanja fond mirovinskog osiguranja.

U Hrvatskoj fond mirovinskog osiguranja obveznik je računovodstva proračuna kao izvanproračunski fond. Na primjer, fond mirovinskog osiguranja ustrojava fond A i fond C. Fond zastupanja (fond C) evidentira poslovne događaje i transakcije vezane za prikupljanje prihoda od doprinosa i isplate mirovina iz tako namjenski prikupljenih sredstava (Vašiček, V i D. i Sirovica, K. 2005.). Fond A u svojoj računovodstvenoj evidenciji prikazuje posebna sredstva koja je fond invalidskog i mirovinskog osiguranja dobio za obavljanje svoje djelatnosti.

Vlastiti fond (fond tip D) formira se za evidenciju djelatnosti neprofitnih organizacija koje samostalno obavljaju djelatnost i financiraju se iz vlastitih sredstava.

Ostali fondovi (fondovi tipa E) pojavit će se za praćenje neke posebne djelatnosti ili aktivnosti koju ne možemo svrstati u neku od nabrojanih djelatnosti. Primjerice za financiranje posebnih projekata - kada neprofitna organizacija primi od osnivača sredstva za neku posebnu namjenu izvan redovne djelatnosti. U fondu E, također, mogu se voditi stanovi u vlasništvu organizacije.

U analizi stanja postojećeg sustava računovodstva postoje manjkavosti, nedorečenosti i neusklađenosti računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja, što upućuje na zaključak da pružena informacija ne zadovoljava u potpunosti ciljeve financijskog izvještavanja. Promjene, sa svrhom uklanjanja uočenih manjkavosti, nedorečenosti i neusklađenosti pri samoj evidenciji poslovnih događaja i pri njihovom prezentiranju kroz financijske izvještaje, pridonijele bi kvaliteti financijskog izvještavanja. Pravci promjena mogli bi biti u smjeru: (Vašiček, V.,1999.)

- a) preustroja fondovskog računovodstva,
- b) promjene u izboru računovodstvene osnove,
- c) promjene u formi i sadržaju financijskih izvještaja,
- d) usklađivanja evidencije u osnovnim i pomoćnim poslovnim knjigama te
- e) promjene u sadržaju kontnog plana.

Promjene u pojedinom području ne mogu se provesti izolirano, bez da se odraze na povezana područja s kojima čine cjelinu financijskog izvještavanja. Primjerice, promjene u primjeni modificiranog načela nastanka događaja moraju se odraziti na strukturu kontnog plana i sadržaj financijskih izvještaja. (Vašiček, V.,1999.) Model fondovskog računovodstva koji je trebao biti primjeren potrebama nedržavnih neprofitnih organizacija trebao je uvažiti razlike između samih neprofitnih organizacija te razlike proizlaze iz izvora financiranja i

specifičnosti djelatnosti neprofitne organizacije te je trebao za pojedine grupacije neprofitnih organizacija ponuditi različite grupe fondova i računa.

Postoje različiti tipovi računovodstvenih fondova unutar pojedinih grupacija neprofitnih organizacija koji su prikazani u tablici 1.

Tablica 1. Tipovi računovodstvenih fondova

Vrsta organizacije	Tipovi fondova ⁶	Izvor računovodstvenih standarda
Fakulteti i sveučilišta ⁷	<p>Current funds – tekući (kratkotrajni, potrošni) fondovi</p> <p>Loan funds – zajmovni fondovi</p> <p>Endowment and similar funds – glavničarski fondovi – sredstva od kojih se očekuje dobit bez da se smanjuje glavica</p> <p>Annuity and life income funds – anuitetni fondovi – fondovi s fiksnim isplataama tijekom života donatora</p> <p>Plant funds – fondovi fiksne imovine</p> <p>Agency funds – agencijski (zastupnički) fondovi</p> <p>a) General Funds – opći fond</p> <p>b) Restricted Funds – ograničavajući (restriktivni fondovi) – upotreba sredstava praćenih kroz te fondove je namjenska</p> <p>Specific Purpose Funds – fondovi posebnih namjena</p> <p>Endowment Funds – glavničarski fondovi</p> <p>Plant Replacement and Expansion Funds – fondovi za zamjenu opreme i nabavu iste</p>	<p>AICPA, revizija za fakultete i sveučilišta</p> <p>Nacionalno udruženje fakultetskih i sveučilišnih ureda Fakultetska i sveučilišna administracija</p> <p>AICPA, Vodič za bolnice</p> <p>Američko udruženje bolnica, Računovodstveni pregled za bolnice</p>
Bolnice i druge zdravstvene organizacije		
Dobrotvorne zdravstvene i druge humanitarne organizacije	<p>Current Fund – Unrestricted – tekući fond – neograničen</p> <p>Current Funds – Restrivted – tekući fondovi – ograničeni</p> <p>Land, Building, and Equipment Fund – fondovi zemljišta, zgrada i opreme</p>	<p>AICPA, Revizija za dobrotvorne zdravstvene i humanitarne organizacije</p>
Ostale neprofitne organizacije	<p>Endowment Funds – glavničarski fondovi</p> <p>Costodian Funds – fond donatora</p>	<p>AICPA, Revizija za određene neprofitne organizacije</p>

Izvor: Vašiček, V., 1999., str. 183-184.

⁶ Nazivi pojedinih fondova su teško prevodljivi jednom riječju pa je za neke fondove pojašnjen sadržaj fondova.

⁷ U našoj praksi fakulteti i sveučilišta su, prema izvorima financiranja, proračunski korisnici i obveznici su primjene računovodstva proračuna.

3.2.2.2. Izvještajni sustav prilagođenog novčanog računovodstvenog načela

Prilagođeno novčano načelo zasniva se na izmjeni novčanog načela na način da odstupa od novčane osnove za priznavanje određenih poslovnih događaja. U financijske izvještaje prema modificiranom načelu novčane osnove uključuju se svi primici i izdaci koji su nastali u obračunskom razdoblju, uvećani za potraživanja koja nisu naplaćena u obračunskom razdoblju koji se odnose na to razdoblje i za obveze koje nisu isplaćene u obračunskom razdoblju na koje se odnose. U prihode mogu biti priznati iznosi potraživanja koji će biti naplaćeni početkom sljedećeg obračunskog razdoblja, a odnose se na tekuće obračunsko razdoblje. U rashode mogu biti priznate obveze koje će biti isplaćene u sljedećem obračunskom razdoblju koje se odnose na to razdoblje. Primjenom ovog načela postiže se točnije periodično sučeljavanje prihoda i rashoda.

Osnovni kriterij za priznavanje i iskazivanje pojedinih novčanih promjena je da se odnose na izvještajno razdoblje. Primici i izdaci nastali u specifičnom razdoblju koji se odnose na tekuću (ne izvještajnu) godinu ne bi trebali biti priznati u izvještajnom razdoblju. To, međutim, nije uvijek slučaj jer pojedine računovodstvene politike mogu to pitanje urediti i na način da se svi primici i izdaci u specifičnom razdoblju priznaju u izvještajno razdoblje. Iako je neprimjeren ovakav pristup iz godine u godinu ako se dosljedno primjenjuje gubi na nevjerodostojnosti te bitno pojednostavljuje operacionalizaciju primjene ovog koncepta.

Financijski izvještaji pripremljeni na prilagođenoj novčanoj osnovi u obliku i suštini ne razlikuju se od izvještaja sastavljenih na čistoj novčanoj osnovi. Sadržajna razlika je jedino u primicima i izdacima koji su priznati u specifičnom razdoblju.

Općenito se može reći da, s obzirom na njihova obilježja, sljedeća vrsta primitaka i izdataka nastalih u specifičnom razdoblju treba priznati u izvještajno razdoblje na koje se odnose: (Vašiček, D., 2015.)

a) Primici:

- porezni prihodi koji se odnose na izvještajno razdoblje,
- naplata za isporuke roba i usluga izvršene u izvještajnom razdoblju,
- pomoći, subvencije i donacije osigurane i namijenjene potrebama u izvještajnom razdoblju,
- kamate obračunate za izvještajno razdoblje,
- povrati danih zajmova dospjeli u izvještajnom razdoblju,
- primljeni zajmovi čije ugovaranje i dospelost je izvršena u izvještajnom razdoblju,

- premije osiguranja i refundacije koje se odnose na transakcije obavljene u izvještajnom razdoblju.

b) Izdaci:

- povrat više naplaćenih poreza za izvještajno razdoblje,
- plaćanje robe i usluga primljenih u izvještajnom razdoblju,
- državni transferi koji se odnose na izvještajno razdoblje,
- doznačene pomoći, subvencije i donacije koje se odnose na izvještajnu godinu,
- za stjecanje ili izgradnju imovine u slučaju da su dogovorene kondicije u okviru izvještajnog razdoblja,
- kamate koje se odnose na izvještajnu godinu,
- povrati zajmova i anuiteti koji su dospjeli u izvještajnoj godini,
- obeštećenja i refundacije (naknade) koje se odnose na izvještajnu godinu.

Prilagodbe novčanog koncepta pojavljuju se isto tako i uvidu priznavanja nekih stavaka financijskih izvještaja u trenutku nastanka događaja, kategorije koje su vrlo blizu promjene u novac.

3.2.2.3. Prednosti i nedostaci primjene prilagođenog novčanog računovodstvenog načela

Prednosti i nedostaci „čistog“ novčanog koncepta odnose se i na njegove prilagodbe. Dodatne prednosti ove prilagodbe sastoje se u širem obuhvatu financijske imovine i na kategorije „blizu novca“ što informacije i kontrolu čine kvalitetnijom. Financijski su izvještaji objektivniji i realnije odražavaju financijsku stvarnost izvještajnog razdoblja, odnosno primjenom ove osnove postiže se preciznije periodično sučeljavanje prihoda i pripadajućih rashoda. (Vašiček, D., 2015.)

Nedostatak prilagođenog novčanog koncepta isti je kao i kod primjene novčanog načela uz to da je ovakav način prikupljanja računovodstvenih podataka i njihova obrada složenija i zahtjevnija nego kod čistog novčanog načela.

3.2.3. Primjena novčanog računovodstvenog koncepta (1995. – 2001.)

Prvi put 1995. godine postavljen je samostalni hrvatski sustav državnog računovodstva, samim time započinje reforma upravljanja javnim rashodima, sustav je predstavljao radikalan otklon od već prije primjenjivanih računovodstveno-informacijskih sustava.

Ovaj je sustav zamišljen kao integralni element sustava državne riznice, odnosno kao sastavni dio suvremenog državnog financijskog informacijskog sustava s ciljem generiranja kvalitetnih informacija za potrebe upravljanja javnim izdacima. Normativno postavljanje sustava započelo je već spomenutim usvajanjem Zakona o proračunu u kojemu je jedno od središnjih mjesta zauzimala upravo državna riznica kao novi suvremeni način upravljanja državnim financijskim aktivnostima. Računovodstveno-informacijska podrška izvršavanja temeljnih funkcija državne riznice nastojala se izgrađivati razvijanjem sustava glavne knjige riznice. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Odrednica u oblikovanju sustava glavne knjige riznice bio je zahtjev za iskazivanje javnih prihoda i rashoda prema načelima Međunarodnog monetarnog fonda (MMF), odnosno izračunavanja društvenog proizvoda Hrvatske prema sustavu društvenih računa Ujedinjenih naroda, primjena jedinstvenog računskog plana i usporedivih ekonomskih i funkcijskih klasifikacija. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Navedeni sustav bio je utemeljen na novčanom konceptu, sukladno tada primarnim ciljevima financijskog izvještavanja kojim su se nastojali otkloniti informacijski nedostaci primjene računovodstvene osnove sve izraženijim modifikacijama kako bi došlo do proširenja obuhvata računovodstvenog praćenja na nenovčane transakcije i resurse te produžavanjem proračunske godine.

Integriranje glavne knjige riznice moguće je provesti određenima normativno-tehničkim zahvatima bez da se odstupa od usvojene računovodstvene novčane osnove te bez suštinskog zadiranja u sadržaj i strukturu računskog plana proračuna. Informacijska podloga koja bi se stvarala u integriranome financijskom knjigovodstvu zadovoljila bi potrebe za relevantnim računovodstvenim informacijama i bila bi kompatibilna izgrađenom sustavu financijskog planiranja i izvještavanja. (Vašiček, V., 1999.)

Prednosti ustrojavanja integralnoga financijskog knjigovodstva odnosno integralne knjige sastoje se od racionalnijih i jednostavnijih knjigovodstveno-evidencijskih postupaka, smanjenja broja multipliciranih knjiženja, smanjenja mogućnosti pogrešaka, jednostavnije i efikasnije knjigovodstvene kontrole te kvalitetne i kvantitativne racionalizacije uloženoga stručnog rada u računovodstvu.

Računovodstveni postupci njihova povezivanja često su vrlo složeni, povećana je mogućnost pogrešaka i količina potrebnog rada zbog multipliciranja unosa istih podataka te njihova usklađivanja i povezivanja u razdvojenim poslovnim knjigama.

Na svim razinama proračunskog sustava obavljala se evidencija poslovnih promjena, vodila se glavna knjiga jedinstvenog računa riznice, svoje knjigovodstvo vodile su agencije (ministarstva), kao krajnje potrošne jedinice to su činili svi proračunski korisnici.

Uveden je relevantan datum nastanka poslovnog događaja (dan u kojem je novac isplaćen s računa proračuna) zbog vremenskog pomaka u izvršenju plaćanja od središnjeg računa proračuna do krajnjeg korisnika. Što je značilo da su svi sudionici na nižim razinama trebali simulirati novčani tok u svojim knjigama, prihode (primitke) i izdatke bilježiti u izvještajnom razdoblju u kojem se novčani tok na njihovim računima nije stvarno dogodio. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Svi proračunski sudionici (iznimno subjekti u javnom zdravstvu) obvezni su bili primjenjivati jedinstveni računski plan i propisane sheme knjiženja.

3.2.3.1. Obilježja i provedba novčanog računovodstvenog koncepta

Izbor i obvezatnost primjene novčanog računovodstvenog koncepta temeljile su se na očekivanju da će informacije predstavljene u financijskim izvještajima poslužiti poglavito kao kvalitetna podloga za praćenje izvršavanja i likvidnosti proračuna te nadzor nad izvršavanjem proračuna. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Sustav evidentiranja prema izabranom novčanom konceptu bio je izravno vezan na novčani račun izvještajnog subjekta, odnosno na stanje i promjene stanja novca.

Novčani računovodstveni koncept podrazumijeva priznavanje transakcija i drugih poslovnih događaja u trenutku kada je novac ili novčani ekvivalent primljen (naplaćen) ili izdan (isplaćen). (Vašiček, D. et al., 2005.)

Najrasprostranjeniji je računovodstveni koncept u nacionalnim sustavima državnog računovodstva diljem svijeta. Novčani koncept učinkovita je baza za praćenje poštivanja ograničenja i drugih ugovornih ili zakonskih zahtijeva.

Koncept se fokusira kako i sam naziv kaže na novac koji obuhvaća – gotovinu, novčane ekvivalente⁸ i depozite po viđenju.

Računovodstveni sustav proračuna u Hrvatskoj tada se temeljio na računovodstvenom načelu novčane osnove odnosno gotovinskom računovodstvenom načelu. Primjena načela novčane osnove bila je propisana Uredbom o računovodstvu proračuna (NN, 94/1994.). Uredbom je bilo propisano priznavanje prihoda i primitaka, izdataka te drugih plaćanja sadržanih u knjizi proračuna i proračunskih korisnika koje se provodilo prema računovodstvenom načelu novčanog iskazivanja.

Analizom obuhvata i sadržaja poslovnih knjiga te financijskih izvještaja propisanih u sustavu proračuna uočava se sve veći pomak od dosljedne primjene novčane osnove koje se očituje poglavito u sadržaju glavne knjige riznice koja se uz glavnu knjigu I (evidencija za praćenje isključivo novčanih promjena), sastoji i od glavne knjige II (sustavna evidencija o stanju i promjenama imovine, obveza i izvora vlasništva). Vođenjem glavne knjige II značajno se upotpunjuje informacijska podloga nastalim nenovčanim resursima i obvezama te kao posljedica novčanih transakcija zabilježenih u glavnoj knjizi I. početkom 1999. godine učinjen je veliki zahvat u povećanju obuhvata glavne knjige II, u kojoj se od tada obavezno prate obveze i potraživanja proračunskih jedinica.

Ova nadogradnja predstavljala je daljnje odstupanje od normativne uvedene primjene novčanog računovodstvenog koncepta, ali i značajan iskorak u podizanju kvalitete i realnosti financijskog izvještavanja o uspješnosti i financijskom položaju proračunskog subjekta. Proširenjem obuhvata financijskog računovodstva na gotovo sve oblike imovine, obveza i izvora, sustav proračunskog računovodstva približio se sadržajno računovodstvenim sustavima utemeljenim na obračunskom konceptu nastanka događaja. Upravo iz tog razloga dodatno se naglašavalo pitanje svrhovitosti i opravdanosti postojanja zasebnih (odvojenih) glavnih knjiga čiji sadržaj zapravo čini nedjeljivu ekonomsko-financijsku cjelinu. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

⁸ Novčani ekvivalenti se drže u svrhu ispunjenja kratkoročnih obveza. Neko ulaganje može se smatrati novčanim ekvivalentom ukoliko je ono visoko konvertibilno odnosno zamjenjivo za određeni iznos gotovine te da postoji vrlo mali stupanj rizika promjene vrijednosti.

Računovodstveni postupci njihova povezivanja često su puta bili vrlo složeni, a mogućnost pogrešaka i količina potrebnog rada povećana je zbog multipliciranja unosa istih podataka te potom njihova povezivanja i usklađivanja u fizički razdvojenim poslovnim knjigama. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

U hrvatskom proračunskom računovodstvu sustav financijskog izvještavanja prelazio je okvire predviđene uz dosljednu primjenu novčanog koncepta. Osim Računa primitaka i izdataka, temeljne financijske izvještaje činili su Bilanca, Račun zaduživanja i opsežne bilješke uz navedene izvještaje. Svrha i cilj financijskih izvještaja bio je proširivanje opsega i podizanje razine kvalitete informacija o poslovanju proračunskih subjekata. Objavljeni podaci o stanju imovine i obveza odnosno bilance prikazuju ograničeni informativni karakter u ocjeni njihove kvalitete jer nisu obuhvaćali sve resurse.

Sa stajališta državnog proračuna, imovina je u punom iznosu troška nabave (nabavne vrijednosti) bila izdatak u razdoblju plaćanja i stoga obračun ispravka vrijednosti nije imao obilježje troška amortizacije. Težište u problematici vrednovanja imovine stavljeno je na trenutak nabave imovine, a ne na kasnije trošenje imovine tijekom upotrebe. Proizlazi da takva bilanca nije mogla u cijelosti zadovoljiti kao izvor informacija za kontrolu menadžmenta proračunske jedinice u raspolaganju imovinom koja mu je dana na upravljanje. U sadržajnom smislu – prema načinu procjene bilančnih pozicija, bilanca proračunskih jedinica, dakle nije uvijek bila dostatna podloga za cjelovitu ocjenu i utvrđivanje financijskog položaja. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

U oblikovanju ovog računovodstvenog sustava temeljne odrednice bile su primjena novčanog računovodstvenog koncepta, vođenje dviju zasebnih glavnih knjiga primjenom jedinstvenog računskog plana i uvažavanje načela dvostavnog knjigovodstva. Sustav numeriranja računskog plana zasnivao se na ekonomskoj klasifikaciji MMF-a, to jest na analitičkom okviru utvrđenom 1986. godine u sustavu državne financijske statistike (*GFS – Government Finance Statistics*).

Ovaj sustav nije dosljedno primjenjivan te u propisanom računskom planu postojale su stavke koje ne spadaju u ekonomsku, nego u funkcijsku klasifikaciju ili su klasificirane na "autohtoni" način. Suština ovog računovodstvenog koncepta koji je zasnovan na kontinuiranom praćenju javnih financija, svodio se na praćenje izvršavanja usvojenih planova, jedinstveni princip i klasifikaciju u planiranju javnih izdataka i prihoda te na financijsko izvještavanje na istoj metodološkoj osnovi.

