

Proračunsko računovodstvo

Budimir, Verica

Authored book / Autorska knjiga

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

Publication year / Godina izdavanja: **2017**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:112:040898>

Download date / Datum preuzimanja: **2024-06-29**



VELEUČILIŠTE U POŽEGI
STUDIA SUPERIORA POSEGANA

Repository / Repozitorij:

[Repository of Polytechnic in Pozega - Polytechnic in Pozega Graduate Thesis Repository](#)



Dr.sc. Verica Budimir

Proračunsko računovodstvo

Požega, 2017. godine

Autor:

dr.sc. Verica Budimir

Naslov:

Proračunsko računovodstvo – priručnik

Nakladnik:

Veleučilište u Požegi

Recenzenti:

dr.sc. Dubravka Mahaček

dr.sc. Mirjana Jeleč Raguž

Lektor:

Antonija Marinclin, prof.

Napomena:

zahtjev sustava PDF viewer

ISBN 978-953-7744-31-1

*Odluka Stručnog vijeća Veleučilišta u Požegi na 20.
sjednici u ak. godini 2016./17. održanoj 11. srpnja 2017.
godine*

SADRŽAJ

1.	UVOD	1
1.1.	Javni sektor u Hrvatskoj.....	1
1.2.	Državno računovodstvo i njegov razvoj	2
1.3.	Proračun	3
1.4.	Elementi sustava proračuna	5
1.4.1.	Proračunski prihodi	6
1.4.2.	Proračunski rashodi.....	8
1.4.2.	Državna riznica	9
1.5.	Proračunski proces	10
1.6.	Zakonski okvir računovodstva proračuna.....	12
2.	ORGANIZACIJA RAČUNOVODSTVA PRORAČUNA	17
2.1.	Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave	17
2.2.	Računski plan proračuna	18
2.3.	Računovodstvena osnova priznavanja poslovnih događaja.....	22
2.4.	Pravila i sheme knjiženja	24
2.4.1.	Priznavanje i evidentiranje prihoda.....	24
2.4.2.	Priznavanje i evidentiranje rashoda	27
2.4.3.	Priznavanje i evidentiranje primitaka i izdataka.....	29
2.5.	Pitanja za ponavljanje.....	32
3.	NEFINANCIJSKA IMOVINA	34
3.1.	Nabava dugotrajne nefinancijska imovina	35
3.1.1.	Nabava neproizvedene dugotrajne imovine	35
3.1.2.	Nabava proizvedene dugotrajne imovine	37
3.1.3.	Dodatna ulaganja na imovini.....	41
3.1.4.	Nabava dugotrajne imovine uz plaćanje iz riznice	44
3.1.5.	Nabava dugotrajne imovine na robni zajam ili financijski najam.....	45
3.1.6.	Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti	45
3.1.7.	Promjene obujma i vrijednosti dugotrajne imovine	46
3.1.8.	Prijenosi i donacije između proračuna i subjekata u okruženju.....	48
3.2.	Otuđenje dugotrajne nefinancijske imovine.....	50
3.2.1.	Prodaja dugotrajne nefinancijske imovine.....	50
3.2.2.	Popis imovine i obveza	52
3.3.	Sitni inventar i proizvedena kratkotrajna nefinancijska imovina	57

3.4.	Zadaci za vježbu.....	59
4.	RASHODI POSLOVANJA.....	64
4.1.	Rashodi za zaposlene.....	64
4.2.	Materijalni rashodi	69
4.3.	Financijski rashodi	74
4.4.	Subvencije i pomoći.....	75
4.5.	Zadaci za vježbu.....	77
5.	PRIHODI POSLOVANJA.....	80
5.1.	Prihodi od poreza i doprinosa	81
5.2.	Prihodi od pomoći	81
5.3.	Prihodi od imovine	82
5.4.	Prihodi ostvareni temeljem posebnih propisa	84
5.5.	Prihodi od prodaje proizvoda i robe, pruženih usluga i donacija.....	85
5.6.	Prihodi iz proračuna, kazne i ostali prihodi	87
5.7.	Zadaci za vježbu.....	88
6.	FINANCIJSKA IMOVINA I OBVEZE	90
6.1.	Novac u banci i blagajni.....	91
6.2.	Privremene i kratkoročne transakcije	93
6.3.	Dani i primljeni zajmovi	95
6.4.	Kupljeni i izdani vrijednosni papiri.....	99
6.5.	Pasivna vremenska razgraničenja i ispravak računovodstvenih pogrešaka.....	101
6.6.	Zadaci za vježbu.....	104
7.	REZULTAT POSLOVANJA I FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI	108
7.1.	Utvrđivanje rezultata poslovanja	108
7.2.	Financijsko izvještavanje	117
7.2.1.	Zaključak poslovnih knjiga.....	117
7.2.2.	Ciljevi financijskog izvještavanja.....	117
7.2.3.	Pretpostavke i načela financijskog izvještavanja.....	118
7.2.4.	Financijski izvještaji i njihova osnovna obilježja.....	120
7.2.5.	Utvrđivanje financijskog položaja na temelju bilance.....	121
7.2.6.	Izveštaj o uspješnosti poslovanja	125
7.2.7.	Ostali financijski izvještaji.....	128
7.2.8.	Korisnici financijskih izvještaja	130
7.3.	Primjer cjelovitog zadatka	131
7.4.	Zadaci za vježbu.....	138
8.	PLANIRANJE I NADZOR U SUSTAVU PRORAČUNA.....	142

Proračunsko računovodstvo

8.1.	Proračunsko planiranje.....	142
8.2.	Nadzor i revizija u sustavu proračuna	144
8.2.1.	Sustav unutarnjih kontrola	144
8.2.2.	Unutarnja revizija	145
8.2.3.	Proračunski nadzor	147
8.2.4.	Državna revizija	147
	LITERATURA.....	149
	POPIS SHEMA KNJIŽENJA.....	151
	POPIS NALOGA ZA KNJIŽENJE	151
	POPIS SLIKA	153
	POPIS TABLICA.....	153

1. UVOD

1.1. Javni sektor u Hrvatskoj

Javni sektor u Hrvatskoj pod značajnim je utjecajem:

- pristupanja Hrvatske Europskoj Uniji,
- reforme javnog sektora kroz uvođenje ekonomskih zakonitosti i pravila dobrog gospodarenja,
- imperativa ekonomičnosti i racionalnosti koji se sve više nameću u uvjetima rastućih potreba zadovoljavanja javnih potreba i sve većim ograničenjima resursa,
- globalizacije koja iziskuje prihvaćanje i primjenu međunarodno priznatih normi i standarda ponašanja i gospodarenja.

Javni sektor u nacionalnim okvirima, u većoj ili manjoj mjeri, mora se podvrgnuti promjenama ili cjelovitim rekonstrukcijama ustaljene strukture i načina ponašanja.

Ciljevi i pravac reforme vode ka (Vašiček et al., 2007: 13):

- tržišnom usmjeravanju,
- uvođenju javno – privatnog partnerstva,
- obveznom provođenju javnih natječaja u pružanju javnih usluga i isporuka,
- privatnom financiranju infrastrukture i privatizaciji javnih poduzeća,
- mijenjanju tradicionalnih načina provođenja i delegiranja odgovornosti javnog menadžmenta – nov sustav odgovornosti i prihvaćanje prakse mjerenja uspješnosti – novi javni menadžment,
- praćenju stanja i promjene ukupnih, a ne samo financijskih državnih resursa.

Javni sektor se razvio radi zadovoljavanja javnih potreba stanovništva, izvršavanja temeljnih funkcija države. Tržište predstavlja neefikasan mehanizam zadovoljavanja javnih potreba. Proizvodnja javnih dobara ima obilježje nekonkurentne potrošnje (isto dobro dostupno svima).

Javni sektor čine (Dremel et al., 2011: 32):

- ukupna (opća država) (središnja i lokalna); državni subjekti na nacionalnoj, regionalnoj i lokalnoj razini i
- javna nefinancijska i financijska poduzeća (središnja banka, monetarne institucije).

Javni sektor u Hrvatskoj čine (Registar korisnika proračuna, 2015):

1. Središnja država: državni proračun
 - Proračunski korisnici – 676 korisnika (ministarstva, državne agencije, zavodi, komisije, uredi, sudovi, instituti, fakulteti, arhivi, muzeji i dr.)
 - Izvanproračunski korisnici – 8 korisnika (Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje, Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje, Hrvatske vode, Hrvatske ceste i dr.)
2. Jedinice lokalne, područne (regionalne) samouprave: proračun jedinica lokalne, područne (regionalne) samouprave
 - Grad Zagreb
 - 20 Županija – 20 izvanproračunskih korisnika (županijske uprave za ceste)
 - 127 gradova
 - 428 općina

- 2392 proračunska korisnika

1.2. Državno računovodstvo i njegov razvoj

Proračun = budžet – izrađeni prijedlog (plan) prihoda i rashoda državne ili druge gospodarske jedinice.

Postoje razne definicije proračuna:

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

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

Zadaća javnog menadžmenta je ograničenim resursima maksimizirati učinke, odnosno ostvariti zadane ciljeve uz što manje troškove, time smanjiti fiskalno opterećenje građana ili poboljšati zadovoljavanje javnih potreba. Temeljna pretpostavka provođenja navedenih promjena je **izgradnja transparentnog financijskog i njemu primjerenog računovodstvenog informacijskog sustava**. U Hrvatskoj se to nastoji postići izgradnjom učinkovite državne riznice u čijoj je nadležnosti oblikovanje državnog računovodstvenog sustava koji će udovoljiti suvremenim međunarodnim zahtjevima i posebnostima našeg gospodarsko-političkog okruženja.

Računovodstvo je najobuhvatnija baza za pripremanje informacija za potrebe internih i eksternih korisnika – nepotpune i nepouzdanе informacije mogu imati ozbiljne posljedice. Za potrebe praćenja 3 E (Economy, Efficiency, Effectiveness = ekonomičnost, učinkovitost, djelotvornost), eksternu i internu kontrolu potrebno je uvođenje i integracija troškovnog, upravljačkog računovodstva i financijskog računovodstva. Državni računovodstveni informacijski sustav primjenjuje se u javnom sektoru.

Državni računovodstveni informacijski sustav karakterizira velik stupanj normativizma. Računovodstvo treba proizvesti potpune i pouzdane informacije o svim segmentima potrošnje. **Bez potpune informiranosti nema ni potpune demokracije**, stoga državno računovodstvo prerasta iz ograničenog evidencijskog sustava u važan upravljački i nadzorni alat javnosti. Također, važno je osigurati fiskalnu transparentnost. On se postiže na način da proračunska dokumentacija pokriva sve proračunske aktivnosti, usporedne podatke za prethodne godine, te projekciju za sljedeće godine.

Postoje neke sličnosti i razlike proračunskog računovodstva i računovodstva poduzeća.

Sličnosti su:

- primjena sustava dvojnog knjigovodstva,
- vođenje glavne knjige,
- izrada temeljnih financijskih izvještaja,
- interna kontrola.

Razlike su:

- odsutnost dobiti kao motiva,
- zakonska ograničenja kod pribavljanja i trošenja prihoda,
- naglasak na odgovornosti ili upravljanju resursima povjerenim javnim službama,
- korištenje prilagođenog načela nastanka događaja.

Razvoj sustava državnog računovodstva kroz povijest može se promatrati kroz nekoliko faza (Vašiček, 2007: 15)

1. **FAZA:** razvijene civilizacije predkršćanskog doba (Atena, Kina, Indija) bave se bilježenjem vladarevih transakcija, izvještavanje je primitivno, razvija se kontrola sustava državnih financija.
2. **FAZA:** poduzetničko računovodstvo postaje dvostavno, a državno je još uvijek jednostavno (kameralno).
3. **FAZA:** u 19. stoljeću dolazi do postupnog razvoja demokracije i traži se potpuniji uvid u državne financije, računovodstveni sustav postaje određen zakonima, preciznije se određuju dužnosti vlasti, kolonijalizam stvara potrebu harmonizacije.
4. **FAZA:** pojavom centralizirane planske privrede razvijaju se statistički sustavi praćenja izvršenja plana.
5. **FAZA:** dolazi do proširenja djelokruga državnih funkcija, proračun postaje temeljni instrument provođenja distribucijske i stabilizacijske uloge države, raste uloga računovodstva.

Aktualni razvoj suvremenog računovodstvenog sustava države može se promatrati kroz (Vašiček, 2007: 16-17):

- **Zadovoljenje informacijskih potreba** stanovništva, zakonodavnog okvira i menadžera državnih institucija;
- **Obilježja suvremenog državnog računovodstvenog sustava;**
 - ✓ sustav dvojnog knjigovodstva – omogućava efikasne kontrolne mehanizme,
 - ✓ evidencije, ažuriranje i unos podataka vode se jedinstveno u državnom financijsko-informacijskom sustavu – izbjegava se ponavljanje istih podataka,
 - ✓ sveobuhvatan – obuhvatiti svaku transakciju koja utječe na sadašnju ili buduću vrijednost državne imovine i obveza (računski plan),
 - ✓ računovodstveni procesi (sheme knjiženja) su stručno utemeljeni, unificirani, dosljedno se primjenjuju.

1.3. Proračun

Državni proračun je glavni instrument politike rashoda i javne potrošnje od interesa za državu i njene građane. Osnovne pretpostavke za provedbu rashodovne politike na svim razinama vlasti ovise o društvenim i ekonomskim pokazateljima razvitka u cijeloj zemlji i u pojedinim regijama, a valja ih procijeniti u skladu s fiskalnim mjerama i dogovorenim ciljevima raspodjele.

Proračunskom politikom, odnosno određenim mjerama u korištenju javnih prihoda, nastoji se osigurati građanima učinkovito korištenje javnih dobara. Proračunskom politikom nastoji se:

- a) *Optimalno zadovoljiti javne potrebe* što bi značilo relativno pravednu i prihvatljivu raspodjelu kroz poreznu politiku i prijenose socijalno najugroženijim kategorijama stanovništva.
- b) *Osigurati dostatnu stopu zaposlenosti*, stabilne cijene i stope gospodarskog rasta (stabilizacijska funkcija proračuna).

Pri provođenju proračunske politike nužno je voditi brigu o tome da ne dođe do nesklada pri ostvarivanju spomenutih ciljeva. Sve to nužno ovisi o dostignutom stupnju razvoja i o brzini promjena kako na lokalnoj odnosno regionalnoj razini, tako i na razini cijele države, ali i na globalnom svjetskom planu.

Državni proračun je akt kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci države za jednu godinu, u skladu sa zakonom, a donosi ga Hrvatski sabor (Zakon o proračunu, 2008: čl.3, st.5).

Proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave je akt jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci jedinice

lokalne i područne (regionalne) samouprave za jednu godinu, u skladu sa zakonom i odlukom donesenom na temelju zakona, a donosi ga njezino predstavničko tijelo (Zakon o proračunu, 2008: čl.3. st. 46).

Proračun je osnovni instrument financiranja javnih izdataka od općeg i zajedničkog interesa za stanovnike jedne zemlje, utvrđenih zakonom odnosno na temelju zakona za vrijeme jedne fiskalne godine. Javni izdaci koji su od interesa za sve stanovnike planiraju se i izvršavaju na razini države iz javnih prihoda u okviru Državnog proračuna, dok se ostale javne potrebe i interesi, koje su od zajedničkog, ali lokalnog interesa za stanovnike, kategorije stanovnika i/ili određenih teritorijalnih područja planiraju i izvršavaju na razini županije, grada i općine iz proračuna tih jedinica lokalne samouprave i uprave.

Proračun je temeljni instrument djelovanja države odnosno ispunjavanja ciljeva postavljenih na razini državne vlasti. Tri su **osnovne funkcije proračuna** (Musgrave i Musgrave, 1995: 6-11):

- **alokacijska** - ogleda se u optimalnoj raspodjeli raspoloživih sredstava kako bi bile zadovoljene javne potrebe stanovništva,
- **distribucijska** – odnosi se na preraspodjelu dohotka između pojedinaca i obitelji te između sektora i regija, i
- **stabilizacijska** – javlja se kada se gospodarski sustav izbacila iz ravnoteže te je potrebno intervenirati mjerama ekonomske politike, a time i mjerama u okviru prihoda i rashoda, kako bi bio vraćen u ravnotežu.

Proračun, kao instrument financiranja javnih rashoda, ima svoju (Jelčić, 2002: 507):

- **financijsku komponentu** - proračun je važan instrument usklađenja javnih potreba s financijskim mogućnostima njihove realizacije; financijska analiza važna je za utvrđivanje izvora proračunskih sredstava, ali i za utvrđivanje korisnika kojima će se proračunska sredstva rasporediti;
- **pravnu komponentu** - proračun se donosi u formi zakona, a njegov pravni aspekt ogleda se i u nizu pravnih odnosa koji nastaju među raznim subjektima u svim fazama proračunskog procesa;
- **političku komponentu** - očituje se u činjenici da se u većini država proračun upotrebljava kao snažno sredstvo za provođenje određenih političkih ciljeva;
- **ekonomsku komponentu** - proizlazi iz činjenice da se njime usklađuju javne potrebe s razvojem gospodarstva; ekonomska komponenta proračuna prisutna je u svim segmentima poslovanja u kojima se putem proračunskih rashoda utječe na postizanje određenih ekonomskih ciljeva;
- **socijalnu komponentu** - ispunjava se redistribucijom dohotka od subjekata koji su ekonomski snažniji u korist ekonomski slabijih subjekata, čime proračun snažno utječe na promjene u raspodjeli imovine i dohotka.

Temeljna obilježja proračuna su (Vašiček i Vašiček, 2016: 28):

- proračun je akt državne jedinice koji donosi njeno predstavničko tijelo,
- proračun je plan prihoda i rashoda državne jedinice koji po usvajanju predstavlja obvezni okvir za djelovanje,
- proračun se odnosi na određeno obračunsko razdoblje (najčešće jedna godina),
- pojam proračun odnosi se na planski dokument – plan prihoda i rashoda, i/ili proces planiranja i pripreme, prihvaćanja (usvajanja) proračuna, izvršenja i nadzora nad izvršenjem proračuna.

Proračun, kao javni dokument, **pruža nam informacije o:**

- ukupno planiranim prihodima države za određenu godinu (po izvorima – porezi, doprinosi, zaduživanje i dr.) kao i o
- načinu na koji će ta sredstva biti raspoređena (po funkcijama – zdravstvo, obrana, obrazovanje i dr.).

Iz proračuna, na transparentan način, mora biti vidljiva ukupna javna potrošnja.

Ciljevi sustava proračuna su (Vašiček i Vašiček, 2016: 29):

- osigurati provedbu makroekonomske politike i postići željenu razinu i dinamiku gospodarskih aktivnosti,
- održati gospodarsku stabilnost, postići punu zaposlenost, te kontrolu inflacije,
- osigurati predviđenu razinu zadovoljenja javnih potreba,
- postići očekivanu razinu raspoloživih prihoda,
- osigurati kontrolu trošenja javnog (državnog) novca,
- organizirati računovodstvenu evidenciju koja će osigurati točne i ažurne podatke o iznosima primitaka i izdataka, osigurati nadzor nad izvršenjem proračuna,
- na temelju računovodstvene evidencije omogućiti utvrđivanje odstupanja ostvarenog i očekivanog, što će pravodobno upozoriti na nadolazeće probleme,
- implementirati sustav proračuna koji će biti primjeren i komparativan u odnosu na druge zemlje.

1.4. Elementi sustava proračuna

Elementi sustava proračuna su (Vašiček, 1997: 37):

- **proračunski prihodi,**
- **proračunski rashodi,**
- **državna riznica.**

Prihodi i primici, rashodi i izdaci proračuna i financijskog plana iskazuju se prema proračunskim klasifikacijama. Proračunske klasifikacije su (Zakon o proračunu, 2008: čl.3):

- a) **organizacijska** – prikaz rashoda i izdataka prema strukturi ustroja države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, razrađena na razdjele i glave;
- b) **ekonomska** – sadrži prihode i primitke po prirodnim vrstama, te rashode i izdatke prema ekonomskoj namjeni;
- c) **funkcijska** – je skup poslova, funkcija i programa države i jedinica lokalne (područne) samouprave organiziranih i razvrstanih prema namjeni za koju služe;
- d) **lokacijska** – prikaz rashoda i izdataka prema teritorijalnom ustroju RH;
- e) **programska** – prikaz programa i njihovih sastavnih dijelova;
- f) **izvori financiranja** - skupine prihoda i primitaka iz kojih se podmiruju rashodi i izdaci određene vrste i namijene.

Ekonomska klasifikacija je osnova računskog plana proračuna.

1.4.1. Proračunski prihodi

Zadatak svake države je zadovoljiti javne potrebe stanovništva, a kako bi to bilo moguće nužno je **prikupiti sredstva** neophodna za njihovo financiranje. Postoje različiti izvori iz kojih se mogu prikupiti proračunski prihodi, kao i različiti načini njihova prikupljanja. Dosta su velike razlike između izvora i načina prikupljanja proračunskih prihoda u različitim zemljama. Ta razlika prvenstveno proizlazi iz različite snage pojedine države, odnosno poduzeća i građana, razlika u obliku političke vlasti, razvijenosti financijskih instrumenata, stupnju nezavisnosti državne vlasti. Oblik prikupljanja proračunskih prihoda prilagođen je potrebama pojedine države, pa i njihovu strukturu i veličinu određuje zakonodavna vlast.

Prihodi su inputi sustava proračuna. **Proračunski prihodi su svi prihodi i primici novca koji su predviđeni proračunom.**

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014: čl.20. st.3) definirano je da se prihodi temeljno klasificiraju na **prihode poslovanja i prihode od prodaje nefinancijske imovine.**

Prihodi poslovanja klasificiraju se na:

- prihode od poreza,
- prihode od doprinosa,
- pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna,
- prihode od imovine,
- prihode od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada,
- prihode od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihode od donacija,
- prihode iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza te kazne, upravne mjere i ostale prihode.

Prihodi od prodaje nefinancijske imovine klasificiraju se prema vrstama prodane nefinancijske imovine.

Primici su priljevi novca i novčanih ekvivalenata po svim osnovama.

Porezi su najznačajniji instrument prikupljanja državnih prihoda. To su obvezna davanja koja država ubire radi podmirenja državnih i ostalih javnih potreba, s time da država za to ne daje nikakvu neposrednu protuuslugu. Temeljna obilježja poreza su:

- obveznost (prinudnost) – kad se porezna obveza ustanovi ona je obvezna, a njeno neizvršenje povlači za sobom razne zakonske sankcije,
- nepovratnost - porezi koji su jednom ubrani postaju nepovratno vlasništvo države koja njima raspolaže i koja ih alocira kako bi zadovoljila javne potrebe,
- nepostojanje neposredne naknade – porezni obveznici nemaju pravo na izravnu naknadu za plaćene poreze, oni će imati samo posrednu korist od uplaćenih poreza.

Sukladno računskom planu proračuna (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.64. st. 1) razlikujemo sljedeće vrste prihoda od poreza:

- 1) porez i prirez na dohodak – od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala,
- 2) porez na dobit – od poduzetnika, po odbitku na naknade za korištenje prava i usluga, po odbitku na kamate, dividende i udjele u dobiti, po godišnjoj prijavi,
- 3) porezi na imovinu – na nepokretnu imovinu (zemljište, kuće i dr.), nasljedstva i darove, kapitalne i financijske transakcije,

- 4) porezi na robu i usluge – porez na dodanu vrijednost, na promet, trošarine, porezi i naknade od igara na sreću i zabavnih igara, porezi na korištenje dobara ili izvođenje aktivnosti,
- 5) porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije – carine i carinske pristojbe, ostali porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije,
- 6) ostali prihodi od poreza – ovdje su uključeni ostali porezi koji se ubiru po osnovama koje su drugačije od prethodno nabrojanih (npr. dio premije za osiguranje od požara, zaprimljeni neprepoznati nalozi i sl.)

Doprinosi su obvezna davanja kojima obveznik sudjeluje u troškovima koje ima institucija koja pruža uslugu. Razlika između doprinosa i poreza je u tome da kod doprinosa postoji određena povezanost dane naknade s izvršenom uslugom, dok kod poreza toga nema. Prema svrsi za koju se prikupljaju doprinosi se dijele na (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.65):

- 1) doprinose za zdravstveno osiguranje – od zaposlenika kod poslodavaca, doprinosi koje plaća poslodavac, doprinosi za zdravstveno osiguranje fizičkih osoba,
- 2) doprinosi za mirovinsko osiguranje – od zaposlenika kod poslodavaca, doprinosi koje plaća poslodavac, doprinosi za mirovinsko osiguranje fizičkih osoba,
- 3) doprinosi za zapošljavanje – od zaposlenika kod poslodavaca.

Pomoći iz inozemstva (darovnice) i od subjekata unutar općeg proračuna su tekući i kapitalni prijenosi sredstava. Mogu se primati u novcu ili materijalnom obliku prijenosom nefinancijske materijalne dugotrajne ili kratkotrajne imovine.

Prihode od imovine čine (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.68):

- prihodi od financijske imovine; kamate (za dane zajmove, po vrijednosnim papirima, na oročena sredstva i depozite po viđenju, zatezne kamate), pozitivne tečajne razlike, dividende, dobit trgovačkih društava, banaka i ostalih financijskih institucija, te
- prihodi od nefinancijske imovine (kapitalni prihodi); naknade za koncesije, prihodi od zakupa i iznajmljivanja prostora, naknade za ceste, ostali prihodi.

Prihodi od administrativnih pristojbi su prihodi od državnih upravnih i sudskih pristojbi, kao i od županijskih, gradskih i općinskih pristojbi i naknada, te ostalih upravnih i inih pristojbi.

Prihodi po posebnim propisima su: prihodi državne uprave (npr. naknade za veterinarsko-sanitarne preglede u prometu preko granice i dr.), prihodi vodoprivrede (vodni doprinos i dr.), komunalni doprinos, mjesni doprinos, ostali nespomenuti prihodi.

Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija sadrže prihode koje proračunski korisnici ostvare obavljanjem poslova na tržištu i u tržišnim uvjetima, a koji se ne financiraju iz proračuna i prihode od donacija od pravnih i fizičkih osoba izvan općeg proračuna. Donacije su tekući ili kapitalni prijenosi primljeni od fizičkih osoba, neprofitnih organizacija, trgovačkih društava ili ostalih subjekata izvan općeg proračuna, a uz koje nije vezana obveza povrata ili pružanja kakve protuusluge.

Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza obuhvaćaju prihode proračunskih korisnika ostvarene iz nadležnog proračuna za financiranje njihove redovne djelatnosti i prihode zdravstvenih ustanova ostvarene od HZZO-a isto na temelju ugovornih obveza.

Kapitalni prihodi odnosno prihodi od prodaje nefinancijske imovine su:

- prihodi od prodaje neproizvedene imovine – materijalne imovine (prirodnih bogatstava – zemljišta, rudnih bogatstava i sl.) i nematerijalne imovine,

- prihodi od prodaje proizvedene dugotrajne imovine – građevinskih objekata, postrojenja i opreme, prijevoznih sredstava, knjiga, umjetničkih djela i ostalih izložbenih vrijednosti, višegodišnjih nasada i osnovnog stada, nematerijalne proizvedene imovine,
- prihodi od prodaje plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti, te
- prihodi od prodaje proizvedene kratkotrajne imovine - prihodi od prodaje zaliha.

Primici od financijske imovine su:

- primljene otplate (povrati) glavnice danih zajmova,
- primici od prodaje vrijednosnih papira,
- primici od prodaje dionica i udjela u glavnici.

Primici od zaduživanja su primici od kredita, domaćih i inozemnih zajmova. Značajna je razlika između unutarnjeg i vanjskog zaduživanja. Zaduživanje u zemlji znači preraspodjelu domaćih resursa, država se zadužuje kod vlastitih fizičkih i pravnih osoba, dok zaduživanje u inozemstvu znači unos dodatnih resursa u zemlju.

1.4.2. Proračunski rashodi

Kako bi država što bolje zadovoljila javne potrebe svojih građana ona izdvaja proračunska sredstva za financiranje javnih potreba. Javne potrebe koje se financiraju iz javnih prihoda su (TEB, 2003:

Poglavlje 1.1):

- zakonom utvrđeni zadaci tijela državne vlasti i lokalnih područnih zajednica, obrane, obveze iz međunarodnih odnosa i druge potrebe od interesa za ostvarivanje prava i dužnosti države i jedinica lokalne samouprave,
- zakonom utvrđena obvezna prava i obvezni standardi ili programi javnih potreba u djelatnosti odgoja i obrazovanja, znanosti, kulture, zdravstva, socijalne zaštite, zaštite boraca iz Domovinskog rata, vojnih invalida i dr.,
- zakonom utvrđene potrebe zaštite i unapređenja čovjekova okoliša, sprečavanja i uklanjanja posljedica elementarnih nepogoda, protupožarne zaštite, robnih rezervi, bržeg razvoja, te gospodarskog razvoja područja posebne državne skrbi,
- zakonom utvrđene obveze prema javnim poduzećima i subvencije u gospodarstvu od interesa za državu, županije gradove i općine.

Rashodi i izdaci državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave sastoje se od:

- 1) rashoda poslovanja:
 - a) rashodi za zaposlene,
 - b) materijalni rashodi,
 - c) financijski rashodi,
 - d) subvencije,
 - e) pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna,
 - f) naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade,
 - g) ostali rashodi,
- 2) rashoda za nabavu nefinancijske imovine,
- 3) izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova:

- a) izdaci za financijsku imovinu,
- b) izdaci za otplate glavnica po osnovi zaduživanja.

Rashodi poslovanja su tekući rashodi za (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.47):

- zaposlene (plaće, naknade plaća i sl.),
- materijalni rashodi (troškovi službenih putovanja, službena odjeća i sl.),
- financijski rashodi (kamate, tečajne razlike i sl.),
- subvencije (plaćanja i prijenosi sredstava proizvodnim subjektima),
- naknade građanima i kućanstvima (školarine i stipendije za zaposlene i sl.),
- te ostali rashodi (tekuće i kapitalne donacije, kapitalne pomoći i izvanredni rashodi).

Kapitalni rashodi (rashodi za nabavu nefinancijske imovine) su rashodi za nabavu kratkotrajne i dugotrajne, proizvedene i neproizvedene imovine (namještaj, vozila, knjige i dr.).

Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova su izdaci za:

- dane zajmove,
- vrijednosne papire, dionice i udjele u glavnici kao i
- otplatu glavnice primljenih zajmova.

1.4.2. Državna riznica

Državna riznica je središnja organizacijska jedinica koja vodi brigu o prikupljanju i trošenju proračunskih sredstava. **Državna riznica** je upravna organizacija u sastavu Ministarstva financija koja obavlja poslove koji se odnose na pripremu i konsolidaciju proračuna, izvršavanje državnog proračuna, državno računovodstvo i upravljanje gotovinom i javnim dugom. U Državnoj riznici obavljaju se poslovi vezani uz izradu osnove za planiranje financiranja javnih potreba na razini države, lokalne i područne (regionalne) samouprave i izvanproračunskih fondova, kao i poslovi vezani uz izradu državnog proračuna. Državna riznica obavlja i poslove vezane uz konsolidaciju financijskih izvještaja i financijskih planova, kao i postupke pripreme i registriranja kapitalnih projekata. Jedan od zadataka Državne riznice je i izvršavanje državnog proračuna. Državna riznica se bavi i poslovima upravlja portfeljem javnog duga, registriranja neposrednih i uvjetnih obveza po javnom dugu, te ugovaranja kreditnih zaduženja. Poslovi proračunskog nadzora radi osiguravanja zakonitog i svrhovitog korištenja proračunskih sredstava također su u njenom djelokrugu.

Financijski poslovi državnog proračuna obavljaju se preko **jedinstvenog računa riznice**. Model upravljanja javnim izdacima temelji se na principu postojanja jednog jedinstvenog novčanog računa preko kojeg se obavljaju sve financijske transakcije državnog proračuna. **Tako postavljen koncept osigurava dnevno upravljanje likvidnošću državnog proračuna i pruža podlogu za učinkovito financijsko planiranje.**

Jedinstveni račun riznice je jedan ili više bankovnih računa koji služe za primanje, čuvanje, plaćanje i prijenos svih prihoda, primitaka, izdataka i drugih plaćanja državnog proračuna, koji je ministar financija u skladu sa zakonom, otvorio u Hrvatskoj narodnoj banci. On se sastoji od više podračuna. To su računi sa nultim saldonom – račun se istodobno tereti i odobrava za isti iznos, a eventualni saldo automatski se prenosi na jedinstveni račun. Podračune imaju područne riznice – razina razdjela i glave. Prema čl. 60 Zakona o proračunu (2008), proračunski korisnici državnog proračuna smiju imati otvoren samo jedan račun i to za specifične namjene – on je također dio jedinstvenog računa riznice.

S jedinstvenog računa riznice vrši se isplata svih rashoda planiranih državnim proračunom:

- a) rashoda za zaposlene,

- b) drugih rashoda poslovanja,
- c) rashoda za nabavu nefinancijske imovine,
- d) vlastitih rashoda.

Cilj ovakvog sustava Državne riznice je:

- racionalizacija u upravljanju javnim novcem, što je omogućeno kroz smanjenje mase novca koja je dnevno potrebna u opticaju,
- novac se ne zadržava na računima u kanalima platnog prometa,
- ne vrši se plaćanje s računa na račun po istoj osnovi,
- ažurnije izmirenje obveza utječe na opću likvidnost države,
- zbog ažurnijeg podmirenja dospjelih obveza ostalih subjekata izvan javnog sektora poboljšava se likvidnost poduzetničkog sektora,
- budući da se smanjuje potreba za kratkoročnim pozajmicama za održavanje tekuće likvidnosti smanjuje se potreba za zaduživanjem države.

Pri izvršavanju državnog proračuna definiraju se određeni postupci koje je nužno slijediti:

- Proračunski korisnici su obvezni sastaviti financijski plan po mjesecima za cijelu godinu. Takvi planovi dostavljaju se Državnoj riznici, te ih se u Sektoru za pripremu proračuna pregledava i utvrđuje jesu li u skladu s proračunom i zakonskim propisima. Nakon toga se zaključuju i prosljeđuju Sektoru za izvršavanje proračuna, koji na temelju toga utvrđuje mjesečne dodjele koje označavaju maksimalan iznos obveza koje se mogu planirati za taj mjesec.
- Mjesečne dodjele unose se prema određenim elementima u on-line sustav, tako da područne riznice mogu u svakom trenutku vidjeti dodjele za svoje korisnike.
- Pri nastanku obveze kod korisnika unose se podaci o nastaloj obvezi (sadrži sljedeće elemente: dobavljač, datum dokumenta, datum dospijeca, tip dokumenta, iznos, račun, poziv na broj) i to predstavlja zahtjev za plaćanje.

Iz prethodno navedenog vidimo kako se u sastavu Državne riznice nalaze:

- a) sektor za pripremu državnog proračuna – izrađuje osnove za planiranje financiranja javnih potreba na razini države, odnosno izrađuje državni proračun,
- b) sektor za izvršavanje državnog proračuna – kao što mu i naziv kaže izvršava državni proračun, odnosno izrađuje nacrt završnog računa državnog proračuna i obavlja administrativne poslove u vezi izvršavanja državnog proračuna,
- c) sektor za upravljanje javnim dugom – registrira neposredne i uvjetne obveze po javnom dugu, ugovara kreditna zaduženja i provodi izdavanje vrijednosnih papira na domaćem i vanjskom tržištu,
- d) odjel za unapređenje sustava i
- e) odjel proračunskog nadzora.

1.5. Proračunski proces

Sudionici u procesu donošenja proračuna su (Ott et al., 2009: 65):

1. HRVATSKI SABOR

- a) donosi državni proračun u kojem su iskazani ukupni prihodi i izdaci koje predloži Vlada Republike Hrvatske,

- b) analizira prijedlog po radnim tijelima i raspravom u Saboru.
2. VLADA REPUBLIKE HRVATSKE
- a) utvrđuje prijedlog ukupne ekonomske politike,
- b) utvrđuje prijedlog fiskalne politike,
- c) definira strategiju državnog proračuna s ukupnim društvenim i ekonomskim ciljevima,
- d) utvrđuje prijedlog proračunskih sredstava javne potrošnje na pojedine vladine programe u skladu s postavljenim ciljevima.
3. MINISTARSTVA - glavni sudionici u izradi i provedbi planiranih izdataka i primitaka pojedinih programa.

Proračunski ciklus može se promatrati kroz faze i rokove (Vašiček i Vašiček, 2016: 39):

- **sredina ožujka** – upute za izradu strateških planova od strane Ministarstva financija,
- **sredina travnja** – ministarstva izrađuju strateške planove za trogodišnje razdoblje,
- **kraj travnja** – izrađuje se strategija vladinih programa za trogodišnje razdoblje,
- **sredina svibnja** – Vlada donosi strategiju,
- **kraj svibnja** – Ministarstvo financija izrađuje nacrt smjernica ekonomske i fiskalne politike,
- **sredina lipnja** – Vlada donosi smjernice,
- **kraj lipnja** – upute za izradu prijedloga državnog proračuna,
- **1. srpnja** – proračunski korisnici dostavljaju usklađene prijedloge financijskih planova Ministarstvu financija,
- **kraj srpnja** – nadležna ministarstva dostavljaju usklađene prijedloge financijskih planova Ministarstvu financija,
- **15. listopada** – Ministarstvo financija izrađuje nacrt proračuna za proračunsku godinu i projekciju za sljedeće dvije,
- **15. studenog** – Vlada utvrđuje prijedlog proračuna i projekcija te ih dostavlja Saboru,
- **kraj godine** – Sabor (predstavničko tijelo) usvaja – donosi godišnji proračun.

Proračun, od trenutka planiranja, preko izvršavanja pa sve do kontrole, prolazi kroz određene faze, koje svojim stalnim međusobnim djelovanjem, čine **proračunski proces**. Proračunski proces predstavlja sustav glavnih pravila (formalnih i neformalnih) koja omogućuju izvršnoj vlasti donošenje odluka što vode pripremi proračuna, njegovom predlaganju i prihvaćanju u Saboru te, konačno, provedbu proračuna. Proračunskim procesom država definira ukupni plan proračuna (kao planiranu razinu prihoda i rashoda), unutar kojega se donose i odluke o raspodjeli proračunskih sredstava.

Tri temeljne faze proračunskog ciklusa su (Vašiček i Vašiček, 2016: 33):

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

1) Faza planiranja može se opisati kroz nekoliko koraka:

- izrada prijedloga fiskalne politike i projekcije gospodarskog razvoja države,
- Ministarstvo financija određuje smjernice i ciljeve fiskalne politike, projekciju gospodarskog razvoja i procjenu glavnih vrsta prihoda i rashoda za sljedeću fiskalnu godinu,

- odluku u svezi danog prijedloga donosi Vlada čiji je zadatak definiranje fiskalne politike za sljedeću godinu i odlučivanje o procijenjenom iznosu javne potrošnje odnosno o maksimalnom iznosu rashoda po osnovnim skupinama,
- na temelju Odluke Ministarstvo financija sastavlja i upućuje okružnicu nadležnim ministarstvima i proračunskim korisnicima,
- korisnici donose svoje financijske planove usklađujući ih s definiranim maksimalnim iznosima sredstava prema vrstama rashoda,
- Ministarstvo financija upućuje prijedlog državnog proračuna Vladi,
- Vlada Saboru,
- Sabor usvaja (donosi) godišnji državni proračun.

2) Faza izvršavanja proračuna. Proračunski korisnici, temeljem usvojenih financijskih planova, a u okviru dodijeljenih sredstava, povlače proračunska sredstva po pojedinim namjenama. Koliko će proračunskih sredstava proračunski korisnici povući ovisi o dinamici ostvarenja proračunskih prihoda. U fazi izvršenja dolazi do izražaja upravljanje likvidnošću, zaduživanjem i novčanim tokovima kroz sustav državne riznice koji treba osigurati nesmetano izvršavanje planiranih veličina.

3) Faza nadzora i revizije proračuna. Proračun nije samo financijski iskaz državnih planova, već i značajan instrument planiranja i kontrole. U posljednjoj fazi proračunskog procesa, putem nadzora i revizije računovodstvenih podataka, prezentiranih u formi financijskih izvještaja, prati se izvršenje proračuna u odnosu na planirane veličine. Nadzorom izvršenja proračuna i revizijom proračuna završava se jedan zaokruženi proračunski ciklus.

Transparentnost proračuna označava potpuno i pravodobno objavljivanje svih relevantnih fiskalnih informacija na sustavan način. Pokazuje ga Indeks otvorenosti proračuna. Indeks se računa svake druge godine, a omogućuje međunarodnu usporedbu transparentnosti proračunskih procesa. Prema vrijednosti indeksa, zemlje se svrstavaju u pet skupina (opsežne, značajne, samo neke, minimalne, nikakve ili gotovo nikakve informacije). Hrvatska je za 2015. fiskalnu godinu svrstana u skupinu zemalja koje građanima pružaju „samo neke informacije“ (Bronić i Urban, 2015: 2).

Ključne preporuke za unapređivanje:

- u prijedlog državnog proračuna uvrstiti ažurirane informacije o prihodima i rashodima za minimalno dvije godine koje prethode proračunskoj godini koja se planira,
- objaviti kvalitetno polugodišnje izvješće o izvršenju proračuna, izrađeno prema uputama međunarodnih organizacija (OECD, MMF),
- osnovati specijalizirani ured za analiziranje proračuna u Saboru koji bi služio kao podrška svim saborskim zastupnicima.

1.6. Zakonski okvir računovodstva proračuna

Temeljni akti koji reguliraju računovodstvo proračuna su:

- Zakon o proračunu (NN 87/08, 136/12, 15/15),
- Zakon o fiskalnoj odgovornosti (NN 139/10 i 19/14),
- Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (NN 78/15),
- Zakon o Državnom uredu za reviziju (80/11),
- Zakon o izvršavanju državnog proračuna za proračunsku godinu,
- Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 124/14, 115/15 i 87/16),

- Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15),
- Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (NN 42/16),
- Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (NN 58/16).

Zakon o proračunu sadrži:

- I. Opće odredbe
- II. Sadržaj proračuna i financijskog plana
- III. Izrada proračuna i financijskog plana
- IV. Postupak usvajanja proračuna
- V. Izvršavanje proračuna
- VI. Upravljanje imovinom države i lokalne samouprave
- VII. Zaduživanje, upravljanje dugovima, jamstva države i lokalne samouprave
- VIII. Odgovornost čelnika proračunskog korisnika, računopolagača i unutarnjeg revizora
- IX. Proračunsko računovodstvo
- X. Nadzor proračunskih korisnika
- XI. Kaznene odredbe i
- XII. Prijelazne i završne odredbe

Zakon o fiskalnoj odgovornosti daje pravila kojima se ograničava državna potrošnja, jača odgovornost za zakonito, namjensko i svrhovito korištenje proračunskih sredstava te jača sustav kontrola i nadzora radi osiguranja fiskalne odgovornosti. Izjava o fiskalnoj odgovornosti je godišnja izjava kojom čelnik potvrđuje da je u radu osigurao zakonito, namjensko i svrhovito korištenje sredstava te učinkovito i djelotvorno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrola. Upitnik o fiskalnoj odgovornosti je dokument čijim se popunjavanjem ocjenjuje provedba pet ključnih proračunskih procesa u praksi, a to su: planiranje, izvršavanje, javna nabava, računovodstvo i izvještavanje. Za pitanja kod kojih su uočene slabosti i nepravilnosti potrebno je napraviti Plan otklanjanja slabosti i nepravilnosti.

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS) (Broz Tominac et al., 2015)

Nastanak i razvoj globalnog tržišta utječe da autohtoni računovodstveni sustavi, sa svojim posebnostima, nisu prikladni i održivi (predstavljaju prepreku u komuniciranju subjekata pojedinih zemalja) te je usklađivanje računovodstvenih sustava preduvjet lakšeg povezivanja zemalja. Za potrebe harmonizacije računovodstvenih propisa osnovan je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde = International Accounting Standard Board (IASB) koji utvrđuje i donosi Međunarodne računovodstvene standarde. IASB djeluje u okviru Međunarodne federacije računovođa = International Federation of Accountants (IFAC). Njegov zadatak je u skladu s javnim interesom, kontinuirano raditi na jačanju računovodstvene profesije u svijetu i doprinositi razvoju jake međunarodne ekonomije uspostavljajući i promovirajući privrženost visokokvalitetnim profesionalnim standardima, širenje međunarodne primjene ovih standarda i davanje mišljenja o pitanjima od javnog interesa tamo gdje je profesionalna stručnost najznačajnija.

IFAC je osnovao Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora = International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB). Odbor je ustanovljen sa svrhom razvoja visokokvalitetnih računovodstvenih standarda namijenjenih ustanovama javnog sektora širom svijeta za pripremu financijskih izvještaja opće namjene. Odbor djeluje kao nezavisno tijelo za uspostavu standarda pod okriljem IFAC-a. Zadatak Odbora je:

- objavljivanje Međunarodnih računovodstvenih standarda javnog sektora = International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) kao standarda koji trebaju biti primijenjeni od strane

članova profesije u pripremi financijskih izvještaja opće namjene proračunskih korisnika. Odbor omogućava svim zainteresiranim stranama da daju svoje prijedloge u procesu razvoja;

- promoviranje prihvaćanja i međunarodne primjene ovih standarda;
- objavljivanje studija koje pružaju savjete o pitanjima financijskog izvještavanja u javnom sektoru. Ove se studije temelje na proučavanju najbolje prakse i najučinkovitijih metoda rješavanja postavljenih problema;
- objavljivanje drugih dokumenata koji pružaju vodiče o pitanjima i iskustvima u financijskom izvještavanju u javnom sektoru.

Standardi javnog sektora su:

1. *Prezentiranje financijskih izvještaja* – daje upute za prezentiranje financijskih izvještaja, njihovu strukturu i minimalni sadržaj.
2. *Izvještaj o novčanom toku* – zahtjeva informacije o promjenama novca i novčanih ekvivalenata kroz poslovne, investicijske i financijske aktivnosti.
3. *Neto višak ili manjak razdoblja, temeljne pogreške i promjene računovodstvenih politika* – uređuje računovodstveni postupak za promjene u računovodstvenim procjenama i/ili politikama, ispravke temeljnih pogreški, definira izvanredne stavke.
4. *Učinci promjene tečaja* – bavi se računovodstvom u svezi deviznih transakcija i poslova s inozemstvom.
5. *Troškovi posudbe* – regulira računovodstveno postupanje s troškovima posudbe na način da budu priznati kao rashod u trenutku nastanka, ili, alternativno, da se kapitaliziraju (ukluče u troškove imovine).
6. *Konsolidirani financijski izvještaji i računovodstvo kontroliranih subjekata* – zahtjeva izradu konsolidiranih financijskih izvještaja za sve povezane jedinice.
7. *Računovodstvo ulaganja u povezana društva* – određuje upotrebu metode udjela prilikom evidentiranja svih ulaganja u povezana društva, osim ulaganja koja se drže isključivo s namjerom otuđenja u bliskoj budućnosti, kada se primjenjuje metoda troška ulaganja.
8. *Financijsko izvještavanje o udjelima u zajedničkim pothvatima* – kao osnovni postupak zahtjeva proporcionalni postupak, kao alternativni dozvoljava primjenu metode udjela.
9. *Prihodi od transakcija razmjene* – uspostavlja zahtjeve za računovodstveni postupak priznavanja prihoda od transakcija razmjene (recipročni prihodi).
10. *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim uvjetima* – opisuje hiperinflacijske uvjete i daje upute za ponovno procjenjivanje elemenata financijskih izvještaja u razdoblju hiperinflacije.
11. *Ugovori o izgradnji* – daje upute za alociranje troškova ugovora i, gdje je primjenjivo, za ugovorene prihode u izvještajnom razdoblju u kojem je izgradnja i obavljena.
12. *Zalihe* – propisuje računovodstveni postupak za zalihe, zalihe koje se drže za prodaju u transakcijama razmjene, zalihe za distribuciju bez naknade ili uz naknadu.
13. *Najmovi* – utvrđuje zahtjeve za financijsko izvještavanje kod najмова i transakcija prodaje i ponovnog najma.
14. *Događaji nakon datuma bilance* – određuje kriterije za odlučivanje treba li financijske izvještaje uskladiti za događaje koji nastaju nakon datuma izvještavanja. Razlikuje usklađene i neusklađene događaje.

15. *Financijski instrumenti: objavljivanje i prikazivanje* – sadrži zahtjeve za objavljivanje bilančnih i izvanbilančnih instrumenata, te klasifikaciju financijskih instrumenata kao financijska imovina, obveze ili kapital (udjeli).
16. *Ulaganje u nekretnine* – uređuje računovodstvo ulaganja u nekretnine koje nisu izravno namijenjene obavljanju djelatnosti već predstavljaju investicije s ciljem ostvarivanja prihoda ili povećanja imovine. Zahtjeva da se ulaganja u nekretnine početno priznaju po trošku stjecanja, a ako su stečena bez naknade treba ih priznati po poštenoj vrijednosti na datum prvog priznavanja u financijskim izvještajima. Kod naknadnog mjerenja nekretnine treba dosljedno vrednovati.
17. *Nekretnine, postrojenja i oprema* – utvrđuje računovodstveni postupak za nekretnine, postrojenja i opremu, uključujući osnovu i vrijeme početnog priznavanja, utvrđivanje njihove tekuće vrijednosti i amortizacije.
18. *Izveštavanje po segmentu* – utvrđuje principe za financijsko izveštavanje o različitim aktivnostima proračuna i/ili proračunskih korisnika u odnosu na ostvarene ciljeve i kao podlogu za buduću alokaciju resursa.
19. *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* – identificira okolnosti u kojima rezerviranja trebaju biti priznata, način njihova vrednovanja i objavljivanja. Također zahtjeva objavljivanje određenih informacija o nepredviđenim obvezama i imovini u bilješkama uz financijske izvještaje u svrhu boljeg razumijevanja njihove prirode, vremena i iznosa.
20. *Objavljivanje povezanih strana* – zahtjeva objavljivanje postojanja odnosa povezanih stranaka gdje postoji kontrola, te objavljivanje informacije o međusobnim transakcijama u određenim okolnostima.
21. *Umanjenje imovine koja ne stvara novac* – traži da se umanjeње imovine prizna kada nadoknativi iznos imovine padne ispod iznosa po kojem je ta imovina evidentirana u bilanci.
22. *Objavljivanje financijskih informacija državnog sektora* – zahtjeva objavljivanje konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata koji se financiraju iz proračuna i u djelu njihovih izvanproračunskih (tržišnih) aktivnosti.
23. *Prihodi od ne razmjenskih transakcija (poreza i transfera)* – izdvaja poreze i transfere, kao najznačajnije proračunske prihode za koje se ne daje direktna protuusluga, i definira njihovo priznavanje kao imovine u visini fer vrijednosti.
24. *Prezentiranje proračunskih (planskih) informacija u financijskim izvještajima* – potiče objavljivanje informacija o planiranim vrijednostima i usporedbu s ostvarenim iznosima po pojedinim stavkama financijskih izvještaja.
25. *Primanja zaposlenih* – bavi se kratkoročnim primanjima zaposlenih (plaće, doprinosi i sl.), primanjima nakon umirovljenja (mirovine, životna osiguranja i dr.), dugoročnim primanjima (jubilarne nagrade i sl.) te otpremninama.
26. *Umanjenje imovine koja stvara novac* - traži da se umanjeње imovine prizna kada nadoknativi iznos imovine padne ispod knjigovodstvenog iznosa.
27. *Poljoprivreda* – bavi se računovodstvenim tretmanom i objavljivanjima vezanim uz poljoprivrednu djelatnost, a koji nisu obuhvaćeni drugim standardima. Zahtjeva priznavanje biološke imovine po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.
28. *Financijski instrumenti: prikazivanje* - cilj standarda je uspostavljanje načela za prezentiranje financijskih instrumenata kao obveza, financijske imovine ili kapitala te definiranje uvjeta za prebijanje financijske imovine i obveza.
29. *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* – financijski instrumenti predstavljaju ugovorne aranžmane koji rezultiraju financijskom imovinom ili financijskom obvezom odnosno kapitalnim

instrumentom. Financijski instrumenti se priznaju u trenutku stupanja na snagu ugovornih odredbi. Mjere se po fer vrijednosti.

30. *Financijski instrumenti: objavljivanje* - zahtjeva objavljivanje značaja financijskih instrumenata za financijski položaj, uspješnost i tijek novca te kvantitativnih i kvalitativnih podataka o izloženosti rizicima koji proizlaze iz financijskih instrumenata (kreditni rizik, rizik likvidnosti, tržišni rizik).

31. *Nematerijalna imovina* – definira priznavanje i mjerenje imovine bez fizičkog obilježja koja je pod kontrolom proračunskog korisnika po troškovima nabave (kupovnoj cijeni uvećanoj za ovisne troškove nabave).

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu definiraju se knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizacija knjigovodstva, sadržaj računa Računskog plana i druga područja koja se odnose na proračunsko računovodstvo.

Pravilnikom je definirano da su obveznici primjene proračunskog računovodstva svi pravni subjekti unutar opće države, a to su:

- a) Državni proračun,
- b) proračunski korisnici državnog proračuna,
- c) izvanproračunski korisnici,
- d) proračuni jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave,
- e) njihovi proračunski korisnici,
- f) zdravstvene ustanove u javnom sektoru

Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja.

Proračuni i proračunski korisnici obvezni su:

- u svom knjigovodstvu osigurati proračunskim korisnicima pojedinačne podatke o vrstama prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, stanju imovine, obveza i vlastitih izvora;
- voditi knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, prema propisanom računskom planu;
- voditi poslovne knjige; dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige;
- priznavati prihode i primitke, rashode i izdatke prema modificiranom načelu nastanka događaja;
- procjenjivati imovinu i obveze prema modificiranom načelu nastanka događaja;
- propisane financije izvještaje sastavljati za mjesečna razdoblja, za razdoblja od 01.01.-30.06. i 01.01.-31.12.;
- financijske izvještaje sastavljati, a računovodstvene knjige voditi na hrvatskom jeziku i u kunama.

2. ORGANIZACIJA RAČUNOVODSTVA PRORAČUNA

2.1. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave

Obvezne poslovne knjige proračuna i proračunskih korisnika su (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.6. i 7):

- a) dnevnik - knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka,
- b) glavna knjiga - sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih promjena i transakcija nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima,
- c) pomoćne knjige - analitičke knjigovodstvene evidencije stavki koje su u glavnoj knjizi iskazane sintetički.

Dnevnik je poslovna knjiga u koju se unose poslovni događaji slijedom njihova nastanka (kronološki), a kronološka mjerna jedinica je dan. Zbroj dugovne i potražne strane dnevnika na koncu dana, ali i nakon svake poslovne promjene, sukladno sustavu dvojnog knjigovodstva, mora biti jednak. U slučaju uništenja glavne knjige, dnevnik omogućuje rekonstrukciju evidencija. Proračun i proračunski korisnici vode jedan dnevnik, kao i jednu glavnu knjigu.

Glavna knjiga je organizirana tako da je moguće putem unaprijed propisanog računskog plana pratiti na skupinama, podskupinama, odjeljcima te osnovnim računima transakcije na nefinancijskoj i financijskoj imovini, obvezama, prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Izvještajni subjekt u toku godine vodi one račune na kojima se u toku godine pojave računovodstvene promjene odnosno transakcije. Na temelju stanja računa glavne knjige izvještajni subjekt sastavlja financijske izvještaje za izvještajna razdoblja u toku godine, te za fiskalnu godinu.

Analitička knjigovodstva koja je nužno voditi:

- 1) dugotrajne nefinancijske imovine – po vrsti, količini i vrijednosti,
- 2) kratkotrajne nefinancijske imovine (zalihe materijala, proizvoda i robe) - po vrsti, količini i vrijednosti,
- 3) financijske imovine i obveza (po subjektima, računima, pojedinačnim iznosima, dospelosti), i to:
 - ✓ potraživanja i nastalih obveza,
 - ✓ primljenih i izdanih vrijednosnih papira i drugih financijskih instrumenata,
 - ✓ potraživanja i obveza po osnovi primljenih i danih zajmova i kredita.

Osim navedenog proračuni i korisnici vode:

- Knjigu (dnevnik) blagajni (kunska, devizna, porto i dr.) - namijenjena je evidenciji uplata i isplata novca preko blagajne (npr. podizanje novca za isplatu obračunatih putnih naloga, polog gotovine od prodanih knjiga i sl.).
- Evidenciju danih i primljenih jamstava i garancija.
- Evidenciju putnih naloga i korištenja službenih vozila – podatke o evidencijskom broju putnog naloga, datumu izdavanja, korisniku vozila, dužini trajanja putovanja, relaciji, svrsi putovanja, te iznosu putnih troškova. Ovom evidencijom moguće je kronološki pratiti izdane i obračunate putne naloge kroz obračunsko razdoblje.
- Knjigu izlaznih računa i obračuna potraživanja - namijenjena je evidenciji izlaznih računa, te nužno sadržava podatke o rednom broju izlaznog računa, datumu izdavanja, nazivu kupca, svoti koju treba platiti, načinu i roku plaćanja, datumu naplate i ostale bitne podatke.

- Knjigu ulaznih računa i obračuna obveza - namijenjena je evidenciji ulaznih računa, te minimalno sadrži podatke o rednom broju ulaznog računa, datumu dokumenta, nazivu dobavljača, svoti koju je potrebno platiti, načinu plaćanja, roku dospelosti, danu kada je račun plaćen i druge bitne podatke.
- Ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama - proračunu i proračunskom korisniku dana je mogućnost kreiranja i ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.

Poslovne knjige se vode za poslovnu godinu. Otvaraju se na početku fiskalne godine ili danom osnivanja korisnika. Početna stanja glavne knjige na početku fiskalne godine moraju biti ista kao zaključna stanja na kraju prethodne fiskalne godine. Na kraju fiskalne godine zaključuju se i u roku 120 dana uvezuju. Dnevnik i glavnu knjigu potpisuje zakonski predstavnik proračuna ili proračunskog korisnika ili osoba koju on ovlasti. Analitičke evidencije i pomoćne knjige se ne moraju voditi ako se raščlanjivanjem stavki glavne knjige osiguravaju svi potrebni podaci. Izgled pomoćnih knjiga i analitičkih evidencija nije propisan pa ih izvještajni subjekti kreiraju prema vlastitim potrebama.

Unos podatak u poslovne knjige proračuna i proračunskih korisnika temelji se na knjigovodstvenim ispravama. **Knjigovodstvena isprava je pisani ili memorirani elektronički dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni.** Knjigovodstvena isprava, da bi mogla biti podloga za evidentiranje u računovodstvu, mora imati nekoliko osnovnih obilježja (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.10.):

- vjerodostojnost – osigurava potpun i istinit prikaz poslovnih događaja zabilježenih u knjigovodstvenoj ispravi,
- istinitost – jamči ju svojim potpisom zakonski predstavnik proračuna ili osoba koju on ovlasti,
- urednost – omogućava uvid u mjesto i vrijeme sastavljanja knjigovodstvene isprave, te narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene.

Prije samog unosa podataka u poslovne knjige, a kako bi se izbjegle pogreške, potrebno je od strane proračuna i proračunskih korisnika **kontrolirati knjigovodstvene isprave.** Ovom kontrolom, koju provode ovlaštene osobe (najčešće odgovorne osobe u računovodstvu) provodi se suštinska, formalna i računska kontrola knjigovodstvenih isprava. Ovakav sustav kontrole knjigovodstvenih isprava prvenstveno je u funkciji kontrole trošenja javnog novca. Prije preuzimanja obveze potrebno je izvršiti financijsku kontrolu, odnosno kontrolu usklađenosti naloga poslodavca s financijsko-računovodstvenim propisima, a nakon toga i računovodstvenu kontrolu koja obuhvaća provjeravanje zahtjeva za plaćanje. Nakon obavljene isplate kontrolni mehanizmi su interna i eksterna – državna revizija.