Računski plan proračuna bio je propisan Pravilnikom o računovodstvu i računskom planu proračuna te su ga bile obvezne jedinstveno primjenjivati sve jedinice lokalne uprave i samouprave i korisnici proračunskih sredstava na svim razinama. Propisani računski plan je oblikovan sukladno obvezi primjene načela dvojnog knjigovodstva. Jedinstvena pravila knjiženja propisana su bila Pravilnikom o uporabi računskog plana. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Računski plan bio je oblikovan sukladno obvezi vođenja i ustroju poslovnih knjiga, odnosno prilagođen je evidentiranju poslovnih (financijskih) događaja u glavnoj knjizi I i glavnoj knjizi II. Tako se u osnovi računski plan sastojao od dva zasebna plana:

1. Računski plan glavne knjige I (prihodi, primitci i izdaci),
2. Računski plan glavne knjige II (stanja i promjena imovine, obveza i izvora financiranja).

Već opisan novčani koncept podrazumijevao je knjiženje samo onih poslovnih događaja koji rezultiraju primicima i izdacima novca. To znači da se knjiženja u glavnoj knjizi I, koja sadrži račune „uspješnosti“, u pravilu obavljalo na temelju promjena novčanih računa i na temelju dokumentacije o blagajničkom poslovanju. (Vašiček, V., 1999.)

Osnovni sadržaj računskog plana prikazan je u sljedećim tablicama 2. i 3.

Tablica 2. Računski plan glavne knjige I

PRIHODI/PRIMICI	RASHODI/IZDACI
000 – Porez i prirez na dohodak	100 – Izdaci poslovanja
005 – Porez na dobit	200 – Financijski i ostali vanjski izdaci
010 – Doprinosi	300 – Tekući prijenosi i potpore proračunima i proračunskim korisnicima
015 – Porez na promet nekretnina	310 – Tekući prijenosi i potpore izvanproračunskim korisnicima i u inozemstvo
020 – Porez na dodanu vrijednost, posebni porezi i porezi na promet i potrošnju	400 – Subvencije
025 – Carine i carinske pristojbe	500 – Ostali tekući prijenosi i potpore
030 – Ostali porezi, pristojbe i doprinosi	600 – Izdaci za nabavu, izgradnju i investicijsko održavanje kapitalnih sredstava
035 – Prihodi od poduzetničkih djelatnosti i imovine	700 – Kapitalni prijenosi proračunima i proračunskim korisnicima
040 – Upravne pristojbe, negospodarstvena i popratna trgovina	710 – Kapitalni prijenosi izvanproračunskim korisnicima i u inozemstvo
045 – Prihodi po posebnim propisima	800 – Dani državni zajmovi i udio u glavnici
050 – Prihodi od vlastite djelatnosti	810 – Otplata (povrat) danih državnih zajmova
055 – Prihodi od prodaje imovine (kapitala)	850 – Novčana sredstva
060 – Prihodi iz proračuna	900 – Otplata glavnice duga
065 – Potpore	950 – Izdvajanje sredstava u zamjenski fond
070 – Primici od zaduživanja	960 – Izdavanje sredstava u rezerviranja i stalnu pričuvu
075 – Sredstva zamjenskog fonda za pokriće izdataka fiskalne godine	
080 – Sredstva viškova prihoda iz prethodnih godina za pokriće izdataka fiskalne godine	
085 - Sredstva stalne pričuve za pokriće deficita proračuna fiskalne godine	

Izvor: Broz Tominac, S. et al., 2015., str. 26.

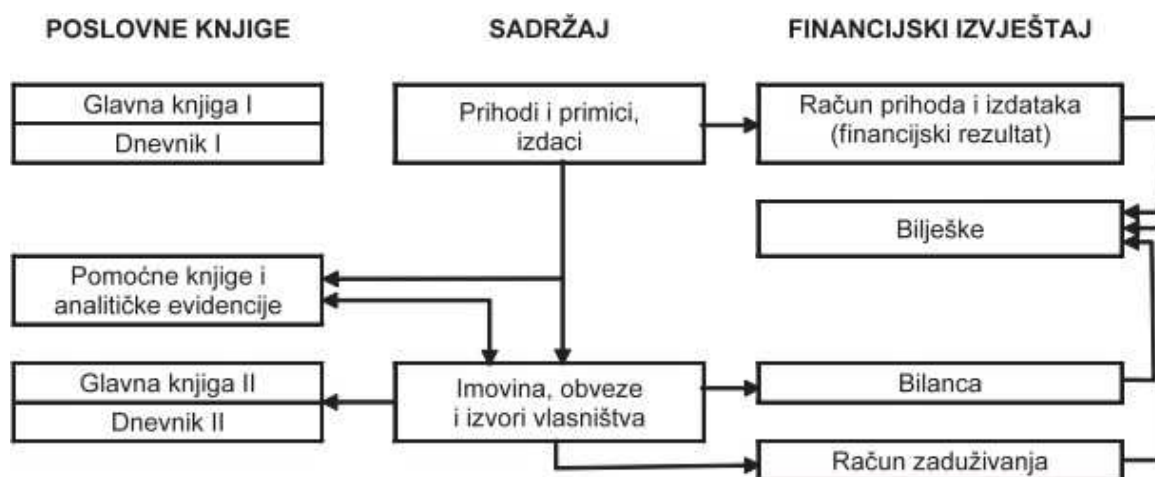
Tablica 3. Računski plan glavne knjige II

AKTIVA	PASIVA
600 – Dugotrajna imovina	870 – Potraživanja
800 – Dani državni zajmovi i udio u glavnici	900 – Državni dug
850 – Novčana sredstva	920 – Obveze
860 – Čekovi i mjenice	950 – Zamjenski fond
	960 – Rezerviranja i stalna pričuva
	970 – Izvori vlasništva

Izvor: Broz Tominac, S. et al., 2015., str 27.

Knjiženja u glavnoj knjizi II u kojoj se evidentiralo stanje i promjene imovine, obveza i izvora, dakle koja sadrži, tzv. „račune stanja“, provodila su se, u pravilu, na osnovu knjigovodstvene temeljnice (otvaranje početnih stanja, poslovni događaji koji tijekom fiskalne godine utječu na promjenu bilančnih pozicija, ispravak vrijednosti imovine i izvora, itd.) i na temelju ostalih knjigovodstvenih isprava (računa, obračuna, i dr.). Analitički okvir proračunskog računovodstva zasnivao se na odvojenom praćenju elemenata uspješnosti temeljenih na novčanom toku (prihodi i primici, izdaci) i elemenata bilance (stanja imovine, obveza, izvora) te niza pomoćnih knjiga i analitičkih evidencija. Temeljni okvir može se pokazati sljedećom slikom. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Slika 3. Okvir proračunskog računovodstva



Izvor: Broz Tominac, S. et al., 2015., str 27.

Zbog zadovoljenja pravila dvojnog knjigovodstva glavna knjiga I, koja koncepcijski sadrži račune prihoda i izdataka, nužno sadrži i određene račune stanja koji su u suštini integralni dio glavne knjige II. To su oni računi stanja imovine, obveza i izvora koji su izravno povezani (“protustavka”) s novčanim primicima i izdacima čije se knjiženje obavlja u glavnoj knjizi I. Tako, primjerice, novčani primitak predstavlja istodobno i prihod, ali i povećanje financijske imovine. (Vašiček, V., 1999.)

Pomoćne knjige i evidencije vode se sukladno potrebama pojedine proračunske organizacije. Obvezne pomoćne knjige koje su određene propisima su knjiga ulaznih računa, knjiga izlaznih računa, knjiga nabavki, knjiga (popis) kapitalne imovine i knjiga javnih dugova. Proračunske organizacije osim navedenih knjiga mogle su voditi i druge evidencije i pomoćne knjige.

3.2.3.2. Izvještajni sustav novčanog računovodstvenog koncepta

Iz prikazanog osnovnog analitičkog okvira vidljivo je da se izvještajni sustav sastojao od četiri temeljna financijska izvještaja, i to: (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

1. Računa prihoda (primitaka) i izdataka koji se sastavljao iz podataka zabilježenih u glavnoj knjizi I,
2. Bilance koja se sastavljala iz podataka iz glavne knjige II,
3. Računa zaduživanja koji se generirao djelomično iz podataka glavne knjige II i pomoćnih knjiga,
4. Bilješki.

Svrha i cilj sustava financijskog izvještavanja u hrvatskom proračunskom računovodstvu je proširenje opsega i podizanje razine kvalitete informacija o poslovanju proračunskih subjekata.

Financijski izvještaji sastavljeni na novčanoj osnovi sadrže informacije o novčanim tokovima razdoblja (koji mogu biti novčani primici ili novčani izdaci) i novčana salda na kraju razdoblja. Da bi se dobilo na kvaliteti informacije, uobičajeno se primici i izdaci klasificiraju po glavnim izvorima: npr. priljevi i odljevi od poreza, kupnja, prodaja opreme, kapitalni odljevi, pribavljanje roba i usluga, posudbe i druge transakcije. (Vašiček, V i D., 1998.)

Financijski izvještaji koji se izrađuju prema novčanom konceptu računovodstva primarno pružaju korisnicima informacije o izvorima novca tijekom razdoblja, svrhu njegova korištenja i saldo novca na datum izvještavanja. (Vašiček, D. et al., 2005.)

Mjerenje u financijskim izvještajima se usredotočuje na saldo i promjene novca. S obzirom na tako suženo žarište, dodatnim se izvještajima u obliku bilješki uz financijske izvještaje mogu pružiti neke dodatne informacije o obvezama, kao što su, npr. obveze prema dobavljačima i pozajmice te nekoj nenovčanoj imovini, kao što su potraživanja, ulaganja u nekretnine, postrojenja i oprema. (Vašiček, D. et al., 2005.)

3.2.3.3. Prednosti i nedostaci primjene novčanog računovodstvenog koncepta

Izbor novčane osnove koja se temelji na izravnom praćenju novčanog toka (priljeva i odljeva novčanih sredstva) u proračun, pruža mogućnost neprekidnog praćenja izvršavanja proračuna. Nameće se zaključak da se izborom novčane osnove, ocjenjivanjem u kontekstu realizacije temeljnog cilja proračunskog sustava, mogu postići željeni rezultati. (Vašiček, V i D., 1998.)

Prednosti novčanog koncepta su izravno praćenje stanja i promjena jedinstvenog računa riznice, kojim su stvarane pretpostavke za učinkovito i ažurno praćenje naplate javnih prihoda, racionalno upravljanje izdacima te gospodarenje raspoloživim novcem. Kako je sustav državne riznice bio tek u ranoj fazi uvođenja, računovodstveni sustav nije djelovao na način kako je projektiran.

Novčani računovodstveni koncept koji prioritet praćenja i financijskog izvješćivanja stavlja na kretanje novca i novčanih ekvivalenata pokazao je nužno i stanovita ograničenja i manjkavosti. Ograničenja proizlaze iz jednostavnosti i usredotočenosti na novčane tokove. Stoga računovodstvene informacije nisu mogle zadovoljiti povećanu potražnju za složenijim informacijama o ostalim resursima kao što su potraživanja, dugotrajna imovina, zalihe, ostali oblici nenovčane imovine te o dugovima, vlastitim izvorima, itd. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

S informacijskog stajališta i s obzirom na potrebe upravljanja javnim izdacima, nužne su valjane informacije o utjecaju i učincima tekuće potrošnje na buduće promjene spomenutih resursa. Isto tako, nedostatak valjanih informacija o cjelokupnim resursima i dugovima uslijed dosljedne primjene novčane osnove usredotočuje na izvjestan način i odgovornost državnog menadžmenta na učinkovito i racionalno upravljanje javnim novcem, dok je odgovornost za upravljanje nenovčanom imovinom i dugovima u drugom planu. Kao jedna od manjkavosti primjene novčane osnove uobičajeno se navodi i potreba za vođenjem niza dopunskih evidencija i izvješća. (Vašiček, V i D., 1998.)

3.2.4. Aktualni model primjene prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja (2002. godine -)

Hrvatski sustav računovodstva proračuna do kraja 2001. godine bio je utemeljen na novčanom konceptu. Navedeni nedostaci sustava osnovni su razlozi zbog kojih se pristupilo značajnim promjenama u hrvatskom sustavu državnog računovodstva, kao i zahtjevi za učinkovitijim praćenjem javnog duga i imovine te harmonizacija sa suvremenim međunarodnim procesima reformi javnog sektora.

Od 2002. godine primjenjuje se novi koncept proračunskog računovodstva. Nekadašnje dvije knjige spojile su se u jednu, računski se plan izmijenio u skladu sa zahtjevima ekonomske klasifikacije, a najvažnija metodološka promjena bila je prelazak s načela novčanog tijeka na modificirano načelo nastanka događaja. Prelaskom s računovodstva novčanog tijeka na računovodstvo modificiranog nastanka događaja, računovodstvo dobiva znatno aktivniju ulogu u proračunskim procesima i ne odgovara više samo na jedno pitanje što je plaćeno, već i kolika je državna potrošnja, jesu li aktivnosti pojedinih subjekata i države u cjelini izvršene s uspjehom, je li rezultat aktivnosti održivi razvoj itd. (Bičanić, N. et al., 2017.)

Uobičajena je, dakle, prilagodba na kraju spektra kod modela nastanka događaja da se isključe fizička sredstva iz financijskih izvještaja. Stoga će takvi izvještaji istaknuti zahtjeve za buduće financiranje obveza i financijskih sredstva koji se izvješćuju. Kao takvi, elementi financijskih izvještaja će biti obveze, prihodi, ona sredstva koja su raspoloživa da se udovolji obvezama kada dospijevaju (financijska sredstva) i izdaci za stjecanje sredstva za pribavljanje roba i usluga. Osim toga, financijski izvještaji mogu se izraditi za razlikovanje između iznosa potrošenih za nabavu roba i usluga koji su utrošeni tijekom razdoblja i iznosa potrošenih za nabavu sredstava koja će biti utrošena u narednom razdoblju. (Vašiček, D. et al., 2005.)

Dotadašnji novčani koncept proračunskog računovodstva u prvi plan stavljao je izvještaj o primicima (prihodima) i izdacima. “Uspješnost poslovanja“ ocjenjivala se s aspekta usklađenosti s usvojenim proračunom i ostvarenjem financijskih planova te mjerila ostvarenim viškovima. To je u stvarnosti često dovodilo do potpuno krivih zaključaka o uspješnosti javnog menadžmenta. Nagomilane obveze bile su daleko od javnosti i “višeg” menadžmenta, a “dobri gospodari” često su kritizirani zbog “nepotrebne” štedljivosti na davanjima kao što su subvencije, donacije, organizacije različitih zabavnih i kulturnih događaja i sl. Pažnja i ocjenjivanje poslovanja nisu se temeljili na dugoročnom pogledu i donošenju zaključka o održivosti razvoja. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Stavke prihoda unutar modificiranog načela nastanka događaja trebaju biti priznate u iznosima koji su raspoloživi za pokrivanje izdataka. Nadalje, prihodi trebaju biti priznati u iznosima koji su pouzdano mjerljivi, odnosno koji su posve sigurni. Prihodi se priznaju kad zadovoljavaju dva kriterija: mjerljivosti i raspoloživosti, tada se smatraju sigurni glede naplate. Primjena navedenih kriterija može imati različite posljedice ovisno o vrsti prihoda.

3.2.4.1. Obilježja i provedba prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja

Aktualni računovodstveni informacijski sustav opće države sukladno važećim propisima temelji se na primjeni načela povijesnog troška kod mjerenja bilančnih pozicija i na specifičnom prilagođenom konceptu nastanka događaja.

Osnovne značajke primijenjenog modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja propisane su Pravilnikom o računovodstvu na način da se: (Bičanić, N. et al., 2017.)

- ne iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine,
- ne iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine,
- prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti,
- rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje,
- za donacije nefinancijske imovine iskazuju prihodi i rashodi.

Iako se prema propisanom modificiranom načelu ne iskazuje rashod amortizacije (budući da se u trenutku nabave iskazuju rashodi za nabavu nefinancijske imovine, u visini ukupne nabavne vrijednosti imovine), bilančno se evidentira ispravak vrijednosti imovine. Jedna od najznačajnijih modifikacija načela nastanka događaja je priznavanje prihoda po naplati, odnosno prema načelu novčanog tijeka. (Bičanić, N. et al., 2017.)

3.2.4.2. Izvještajni sustav prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja

Posebnosti i osnove primijenjenog koncepta na elemente temeljnih financijskih izvještaja sažeto se predstavljaju u nastavku.

Imovina (definicija, priznavanje i mjerenje, prestanak priznavanja te objavljivanje)

Imovina je propisima definirana kao: resursi koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Dugotrajna imovina obuhvaća financijsku i nefinancijsku imovinu s vijekom uporabe dužim od jedne godine te koja unutar jedne godine ne mijenja pojavni oblik.

Imovina se klasificira po: (Vašiček, V. et al., 2016.)

- načinu nastanka (proizvedena i neproizvedena),
- osnovnom svojstvu (nefinancijska i financijska),
- pojavnim oblicima (prirodnim vrstama),
- trajnosti (dugotrajna i kratkotrajna),
- funkciji u obavljanju djelatnosti.

Dugotrajna proizvedena materijalna imovina čija je nabavna vrijednost odnosno pojedinačni trošak nabave niži od 3.500,00 kuna razvrstava se u korisnom vijeku upotrebe kao sitni inventar uz obvezu skupnog ili pojedinačnog praćenja.

Kratkotrajna nefinancijska imovina je imovina namijenjena obavljanju djelatnosti ili daljnjoj prodaji u roku kraćem od godinu dana. Proizvedena kratkotrajna imovina sadrži: zalihe za obavljanje djelatnosti, proizvodnju i proizvode i robu za daljnju prodaju. Zalihe su dobra koja se čuvaju za upotrebu u izvanrednim situacijama, u procesu obavljanja posla (proizvodnje i/ili pružanja usluga) i za preraspodjelu proračunskim korisnicima. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Početno priznavanje i mjerenje imovine po računovodstvenom konceptu nastanka događaja provodi se primjenom metode povijesnog troška.

Imovina se početno priznaje:

- a) po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) u slučaju izgradnje, kupnje ili financijskog najma,
- b) po procijenjenoj vrijednosti u slučaju primitka bez naknade (donacija).

Nabavnu vrijednost odnosno trošak nabave nefinancijske imovine čini kupovna cijena koja je uvećana za carine, troškove prijevoza, nepovratne poreze na promet i druge troškove koji se mogu izravno dodati nabavnoj vrijednosti i troškovi osposobljavanja za početak uporabe.

Prilikom stjecanja imovine ne primjenjuje se kapitalizacija troška stjecanja, već se troškovi u cijelosti priznaju u rashode izvještajnog razdoblja u kojemu su nastali. Istodobno, vrijednost dugotrajne imovine u visini troškova stjecanja vrijednosti izravno se priznaje u korist vlastitih izvora. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Imovina koja se stekla donacijom se priznaje u visini procijenjene vrijednosti u korist vlastitih izvora (kapitala).

Sukladno tome, trošenje dugotrajne imovine utvrđuje se i iskazuje pojedinačno, vremenskom linearnom metodom uz primjenu propisanih prosječnih godišnjih stopa ispravka (umanjenja) vrijednosti, a vrijednosni iskaz umanjenja imovine uslijed njenog trošenja (“amortizacija”) izravno umanjuje (tereti) vlastite izvore (kapital). Osnovica za otpis dugotrajne imovine jest njen početni ili revalorizirani trošak nabave (nabavna vrijednost) odnosno procijenjena vrijednost. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Vrijednosti prirodnih bogatstava, umjetničkih djela, knjiga i ostalih izložbenih vrijednosti, nadalje plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti se ne ispravljaju. Ako je za neproizvedenu nematerijalnu imovinu (patenti, licence, koncesije, dugogodišnji zakup, pravo korištenja tuđih sredstava i slično) nemoguće utvrditi koristan vijek upotrebe, ta se imovina ne otpisuje do trenutka darovanja, prodaje, drugog načina uništenja ili otuđenja.

Revalorizacija dugotrajne imovine provodi se obvezno linearno za svu imovinu u hiperinflacijskim uvjetima, odnosno ako službena stopa inflacije kumulativno u razdoblju od tri godine premaši 30%. Pojedinačna revalorizacija dugotrajne imovine provodi se sporadično u slučajevima iskazane potrebe za usklađenjem knjigovodstvenih vrijednosti sa tržišnim vrijednostima (test umanjenja, otuđenje imovine i sl.). Učinci revalorizacije dugotrajne imovine izravno se pripisuju vlastitim izvorima (kapitalu). (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Imovina se prestaje priznavati u trenutku darovanja, prodaje, drugog načina otuđenja, uništenja ili utroška.

Dugotrajna imovina nakon što je u cijelosti otpisana ostaje u evidenciji i iskazuje se u bilanci do trenutka darovanja, prodaje, drugog načina uništenje ili otuđenja. Pravilnikom o financijskom izvještavanju propisan je način objavljivanja informacija o stanju i promjenama vrijednosti imovine koja se provodi unificirano za sve proračunske subjekte.

Promjene u vrijednosti (revalorizacija) i promjene u obujmu imovine i obveza kao događaji koji utječu na imovinu, a nisu rezultat aktivnosti odnosno transakcija te nisu izravno utjecali na elemente uspješnosti objavljuju se u posebnom izvještaju (Izvještaj o promjenama vrijednosti i obujma imovine i obveza). (Vašiček, V. et al., 2016.)

Promjene u vrijednosti (revalorizacija) najčešće su rezultat inflacije ili promjena u tržišnoj vrijednosti imovine. Promjene u obujmu najčešće su rezultat izvanrednog početka priznavanja odnosno prestanka priznavanja imovine i drugih promjena u količini i kvaliteti već priznate imovine. Druge promjene u obujmu nastaju zbog: izvanrednih događanja (kao što su potresi, poplave, požar i slično, otpisi potraživanja, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine), nepredviđenih šteta (znatni gubitci inventara zbog požara, krađe i slično) i prirodnog prirasta. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Obveze i vremenska razgraničenja (definicija, priznavanje, prestanak priznavanja te objavljivanje)

Obveze su nenaplaćene obveze proračuna i proračunskih korisnika koje su proizašle iz prošlih događaja zbog kojih će doći do odljeva resursa. Obveze se priznaju prema načelu nastanka događaja te se klasificiraju prema namjeni i ročnosti.

Obveze za rashode poslovanja su obveze za: zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, temeljem sredstava pomoći EU, subvencije, naknade građanima i kućanstvima, kazne, kapitalne pomoći i naknade šteta te ostale tekuće obveze, navedene obveze se u trenutku nastanka priznaju kao poslovni rashod.

Obveze za nabavu nefinancijske imovine su obveze za nabavu: proizvedene dugotrajne imovine, neproizvedene dugotrajne imovine, plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti, obveze za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini te zaliha, navedene obveze se u trenutku nastanka priznaju kao rashodi za nabavu nefinancijske imovine.

Obveze za vrijednosne papire obuhvaćaju obveze za vrijednosne papire klasificirane prema vrstama financijskih instrumenata. Obveze za kamate po izdanim vrijednosnim papirima iskazuju se na računima obveza za rashode poslovanja. Obveze za kredite i zajmove obuhvaćaju obveze za primljene kredite i zajmove koje proračuni i proračunski korisnici imaju. Obveze za kamate po primljenim kreditima i zajmovima evidentiraju se na računima obveza za rashode poslovanja. Vremenska razgraničenja - odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja priznaju se za rashode koji nisu fakturirani, a terete tekuće razdoblje te prihode koji su naplaćeni ili obračunati u tekućem razdoblju, a odnose se na iduće obračunsko razdoblje. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Obveza se prestaje priznavati ako je ona nestala tj. ako je ona podmirena, istekla ili ako se vjerovnik odrekao svojih prava ili ih je izgubio. Prestanak priznavanja vremenskih razgraničenja nastaje ispunjenjem uvjeta za priznavanje odnosnih prihoda ili rashoda. Objavljivanje informacija o stanju, strukturi i promjenama vrijednosti obveza provodi se unificirano za sve proračunske subjekte na način propisan Pravilnikom o financijskom izvještavanju, i to u bilanci te posebnim izvještajima o obvezama za razdoblja u toku godine. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Promjene u vrijednosti i obujmu obveza kao događaji koji utječu na obveze, a nisu rezultat aktivnosti odnosno transakcija te nisu izravno utjecali na elemente uspješnosti objavljuju se u posebnom izvještaju (Izvještaj o promjenama vrijednosti i obujma imovine i obveza). Ove promjene najčešće su rezultat izvanrednih događaja u svezi prestanka priznavanja obveza uslijed otpisa, zastare i sl. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Prihodi (definicija, priznavanje, mjerenje, prestanak priznavanja te objavljivanje)

Prihodi, bez obzira na njihov karakter, definiraju se kao povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja isključivo u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata, što nedvojbeno upućuje da se u priznavanju proračunskih prihoda odstupa od načela nastanka događaja i zadržava novčana osnova. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Temeljna je podjela prihoda na prihode poslovanja (tekuće prihode) i prihode od prodaje nefinancijske imovine (kapitalni prihodi). Prihodi poslovanja obuhvaćaju prihode od poreza, potpore, prihode od doprinosa, prihode od administrativnih pristojbi, prihode od imovine i ostale prihode. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine odnosno kapitalni prihodi dijele se prema vrsti prodane nefinancijske imovine.

Prihod se priznaje kada su ekonomske koristi koje su u vidu novca i novčanih ekvivalenata ušle u proračunski subjekt mjerljive i raspoložive. To konkretno znači da se prihodi priznaju u trenutku priljeva novčanih sredstava u proračunski subjekt. To se poglavito odnosi na nerecipročne prihode u koje spadaju prihodi od poreza, doprinosa, pomoći, upravnih i administrativnih pristojbi, po posebnim propisima i naknada, donacija, kazni i upravnih mjera. Recipročni prihodi, kao što su prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od prodaje imovine, od trenutka za izvršenja isporuke do trenutka naplate priznaju se kao imovina (potraživanja) i vremenski razgraničeni (odgođeni) prihodi. Tek naplatom priznatih potraživanja stječu se uvjeti za priznavanje ovih prihoda u ukupan prihod izvještajnog razdoblja. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Uvjeti za priznavanje navedenih prihoda u ukupan prihod izvještajnog razdoblja stječu se naplatom priznatih potraživanja.

U proračunski subjekt ekonomske koristi pritječu od subjekata opće države u vidu donacija. Povećanja vrijednosti nefinancijske imovine u trenutku revalorizacije kao i smanjenja obveza u trenutku otpisa ne priznaju se kao prihodi, nego se izravno priznaju izvorima vlasništva (kapitalu).

U proračunski subjekt ekonomske koristi pritječu od subjekata izvan opće države u vidu donacija, priznaju se u prihode od donacija prema procijenjenoj vrijednosti uz priznavanje nastanka rashoda nabave i nefinancijske imovine. Učinak navedenih transakcija na financijski rezultat je neutralan.

Prihod se mjeri po fer vrijednosti primljene naknade u obliku novca ili novčanih ekvivalenata ili iznimno nefinancijske imovine i potraživanja. Iznos obračunatih recipročnih prihoda (koji proizlazi iz neke transakcije i poslovnog događaja) određuje se sporazumno između isporučitelja i kupca ili korisnika imovine. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Prihod se treba prestati priznavati u trenutku kada stavke koje predstavljaju prihod ne udovoljavaju navedene kriterije priznavanja.

Objavljivanje informacija o visini i strukturi priznatih i razgraničenih prihoda provodi se unificirano za sve proračunske subjekte na način propisan Pravilnikom o financijskom izvještavanju, i to u Izvještaju o prihodima/primicima i rashodima/izdacima. Ekonomske koristi koje pritječu u proračunski subjekt u vidu bez naknade primljene nefinancijske imovine od subjekata opće države kao i povećanja vrijednosti nefinancijske imovine uslijed revalorizacije objavljuju se u posebnom Izvještaju o promjenama vrijednosti i obujma imovine i obveza. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Rashodi (definicije, priznavanje, mjerenje, prestanak priznavanja te objavljivanje)

Rashodi su definirani kao smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza. Rashodi se temeljno klasificiraju na rashode poslovanja (tzv. tekući rashodi) i rashode za nabavu nefinancijske imovine (tzv. kapitalni rashodi). Rashodi poslovanja obuhvaćaju rezultate transakcija koje utječu na smanjenje neto vrijednosti i klasificiraju se na rashode za zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, subvencije, potpore, naknade, donacije i ostale rashode. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine odnosno kapitalni rashodi obuhvaćaju ukupne troškove koji su nastali u postupku stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine odnosno u visini nabavne vrijednosti - troškova stjecanja.

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine dijele se po vrstama nabavljene nefinancijske imovine.

Rashodi se priznaju kada je smanjenje budućih ekonomskih koristi proizašlo iz smanjenja imovine ili povećanja obveza koje se može pouzdano izmjeriti. Priznavanje rashoda u pravilu se pojavljuje istodobno s priznavanjem smanjenja imovine ili povećanja obveza osim u slučajevima kojima se izravno terete izvori vlasništva. Rashodi se odmah priznaju kada određeni izdatak ne stvara buduće ekonomske koristi. Također, rashodi se priznaju u onim slučajevima kada obveza nastaje bez priznavanja imovine.

Primjena modificiranog računovodstvenog koncepta nastanka događaja u priznavanju rashoda konkretno znači da se: (Vašiček, V. et al., 2016.)

- rashodi poslovanja priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- rashodi za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine priznaju se u potpunosti u visini ukupnih troškova nastalih u postupku stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine (u visini nabavne vrijednosti - troškova stjecanja). Posljedično tome, tijekom korisnog vijeka uporabe ne iskazuje se rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine, niti se iskazuje rashod neotpisane vrijednosti uslijed gubitka ili prestanka priznavanja nefinancijske imovine. Povezano s ovime, donacije nefinancijske imovine također se ne priznaju kao rashod, već izravno smanjuju vlastite izvore (kapital),
- ne iskazuju se rashodi uslijed smanjenja vrijednosti nefinancijske imovine, već ova smanjenja izravno terete izvore vlasništva,

- rashodi kratkotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara koji se nabavljaju za obavljanje redovne djelatnosti izravno se i u potpunosti priznaju u trenutku nabave, a ne stvarnog utroška. Na temelju stvarnih utrošaka rashodi se priznaju iznimno u djelatnostima zdravstva, trgovine i proizvodnje,
- troškovi posudbe ne kapitaliziraju se te se u cijelosti priznaju kao rashod razdoblja u kojemu su nastali,
- nerealizirani gubici (rashodi) s osnove promjene tržišne (fer) vrijednosti financijske imovine, tečajnih razlika i sl. ne iskazuju se kao rashodi, već se priznaju na teret izvora vlasništva ili kao razgraničeni rashodi,
- ne priznaju se troškovi dugoročnih rezerviranja.

Rashodi se mjere po fer vrijednosti zakonske (ugovorne) obveze koju treba podmiriti po osnovi obvezujućeg događaja iz prošlosti ili izravnog odljeva novca ili novčanih ekvivalenata. Rashod treba prestati priznavati kada stavke priznate kao rashod ne zadovoljavaju navedene kriterije priznavanja. Objavljivanje informacija o visini i strukturi priznatih i razgraničenih rashoda provodi se unificirano za sve proračunske subjekte na način propisan Pravilnikom o financijskom izvještavanju, i to u Izvještaju o prihodima/primicima i rashodima/izdacima. Umanjenja ekonomskih koristi uslijed smanjenja obujma i vrijednosti dugotrajne imovine u vidu bez naknade otuđene nefinancijske imovine subjektima opće države kao i smanjenja vrijednosti nefinancijske imovine uslijed revalorizacije objavljuju se u posebnom Izvještaju o promjenama vrijednosti i obujma imovine i obveza. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Primici i izdaci

Specifičnost hrvatskog sustava računovodstva je uključivanje financijskih primitaka i izdataka koji nemaju obilježje prihoda i rashoda u izvještaj o uspješnosti. To su primici i izdaci povezani s financijskom imovinom i zaduživanjem. Ta posebnost posljedica je već spomenutog nastojanja da se u integralnom računovodstvenom sustavu proračuna omogući istodobna primjena novčanog i obračunskog načela. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Ovaj računovodstveni sustav razvojna je faza koja se nastavlja na direktnu primjenu novčanog računovodstvenog načela. U prijelaznom razdoblju bilo je nužno osigurati informacijsku računovodstvenu osnovu koja će omogućavati ispunjenje dvojne uloge računovodstva, odnosno općenitost računovodstva za potrebe izvještavanja o izvršenju proračuna i financijskog izvještavanja koji su se u značajnoj mjeri izvršavali i usvajali na novčanoj osnovi.

Primici od financijske imovine i zaduživanja obuhvaćaju: primljene otplate (povrate) glavnice danih zajmova, primitke od izdanih vrijednosnih papira, primitke od prodaje dionica i udjela u glavnici, primljene kredite i zajmove i primitke od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja. Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova obuhvaćaju izdatke za: dane zajmove, ulaganja u vrijednosne papire, dionice i udjele u glavnici, otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova te otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Vlastiti izvori

Ostatak imovine nakon odbitka svih obveza uključuje: (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

- vlastite izvore iz proračuna i drugih izvora,
- rezultat poslovanja (klasificiran prema nastanku na tri kategorije, i to kao: višak/manjak prihoda poslovanja, višak/manjak prihoda od nefinancijske imovine, višak/manjak primitaka od financiranja),
- obračunate prihode poslovanja,
- obračunate prihode od prodaje nefinancijske imovine.

Po načelu nastanka događaja iskazuju se obračunati prihodi u izvještajnom razdoblju i označavaju vrijednost novčanih primitaka koji će uslijediti prilikom naplate potraživanja po navedenim osnovama. Nakon njihove naplate odgovarajuće svote iskazanih obračunatih prihoda se priznaju kao prihodi izvještajnog razdoblja.

Financijski rezultat

Utvrđivanje financijskog rezultata tekućeg razdoblja obavlja se na način da se prihodi i rashodi, primici i izdaci sučeljavaju po njihovu karakteru i utvrđuju međurezultati kao odnosi prihoda i rashoda od poslovanja, prihoda i rashoda od nefinancijske imovine (investicijske aktivnosti) i primitaka i izdataka od financijske imovine (financiranja). Utvrđeni rezultat, kao razlike prihoda i rashoda, odnosno primitaka i izdataka prenose se kao strukturirani financijski rezultat tekućeg razdoblja na bilančne pozicije istovrsnih rezultata prethodnih razdoblja te se utvrđuje kumulativni financijski rezultat zaključno s izvještajnim razdobljem. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Pozitivni rezultat odnosno višak prihoda/primitaka predstavlja financijski potencijal poslovanja u narednom razdoblju, a negativni rezultat odnosno manjak prihoda/primitaka obvezu pokriva u narednim razdobljima.

3.2.4.3. Prednosti i nedostaci primjene prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja

Implementacija i primjena sustava državnog računovodstva primjenom prethodno predstavljenog modificiranog koncepta nastanka događaja predstavljao je značajan pozitivan iskorak prema izgradnji međunarodno komparabilnog i transparentnog sustava izvještavanja o državnim financijama i poslovanju države i njenih sastavnica kao ekonomskih entiteta. Uvažavajući dosegnuti stupanj gospodarskog razvoja i ostale relevantne elemente i posebnosti nacionalnog gospodarstva i hrvatskog javnog sektora, aktualni sustav može se ocijeniti optimalnim u razvojnoj fazi hrvatskog javnog sektora kada je implementiran. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Na temelju višegodišnje primjene aktualnog sustava državnog računovodstva prepoznaju se konkretna područja na kojima je potrebno dalje razvijati ukupni državni računovodstveni informacijski sustav. Ona se mogu grupirati na sljedeće (Vašiček, V. et al., 2016.):

1. Jasno definiranje dosljedne primjene odgovarajućeg računovodstvenog koncepta u procesu planiranja i praćenja izvršenja proračuna i financijskih planova, u odnosu na primijenjeni računovodstveni koncept za praćenje imovine, obveza i rezultata poslovanja subjekata kao ekonomskih jedinica. Po ovom vrlo važnom pitanju u Republici Hrvatskoj ne postoji zadovoljavajući stupanj usklađenosti što nerijetko dovodi do entropije izvještajnog sustava na višim razinama, a još češće ne omogućava provođenje kvalitetne konsolidacije financijskih izvještaja povezanih proračunskih subjekata. Dakle, nužno je precizno definirati ulogu računovodstva kao instrumenta praćenja poslovanja državnih jedinica i kao instrumenta praćenja izvršavanja proračuna i financijskog plana. Te dvije uloge računovodstva moraju se ili jasno razdvojiti ili u potpunosti poistovjetiti. To znači da se u procesu planiranja i praćenja izvršavanja proračuna može primijeniti različita računovodstvena osnova priznavanja prihoda i rashoda u odnosu od one koja se primjenjuje za praćenje poslovanja državnog entiteta. U tom slučaju potrebno je odgovarajućim izvještajima iskazati odstupanja. U slučaju primjene istog načela priznavanja prihoda i rashoda potrebno je snagom zakonskog autoriteta inzistirati na uniformnosti i dosljednosti primjene takvog rješenja.
2. Iz prethodno navedenog problema, a u cilju rješavanja postojećeg metodološkog konflikta te racionalizacije izvještajnog sustava, nameće se pitanje opravdanosti razdvajanja jedinstvenog izvještajnog sustava, odnosno oblikovanje zasebnog

izvještajnog sustava za središnji proračun i proračune JLP(R)S te njegovog podsustava za izvještavanje o poslovanju proračunskih korisnika koji se iz njih dominantno financiraju. U sadašnjim uvjetima proračunski korisnici prezentiraju temeljne financijske izvještaje na jedinstvenim, propisanim obrascima koji zajedno sadrže preko 1200 pozicija, a pritom najveći broj pozicija ostaje nepopunjen jer se odnosi isključivo na elemente koji se mogu pojaviti samo na razini proračuna, a ne i na razini proračunskih korisnika.

3. Dosljedna primjena modificiranog računovodstvenog koncepta u dijelu priznavanja prihoda proračunskih subjekata pokazuje ozbiljne manjkavosti u iskazivanju rezultata poslovanja u slučajevima poremećene dinamike financiranja na relaciji proračun – proračunski korisnik. Kao što je predstavljeno, rashodi proračunskih korisnika priznaju se u trenutku nastanka poslovnog događaja, a prihodi u trenutku primitka novca s obilježjem prihoda. Na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu, svako kašnjenje uplate prihoda iz proračuna za financiranje rashoda proračunskih korisnika odražava se negativno na izvještaj o rezultatima poslovanja korisnika. Posljedica toga je da se u pripremi godišnjih financijskih izvještaja nerijetko pribjegava manipulacijama i iskrivljavanju iskazivanja nastalih rashoda, odnosno njihovom “premještanju” u proračunsku godinu u kojoj su ostvareni prihodi koji su im sučeljeni. Time se iskrivljava stvarno stanje javne potrošnje, a u slučaju dosljednog iskazivanja svih rashoda iskazuje se nepovoljan financijski rezultat koji ne odražava stvarno poslovanje i negativno se odražava na subjektivnu ocjenu rada menadžmenta na nižim razinama od strane menadžmenta na višim razinama. Kako se ocjena uspješnosti menadžmenta u javnom sektoru nerijetko ne temelji isključivo na objektivnim ekonomskim pokazateljima, često se radije od računovođa traži manipulacija računovodstvenim podacima, nego iskazivanje nepovoljnog rezultata.
4. U informacijskom smislu, postavljeni sustav pokazuje određene manjkavosti koje proizlaze iz suženog obuhvata financijskih transakcija u odnosu na primjenu koncepta punog nastanka događaja. Ti se nedostaci odnose poglavito na područje kvalitete informacija za upravljanje ukupnim troškovima, a time i na mjerenje efikasnosti poslovanja u nekim djelatnostima javnog sektora. Radi se poglavito o djelatnostima koje su kapitalno intenzivne, a primijenjeni računovodstveni koncept ne predviđa mogućnost kapitalizacije troškova stjecanja dugotrajne imovine i njihovo sustavno vremensko ili funkcionalno alociranje putem amortizacije na mjesta i nositelje troškova. Tako se ne stvaraju pretpostavke za izračun ekonomske cijene outputa niti u

onim djelatnostima gdje su outputi egzaktno prepoznatljivi i mjerljivi. To sužava i prostor optimalnog ekonomskog izbora pri donošenju odluka o načinu izvođenja određenih projekata i obavljanja usluga, primjerice za odlučivanje kupiti ili iznajmiti, raditi sam ili koristiti *outsourcing*, ući u projekt na bazi javno-privatnog partnerstva itd.