2.2. Računski plan proračuna

Računski plan predstavlja jednu jedinstvenu klasifikaciju prihoda i rashoda, imovine i obveza. Čine ga računi (konta) kao glavni nositelji računovodstvenih podataka. Sva događanja zabilježena u računovodstvu, u toku poslovne godine, evidentiraju se na temelju vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava na odgovarajućim računima glavne knjige. **Računi (konta) računskog plana** čine logičkim slijedom sistematiziranu cjelinu koja omogućava sastavljanje financijskih izvještaja kao osnovnih instrumenata prezentiranja poslovanja proračunskih i inih subjekata.

Računski plan je jedan od temeljnih elemenata u procesu planiranja i upravljanja proračunom. **Jedinstveno je propisan** Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014). Obvezni su ga primjenjivati svi proračunski korisnici državnog proračuna, kao i jedinice lokalne i regionalne samouprave i njihovi korisnici. Predstavlja standardiziranu klasifikaciju svih državnih resursa, dugova i transakcija pri čemu treba osigurati:

- 1) transparentnost – javni prihodi i rashodi trebaju biti u proračunu jasno istaknuti, a isto tako i njihovo ostvarivanje,
- 2) sveobuhvatnost – sve transakcije na svim razinama moraju biti predviđene,
- 3) konzistentnost – moraju biti prepoznate osnovne sličnosti u državnim operacijama i iste se iskazuju u okviru homogenih kategorija,
- 4) usklađenost – klasifikacijska struktura mora biti usklađena s međunarodnim zahtjevima za izvještavanje.

Računski plan se sastoji od 10 razreda (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.22):

- Razred 0 – NEFINACIJSKA IMOVINA
- Razred 1 – FINACIJSKA IMOVINA
- Razred 2 – OBVEZE
- Razred 3 – RASHODI POSLOVANJA
- Razred 4 – RASHODI ZA NABAVU NEFINACIJSKE IMOVINE
- Razred 5 – IZDACI ZA FINACIJSKU IMOVINU I OTPLATE ZAJMOVA
- Razred 6 – PRIHODI POSLOVANJA
- Razred 7 – PRIHODI OD PRODAJE NEFINACIJSKE IMOVINE
- Razred 8 – PRIMICI OD FINACIJSKE IMOVINE I ZADUŽIVANJA
- Razred 9 – VLASTITI IZVORI

Razred 0 – Nefinancijska imovina:

- ✓ 01 – neproizvedena dugotrajna imovina,
- ✓ 02 – proizvedena dugotrajna imovina,
- ✓ 03 – plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti,
- ✓ 04 – sitni inventar,
- ✓ 05 – nefinancijska imovina u pripremi,
- ✓ 06 – proizvedena kratkotrajna imovina.

Razred 1 – Financijska imovina:

- ✓ 11 – novac u banci i blagajni,
- ✓ 12 – depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih,
- ✓ 13 – potraživanja za dane zajmove,
- ✓ 14 – vrijednosni papiri,
- ✓ 15 – dionice i udjeli u glavnici,
- ✓ 16 - potraživanja za prihode poslovanja,
- ✓ 17 – potraživanja od prodaje nefinancijske imovine,
- ✓ 19 – rashodi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda (aktivna vremenska razgraničenja).

Razred 2 – Obveze:

- ✓ 23 – obveze za rashode poslovanja,
- ✓ 24 – obveze za nabavu nefinancijske imovine,
- ✓ 25 – obveze za vrijednosne papire,
- ✓ 26 – obveze za kredite i zajmove,
- ✓ 29 – odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućeg razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja).

Razred 3 – Rashodi poslovanja:

- ✓ 31 – rashodi za zaposlene,
- ✓ 32 – materijalni rashodi,
- ✓ 34 – financijski rashodi,
- ✓ 35 – subvencije,
- ✓ 36 – pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna,
- ✓ 37 – naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i dr. naknade,
- ✓ 38 – ostali rashodi,
- ✓ 39 – raspored rashoda i prijelazni račun.

Razred 4 – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine:

- ✓ 41 – rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine,
- ✓ 42 – rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine,
- ✓ 43 – rashodi za nabavu plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti,
- ✓ 44 – rashodi za nabavu proizvedene kratkotrajne imovine,
- ✓ 45 – rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini,
- ✓ 49 – raspored rashoda i prijelazni račun.

Razred 5 – Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova:

- ✓ 51 – izdaci za dane zajmove i depozite,
- ✓ 52 – izdaci za ulaganja u vrijednosne papire,
- ✓ 53 – izdaci za dionice i udjele u glavnici,
- ✓ 54 – izdaci za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova,
- ✓ 55 – Izdaci za otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire,
- ✓ 59 – raspored izdataka i prijelazni račun.

Razred 6 – Prihodi poslovanja:

- ✓ 61 – prihodi od poreza,
- ✓ 62 – doprinosi,
- ✓ 63 – pomoći iz inozemstva (darovnice) i od subjekata unutar općeg proračuna,
- ✓ 64 – prihodi od imovine,
- ✓ 65 – prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada,

- ✓ 66 – prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija,
- ✓ 67 – prihodi iz proračuna,
- ✓ 68 – kazne, upravne mjere i ostali prihodi,
- ✓ 69 – raspored prihoda i prijelazni račun.

Razred 7 – Prihodi od prodaje nefinancijske imovine:

- ✓ 71 – prihodi od prodaje neproizvedene dugotrajne imovine,
- ✓ 72 – prihodi od prodaje proizvedene dugotrajne imovine,
- ✓ 73 – prihodi od prodaje plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti,
- ✓ 74 – prihodi od prodaje proizvedene kratkotrajne imovine,
- ✓ 79 – raspored prihoda i prijelazni račun.

Razred 8 – Primici od financijske imovine i zaduživanja:

- ✓ 81 – primljene otplate (povrati) glavnice danih zajmova i depozita,
- ✓ 82 – primici od izdanih vrijednosnih papira,
- ✓ 83 – primici od prodaje dionica i udjela u glavnici,
- ✓ 84 – primici od zaduživanja,
- ✓ 85 – primici od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja,
- ✓ 89 – raspored primitaka i prijelazni račun.

Razred 9 – Vlastiti izvori:

- ✓ 91 – vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora,
- ✓ 92 – rezultat poslovanja,
- ✓ 96 – obračunati prihodi poslovanja,
- ✓ 97 – obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine,
- ✓ 98 – rezerviranja viška prihoda,
- ✓ 99 – izvanbilančni zapisi.

Propisani računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune, npr.

- 3 – razred
- 31 – skupina,
- 311 – podskupina,
- 3111 – odjeljak,
- 31111 – osnovni račun.

Obveznici primjene dužni su primjenjivati isključivo propisane račune do 5. razine. Analitiku definiraju sami.

Razredi 0,1,2 i 9 su bilančni razredi kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora. Na računima razreda 3-8 prate se tekuće i kapitalne aktivnosti proračuna i proračunskih korisnika, a njihov sadržaj odgovara sadržaju ekonomske klasifikacije koja je podloga za planiranje, izvršavanje i računovodstvo u sustavu proračuna.

2.3. Računovodstvena osnova priznavanja poslovnih događaja

Računovodstvenom osnovom iskazivanja poslovnih događaja definiran je trenutak, odnosno obračunsko razdoblje, priznavanje prihoda i rashoda, primitaka i izdataka, imovine i obveza u financijskim izvještajima. Ona predstavlja vremensko usklađivanje u iskazivanju elemenata financijskih izvještaja. S obzirom na različite ciljeve financijskog izvještavanja i različite potrebe korisnika financijskih izvještaja postoje i različite računovodstvene osnove koje se koriste u vrednovanju i priznavanju poslovnih događaja odnosno sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

Postoje četiri glavne **računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja** i to (IFAC, 1996b: 3):

1. Puni nastanak događaja (Full Accrual of Accounting);
2. Novčana osnova (Cash Basis of Accounting);
3. Modificirani nastanak događaja (Modified Accrual Basis of Accounting);
4. Modificirana novčana osnova (Modified Cash Basis of Accounting).

Prema osnovi punog nastanka događaja poduzetnici sastavljaju financijske izvještaje odnosno profitne organizacije. Prema ovoj osnovi **prihodi i rashodi se priznaju u trenutku njihova nastanka**. Na ovaj način realizira se koncept sučeljavanja prihoda i rashoda u obračunskom razdoblju prema kojemu se u rashode priznaje onaj dio troškova koji nastao vezano uz ostvarivanje prihoda u tom obračunskom razdoblju. Prihodi i rashodi se priznaju u trenutku nastanka neovisno o tijeku novca odnosno uplatama i isplata. Navedena osnova daje najširi spektar informacija koje su potrebne za ocjenu financijskog položaja organizacije u određenom trenutku kao i uspješnosti poslovanja za određeno razdoblje, ali isto tako i podatke potrebne za ocjenu budućih promjena u financijskom položaju i uspješnosti poslovanja izvještajnog subjekta.

Primjena računovodstvene osnove nastanka događaja pruža kvalitetne informacije pri (Vašiček, 2004: 88-96):

- upravljanu imovinom – obveza upravljati pažnjom dobrog gospodara, imovinom koja je pod njihovom kontrolom (nužne informacije o troškovima nabave);
- upravljanju obvezama – informacije o strukturi, dospijeću i iznosima obveza neophodne su menadžmentu za donošenje, kako strateških, tako i dnevnih operativnih odluka;
- upravljanju troškovima – troškovi imaju značajnu ulogu u postupku ocjenjivanja državnih aktivnosti i programa. Troškovi su često presudan čimbenik u autorizaciji, izmjeni ili prekidu programa. Važni su za odlučivanje, a pokazuju i učinke ranije usvojenih odluka;
- učinkovitom nadzoru i reviziji u javnom sektoru – osnova nastanka događaja, zbog svoje sveobuhvatnosti, nedvojbeno, osigurava relevantne pretpostavke za dobivanje potrebnih informacija o svim aspektima poslovanja i uspješnosti, kako u svrhu upravljanja, tako i u svrhu svekolikog nadzora.

Primjenom **novčane osnove prihodi se priznaju u trenutku kada je novac primljen, a rashodi kada je novac isplaćen, pa tako govorimo o primicima i izdacima kao evidencijskim osnovama**. Financijski izvještaji pružaju informacije o novčanim tijekovima kroz razdoblje i stanju novca na koncu razdoblja tako da dio informacija ostaje nezabilježen. Obveze koje su nastale u tijeku obračunskog razdoblja, a u svezi kojih nije uslijedio novčani tijek nisu predmetom evidencije, kao što to nisu niti prihodi koji su obračunati, a nisu naplaćeni. Informacije o nastalim, a neplaćenim obvezama, i obračunatim, a nenaplaćenim potraživanjima, mogu značajno utjecati na izvješća o poslovnoj uspješnosti izvještajnih subjekata. Prema tome financijski izvještaji ne daju cjelovite i potpune podatke, pa je njihova primjena ograničena.

Ograničenja novčane osnove vidljiva su u sljedećem (IFAC, 1996a: 21-22):

- ne prezentira se izvještaj o financijskom položaju – ukupna imovina i iznosi glavnice nisu prezentirani što ne pruža mogućnost za procjenjivanje financijskog položaja proračunskih korisnika;
- poslovni rezultat nije objavljen – objavljuju se samo podaci o novčanim tokovima iz kojih se ne vidi utjecaj na glavnice i promjene glavnice;
- nije moguće objaviti pokazatelje uspješnosti – ako ekonomski tokovi nisu procijenjeni, manjak informacija o rashodima razdoblja i njihovom sučeljavanju s prihodima predstavlja značajno ograničenje u procjeni ekonomskih i financijskih rezultata;
- nema informacija o troškovima pruženih usluga – informacija o troškovima usluga je samo ograničeno raspoloživa, ali nema informacija o ukupnim rashodima;
- stvarni financijski i ekonomski položaj nije objavljen.

Modificirana osnova nastanka događaja je računovodstvena osnova koja je postavljena između punog nastanka događaja i novčane osnove, ali je po **svojim obilježjima bliža načelu nastanka događaja**. Modifikacije mogu biti različite za različite izvještajne subjekte i različita obračunska razdoblja.

Modifikacija koja je poznata u Republici Hrvatskoj je vezana uz prihode. **Prihodi** se priznaju prema kriteriju mjerljivosti i raspoloživosti. Mjerljivi su kada je poznat njihov vrijednosni izraz i razdoblje na koje se odnose, a raspoloživi kada je njihova naplata i mogućnost korištenja za pokrivanje obveza u obračunskom razdoblju neupitna. Primjenjuje se pri sastavljanju financijskih izvještaja izvještajnih subjekata koji su obveznici vođenja proračunskog računovodstva.

Modificirana novčana osnova je modifikacija koja je po svojim obilježjima **bliska novčanoj računovodstvenoj osnovi**. Računovodstvena osnova na bazi novca ovom modifikacijom usklađuje se za određene poslovne događaje nastale u tijeku razdoblja. Priznaju se primici i izdaci nastali u obračunskom razdoblju uvećani za potraživanja koja nisu naplaćena u tom razdoblju, a odnose se na to razdoblje, kao i obvezama koje nisu plaćene, a odnose se na to razdoblje. U prihode i rashode priznaju se primici i izdaci plaćeni, odnosno naplaćeni do određenog datuma u sljedećem obračunskom razdoblju, čime je omogućeno preciznije sučeljavanje prihoda i rashoda.

O izboru računovodstvene osnove ovisi kako i koje će informacije o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja proračuna i proračunskih korisnika biti prezentirane korisnicima. Izbor računovodstvene osnove utječe također i na način upravljanja i predstavljanja rezultata državne vlasti i menadžmenta javnog sektora, te uslijed toga može biti odabran u skladu s političkim ciljevima, a ne realnim potrebama korisnika. U uvjetima globalizacije i harmonizacije javlja se potreba za ujednačavanjem zakonskih propisa i u području računovodstva javnog sektora - reforme javnog sektora kreću se u pravcu preoblikovanja računovodstvenih i proračunskih sustava, prema složenijim i potpunijim osnovama na nekoj od varijacija osnove nastanka događaja (Budimir, 2011: 49).

Poslovni događaji priznaju se i evidentiraju u računovodstvu ovisno o potrebama i ciljevima financijskog izvještavanja izvještajnih subjekata. Do konca 2001. g. u proračunskom računovodstvu Hrvatske bila je u primjeni novčana osnova. Novac kao osnova računovodstva u evidencijskom pogledu vezan je uz novčani račun, pa tako prati stanje i promjene stanja novca. Budući da je osnovni cilj financijskog izvještavanja proračunskih izvještajnih subjekata nadzor nad dnevnom likvidnošću proračuna, ovakav sustav priznavanja i evidentiranja poslovnih događaja dostatan je da bi se osigurali traženi podaci. Podaci o primicima i izdacima daju nam informacije o povećanju ili smanjenju novčanih resursa izvještajnih subjekata, no ne daju podatke o poslovnim događajima nastalim u tijeku obračunskog razdoblja, u svezi kojih nije uslijedio novčani tijek, a koji također značajno utječu na informacije o stanju i promjenama stanja resursa. Dio takvih transakcija i događaja obuhvaćen je modificiranim načelom nastanka događaja i punim nastankom događaja, dok bi ih pri evidentiranju po novčanom načelu bilo potrebno procijeniti.

Od početka 2002. godine prihodi i rashodi se iskazuju uz primjenu modificirane računovodstvene osnove nastanka događaja. Člankom 20. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014) definirano je kako se:

- prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi (trenutku naplate novca i novčanih ekvivalenata) i pod uvjetom da se mogu izmjeriti,
- poslovni rashodi priznaju se u trenutku nastanka događaja, neovisno o plaćanju,
- rashodi za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine ne kapitaliziraju već se iskazuju u cijelosti u razdoblju u kojem je imovina nabavljena,
- trošenje dugotrajne nefinancijske imovine ne iskazuje kao rashod amortizacije,
- donacije nefinancijske imovine u okviru proračunskog sustava ne iskazuju kao prihodi/rashodi već izravno mijenjaju vlastite izvore, a transakcije s okruženjem priznaju se kao приход i rashod.

2.4. Pravila i sheme knjiženja

Pravila knjiženja u bilanci su:

AKTIVA (0, 1)		PASIVA (2,9)	
Nefinancijska, financijska imovina		Obveze, vlastiti izvori	
Početno stanje	Smanjenje	Smanjenje	Početno stanje
Povećanje			Povećanje

Pravila knjiženja prihoda i rashoda su:

RASHODI I IZDACI (3,4,5)		PRIHODI I PRIMICI (6,7,8)	
Rashodi i izdaci		Prihodi i primici	
Nastanak rashoda			Nastanak prihoda

2.4.1. Priznavanje i evidentiranje prihoda

Prihodi i primici kod korisnika proračuna predstavljaju **povećavanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku povećanja imovine te priljeva novca i novčanih ekvivalenata**. Prihodi se klasificiraju na prihode poslovanja i prihode od prodaje nefinancijske imovine.

Shema knjiženja 1. Izravna naplata prihoda

111		61, 62 63, 64, 65, 66, 67, 68	
(1)			(1)

- 1) Knjiženje izravne naplate prihoda, npr. porezi, doprinosi provodi se zaduženjem računa novčanih sredstava uz istovremeno odobravanje računa prihoda.

Shema knjiženja 2. Prihodi čijoj naplati prethodi izdavanje obračuna

161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168	961, 962, 963, 964, 965, 966, 967, 968
(1)	(2)
111	61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68
(2)	(2a)

2) Prihodi čijoj naplati prethodi izdavanje obračuna evidentiraju se kao potraživanja u skupini 16 i obračunati prihodi u skupini 96.

2 i 2a) U trenutku naplate obračunatih potraživanja zatvaraju se potraživanja i obračunati prihodi uz istovremeno priznavanje prihoda u razredu 6.

Primjer 1.

1. Proračunski korisnik je propisao plaćanje troškova prijave na studij u iznosu od 100,00 kn. Navedeni iznos je naplaćen.
2. Proračunski korisnik je upisao studenta na Društvenom odjelu i sklopilo s njim ugovor o studiranju za osobne potrebe. Student plaća školarinu 5.000,00 kn.
3. Pri upisu je platio polovicu školarine.

Nalog za knjiženje 1. Prihodi poslovanja – primjer 1.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Naplata troškova prijave			
	- žiro račun	11121	100,00	
	- prihodi od sufinanciranja	65264		100,00
2.	Ispostavljanje obračuna			
	- potraživanja za sufinanciranje	16526	5.000,00	
	- obračunati prihodi od sufinanciranja	96526		5.000,00
3.	Naplata školarine			
	- potraživanja za sufinanciranje	16526		2.500,00
	- žiro računa	11121	2.500,00	
3a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od sufinanciranja	96526	2.500,00	
	- prihodi od sufinanciranja	65264		2.500,00

Shema knjiženja 3. Priznavanje i evidentiranje prihoda od prodaje nefinancijske imovine

171, 172, 173, 174		971, 972, 973, 974	
(1)	(2)	(2a)	(1)
01, 02, 03, 04, 05, 06		911	
	(1a)	(1a)	
111		71, 72, 73, 74	
(2)			(2a)

1 i 1a) Prihodi od prodaje nefinancijske imovine evidentiraju se odobrenjem odgovarajućeg računa obračunatih prihoda od prodaje nefinancijske imovine u skupini 97 i zaduženjem odgovarajućeg računa potraživanja od prodaje nefinancijske imovine u skupini 17. Istovremeno se odobrava račun prodane nefinancijske imovine u razredu 0 i zadužuje odgovarajući račun izvora vlasništva u skupini 91.

2 i 2a) U trenutku naplate potraživanja zadužuje se račun novčanih sredstava i odobrava račun potraživanja od prodaje nefinancijske imovine u skupini računa 17, a u istom trenutku prihodi od prodaje prenose se s obračunatih prihoda u skupini 97 na prihode u razredu 7.

Primjer 2.

- Proračunski korisnik je za prodano računalo ispostavio račun na 1.500,00 kn. Nabavna vrijednost računala bila je 12.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 10.500,00 kn.
- Kupac je platio dugovanje.

Nalog za knjiženje 2. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine – primjer 2.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje			
	- računala	02211	12.000,00	
	- ispravak vrijednosti računala	02922		10.500,00
	- izvori vlasništva	91121		1.500,00
1.	Ispostavljanje računa			
	- potraživanja za prodaju računala	17221	1.500,00	
	- obračunati prihodi od prodaje računala	97221		1.500,00
1a.	Isknjižavanje računala			
	- računala	02211		12.000,00
	- ispravak vrijednosti računala	02922	10.500,00	
	- izvori vlasništva	91121	1.500,00	
2.	Naplata potraživanja			
	- potraživanja za prodaju računala	17221		1.500,00
	- žiro račun	11121	1.500,00	

2a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od prodaje računala	97221	1.500,00	
	- prihodi od prodaje računala	72211		1.500,00

2.4.2. Priznavanje i evidentiranje rashoda

Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza. Rashodi se sukladno ovoj definiciji priznaju kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja sredstava ili povećanja obveza koja se mogu pouzdano izmjeriti. Priznaju se na temelju nastanka događaja.

Shema knjiženja 4. Izravna isplata rashoda

31, 32, 34, 35, 36, 37, 38		111	
(1)			(1)

- 1) Novčani izdaci kojima ne prethodi izdavanje računa ili obračuna, već samo nastaje novčani tijek (gotovinska plaćanja, donacije i sl.) priznaju se izravno u rashode uz terećenje računa blagajne ili žiro računa.

Shema knjiženja 5. Rashodi čijoj isplati prethodi primitak računa

31, 32, 34, 35, 36, 37, 38		231, 232, 234, 235, 236, 237, 238	
(1)		(2)	(1)
111			
		(2)	

- 1) Rashodi poslovanja priznaju se na temelju ulaznih računa i obračuna u trenutku nastanka poslovne obveze u razredu 3 uz istovremeno evidentiranje obveza u skupini 23.

- 2) Podmirenje obveze.

Primjer 3.

1. Proračunski korisnik je iz blagajne podmirio račun za električnu energiju u iznosu od 250,00 kn.
2. Proračunski korisnik je primio račun za nabavljen uredski materijal na iznos od 2.350,00 kn.
3. Račun je plaćen.

Nalog za knjiženje 3. Rashodi poslovanja – primjer 3.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Plaćanje iz blagajne			
	- troškovi električne energije	32231	250,00	
	- blagajna	11311		250,00
2.	Primitak računa		2.350,00	

	- troškovi uredskog materijala	32211		
	- obveza za uredski materijal	23221		2.350,00
3.	Plaćanje računa			
	- obveza za uredski materijal	23221	2.350,00	
	- žiro račun	11121		2.350,00

Shema knjiženja 6. Priznavanje i evidentiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine

41, 42, 43, 44, 45		241, 242, 243, 244, 245	
(1)		(2)	(1)
01, 02, 03, 04, 05, 06		911	
(1a)			(1a)
		111	
		(2)	

1) Nabava nefinancijske imovine kojoj prethodi izdavanje računa evidentira se odobravanjem odgovarajućeg računa obveza za nabavu nefinancijske imovine u skupini 24 i zaduženjem odgovarajućeg računa rashoda za nabavu nefinancijske imovine.

1a) Istovremeno s evidentiranjem obveza i rashoda, nabavljena imovina evidentira se na odgovarajućem računu nefinancijske imovine u razredu 0 i to prema izvorima sredstava u skupini 91.

2) Plaćanje obveze.

Primjer 4.

1. Proračunski korisnik je nabavio uredski namještaj u vrijednosti od 11.000,00 kn.
2. Račun je plaćen.

Nalog za knjiženje 4. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine – primjer 4.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- troškovi nabave računala	42212	11.000,00	
	- obveze za nabavu računala	24221		11.000,00
1a.	Primitak računa			
	- računala	02212	11.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		11.000,00
2.	Podmirenje računa			
	- obveza za nabavu računala	24221	11.000,00	
	- žiro račun	11121		11.000,00

2.4.3. Priznavanje i evidentiranje primitaka i izdataka

Primici i prihodi, kod izvještajnih subjekata koji priznaju i evidentiraju poslovne događaje sukladno načelu nastanka događaja, nisu istovjetne kategorije, pa tako primici ne moraju imati obilježje prihoda u obračunskom razdoblju u kojem su nastali. **Primici i izdaci su financijske kategorije kojima se označavaju priljevi odnosno odljevi novca s računa izvještajnog subjekta.** Prihodi i rashodi su obračunske kategorije, što znači da je njihovo priznavanje vezano uz nastanak događaja, pa mogu biti priznati u razdoblju bez da ih prati novčani tijek.

Shema knjiženja 7. Priznavanje i evidentiranje izdataka

111	51, 52, 53, 54, 55
(3)	(1)
13, 14, 15, 25, 26	911, 912
(1a)	(1a)
16	96
(2)	(3)
64	(3a)
	(3a)

1 i 1a) Proračun i proračunski korisnici koji mogu davati zajmove evidentiraju ih zaduživanjem odgovarajućeg računa izdataka za dane zajmove u skupini računa 51 i odobravanjem računa novčanih sredstava, uz istovremeno zaduživanje računa zajmova u skupini 13 i odobravanje odgovarajućeg računa vlastitih izvora u razredu 9.

Otplata glavnice primljenih zajmova evidentira se odobravanjem računa novčanih sredstava i zaduženjem računa izdataka za otplatu glavnice primljenih zajmova u skupini 54, te se istodobno vrši zaduženje računa obveza za primljene zajmove u skupini 26 i odobrenje odgovarajućeg računa ispravka izvora vlasništva u skupini 91.

2) Kamate na dane zajmove evidentiraju se zaduženjem računa potraživanja za kamate na dane zajmove u skupini 16 i odobrenjem računa obračunatih prihoda od kamata na dane zajmove u skupini 96.

3 i 3a) Po naplati kamata odobrava se račun potraživanja za kamate i zadužuje se račun novčanih sredstava. Paralelno se zadužuje račun obračunatih prihoda u skupini 96 i odobrava račun prihoda od kamata u skupini 64.

Shema knjiženja 8. Priznavanje i evidentiranje primitaka

111		81, 82, 83, 84, 85	
(1)	(3)		(1)
13, 14, 15, 25, 26		911, 912	
	(1a)	(1a)	
34		23	
(2)		(3)	(2)

1 i 1a) Povrati glavnice danih zajmova, proračun i proračunski korisnici evidentiraju odobravanjem odgovarajućih računa primljenih otplata (povrata) glavnice danih zajmova u skupini 81 i zaduženjem računa novčanih sredstava. Istovremeno se odobrava odgovarajući račun danih zajmova u skupini 13 i zadužuje račun izvora vlasništva u skupini 91.

Prodaja vrijednosnih papira evidentira se odobrenjem računa primitaka od prodaje vrijednosnih papira u skupini 82 i zaduženjem računa novčanih sredstava. Istovremeno se odobrava odgovarajući račun obveza za vrijednosne papire u skupini 25 i zadužuje odgovarajući račun ispravka vlastitih izvora (skupina 91).

2) Rashodi za kamate evidentiraju se po primitku obračuna.

3) Isplata kamata.

Primjer 5.

1. Proračunski korisnik je dao zajam trgovačkom društvu u iznosu od 70.000 kn.
2. Kamata za 1. mjesec iznosi 300 kn.
3. Vraćen je dio glavnice zajma u iznosu od 25.000 kn.
4. Kamata za 1. mjesec je naplaćena.

Nalog za knjiženje 5. Dani zajmovi – primjer 5.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Davanje zajma			
	- žiro račun	11121		70.000,00
	- izdaci za dane zajmove	51632	70.000,00	
1a.	Davanje zajma			
	- dani zajmovi	13632	70.000,00	
	- izvori vlasništva	91122		70.000,00
2.	Obračun kamata			
	- potraživanje za kamate	16436	300,00	
	- obračunati prihodi od kamata	96436		300,00
3.	Povrat dijela glavnice			

	- žiro računa	11121	25.000,00	
	- primici od glavnice	81632		25.000,00
3a.	Isknjižavanje imovine			
	- dani zajmovi	13632		25.000,00
	- izvori vlasništva	91122	25.000,00	
4.	Naplata kamata			
	- potraživanje za kamate	16436		300,00
	- žiro račun	11121	300,00	
4a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od kamata	96436	300,00	
	- prihodi od kamata	64363		300,00

Primjer 6.

1. Proračunski korisnik je primio dugoročni zajam od grada u iznosu od 2.000.000 kn.
2. Kamata za tekuću godinu iznosi 30.000 kn.
 - Zajam je vraćen u idućoj godini.
1. Kamata za iduću godinu iznosi 25.000 kn.
2. Kamate su plaćene po isteku zajma zajedno s glavnicom.