5. U kontekstu reforme javnog sektora u pravcu povećanja njegove efikasnosti sve je naglašenija potreba razvoja internog obračuna i njegove konvergencije s eksternim obračunom. Razvojem računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva otklonit će se manjkavosti sustava u razvijanju upravljačkih alata za odlučivanje, tj. specifičnih pokazatelja za mjerenje uspješnosti poslovanja i financijskog poslovanja.
6. Sagledavanjem sveukupnih odnosa, modela financiranja, prirode i značaja pojedinih djelatnosti u hrvatskom javnom sektoru, uočava se da unificiranost primjene jednoobraznog općeg državnog računovodstvenog sustava pokazuje slabosti u praćenju nekih djelatnosti uključenih u sustav opće države. Jedan od izraženih primjera je djelatnost javnog zdravstva. Od uključivanja javnih zdravstvenih ustanova u opisani računovodstveni sustav menadžment u javnom zdravstvu naglašava neusklađenost ovog sustava s potrebama upravljanja, modelu financiranja te značaju i prirodi ove djelatnosti.

3.2.4.4. Financijska, pravna i tehnička ograničenja promjene računovodstvenog koncepta nastanka događaja

Postupnost, ocjena troškova i koristi su determinante i načela promjena u provođenju reformi računovodstva.

U kontekstu implementacije i promjene računovodstvenog modela općenito se može utvrditi da u uvjetima kada je državni računovodstveni informacijski sustav dosegao razinu razvoja koja mu omogućava primjenu prilagođenog računovodstvenog koncepta ne bi trebala postojati značajna financijska, pravna i tehnička ograničenja daljnjeg iskoraka prema punom modelu nastanka događaja i IPSAS. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Sljedeći argumenti podupiru ovu tezu:

- a) Trošenje javnih resursa i ostvarivanje prihoda istovjetno je poduzetničkom načinu poslovanja.
- b) Pojavljuje se specifična imovina za javni sektor uz koju se vežu problemi primjene koncepta nastanka događaja, dok su na međunarodnoj razini razvijene metode i tehnike računovodstvenog postupanja i njihovog objavljivanja.

- c) Informatička tehnologija koja je u primjeni i podržava proces računovodstvene obrade podataka, dostatna je za održavanje modela koji se temelji na naprednijem računovodstvenom konceptu bez značajnih ulaganja.
- d) Ljudski resursi i raspoloživi stručni potencijali koji su zaposleni u računovodstveno-financijskim službama državnih jedinica uz potrebno usavršavanje bi bili zadovoljavajuće obrazovani za primjenu naprednijeg računovodstvenog koncepta.
- e) Model se može implementirati na temelju aktualnog Zakona o proračunu. Za primjenu navedenog modela potrebno je pristupiti izmjenama i dopunama postojeće podzakonske regulative koja ne iziskuje nastanak značajnih troškova.
- f) Računovodstveni model koji je utemeljen na načelu nastanka događaja podržava buduće promjene u sustavu financiranja, ali isto tako podržava i utemeljuje praćenje financijskog poslovanja u postojećim uvjetima.
- g) Napredniji računovodstveni model u informacijskom smislu u potpunosti udovoljava potrebama konsolidiranja sastavnica opće države i potrebama izvještavanja na usporedivoj osnovi. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Ulazak Republike Hrvatske u Europsku uniju je posebno važan poticaj i argument promjenama u sustavu državnog računovodstva. U pogledu izvještavanja o državnim financijama, članstvo u Europskoj uniji nosi niz zahtjeva kojima se mora udovoljiti.

Kao odgovor na financijsku krizu i probleme u održavanju proračunske ravnoteže i upravljanja deficitom u zemljama članicama, EU je u razdoblju 2010. - 2013. intenzivirala zahtjeve za jedinstvenim pravilima i postupcima oblikovanja proračunskog okvira država članica EU. Promjene regulatornog okvira za ekonomsko upravljanje usmjerene su postizanju ekonomske i proračunske stabilnosti u EU, nalaže se primjena obračunske osnove i ispitivanje mogućnosti izravne primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) te se zaključuje da je potreban daljnji razvoj odredbi IPSAS, a u cilju što potpunije primjene istih kao referentne osnove za razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji - tzv. Europski računovodstveni standardi za javni sektor (EPSAS). Za očekivati je da će se u vrlo skoroj budućnosti intenzivirati procesi uvođenja usuglašene obračunske osnove u sustave računovodstva, planiranja i izvještavanja o proračunu te povezivanje istih s obračunskom osnovom prisutnom u sustavu državne statistike. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

4. KNJIGOVODSTVO I FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U SUSTAVU PRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA REPUBLIKE HRVATSKE

4.1. Financijsko planiranje

Proračun predstavlja najvažniji financijski instrument središnje države i lokalnih jedinica. U proračunu su planirani prihodi i primici te predviđeni rashodi i izdaci koji su u funkciji realizacije prioriteta, ciljeva, zadataka središnje države, lokalnih jedinica i njihovih tijela. U sustavu opće države razlikuje se nekoliko (pod)vrsta proračunskih dokumenata ovisno o razini vlasti koja priprema i donosi proračun (Vašiček, V. et al., 2016.):

- Državni proračun koji usvaja Sabor Republike Hrvatske
- Proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koji usvajaju županijske skupštine ili gradska vijeća kao predstavnici lokalne vlasti (županijski proračun, gradski i općinski proračun).
- Financijski plan proračunskog korisnika (državnog ili lokalnog proračuna) koji je integralni dio proračuna iz kojeg se financira i financijski plan izvanproračunskog korisnika (državnog ili lokalnog proračuna).

Članak 17. prema Zakonu o proračunu (NN 15/15) navodi da „Financijski plan proračunskih korisnika čine prihodi i primici te rashodi i izdaci raspoređeni u programe koji se sastoje od aktivnosti i projekata.“

Financijski plan izvanproračunskih korisnika sastoji se od općeg dijela kojeg čine račun prihoda i rashoda i račun financiranja i posebnog dijela u kojem su iskazani prihodi i primici te rashodi i izdaci raspoređeni u programe, a sastoje se od aktivnosti i projekata.

Prema Zakonu o proračunu (NN 15/15) članak 20. navodi da financijski plan proračunskih i izvanproračunskih korisnika sadrži programe utvrđene aktima planiranja. U programima se iskazuju planirani prihodi i primici te rashodi i izdaci razrađeni po:

- vrstama prihoda i primitaka,
- pojedinim aktivnostima i projektima,
- godinama u kojima će teretiti proračun.

Prihodi, primici, rashodi i izdaci proračuna i financijskog plana iskazuju se prema proračunskim klasifikacijama. Proračunske klasifikacije jesu:

- a) organizacijska,
- b) ekonomska,
- c) funkcijska,
- d) lokacijska,
- e) programska te
- f) izvori financiranja

Pravilnik o proračunskim klasifikacijama u članku br. 4. navodi što sadrži pojedina klasifikacija:

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

4.2. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave proračunskog korisnika

Zakon o proračunu propisuje da se proračunskim računovodstvom uređuju poslovne knjige, knjigovodstvene isprave i obrada podataka, sadržaj računa računskog plana, priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka, procjenjivanje bilančnih pozicija, revalorizacija, financijsko izvještavanje i druga područja u svezi s proračunskim računovodstvom. (Bičanić, N. et al., 2017.)

Pravilnik o proračunskom računovodstvu definira poslovne knjige na sljedeći način:

(Bičanić, N. et al., 2017.)

- dnevnik je knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka;
- glavna knjiga je sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih promjena i transakcija nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima;
- pomoćne knjige su analitičke knjigovodstvene evidencije stavki koje su u glavnoj knjizi iskazane sintetički i druge pomoćne evidencije za potrebe nadzora i praćenja.

Pravilnik propisuje vođenje sljedećih obveznih pomoćnih knjiga: (Bičanić, N. et al., 2017.)

1. analitičkog knjigovodstva dugotrajne nefinancijske imovine koje se vodi po vrsti, količini i vrijednosti te imovine (nabavnoj i otpisanoj vrijednosti) te s drugim potrebnim podacima,
2. analitičkog knjigovodstva kratkotrajne nefinancijske imovine (zalihe materijala, proizvoda i robe) koje se vodi po vrsti, količini i vrijednosti,
3. analitičkog knjigovodstva financijske imovine i obveza, i to:
 - potraživanja i obveza koje se vodi po subjektima, računima, pojedinačnim iznosima, rokovima dospijeća, zateznim kamatama i dr.,
 - primljenih i izdanih vrijednosnih papira i drugih financijskih instrumenata koje se vodi po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospijeću, stanjima, te
 - potraživanja i obveza po osnovi primljenih kredita i zajmova te danih zajmova, koje se vodi po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospijeću, obračunatim kamatama;
4. knjige (dnevnik) blagajni, a to su: kunska, devizna, porto i druge blagajne;
5. evidencije danih i primljenih jamstava i garancija;
6. evidencije putnih naloga i korištenja službenih vozila (za svako vozilo moraju se pratiti podaci o korisniku vozila, svrsi korištenja, prijeđenom broju kilometara – prema stanju brojila prije i nakon korištenja, dnevno, tjedno ili drugačije; broj prijeđenih kilometara služi za pravdanje utroška benzina);
7. knjige izlaznih računa,
8. knjige ulaznih računa i
9. ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.

Poslovne knjige otvaraju se na početku godine ili na dan osnivanja. Početna stanja u glavnoj knjizi na početku proračunske godine jednaka su zaključnom stanju na kraju prethodne godine.

4.3. Računski plan - sustav klasifikacija

Računski je plan podloga i analitički okvir za praćenje svih faza proračunskog ciklusa (planiranja, praćenja izvršavanja i izvještavanja), a postavljen je široko te omogućava i praćenje ukupnih resursa i obveza izvještajnog subjekta. (Jakir Bajo, I. et al., 2011.) Ekonomska klasifikacija čini osnovicu za izradu računskog plana koja je harmonizirana s (*EUROSTAT GFS - Government Finance Statistics i ESA - European System of Accounts 95*) međunarodnim sustavom državne financijske statistike te specifičnostima hrvatskog javnog sektora.

Računskim planom utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode/primitke i rashode/izdatke. Računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune. Osnovni računi iz Računskog plana mogu se raščlanjivati, prema potrebama, na analitičke i podanalitičke račune. Raščlanjivanje osnovnih računa u Računskom planu obavlja se po dekadnom sustavu. (Bičanić, N. et al., 2017.)

Obveznici primjene dužni su primjenjivati isključivo propisane račune do 5. razine (tj. osnovne račune), koje mogu raščlanjivati prema svojim potrebama. Računski plan sadrži 10 razreda prikazanih sljedećom slikom: (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Slika 4. Osnovna struktura Računskog plana proračunskog računovodstva



Izvor: Bičanić, N. et al., 2017., str.25.

Stanje i promjene imovine, obveza i vlastitih izvora prate se u razredima 0,1,2 i 9, dok se u razredima 3,4,5,6,7 i 8 prema propisanoj ekonomskoj klasifikaciji prate, kapitalne, tekuće i financijske aktivnosti. Sadržaj računskog plana postavljen je vrlo široko. Namjera računskog plana u oblikovanju je da se procesuiranje podataka za izvještavanje omogući na obračunskoj i na novčanoj osnovi. Naročito je to značajno u prijelaznom razdoblju kada se prema inerciji primjene novčanog koncepta traže detaljne informacije o novčanim tokovima. Struktura razreda 1 i 2 iz navedenih razloga pomalo odstupa od uobičajene klasifikacije potraživanja i obveza. Brojčano se nastojalo povezati brojeve računa kao npr. obveza s konkretnim rashodima (skupina 23 - razred 3; skupina 24 - razred 4), a isto tako i potraživanja. Ovako strukturirane skupine obveza i potraživanja omogućavaju izravno crpljenje podataka za izradu temeljnog izvještaja o novčanim tokovima, a time se olakšavaju i poslovi klasificiranja (kontiranja) i knjiženja pojedinih transakcija.

Računskim planom predviđena je i skupina računa 99 - Izvanbilančni zapisi, koja sadrži stavke koje su vezane, ali nisu uključene u bilančne kategorije, i to: (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

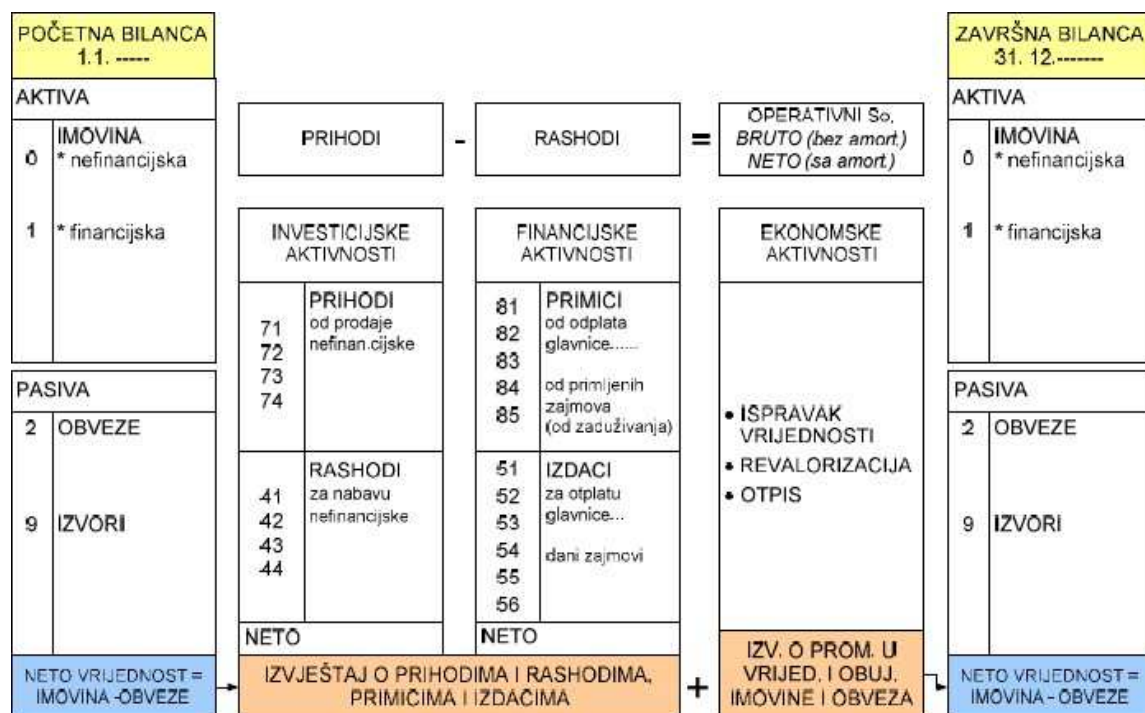
- tuđa imovina dobivena na korištenje,
- dana jamstva, dana kreditna pisma, i slično.

4.4. Sustav financijskog izvještavanja

Prema opisanom računovodstvenom modelu postavljen je odgovarajući izvještajni sustav. Izvještajni sustav po svom obuhvatu uključuje stanje i promjene ukupne nefinancijske i financijske imovine. U nastavku se predstavljaju osnove ovog sustava kroz prikaz osnovnog analitičkog okvira te temeljnih financijskih izvještaja.

Polazišta u izgradnji aktualnog računovodstvenog informacijskog sustava determinirala su osnovni analitički okvir financijskog izvještavanja. Približavanje sustava konceptu nastanka događaja omogućilo je da se analitički okvir u što većoj mjeri prilagodi zahtjevima međunarodnog sustava državne financijske statistike (GFS 2001.) temeljenog na konceptu nastanka događaja. Time se postigao visoki stupanj racionalnosti i univerzalnosti izvještajnog sustava jer on, osim za opće namjene, služi i kao podloga za međunarodno izvještavanje. Primijenjena odstupanja od koncepta nastanka događaja bila su razlog što se u cijelosti nisu mogle primijeniti i sve preporuke dane u međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor. Postavljeni analitički okvir može se zorno prikazati sljedećom slikom: (Jakir Bajo, I. et al., 2011.)

Slika 5. Analitički okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj



Izvor: Jakir Bajo, I. et al., 2011., str.18.

Analitičkim okvirom koji je prikazan na prethodnoj slici predviđeno je prikupljanje računovodstvenih podataka (u razredima 0, 1, 2 i 9 prati se stanje imovine, obveza i vlastitih izvora) i sastavljanje bilance za potrebe pružanja informacija o stanju i promjenama neto vrijednosti ukupne imovine. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Promjene u vrijednosti neto imovine su svojevrsan pokazatelj razvojnog trenda i uspješnosti tijekom izvještajnog razdoblja. Takav pristup u suštini odgovara poduzetničkom konceptu očuvanja kapitala⁹ te se ostvarena “razlika kapitala” državne jedinice može smatrati pokazateljem uspješnosti u određenom razdoblju. Hrvatski računovodstveni koncept primarno je usredotočen na financijsku imovinu te na poslovne transakcije koje utječu na promjenu ukupne imovine, a koje nemaju za posljedicu promjene financijske imovine, evidentiraju se zasebno u glavnoj knjizi kao izravne promjene vlastitih izvora (kapitala) i imovine o kojima se sastavlja poseban izvještaj.

Analitičkim okvirom predviđa se posebno praćenje prihoda i rashoda od poslovnih aktivnosti (razredi 3 i 6 računskog plana) te prihoda i rashoda povezanih s nefinancijskom dugotrajnom imovinom (razredi 4 i 7 računskog plana). (Jakir Bajo, I. et al., 2011.)

⁹ Koncept očuvanja kapitala podrazumijeva da se u izvještajnom razdoblju uspješnost mjeri stupnjem prirasta odnosno smanjenja kapitala na kraju razdoblja s obzirom na početak razdoblja.

Posebnost hrvatskog analitičkog okvira sastoji se u obvezatnosti posebnog praćenja financijskih transakcija koje se kao primici i izdaci isključivo odnose na aktivnosti financiranja (5 i 8 razred računskog plana).

Ovakav pristup izraz je nastojanja da se računovodstveni sustav postavi univerzalno, i to kao:

1. proračunsko računovodstvo – za praćenje izvršenja i nadzor proračuna koji se još uvijek sastavlja uglavnom na novčanoj osnovi;
2. računovodstvo izvještajnog entiteta – za praćenje ukupnih resursa i elemenata uspješnosti;
3. statistički izvještajni sustav – prilagođen GFS-u i ne zahtijeva velika usklađenja zahtjevima međunarodnog statističkog izvještavanja. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Primjenom obračunskog koncepta priznaju se rashodi poslovanja. Cjelovita informacija za praćenje novčanih izdataka, za potrebe praćenja izvršenja novčanog proračuna te za potrebe upravljanja likvidnošću se osigurava ekonomskim klasificiranjem obveza na opisani način. Informacije o podmirenju obveza ujedno služe kao podaci o ekonomski razvrstanim izdacima te kao elementima novčanog proračuna i na kraju kao elementi izvještaja o novčanom toku.

4.4.1. Temeljni financijski izvještaji

Temeljna financijska izvješća sadržajno su prilagođena prethodno navedenim funkcijama sustava državnog računovodstva.

Osnovna svrha financijskih izvještaja je dati informacije o financijskom položaju, uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva (poslovanja), izvršenju plana i novčanim tijekovima proračuna i proračunskih korisnika. Financijski izvještaji proračuna i korisnika proračuna jesu: (Bičanić, N. et al., 2015.)

- Bilanca, sastavlja se na Obrascu: BIL,
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, sastavlja se na obrascu: PR-RAS,
- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, sastavlja se na Obrascu: RAS – funkcijski,
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, sastavlja se na Obrascu: P-VRIO,
- Izvještaj o obvezama, sastavlja se na Obrascu: OBVEZE i
- Bilješke uz financijske izvještaje.