Nalog za knjiženje 6. Primljeni zajmovi – primjer 6.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1. godina				
1.	Primitak zajma			
	- žiro račun	11121	2.000.000,00	
	- primici od zajma	84732		2.000.000,00
1a.	Primitak zajma			
	- obveza za zajmove	26732		2.000.000,00
	- ispravak izvora vlasništva	91211	2.000.000,00	
2.	Primitak obračuna kamata			
	- troškovi kamata	34283	30.000,00	
	- obveze za kamate	23428		30.000,00
2. godina				
0.	Početno stanje			
	- obveze za zajmove	26732		2.000.000,00
	- ispravak izvora za obveze	91211		
	- obveze za kamate	23428	2.000.000,00	30.000,00
1.	Primitak obračuna kamata			
	- rashodi za kamate	34283	25.000,00	
	- obveze za kamate	23428		25.000,00
2.	Isplata glavnice			
	- žiro račun	11121		2.000.000,00
	- izdaci za glavnice	54732	2.000.000,00	
2a.	Isplata glavnice			
	- obveze za zajmove	26732	2.000.000,00	
	- ispravak izvora za obveze	91211		2.000.000,00
2b.	Isplata kamata			
	- žiro račun	11121		55.000,00
	- obveze za kamate	23428	55.000,00	

2.5. Pitanja za ponavljanje

1. Proračunski korisnici vode poslovne knjige po načelu:
 - a) Jednostavnog knjigovodstva
 - b) Dvojnog knjigovodstva
2. Proračunski korisnici evidentiraju poslovne događaje sukladno:
 - a) Načelu nastanka događaja
 - b) Novčanom načelu
 - c) Modificiranom načelu nastanka događaja
 - d) Modificiranom novčanom načelu
3. Računski plan proračuna sastavljen je temeljem:
 - a) Organizacijske klasifikacije
 - b) Funkcijske klasifikacije
 - c) Ekonomske klasifikacije
 - d) Programske klasifikacije
4. Računski plan proračuna *...je/nije ...* propisan.
5. Poslovne promjene evidentiraju se na računima (kontima) kao osnovnim elementima:
 - a) Dnevnika
 - b) Glavne knjige
6. Što čini razrede računskog plana proračuna?:
 - ✓ Razred 0
 - ✓ Razred 1
 - ✓ Razred 2
 - ✓ Razred 3
 - ✓ Razred 4
 - ✓ Razred 5
 - ✓ Razred 6
 - ✓ Razred 7
 - ✓ Razred 8
 - ✓ Razred 9
7. Što se financira iz državnog proračuna?
8. Proračun *...je/nije...* planski dokument.
9. Nabrojite elemente sustava proračuna:
 - a) _____
 - b) _____
 - c) _____
10. Nabrojite temeljna obilježja poreza:

- a) _____
- b) _____
- c) _____

11. Poslove vezane uz pripremu i izvršavanje proračuna, te konsolidaciju financijskih izvještaja obavlja _____

12. Nabrojite sudionike u procesu pripreme i donošenja proračuna:

- a) _____
- b) _____
- c) _____

13. Objasnite što je jedinstveni račun riznice.

14. Navedite jednu sličnost i jednu razliku računovodstva proračuna i računovodstva poduzetnika.

15. Proračun se odnosi na određeno obračunsko razdoblje (T/N).

16. Po donošenju proračun postaje obavezan okvir za djelovanje (T/N).

17. Proračunski rashodi (i izdaci) u odnosu na proračunske prihode (i primitke) trebaju biti:

- a) Manji
- b) Veći
- c) Jednaki

18. Državni proračun donosi:

- a) Vlada
- b) Sabor
- c) Ministarstvo financija
- d) Premijer

19. Temeljni zakonski akt koji regulira računovodstveno poslovanje proračuna i proračunskih korisnika naziva se _____.

3. NEFINANCIJSKA IMOVINA

Imovina su resursi koje kontroliraju proračuni odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti (Dremel et al., 2011: 127). Imovinu proračunskih korisnika čine stvari, novac i prava koja imaju mjerljivu vrijednost i u vlasništvu su proračunskih korisnika. Prema tome imovinu proračunskih korisnika čine samo oni resursi:

- od kojih se očekuje buduća ekonomska korist ili potencijalna usluga,
- koji imaju mjerljivu vrijednost,
- koji su rezultat prošlih događaja i
- koji su pod kontrolom proračunskih korisnika.

Proračunski subjekti javnog sektora imaju obvezu upravljanja sredstvima koja su pod njihovom kontrolom. Dužnost upravljanja imovinom uključuje učinkovito stjecanje, uporabu i zaštitu, održavanje i raspolaganje imovinom u okviru njene nadležnosti i u skladu s ciljevima proračunskih korisnika.

U računovodstvu se **imovina najčešće vrednuje prema trošku nabave, odnosno iznosu koji je uloženi u njenu nabavku**. Taj iznos protekom vremena biti će mjerilo vrijednosti koja bi se mogla ostvariti prodajom imovine.

Imovina se klasificira po svojoj vrsti, trajnosti i funkciji u obavljanju djelatnosti. Sukladno namjeni imovine (funkcionalni kriterij) i načinu njena sudjelovanja u poslovnom procesu (trajnost) imovina se dijeli na (Dražić Lutilsky et al., 2010: 203):

- dugotrajnu imovinu (vijek trajanja je duži od jedne godine) i
- kratkotrajnu imovinu (vijek trajanja je kraći od jedne godine).

Dugotrajna imovina namijenjena je uporabi kroz više obračunskih razdoblja. Tijekom tog vremena dugotrajna imovina se troši, što se kvantificira godišnjim otpisom vrijednosti dugotrajne imovine. Kod profitnih subjekata, koji upotrebljavaju računovodstveno načelo nastanka događaja, smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine, iskazuje se kao trošak amortizacije i tereti tekuće prihode. Kod proračunskih subjekata, kod kojih je u uporabi modificirano načelo nastanka događaja (a i dok je u uporabi bilo novčano načelo), smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine uslijed njenog trošenja, nema obilježje rashoda i ne nadoknađuje se iz prihoda već terete izvore sredstava.

U trenutku nabave dugotrajne imovine istodobno s priznanjem obveze (skupina 24) evidentira se rashod u cjelokupnom iznosu vrijednosti nabave (razred 4), tako da je svrha evidentiranja ispravka vrijednosti dugotrajne imovine realno iskazivanje njene vrijednosti uslijed trošenja. S obzirom na takvo računovodstveno priznavanje rashoda za nabavu i obveze potrebno je iskazati vrijednost imovine i to tako da se poveća vrijednost imovine u razredu 0 i povećaju izvori sredstava u skupini 91.

Pod kratkotrajnom imovinom podrazumijevaju se strateške zalihe i zalihe proizvoda i roba, te materijala za redovne potrebe. Nabava kratkotrajne imovine evidentira se kao povećanje imovine u skupini 06 i obveza skupine 23. Pri nabavi kratkotrajne imovine ne iskazuje se rashod poslovanja u trenutku nabave, već se vrijednost zadržava u imovini, a u rashode se uključuje u trenutku trošenja (Dremel et al., 2011: 138). Sva druga kratkotrajna imovina, koja se nabavlja za redovno poslovanje, priznaje se u pravilu kao rashod odmah u trenutku nabave.

Sitni inventar ja imovina koja po svojim obilježjima može biti kratkotrajna i dugotrajna. Nabava sitnog inventara iskazuje se kroz račune 32 rashoda sitnog inventara i 23 obveze za sitni inventar. U isto vrijeme povećava se imovina u skupini 04 i izvori vlasništva u skupini 91.

S obzirom na vrstu imovine u proračunskom računovodstvu postoji podjela na (Dremel et al., 2011: 127):

- **nefinancijsku imovinu (razred 0) i**

- **financijsku imovinu (razred 1).**

Nefinancijska imovina se dalje dijeli na:

- ✓ neproizvedenu dugotrajnu imovinu,
- ✓ proizvedenu dugotrajnu imovinu,
- ✓ plemenite metale i ostale pohranjene vrijednosti,
- ✓ sitni inventar,
- ✓ dugotrajnu nefinancijsku imovinu u pripremi i
- ✓ proizvedenu kratkotrajnu imovinu.

3.1. Nabava dugotrajne nefinancijska imovina

Dugotrajnu nefinancijsku imovinu čine stvari i prava čiji je vijek uporabe duži od jedne godine. Dijeli se u dvije skupine:

- materijalna, i
- nematerijalna.

Materijalna imovina može biti proizvedena i neproizvedena. Proizvedena dugotrajna nefinancijska imovina čiji je pojedinačni trošak nabave (nabavna vrijednost) niži od 3.500,00 kuna može se otpisati jednokratno, stavljanjem u upotrebu uz obvezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku upotrebe (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.18).

Dugotrajna nefinancijska imovina početno se iskazuje po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) odnosno, po procijenjenoj vrijednosti (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.18). U trošak nabave ulazi kupovna cijena uvećana za:

- ✓ carine,
- ✓ nepovratni porez na promet,
- ✓ troškove projektiranja i nadzora,
- ✓ troškove pripreme prostora za građenje,
- ✓ troškove instaliranja opreme,
- ✓ troškove prijevoza,
- ✓ sve druge troškove koji se mogu izravno dodati i povezati s konkretnom nabavom i osposobljavanjem za početak uporabe.

Porez na dodanu vrijednost (PDV) također je nepovratni porez koji se uključuje u nabavnu vrijednost ako stjecatelj nije u sustavu PDV-a ili mu stečena imovina ne služi za djelatnost koja ne rezultira oporezivim isporukama (Vašiček i Vašiček, 2016: 184).

Za evidentiranje dugotrajne nefinancijske imovine koriste se sljedeće skupine iz razreda 0:

- 01 Neproizvedena dugotrajna imovina
- 02 Proizvedena dugotrajna imovina
- 03 Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti
- 05 Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi

3.1.1. Nabava neproizvedene dugotrajne imovine

Neproizvedena dugotrajna imovina sastoji se od materijalne i nematerijalne imovine, a evidentira se u skupini računa **01. Materijalna imovina** obuhvaća prirodna bogatstva (zemljište, šume i dr.) nad

kojima proračun i proračunski korisnici imaju pravo vlasništva. Ako nema prava vlasništva ne može u razred 0. **Nematerijalna imovina** obuhvaća patente, koncesije, licence i sl.

Primjer 7.

1. Proračunski korisnik je iz vlastitih sredstava nabavio građevinsko zemljište u vrijednosti od 130.000 kn.
2. Primljen je račun za javnobilježničku naknadu u iznosu od 150 kn.
3. Obveze su podmirene.
4. Zemljište je stavljeno u uporabu.

Nalog za knjiženje 7. Nabava zemljišta – primjer 7.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak nabave zemljišta	41112	130.000,00	
	- obveza za nabavu zemljišta	24111		130.000,00
1a.	Primitak računa			
	- zemljište u pripremi	05611	130.000	
	- izvori vlasništva	91121		130.000,00
2.	Primitak računa			
	- trošak nabave zemljišta	41112	150,00	
	- obveza za nabavu zemljišta	24111		150,00
2a.	Primitak računa			
	- zemljište u pripremi	05611	150,00	
	- izvori vlasništva	91121		150,00
3.	Podmirenje obveza			
	- žiro računa	11121		130.150,00
	- obveza za nabavu zemljište	24111	130.150,00	
4.	Prijenos u uporabu			
	- zemljište u pripremi	05611		130.150,00
	- zemljište u uporabi	01112	130.150,00	

Vrijednost zemljišta prilikom nabave utvrđuje se u visini troška nabave koji čini osim kupovne cijene i svi ovisni troškovi nabave, kao npr.:

- ✓ takse za ovjere ugovora,
- ✓ takse za uknjiženje zemljišta,
- ✓ porez na promet nekretnina,
- ✓ provizije posrednicima i sl.

Primjer 8.

1. Proračunski korisnik je iz vlastitih sredstava nabavio zaštitni znak i primio račun na iznos od 550.000 kn.
2. Primljen je račun za ugovor o korištenju zaštitnog znaka u iznosu od 12.000 kn.
3. Obveze su podmirene.
4. Zaštitni znak je stavljen u uporabu.
5. Obračunata je amortizacija po stopi od 20%.

Nalog za knjiženje 8. Nabava zaštitnog znaka – primjer 8.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak nabave zaštitnog znaka	41243	550.000,00	
	- obveza za nabavu zaštitnog znaka	24124		550.000,00
1a.	Primitak računa			
	- zaštitni znak u pripremi	05611	550.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		550.000,00
2.	Primitak računa			
	- trošak nabave zaštitnog znaka	41243	12.000,00	
	- obveza za nabavu zaštitnog znaka	24124		12.000,00
2a.	Primitak računa			
	- zaštitni znak u pripremi	05611	12.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		12.000,00
3.	Podmirenje obveza			
	- žiro računa	11121		562.000,00
	- obveza za nabavu zemljište	24111	562.000,00	
4.	Prijenos u uporabu			
	- zaštitni znak u pripremi	05611		562.000,00
	- zaštitni znak u uporabi	01243	562.000,00	
5.	Obračun amortizacije*			
	- ispravak vrijednosti	01912		112.400,00
	- izvori vlasništva	91121	112.400,00	

* Trošak amortizacije obračunat je linearnom metodom po stopi od 20%.

Iznos amortizacije = 562.000,00 x 20% = 112.400,00

3.1.2. Nabava proizvedene dugotrajne imovine

Proizvedena dugotrajna imovina evidentira se u skupini 02, na računima podskupina:

- **021-025 materijalna imovina;**
 - ✓ 021 građevinski objekti,
 - ✓ 022 postrojenja i oprema,
 - ✓ 023 prijevozna sredstva,
 - ✓ 024 knjige, umjetnička dijela i ostale izložbene vrijednosti,
 - ✓ 025 višegodišnji nasadi i osnovno stado,
- **026 nematerijalna proizvedena imovina,**
- **029 ispravak vrijednosti proizvedene dugotrajne imovine.**

Zgrade i ostali građevinski objekti najčešće se kupuju i prodaju zajedno sa zemljištem. Pri tome je potrebno razdvojiti vrijednost objekta od vrijednosti zemljišta, a ako nije moguće onda sve ide na građevine (ono što ima veću vrijednost). Postrojenja i oprema koji su tehnološki i funkcionalno sastavni dio objekata (radijatori, instalacije) predstavljaju sastavni dio građevine. Građevinski objekti kao spomenici također se knjiže na građevine (Dremel et al., 2011: 151-152).

Ulaganje u gradnju ili nabavu proizvedene dugotrajne imovine i drugih oblika nefinancijske imovine, koja se obavljaju tijekom dužeg razdoblja i čija je nabavna vrijednost formirana od više stavki (obračuna, faktura i sl.), evidentiraju se na računima u skupini 05 - nefinancijska imovina u pripremi.

Nakon završetka nabave (izgradnje) imovine ukupna vrijednost se prenosi na račun konkretne imovine. Istodobno se ta dugotrajna imovina evidentira i u analitičkoj evidenciji dugotrajne imovine.

Primjer 9.

1. Proračunski korisnik je tijekom godine iz sredstava proračuna izgradio uredski objekt. Prispjela je 1. obračunska situacija na 1.350.000,00 kn.
2. Obračunska situacije je podmirena doznakom sa žiro računa.
3. Prispjela je okončana situacija na 3.350.000,00 kn.
4. Obračunska situacije je podmirena doznakom sa žiro računa.
5. Po završetku radova objekt je stavljen u uporabu.

Nalog za knjiženje 9. Izgradnja građevinskog objekta – primjer 9.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	1. obračunska situacija			
	- trošak izgradnje	42121	1.350.000,00	
	- obveza za građevinski objekt	24212		1.350.000,00
1a.	1. obračunska situacija			
	- građevinski objekt u pripremi	05112	1.350.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		1.350.000,00
2.	Podmirenje obveze			
	- žiro račun	11121		1.350.000,00
	- obveza za građevinski objekt	24212	1.350.000,00	
3.	Okončana situacija*			
	- trošak izgradnje	42121	2.000.000,00	
	- obveza za građevinski objekt	24212		2.000.000,00
3a.	Okončana situacija			
	- građevinski objekt u pripremi	05112	2.000.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		2.000.000,00
4.	Podmirenje obveze			
	- žiro račun	11121		2.000.000,00
	- obveza za građevinski objekt	24212	2.000.000,00	
5.	Prijenos u uporabu			
	- građevinski objekt u pripremi	05112		3.350.000,00
	- građevinski objekt u uporabi	02121	3.350.000,00	

* Svaka sljedeća obračunska situacija sadrži sve prethodne, stoga je iznos knjiženja po okončanoj situaciji dobiven na način: okončana situacija – 1. obračunska situacija = 3.350.000,00 – 1.350.000,00 = 2.000.000,00

Primjer 10.

1. Primljen je račun dobavljača za nabavljeni stroj za obradu zemljišta na iznos 250.000 kn.
2. Primljen je račun prijevoznika na iznos 2.500 kn.
3. Primljen je račun za montažu stroja u iznosu od 5.000 kn.
4. Stroj je stavljen u uporabu.
5. Plaćeno je dobavljačima. Saldo žiro računa iznosi 1.000.000 kn.

Nalog za knjiženje 10. Kupnja stroja – primjer 10.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje - žiro račun	11121	1.000.000,00	
1.	Primitak računa - trošak nabave stroja - obveza za stroj	42253 24225	250.000,00	250.000,00
1a.	Primitak računa - stroj u pripremi - izvori vlasništva	05225 91121	250.000,00	250.000,00
2.	Primitak računa - trošak nabave stroja - obveza za stroj	42253 24225	2.500,00	2.500,00
2a.	Primitak računa - stroj u pripremi - izvori vlasništva	05225 91121	2.500,00	2.500,00
3.	Primitak računa - trošak nabave stroja - obveza za stroj	42253 24225	5.000,00	5.000,00
3a.	Primitak računa - stroj u pripremi - izvori vlasništva	05225 91121	5.000,00	5.000,00
4.	Prijenos u uporabu - stroj u pripremi - stroj u uporabi	05225 02253	257.500,00	257.500,00
5.	Plaćanje računa - žiro račun - obveza za stroj	11121 24225	257.500,00	257.500,00

Primjer 11.

1. Proračunski korisnik je iz vlastitih sredstava nabavio terensko vozilo. Primljen je račun na iznos od 142.000 kn.
2. Račun je plaćen.

Nalog za knjiženje 11. Kupnja terenskog vozila – primjer 11.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa - trošak nabave vozila - obveza za vozilo	42316 24231	142.000,00	142.000,00
1a.	Primitak računa - vozilo u uporabi - izvori vlasništva	02316 91121	142.000,00	142.000,00
2.	Plaćanje računa - žiro računa - obveza za vozilo	11121 24231	142.000,00	142.000,00

Za imovinu kod koje ne postoje ovisni troškovi nabave te je stavljena odmah u uporabu nije potrebno knjižiti konto 05 pripreme.

024 Knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti odnosi se na predmete koje muzeji, galerije, knjižnice i sl. ustanove posjeduju i izlažu s ciljem pružanja usluga stanovništvu. Kada se isti predmeti čuvaju pohranjeni i ne koriste u procesu pružanja usluga koristi se konto **0312** – Pohranjene knjige, umjetnička djela i slične vrijednosti. Sve one otpisuju se po stopi od 0% tj. nema ispravka vrijednosti (Dremel et al., 2011: 159).

Primjer 12.

1. Proračunski korisnik je nabavio iz vlastitih sredstava knjigu nabavne vrijednosti 1.700 kn.
2. Plaćen je račun.

Nalog za knjiženje 12. Kupnja knjiga – primjer 12.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak nabave knjige	42411	1.700,00	
	- obveza za knjige	24241		1.700,00
1a.	Primitak računa			
	- knjige u uporabi	02411	1.700,00	
	- izvori vlasništva	91121		1.700,00
2.	Plaćanje računa			
	- žiro računa	11121		1.700,00
	- obveza za knjige	24241	1.700,00	

Primjer 13.

1. Proračunski korisnik je iz vlastitih sredstava nabavio računalni program za vođenje financijskog knjigovodstva u iznosu od 18.000 kn.
2. Račun je plaćen.

Nalog za knjiženje 13. Kupnja programa – primjer 13.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak nabave programa	42621	18.000,00	
	- obveza za program	24262		18.000,00
1a.	Primitak računa			
	- program u uporabi	02621	18.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		18.000,00
2.	Plaćanje računa			
	- žiro računa	11121		18.000,00
	- obveza za program	24262	18.000,00	

Primjer 14.

1. Proračunski korisnik je za naručenu računalnu opremu iz vlastitih sredstava platio unaprijed 99.000 kn.
2. Nakon 15 dana u istoj godini roba je isporučena i primljen je račun.
3. Obveza se zatvara iz danog predujma.

Nalog za knjiženje 14. Kupnja predujmom – primjer 14.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Isplata predujma			
	- žiro račun	11121		99.000,00
	- dani predujmovi	12912	99.000,00	
2.	Primitak računa i imovine			
	- trošak nabave računala	42211	99.000,00	
	- obveza za nabavu računala	24221		99.000,00
2a.	Primitak računa i imovine			
	- računala u uporabi	02211	99.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		99.000,00
3.	Zatvaranje obveze			
	- dani predujmovi	12912		99.000,00
	- obveza za računala	24221	99.000,00	

Primjer 15.

- Proračunski korisnik je za naručene uređaje za mjerenje vlage iz vlastitih sredstava platio unaprijed 55.000 kn.

Iduća godina:

- Roba je isporučena u idućoj godini i primljen je račun.
- Obveza se zatvara iz danog predujma.

Nalog za knjiženje 15. Kupnja predujmom uz zatvaranje u sljedećoj godini – primjer 15.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1. godina				
1.	Isplata predujma			
	- žiro račun	11121		55.000,00
	- dani predujmovi	12912	55.000,00	
2. godina				
0.	Početno stanje			
	- dani predujmovi	12912	55.000,00	
1.	Primitak računa i imovine			
	- trošak nabave uređaja	42252	55.000,00	
	- obveza za nabavu uređaja	24225		55.000,00
1a.	Primitak računa i imovine			
	- uređaj u uporabi	02252	55.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		55.000,00
2.	Zatvaranje obveze			
	- dani predujmovi	12912		55.000,00
	- obveza za uređaj	24225	55.000,00	

3.1.3. Dodatna ulaganja na imovini

Dodatna ulaganja su investicijska ulaganja kojima se povećava vrijednost dugotrajne imovine i izvora vlasništva. Knjiže se na teret razreda 0, a u korist izvora - skupina 91. Investicijskim ulaganjima se (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.58):

- produžuje vijek uporabe,

- povećava kapacitet,
- mijenja namjena, ili
- poboljšavaju funkcionalna svojstva nefinancijske imovine.

Sva ostala ulaganja na nefinancijskoj imovini klasificiraju se kao troškovi investicijskog ili tekućeg održavanja i evidentiraju kao rashodi poslovanja u razredu 3 (obnavljanje i održavanje budućih ekonomskih koristi). Temeljno pravilo je da zamjena nečeg postojećeg (rezervni dijelovi, vrata, krov i sl.) predstavlja investicijsko održavanje, a dogradnja nečeg novog što nije postojalo čini investicijsko ulaganje. Prilikom otpisa potrebno je pripadajuću stopu primijeniti na povećanu nabavnu vrijednost.

Primjer 16.

1. Proračunski korisnik je na postojećoj bolnici dogradio i uredio novo bolničko krilo. Primljen je račun projektanta na 100.000 kn.
2. Primljena je 1. obračunska situacija na 1.000.000 kn.
3. Račun projektantu je plaćen.
4. Primljena je 2. obračunska situacija na 2.200.000 kn.
5. Primljena je okončana situacija na 5.000.000 kn.
6. Primljen je račun za nadzor nad građevinskim radovima na 50.000 kn.
7. Po završetku radova plaćene su preostale obveze.
8. Objekt je stavljen u uporabu.

Nalog za knjiženje 16. Dodatno ulaganje na građevinskim objektima – primjer 16.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- troškovi dodatnog ulaganja	45111	100.000,00	
	- obveze za dodatno ulaganje	24511		100.000,00
1a.	Primitak računa			
	- bolnica u pripremi	05112	100.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		100.000,00
2.	1. obračunska situacija			
	- troškovi dodatnog ulaganja	45111	1.000.000,00	
	- obveze za dodatno ulaganje	24511		1.000.000,00
2a.	1. obračunska situacija			
	- bolnica u pripremi	05112	1.000.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		1.000.000,00
3.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		100.000,00
	- obveza za bolnicu	24511	100.000,00	
4.	2. obračunska situacija			
	- troškovi dodatnog ulaganja	45111	1.200.000,00	
	- obveze za dodatno ulaganje	24511		1.200.000,00
4a.	2. obračunska situacija			
	- bolnica u pripremi	05112	1.200.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		1.200.000,00
5.	Okončana situacija			
	- troškovi dodatnog ulaganja	45111	2.800.000,00	
	- obveze za dodatno ulaganje	24511		2.800.000,00

5a.	Okončana situacija - bolnica u pripremi - izvori vlasništva	05112 91111	2.800.000,00	2.800.000,00
6.	Primitak računa - troškovi dodatnog ulaganja - obveze za dodatno ulaganje	45111 24511	50.000,00	50.000,00
6a.	Primitak računa - bolnica u pripremi - izvori vlasništva	05112 91111	50.000,00	50.000,00
7.	Plaćanje računa - žiro račun - obveza za bolnicu	11121 24511	5.050.000,00	5.050.000,00
8.	Prijenos u uporabu - bolnica u pripremi - bolnica u uporabi	05112 02122	5.150.000,00	5.150.000,00

Primjer 17.

- Proračunski korisnik dodatno ulaže u ultrazvučne uređaje zbog povećanja njihove kvalitete i smanjenja troškova. Nabavna vrijednost uređaja je 250.000 kn, a ispravak vrijednosti 100.000 kn.
1. Od dobavljača T primljen je račun za naknadno ulaganje na 50.000 kn.
 2. Primljen je također i račun za instalaciju programa neophodnog za funkcioniranje uređaja na iznos od 20.000 kn.
 3. Podmireni su računi dobavljaču.
 4. Uređaj je stavljen u uporabu.

Nalog za knjiženje 17. Dodatno ulaganje na opremi – primjer 17.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje			
	- ultrazvučni uređaji	02241	250.000,00	
	- ispravak vrijednosti uređaja	02922		100.000,00
	- izvori vlasništva	91121		150.000,00
1.	Primitak računa			
	- trošak naknadnog ulaganja	45211	50.000,00	
	- obveza za naknadno ulaganje	24521		50.000,00
1a.	Primitak računa			
	- uređaji u pripremi	05224	50.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		50.000,00
2.	Primitak računa			
	- trošak naknadnog ulaganja	45211	20.000,00	
	- obveza za naknadno ulaganje	24521		20.000,00
2a.	Primitak računa			
	- uređaji u pripremi	05224	20.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		20.000,00
3.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		70.000,00
	- obveza za naknadno ulaganje	24521	70.000,00	
4.	Prijenos u uporabu			

- uređaji u pripremi	05224		70.000,00
- uređaji u uporabi	02241	70.000,00	

3.1.4. Nabava dugotrajne imovine uz plaćanje iz riznice

Kada za nabavu dugotrajne imovine plaćanje računa dobavljačima obavljaju drugi, a ne sam proračunski korisnik na koga glasi faktura, uz knjiženja nabave treba provesti i knjiženja „naplate“ prihoda i zatvaranje obveze. Knjiženja se provode po obavijesti o doznaci dobavljaču. Priljev i odljev novca na žiro računa nije stvarni nego samo evidencijski te se knjiženja provode preko analitičkog računa **111219-Novac na žiro računu - promet preko riznice**.

Primjer 18.

1. Proračunski korisnik je nabavio precizni uređaj u vrijednosti od 440.000,00 kn. Primitljena je faktura.
2. Prispjela je obavijest od nadležnog ministarstva da je račun podmiren.

Nalog za knjiženje 18. Nabava imovine uz plaćanje preko riznice – primjer 18.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak preciznog uređaja	42251	440.000,00	
	- obveza za precizni uređaj	24225		440.000,00
1a.	Primitak računa			
	- precizni uređaj u uporabi	02251	440.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		440.000,00
2.	Primitak obavijesti ministarstva			
	- račun riznice	111219	440.000,00	
	- prihodi iz proračuna	67121		440.000,00
2a.	Primitak obavijesti ministarstva			
	- račun riznice	111219		440.000,00
	- obveza za precizni uređaj	24225	440.000,00	

Primjer 19.

1. Za radove na dogradnji zgrade (škole) proračunski korisnik prima račun na iznos od 150.000 kn.
2. Primitljena je obavijest da je dobavljaču – izvođaču radova, obvezu podmireo nadležni proračun s računa riznice.

Nalog za knjiženje 19. Nabava imovine uz plaćanje preko riznice – primjer 19.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak dodatnog ulaganja	45111	150.000,00	
	- obveza za dodatno ulaganje	24511		150.000,00
1a.	Primitak računa			
	- škola	02123	150.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		150.000,00
2.	Primitak obavijesti ministarstva			
	- račun riznice	111219	150.000,00	
	- prihodi iz proračuna	67121		150.000,00
2a.	Primitak obavijesti ministarstva			
	- račun riznice	111219		150.000,00

- obveza za dodatno ulaganje	24225	150.000,00
------------------------------	-------	------------

3.1.5. Nabava dugotrajne imovine na robni zajam ili financijski najam

Robni zajam predstavlja investiciju uz ugovoreno odgođeno, u pravilu obročno plaćanje (tzv. trgovački kredit ili kredit dobavljača). Cjelokupna nabavna vrijednost iskazuje se kao rashod odmah u trenutku nabave. Osim evidencije nabave dugotrajne imovine i rashoda potrebno proknjižiti (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.57. st.3):

- zaduženje računa novčanih sredstava (111218) i odobrenje računa primljenih zajmova u razredu 8,
- istovremeno odobrenje računa novčanih sredstava (111218) na teret računa obveza za nabavu nefinancijske imovine (24),
- te zaduženje računa ispravka vlastitih izvora u skupini 91 uz odobrenje računa obveza za primljene zajmove u skupini 26.

Primjer 20.

1. Proračunski korisnik gradi zgradu. Po završetku radova poduzetnik ispostavlja račun (konačnu obračunsku situaciju) na ukupni iznos 1.500.000 kn.
2. U tekućoj godini plaćeno je ukupno 500.000 kn.
3. Razlika je ugovorena za plaćanje u sljedeće 3 godine.

Nalog za knjiženje 20. Nabava imovine uz robni kredit – primjer 20.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Konačna situacija			
	- trošak uredskog objekta	42121	1.500.000,00	
	- obveza za uredski objekt	24212		1.500.000,00
1a.	Konačna situacija			
	- uredski objekt	02121	1.500.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		1.500.000,00
2.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		1.500.000,00
	- obveza za uredski objekt	24212	1.500.000,00	
3.	Robni kredit			
	- prijelazni račun	111218	1.000.000,00	
	- primitak od robnog kredita	84533		1.000.000,00
3a.	Robni kredit			
	- prijelazni račun	111218		1.000.000,00
	- obveza za uredski objekt	24212	1.000.000,00	
3b.	Robni kredit			
	- obveza za robne kredite	26533		1.000.000,00
	- ispravak izvora vlasništva	91221	1.000.000,00	

3.1.6. Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti

Skupina 03 – vrijednosti koje se čuvaju pohranjene i ne koriste se u obavljanju djelatnosti (stjecanju prihoda): plemeniti metali, drago kamenje, knjige, umjetnička djela i sl. Navedeni predmeti imaju veliku vrijednost koja se s vremenom povećava, stoga se na njih ne obračunava ispravak vrijednosti. Knjigovodstveno se evidentiraju po nabavnoj (ili procijenjenoj) vrijednosti bez umanjenja kroz cijeli vijek upotrebe.

Primjer 21.

1. Proračunski korisnik nabavio je kiparsko remek djelo koje će se čuvati pohranjeno i povremeno izlagati. Primitljen je račun na 70.000 kn. Imovina je zaprimljena.
2. Račun je plaćen.

Nalog za knjiženje 21. Nabava pohranjenih djela – primjer 21.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak pohranjenih kiparskih djela	43123	70.000,00	
	- obveza za pohranjena djela	24312		70.000,00
1a.	Primitak računa			
	- pohranjena kiparska djela	03123	70.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		70.000,00
2.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		70.000,00
	- obveza za pohranjena djela	24312	70.000,00	

3.1.7. Promjene obujma i vrijednosti dugotrajne imovine

Promjene u obujmu i vrijednosti nefinancijske imovine u pravilu nastaju u svezi s dobivanjem ili davanjem bez naknade imovine čime dolazi do njezina povećanja ili smanjenja. Ove promjene na imovini reflektiraju se i na vlastitim izvorima zbog čega dolazi do istodobnog povećanja ili smanjenja vlastitih izvora.

- 1) Promjene u obujmu (količini) mogu nastati iz različitih razloga kao što su (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.80):
 - početak priznavanja odnosno prestanak priznavanja imovine i druge promjene u količini i kvaliteti već priznate imovine,
 - izvanredni događaji (kao što su potresi, poplave, požar i slično, otpisi potraživanja, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine),
 - nepredviđene štete (znatni gubitci inventara zbog požara, krađe i slično) i
 - prirodni prirast.
- 2) Promjene u vrijednosti imovine - revalorizacija kao ponovna procjena na više ili na niže.

Promjene u vrijednosti i obujmu imovine evidentiraju se na odgovarajućim računima imovine (0,1), a u korist ili na teret računa u podskupini **915**.

- **91511- Promjene u vrijednosti imovine**
- **91512- Promjene u obujmu imovine**

Na računima podskupine 915 potrebno je otvarati analitiku po pojedinim vrstama imovine i obveza kako bi se na kraju godine mogao sastaviti **izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (Obrazac P-VRIO)**. Računi podskupine 915 nemaju stanja u konačnoj bilanci jer se evidentirane promjene, ovisno o vrsti i konačnom utjecaju na neto vrijednost, na kraju izvještajnog razdoblja prenose na račune podskupine **911** odnosno **912** povećavajući ili smanjujući tako vlastite izvore.

Primjer 22.

- Stanje građevinskog zemljišta, nabavljenog iz vlastitih izvora je 250.000 kn.

1. Na kraju godine izvršena je revalorizacija građevinskog zemljišta pri čemu je vrijednost zemljišta povećana za 30.000 kn.

Nalog za knjiženje 22. Revalorizacija nefinancijske imovine – primjer 22.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje			
	- građevinsko zemljište	01112	250.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		250.000,00
1.	Revalorizacija			
	- građevinsko zemljište	01112	30.000,00	
	- promjene u vrijednosti imovine	91511		30.000,00
2.	Zatvaranje promjena u vrijednosti*			
	- promjene u vrijednosti imovine	91511	30.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		30.000,00

* Promjene u vrijednosti ili obujmu imovine prenose se na dan bilanciranja (kraj godine) na izvore vlasništva (911 ili 912).

Primjer 23.

1. Nadležno ministarstvo je za svog proračunskog korisnika nabavilo laboratorijsku opremu u vrijednosti 55.000 kn.
2. Nadležno ministarstvo isporučilo je proračunskom korisniku nabavljenu laboratorijsku opremu.

Nalog za knjiženje 23. Donacije unutar sustava proračuna – primjer 23.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
Knjiženje u nadležnom ministarstvu				
1.	Primitak računa			
	- trošak laboratorijske opreme	42242	55.000,00	
	- obveza za laboratorijsku opremu	24224		55.000,00
1a.	Primitak računa			
	- laboratorijska oprema	02242	55.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		55.000,00
2.	Prijenos imovine proračunskom korisniku*			
	- laboratorijska oprema	02242		55.000,00
	- promjene u obujmu imovine	91512	55.000,00	
3.	Zatvaranje promjena u obujmu			
	- promjene u obujmu imovine	91512		55.000,00
	- izvori vlasništva	91111	55.000,00	
Knjiženje kod proračunskog korisnika				
1.	Primitak imovine**			
	- laboratorijska oprema	02242	55.000,00	
	- promjene u obujmu imovine	91512		55.000,00
2.	Zatvaranje promjena u obujmu			
	- promjene u obujmu imovine	91512	55.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		55.000,00

* Nakon što proračun prosljedi imovinu proračunskom korisniku treba ju isknjižiti iz svojih poslovnih knjiga.

** Proračunski korisnik evidentira dobivena sredstva u razredu 0, ali ne prikazuje rashod za nabavu opreme (4). Rashod je iskazan u razredu 4 nadležnog proračuna koji je opremu zaista i kupio.

Primjer 24.

1. Županija gradi sportsku dvoranu u školi koja je njen proračunski korisnik. Primljena je 1. privremena situacija izvođača radova na 600.000 kn.
2. Primljena je okončana situacija na 1.800.000 kn.
3. Objekt je predan u uporabu.
4. Plaćene su situacije.
5. Zgrada je predana na korištenje školi.

Nalog za knjiženje 24. Donacije unutar sustava proračuna – primjer 24.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
Knjiženje u županiji				
1.	1. privremena situacija			
	- trošak izgradnje sportske dvorane	42123	600.000,00	
	- obveza za poslovne objekte	24212		600.000,00
1a.	1. privremena situacija			
	- sportska dvorana u pripremi	05112	600.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		600.000,00
2.	Okončana situacija			
	- trošak izgradnje sportske dvorane	42123	1.200.000,00	
	- obveza za poslovne objekte	24212		1.200.000,00
2a.	Okončana situacija			
	- sportska dvorana u pripremi	05112	1.200.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		1.200.000,00
3.	Prijenos u uporabu			
	- sportska dvorana u pripremi	05112		1.800.000,00
	- sportska dvorana u uporabi	02123	1.800.000,00	
4.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		1.800.000,00
	- obveza za poslovne objekte	24212	1.800.000,00	
5.	Prijenos imovine školi			
	- sportska dvorana	02123		1.800.000,00
	- promjene u obujmu imovine	91512	1.800.000,00	
6.	Zatvaranje promjena u obujmu			
	- promjene u obujmu imovine	91512		1.800.000,00
	- izvori vlasništva	91111	1.800.000,00	
Knjiženje u školi				
1.	Primitak imovine			
	- sportska dvorana	02123	1.800.000,00	
	- promjene u obujmu imovine	91512		1.800.000,00
2.	Zatvaranje promjena u obujmu			
	- promjene u obujmu imovine	91512	1.800.000,00	
	- izvori vlasništva	91111		1.800.000,00

3.1.8. Prijenosi i donacije između proračuna i subjekata u okruženju

Prema čl. 55. st. 3. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014), dobivena dugotrajna nefinancijska imovina evidentira se odobravanjem odgovarajućeg računa prihoda

poslovanja i zaduživanjem odgovarajućeg računa rashoda za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine. Istovremeno se za primljenu imovinu zadužuje odgovarajući račun nefinancijske imovine u razredu 0, a odobrava odgovarajući račun vlastitih izvora u razredu 9.

Iskazivanje vrste prihoda ili rashoda ovisi o tome od koga je imovina dobivena odnosno kome je imovina poklonjena.

- **Dobivena sredstva:**

- ✓ Pomoći;
 - 631 – od inozemnih vlada,
 - 632 – od međunarodnih organizacija te institucija i tijela EU-a,
 - 633 – iz drugih proračuna,
 - 634 – od izvanproračunskih korisnika,
 - 635 – izravnanja za decentralizirane funkcije,
 - 636 – iz proračuna koji im nije nadležan,
 - 638 – iz državnog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava,
- ✓ 663 - donacije – sredstva dobivena od pravnih i fizičkih osoba izvan opće države.

- **Dana sredstva:**

- ✓ Pomoći;
 - 361 - inozemnim vladama,
 - 362 – međunarodnim organizacijama te institucijama i tijelima EU-a,
 - 363 – unutar općeg proračuna,
 - 366 – proračunskim korisnicima drugih proračuna,
 - 368 – temeljem prijenosa EU sredstava,
- ✓ 382 - donacije – kapitalne donacije neprofitnim organizacijama i građanima i kućanstvima,
- ✓ 386 – kapitalne pomoći – kreditnim i ostalim financijskim institucijama te trgovačkim društvima.

Primjer 25.

1. Proračunski korisnik je nabavio televizor u vrijednosti od 5.000 kn.
2. Proračunski korisnik je dao televizor na poklon neprofitnoj organizaciji.

Nalog za knjiženje 25. Donacije dane neprofitnim organizacijama – primjer 25.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- troškovi nabave televizora	42221	5.000,00	
	- obveza za komunikacijsku opremu	24222		5.000,00
1a.	Primitak računa			
	- TV prijemnici	02221	5.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		5.000,00
2.	Dane donacije			
	- kapitalne donacije	38219	5.000,00	
	- prihodi od TV prijemnika	72221		5.000,00

2a.	Dane donacije			
	- TV prijemnici	02221		
	- izvori vlasništva	91121	5.000,00	5.000,00

Primjer 26.

1. Proračunski korisnik primio je od fizičke osobe donaciju uredskog namještaja u vrijednosti 20.000 kn.

Nalog za knjiženje 26. Primljene donacije – primjer 26.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak donacije			
	- trošak nabave uredskog namještaja	42212	20.000,00	
	- kapitalne donacije od fizičkih osoba	66321		20.000,00
1a.	Primitak donacije			
	- uredski namještaj	02212	20.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		20.000,00

3.2. Otudjenje dugotrajne nefinancijske imovine

Do otudjenja imovine može doći iz različitih razloga, kao što su npr. prodaja, darovanje, uništenje zbog nefunkcionalnosti, krađa, inventurni manjkovi i sl. (Vašiček i Vašiček, 2016: 195). Pri otudjenju imovine dolazi do smanjenja njenog opsega, a ako nije u cijelosti amortizirana smanjuje se i njena vrijednost. Imovinu koja je otuđena potrebno je isknjižiti iz poslovnih knjiga (glavne knjige i pomoćnih knjiga). Prilikom otudjenja imovine ne prikazuju se rashodi otudjenja budući je već prilikom nabave imovine priznat rashod u cijelosti (razred 4 računskog plana).

3.2.1. Prodaja dugotrajne nefinancijske imovine

Sukladno shemi knjiženja 3. *Priznavanje i evidentiranje prihoda od prodaje nefinancijske imovine*, prihodi od prodaje nefinancijske imovine evidentiraju se odobrenjem odgovarajućeg računa obračunatih prihoda od nefinancijske imovine u skupini 97 i zaduženjem odgovarajućeg računa potraživanja od prodaje nefinancijske imovine u skupini 17. Istovremeno se odobrava račun prodane nefinancijske imovine u razredu 0 i zadužuje odgovarajući račun izvora vlasništva u skupini 91. U trenutku naplate potraživanja zadužuje se račun novčanih sredstava i odobrava račun potraživanja od prodaje nefinancijske imovine u skupini računa 17, a u istom trenutku prihodi od prodaje prenose se s obračunatih prihoda u skupini 97 na prihode u razredu 7.

Primjer 27.

1. Proračunski korisnik je za prodani vinograd ispostavio račun na 70.000,00 kn. Vrijednost vinograda u knjigovodstvu je bila: nabavna vrijednost 140.000, ispravak vrijednosti 70.000 kn.
2. Vlasništvo nad vinogradom preneseno je na kupca.
3. Kupac je platio račun.

Nalog za knjiženje 27. Prodaja višegodišnjih nasada po knjigovodstvenoj vrijednosti – primjer 27.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje			
	- vinograd	02519	140.000,00	
	- ispravak vrijednosti vinograda	02925		70.000,00
	- izvori vlasništva	91121		70.000,00
1.	Izlazni račun			
	- potraživanje od prodaje vinograda	17251	70.000,00	

	- obračunati prihodi od prodaje vinograda	97251		70.000,00
2.	Isknjižavanje vinograda			
	- vinograd	02519		140.000,00
	- ispravak vrijednosti vinograda	02925	70.000,00	
	- izvori vlasništva	91121	70.000,00	
3.	Naplata računa			
	- žiro račun	11121	70.000,00	70.000,00
	- potraživanje od prodaje vinograda	17251		
3a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od prodaje vinograda	97251	70.000,00	
	- prihodi od prodaje vinograda	72519		70.000,00

Primjer 28.

1. Za prodani uredski namještaj ispostavljen je račun na 20.000 kn. Podaci o namještaju u knjigovodstvu: nabavna vrijednost 120.000 kn, ispravak vrijednosti 90.000 kn.
2. Vlasništvo nad uredskim namještajem preneseno je na kupca.
3. Kupac je platio dugovanje.

Nalog za knjiženje 28. Prodaja namještaja po vrijednosti manjoj od knjigovodstvene – primjer 28.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje			
	- uredski namještaj	02212	120.000,00	
	- ispravak vrijednosti uredskog namještaja	02922		90.000,00
	- izvori vlasništva	91121		30.000,00
1.	Izlazni račun			
	- potraživanja od prodaje namještaja	17221	20.000,00	
	- obračunati prihodi od prodaje namještaja	97221		20.000,00
1a.	Smanjenje vrijednosti imovine*			
	- uredski namještaj	02212	10.000,00	
	- promjena u vrijednosti imovine	91511	10.000,00	
2.	Isknjižavanje uredskog namještaja			
	- uredski namještaj	02212		110.000,00
	- ispravak vrijednosti uredskog namještaja	02922	90.000,00	
	- izvori vlasništva	91121	20.000,00	
3.	Naplata računa			
	- žiro računa	11121	20.000,00	
	- potraživanja od prodaje namještaja	17221		20.000,00
3a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od prodaje namještaja	97221	20.000,00	
	- prihodi od prodaje računala	72212		20.000,00
4.	Zatvaranje promjena u vrijednosti			
	- promjene u vrijednosti imovine	91511		10.000,00
	- izvori vlasništva	91121	10.000,00	

* Imovina se prodaje po vrijednosti nižoj od knjigovodstvene te je potrebno provesti smanjenje vrijednosti preko skupine 915.

Primjer 29.

1. Automobil čija je knjigovodstvena vrijednost 16.000 kn (nabavna vrijednost 140.000 kn, ispravak vrijednosti 124.000 kn) prodan je za 24.000 kn. Ispostavljen je račun kupcu.
2. Vlasništvo je preneseno na kupca.
3. Kupac je platio.

Nalog za knjiženje 29. Prodaja namještaja po vrijednosti većoj od knjigovodstvene – primjer 29.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje			
	- automobil	02311	140.000,00	
	- ispravak vrijednosti automobila	02923		124.000,00
	- izvori vlasništva	91121		16.000,00
1.	Izlazni računa			
	- potraživanje od prodaje automobila	17231	24.000,00	
	- obračunati prihodi od prodaje automobila	97231		24.000,00
1a.	Povećanje vrijednosti imovine*			
	- automobil	02311	8.000,00	
	- promjena u vrijednosti automobila	91511		8.000,00
2.	Isknjižavanje automobila			
	- automobil	02311		148.000,00
	- ispravak vrijednosti automobila	02923	124.000,00	
	- izvori vlasništva	91121	24.000,00	
3.	Naplata računa			
	- žiro račun	11121	24.000,00	
	- potraživanje od prodaje automobila	17231		24.000,00
3a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od prodaje automobila	97231	24.000,00	
	- prihodi od prodaje automobila	72311		24.000,00
4.	Zatvaranje promjena u vrijednosti			
	- promjene u vrijednosti imovine	91511	8.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		8.000,00

* Imovina se prodaje po vrijednosti većoj od knjigovodstvene te je potrebno provesti povećanje vrijednosti preko skupine 915.

3.2.2. Popis imovine i obveza

Člankom 14. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014) propisana je **obveza provođenja popisa u cilju usklađivanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine i obveza**. Provodi se na početku poslovanja i na kraju svake poslovne godine. Iznimka su muzejska i knjižarska djelatnost te nekretnine ministarstva obrane. Popisom je potrebno utvrditi stanje:

1) imovine (nefinancijske i financijske):

- ✓ dugotrajne i kratkotrajne nefinancijske imovine (zaliha materijala, proizvoda i robe),
- ✓ financijske imovine (novčanih sredstava, depozita, jamčevnih pologa, vrijednosnih papira, dionica i udjela u glavnici, potraživanja), i

2) obveza.

Organizacija popisa je obveza zakonskog predstavnika (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.15). U njegovoj je nadležnosti osnivanje povjerenstva za popis, određivanje datuma popisa, roka obavljanja i dostavljanja izvještaja s priloženim popisnim listama. Zakonski predstavnik također donosi odluku o popisu. Povjerenstvo za popis ima predsjednika i najmanje dva člana koji ne bi trebali biti iz računovodstva, kontrole i nadzora, kako bi se osigurala nepristranost. Također, važno je povesti brigu o stručnosti komisije.

Pripremnim radnjama olakšava se sama provedba popisa. Popisna komisija je dužna (Dremel et al., 2011: 316):

- sastaviti plan rada u kojem su popisani svi poslovi popisa,
- utvrditi rokove obavljanja pojedinih poslova popisa,
- pripremiti popisne liste.

Odjeli u kojima se obavlja popis trebaju:

- osigurati dostupnost imovine,
- omogućiti dostupnost dokumentacije o imovini i obvezama koje su predmet popisa,
- provjeriti postojanje inventurnih brojeva.

Provedba popisa. Zadatak popisa je utvrđivanje, mjerenje i prebrojavanje predmeta popisa. Dobiveni podaci unose se pojedinačno u naturalnim i novčanim izrazima u popisne liste. Popisne liste se zatim potpisuju od strane predsjednika i svih članova povjerenstva čime se potvrđuje njihova vjerodostojnost. Nakon unošenja stvarnog i knjigovodstvenog stanja u popisne liste utvrđuju se količinske razlike između stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja. Ustanovljene razlike se vrijednosno obračunavaju te se utvrđuju uzroci razlika i daju prijedlozi za likvidaciju.

Povjerenstvo je obvezno nakon obavljanja popisa sastaviti izvještaj o rezultatima popisa i uz njega priložiti popisne liste. Izvještaj treba sadržavati:

- mišljenje o utvrđenom manjku odnosno višku,
- prijedlog načina knjiženja manjka odnosno viška,
- mišljenje o sumnjivim i spornim potraživanjima, kao i nenaplativim odnosno zastarjelim potraživanjima,
- mišljenje o načinu likvidacije trajno neupotreblljive dugotrajne nefinancijske imovine,
- prijedlog mjera za uklanjanje nedostataka.

Nakon razmatranja izvještaja zakonski predstavnik odlučuje o (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.16):

- načinu likvidacije utvrđenih manjkova,
- načinu knjiženja utvrđenih viškova,
- otpisu nenaplativih i zastarjelih potraživanja i obveza,
- rashodovanju sredstava, opreme i sitnog inventara,
- mjerama protiv osoba odgovornih za manjkove, oštećenja, neusklađenost knjigovodstvenog i stvarnog stanja, zastaru i nenaplativost potraživanja i slično.

Temeljem Odluke potrebno je uskladiti stanje imovine, obveza i izvora iskazanih u knjigovodstvu s njihovim stvarnim stanjem ustanovljenim popisom.

Kod obveznika primjene proračunskog računovodstva inventurne razlike na nefinancijskoj imovini (razred 0) u pravilu ne predstavljaju prihode ni rashode. **Manjkovi** na dugotrajnoj nefinancijskoj imovini iskazuju se kao smanjenje imovine - isknjižavanje knjigovodstvene vrijednosti i vlastitih izvora preko skupine 915. **Inventurni viškovi** dugotrajne nefinancijske imovine iskazuju se kao povećanje imovine u razredu 0 i povećanje vlastitih izvora preko konta 915.

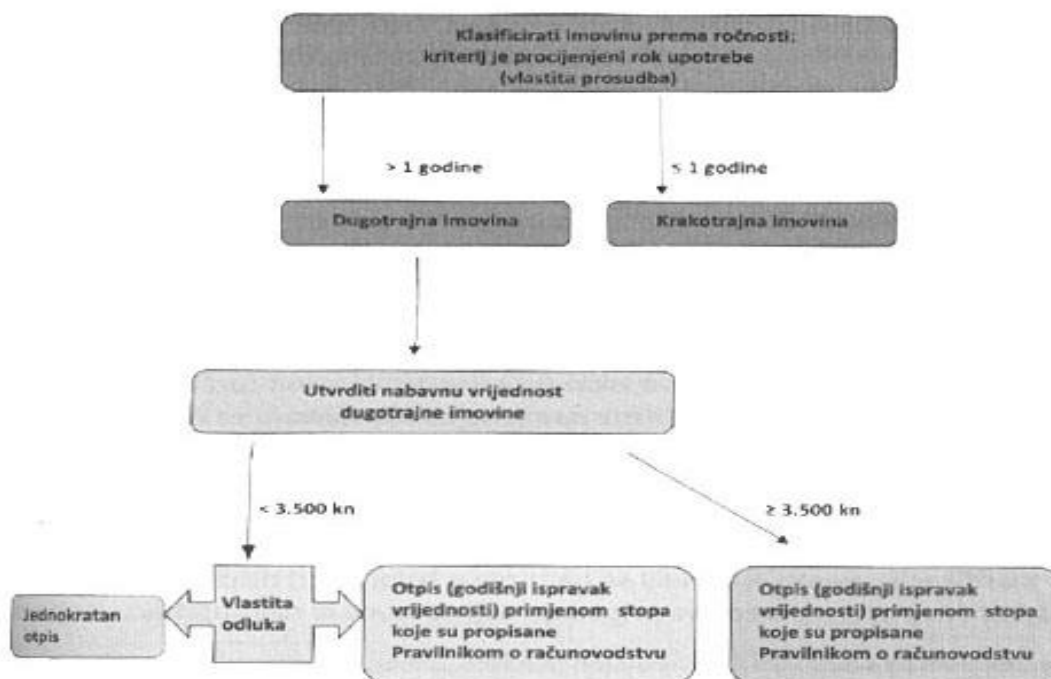
Postupak **popisa obveza i potraživanja** svodi se na provjeru njihove utemeljenosti i analiziranju razloga njihova postojanja. Potraživanja se evidentiraju u razredu 1 glavne knjige i pomoćnoj knjizi izlaznih računa, a popisuju se nenaplaćena potraživanja na kraju godine. Obveze se evidentiraju u razredu 2 glavne knjige i pomoćnim knjigama ulaznih računa i javnog duga, a predmet popisa su „otvorene stavke“.

Proračunski korisnici **provode ispravak vrijednosti ili otpis dugotrajne imovine**. Vrijednost dugotrajne imovine se otpisuje ili „ispravlja“ tj. smanjuje, no po toj osnovi se ne iskazuje rashod amortizacije, nego se smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine istodobno iskazuje i kao smanjenje izvora vlasništva. Vrijednost dugotrajne imovine ispravlja se primjenom godišnjih stopa ispravka vrijednosti. Osnovica za primjenu godišnje stope ispravka vrijednosti je nabavna vrijednost (trošak nabave) ili procijenjena vrijednost (za sredstva kojima se u trenutku primitka nije znala vrijednost).

Ispravak vrijednosti dugotrajne imovine obavlja se jednom godišnje (u pravilu na kraju godine), a u knjigovodstvenim ispravama vode se propisani računi ispravka vrijednosti 019 i 029. Dugotrajnom imovinom smatra se financijska i nefinancijska imovina čiji je vijek trajanja duži od jedne godine i koja duže od jedne godine zadržava isti pojavni oblik. Proizvedena dugotrajna nematerijalna imovina čiji je pojedinačni trošak nabave niži od 3.500 kn može se jednokratno otpisati, uz obvezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku upotrebe (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.18).

Rashodovanje imovine provodi se u slučajevima kada je imovina zbog svojih funkcionalnih svojstava neupotrebljiva. Prije rashodovanja potrebno je obračunati ispravak vrijednosti do trenutka rashodovanja. Knjiženje pri rashodovanju imovine – za neotpisanu vrijednost prikazuju se promjene obujma imovine – skupna 915.

Slika 1. Klasifikacija nefinancijske imovine kod nabave i otpisa dugotrajne imovine



Izvor: Bičanić et al., 2011: 47

Primjer 30.

Tablica 1. Obračun ispravka vrijednosti – primjer 30.

Redni broj	Naziv dugotrajne imovine	Nabavna vrijednost	Godišnja stopa otpisa	Otpisano do 31.12.15.	Ispravak vrijednosti u 2016.	Ukupno otpisano do 31.12.16.	Sadašnja vrijednost
1	2	3	4	5	6	7 (5+6)	8 (3-7)
1.	Škola- građevinski objekt	8.000.000	1,5	3.500.000			
2.	Uredski namještaj	1.100.000	10	700.000			
3.	Računala	1.500.000	20	500.000			
4.	Kombi	200.000	25	0			
5.	UKUPNO:	10.800.000		4.700.000			

Izvor: autor

1. Obračunajte ispravak vrijednosti u 2016. godini.
2. Po odluci ravnatelja rashodovan je uredski namještaj knjigovodstvene vrijednosti 10.000,00 kn (nabavna vrijednost 30.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 20.000,00 kn). Proknjižite navedeni događaj.
3. Donesena je odluka o uništenju rashodovane imovine, proknjižite.

Tablica 2. Obračun ispravka vrijednosti – primjer 30. - rješenje

Redni broj	Naziv dugotrajne imovine	Nabavna vrijednost	Godišnja stopa otpisa	Otpisano do 31.12.15.	Ispravak vrijednosti u 2016.	Ukupno otpisano do 31.12.16.	Sadašnja vrijednost
1	2	3	4	5	6	7 (5+6)	8 (3-7)
1.	Škola- građevinski objekt	8.000.000	1,5	3.500.000	120.000	3.620.000	4.380.000
2.	Uredski namještaj	1.100.000	10	700.000	110.000	810.000	290.000
3.	Računala	1.500.000	20	500.000	300.000	800.000	700.000
4.	Kombi	200.000	25	0	50.000	50.000	150.000
5.	UKUPNO:	10.800.000		4.700.000	580.000	5.280.000	5.520.000

Izvor: autor

Nalog za knjiženje 30. Obračun ispravka vrijednosti i rashoda dugotrajne imovine – primjer 30.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje			
	- škola	02123	8.000.000,00	
	- IV građevinskih objekata	02921		3.500.000,00
	- uredski namještaj	02212	1.100.000,00	
	- računala	02211	1.500.000,00	
	- IV opreme	02922		1.200.000,00
	- kombi	02313	200.000,00	

	- izvori vlasništva	91111		6.100.000,00
1.	Otpis imovine			
	- IV građevinskih objekata	02921		120.000,00
	- IV opreme	02922		410.000,00
	- IV prijevoznih sredstava	02923		50.000,00
	- izvori vlasništva	91111	580.000,00	
2.	Rashod uredskog namještaja*			
	- IV opreme	02922		10.000,00
	- promjene u obujmu imovine	91512	10.000,00	
3.	Uništenje i isknjižavanje imovine			
	- uredski namještaj	02212		30.000,00
	- IV opreme	02922	30.000,00	
4.	Zatvaranje promjena u obujmu			
	- promjene u obujmu imovine	91512		10.000,00
	- izvori vlasništva	91111	10.000,00	

* Odluka o rashodovanju nije poslovni događaj već pretpostavka za njegovo događanje u budućnosti. Rashodovana imovina zadržava se u knjigovodstvu do otuđenja, kada se isknjižava iz poslovnih knjiga (Vašiček i Vašiček, 2016: 196-197).

Primjer 31.

Tablica 3. Obračun ispravka vrijednosti – primjer 31.

Redni broj	Naziv dugotrajne imovine	Nabavna vrijednost	Godišnja stopa otpisa	Otpisano do 31.12.15.	Ispravak vrijednosti u 2016.	Ukupno otpisano do 31.12.16.	Sadašnja vrijednost
1	2	3	4	5	6	7 (5+6)	8 (3-7)
1.	Računalni programi	450.000	20	300.000			
2.	Vrtić	1.100.000	2,5	250.000			
3.	Uredski namještaj	2.400.000	12,5	1.300.000			
4.	Sportska oprema	500.000	8	0			
5.	UKUPNO:	4.450.000		1.850.000			

Izvor: autor

1. Obračunajte ispravak vrijednosti u 2016. godini.
2. Po odluci ravnatelja rashodovana je sportska oprema knjigovodstvene vrijednosti 12.000,00 kn (nabavna vrijednost 42.000,00 kn, a ispravak vrijednosti 30.000,00 kn). Proknjižite navedeni događaj.
3. Donesena je odluka o uništenju rashodovane imovine, proknjižite.

Tablica 4. Obračun ispravka vrijednosti – primjer 31. - rješenje

Redni broj	Naziv dugotrajne imovine	Nabavna vrijednost	Godišnja stopa otpisa	Otpisano do 31.12.15.	Ispravak vrijednosti u 2016.	Ukupno otpisano do 31.12.16.	Sadašnja vrijednost
1	2	3	4	5	6	7 (5+6)	8 (3-7)
1.	Računalni programi	450.000	20	300.000	90.000	390.000	60.000
2.	Vrtić	1.100.000	2,5	250.000	27.500	277.500	822.500
3.	Uredski namještaj	2.400.000	12,5	1.300.000	300.000	1.600.000	800.000
4.	Sportska oprema	500.000	8	0	40.000	40.000	460.000
5.	UKUPNO:	4.450.000		1.850.000	457.500	2.307.500	2.142.500

Izvor: autor

Nalog za knjiženje 31. Obračun ispravka vrijednosti i rashoda dugotrajne imovine – primjer 31.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje			
	- računalni program	02621	450.000,00	
	- IV nematerijalne imovine	02926		300.000,00
	- vrtić	02123	1.100.000,00	
	- IV građevinskih objekata	02921		250.000,00
	- uredski namještaj	02212	2.400.000,00	
	- IV opreme	02922		1.300.000,00
	- sportska oprema	02261	500.000,00	
1.	Otpis imovine			
	- IV nematerijalne imovine	02926		90.000,00
	- IV građevinskih objekata	02921		27.500,00
	- IV opreme	02922		340.000,00
2.	Rashod sportske opreme			
	- IV opreme	02922		12.000,00
3.	Uništenje i isknjižavanje imovine			
	- sportska oprema	02261		42.000,00
4.	Zatvaranje promjena u obujmu			
	- promjene u obujmu imovine	91512		12.000,00
	- izvori vlasništva	91111	12.000,00	

3.3. Sitni inventar i proizvedena kratkotrajna nefinancijska imovina

Kratkotrajnoj nefinancijskoj imovini pripadaju računi skupine 04 (sitni inventar) i 06 (proizvedena kratkotrajna imovina). **Sitni inventar** čine predmeti proizvedene kratkotrajne nefinancijske imovine koji se ne utroše jednokratnom upotrebom u procesu poslovanja (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2015: čl.27). Tu se knjiži nabavljeni sitni inventar na zalihi i u upotrebi te ispravak sitnog inventara danog u upotrebu. Za sav sitni inventar potrebno je voditi analitičke evidencije prema vrsti, količini i vrijednosti.