Prema navedenom okviru ne sastavljaju se dva izvještaja: Izvještaj o promjenama u glavnici i Izvještaj o novčanom toku. Međutim, neke elemente izvještaja o promjenama u glavnici i izvještaja o novčanom toku nalazimo u drugim izvještajima, ali s obzirom na različitu svrhu izvještavanja, primijenjene različite računovodstvene osnove i kriterije klasifikacije otežana je usporedba i povezivanje sa sadržajem izvještaja prema usporedivom međunarodnom okviru izvještavanja. Elementi novčanih tokova sadržani su u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima iz razloga primjene novčane osnove kod priznavanja prihoda i specifičnosti priznavanja primitaka i izdataka povezanih s financijskom imovinom i financijskim obvezama. Primici od financijske imovine i zaduživanja priznati su po novčanoj osnovi i pripadali bi izvještaju o novčanom toku, ali i u tom slučaju bi trebali biti usklađeni u klasifikaciji između ulagateljskih i financijskih aktivnosti. (Vašiček, V. et al., 2016.)

4.4.1.1. Bilanca

Bilanca prezentira informacije (vrijednost i strukturu) o stanju imovine i obveza na početku i kraju izvještajnog razdoblja te je pokazatelj o promjenama neto vrijednosti kao pokazatelj očuvanja “kapitala”, i to:

- neto vrijednost financijske imovine (financijska imovina umanjena za obveze),
- neto vrijednost ukupne imovine (ukupna imovina umanjena za obveze). (Jakir Bajo, I. et al., 2011.)

Primjena punog obračunskog koncepta onemogućena je zbog nepostojanja realne baze podataka o ukupnoj imovini kao npr. baština, infrastrukturna imovina i sl, stoga je fokus praćenja i analiza bilančnih podataka kao pokazatelja održivosti fiskalnih aktivnosti usmjeren na stanje i promjene financijske imovine.

4.4.1.2. Izvješće o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima)

Izvještaj o poslovanju, po analogiji izvještaja o poslovanju države prikazuje klasificirani sažetak i pojedinosti transakcija na prihodima, rashodima, neto stjecanju nefinancijske imovine i financiranju (neto stjecanje financijske imovine i neto zaduživanje). (Jakir Bajo, I. et al., 2011.)

Izvještaj o prihodima i rashodima korisnika proračuna izvještaj je koji se sastavlja za statističke potrebe, u kojem se za izvještajno razdoblje iskazuju podaci o prihodima, rashodima i promjena na nefinancijskoj imovini. (Bičanić, N. et al., 2015.)

Prihodi se definiraju kao transakcije koje povećavaju neto vrijednost financijske imovine, a rashodi kao transakcije koje smanjuju neto vrijednost iste. Izvještaj o poslovanju oblikovan je na metodološkoj i klasifikacijskoj osnovi kao i proračun opće odnosno lokalne države. Iz izvještaja se mogu dobiti pregledne informacije o rezultatima poslovnih, investicijskih aktivnosti i aktivnosti financiranja. Konceptija navedenog izvještaja omogućava da ga se ugradi u izvještaj o izvršenju proračuna te da se izravno omogućava praćenje udovoljenja proračunskim odnosno planskim ograničenjima.

S aspekta makroekonomskog upravljanja i ocjene uspješnosti, ovaj izvještaj služi za utvrđivanje dva važna analitička salda: (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

- prihodi umanjeni za rashode jednaki su neto saldu poslovanja i predstavljaju zbirni pokazatelj kontinuirane održivosti poslovanja države;
- neto posuđivanje (+) / zaduživanje (-) što je jednako neto rezultatu transakcija na financijskoj imovini i obvezama, predstavlja zbirni pokazatelj koji pokazuje koliko financijskih resursa država stavlja na raspolaganje drugim sektorima u gospodarstvu, odnosno koliko koristi resursa stvorenih u drugim sektorima. Zato se taj pokazatelj može smatrati pokazateljem financijskog učinka državnih aktivnosti na gospodarstvo.

4.4.1.3. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

Funkcijska klasifikacija uspostavlja se već pri planiranju proračuna. Sadrži aktivnosti odnosno projekte korisnika proračuna razvrstane prema njihovoj namjeni. Plan po funkcijama znači pridjeljivanje funkcije na razini podskupine svakoj aktivnosti i projektu (programska klasifikacija) prilikom planiranja proračuna. Kako se aktivnosti i projekti sastoje od ekonomske klasifikacije rashoda unutar razreda 3 Rashodi poslovanja i 4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine, to znači da je u svakom rashodu određena funkcija. Brojčane oznake klasifikacije razvrstane su u: razrede, skupine i podskupine. U procesu izvršavanja pojedinih aktivnosti i projekata, tj. evidentiranja potrošnje rashoda unutar aktivnosti i projekata, u računovodstvu se omogućava podatak o tome u koju funkciju su utrošeni planirani rashodi. Ti podaci bitni su u procesu financijskog izvještavanja, i to kod izrade i predaje izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji. U Priručniku statistike državnih financija funkcijska klasifikacija veže se uz klasificiranje rashoda, ali se posebno naglašava kako primjena funkcijske klasifikacije nije ograničena samo na rashodne transakcije. (Milić, A., 2014.)

Iznosi koji se upisuju u stupce 4 i 5 Obrasca: RAS – funkcijski moraju odgovarati ukupno iskazanim rashodima razreda 3 Rashodi poslovanja i 4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine u Obrascu: PR-RAS.

Funkcijski se klasificiraju rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine, dok se izdaci za financijsku imovinu i obveze ne razvrstavaju funkcijski, a time niti ne uključuju u ovaj izvještaj. (Ministarstvo financija, 2017.)

4.4.1.4. Izvješće o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

U izvještaju o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza iskazuju se svi utjecaji na neto vrijednost, koji nisu rezultat poslovnih aktivnosti odnosno financijskih transakcija. (Vašiček, D. et al., 2005.) Navedeni utjecaji se klasificiraju na promjene u vrijednosti kao što su revalorizacija ili procjena te na promjene u obujmu imovine i obveza. Revalorizacija može bit rezultat promjene u tržišnoj vrijednosti imovine odnosno obveza ili inflacije.

Promjene u obujmu (količini) mogu nastati iz različitih razloga: (Jakir Bajo, I. et al., 2011.)

- izvanredni događaji kao što su potresi, poplave, požar, rat, i sl. U ovu kategoriju se klasificira i otpis potraživanja, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine (lom, kvar, i sl.),
- uobičajeni događaji uključuju prepoznavanje do tada neotkrivene i/ili neprepoznate imovine, primjerice otkriće novog rudnika, izvora nafte ili pak iscrpljenje imovine pod zemljom uslijed vađenja,
- reklasifikacija – kada se neki proračunski korisnik izdvoji iz opće države i postane, npr. javno poduzeće ili obratno, u slučaju restrukturiranja ili spajanja proračunskih korisnika i javnih poduzeća.

4.4.1.5. *Izvještaj o obvezama*

Izvještaj o obvezama pregled je određenih obveza na određeni dan. (Bičanić, N. et al., 2015.)

Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17): Izvještaj o obvezama predstavlja pregled ukupnih obveza, podmirenih obveza i neizmirenih obveza proračuna odnosno proračunskih korisnika na određeni dan prema rokovima dospijeca i zadanoj strukturi. Sastavlja se na obrascu OBVEZE.

Izvještaj o obvezama kao financijski izvještaj proračuna i proračunskih korisnika državnog i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave daje kompletan pregled obveza na kraju izvještajnog razdoblja i pruža uvid u niz vrlo bitnih informacija koje omogućavaju kvalitetnije donošenje odluka. Izvještaj o obvezama nezamjenjiv je izvor informacija. Bitno je da ovaj izvještaj bude popunjen s točnim, istinitim, pouzdanim i jasnim podacima. (Milić, A., 2014.)

Obveze proračunskih i izvanproračunskih korisnika prate se kroz: (Milić, A., 2017.)

- stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja,
- povećanje obveza u izvještajnom razdoblju,
- podmirene obveze u izvještajnom razdoblju i
- stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja.

Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17): Svaka od osnovnih grupa podataka razrađuje se prema vrsti obveze i većim je dijelom prilagođena strukturi obveza koju su korisnici dužni pratiti prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu. U skladu s tim dijeli se na četiri kategorije:

- međusobne obveze proračunskih korisnika,
 - obveze za rashode poslovanja,
 - obveze za nabavu nefinancijske imovine i
 - obveze za financijsku imovinu.

Međusobne obveze proračunskih korisnika podrazumijevaju sve obveze stvorene između proračuna i proračunskih korisnika objavljenih u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika za tekuću godinu. (Milić, A., 2014.)

4.4.1.6. Bilješke uz financijske izvještaje

Svrha je bilješki da upotpune i daju dodatne informacije koje su prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima. Stoga, državne jedinice trebaju: pružiti detaljnije informacije o primjenjenom računovodstvenom načelu prilikom sastavljanja financijskih izvještaja, objaviti dodatne informacije koje standardi zahtijevaju a nisu prezentirane u financijskim izvještajima te dati dodatne informacije koje nisu prezentirane a nužne su za objektivno razumijevanje i prezentiranje financijskih izvještaja.

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 28/17) navodi da sastavni dio financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika su bilješke uz financijske izvještaje. Bilješke su financijski izvještaj koji predstavlja dopunu svim drugim financijskim izvještajima. Bilješke mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane, a podaci se mogu dodatno prikazati grafički i tablično. Kako bi se podaci koji se navode u Bilješkama lakše povezali s podacima u obrascima financijskih izvještaja koji se pojašnjavaju, potrebno ih je označiti rednim brojevima s pozivom na AOP oznaku u izvještaju na koji se odnose.

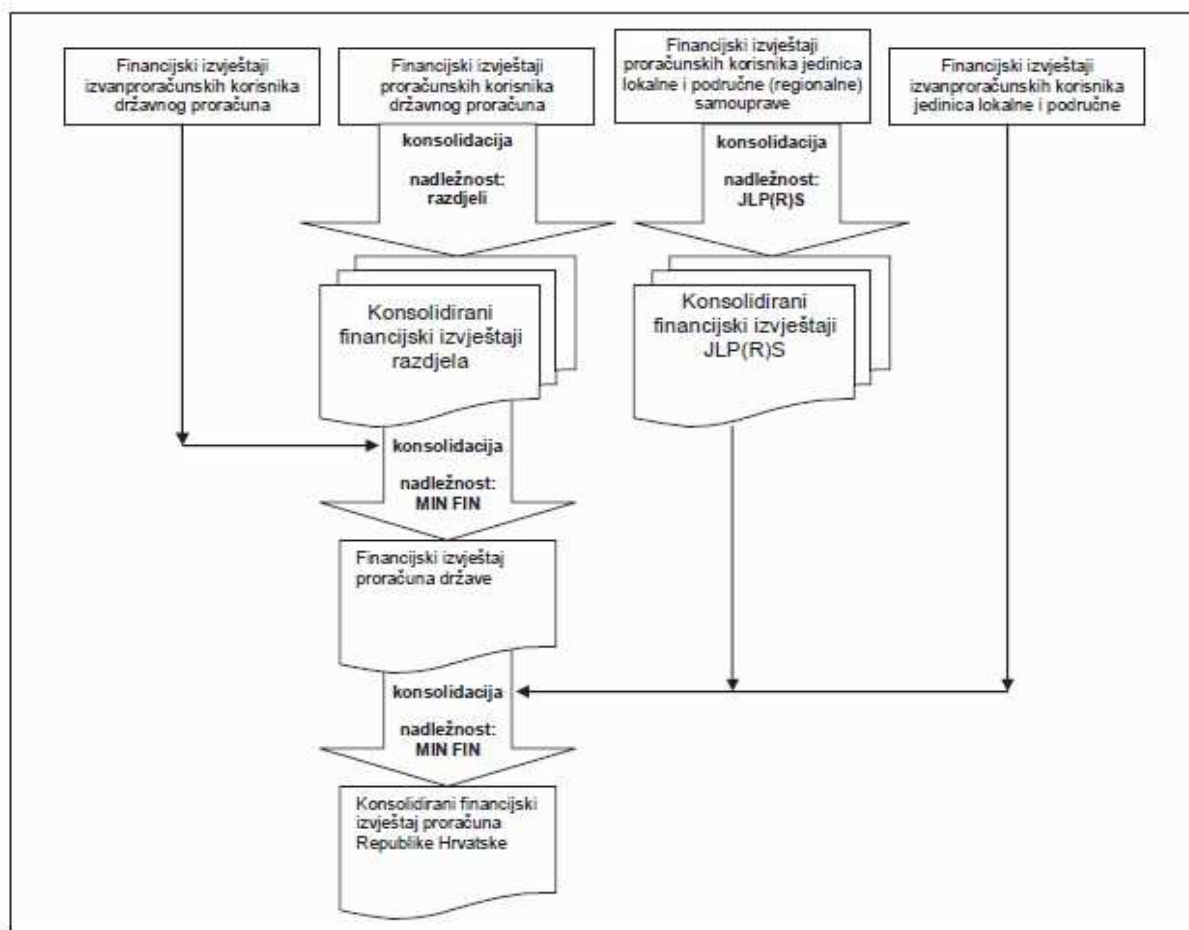
4.4.2. Konsolidacija financijskih izvještaja

U proračunskom sustavu konsolidacija financijskih izvještaja je obvezujući postupak prikazivanja resursa i rezultata poslovanja opće države, kao jedne ekonomske cjeline, odnosno jednog izvještajnog subjekta.

Postupci konsolidacije primarno ovise o organizacijskoj i institucionalnoj strukturi države i javnog sektora, ali i o stupnju izgrađenosti i načinu funkcioniranja državnog financijskog i pratećeg informatičkog sustava. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Postupak konsolidacije financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj može se prikazati sljedećom slikom.

Slika 6. Proces konsolidacije financijskih izvještaja opće države



Izvor: Broz Tominac, S. et al., 2015., str 44.

Na slici je prikazana shema procesa konsolidacije financijskih izvještaja opće države na tri razine:

- Na prvoj razini nadležna ministarstva/razdjeli i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidiraju izvještaje svojih proračunskih korisnika. Svaki od izvanproračunskih fondova daje jedinstveni izvještaj za svoju grupu.
- Na drugoj razini konsolidirani izvještaji grupa s prve razine konsolidiraju se u izvješća proračuna (državnog i jedinica lokalne samouprave i uprave) i izvještaja izvanproračunskih fondova. Konsolidacijom na ovoj razini eliminiraju se transakcije između grupa s prve razine.
- Na trećoj razini povezivanjem izvještaja državnog proračuna i izvanproračunskih fondova (konsolidirana središnja država) s izvještajima proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave dobiva se konsolidirani izvještaj opće države. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Računovodstveni postupci i priprema podataka za konsolidirane financijske izvještaje države obuhvaćeni su međunarodnom standardizacijom državnog računovodstva. Za primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja pripremljen je jedinstven, opsežan standard koji se veže na standardizirana rješenja koja su uređena Međunarodnim računovodstvenim standardom - MRS27, za računovodstvo poduzetnika. U uvjetima primjene novčanog koncepta postupci konsolidacije su uređeni u okviru međunarodnog računovodstvenog standarda za primjenu navedenog modela.

4.5. Odgovornost i obveze za vođenje proračunskog računovodstva

Zakon o proračunu uvodi i pojam "odgovorna osoba proračunskog korisnika" koja je odgovorna za ustroj te za zakonito i pravilno vođenje proračunskog računovodstva. (Vašiček, D. et al., 2011.)

Ovlaštenoj stručnoj organizaciji ili osobi može se povjeriti vođenje proračunskog računovodstva. Osoba kojoj je povjereno vođenje računovodstva ili osoba koja rukovodi računovodstvenom službom proračunskog korisnika odgovorna je za sastavljanje financijskih izvještaja. Potrebno je istaknuti da se Pravilnikom o proračunskom računovodstvu određuje da se odgovornost za vođenje računovodstva ne može prenositi na izvršitelja.

Odgovorna osoba proračunskog korisnika odgovorna je za potpisivanje i podnošenje financijskih izvještaja.

5. USPOREDBA RAČUNOVODSTVENIH KONCEPATA U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU ODABRANIH DRŽAVA JUGOISTOČNE EUROPE

Razvoj državnog računovodstva, kontrole i revizije u javnom sektoru potrebno je promatrati sa stupnjem razvoja države, što podrazumijeva organizaciju državne administracije, gospodarski razvoj i razvoj društva u cjelini, politički i teritorijalni ustroj te strukturu i veličinu javnog sektora. U ovom dijelu predstaviti će se komparativni prikaz računovodstvenih sustava u javnom sektoru Republike Hrvatske, Bosne i Hercegovine kroz dva entiteta (Federaciju Bosne i Hercegovine i Republiku Srpsku), Republike Slovenije i Republike Srbije.

5.1. Računovodstveni koncept u proračunskom računovodstvu Federacija Bosne i Hercegovine

Struktura Federacije Bosne i Hercegovine (u nastavku FBiH) složena je i sastoji se od 10 županija, 81 općine i 6 gradova. Svaka županija ima svoje ministarstvo i ministarstvo financija, svoj zavod za zapošljavanje i zdravstvenog osiguranja te na federalnom nivou mirovinsko i invalidsko osiguranje. Financijsko i proračunsko izvještavanje regulirano je nizom zakonskih i podzakonskih akata.

Zakon o proračunima institucija FBiH je krovni zakon iz kojeg proizlaze svi ostali zakoni i podzakonski akti koji se donose na financijsko i proračunsko izvještavanje. Normativni akti koji uređuju područje računovodstva i izvještavanja u FBiH su: (Vašiček, V. et al., 2016.)

- Zakon o proračunima institucija Federacije BiH (Službene novine FBiH, br. 102/13, 13/14, 8/15, 91/15 i 102/15)
- Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine FBiH, br. 83/09);
- Zakon o Riznici/ Trezoru u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine FBiH, br. 58/02, 19/03 i 79/07);
- Pravilnik o knjigovodstvu proračuna u FBiH (Službene novine FBiH, br. 60/14);
- Pravilnik o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna u FBiH (Službene novine FBiH, br. 69/14 i 14/15);
- Zakon o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji BiH (Službene novine FBiH, br. 22/06, 43/08, 22/09, 35/14).

Kroz Zakon o proračunima institucija FBiH definirane su sljedeće kategorije: proračun, proračunski izdaci, proračunski prihodi, proračunski rashodi, proračunsko računovodstvo, javni prihodi, konsolidacija, modificirana računovodstvena osnova, neto financiranje, tekuća bilanca, ukupan suficit/deficit te ukupan finansijski rezultat.

Zakonom je modificirana računovodstvena osnova definirana kao osnova prema kojoj se primitci i prihodi priznaju u razdoblju kada su mjerljivi i raspoloživi, tj. kada su uplaćeni na jedinstveni račun riznice (JRR), dok se izdatci i rashodi priznaju na temelju nastanka događaja i u razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju.

Vlada donosi uredbu o računovodstvu za proračun Federacije, proračune kantona, gradova, općina i izvanproračunskih fondova. Ministarstvo financija osigurava provođenje jedinstvenih računovodstvenih procedura i donosi propise o knjigovodstvu te sadržaju i načinu finansijskog izvještavanja za sve proračunske korisnike i izvanproračunske fondove. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Izrada i izvršavanje proračuna FBiH zasniva se na načelima jedinstva, uravnoteženosti, točnosti i zakonitosti proračuna, načela univerzalnosti, načela jedne godine, ekonomičnosti, učinkovitosti, transparentnosti i participativnosti. Svi primitci i izdatci, prihodi i rashodi iskazuju se po bruto načelu u proračunu.

Uredbom o računovodstvu proračuna računovodstvo proračuna temelji se na računovodstvenim načelima istinitosti, točnosti, pouzdanosti, blagovremenosti, sveobuhvatnosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja.