Sukladno modificiranom načelu nastanka događaja, rashodi za utrošak imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Kratkotrajna nefinancijska imovina se iskazuje po nabavnoj ili procijenjenoj vrijednosti. Nabavnu vrijednost čine:

- kupovna cijena,
- carine i uvozne pristojbe,
- nepovratni porezi,
- troškovi prijevoza,
- svi drugi troškovi koji se izravno mogu dodati troškovima nabave.

Primjer 32.

1. Proračunski korisnik je nabavio plastične posude u vrijednosti od 450 kn. Stavljene su u cijelosti u uporabu.
2. Račun je plaćen.

Nalog za knjiženje 32. Evidencija sitnog inventara u upotrebi – primjer 32.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak ulaznog računa			
	- trošak nabave sitnog inventara	32251	450,00	
	- obveza za sitni inventar	23225		450,00
1a.	Stavljanje u uporabu			
	- sitni inventar u uporabi	04211	450,00	
	- ispravak vrijednosti sitnog inventara	04921		450,00
2.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		450,00
	- obveza za sitni inventar	23225	450,00	

Primjer 33.

1. Proračunski korisnik je iz vlastitih sredstava nabavio 2 kalkulatora u vrijednosti od 800,00 kn svaki. Stavljena su na zalihi.
2. Račun je podmiren.
3. Sitni inventar je stavljen u uporabu.

Nalog za knjiženje 33. Evidencija sitnog inventara na zalihami i prijenos u uporabu – primjer 33.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak ulaznog računa			
	- trošak nabave sitnog inventara	32251	1.600,00	
	- obveza za sitni inventar	23225		1.600,00
1a.	Stavljanje na zalihe			
	- zalihe sitnog inventara	04111	1.600,00	
	- izvori vlasništva	91121		1.600,00
2.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		1.600,00
	- obveza za sitni inventar	23225	1.600,00	
3.	Prijenos sitnog inventara u uporabu			
	- zalihe sitnog inventara	04111		1.600,00
	- sitni inventar u uporabi	04211	1.600,00	

3a.	Prijenos sitnog inventara u uporabu			
	- izvori vlasništva	91121	1.600,00	
	- ispravak vrijednosti sitnog inventara	04921		1.600,00

3.4. Zadaci za vježbu

Zadatak 1.

1. Proračunski korisnik je iz vlastitih sredstava nabavio poljoprivredno zemljište u vrijednosti od 50.000 kn.
2. Primljen je račun za javnobilježničku naknadu u iznosu od 100 kn.
3. Obveze su podmirene.
4. Zemljište je stavljeno u uporabu.

Zadatak 2.

1. Proračunski korisnik je primio račun za kupljeni patent na iznos od 150.000 kn. Račun će biti podmiren iz vlastitih sredstava.
2. Račun je plaćen.
3. Plaćena je registracijska pristojba u iznosu od 2.000 kn.
4. Patent je stavljen u uporabu.

Zadatak 3.

- Proračunski korisnik X je potpisao ugovor s izvođačem radova B o izgradnji vodovoda u prigradskom naselju. Gradnja će trajati 1 godinu, a izvođač će svaka 3 mjeseca sastavljati obračun i ispostavljati privremenu situaciju s obzirom na dovršene radove. Radovi će biti financirani iz vlastitih sredstava.
1. Primljen je račun projektanta za izradu projektne dokumentacije na 40.000 kn.
 2. Račun je podmiren doznakom sa žiro računa.
 3. Primljena je 1.obračunska situacija na 550.000 kn.
 4. Situacija je podmirena doznakom sa žiro računa.
 5. Primljena je 2.obračunska situacija na 1.080.000 kn.
 6. Situacija je podmirena doznakom sa žiro računa.
 7. Primljena je konačna obračunska situacija na 2.000.000 kn.
 8. Situacija je podmirena doznakom sa žiro računa.
 9. Vodovod je stavljen u uporabu.

Zadatak 4.

1. Proračunski korisnik P primio je računala i račun na 10.000 kn. Račun će biti podmiren iz vlastitih sredstava.
2. Račun je plaćen.
3. Proračunski korisnik P nabavio je uredski namještaj za što mu je ispostavljen račun na iznos od 35.000 kn. Račun će biti podmiren iz vlastitih sredstava.
4. Račun je plaćen.
5. Proračunski korisnik P nabavio je uređaj za mjerenje vlage za što mu je ispostavljen račun na iznos od 55.000 kn. Račun će biti podmiren iz vlastitih sredstava.

6. Račun je plaćen.

Zadatak 5.

1. Proračunski korisnik Z nabavlja knjige za knjižnicu, primljene su naručene knjige i račun na 150.000 kn.
2. Račun za knjige plaćen je doznakom sa žiro računa.
3. Proračunski korisnik Z nabavlja računalni program za vođenje urudžbenog zapisnika. Primljen je račun dobavljača M na iznos od 20.000 kn.
4. Primljen je račun dobavljača M za instaliranje programa na iznos od 2.000 kn.
5. Računi su podmireni doznakom sa žiro računa.
6. Program je stavljen u uporabu.

Zadatak 6.

1. Proračunski korisnik je za naručen uredski namještaj iz vlastitih sredstava platio unaprijed 25.000 kn.
2. Nakon 40 dana u istoj godini namještaj je isporučena i primljen je račun.
3. Zatvara se obveza iz danog predujma.

Zadatak 7.

1. Proračunski korisnik je na postojećoj školi obavio radove rekonstrukcije (dogradnja dodatnog prostora i uređenje) u ukupnoj vrijednosti 600.000 kn. Primljena je građevinska situacija – obračun izvršenih radova na ukupno ugovorenu vrijednost.
2. Po završetku radova plaćene su obveze.

Zadatak 8.

1. Proračunski korisnik je nabavio stroj za obradu zemljišta. Primljen je račun na iznos od 350.000 kn.
2. Prispjela je obavijest od nadležnog ministarstva da je račun podmiren.

Zadatak 9.

1. Proračunski korisnik kupio je traktor na financijski najam na rok od 5 godina. Prispio je račun dobavljača na iznos od 200.000 kn.
2. Prispjela je obavijest od dobavljača kako je obveza podmirena iz odobrenog najma.
3. Prispjela je obavijest o obvezi za kamatu u iznosu od 5.000 kn.
4. Plaćen je 1.anuitet u iznosu od 20.000 kn.
5. Plaćena je kamata.

Zadatak 10.

1. Proračunski korisnik nabavio je remek djelo likovnog umjetnika koje će se čuvati pohranjeno i povremeno izlagati. Primljen je račun na 120.000 kn. Imovina je zaprimljena.
2. Račun je plaćen.
3. U isto vrijeme proračunski korisnik je dobio arhivsku građu od drugog proračunskog korisnika kojoj je po procjeni stručne komisije procijenjena vrijednost na 200.000 kn.

Zadatak 11.

1. Grad gradi školu svom proračunskom korisniku. Primljena je 1. privremena obračunska situacija izvođača radova na 11.000.000 kn.
2. Primljena je okončana situacija na ukupnu vrijednost od 20.000.000 kn.
3. Škola je stavljena u upotrebu.
4. Vlasništvo nad školom je preneseno proračunskom korisniku.
5. Situacije su podmirene doznakom sa žiroračuna.
 - a) Proknjižite poslovne promjene nastale u gradu.
 - b) Proknjižite poslovne promjene nastale kod proračunskog korisnika.

Zadatak 12.

- Rad u grupama
- Pripremite popisnu listu za:
 1. Popis dugotrajne materijalne imovine
 2. Popis dugotrajne nematerijalne imovine
 3. Popis zaliha
 4. Popis potraživanja
 5. Popis obveza
- Zamijenite liste i izvršite popis
- Napravite usklađenje s knjigovodstvenim stanjem
- Sastavite odluku o popisu

Zadatak 13.

1. Grad je kupio opremu za protupožarnu zaštitu u vrijednosti 50.000 kn.
2. Grad je prenio (donirao) opremu za protupožarnu zaštitu komunalnom poduzeću.
3. Grad je primio od poduzeća D donaciju uredske opreme u vrijednosti 10.000 kn.

Zadatak 14.

- Vrijednost automobila u knjigovodstvu je bila 40.000,00 kn (nabavna 160.000 kn, a ispravak vrijednosti 120.000 kn).
 1. Proračunski korisnik je za prodani automobil ispostavio račun na 40.000,00 kn.
 2. Kupac je platio račun.

Zadatak 15.

Redni broj	Naziv dugotrajne imovine	Nabavna vrijednost	Godišnja stopa otpisa	Otpisano do 31.12.15.	Ispravak vrijednosti u 2016.	Ukupno otpisano do 31.12.16.	Sadašnja vrijednost
1	2	3	4	5	6	7 (5+6)	8 (3-7)
1.	Bolnica	12.000.000	1,5	5.500.000			
2.	Uredski namještaj	2.300.000	10	500.000			
3.	Računala	3.100.000	20	900.000			
4.	Automobil	500.000	25	0			
5.	UKUPNO:	17.900.000		6.900.000			

1. Obračunajte ispravak vrijednosti u 2016.g.
2. Po odluci ravnatelja rashodovan je uredski namještaj knjigovodstvene vrijednosti 23.000 kn (nabavna vrijednost 70.000 kn, a ispravak vrijednosti 47.000 kn). Proknjižite navedeni događaj.
3. Donesena je odluka o uništenju rashodovane imovine, proknjižite.

Zadatak 16.

1. Proračunski korisnik je nabavio sitni inventar u vrijednosti 350 kn, primljen je račun i sitni inventar je stavljen odmah u uporabu.
2. Račun je plaćen.
3. Primljen je račun za sitni inventar u vrijednosti od 600 kn. Ovaj sitni inventar je stavljen na zalihu.
4. Račun je plaćen.
5. Dio sitnog inventara u vrijednosti 300 kn je stavljen u uporabu.

Zadatak 17.

1. Proračunski korisnik je za naručene telefone iz vlastitih sredstava platio unaprijed 200.000,00 kn.

Iduća godina:

1. Roba je isporučena u idućoj godini i primljen je račun.
2. Obveza se zatvara iz danog predujma.

Zadatak 18.

1. Proračunski korisnik kupuje tramvaj. Primljen je račun na ukupan iznos od 5.000.000 kn.
2. U tekućoj godini je plaćeno 550.000 kn.
3. Razlika je ugovorena za plaćanje u narednih 5 godina.

Zadatak 19.

1. Na kraju godine izvršena je revalorizacija poljoprivrednog zemljišta pri čemu je vrijednost zemljišta smanjena s 140.000 na 120.000 kn.

Zadatak 20.

1. Za prodana računala ispostavljen je račun na 35.000 kn. Podaci o računalima u knjigovodstvu: nabavna vrijednost 355.000 kn, ispravak vrijednosti 300.000 kn.
2. Vlasništvo nad računalima preneseno je na kupca.
3. Kupac je platio dugovanje

Zadatak 21.

1. Telefonska centrala čija je knjigovodstvena vrijednost 8.000 kn (nabavna vrijednost 56.000 kn, ispravak vrijednosti 48.000 kn) prodan je za 20.000 kn. Ispostavljen je račun kupcu.
2. Vlasništvo je preneseno na kupca.
3. Kupac je platio.

4. RASHODI POSLOVANJA

Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.20). **Izdaci** su odljevi novca i novčanih ekvivalenata po svim osnovama. Rashodi se sukladno ovoj definiciji priznaju kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja sredstava ili povećanja obveza koje se mogu pouzdano izmjeriti. U financijskim izvještajima rashodi se priznaju na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i ostvarenih prihoda iz iste transakcije. Ovaj proces obično se naziva povezivanje (sučeljavanje) troškova s odnosnim prihodima. Budući da je kod nas za obveznike vođenja proračunskog računovodstva propisano Pravilnikom o proračunskom računovodstvu (2014) da se rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnih događaja (obveza) u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju, evidentna je primjena načela punog nastanka događaja za priznavanje i evidentiranje rashoda.

Propisana modificirana osnova nastanka događaja vezano uz rashode poslovanja definira sljedeće (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.20):

- 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 se u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje;
- ne iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine.

Za evidentiranje rashoda i izdataka predviđena su tri razreda u računskom planu:

- Rashodi poslovanja – **razred 3.**
- Rashodi za nabavu nefinancijske imovine – **razred 4.**
- Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova – **razred 5.**

Sukladno *shemi 5 rashodi poslovanja* priznaju se na temelju ulaznih računa i obračuna u trenutku nastanka poslovne obveze u razredu 3 uz istovremeno evidentiranje obveza u skupini 23. Novčani izdaci kojima ne prethodi izdavanje računa ili obračuna, već samo nastaje novčani tijek (gotovinska plaćanja, donacije i sl.) priznaju se izravno u rashode uz terećenje računa blagajne ili žiro računa (*shema 4*).

4.1. Rashodi za zaposlene

U skupini 31 – rashodi za zaposlene iskazuju se svi rashodi kojima je uzrok nastanak ugovora o radu ili drugi jednakovrijedni akt (Dremel et al., 2011: 251). Obuhvaćaju:

- plaće (u bruto iznosu) kao naknade koje poslodavac isplaćuje zaposlenima za obavljeni rad,
- ostale rashode za zaposlene (nagrade, darove, otpremnine, i sl.),
- doprinose na plaće – za zdravstveno osiguranje i za zapošljavanje.

Sukladno odredbama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014: čl.48. st.2) **plaće** su naknade koje poslodavac isplaćuje zaposlenima za obavljeni rad. Plaću službenika i namještenika u javnim i državnim službama čini umnožak koeficijenta složenosti poslova i osnovice za izračun plaće, uvećan za 0,5% za svaku godinu radnog staža.

Naknade za vrijeme bolovanja (prva 42 dana), godišnjih odmora i državnih praznika i blagdana su naknade koje se evidentiraju zajedno s plaćom.

Plaće u naravi predstavljaju dobra i usluge određene novčane vrijednosti koje proračun i proračunski korisnici daju zaposlenima za obavljeni rad (korištenje poslovnih zgrada, korištenje stanova, korištenje prijevoznih sredstava, korištenje kredita uz kamate ispod propisane stope). Njihova vrijednost se utvrđuje prema tržišnoj vrijednosti uključujući PDV.

Propisi koji reguliraju materiju plaća u javnom sektoru su:

- Zakon o porezu na dohodak,
- Pravilnik o porezu na dohodak,
- Zakon o doprinosima,
- Zakon o mirovinskom osiguranju,
- Zakon o zdravstvenom osiguranju,
- Naredbu o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u godini,
- Zakon o državnim službenicima,
- Zakon o plaćama u javnim službama,
- Uredba o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u državnim službama,
- Uredba o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u javnim službama,
- Odluka o visini osnovice za izračun plaće državnih službenika i namještenika i namještenika i službenika u javnim službama, i dr.

Vrste dohotka prema Zakonu o porezu na dohodak (2016: čl.5):

1. Dohodak od nesamostalnog rada,
2. Dohodak od samostalne djelatnosti,
3. Dohodak od imovine i imovinskih prava,
4. Dohodak od kapitala,
5. Dohodak od osiguranja,
6. Drugi dohodak.

Plaća pri tome predstavlja primitak od nesamostalnog rada.

Utvrđeni doprinosi su sljedeći (Zakon o doprinosima, 2008):

- a) Za **mirovinsko** osiguranje 20% (ako je samo u I. stupu, ako je i u II. 15% + 5%), tereti plaću radnika – **doprinos iz plaće**,
- b) Za **zdravstveno** osiguranje 15% za osnovno i 0,5% za ozlijede na radu, tereti poslodavca – **doprinos na plaću**,
- c) Za **zapošljavanje** 1,7%, terete poslodavca – **doprinosi na plaću**.

Ukupni doprinosi su 20% iz plaće i 17,2% na plaću.

Osnovni osobni odbitak je 3.800,00 kn mjesečno, odnosno 45.600,00 kn godišnje. Navedeni iznos predstavlja umnožak osnovice osobnog odbitka od 2.500,00 kn i koeficijenta od 1,5 (Zakon o porezu na dohodak, 2008: čl.14). Faktori za:

- uzdržavane članove obitelji 0,70,
- za 1. uzdržavano dijete 0,70,

- za 2. uzdržavano dijete 1,00,
- za 3. uzdržavano dijete 1,40 i nadalje progresivno raste,
- za invalidnost 0,40.

Osobni odbitak poreznog obveznika utvrđuje se kao zbroj osnovnog osobnog odbitka i pripadajućeg iznosa osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji, djecu te možebitnu invalidnost. Npr. porezni obveznik uzdržava jednog člana uže obitelji i ima dvoje djece: $3.800,00 + (0,70 + 0,70 + 1,00) \times 2.500,00 = 9.800,00$.

Porez na dohodak obračunava se (Zakon o porezu na dohodak, 2008: čl.19):

- po stopi 24% do 17.500,00, odnosno 210.000,00 kn godišnje,
- po stopi 36% od 17.500,01, odnosno 210.000,01 kn godišnje.

Na obračunati iznos poreza na dohodak obračunava se **prirezi**, ako je propisan za općinu odnosno grad u kojemu porezni obveznik ima prebivalište ili uobičajeno boravište.

Primjer 34.

- Obračunata je plaća za mjesec veljaču 2017.g. za djelatnika koji ima koeficijent 1,45, 1 dijete i koji stanuje u gradu koji ima prirez 10,0%.

Tablica 5. Obračun plaće – primjer 34.

1.	Bruto plaća (1,45 x 5.211,02)	7.555,98
2.	Doprinosi iz plaće – za MIO 20%	1.511,20
3.	Dohodak (1-2)	6.044,78
4.	Osobni odbitak zaposlenog $3.800 + (0,7) \times 2.500,00$	5.550,00
5.	Porezna osnovica (3-4)	497,78
6.	Porez – 24,0%	118,75
7.	Prerez – 10,0%	11,88
8.	Neto plaća (3-6-7)	5.914,15
9.	Doprinosi na plaću:	1.299,63
a)	Za zdravstveno osiguranje – 15,0%	1.133,40
b)	Za ozlijede na radu – 0,5%	37,78
c)	Za zapošljavanje – 1,7%	128,45

Izvor: autor

Nalog za knjiženje 34. Obračun plaće – primjer 34.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Bruto plaća			
	- trošak bruto plaće	31111	7.555,98	
	- obveza za neto plaću	23111		5.914,15
	- obveza za MO	23151		1.511,20
	- obveza za porez	23141		118,75

	- obveza za prirez	23142		11,88
2.	Doprinos za osnovno ZO			
	- trošak osnovnog ZO	31321	1.133,40	
	- obveza za osnovno ZO	23162		1.133,40
3.	Doprinos za ozljede na radu			
	- trošak doprinosa za ozljede	31332	37,78	
	- obveze za ozljede	23163		37,78
4.	Doprinos za zapošljavanje			
	- trošak doprinosa za zapošljavanje	31322	128,45	
	- obveze za doprinos za zapošljavanje	23164		128,45
5.	Isplata plaće			
	- žiro račun	11121		8.855,61
	- obveza za neto plaću	23111	5.914,15	
	- obveza za MO	23151	1.511,20	
	- obveza za porez	23141	118,75	
	- obveza za prirez	23142	11,88	
	- obveza za osnovno ZO	23162	1.133,40	
	- obveze za ozljede	23163	37,78	
	- obveze za doprinos za zapošljavanje	23164	128,45	

Primjer 35.

- Obračunata je plaća za mjesec veljaču 2017.g. za djelatnika koji ima koeficijent 2.7, 10 godina staža i 100 % invalidnost, koji stanuje u gradu koji ima prirez 12,0%.

Tablica 6. Obračun plaće – primjer 35.

1.	Bruto plaća (2,835* x 5.211,02)	14.773,24
2.	Doprinosi iz plaće – za MIO 20%	2.954,65
3.	Dohodak (1-2)	11.818,59
4.	Osobni odbitak zaposlenog 3.800 + (1,50) x 2.500,00	7.550,00
5.	Porezna osnovica (3-4)	4.268,59
6.	Porez – 24,0%	1.024,46
7.	Prirez – 12,0%	122,94
8.	Neto plaća (3-6-7)	10.671,19
9.	Doprinosi na plaću:	2.541,01
a)	Za zdravstveno osiguranje – 15,0%	2.215,99
b)	Za ozlijede na radu – 0,5%	73,87
c)	Za zapošljavanje – 1,7%	251,15

* Koeficijent 2,835 dobiven je kao rezultat povećanja od 0,5% za svaku godinu radnog staža. Izračun: $2,70 + (2,70 \times 0,5\% \times 10 = 0,135) = 2,835$.

Nalog za knjiženje 35. Obračun plaće – primjer 35.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Bruto plaća			
	- trošak bruto plaće	31111	14.773,24	
	- obveza za neto plaću	23111		10.671,19
	- obveza za MO	23151		2.954,65
	- obveza za porez	23141		1.024,46
	- obveza za prirez	23142		122,94
2.	Doprinos za osnovno ZO			
	- trošak osnovnog ZO	31321	2.215,99	
	- obveza za osnovno ZO	23162		2.215,99
3.	Doprinos za ozljede na radu			
	- trošak doprinosa za ozljede	31332	73,87	
	- obveze za ozljede	23163		73,87
4.	Doprinos za zapošljavanje			
	- trošak doprinosa za zapošljavanje	31322	251,15	
	- obveze za doprinos za zapošljavanje	23164		251,15
5.	Isplata plaće			
	- žiro račun	11121		17.314,25
	- obveza za neto plaću	23111	10.671,19	
	- obveza za MO	23151	2.954,65	
	- obveza za porez	23141	1.024,46	
	- obveza za prirez	23142	122,94	
	- obveza za osnovno ZO	23162	2.215,99	
	- obveze za ozljede	23163	73,87	
	- obveze za doprinos za zapošljavanje	23164	251,15	

Na skupini 312 evidentiraju se ostali rashodi za zaposlene. Ostale rashode čine bonus za uspješan rad, nagrade, darovi, otpremnine, naknade za bolest, invalidnost i smrtni slučaj te ostali rashodi za zaposlene.

Visinu ovih rashoda definiraju zakonski propisi i kolektivni ugovori, a napose:

- Kolektivni ugovor za državne službenike i namještenike,
- Temeljni kolektivni ugovor za službenike i namještenike u javnim službama,
- Kolektivni ugovor za plaće i materijalna prava službenika i namještenika u osnovnom školstvu i visokom obrazovanju i znanosti,
- Kolektivni ugovor za zaposlenike u osnovnoškolskim ustanovama,
- Kolektivni ugovor za znanost i visoko obrazovanje i dr.

Isplate ovih naknada iznad neoporezivog iznosa u poreznom smislu smatraju se plaćom, no knjiže se na 312 – ostali rashodi za zaposlene.

Iznosi koje poslodavci isplaćuju zaposlenicima po osnovi naknada, potpora i dr. smatraju se oporezivim primicima od nesamostalnog rada, odnosno plaćom, ako prelaze iznose propisane Pravilnikom o porezu na dohodak (2017). Pravilnikom su propisani sljedeći neoporezivi primici (2017: čl.5):

1. naknade prijevoznih troškova na službenom putovanju u visini stvarnih izdataka,
2. naknade troškova noćenja na službenom putovanju u visini stvarnih izdataka,

3. naknade troškova prijevoza na posao i s posla mjesnim i međumjesnim javnim prijevozom u visini stvarnih izdataka,
4. naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe do 2,00 kn po prijeđenom kilometru,
5. potpore zbog invalidnosti radnika do 2.500,00 kn godišnje,
6. dar djetetu do 15 godina starosti do 600,00 kn godišnje,
7. prigodne nagrade do 2.500,00 kn godišnje,
8. dnevnice u zemlji do 170,00 kn, za službeno putovanje koje traje duže od 12 sati dnevno,
9. naknada za odvojeni život 1.750,00 kn mjesečno, i dr.

Primjer 36.

1. Proračunski korisnik je donio odluku o isplati regresa za godišnji odmor u iznosu od 10.000,00 kn (1.000,00 kn po djelatniku).
2. Regres je isplaćen.

Nalog za knjiženje 36. Isplata regresa – primjer 36.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Obveze za isplatu regresa			
	- trošak regresa	31216	10.000,00	
	- ostale obveze za zaposlene	23171		10.000,00
2.	Isplata regresa			
	- žiro račun	11121		10.000,00
	- ostale obveze za zaposlene	23171	10.000,00	

4.2. Materijalni rashodi

Skupinu 32 čine rashodi koje zaposleni imaju zbog obavljanja posla odnosno materijalni rashodi. Bitno ih je razlikovati od plaće u naravi. To su:

- odjeća i obuća koju zaposleni nosi isključivo ili uglavnom na poslu – zaštitna odjeća i obuća, uniforme,
- smještaj koji ne mogu koristiti ostali članovi obitelji – spavaonice, vojarne,
- usluge za vrijeme službenog putovanja – prijevoz, smještaj,
- medicinski pregledi nužni radi prirode posla, i sl.

Pravilo – kada su zaposleni **obvezni** koristiti dobra i usluge radi obavljanja posla riječ je o **materijalnim rashodima**, a kada zaposleni koriste dobra i usluge u svoje **slobodno vrijeme**, za zadovoljavanje svojih osobnih potreba, riječ je o **plaćama zaposlenih**.

U skupini 32 knjiže se rashodi za korištenje usluga i dobara potrebnih za redovno funkcioniranje i obavljanje djelatnosti određenog subjekta (Dremel et al., 2011: 254). U računskom planu razvrstani su prema važnosti i s ciljem osiguranja informacija nužnih za upravljanje na podskupine:

- 321 – naknade troškova zaposlenima (dnevnice za službeni put, prijevoz na službenom putu, terenski dodataka i dr.),
- 322 – rashodi za materijal i energiju (uredski materijal, sirovine i materijal za proizvodnju, energija i dr.),

- 323 – rashodi za usluge (usluge telefona, pošte i prijevoza, promidžbe, informiranja, komunalne usluge i dr.),
- 324 - naknade troškova osobama izvan radnog odnosa (službeni put, ostali troškovi),
- 329 – ostali rashodi (naknade za rad predstavničkih tijela, premije osiguranja, reprezentacija i dr.).

3211 – izdaci za službena putovanja, obračunavaju se i isplaćuju po ispostavljenom putnom nalogu. Uglavnom se isplaćuju u gotovu novcu koji se podiže sa žiro računa i zaprima u blagajnu. Obično se isplaćuje predujam u procijenjenom iznosu troškova, a po završetku putovanja putni se nalog podnosi na obračun i pravdanje primljenih sredstava. Ako se obračunom utvrdi da je dani predujam veći od rashoda putovanja, zaposlenik vraća više plaćeni iznos. Ako su rashodi veći od isplaćenog predujma razlika se isplaćuje zaposleniku. Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu je propisana obveza vođenja evidencije izdanih putnih naloga (2014: čl.7 st.3).

Primjer 37.

1. Proračunski je korisnik podigao gotovinu za potrebe blagajne u iznosu od 3.000 kn.
2. Isplaćen je predujam za službeno putovanje po putnom nalogu u svoti od 1.000 kn.
3. Knjiži se izvod sa žiro računa.
4. Po povratku sa službenog puta zaposlenik je po obračunu dokumentirao sljedeće rashode:
 - a) dnevnice za putovanje (3x170,00) =510
 - b) rashodi za noćenje (račun hotela) =430
 - c) rashodi za prijevoz (360x2,00) =720
5. Razlika po obračunu u iznosu od 660 kn isplaćena je iz blagajne.

Nalog za knjiženje 37. Obračun putnih troškova – primjer 37.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Uplata gotovine u blagajnu			
	- prijelazni žiro račun	11141		3.000,00
	- blagajna	11311	3.000,00	
2.	Isplata predujma			
	- blagajna	11311		1.000,00
	- potraživanje od zaposlenika	12319	1.000,00	
3.	Knjiženje izvoda			
	- žiro račun	11121		3.000,00
	- prijelazni žiro račun	11141	3.000,00	
4.	Obračun putnog naloga			
	- potraživanje od zaposlenika	12319		1.660,00
	- trošak dnevnice	32111	510,00	
	- troškovi noćenja	32113	430,00	
	- troškovi prijevoza	32115	720,00	
5.	Isplata razlike			
	- blagajna	11311		660,00
	- potraživanje od zaposlenika	12319	660,00	

322 – rashodi za materijal i energiju, odnose se na:

- 3221 – uredski materijal,
- 3222 – materijal i sirovine,

- 3223 – energiju,
- 3224 – materijal i dijelove za tekuće i investicijsko održavanje,
- 3225 – sitni inventar i auto gume,
- 3226 – vojna sredstva za jednokratnu upotrebu,
- 3227 – službenu, radnu i zaštitnu odjeću i obuću.

Specifičnosti:

- **3224** – knjiži se nabavljeni materijal za tekuće i investicijsko održavanje – materijal koji se ugrađuje u vlastitoj režiji,
- **3232** – usluge tekućeg i investicijskog održavanja – vanjski dobavljač obavlja uslugu, može sadržavati i vrijednost ugrađenog materijala.

Primjer 38.

Proračunski korisnik je primio tijekom mjeseca sljedeće račune:

1. za gorivo 800 kn,
2. za časopise 1.000 kn,
3. za materijal za održavanje automobila 100 kn.
4. računi su podmireni.