Proračunski korisnici vode knjigovodstvo proračuna po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu konta iz propisanog Analitičkog kontnog plana za proračun i proračunske korisnike, zatim po načelu fondovskog knjigovodstva i računovodstvenih skupina te suglasno odredbi članka 33. Stavka 2. Zakona o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine Federacije BiH, br. 83/09), odnosno koriste Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (MRSJS). (Vašiček, V. et al., 2016.)

U Pravilniku o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna u FBiH se propisuje sljedeće standardne proračunske klasifikacije: organizacijska, funkcionalna, ekonomska i fondovska klasifikacija.

5.2. Računovodstveni koncept u proračunskom računovodstvu Republike Srpske

Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske uređena je domena računovodstva i revizije kroz značajna pitanja za organizaciju i funkcioniranje sustava knjigovodstva i računovodstva te pripremu i prezentaciju finansijskih izvještaja. Obveznici primjene ovog zakona su svi oblici dioničkih društva, druga profitna i neprofitna društva, poduzetnici koji svoje knjige vode prema sustavu dvojnog knjigovodstva, ali i korisnici prihoda proračuna Republike, proračuna općina, gradova i fondova. Navedenim Zakonom, kao normativna osnova finansijskog izvještavanja usvojeni su MRS/MSFI - Međunarodni računovodstveni standardi / Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja, MSFI - Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja za MSE i MRSJS - Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. U Republici Srpskoj dvojno knjigovodstvo primjenjuju sve pravne osobe bez obzira na to jesu li profitno orijentirane ili ne, a poduzetnici se mogu opredijeliti hoće li svoje poslovne knjige voditi prema sustavu jednostavnog ili dvojnog knjigovodstva. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Sustav računovodstva proračuna Republike Srpske uređen je nizom propisa a to su sljedeći:

- Zakon o proračunskom sustavu Republike Srpske kojim je regulirano računovodstvo i finansijsko izvještavanje proračunskih korisnika,
- Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za proračunske korisnike u Republici Srpskoj,
- Zakon o trezoru i
- Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, sadržaju računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda proračuna Republike Srpske.

Do 2013. godine proračunski korisnici primjenjivali su modificiranu obračunsku osnovu računovodstva, kako za potrebe izvještavanja o izvršenju proračuna tako i za potrebe finansijskog izvještavanja. Ta osnova podrazumijevala je da se proračunski prihodi priznaju u računovodstvenom obračunskom periodu u kojem su mjerljivi i raspoloživi, a proračunski rashodi u računovodstvenom obračunskom periodu u kojem je nastala obaveza za plaćanje, bez obzira na to je li izvršeno i samo plaćanje. Sredstva i izvori sredstava za potrebe njihove prezentacije u finansijskim izvještajima proračunskih korisnika priznaju se u skladu s odredbama relevantnih MRSJS. Usvajanjem MRSJS 23 – Prihodi iz transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi), 2013. godine finansijsko izvještavanje zasnovano je na punoj obračunskoj osnovi. Navedeni kontni okvir ima obilježja bilančnog kontnog okvira i

omogućava izvještavanja u skladu sa MRSJS na obračunskoj osnovi ali i izvještavanje o izvršenju proračuna na modificiranoj obračunskoj osnovi. Prema bilančnoj pripadnosti, Klase 0, 1, 2 i 3 čine klase bilančnih stanja dok su Klase 4 i 7 klase bilance uspjeha. U svrhu izvještavanja o izvršenju budžeta bilo je potrebno uvesti posebne klase koje se odnose na primitke i izdatke. Istovremeno, u okviru klasa koje se odnose na prihode i rashode, formirane su posebne grupe koje obuhvaćaju obračunske prihode i rashode, koji predstavljaju pozicije izvještaja o izvršenju proračuna. U okviru klase prihoda i rashoda, na grupama konta 77 i 47, izdvajaju se rashodi i prihodi obračunskog karaktera koji ne zahtijevaju odljev, odnosno ne uzrokuju priljev gotovine. (Vašiček, V. et al., 2016.)

5.3. Računovodstveni koncept u proračunskom računovodstvu Republike Slovenije

Na temelju Zakona o računovodstvu i Zakona o javnim financijama, u Sloveniji se na području proračunskog računovodstva upotrebljavaju sljedeći podzakonski akti (Vašiček, V. et al., 2016.):

- Pravilnik o raščlanjivanju i mjerenju prihoda i rashoda pravnih osoba javnog prava (Uradni list RS, br. 134/03, 34/04, 13/05, 114/06 – ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10, 97/12 i br. 100/15),
- Pravilnik o jedinstvenom kontnom planu za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava (Uradni list RS, br. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13, 94/14 i 100/15),
- Pravilnik za koordinaciju računovodstvenih evidencija za korisnike jedinstvenog kontnog plana sa Zakonom o računovodstvu (Uradni list RS br. 110/99 i br. 26/00, popr. 27/00),
- Pravilnik o načinu i rokovima koordinacije potraživanja i obaveza po članku 37. Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, br. 117/02 i br. 134/03, 109/13), Pravilnik o načinu i stopama otpisa materijalne i nematerijalne dugoročne imovine (Uradni list RS, br. 45/05, 138/06, 120/07, 48/09, 112/09, 58/10, 108/13 i br. 100/15),
- Pravilnik o sastavljanju godišnjih računovodstvenih izvještaja za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava (Uradni list RS, br. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10 – popr., 104/10 i br. 104/11),
- Pravilnik o pripremi konsolidirane imovinske bilance države i općina (Uradni list RS, br. 26/03, 117/05, 120/07, 32/08, 10/09, 101/10 i br. 106/13).

To znači da se prihodi, odnosno rashodi priznaju kada su ispunjena dva zahtjeva (3. paragraf 15. članka ZR-a i 3. članak Pravilnika o raščlanjivanju i mjerenju prihoda i rashoda korisnika jedinstvenog kontnog nacrt): (Vašiček, V. et al., 2016.)

- nastao je poslovni događaj koji uzrokuje iskazivanje prihoda odnosno rashoda;
- novac, odnosno njegov ekvivalent je primljen odnosno isplaćen, pri čemu novčani tok nije obavezan, ako se na drugi način plate potraživanja odnosno obaveze.

Načelo novčanog toka pri iskazivanju prihoda i rashoda isključivo koriste državni i općinski organi te organizacije, uži dijelovi općina, ZZZS - Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije i ZPIZ - Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije te javni fondovi (drugi korisnici jedinstvenog kontnog plana), čijih osnivač je država ili općina. Sve ostale pravne osobe javnoga prava (javni zavodi, agencije, instituti, komore i drugi), koje prepoznajemo kao korisnike jedinstvenog kontnog plana priznaju prihode i rashode po računovodstvenom načelu nastanka poslovnog događaja (fakturirane realizacije), po kojem se prihodi i rashodi priznaju kada je poslovni događaj nastao. Međutim, ta skupina korisnika zbog evidencije vodi poslovne knjige i po načelu novčanog toka (15. članak ZR - Zakon o računovodstvu). (Vašiček, V. et al., 2016.)

5.4. Računovodstveni koncept u proračunskom računovodstvu Republike Srbije

Proračunsko računovodstvo u Republici Srbiji podrazumijeva vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje, dostavljanje i objavljivanje financijskih Izvještaja korisnika proračunskih sredstava i organizacija za obavezno socijalno osiguranje. Dakle, proračunsko računovodstvo se primjenjuje samo na dio javnog sektora. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Uredba o proračunskom računovodstvu Republike, regulatorni je okvir kojim se uređuje funkcioniranje i organiziranje proračunskog računovodstva te je donesena na temelju Zakona o proračunskom sustavu.

Uredbom se uređuje: (Vašiček, V. et al., 2016.)

- osnova za vođenje proračunskog računovodstva;
- način vođenja poslovnih knjiga i čuvanja računovodstvenih isprava,
- vrste financijskih izvještaja,
- način i rokovi izvještavanja i
- sustav glavne knjige riznice.

Vođenje proračunskog računovodstva temelji se na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi. Primjena gotovinske osnove podrazumijeva priznavanje poslovnih događaja i transakcija u trenutku primitka, odnosno isplate novčanih sredstava.

Financijski rezultat se utvrđuje na temelju promjena gotovinskih ekvivalenata i salda gotovine. Osnova za mjerenje financijskog rezultata je saldo novčanih sredstava. Naime, korisnici proračunskih sredstava za potrebe internog izvještavanja mogu primjenjivati obračunsku računovodstvenu osnovu.

Financijski izvještaji na gotovinskoj osnovi su Izvještaj o novčanim tokovima i Izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju. Međutim, korisnici proračunskih sredstava i organizacija obveznog socijalnog osiguranja sastavljaju i ostale izvještaje sastavljene u skladu sa usvojenim računovodstvenim politikama, a to su: Bilanca stanja, Bilanca prihoda i rashoda, Izvještaj o izvršenju proračuna, Izvještaj o korištenju sredstava iz tekuće i stalne proračunske rezerve i Izvještaj o garancijama danim tijekom fiskalne godine.

6. MEĐUNARODNE AKTUALNOSTI U DRŽAVNOM RAČUNOVODSTVU

Proces globalizacije i postavke za harmoniziranim okvirom financijskog izvještavanja nisu zaobišle javni sektor. Prilikom povezivanja nacionalnih gospodarstava zahtijeva se ujednačavanje financijskog izvještavanja jedinica javnog sektora te da se približi praksi privatnog sektora.

Harmonizacija državnih računovodstvenih sustava implicira izgradnju integralnog i standardiziranog računovodstvenog sustava za praćenje planiranja i izvršenja proračuna, i ukupnog poslovanja ekonomskih subjekata u sustavu proračuna, konvergenciju državnog računovodstvenog sustava poduzetničkom računovodstvenom sustavu te konvergenciju statističkih i računovodstvenih sustava. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Proces harmonizacije se odvija u tri smjera:

- usklađivanje nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor sa međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor,
- usklađivanje Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor sa međunarodnim računovodstvenim standardima namijenjenim subjektima u privatnom sektoru (Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)),

- te usklađivanje Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor sa međunarodnim statističkim standardima (GFS, ESA). Na taj način se pospješuje usklađenost ciljeva računovodstva i financijskog izvještavanja s proračunom, a na međunarodnoj razini postiže se usporedivost nacionalnih gospodarstava i u dijelu javne potrošnje. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Istraživanja pokazuju da su razvijene zemlje unaprijedile računovodstvene i izvještajne sustave, dok su ti procesi u početnim fazama ili tek predstoje u tranzicijskim zemljama. Pristupi razvijenih zemalja reformi državnog računovodstva su različiti, kao što je različita i dinamika te kvaliteta promjena. Pritom se procesi implementacije obračunske osnove pokazuju dugotrajnim, zahtjevnim, i kompleksnim pa tranzicija računovodstva s novčane osnove na obračunsku osnovu kao i prihvaćanje/prilagođavanje smjernicama MRSJS zahtijeva postupnost i provodi se fazno na način da se u svakoj fazi prihvaća djelomično ili potpuno rješenje pojedinog područja koje vodi u cjelini prema potpunoj primjeni obračunske osnove. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Potreba uvođenja računovodstvene osnove nastanka događaja u javni sektor pojavila se u drugoj polovici dvadesetog stoljeća i korespondira s promjenama koje zahtijevaju uvođenje novih upravljačkih pristupa i odgovornosti javnog menadžmenta. Novi javni menadžment je pokret koji nosi sljedeće ciljeve: unapređenje učinkovitosti i djelotvornosti u javnom sektoru, poticanje odgovornosti državnih jedinica prema korisnicima i kupcima njihovih usluga, smanjenje javnih izdataka, unapređenje i jačanje odgovornosti menadžmenta. Događaju se promjene u odgovornostima menadžmenta, prelazak s mjerenja inputa na mjerenje i kontrolu outputa, unapređenje metodologije mjerenja uspješnosti i srodni procesi. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Povijesno gledano može se reći da su reforme državnog računovodstva započele sredinom osamdesetih u Velikoj Britaniji, Australiji i Novom Zelandu. U ranim devedesetima s reformama su započele Kanada i razvijene zemlje Europe. Iskustva razvijenih zemalja ukazuju na potrebu sagledavanja reforme državnog računovodstva kao skupa dugoročnih i složenih procesa.

Pregled primjene pojedinih računovodstvenih osnova u sustavu računovodstva i financijskog izvještavanja te sustavu budžetiranja, u odabranim europskim zemljama, na trima razinama - središnja, regionalna i lokalna država, predstavljen je u tablicama 4., 5., i 6. u nastavku.

Tablica 4. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja – središnjadržava

Integralno računovodstvo	Računovodstvo i financijsko izvještavanje				Planiranje i izvršavanje proračuna (budžetiranje)			
	Osnova	Obračunska osnova ¹⁰	Modificirana obračunska osnova ¹¹	Novčana osnova	Obračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova
Država								
Austrija	X				X			
Belgija	X							X
Danska	X							X
Finska	X					X		
Francuska	X							X*
Grčka			X					X
Italija	X**		X**				X	
Nizozemska			X				X	
Njemačka			X					X
Portugal	X							X
Španjolska	X						X	
Švedska	X					X		
Švicarska	X				X			
UK	X				X			

Izvor: Vašiček, V. et al., 2016., str. 140.

* U primjeni je novčana osnova uz dodatne evidencije sa obračunskim veličinama.

** Financijski izvještaji pripremaju se po obračunskoj osnovi ali zahtijevaju i iskaz po modificiranoj novčanoj osnovi.

¹⁰ Sinonim za računovodstveni koncept nastanka događaja.

¹¹ Sinonim za modificirani računovodstveni koncept nastanka događaja.

Tablica 5. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja – regionalna država

Integralno računovodstvo	Računovodstvo i financijsko izvještavanje				Planiranje i izvršavanje proračuna (budžetiranje)				
	Osnova	Obračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova	Obračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova
Država									
Austrija		Različiti pristupi u primjeni po regijama						X	
Belgija		Različiti pristupi u primjeni po regijama							X
Danska	X								X
Finska		n/a				n/a			
Francuska		X							X
Grčka					X**				X
Italija				X***				X	
Nizozemska		n/a				n/a			
Njemačka	X				X****				X
Portugal		n/a				n/a			
Španjolska	X							X	
Švedska		n/a				n/a			
Švicarska	X					X			
UK		n/a				n/a			

Izvor: Vašiček, V. et al., 2016., str. 141-142.

* U primjeni je novčana osnova uz dodatne evidencije sa obračunskim veličinama.

** Planirana je skoro primjena obračunske osnove u općinama.

*** Financijski izvještaji pripremaju se po obračunskoj osnovi ali zahtijevaju i iskaz po modificiranoj novčanoj osnovi.

**** Većina saveznih pokrajina primjenjuju novčanu osnovu, manji broj primjenjuje obračunsku osnovu.

Tablica 6. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja – lokalna država

Integralno računovodstvo	Računovodstvo i financijsko izvještavanje				Planiranje i izvršavanje proračuna (budžetiranje)			
	Osnova	Obračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova	Obračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova
Država								
Austrija	Različiti pristupi po jedinicama lokalne države							
Belgija	X							X
Danska		X		X*				X
Finska	X				X			
Francuska		X						X**
Grčka	X							X
Italija	X		X***				X	
Nizozemska		X				X		
Njemačka	X		X	X****				X*****
Portugal	X							X
Španjolska	X						X	
Švedska	X					X		
Švicarska	X				X			
UK	X							Nije propisano

Izvor: Vašiček, V. et al., 2016., str. 143.

* Pretežito je usvojena praksa izvještavanja na novčanoj osnovi, ali je prisutna i praksa modificirane obračunske osnove.

** U primjeni je novčana osnova uz dodatne evidencije sa obračunskim veličinama.

*** Opća praksa vođenja računovodstva je na modificiranoj novčanoj osnovi. Financijskim izvještavanjem na obračunskoj osnovi dopunjuju se potrebne informacije.

**** Pretežito je usvojena praksa izvještavanja na obračunskoj osnovi, ali je još uvijek dopuštena i praksa modificirane novčane osnove.

***** Osnova planiranja i izvršavanja proračuna usklađuje se s osnovom u računovodstvu i financijskom izvještavanju u većini jedinica saveznih država. U manjem dijelu njih još je uvijek u primjeni novčana osnova.

Podaci u navedenim tablicama ukazuju na različitosti u primjeni, čak i unutar iste države, po regijama i općinama, stoga možemo zaključiti da je harmonizacija računovodstvene osnove u državnom računovodstvu jako zahtjevan i složen proces.

Vidljivo je izražena vertikalna heterogenost i relativna horizontalna homogenost u pogledu primjene računovodstvenih osnova u sustavu državnog računovodstva i financijskog izvještavanja te relativno vertikalna homogenost u pogledu primjene računovodstvenih osnova u sustavu budžetiranja. Vertikalna harmonizacija primjene računovodstvenih osnova u sustavu državnog računovodstva i financijskog izvještavanja primjetna je tek u manjem broju predstavljenih zemalja (Finska, Italija, Portugal i Španjolska), dok je horizontalna ujednačenost u primjeni računovodstvene osnove u sustavu državnog računovodstva i financijskog izvještavanja uočljiva u većem broju uključenih zemalja. (Vašiček, V. et al., 2016.)

Promatrajući podatke na svim razinama države, dolazimo do zaključka da je proces harmonizacije u sustavu računovodstva primjenom osnove nastanka događaja ponajviše prisutan na razini središnje države u 10 od 14 zemalja, koji je potaknut razvojem Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) za javni sektor utemeljenim na obračunskoj osnovi uz primjenu jedinstvenog računskog plana.

Na razini središnje države je izražena visoka razina primjena obračunske osnove koja se može sagledati kao polazna osnova za buduću primjenu IPSAS - Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor ili EPSAS - Europske računovodstvene standarde u javnom sektoru. Procese ili pripremu za proces usvajanja i implementacije IPSAS su započele Austrija, Francuska, Portugal i Švicarska. U primjeni računovodstvenih koncepta na razini regionalne države prisutan je najniži stupanj horizontalne ujednačenosti, što može biti posljedica različitosti u procesima decentralizacije.

Promjene u primjeni računovodstvenih osnova odnosno konceptata u sustavu budžetiranja, najčešće se kreću u smjeru djelomičnog ili potpunog napuštanja novčane računovodstvene osnove u proračunskim procesima. Djelomično napuštanje novčane osnove znači provedbu potrebnih prilagodbi računovodstvenog sustava u smislu osiguravanja dodatne dokumentacije sa ponekim transakcijama temeljenim na obračunskoj osnovi. (Vašiček, V. et al., 2016.) Za primjer implementacije pune obračunske osnove u sustavu budžetiranja od navedenih zemalja ističu se Austrija, Švicarska i Velika Britanija.

7. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE PRIMJENE MODIFICIRANOG NAČELA NASTANKA DOGAĐAJA U SUSTAVU PRORAČUNSKIH KORISNIKA REPUBLIKE HRVATSKE

7.1. Definiranje uzorka

Istraživanje anketnim upitnikom provedeno je početkom srpnja do kraja listopada 2017. godine.

Osnovni skup proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj sastoji se od:

- 642 proračunskih korisnika državnog proračuna,
- 576 jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, i to:
 - 428 općina,
 - 127 gradova,
 - 20 županija, te
 - Grada Zagreba koji ima poseban status grada i županije,
- 8 izvanproračunskih korisnika državnog proračuna,
- 20 izvanproračunskih korisnika jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,
- te ostalih proračunskih korisnika državnog proračuna.

Slučajni uzorak na kojem je provedeno istraživanje obuhvaća:

- 21 županija,
- 19 općina,
- 23 gradova,
- 13 zdravstvenih ustanova,
- 14 kulturnih ustanova,
- 16 obrazovnih ustanova te
- 6 ostalih proračunskih korisnika (javne vatrogasne postrojbe).

Od 112 ispitanika na anketu su odgovorila 42 ispitanika, što čini 38% uzorka. U nastavku slijedi tablica 7. u kojoj su navedeni ispitanici prema mjestu rada.