Nalog za knjiženje 38. Rashodi za materijal i energiju – primjer 38.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak goriva	32234	800,00	
	- obveza za gorivo	23223		800,00
2.	Primitak računa			
	- trošak časopisa	32212	1.000,00	
	- obveza za časopis	23221		1.000,00
3.	Primitaka			
	- trošak materijala za održavanje	32243	100,00	
	- obveza za materijal	23224		100,00
4.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		1.900,00
	- obveza za gorivo	23223	800,00	
	- obveza za časopis	23221	1.000,00	
	- obveza za materijal	23224	100,00	

Kontinuirani rashodi – vremenski razgraničeni rashodi su stalni rashodi koji nastaju kontinuirano i obračunavaju se za kalendarska razdoblja u tijeku godine (u pravilu mjesečno). To su npr.:

- rashodi za zaposlene, naknade plaća i dr.,
- komunalne usluge, opskrba energijom, telekomunikacijske usluge, najamnine i dr.
- naknade za rad predstavničkih tijela,
- naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i dr.

Uključuju se u rashode razmjerno broju mjeseci u razdoblju za koje se izvještaj podnosi.

Primjer 39.

- Proračunski korisnik je ustvrdio da je za 2016. g. proknjižio rashode za plaće i telefonske usluge za 13 mjeseci,
 1. rashode za plaće u iznosu od 120.000 kn, i
 2. za telefon u iznosu od 4.000 kn
- treba ih vremenski razgraničiti i priznati u rashode sljedeće godine.

Nalog za knjiženje 39. Vremenski razgraničeni rashodi – primjer 39.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Razgraničavanje troškova plaća			
	- troškovi plaća	311	120.000,00	
	- rashodi budućeg razdoblja	19111	120.000,00	
2.	Razgraničavanje troškova telefona			
	- trošak telefona	32311	4.000,00	
	- rashodi budućeg razdoblja	19111	4.000,00	

323 – Rashode za usluge čine:

- 3231 - usluge telefona, pošte i prijevoza,
- 3232 – usluge tekućeg i investicijskog održavanja,
- 3233 – usluge promidžbe i informiranja,
- 3234 - komunalne usluge,
- 3235 – zakupnine i najamnine,
- 3236 – zdravstvene i veterinarske usluge,
- 3237 – intelektualne i osobne usluge,
- 3238 – računalne usluge,
- 3239 – ostale usluge.

Primjer 40.

- Primitljeni su računi za:
 1. Opskrbu vodom u iznosu od 5.000 kn.
 2. Promidžbene materijale u iznosu od 12.000 kn.
 3. Za usluge čišćenja u iznosu od 3.000 kn.
 4. Računi su podmireni doznakama sa žiro računa.

Nalog za knjiženje 40. Rashodi za usluge – primjer 40.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak opskrbe vodom	32341	5.000,00	
	- obveze za vodu	23234		5.000,00
2.	Primitak računa			
	- trošak promidžbenih materijala	32334	12.000,00	
	- obveza za uslugu promidžbe	23233		12.000,00

3.	Primitak računa			
	- trošak čišćenja	32395	3.000,00	
	- obveza za ostale usluge	23239		3.000,00
4.	Plaćanje računa			20.000,00
	- žiro račun	11121		
	- obveze za vodu	23234	5.000,00	
	- obveza za uslugu promidžbe	23233	12.000,00	
	- obveza za uslugu čišćenja	23239	3.000,00	

U situacijama zajedničkog korištenja poslovnih prostora i druge imovine, javljaju se zajednički troškovi struje, vode, komunalnih usluga i dr. Svi nastali zajednički troškovi dijele se prema unaprijed ugovorenom ključu podjele troškova. Primitljeni račun u cijelosti se knjiži na obveze prema dobavljačima (23). Na rashode (3) se knjiži samo pripadajući dio, a dio koji se raspoređuje na drugog sudionika evidentira se kao potraživanje (12).

Primjer 41.

1. Primitljen je račun za električnu energiju u iznosu od 14.000 kn koji se dijeli na korisnike zajedničkog prostora, u omjeru od 60% na korisnika na kojeg glasi račun, a 40% na drugog korisnika.
2. Plaćen je račun dobavljaču.
3. Korisnik nam je refundirao troškove.

Nalog za knjiženje 41. Troškovi pri zajedničkom korištenju poslovnog prostora – primjer 41.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak električne energije	32231	14.000,00	
	- obveza za energiju	23223		14.000,00
1a.	Izdavanje računa			
	- trošak električne energije	32231	5.600,00	
	- potraživanja za naknade koje se refundiraju	12911	5.600,00	
2.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		14.000,00
	- obveza za energiju	23223	14.000,00	
3.	Naplata potraživanja			
	- žiro račun	11121	5.600,00	
	- potraživanja za naknade koje se refundiraju	12911		5.600,00

Primjer 42.

Tablica 7. Obračun drugog dohotka – primjer 42.

1.	Iznos primitka	10.000
2.	Doprinosi iz osnovice – za MIO 10%	1.000
3.	Osnovica za porez (1-2)	9.000
4.	Porez na dohodak – 24 %	2.160
5.	Prerez porezu na dohodak – 10 %	216

6.	Ukupno porez i prirez	2.366
7.	Neto primitak (1-2-6)	6.634
8.	Doprinos na osnovicu – 7,5 % za ZO	750,00

Izvor: autor

Nalog za knjiženje 42. Troškovi intelektualnih usluga – primjer 42.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Obračun drugog dohotka			
	- trošak ugovora o djelu	32372	10.750,00	
	- obveza za neto ugovor	232371		6.634,00
	- obveza za MO	232372		1.000,00
	- obveza za porez	232373		2.160,00
	- obveza za prirez	232374		216,00
	- obveza za ZO	232375		750,00
2.	Plaćanje intelektualnih usluga			10.750,00
	- žiro račun	11121		
	- obveza za neto ugovor	232371	6.634,00	
	- obveza za MO	232372	1.000,00	
	- obveza za porez	232373	2.160,00	
	- obveza za prirez	232374	216,00	
	- obveza za ZO	232375	750,00	

4.3. Financijski rashodi

U skupini 34 financijski rashodi evidentiraju se:

- kamate na izdane vrijednosne papire – proračunski korisnik plaća drugima temeljem izdanih trezorskih zapisa, mjenica, obveznica i ostalih vrijednosnih papira,
- kamate na primljene zajmove odnosno kredite,
- ostali financijski rashodi – rashodi za bankarske usluge i usluge platnog prometa, negativne tečajne razlike, zatezne kamate, ostali nespomenuti financijski rashodi.

Primjer 43.

1. Proračunski korisnik je primio račun za bankarsku naknadu za mjesec ožujak u iznosu od 800 kn.
2. Račun je plaćen.

Nalog za knjiženje 43. Financijski rashodi – primjer 43.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak bankarskih usluga	34311	800,00	
	- obveza za bankarske usluge	23431		800,00
2.	Plaćanje računa			800,00
	- žiro račun	11121		
	- obveza za bankarske usluge	23431	800,00	

4.4. Subvencije i pomoći

Važno je razlikovati sljedeće pojmove:

SUBVENCije - tekući prijenosi sredstava – sudionicima u procesu stvaranja nove vrijednosti (poljoprivreda, javna poduzeća).

POMOĆI – tekući i kapitalni prijenosi sredstava – unutar opće države, stranim vladinim i međunarodnim organizacijama.

DONACIJE - tekući i kapitalni prijenosi sredstava – neprofitnim organizacijama.

KAPITALNE POMOĆI – kapitalni prijenosi sredstava – trgovačkim društvima odnosno sudionicima u procesu stvaranja nove vrijednosti (poljoprivreda, javna poduzeća).

Za razlikovanje vrsta prijenosa sredstava bitna su dva kriterija:

1. priroda prijenosa i
2. primatelj sredstava.

U skupini 35 evidentiraju se subvencije. Subvencije su tekući prijenosi sredstava koji se mogu dati isključivo sudionicima u procesu stvaranja nove vrijednosti i nikada se ne daju krajnjim potrošačima. Daju se kao sredstvo poticanja proizvodnje određenih proizvoda i pružanja određenih usluga (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.51). Utvrđuju se na temelju razine proizvodnje i/ili količine proizvedenih, prodanih ili uvezenih dobara i usluga. Prema namjeni dijele se na subvencije kamata, subvencije za socijalne doprinose, za program usavršavanja zaposlenih, za pokriće gubitka i dr. Klasificiraju se prema primateljima;

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

Primjer 44.

1. Ministarstvo isplaćuje subvencije poljoprivrednicima po litri proizvedenog vina. Isplaćen je iznos od 500.000 kn.

Nalog za knjiženje 44. Subvencije – primjer 44.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Isplata subvencije			
	- račun riznice	11111		500.000,00
	- rashodi za subvencije	35231	500.000,00	

Pomoći dane u inozemstvu i unutar općeg proračuna su tekući i kapitalni prijenosi sredstava unutar općeg proračuna ili međunarodnim organizacijama i stranim vladama. Pomoći dane unutar općeg proračuna u konsolidaciji se eliminiraju. Pomoći unutar opće države moguće je dati drugom proračunu, HZMO-u, HZZ-u, HZZO-u te ostalim izvanproračunskim korisnicima, kao i proračunskim korisnicima temeljem prijenosa sredstava EU-a (Dremel et al., 2011:261). Prijenos sredstava iz nadležnog proračuna proračunskom korisniku evidentira se na skupini 367 – Prijenos proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti ili se u proračunu evidentiraju odgovarajući rashodi za čije pokriće se sredstva prenose.

Primjer 45.

- Dva grada V i L sudjeluju u financiranju vrtića. Grad V je nadležan te mu grad L doznava sredstva mjesečno.
1. U travnju 2016.g. grad V primio je 20.000 kn od grada L za financiranje dječjeg vrtića.

Nalog za knjiženje 45. Pomoći unutar proračuna – primjer 45.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
Knjiženje u gradu V				
1.	Primitak pomoći			
	- žiro račun	11121	20.000,00	
	- prihodi od tekuće pomoći	63313		20.000,00
Knjiženje u gradu L				
1.	Isplata pomoći			
	- žiro račun	11121		20.000,00
	- rashodi za tekuće pomoći	36315	20.000,00	

Donacije su tekući i/ili kapitalni prijenosi sredstava neprofitnim organizacijama koje uključuju i prijenose u naravi kao što su: hrana, odjeća, pokrivači, lijekovi i dr. (Vašiček i Vašiček, 2016: 216). U donacije se ubrajaju i kapitalni transferi trgovačkim društvima u novcu, za financiranje troškova nefinancijske imovine ili za pokriće ukupnog gubitka.

Primjer 46.

1. Isplaćena je tekuća pomoć sportskom društvu u iznosu od 150.000 kn.

Nalog za knjiženje 46. Donacije – primjer 46.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Isplata donacije			
	- žiro račun	11121		150.000,00
	- rashodi za donacije	38115	150.000,00	

Naknade građanima i kućanstvima unutar skupine 37, obuhvaćaju:

- 371 – naknade na temelju osiguranja – utvrđene propisima o zdravstvenom, mirovinskom i socijalnom osiguranju,
- 372 – ostale naknade građanima i kućanstvima.

Mogu biti u novcu (mirovine, naknade za bolest i invaliditet, porodijske naknade, i sl.) i naravi (davanja kojima se posredno ili neposredno građanima i kućanstvima osiguravaju određena dobra i usluge – farmaceutski proizvodi, naočale, bolnički smještaj, i sl.). Također, ovdje se evidentiraju stipendije i školarine za učenike i studente, ali i za zaposlene.

Primjer 47.

1. Proračunski korisnik je primio račun za školarinu za svog djelatnika na poslijediplomskom doktorskom studiju na iznos od 25.000 kn.
2. Račun je plaćen.

Nalog za knjiženje 47. Školarine – primjer 47.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak školarine	37215	25.000,00	
	- obveza za školarinu	23721		25.000,00
2.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		25.000,00
	- obveza za školarinu	23721	25.000,00	

4.5. Zadaci za vježbu

Zadatak 1.

- Obračunata je plaća za mjesec veljaču 2017.g. za djelatnika koji ima koeficijent 1,85 (osnovica 5.211,02), 2 djece i uzdržavanog člana obitelji, 12 godina radnog staža i koji stanuje u gradu koji ima priraz 18 %. Plaća je isplaćena.
- Izvršite potrebna knjiženja

Zadatak 2.

1. Proračunski korisnik je donio odluku o isplati božićnice u iznosu od 45.000 kn (1.500 kn po djelatniku).
2. Božićnica je isplaćena.

Zadatak 3.

1. Proračunski je korisnik podigao gotovinu za potrebe blagajne u iznosu od 2.000 kn.
2. Isplaćen je predujam za službeno putovanje po putnom nalogu u svoti od 2.000 kn.
3. Knjiži se izvod sa žiro računa.
4. Po povratku sa službenog puta zaposlenik je po obračunu dokumentirao sljedeće rashode:
 - a) dnevnice za putovanje (2x170,00) =340
 - b) rashodi za noćenje (račun hotela) =500
 - c) rashodi za prijevoz (500x2,00) =1.000
5. Razlika po obračunu u iznosu od 160 kn vraćena je u blagajnu.

Zadatak 4.

- Proračunski korisnik je primio tijekom mjeseca sljedeće fakture;
 1. Za električnu energiju 4.000 kn.
 2. Za usluge fiksne telefonije 2.000 kn.
 3. Za usluge tekućeg održavanja opreme 1.000 kn.
 4. Za materijal za čišćenje 500 kn.
 5. Računi su podmireni.

Zadatak 5.

1. Proračunski korisnik je primio račun za radove na uređenju sportske dvorane u iznosu od 15.000 kn. U sklopu računa vrijednost potrošenog materijala bila je 10.000kn, dok je vrijednost radova bila 5.000 kn.
2. Račun je plaćen.

Zadatak 6.

- Proračunski korisnik je ustvrdio da je za 2016.g. proknjižio rashode za plaće i električnu energiju za 13 mjeseci,
 1. rashode za plaće u iznosu od 50.000 kn, i
 2. za električnu energiju u iznosu od 8.000 kn,
- treba vremenski razgraničiti i priznati u rashode sljedeće godine.

Zadatak 7.

- Primljeni su računi za:
 1. Odvoz smeća iznosu od 2.000 kn.
 2. Održavanje računanog programa u iznosu od 1.200 kn.
 3. Kopiranje u iznosu od 800 kn.
 4. Računi su podmireni doznakama sa žiro računa.

Zadatak 8.

1. Primljen je račun za usluge održavanja prostora za centralno grijanje u iznosu od 12.400 kn koji se dijeli na korisnike zajedničkog prostora u omjeru od 70% na korisnika na kojeg glasi račun, a 30% na drugog korisnika.
2. Plaćen je račun dobavljaču
3. Korisnik nam je refundirao troškove.

Zadatak 9.

- Obračunajte drugi dohodak za vanjskog suradnika ako je bruto osnovica 8.000 kn.
 1. Proknjižite obvezu.
 2. Obveza je podmirena.

Zadatak 10.

- Proračunski korisnik primio je račun za:
 1. Reprerentaciju u iznosu od 3.000 kn.
 2. Bankarsku naknadu za mjesec ožujak u iznosu od 800,00 kn.
 3. Računi su podmireni doznakom sa žiro računa.

Zadatak 11.

1. Županija isplaćuje subvencije malim poduzetnicima po kilogramu proizvedenog proizvoda. Isplaćen je iznos od 120.000 kn.
2. Isplaćena je kapitalna donacija za gradnju kuće građaninu u iznosu od 40.000 kn.
- Županija i grad sudjeluju u financiranju srednje škole. Županija je nadležna te joj grad doznačava mjesečno sredstva.
 3. U ožujku 2016.g. županija je primila 10.000 kn od grada za financiranje škole.
 - a) Evidentirajte transakciju u glavnoj knjizi županije.
 - b) Evidentirajte transakciju u glavnoj knjizi grada.

Zadatak 12.

1. Organiziran je dvodnevni seminar. Kotizacija za prisustvovanje iznosi 600 kn. Seminaru su prisustvovala 3 zaposlenika. Primljen je račun na 1.800 kn
2. Zaposleniku je odlukom odobren iznos od 30.000 kn troškova školarine druge godine doktorskog studija. Primljen je račun.
3. Fakultet nagrađuje studente godišnjim nagradama u iznosu od 1.500 kn po studentu. Donesena je odluka o nagrađivanju 10 studenata.
4. Računi su podmireni.

5. Studentima su isplaćene nagrade.

Zadatak 13.

- Na postojećoj poslovnoj zgradi proračunski korisnik je imao sljedeće rashode:
 1. Izmjenu prozora i vrata u vrijednosti 10.000 kn.
 2. Izmjenu dotrajalih radijatora i bojlera za etažno grijanje u vrijednosti 80.000 kn.
 3. Projektnu dokumentaciju i nadzor radova za navedene radove u vrijednosti 2.000 kn.
 4. Dogradnja dvorane za sastanke u vrijednosti od 450.000 kn.
 5. Projektnu dokumentaciju i nadzor radova u vrijednosti od 20.000 kn.
 6. Računi su podmireni.

5. PRIHODI POSLOVANJA

Sukladno modificiranom načelu nastanka događaja na kojem se temelji proračunsko računovodstvo u Hrvatskoj **prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata** (Vašiček i Vašiček, 2016: 219). Priznavanje prihoda povezano je s priznavanjem imovine i obveza, točnije s povećanjem imovine i smanjenjem obveza. Nastalim prihodima sučeljavanju se rashodi povezani uz ostvarivanje tih prihoda s ciljem utvrđivanja financijskog rezultata, tzv. načelo vremenskog sučeljavanja prihoda i rashoda.

Budući da postoji dosta raznolikosti u značenju pojma prihoda u skladu s primjenama raznolikih računovodstvenih osnova, potrebno je razgraničiti značenje pojmova prihoda i primitaka.

Prihodi su obračunska kategorija što znači da se u financijskim izvještajima priznaju po načelu nastanka događaja. Prihodi tako mogu biti priznati i bez nastanka novčanog toka (inventurni viškovi, interna realizacija).

Za razliku od prihoda **primici** su financijska kategorija kojom se označava priljev novca u izvještajnu jedinicu. Primici, prema računovodstvenoj osnovi nastanka događaja, ne moraju biti priznati kao prihodi (npr. povrat oročenih sredstava, primljeni zajmovi).

Izvještajni subjekti koji sastavljaju financijske izvještaje na osnovi nastanka događaja upotrebljavaju pojam prihodi, a izvještajni subjekti koji svoje financijske izvještaje baziraju na novčanoj osnovi primjenjuju pojam primitaka.

Neovisno o primijenjenoj računovodstvenoj osnovi postoje uobičajene stavke koje se priznaju kao prihodi. To su: porezi, doprinosi, kazne (penali, globe), pristojbe i drugi nameti (daće), korisničke naknade, prihodi od investicija i imovine i dr. No, trenutak u kojem se te stavke priznaju kao prihod može se dosta razlikovati pri primjeni različitih računovodstvenih osnova. Stoga, primijenjena računovodstvena osnova može utjecati na to hoće li država:

- priznati porez na dohodak kao prihod;
 - ✓ kada su porezni obveznici **zaradili dohodak**,
 - ✓ po **dospijeću porezne obveze**, ili
 - ✓ kada je **porez naplaćen**,
- priznati porez na promet kao prihod;
 - ✓ kada je **došlo do prodaje**,
 - ✓ **po obračunu poreza**, ili
 - ✓ kada je **porez naplaćen**.

Kod izvještajnih subjekata u proračunskom računovodstvu do konca 2001. godine u primjeni je bila novčana računovodstvena osnova pa je tako u uporabi bio pojam primitaka. **Prihodi i primici se prema novčanoj osnovi** priznaju u računovodstvenom razdoblju u kojem su nastali prema kriteriju mjerljivosti i raspoloživosti. Prihodi i primici su mjerljivi kada ih je moguće iskazati vrijednosno, a raspoloživi su kada su ostvareni u toku izvještajnog razdoblja. Primjenom modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja s početkom 2002.g. **prihodi se priznaju na temelju priljeva novčanih sredstava u izvještajnom razdoblju, što nameće zaključak da za prihode i dalje vrijedi novčano načelo.**

Prihodi i primici svrstani su u tri kategorije:

- Prihodi od poslovanja odnosno tekući prihodi – **razred 6**.
- Prihodi od prodaje nefinancijske imovine – **razred 7**.
- Primici od financijske imovine i zaduživanja – **razred 8**.

Knjiženje izravne naplate prihoda (npr. porezi i doprinosi) provodi se zaduženjem računa novčanih sredstava (11) uz istovremeno odobravanje računa prihoda (6), sukladno *shemi knjiženja 1*. Prema *shemi 2* prihodi čijoj naplati prethodi izdavanje obračuna evidentiraju se kao potraživanja u skupini 16 i obračunati prihodi u skupini 96. U trenutku naplate obračunatih potraživanja zatvaraju se potraživanja i obračunati prihodi uz istovremeno priznavanje prihoda u razredu 6.

5.1. Prihodi od poreza i doprinosa

Porezni prihodi su izvorni prihodi državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koje obveznici uplate uplaćuju na račune propisane Naredbom o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u XXXX. godini (NN 11/2017).

61 - porezne prihode uplaćuju obveznici prema poreznim propisima. Tijekom godine u pravilu se plaćaju predujmovi poreza, a na kraju godine se radi konačan obračun. Pri konačnom obračunu nastaju razlike (viškovi ili manjkovi) koji se uplaćuju ili vraćaju tijekom iduće godine, tako da se na kraju godine iskazuju potraživanja ili obveza. Za ovu namjenu definirani su posebni računi na kojima se evidentiraju uplate i vraćanja poreza po godišnjem obračunu.

Primjer 48.

1. Računu Državne riznice uplaćena su novčana sredstava od poreza na dodanu vrijednost za mjesec veljaču 2017.g. u iznosu od 1.100.000 kn.

Nalog za knjiženje 48. Porezni prihodi – primjer 48.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Uplata poreza			
	- račun riznice	11111	1.100.000,00	
	- prihodi od poreza	61411		1.100.000,00

62 – prihodi od doprinosa odnose se na doprinose za zdravstveno osiguranje, za mirovinsko osiguranje i za zapošljavanje.

Primjer 49.

1. Doznačena su sredstva doprinosa za zapošljavanje za mjesec siječanj 2017.g. na račun riznice u iznosu od 66.000 kn.

Nalog za knjiženje 49. Prihodi od doprinosa – primjer 49.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Uplata doprinosa			
	- račun riznice	11111	66.000,00	
	- prihodi od doprinosa	62321		66.000,00

5.2. Prihodi od pomoći

63 – pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna su tekući i/ili kapitalni prijenosi koje proračun i proračunski korisnici dobivaju od stranih vlada, međunarodnih organizacija i od drugih subjekata unutar općeg proračuna. Pomoći mogu biti tekuće ili kapitalne. Imovina dobivena od pravnih i fizičkih osoba (iz inozemstva ili u zemlji) iskazuje se na 663 - donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan općeg proračuna.

Primjer 50.

1. Primitljena je pomoć od MMF-a u iznosu od 600.000 kn.
2. Primitljena su na poklon računala od međunarodne organizacije, procijenjena vrijednost iznosi 50.000 kn.

Nalog za knjiženje 50. Primitljene pomoći od inozemnih organizacija – primjer 50.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak pomoći			
	- račun riznice	11111	600.000,00	
	- tekuće pomoći	63211		600.000,00
2.	Primitak računala			
	- troškovi nabave računala	42211	50.000,00	
	- kapitalne pomoći	63221		50.000,00
3.	Primitak računala			
	- računala	02211	50.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		50.000,00

633 – pomoći iz proračuna su primici po osnovi novčanih sredstava koje proračuni ostvaruju iz drugih proračuna, npr. grad daje sredstva drugom gradu, županija proračunskom korisniku kojem nije nadležna i sl. One mogu biti tekuće i kapitalne. Proračun koji dobiva sredstva evidentira na skupini 633 – pomoći iz proračuna, a proračun koji daje sredstva evidentira na skupini 363 – pomoći unutar općeg proračuna.

Primjer 51.

1. Državni proračun uplatio je kapitalnu pomoć gradskom proračunu u iznosu od 100.000 kn.

Nalog za knjiženje 51. Pomoći iz proračuna – primjer 51.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
Državni proračun				
1.	Isplata pomoći			
	- račun riznice	11111		100.000,00
	- rashodi za kapitalne pomoći	36325	100.000,00	
Gradski proračun				
1.	Primitak pomoći			
	- žiro račun	11121	100.000,00	
	- prihodi od kapitalnih pomoći	63321		100.000,00

5.3. Prihodi od imovine

Skupinu 64 čine prihodi od financijske i nefinancijske imovine.

- **Prihodi od financijske imovine** odnose se na:
 - ✓ kamate (za dane zajmove, po vrijednosnim papirima, na oročena sredstva i depozite po viđenju, zatezne kamate),
 - ✓ pozitivne tečajne razlike,
 - ✓ dividende,
 - ✓ dobit trgovačkih društava, banaka i ostalih financijskih institucija.

- **Prihodi od nefinancijske imovine** su:
 - ✓ naknade za koncesije,
 - ✓ prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine,
 - ✓ ostali prihodi od nefinancijske imovine,
 - ✓ naknada za ceste.

Primjer 52.

1. Obračunata je zatezna kamata za neplaćeni porez iz dobiti u iznosu od 5.000 kn.
2. Zatezna kamata je naplaćena.
3. Obračunat je prihod od zakupa poljoprivrednog zemljišta za veljaču 2017.g. u iznosu od 50.000 kn.
4. Prihod od zakupa naplaćen je tijekom ožujka.

Nalog za knjiženje 52. Prihodi od imovine – primjer 52.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Obračun kamata			
	- potraživanje za kamate	16414	5.000,00	
	- obračunati prihodi od kamata	96414		5.000,00
2.	Naplata kamata			
	- žiro račun	11121	5.000,00	
	- potraživanje za kamate	16414		5.000,00
2a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od kamata	96414	5.000,00	
	- prihodi od kamata	64141		5.000,00
3.	Obračun naknade za zakup			
	- potraživanje za zakup	16422	50.000,00	
	- obračunati prihodi od zakupa	96422		50.000,00
4.	Naplata zakupa			
	- žiro račun	11121	50.000,00	
	- potraživanje za zakup	16422		50.000,00
4a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od zakupa	96422	50.000,00	
	- prihodi od zakupa	64222		50.000,00

Prihode od zakupa ili najma evidentiraju proračun (središnji i lokalni), a proračunski korisnici ovu vrstu prihoda, budući da imovina nije u njihovom vlasništvu, evidentiraju na računu 66151 – prihodi od pruženih usluga.

Primjer 53.

- Županija
 1. Županija je dala u zakup zemljište, te prema obračunu mjesečno potraživanje iznosi 10.000 kn.
 2. Potraživanje je naplaćeno.
- Škola
 1. Škola u vlasništvu županije iznajmljuje sportsku dvoranu po cijeni od 2.000 kn mjesečno. Ispostavljen je račun kupcu za mjesec siječanj 2017.g.
 2. Račun je naplaćen.

Nalog za knjiženje 53. Prihodi od najma – primjer 53.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
Županija				
1.	Izlazni račun			
	- potraživanje od zakupa	16422	10.000,00	
	- obračunati prihodi od zakupa	96422		10.000,00
2.	Naplata potraživanja			
	- žiro račun	11121	10.000,00	
	- potraživanje od zakupa	16422		10.000,00
2a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od zakupa	96422	10.000,00	
	- prihodi od zakupa	64222		10.000,00
Škola				
1.	Izlazni račun			
	- potraživanje za usluge najma	16615	2.000,00	
	- obračunati prihodi od usluge najma	96615		2.000,00
2.	Naplata potraživanja			
	- žiro račun	11121	2.000,00	
	- potraživanje za usluge najma	16615		2.000,00
2a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od usluge najma	96615	2.000,00	
	- prihodi od usluge najma	66151		2.000,00

5.4. Prihodi ostvareni temeljem posebnih propisa

Skupinu 65 čine administrativne (upravne, sudske, županijske, općinske i gradske) pristojbe, te prihodi po posebnim propisima kao što su:

- prihodi državne uprave, vodoprivrede,
- komunalni doprinosi, doprinosi za šume, mjesni samodoprinosi i
- ostali prihodi i naknade u skladu sa posebnim propisima.

Primjer 54.

1. Obračunat je doprinos za šume za 2016.g. u iznosu od 20.000 kn.
2. Doprinos je naplaćen.

Nalog za knjiženje 54. Prihodi od doprinosa za šume – primjer 54.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Obračun doprinosa			
	- potraživanje za doprinos	16524	20.000,00	
	- obračunati prihodi od doprinosa	96524		20.000,00
2.	Naplata doprinosa			
	- žiro račun	11121	20.000,00	
	- potraživanje za doprinos	16524		20.000,00
2a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od doprinosa	96524	20.000,00	
	- prihodi od doprinosa	65241		20.000,00

5.5. Prihodi od prodaje proizvoda i robe, pruženih usluga i donacija

Skupinu 661 čine prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga, a skupinu 663 čine donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan općeg proračuna.

Proračuni i proračunski korisnici neke poslove obavljaju na tržištu i temeljem toga ostvaruju prihode, npr. iznajmljivanjem prostora i opreme, izdavanje časopisa, fotokopiranje, restoran za zaposlene, dodatno učenje stranih jezika. Vlastiti prihodi su namjenski prihodi.

Načela trošenja vlastitih prihoda propisana su Zakonom o proračunu odnosno zakonom o izvršavanju državnog proračuna za odgovarajuću godinu (Dremel et al., 2011: 287). Zakonom o izvršavanju državnog proračuna za 2017. godinu (2016: čl.42) je propisano da se vlastiti prihodi svih korisnika planiraju u državnom proračunu, a obveza uplate ovih prihoda u državni proračun ne odnosi se na proračunske korisnike u znanosti, visokom obrazovanju, pravosuđu – sustavu izvršenja sankcija, socijalnoj skrbi, kao ni na ustanove u kulturi, nacionalne parkove, parkove prirode, zdravstvene ustanove, Agenciju za elektroničke medije, Agenciju za civilno zrakoplovstvo, Agenciju za ugljikovodike i Hrvatsku energetska regulatornu agenciju. Ostvarenje i trošenje vlastitih prihoda navedenih korisnika iskazuje se mjesečno u sustavu Državne riznice.