Tablica 7. Struktura ispitanika prema mjestu rada

Ispitanici	Ukupni broj ispitanika	Broj ispitanika koji je odgovorio na anketu	Struktura (u %)
Županija	21	7	33,3
Općina	19	7	36,8
Grad	23	12	52,1
Zdravstvena ustanova	13	3	23,1
Kulturna ustanova	14	4	28,5
Obrazovna ustanova	16	6	37,5
Ostali proračunski korisnici	6	3	50
Ukupno	112	42	37,5

Izvor: Izrada autora

7.2. Metodologija istraživanja

Anketni upitnik izrađen je Google Docs-om koji se slao e-poštom odgovornim osobama za područje proračunskog računovodstva koji rade u pravnim subjektima unutar opće države. Istraživanjem su bili obuhvaćeni gradovi, općine, županije, kulturne, zdravstvene i obrazovne ustanove te ostali proračunski korisnici u Republici Hrvatskoj koji su odabrani slučajnim izborom.

Anketni upitnik koji se nalazi u prilogu sastoji se od kratkih uputa i 13 pitanja te bio je poslan na 112 e-adrese. Za popunjavanje upitnika bilo je potrebno nekoliko minuta. Na anketu su odgovorile 42 osobe.

Proračunski korisnici bili su upoznati da je anketiranje anonimno i da će se odgovori statistički obraditi i sumarno prikazati.

U anketnom upitniku postavljene su sljedeće vrste pitanja:

- Zatvorenog tipa – ispitanik bira između više ponuđenih odgovora,
- Otvorenog tipa – ispitanik odgovara na pitanje kako mu najviše odgovara svojim riječima,
- Jednostavna pitanja s potpitanjem,

- Mogućnost višestrukog odabira odgovora,
- Rangiranje prema značajnosti (od najznačajnijeg ka manje značajnom), te
- Likertova skala kojom se mjeri stupanj slaganja ispitanika s određenim izjavama na skali od 1 do 4.

U samom radu valja navesti prednosti i nedostatke anketnog istraživanja. Prednost anketnog istraživanja je da nam ona omogućava da u kratkom vremenu se može doći do traženih informacija, a to uvelike smanjuje trošak samog istraživanja. Neki nedostaci anketiranja su različita stručnost ispitanika koji ista pitanja razumiju na drugačiji način te nemogućnost provjeravanja odgovora ispitanika na istraživanje.

7.3. Analiza rezultata istraživanja

U nastavku su prikazani rezultati istraživanja anketnim upitnikom.

Anketno pitanje br. 1. Struktura ispitanika s obzirom na spol

Od ukupnog broja ispitanika, 33 (78,6%) je bilo ženskog spola, dok ih je muškog spola bilo 9 (21,4%). U nastavku je u tablici prikazana struktura ispitanika s obzirom na spol.

Tablica 8. Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na spol

Ispitanici	Broj ispitanika	Struktura (u %)
Ž	33	78,6
M	9	21,4
Ukupno	42	100,00

Izvor: Izrada autora

Anketno pitanje br. 2. Struktura ispitanika s obzirom na mjesto rada

U tablici 9. uočavamo da najveći broj ispitanika koji su odgovorili na anketu zaposleni u gradovima (12).

Tablica 9. Distribucija frekvencija radnog mjesta ispitanika

Ispitanici	Broj ispitanika	Struktura (u %)
Županija	7	16,7
Općina	7	16,7
Grad	12	28,6
Zdravstvena ustanova	3	7,1
Kulturna ustanova	4	9,5
Obrazovna ustanova	6	14,3
Ostali proračunski korisnici	3	7,1
Ukupno	42	100,00

Izvor: Izrada autora

H1. Proračunski korisnici primjenom aktualnog modificiranog načela nastanka događaja priznaju prihode na temelju priljeva novčanih sredstava i rashode na temelju nastanka poslovnog događaja. Ova hipoteza testirati će se analizom anketnog upitnika pitanjem 3 i 4.

Anketno pitanje br. 3. „Primjenom aktualnog modificiranog načela nastanka događaja priznaju li se u računovodstvu ovog javnog subjekta prihodi na temelju priljeva novčanih sredstava.“

Utvrđeno je da svih 42 ispitanika u računovodstvu javnog subjekta priznaje prihode na temelju priljeva novčanih sredstva. Shodno tome, nitko nije naveo drugi način priznavanja prihoda.

Tablica 10. Priznavanje prihoda

Ispitanici	Broj ispitanika	Struktura (u %)
DA	42	100,00
NE	0	0,00
Ukupno	42	100,00

Izvor: Izrada autora

Anketno pitanje br. 4. „Primjenom aktualnog modificiranog načela nastanka događaja priznaju li se u računovodstvu ovog javnog subjekta rashodi na temelju nastanka poslovnog događaja.“

Utvrđeno je da svih 42 ispitanika u računovodstvu javnog subjekta priznaje rashodi na temelju nastanka poslovnog događaja. Shodno tome, nitko nije naveo drugi način priznavanja rashoda.

Tablica 11. Priznavanje rashoda

Ispitanici	Broj ispitanika	Struktura (u %)
DA	42	100,00
NE	0	0,00
Ukupno	42	100,00

Izvor: Izrada autora

Dakle, hipoteza H1. kojom se pretpostavlja da svi proračunski korisnici priznaju prihode i rashode primjenom modificiranog načela nastanka događaja može se prihvatiti, s obzirom da su svi ispitanici to potvrdili.

Primjenom načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu formira se kvalitetna baza podataka koja je nužna za učinkovito upravljanje, planiranje, mjerenje učinaka te kontrolu javnih prihoda i rashoda pri čemu je isto tako nužna primjena načela dobrog gospodarenja.

Također, obveza je svih proračunskih korisnika uključivanje svih prihoda i primitaka, rashoda i izdataka u proračun, sukladno ekonomskoj, programskoj, funkcijskoj, organizacijskoj, lokacijskoj klasifikaciji te svim izvorima financiranja.

H2. Proračunski korisnici upoznati su i poštuju Međunarodne računovodstvene standarde (IPSAS/MRSJS). Ova hipoteza testirati će se analizom anketnog upitnika pitanjem 5 i 6.

Anketno pitanje br. 5. „U kojoj mjeri se poštuju Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS/MRSJS)?“

Tablica 12. Poštivanje MRSJS

Ispitanici	Broj ispitanika	Struktura (u %)	Kumulativni niz
Nimalo	0	0,00	0,00
Djelomično	14	33,3	33,3
U potpunosti	23	54,8	88,1
Ne mogu procijeniti	5	11,9	100,00
Ukupno	42	100,00	

Izvor: Izrada autora

Iz tablice 12. može se vidjeti da najveći postotak ispitanika je naveo da „u potpunosti” poštuje MRSJS odnosno njih 23. Nešto manji broj ispitanika njih 14 odnosno 33,3%, odgovorio je da djelomično poštuju standarde. Nitko od ispitanih proračunski korisnika nije naveo da uopće ne poštuje MRSJS.

Tablica 13. Testiranje hipoteze H2.

Hi- kvadrat	
Dobiveni χ^2	11,57
df= broj kategorija – 1	2
Granični χ^2 (5%)	5,992
Granični χ^2 (1%)	9,210

Izvor: Izrada autora

Dobiveni hi-kvadrat znatno je veći od granične vrijednosti 5,992 pa se odbacuje hipoteza H2.

Anketno pitanje br. 6. „Koji je stupanj upoznatosti s MRSJS?”

Stupanj upoznatosti sa MRSJS, ispitanici su iskazali na način da označe jesu li su poznati nimalo, djelomično, u potpunosti ili ne mogu procijeniti.

Iz tablice 14. se može uočiti da najveći broj ispitanika (57,1%) ima djelomično znanje o MRSJS, dok je samo 31,0% odnosno 13 ispitanika u potpunosti upoznato s MRSJS.

Tablica 14. Upoznatost s MRSJS

Ispitanici	Broj ispitanika	Struktura (u %)	Kumulativni niz
Nimalo	2	4,8	4,8
Djelomično	24	57,1	61,9
U potpunosti	13	31,0	92,9
Ne mogu procijeniti	3	7,1	100,00
Ukupno	42	100,00	

Izvor: Izrada autora

Tablica 15. Testiranje hipoteze H2

Hi- kvadrat	
Dobiveni χ^2	30,19
df= broj kategorija – 1	3
Granični χ^2 (5%)	7,815
Granični χ^2 (1%)	11,344

Izvor: Izrada autora

Dobiveni hi-kvadrat znatno je veći od granične vrijednosti 7,815 pa se odbacuje hipoteza H2.

Razlog nedostatne upoznatosti sa standardima može biti nedovoljno ulaganje u edukaciju i usavršavanje djelatnika koje se može provoditi putem seminara, stručnih skupova, dostupnosti stručne literature, i sl.

Cilj je navedenih standarda ujednačiti različite računovodstvene standarde u različitim zemljama, na način da se potiče prihvaćanje istih od strane nacionalnih tijela i računovodstvenih autoriteta.

H3. Uvođenjem načela nastanka događaja došlo bi do poboljšanja obujma i kvalitete prezentiranih informacija subjekta, isto tako olakšalo bi se upravljanje imovinom i obvezama. Ova hipoteza testirati će se analizom anketnog upitnika pitanjem 7 i 8.

Istraživanje pokazuje da je primjena modificiranog načela nastanka događaja 100%-tna, no, s obzirom na veličinu, odnosno reprezentativnost uzorka, takav rezultat treba razmatrati s rezervom.

Anketno pitanje br. 7. „S obzirom da bi se primjenom načela nastanka događaja prihodi i rashodi priznavali u trenutku kada su nastali, u kojoj mjeri bi po Vašoj procjeni došlo do poboljšanja obujma i kvalitete prezentiranih informacija?“

Tablica 16. Poboljšanje obujma i kvalitete prezentiranih informacija

Ispitanici	Broj ispitanika	Struktura (u %)	Kumulativni niz
Nimalo	6	14,3	14,3
Djelomično	21	50,0	64,3
U potpunosti	11	26,2	90,5
Ne mogu procijeniti	4	9,5	100
Ukupno	42	100,00	

Izvor: Izrada autora

Iz tablice 16. Može se uočiti da 32 od 42 ispitanika (76,2%) smatra da bi se primjenom načela nastanka događaja prihodi i rashodi priznavali u trenutku kada su nastali došlo do poboljšanja obujma i kvalitete prezentiranih informacija.

Tablica 17. Testiranje hipoteze H3

Hi- kvadrat	
Dobiveni χ^2	16,47
df= broj kategorija – 1	3
Granični χ^2 (5%)	7,815
Granični χ^2 (1%)	11,344

Izvor: Izrada autora

Dobiveni hi-kvadrat znatno je veći od granične vrijednosti 7,815 pa se odbacuje hipoteza H3.

Anketno pitanje br. 8. „U kojoj bi se mjeri uvođenjem načela nastanka događaja po Vašoj procjeni olakšalo subjektu upravljanje imovinom i obvezama?“

Tablica 18. Upravljanje imovinom i obvezama

Ispitanici	Broj ispitanika	Struktura (u %)	Kumulativni niz
Nimalo	6	14,3	14,3
Djelomično	24	57,1	71,4
U potpunosti	9	21,5	92,9
Ne mogu procijeniti	3	7,1	100,00
Ukupno	42	100,00	

Izvor: Izrada autora

Od 42 ispitanika koji su odgovorili na anketni upitnik, njih 24 smatra kako bi uvođenje načela nastanka događaja djelomično olakšalo subjektu upravljanje imovinom i obvezama, (57,1%), njih 21,5% (9) čak misli potpuno, dok šest ispitanika misli da uvođenje ne bi nimalo utjecalo. Njih 7,1% ispitanika, odnosno njih troje, ne može procijeniti odgovor na navedeno pitanje.

Tablica 19. Testiranje hipoteze H3

Hi- kvadrat	
Dobiveni χ^2	24,85
df= broj kategorija – 1	3
Granični χ^2 (5%)	7,815
Granični χ^2 (1%)	11,344

Izvor: Izrada autora

Dobiveni hi-kvadrat znatno je veći od granične vrijednosti 7,815 pa se odbacuje hipoteza H3.

Valja uzeti u obzir da bi učinkovitijim upravljanjem imovinom i obvezama došlo do postizanja boljih rezultata poslovanja i transparentnijih financijskih izvještaja. Ako podaci iz financijskih izvještaja nisu točni i istiniti, isti ne mogu pružati objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja, stoga financijske izvještaje treba sastavljati u skladu s propisima i podaci evidentirani u financijskom izvještaju moraju biti istovjetni s podacima u poslovnim knjigama.

Anketno pitanje br. 9., „Rangirajte sljedeće nedostatke modificiranog načela nastanka događaja od najznačajnijeg ka manje značajnom (1. - 5.)”

Tablica 20. Rangiranje nedostataka modificiranog načela nastanka događaja prema značajnosti

	Najznačajniji				Manje značajni
	1	2	3	4	5
Ne postoji zadovoljavajući stupanj usklađenosti u sučeljavanju prihoda i rashoda zbog primjene računovodstvenih osnova za priznavanje prihoda	9	14	11	4	4
Manjkavost u iskazivanju rezultata poslovanja (npr. na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu, svako kašnjenje uplate prihoda iz proračuna za financiranje rashoda proračunskih korisnika negativno se odražava na izvještaj o rezultatu poslovanja korisnika)	19	11	10	2	0
Nemogućnost provođenja kvalitetne konsolidacije financijskih izvještaja povezanih proračunskih korisnika	6	14	11	6	5
Manja kvaliteta financijskih izvještaja	3	2	8	12	17
Manja usporedivost financijskih izvještaja	5	1	2	18	16
Ukupno	42	42	42	42	42

Izvor: Izrada autora

Da je „manjkavost u iskazivanju rezultata poslovanja (npr. na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu, svako kašnjenje uplate prihoda iz proračuna za financiranje rashoda proračunskih korisnika negativno se odražava na izvještaj o rezultatu poslovanja korisnika)” najznačajniji nedostatak modificiranog načela nastanka događaja odgovorilo je 19 ispitanika odnosno 45,3%. Od ukupnog broja ispitanika njih 17 odnosno 40,5% smatra da je najmanje značajan nedostatak „manja kvaliteta financijskih izvještaja”.

Tablica 21. Rangiranje nedostataka modificiranog načela nastanka događaja prema značajnosti u postotku (%)

	Najznačajniji				Manje značajni
	1	2	3	4	5
Ne postoji zadovoljavajući stupanj usklađenosti u sučeljavanju prihoda i rashoda zbog primjene računovodstvenih osnova za priznavanje prihoda	21,4	33,3	26,2	9,5	9,5
Manjkavost u iskazivanju rezultata poslovanja (npr. na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu, svako kašnjenje uplate prihoda iz proračuna za financiranje rashoda proračunskih korisnika negativno se odražava na izvještaj o rezultatu poslovanja korisnika)	45,3	26,2	23,8	4,8	0,0
Nemogućnost provođenja kvalitetne konsolidacije financijskih izvještaja povezanih proračunskih korisnika	14,3	33,3	26,2	14,3	11,9
Manja kvaliteta financijskih izvještaja	7,1	4,8	19,0	28,6	40,5
Manja usporedivost financijskih izvještaja	11,9	2,4	4,8	42,8	38,1
Ukupno	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Izvor: Izrada autora

Anketno pitanje br. 10. „Rangirajte sljedeće prednosti modificiranog načela nastanka događaja od najznačajnijeg ka manje značajnom (1. - 4.)”

Tablica 22. Rangiranje prednosti modificiranog načela nastanka događaja prema značajnosti

	Najznačajniji			Manje značajni
	1	2	3	4
Bolja transparentnost, cjelovitost i realnost računovodstvenih informacija	14	16	8	4
Harmoniziranost izvještajnog sustava sa sustavima drugih zemalja	14	8	8	12
Financijski rezultat je objektivnije i realnije iskazan	7	11	15	9
Mogućnost praćenja i kvalitetnije upravljanje prihodima i rashodima	7	7	11	17
Ukupno	42	42	42	42

Izvor: Izrada autora

U tablici 22. prikazano je kako 14 ispitanika tvrdi da su „bolja transparentnost, cjelovitost i realnost računovodstvenih informacija i Harmoniziranost izvještajnog sustava sa sustavima drugih zemalja” najznačajnije prednosti modificiranog načela nastanka događaja. Od ukupnog broja ispitanika njih 17 odnosno 40,5% smatra da je najmanje značajna prednost „mogućnost praćenja i kvalitetnije upravljanje prihodima i rashodima”.

Tablica 23. Rangiranje prednosti modificiranog načela nastanka događaja prema značajnosti u postotku (%)

	Najznačajniji			Manje značajni
	1	2	3	4
Bolja transparentnost, cjelovitost i realnost računovodstvenih informacija	33,3	38,1	19,0	9,5
Harmoniziranost izvještajnog sustava sa sustavima drugih zemalja	33,3	19,0	19,0	28,6
Financijski rezultat je objektivnije i realnije iskazan	16,7	26,2	35,8	21,4
Mogućnost praćenja i kvalitetnije upravljanje prihodima i rashodima	16,7	16,7	26,2	40,5
Ukupno	100,00	100,00	100,00	100,00

Izvor: Izrada autora

Anketno pitanje br. 11. „Koji čimbenik po Vašem mišljenju značajno utječe na kvalitetu i cjelovitost primjene modificiranog načela nastanka događaja?“

Tablica 24. Čimbenik koji utječe na kvalitetu i cjelovitost primjene modificiranog načela nastanka događaja

	Broj ispitanika	Struktura (u %)	Kumulativni niz
Vrsta djelatnosti	20	47,6	47,6
Veličina subjekta	12	28,6	76,2
Stupanj ekonomskog razvoja	10	23,8	100,00
Ukupno	42	100,00	

Izvor: Izrada autora

U tablici 24. prikazano je da 20 ispitanika smatra da vrsta djelatnosti najviše utječe na kvalitetu i cjelovitost primjene modificiranog načela nastanka događaja.

H4. Dosadašnjom se harmonizacijom uspjelo povezati nacionalna gospodarstva približavanjem i ujednačavanjem financijskog izvještavanja javnog sektora u odnosu na druge zemlje EU i šire. Ova hipoteza testirati će se analizom anketnog upitnika pitanjem 12 i 13.

Anketno pitanje br. 12., „U kojoj se mjeri po Vašem mišljenju dosadašnjom harmonizacijom uspjelo povezati nacionalna gospodarstva približavanjem i ujednačavanjem financijskog izvještavanja javnog sektora, u odnosu na druge zemlje Europske unije (EU) i šire?“

Tablica 25. Utjecaj harmonizacije na povezivanje nacionalnih gospodarstva i ujednačavanje financijskog izvještavanja javnog sektora sa zemljama EU i šire

	Broj ispitanika	Struktura (u %)	Kumulativni niz
Nimalo	4	9,5	9,5
Djelomično	26	61,9	71,4
U potpunosti	3	7,1	78,5
Ne mogu procijeniti	9	21,5	100,00
Ukupno	42	100,00	

Izvor: Izrada autora

Od 42 ispitanika koji su odgovorili na anketni upitnik, njih 26 smatra da se dosadašnjom harmonizacijom djelomično uspjelo povezati nacionalna gospodarstva približavanjem i ujednačavanjem financijskog izvještavanja javnog sektora, u odnosu na druge zemlje EU i

šire, njih 21,5% (9) ne može procijeniti, dok četiri ispitanika misli da uvođenje ne bi nimalo utjecalo.

Tablica 26. Testiranje hipoteze H4

Hi- kvadrat	
Dobiveni χ^2	32,47
df= broj kategorija – 1	3
Granični χ^2 (5%)	7,815
Granični χ^2 (1%)	11,344

Izvor: Izrada autora

Dobiveni hi-kvadrat znatno je veći od granične vrijednosti 7,815 pa se odbacuje hipoteza H4.

Anketno pitanje br. 13., U kojoj se mjeri po Vašem mišljenju dosadašnjom harmonizacijom uspješno povezati proračunsko računovodstvo Republike Hrvatske sa zemljama EU?"

Tablica 27. Utjecaj harmonizacije proračunskog računovodstva

Ispitanici	Broj ispitanika	Struktura (u %)	Kumulativni niz
Nimalo	3	7,1	7,1
Djelomično	25	59,6	66,7
U potpunosti	3	7,1	73,8
Ne mogu procijeniti	11	26,2	100,00
Ukupno	42	100,00	

Izvor: Izrada autora

Od 42 ispitanika koji su odgovorili na anketni upitnik, njih 25 smatra da se dosadašnjom harmonizacijom djelomično uspješno povezati proračunsko računovodstvo Republike Hrvatske sa zemljama EU, njih 26,2% (11) ne može procijeniti, dok tri ispitanika misli da se nimalo nije uspješno harmonizirati.

Tablica 28. Testiranje hipoteze H4

Hi- kvadrat	
Dobiveni χ^2	30,76
df= broj kategorija – 1	3
Granični χ^2 (5%)	7,815
Granični χ^2 (1%)	11,344

Izvor: Izrada autora

Dobiveni hi-kvadrat znatno je veći od granične vrijednosti 7,815 pa se odbacuje hipoteza H4.

Ulazak Republike Hrvatske u Europsku uniju ima veliku ulogu u promjenama sustava državnog računovodstva koji nosi niz zahtjeva kojima se mora udovoljiti. Možemo se vezati na H2. da su uz harmonizaciju proračunskog računovodstva usko vezani i standardi. Može se zaključiti da je potrebno daljnje razvijanje usmjeriti na stvaranje harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji i šire kako bi se došlo do cilja, a to je potpuna usklađenost računovodstvenih sustava kako unutar tako i između zemalja država članica Europske unije.

8. KRITIČKI OSVRT

Nakon provedene empirijske analize utvrđeno je da svi ispitanici rashode priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja, dok prihode priznaju na temelju priljeva novčanih sredstava. Većina ispitanika navodi da u potpunosti poštuje MRSJS što treba uzeti s rezervom jer su naveli kako su tek djelomično upoznati s njima ili možda poštuju one s kojima su upoznati. Razlog nedostatnog poznavanja MRSJS nedovoljna je osposobljenost i edukacija zaposlenika za provođenje proračunskog računovodstvenog procesa, stoga treba omogućiti edukaciju svim zaposlenicima o uspostavljenim standardima i time osigurati njihovu primjenu u proračunskom računovodstvu.

Većina ispitanika smatra da uvođenje načela nastanka događaja djelomično olakšava subjektu upravljanje imovinom i obvezama. Evidentiranje poslovnih događaja kao i vođenje poslovnih knjiga te obavljanje popisa imovine i obveza mora biti u skladu s propisima i uz primjenu načela nastanka događaja primjenom metode povijesnog troška.

Testiranjem važnosti rangiranja nedostataka primjene modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja najviše ispitanika odgovorilo je da je „manjkavost u iskazivanju rezultata poslovanja (npr. na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu, svako kašnjenje uplate prihoda iz proračuna za financiranje rashoda proračunskih korisnika negativno se odražava na izvještaj o rezultatu poslovanja korisnika)” najznačajniji nedostatak.

S druge strane rangiranjem prednosti primjene modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja, najveći broj ispitanika tvrdi da su „bolja transparentnost, cjelovitost i realnost računovodstvenih informacija i harmoniziranost izvještajnog sustava sa sustavima drugih zemalja” najznačajnije prednosti.

Najveća proporcija ispitanika smatra da je vrsta djelatnosti najznačajniji čimbenik koji utječe na kvalitetu i cjelovitost primjene modificiranog računovodstvenog načela.

Najviše ispitanika smatra da se dosadašnjom harmonizacijom proračunskog računovodstva djelomično uspješno povezati i ujednačiti računovodstvene standarde između država članica Europske unije i šire.

9. ZAKLJUČAK

Razvoj sustava državnog računovodstva kroz povijest može se povezati s razvojem i funkcijama države. Posebno je važnu promjenu u sustavu proračunskog računovodstva uzrokovao ulazak Republike Hrvatske u Europsku uniju.

Razvojem računovodstvenih standarda na globalnoj razini dolazi do usklađenog oblikovanja računovodstvenih informacija kako bi se lakše mogle uspoređivati iste među zemljama.

Hrvatski računovodstveni sustav proračuna se na početku temeljio na novčanoj osnovi te od 2002. godine prelazi se na modificirano načelo nastanka događaja. Specifičnost je tog načela da se prihodi priznaju po naplati, dok se rashodi temelje na nastanku poslovnog događaja. Promjene koje su se uvodile pokrenute su radi potrebe za razvojem sustava klasifikacija i usklađivanja s globalnim trendovima te potrebe za kvalitetnijim informacijama o poslovanju subjekata i države.

Značajne promjene u proračunskom računovodstvu koje su se dogodile posljednjih godina su sljedeće: na snagu su stupile izmjene i dopune Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Zakona o proračunu te Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, propisana su nova pravila za priznavanje poslovnih događaja, uvedeni su novi računi u Računskom planu, skraćeni su rokovi godišnjeg financijskog izvještavanja, ne sastavljaju se obrasci za dva izvještaja: Izvještaj o promjenama u glavnici i Izvještaj o novčanom toku. Međutim, neke elemente izvještaja o promjenama u glavnici i izvještaja o novčanom toku nalazimo u drugim izvještajima. Dva nova izvještaja koja su uvedena su Izvještaj o obvezama i Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji.

Nakon provedenog empirijskog istraživanja anketnim upitnikom možemo zaključiti da proračunski korisnici zbog stalnih promjena u zakonima imaju problema. Prilikom provođenja ankete javljaju se sljedeća moguća ograničenja i problemi slabog odaziva: nezainteresiranost ispitanika, neiskreni odgovori i nerazumijevanje postavljenih pitanja ispitanicima, izbjivanje proračunskih službenika najčešće zbog bolovanja ili godišnjeg odmora u vremenskom razdoblju provođenja ankete, tehnički problemi najčešće zbog problema s računalima ili nekorištenja e-pošte koja je navedena na službenim stranicama proračunskih korisnika. Jedan od razloga također može biti da mogući sudionici nisu prihvatili poziv za sudjelovanje u anketnom istraživanju kako bi izbjegli navesti odgovore o primjeni modificiranog načela i upoznatosti sa standardima i ostalim propisima, bez obzira na anonimnost.

U Republici Hrvatskoj razvoj proračunskog računovodstva trebao bi slijediti međunarodne i europske trendove. Podaci iz ovog rada bit će korisni svim proračunskim korisnicima, studentima i ostalim korisnicima.

O tematici za područje proračunskog računovodstva dosta se istražuje i raspravlja. Iz dostupne literature pojašnjena je primjena načela od samih početaka do danas. Ovo istraživanje ima svoje nedostatke osobito zbog slabog odaziva na anketu što utječe na reprezentativnost izvedenih rezultata, ali ipak utvrđuje implikacije o stanju u sustavu proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj.

POPIS LITERATURE

- *Knjige*

1. BIČANIĆ, N. et al. (2015.) *Proračunsko računovodstvo – Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja*. II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje.
2. BIČANIĆ, N. et al. (2017.) *Proračunsko računovodstvo – Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja*. III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje.
3. BIČANIĆ, N. i JAKIR BAJO, I. (2015.) *Proračunsko računovodstvo – Primjena Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*. I. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje.
4. BIČANIĆ, N., JAKIR BAKO, I. i KARAIČIĆ, M. (2011.) *Proračunsko računovodstvo – Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja*. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje.
5. BROZ TOMINAC, S. et al. (2015.) *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*. Zagreb: TIM4PIN d.o.o za savjetovanje. Dostupno na: http://tim4pin.hr/wordpress_9/wp-content/uploads/2015/06/Harmonizacija.pdf [Pristupljeno: 28. veljače 2016.]
6. JAKIR BAJO, I. et al. (2008.) *Primjena računskog plana proračuna 2008./2009.* Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
7. JAKIR BAJO, I. et al. (2011.) *Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa 2011./2012.* Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
8. NIKOLINA, B. et al. (2011.) *Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja*. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje.
9. VAŠIČEK, D. et al. (2005.) *Primjena računskog plana proračuna 2005./2006.* Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
10. VAŠIČEK, V. et al. (2016.) *Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne Europe*. Zagreb: TIN4PIN, d.o.o. za savjetovanje

11. VAŠIČEK, V. i D., i SIROVICA, K. (2005.) *Računovodstvo neprofitnih organizacija*. III izmjenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
- **Znanstveni radovi – radovi objavljeni u zbornicima domaćeg znanstvenog skupa i stručni radovi objavljeni u časopisima važnim za struku**
 1. MILIĆ A., (2017) *Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu*. Riznica, broj 1, (15-33)
 2. MILIĆ A., (2014) *Primjena proračunskih klasifikacija u sustavu proračuna*. Riznica, broj 10, (9-15)
 3. VAŠIČEK, V. i D. (lipanj, 1998.) Prednosti i nedostaci novčane računovodstvene osnove u proračunskom računovodstvu i računovodstvu neprofitnih organizacija, *Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima: XXXIII. simpozij*. Pula: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. (153-172)
 4. VAŠIČEK, V. (svibanj, 1999.) Ocjena stanja i mogući pravci razvoja računovodstva neprofitnih organizacija u Hrvatskoj. *Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima: XXXVI. Simpozij*. Pula: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. (173-186)
 5. VAŠIČEK, D. (svibanj, 1999.) Stanje i mogućnosti preustroja računovodstva proračuna. *Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima: XXXVI. Simpozij*. Pula: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. (187-210)
 6. MILIĆ A., (2014) *Izveštaj o obvezama*. Riznica broj 2, (2-9)
 - **E-knjige, e-predavanja i internet stranice**
 1. MINISTARSTVO FINANCIJA, (2018.) Dostupno na: <http://www.mfin.hr/> [Pristupljeno: 15. siječnja 2018.]
 2. MOŠNJA – ŠKARE, L. (2017.) Uvod u računovodstvo proračuna. Pula, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, [Pristupljeno: 30. ožujka 2017.]
 3. VAŠIČEK, D., (2015.) *4. Poglavlje Računovodstveni koncepti i Međunarodna harmonizacija državnog računovodstva*. (54-102) Dostupno na: http://oliver.efri.hr/~tician/D_Vasicek/RPNO/4.poglavlje.pdf [Pristupljeno: 28. veljače 2016.]

- ***Zakoni i pravilnici***

1. Okružnicu o sastavljanju i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2016.; Republika Hrvatska; Ministarstvo financija - Državna riznica (05.01.2017.), Zagreb
2. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17)
3. Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10, 120/13)
4. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN 124/14, 115/15, 87/16)
5. 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 128/09, 142/14)
6. Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika.
7. Uredba o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila, (NN 78/11, 106/12, 130/13, 19/15, 119/15)
8. Zakon o fiskalnoj odgovornosti, (NN 139/10, 19/14)
9. Zakon o izvršavanju državnog proračuna RH (NN 119/16)
10. Zakon o proračunu (NN 87/08, 136/12, 15/15)

POPIS TABLICA

Tablica 1. Tipovi računovodstvenih fondova	28
Tablica 2. Računski plan glavne knjige I.....	36
Tablica 3. Računski plan glavne knjige II	36
Tablica 4. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja – središnja država	75
Tablica 5. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja – regionalna država	76
Tablica 6. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja – lokalna država	77
Tablica 7. Struktura ispitanika prema mjestu rada	80
Tablica 8. Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na spol.....	81
Tablica 9. Distribucija frekvencija radnog mjesta ispitanika	82
Tablica 10. Priznavanje prihoda	82
Tablica 11. Priznavanje rashoda.....	83
Tablica 12. Poštivanje MRSJS	84
Tablica 13. Testiranje hipoteze H2.....	84
Tablica 14. Upoznatost s MRSJS.....	85
Tablica 15. Testiranje hipoteze H2.....	85
Tablica 16. Poboljšanje obujma i kvalitete prezentiranih informacija.....	86
Tablica 17. Testiranje hipoteze H3.....	86
Tablica 18. Upravljanje imovinom i obvezama.....	87
Tablica 19. Testiranje hipoteze H3.....	87
Tablica 20. Rangiranje nedostataka modificiranog načela nastanka događaja prema značajnosti	88
Tablica 21. Rangiranje nedostataka modificiranog načela nastanka događaja prema značajnosti u postotku (%)	89
Tablica 22. Rangiranje prednosti modificiranog načela nastanka događaja prema značajnosti	90
Tablica 23. Rangiranje prednosti modificiranog načela nastanka događaja prema značajnosti u postotku (%)	91
Tablica 24. Čimbenik koji utječe na kvalitetu i cjelovitost primjene modificiranog načela nastanka događaja	92
Tablica 25. Utjecaj harmonizacije na povezivanje nacionalnih gospodarstva i ujednačavanje financijskog izvještavanja javnog sektora sa zemljama EU i šire	92
Tablica 26. Testiranje hipoteze H4.....	93
Tablica 27. Utjecaj harmonizacije proračunskog računovodstva	93
Tablica 28. Testiranje hipoteze H4.....	94

POPIS SLIKA

Slika 1. Obuhvat proračunskog sustava u Republici Hrvatskoj.....	15
Slika 2. Ravnotežni saldo na računima fonda.....	23
Slika 3. Okvir proračunskog računovodstva.....	37
Slika 4. Osnovna struktura Računskog plana proračunskog računovodstva	57
Slika 5. Analitički okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj	59
Slika 6. Proces konsolidacije financijskih izvještaja opće države	66

POPIS PRILOGA

Prilog 1. Anketni upitnik	105
---------------------------------	-----

SAŽETAK

Postoje brojne definicije računovodstva, poslovna ga zajednica definira kao „jezik biznisa”. Računovodstvo obrađuje financijske podatke i oblikuje ih u informacije u svrhu izvještavanja, nadzora, planiranja i odlučivanja. U Hrvatskoj su zakonski regulirani temeljni računovodstveni sustavi: računovodstvo poduzetnika, neprofitnih organizacija, proračuna i proračunskih korisnika te računovodstvo obrtnika i slobodnih zanimanja. U ovom se radu razrađuje tema iz računovodstva proračuna i proračunskih korisnika: Primjena modificiranog načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu. Rad se temelji na empirijskom istraživanju anketnim upitnikom koji je poslan proračunskim korisnicima na području Republike Hrvatske kako bi došli do traženih informacija. Kod modificiranog načela nastanka događaja prihodi se priznaju po naplati, dok se rashodi temelje na nastanku poslovnog događaja. Knjigovodstvo proračuna i proračunskih korisnika vodi se po načelu dvojnog knjigovodstva. Anketnim istraživanjem svi proračunski korisnici u Republici Hrvatskoj odgovorili su da priznaju prihode, primitke, rashode i izdatke na temelju modificiranog načela nastanka događaja, odnosno transakcije i poslovni rashodi priznaju se u trenutku nastanka, neovisno o plaćanju. U Republici Hrvatskoj proračunski korisnici nisu dovoljno osviješteni o važnosti i nužnosti Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, razlog tome može biti nedovoljno ulaganje u edukaciju i usavršavanje djelatnika. Korisnici na području Republike Hrvatske smatraju da se harmonizacijom djelomično uspješno povezati i ujednačiti različite računovodstvene standarde između država članica Europske unije i šire. Nadamo se da će razvoj proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj slijediti međunarodne i europske trendove.

SUMARRY

There are numerous definitions of accounting, the business community defines it as the language of business. Accounting processes the financial data and formulate them into information for the purpose of reporting, monitoring, planning and decision-making. In Croatia, the legally regulated basic accounting systems are: entrepreneurial accounting, non-profit accounting, budget and budget users accounting, and accounting of craftsmen. This work elaborates the theme of budgetary accounting and budget users: Application of modified accrual accounting. The work is based on empirical research through a questionnaire that was sent to budget users on the Croatian territory in order to obtain the required information. Under the modified accrual principle income is recognized on a cash basis, while expenses are based on their occurrence. Budget accounting shall be conducted under the principle of double-entry bookkeeping. All budget users in the Republic of Croatia recognize the income, receipts, expenses and outlays on the modified accrual basis. Regardless of payment, business event expenses are recognized upon their occurrence. Budget users of Republic of Croatia are not aware of the importance and necessity of International Accounting Standards for public sector. The reason might be insufficient investment in education and improvement of employees. The users think that harmonization of accounting standards will contribute to accounting systems harmonization across EU and under. We can only hope that the development of budget accounting in the Republic of Croatia will follow international and European trends.

Prilog 1. Anketni upitnik

Primjena modificiranog načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu

Ovo istraživanje provodi Martina Motika, studentica 2. godine diplomskog studija Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli. Anketa se provodi u svrhu pisanja diplomskog rada na temu "Primjena modificiranog načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu". Molim Vas da anketu ispunite iskreno. Anketa traje 2-3 minute i anonimna je. Svi podaci iz ove ankete koristit će se samo u istraživačke svrhe i podaci će biti sumarno prikazani.

1. Spol

- a) M
- b) Ž

2. Mjesto rada

- a) Županija
- b) Općina
- c) Grad
- d) Zdravstvena ustanova
- e) Kulturna ustanova
- f) Obrazovna ustanova
- g) Ostali proračunski korisnici

3. Primjenom aktualnog modificiranog načela nastanka događaja priznaju li se u računovodstvu ovog javnog subjekta prihodi na temelju priljeva novčanih sredstava.

- a) DA
- b) NE

Ukoliko je odgovor ne, navedite na koji način priznajete prihode _____

4. Primjenom aktualnog modificiranog načela nastanka događaja priznaju li se u računovodstvu ovog javnog subjekta rashodi na temelju nastanka poslovnog događaja.

b) DA b) NE

Ukoliko je odgovor ne, navedite na koji način priznajete rashode _____

5. U kojoj mjeri se poštuju Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS/MRSJS).

Nimalo Djelomično U potpunosti Ne mogu procijeniti

6. Koji je stupanj upoznatosti sa Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (IPSAS/MRSJS).

Nimalo Djelomično U potpunosti Ne mogu procijeniti

7. S obzirom da bi se primjenom obračunske osnove prihodi i rashodi priznavali u trenutku kada su i nastali, u kojoj mjeri bi po Vašoj procjeni došlo do poboljšanja kvalitete i obujma prezentiranih informacija?

Nimalo Djelomično U potpunosti Ne mogu procijeniti

8. U kojoj mjeri bi po Vašoj procjeni uvođenje načela nastanka događaja olakšalo subjektu upravljanje imovinom i obvezama?

Nimalo Djelomično U potpunosti Ne mogu procijeniti

9. Što smatrate najvećim nedostatkom u primjeni modificiranog načela nastanka događaja?

	Najznačajniji				Manje značajni
	1	2	3	4	5
Ne postoji zadovoljavajući stupanj usklađenosti u sučeljavanju prihoda i rashoda zbog primjene računovodstvenih osnova za priznavanje prihoda					
Manjkavost u iskazivanju rezultata poslovanja (npr. na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu, svako kašnjenje uplate prihoda iz proračuna za financiranje rashoda proračunskih korisnika negativno se odražava na izvještaj o rezultatu poslovanja korisnika)					
Nemogućnost provođenja kvalitetne konsolidacije financijskih izvještaja povezanih proračunskih korisnika					
Manja kvaliteta financijskih izvještaja					
Manja usporedivost financijskih izvještaja					

Ukoliko postoji neki drugi nedostatak navedite ga _____

10. Što smatrate najvećom prednosti u primjeni modificiranog načela nastanka događaja?

	Najznačajniji			Manje značajni
	1	2	3	4
Bolja transparentnost, cjelovitost i realnost računovodstvenih informacija				
Harmoniziranost izvještajnog sustava sa sustavima drugih zemalja				
Financijski rezultat je objektivnije i realnije iskazan				
Mogućnost praćenja i kvalitetnije upravljanje prihodima i rashodima				

Ukoliko postoji neka druga prednost navedite ju _____

11. Koji čimbenik ima veliku ulogu kod primjene modificiranog načela nastanka događaja?

a) vrsta djelatnosti

b) veličina subjekta

c) stupanj ekonomskog razvoja

d) ukoliko postoji neki drugi čimbenik navedite ga _____

12. U kojoj se mjeri po Vašem mišljenju dosadašnjom harmonizacijom uspjesto povezati nacionalna gospodarstva približavanjem i ujednačavanjem financijskog izvještavanja javnog sektora, u odnosu na druge zemlje Europske unije (EU) i šire?

Nimalo Djelomično U potpunosti Ne mogu procijeniti

13. U kojoj se mjeri po Vašem mišljenju dosadašnjom harmonizacijom uspjesto povezati proračunsko računovodstvo Republike Hrvatske sa zemljama Europske unije (EU)?

Nimalo Djelomično U potpunosti Ne mogu procijeniti