Primjer 55.

- Svi prihodi koje proračunski korisnik ostvari obavljanjem poslova vlastite djelatnosti uplaćuju se izravno na račun središnjeg proračuna. Rashode korisnik podmiruje temeljem zahtjeva za plaćanje izravno iz riznice.
1. Proračunski korisnik ispostavio je kupcima račun za prodaju robe u iznosu od 30.000 kn.
 2. Korisnik je od FINA-e dobio informaciju da je naplaćeno 25.000 kn.
 3. Primljen je račun za uslugu investicijskog održavanja postrojenja u iznosu od 10.000 kn.
 4. Od naplaćenih vlastitih prihoda 10.000 kn je potrošeno za usluge investicijskog održavanja postrojenja.

Nalog za knjiženje 55. Uplata prihoda izravno u riznicu – primjer 55.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Izlazni račun			
	- potraživanje od prodaje robe	16614	30.000,00	
	- obračunati prihodi od prodaje robe	96614		30.000,00
2.	Primitak obavijesti o naplati			
	- prijelazni račun riznice	111219	25.000,00	
	- potraživanje od prodaje robe	16614		25.000,00
2a.	Primitak obavijesti o naplati			
	- obračunati prihodi od prodaje robe	96614	25.000,00	
	- prihodi od prodaje robe	66142		25.000,00
2b.	Primitak obavijesti o naplati			
	- prijelazni račun riznice	111219		25.000,00
	- potraživanje za prihode uplaćene u proračun	16721	25.000,00	
3.	Primitak računa			
	- troškovi investicijskog održavanja	32332	10.000,00	
	- obveze za održavanje	23233		10.000,00
4.	Podmirenje obveze			
	- prijelazni račun riznice	111219	10.000,00	

	- potraživanje za prihode uplaćene u proračun	16721		10.000,00
4a.	Podmirenje obveze			
	- prijelazni račun riznice	111219		10.000,00
	- obveze za održavanje	23233	10.000,00	

Primjer 56.

1. Proračunski korisnik je naplatio u gotovini prihode od prodaje proizvoda u iznosu od 2.000 kn.
2. Iznos je prenesen u državni proračun.
3. Primljen je račun za reprezentaciju u iznosu od 500 kn.
4. Za plaćanje obveze povučeno je iz riznice 500 kn.

Nalog za knjiženje 56. Uplata prihoda na račun/blagajnu korisnika – primjer 56.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Naplata prihoda			
	- blagajna	11311	2.000,00	
	- prihodi od prodaje proizvoda	66141		2.000,00
2.	Prijenos u državnu riznicu			
	- blagajna	11311		2.000,00
	- potraživanje za prihode uplaćene u proračun	16721	2.000,00	
3.	Primitak računa			
	- trošak reprezentacije	32931	500,00	
	- obveze za reprezentaciju	23293		500,00
4.	Podmirenje obveze			
	- potraživanje za prihode uplaćene u proračun	16721		500,00
	- obveze za reprezentaciju	23293	500,00	

Prihodi kod korisnika lokalnih proračuna izvršavaju se sukladno odlukama i uputama o izvršavanju lokalnih proračuna. Mogućnosti koje se pojavljuju su sljedeće:

- a. Korisnici ostvarene prihode naplaćuju na svoj račun novčanih sredstava i koriste ih za financiranje planiranih rashoda.
- b. Dio vlastitih sredstava uplaćuju u lokalni proračun, a taj se koristi temeljem solidarnosti za financiranje rashoda korisnika u okviru jedne djelatnosti.
- c. Vlastiti prihodi uplaćuju se na račun lokalnog proračuna pa se vraćaju korisnicima.

U nastavku se navodi primjer opisan pod a.

Primjer 57.

1. Korisnik lokalnog proračuna fakturirao je kupcima potraživanja za prodanu robu u iznosu od 60.000 kn.
2. Naplaćuje ih na račun novčanih sredstava koje u skladu sa svojim financijskim planom koristi za financiranje redovne djelatnosti. Primljen je izvod sa žiro računa na kojem je vidljiva naplata 40.000 kn vlastitih prihoda.

Nalog za knjiženje 57. Prihodi kod korisnika lokalnih proračuna – primjer 57.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Izlazni račun			
	- potraživanje od prodaje robe	16614	60.000,00	
	- obračunati prihodi od prodaje robe	96614		60.000,00
2.	Naplata prihoda			
	- žiro račun	11121	40.000,00	
	- potraživanje od prodaje robe	16614		40.000,00
2a.	Naplata prihoda			
	- obračunati prihodi od prodaje robe	96614	40.000,00	
	- prihodi od prodaje robe	66142		40.000,00

Donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan općeg proračuna predstavljaju primitak novčanih sredstava ili nefinancijske imovine od:

- fizičkih osoba,
- neprofitnih organizacija,
- trgovačkih društava,
- ostalih subjekata izvan općeg proračuna.

Primjer 58.

1. Primitljena je novčana donacija od građana u iznosu od 150.000 kn.

Nalog za knjiženje 58. Prihodi od donacija – primjer 58.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak novca			
	- žiro račun	11121	150.000,00	
	- prihodi od donacija	66311		150.000,00

5.6. Prihodi iz proračuna, kazne i ostali prihodi

Skupinu 67 čine prihodi iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti korisnika proračuna. Ove prihode iskazuju samo proračunski korisnici, a ostvaruju se temeljem usklađenih i odobrenih financijskih planova. Prema Zakonu o izvršavanju državnog proračuna RH za određenu godinu, sredstva iz proračuna osiguravaju se korisnicima do svota koje su utvrđene u Posebnom dijelu proračuna, a izvršavaju se na temelju mjesečnih dodjela iz Državne riznice. Državna riznica priznaje sredstva utvrđena u mjesečnim i godišnjim financijskim planovima proračunskih korisnika. Istovjetno se postupa i na lokalnoj razini.

Primjer 59.

1. Državna riznica je temeljem mjesečne dodjele sredstava doznala proračunskom korisniku za materijalne troškove za mjesec travanj 2017.g. 80.000 kn.

Nalog za knjiženje 59. Prihodi iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti – primjer 59.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak novca			
	- žiro račun	11121	80.000,00	
	- prihodi iz proračuna	67111		80.000,00

Skupina 68 – prihodi od kazni obuhvaćaju kazne za carinske, devizne i porezne prekršaje, upravne mjere, ostale kazne i ostale prihode.Primjer 60.

1. U mjesecu siječnju 2017.g. obračunate su prometne kazne u iznosu od 500.000 kn.
2. Prometne kazne su naplaćene u cjelokupnom iznosu.

Nalog za knjiženje 60. Prihodi od kazni – primjer 60.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Obračun kazni			
	- potraživanje za prometne kazne	16815	500.000,00	
	- obračunati prihodi od prometnih kazni	96815		500.000,00
2.	Naplata kazni			
	- žiro račun	11121	500.000,00	
	- potraživanje za prometne kazne	16815		500.000,00
2a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od prometnih kazni	96815	500.000,00	
	- prihodi od prometnih kazni	68151		500.000,00

5.7. Zadaci za vježbu

Zadatak 1.

1. Računu Državne riznice uplaćena su novčana sredstva od poreza na dobit za mjesec siječanj 2017.g. u iznosu od 150.000 kn.
2. Doznačena su sredstva doprinosa za zdravstveno osiguranje za mjesec siječanj 2017.g. na račun riznice u iznosu od 50.000 kn.

Zadatak 2.

1. Primljena je pomoć od austrijske Vlade u iznosu od 1.000.000 kn.
2. Primljena je na poklon laboratorijska oprema od poljske Vlade, procijenjena vrijednost iznosi 300.000 kn.

Zadatak 3.

- Početno stanje obračunatih kamata na oročene depozite iznosi 50.000 kn.
1. Obračunata je kamata na oročene depozite za travanj u iznosu od 10.000 kn
 2. Poslovna banka doznačila je sredstva za kamate na naš žiro račun.

Zadatak 4.

1. Grad je dao u zakup zgradu, te prema obračunu mjesečno potraživanje iznosi 7.000 kn.
2. Potraživanje je naplaćeno.
3. Obračunat je komunalni doprinos za mjesec siječanj 2017.g. u iznosu od 5.000 kn.
4. Komunalni doprinos je naplaćen.

Zadatak 5.

1. Vrtić u vlasništvu grada iznajmljuje prostorije kazalištu po cijeni od 3.000 kn mjesečno. Obračunat je najam za travanj 2016.g.

2. Najam je naplaćen

Zadatak 6.

1. Proračunski korisnik je naplatio u gotovini prihode od prodaje robe u iznosu od 22.000 kn.
2. Iznos je prenesen u državni proračun.
3. Primljen je račun za uredski materijal na iznos od 3.000 kn.
4. Za plaćanje obveze povučeno je iz riznice 3.000 kn.

Zadatak 7.

1. Proračunski korisnik ispostavio je kupcima račun za prodane proizvode u iznosu od 50.000 kn.
2. Korisnik je od FINA-e dobio informaciju da je naplaćeno 30.000 kn.
3. Primljen je račun za električnu energiju na iznos od 6.000 kn.
4. Od naplaćenih vlastitih prihoda 6.000 kn je potrošeno za električnu energiju.

Zadatak 8.

1. Korisnik lokalnog proračuna fakturirao je kupcima usluge u iznosu od 100.000 kn.
2. Naplaćuje ih na račun novčanih sredstava koje u skladu sa svojim financijskim planom koristi za financiranje redovne djelatnosti. Primljen je izvod sa žiro računa na kojem je vidljiva naplata 60.000 kn vlastitih prihoda.
3. Primljen je račun za plin za siječanj 2017.g. na iznos od 5.000 kn.
4. Račun je podmiren.

Zadatak 9.

1. Državna riznica je temeljem mjesečne dodjele sredstava doznačila proračunskom korisniku za materijalne troškove za mjesec veljaču 2017.g. 50.000 kn.
2. Primljena je kapitalna donacija od trgovačkog društva u iznosu od 25.000 kn.

6. FINANCIJSKA IMOVINA I OBVEZE

Financijsku imovinu proračunskih subjekata čine novac, svi kratkoročni i dugoročni plasmani novca, te potraživanja koja će se pretvoriti u novac u kraćem (do 1 godine) ili dužem razdoblju (preko 1 godine).

Financijska imovina se evidentira u razredu 1 računskog plana, a pripadaju joj (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.30):

- novac u banci i blagajni,
- depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo,
- dani zajmovi,
- vrijednosni papiri,
- dionice i udjeli u glavnici,
- potraživanja za prihode poslovanja,
- potraživanja od prodaje nefinancijske imovine te
- rashodi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda.

Financijska imovina i transakcije vezane uz financijsku imovinu evidentiraju se u razredima 1, 5, 8 i 9. Osnovno pravilo je da se promjene financijske imovine knjiže preko primitaka i izdataka u razredima 5 i 8, budući da uz promjenu u strukturi imovine dolazi i do novčanih tokova koji su predmet planiranja i praćenja izvršavanja proračuna. Sukladno *shemama knjiženja 7 i 8*, pri stjecanju ili plasiranju financijske imovine se, uz stvaranje izdataka za nabavu financijske imovine (razred 5) ili primitaka od prodaje financijske imovine (razred 8), usporedno vrši evidencija povećanja te imovine (razred 1) u korist računa izvora vlasništva (9), odnosno kod smanjenja imovine na teret računa izvora vlasništva (9) u korist računa imovine (razred 1). Iznimno se određene, privremene promjene tijekom godine knjiže samo u okviru računa razreda 1, knjiženjem promjena između financijske imovine i novčanih sredstava bez korištenja računa razreda 5 i 8. Te transakcije su privremenog karaktera u tijeku godine pa se prikazuju samo kao promjene u strukturi financijske imovine.

Prema ročnosti financijska imovina se klasificira na:

- **kratkoročnu**, kojoj pripadaju:
 - ✓ novac na računima u banci i blagajni,
 - ✓ kratkoročni depoziti i jamčevni polozi,
 - ✓ potraživanja od - zaposlenih, za više plaćene poreze i doprinose, za kratkoročne predujmove, za naknade koje se refundiraju, iz poslovanja i prodaje nefinancijske imovine,
 - ✓ kratkoročni zajmovi/kredit/pozajmice;
- **dugoročnu**, kojoj pripadaju:
 - ✓ dugoročni depoziti i jamčevni polozi,
 - ✓ dugoročni dani zajmovi/kredit, vrijednosni papiri, dionice i udjeli.

Obveze su neizmirene obveze proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čije se podmirenje očekuje odljev resursa. Ova definicija obveze temelji se na računovodstvenom načelu nastanka događaja prema kojem se obveza evidentira u trenutku nastanka i postoji do trenutka izmirenje.

Kod proračunskih korisnika nastanak obveza je vrlo specifičan. Većina obveza proizlazi iz zakonski nametnutih odnosa i okvira. Obveze su ovdje nametnute od strane nadležnih državnih tijela koja

provode prihvaćeni državni proračun. Prihvaćanjem proračunskih okvira javnih prihoda i rashoda, preuzimaju se i određene obveze s potrebom njihova izvršenja.

Obveze se u proračunskom računovodstvu klasificiraju prema namjeni i ročnosti. Ročnost predstavlja zadani krajnji rok odljeva sredstava u svrhu podmirenja obveze. **Prema kriteriju ročnosti obveze se dijele na:**

- **tekuće (kratkoročne) obveze i**
- **netekuće (dugoročne) obveze.**

Za tekuće obveze pretpostavka je da će se izmiriti u tijeku jedne godine, odnosno proračunskog razdoblja, dok dugoročne dospijevaju na plaćanje u razdoblju dužem od jedne godine.

U razredu 2 evidentiraju se obveze iz poslovanja vezane uz zaduživanje (namjenu) i to:

- **23 - obveza za rashode poslovanja,**
- **24 - obveza za nabavu nefinancijske imovine,**
- **25 – obveze za vrijednosne papire koje nastaju izdavanjem vrijednosnih papira i**
- **26 – obveze za kredite i zajmove koje nastaju njihovim primanjem.**

Kamate po primljenim kreditima, zajmovima i vrijednosnim papirima evidentiraju se kao rashodi i obveze za plaćanje kamata na skupinama 2341 i 2342 (obveze za kamate).

Podloga za knjiženje obveza su vjerodostojni dokumenti (ugovori, računi, predračuni) - knjigovodstvene isprave, na temelju kojih se vrši evidentiranje u korist obveza u skupini 23 i 24 i rashoda poslovanja i rashoda za nabavu nefinancijske imovine na računima razreda 3 i 4.

Obveze za vrijednosne papire i zajmove, nakon knjiženja primitka novčanih sredstava temeljem izdavanja vrijednosnih papira i primljenih zajmova, evidentiraju se u korist računa obveza (25 i 26), a na teret Ispravka vlastitih izvora za obveze (podskupina 912).

S obzirom na prihvaćenu osnovu evidentiranja poslovnih događaja postoji dosta različitosti u iznosima obveza koje se priznaju u izvještajnom razdoblju. Prema računovodstvenoj osnovi **nastanka događaja**, obveze se priznaju ako su nastale u izvještajnom razdoblju, a podmirenje im se očekuje u budućnosti. Za razliku od toga pri primjeni **novčane osnove** obveze se ne priznaju u trenutku nastanka, već izmirenja obveze, odnosno nastanka izdatka (odljeva novca, isplate). U slučaju primjene **modificirane novčane osnove**, kao obveza će biti priznat samo dio obveza koji će biti podmiren u određenom razdoblju nakon završetka izvještajnog razdoblja. Pri primjeni **modificiranog načela nastanka događaja** obvezama mogu biti priznate i neke obveze koje dospijevaju u dužem razdoblju, kao npr. mirovine zaposlenih i druge beneficije zaposlenima.

Objavljivanje informacija o strukturi i iznosima obveza važno je korisnicima financijskih izvještaja radi donošenja odluka. Informacije o obvezama korisne su i u procjeni kretanja i prirode budućih obveza. Neobjavljivanje informacija o nekim obvezama može dovesti do loše procjene financijskog položaja proračunskog korisnika, što dovodi do toga da je nemoguće sagledati pravu sliku financijskih obveza proračuna (države) i proračunskih korisnika. Budući da je na državnoj razini, kao i kod poduzeća, nužno održavanje tekuće likvidnosti i prihvatljivog stupnja zaduženosti, bitno je poznavanje sadašnjih obveza, kao i procjena budućih obveza. Iz svih tih razloga došlo je do izmjena u osnovi evidentiranja obveza u proračunskom računovodstvu, te se s novčane osnove, odnosno modificirane novčane osnove prešlo na računovodstveno načelo nastanka događaja kao osnove evidentiranja obveza.

6.1. Novac u banci i blagajni

Skupinu 11 čini novac u banci i blagajni, a obuhvaća:

- novac u banci,

- izdvojena novčana sredstva (poseban račun radi osiguranja plaćanja na temelju izdanih čekova, trezorskih zapisa, mjenica, akreditiva, obveznica i dr.),
- novac i vrijednosnice u blagajni.

Proračunski korisnici mogu imati samo **jedan račun otvoren u poslovnoj banci**. O otvaranju računa moraju izvijestiti Ministarstvo financija.

Gotov novac (gotovina) predstavlja dio novčane mase koji se sastoji od novčanica i sitnog kovanog novca. Za potrebe blagajničkog poslovanja, proračunski korisnici otvaraju razne blagajne, kao što su:

- glavna blagajna,
- devizna blagajna,
- blagajna poštanskih vrijednosnica (porto blagajna) i
- blagajna vrijednosnih papira.

Prma Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom (2012) definirana je obveza polaganja gotovine na poslovne račune te obveza određivanja blagajničkog maksimuma. Blagajnički maksimum je iznos novca koji se može držati u blagajni za potrebe redovnog poslovanja.

Primjer 61.

1. Podignuta je gotovina sa žiro računa u glavnu blagajnu na iznos od 7.000 kn.
2. Knjiži se izvod žiro računa.
3. Isplaćena je akontacija djelatniku za put u zemlji na 1.300 kn.
4. Prenesena su sredstva u porto blagajnu u iznosu od 2.000 kn.
5. Iz porto blagajne je isplaćeno za poštanske vrijednosnice 300 kn.
6. Kupac je uplatio u blagajnu participaciju troškova školarine u iznosu od 1.000 kn.

Nalog za knjiženje 61. Blagajničko poslovanje – primjer 61.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak novca u blagajnu			
	- blagajna	11311	7.000,00	
	- prijelazni žiro račun	11141		7.000,00
2.	Knjiženje izvoda			
	- žiro račun	11121		7.000,00
	- prijelazni žiro račun	11141	7.000,00	
3.	Isplata akontacije			
	- blagajna	11311		1.300,00
	- potraživanje za akontacije	12319	1.300,00	
4.	Prijenos u porto blagajnu			
	- blagajna	11311		2.000,00
	- porto blagajna	11411	2.000,00	
5.	Plaćanje poštarine			
	- porto blagajna	11411		300,00
	- troškovi poštarine	32313	300,00	
6.	Naplata školarine u gotovini			
	- blagajna	11311	1.000,00	
	- prihodi od školarine	65264		1.000,00

Primjer 62.

1. Proračunski korisnik je kupio od banke 300 EUR (1EUR=7,35 kn) za isplatu akontacije djelatniku za službeni put u inozemstvo što iznosi 2.205 kn.
2. Gotovina je zaprimljena u deviznu blagajnu.
3. Zaposleniku je isplaćeno 200 EUR po istom tečaju.
4. Po povratku sa službenog puta zaposlenik je podnio obračun za:
 - ✓ troškove dnevnice 100 EUR,
 - ✓ troškove prijevoza 200 EUR.
5. Isplaćena mu je razlika u iznosu od 100 EUR po istom tečaju.
6. Isplaćena je naknada za bankarsku uslugu u iznosu od 50 kn.

Nalog za knjiženje 62. Devizna blagajna – primjer 62.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Kupnja deviza			
	- žiro račun	11121		2.205,00
	- izdvojena novčana sredstva	11219	2.205,00	
2.	Primitak gotovine u blagajnu			
	- devizna blagajna	11312	2.205,00	
	- izdvojena novčana sredstva	11219		2.205,00
3.	Isplata akontacije			
	- devizna blagajna	11312		1.470,00
	- potraživanje za akontacije	12319	1.470,00	
4.	Obračun troškova			
	- potraživanje za akontacije	12319		2.205,00
	- troškovi dnevnica	32112	735,00	
	- troškovi prijevoza	32116	1.470,00	
5.	Isplata razlike			
	- devizna blagajna	11312		735,00
	- potraživanje za akontacije	12319	735,00	
6.	Plaćanje bankarske naknade			
	- žiro račun	11121		50,00
	- troškovi bankarske naknade	34311	50,00	

6.2. Privremene i kratkoročne transakcije

Za promjene na financijskoj imovini koje ne znače plasiranje novca ne koriste se računi razreda 5. Ovoj skupini financijske imovine pripadaju:

- jamčevni polozi,
- potraživanja od zaposlenih,
- potraživanja za više plaćene poreze,
- potraživanja za plaćene rashode koji se refundiraju i sl.

Primjer 63.

1. Uplaćen je kratkoročni jamčevni polog u iznosu od 20.000 kn.
2. Uplaćen je kratkoročni depozit banci u iznosu od 50.000 kn.

- Isplaćen je predujam za nabavu dobara u iznosu od 2.000 kn.

Nalog za knjiženje 63. Kratkoročne financijske transakcije – primjer 63.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Plaćanje jamčevnog pologa			
	- žiro račun	11121		20.000,00
	- jamčevni polozi	12211	20.000,00	
2.	Dani kratkoročni depoziti			
	- žiro račun	11121		50.000,00
	- kratkoročni depoziti	12111	50.000,00	
3.	Dani predujmovi			
	- žiro račun	11121		2.000,00
	- predujmovi	12912	2.000,00	

Primjer 64.

- Proračunski korisnik je za jednog djelatnika pogrešno obračunao plaću u iznosu od 1.000 kn.
- Radnik je terećen za taj iznos.
- Iznos je vraćen pri sljedećoj isplati plaće.

Nalog za knjiženje 64. Potraživanja od zaposlenika za više plaćene iznose – primjer 64.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Obračun plaće			
	- trošak plaće	31111	1.000,00	
	- obveza za plaću	23111		1.000,00
2.	Terećenje radnika			
	- trošak plaće	31111	1.000,00	
	- potraživanje od zaposlenika	12311	1.000,00	
3.	Povrat novca			
	- žiro račun	11121	1.000,00	
	- potraživanje od zaposlenika	12311		1.000,00

Primjer 65.

- Za ostvareni vlastiti prihod od prodaje usluga ispostavljen je račun na iznos od 50.000 kn.
- Kupac je ispostavio mjenicu s rokom plaćanja od 30 dana.
- Nakon 30 dana mjenica je naplaćena i sredstva su odobrena žiro računu.

Nalog za knjiženje 65. Naplata potraživanja čekom i mjenicom – primjer 65.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Izlazni račun			
	- potraživanje od prodaje usluga	16615	50.000,00	
	- obračunati prihodi od prodaje usluga	96615		50.000,00
2.	Primitak mjenice			
	- mjenica	14311	50.000,00	
	- potraživanje od prodaje usluga	16615		50.000,00
3.	Naplata mjenice			
	- mjenice	14311		50.000,00
	- žiro račun	11121	50.000,00	

3a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od prodaje usluga	96615	50.000,00	
	- prihodi od prodaje usluga	66151		50.000,00

Kratkoročni depoziti predstavljaju kratkoročna oročavanja privremeno slobodnih sredstava na računima u banci. Novac iz statusa *po viđenju* postaje oročeni depozit u istoj banci. Ove transakcije odvijaju se u sklopu financijske imovine 11 i 12 i ne prate se dodatno u razredima 5 i 8 budući je riječ o transformaciji jednog oblika novca u drugi.

Primjer 66.

1. Proračunski korisnik je višak novčanih sredstava u iznosu od 100.000 kn oročio na 2 mjeseca.
2. Obračunata je kamata u iznosu od 5.000 kn.
3. Izvršen je povrat glavnice.
4. Prispjela je kamata.

Nalog za knjiženje 66. Kratkoročni depoziti – primjer 66.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Kratkoročno oročavanje			
	- žiro račun	11121		10.000,00
	- kratkoročni depozit	12111	10.000,00	
2.	Obračun kamate			
	- potraživanja za kamate	16413	5.000,00	
	- obračunati prihodi od kamata	96413		5.000,00
3.	Povrat glavnice			
	- žiro račun	11121	10.000,00	
	- kratkoročni depozit	12111		10.000,00
4.	Primitak kamate			
	- žiro račun	11121	5.000,00	
	- potraživanja za kamate	16413		5.000,00
4a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od kamata	96413	5.000,00	
	- prihodi od kamata	64131		5.000,00

6.3. Dani i primljeni zajmovi

Proračunski korisnici u svom poslovanju se zadužuju i plasiraju slobodna financijska sredstva. **Zaduživanje** se može vršiti kroz primanje zajmova ili izdavanje vrijednosnih papira. **Plasiranje trenutno slobodnih novčanih sredstava** osigurava racionalnije korištenje i povećanje sredstava, a može se vršiti kroz davanje kredita i pozajmica, oročavanje, kupnju vrijednosnih papira, davanje garantnih pologa i ostale plasmane. Ograničenja vezana uz zaduživanje i plasiranja definirana su Zakonom o proračunu i Zakonom o izvršavanju državnog proračuna.

Knjiženje kratkoročnih i dugoročnih plasmana odnosno zaduživanja je različito. **Promjene i transakcije na kratkotrajnoj imovini** tijekom godine knjiže se u okviru razreda 1 gdje financijska imovina samo privremeno mijenja pojavni oblik (između novčanih sredstava, kratkoročnih plasmana i kratkoročnih potraživanja). Tijekom iduće godine kada se pretvori u novčana sredstva knjiži se u korist primitaka u razredu 8 na teret žiro računa i smanjenje imovine i izvora vlasništva. Transakcije na kratkotrajnoj financijskoj imovini koje započinju i završavaju tijekom iste godine, knjiže se na računima primitaka (8) i izdataka (5) na kojima se knjiže i transakcije plasmana odnosno zaduživanja, čime se osigurava realniji iskaz neto izdataka i neto primitaka u tijeku jedne proračunske godine.

Promjene na dugoročnoj imovini knjiže se preko računa financijskih primitaka i izdataka. Nabava (povećanje) financijske imovine knjiži se na teret računa financijskih izdataka u razredu 5, a u korist računa novčanih sredstava i istovremeno se knjiži povećanje financijske imovine na teret računa 12, 13, 14 i 15 u korist izvora vlasništva na računima 91. Prodaja (smanjenje) financijske imovine knjiži se na teret novčanih sredstava u korist računa financijskih primitaka u razredu 8 i istovremeno se knjiži smanjenje financijske imovine na teret računa 91 u korist računa 12, 13, 14 i 15.

Za primitke od financijske imovine i zaduživanja, u odnosu na redovite prihode i prihode od prodaje nefinancijske imovine, vrijedi **novčano načelo**.

Primjer 67.

1. Proračunski korisnik je podigao kratkoročni zajam od banke u iznosu od 500.000 kn.
2. Primljen je obračun kamata na iznos od 25.000 kn.
3. Zajam je vraćen u tijeku godine.
4. Kamata je plaćena.

Nalog za knjiženje 67. Primljeni kratkoročni zajmovi – primjer 67.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak zajma			
	- žiro račun	11121	500.000,00	
	- primici od zajma	84431		500.000,00
1a.	Nastanak obveze			
	- ispravak izvora vlasništva	91221	500.000,00	
	- obveze za zajam	26431		500.000,00
2.	Obračun kamata			
	- rashodi za kamate	34233	25.000,00	
	- obveza za kamate	23423		25.000,00
3.	Povrat zajma			
	- žiro račun	11121		500.000,00
	- primici od zajma*	84431	500.000,00	
3a.	Zatvaranje obveze			
	- ispravak izvora vlasništva	91221		500.000,00
	- obveze za zajam	26431	500.000,00	
4.	Isplata kamate			
	- žiro račun	11121		25.000,00
	- obveza za kamate	23423	25.000,00	

* Transakciju se može proknjižiti i kao storno primitaka na potražnoj strani razreda 8

Primjer 68.

1. Proračunski korisnik je primio dugoročni zajam od grada u iznosu od 1.000.000 kn.
2. Kamata za tekuću godinu iznosi 50.000 kn.
 - Zajam je vraćen u idućoj godini.
1. Kamata za iduću godinu iznosi 35.000 kn.
2. Kamate su plaćene po isteku zajma zajedno s glavnicom.

Nalog za knjiženje 68. Primljeni dugoročni zajmovi – primjer 68.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1. godina				
1.	Primitak zajma - žiro račun - primici od zajma	11121 84732	1.000.000,00	1.000.000,00
1a.	Nastanak obveze - ispravak izvora vlasništva - obveze za zajam	91221 26732	1.000.000,00	1.000.000,00
2.	Obračun kamata - rashodi za kamate - obveza za kamate	34283 23428	50.000,00	50.000,00
2. godina				
0.	Početno stanje - ispravak izvora vlasništva - obveze za zajam - obveza za kamate	91221 26732 23128	1.000.000,00	1.000.000,00 50.000,00
1.	Obračun kamata - rashodi za kamate - obveza za kamate	34283 23428	35.000,00	35.000,00
2.	Povrat zajma - žiro račun - izdaci za povrat glavnice zajma	11121 54732	1.000.000,00	1.000.000,00
2a.	Zatvaranje obveze - ispravak izvora vlasništva - obveze za zajam	91221 26732	1.000.000,00	1.000.000,00
2b.	Isplata kamate - žiro račun - obveza za kamate	11121 23428	85.000,00	85.000,00

Primjer 69.

1. Proračunski korisnik je dao neprofitnoj organizaciji zajam u iznosu od 1.500.000 kn na 3 godine.
2. Obračunata je kamata za 1.godinu u iznosu od 200.000 kn.
3. Na koncu prve godine neprofitna organizacija je vratila ratu zajma u iznosu od 500.000 kn.
4. Platila je kamatu u iznosu od 200.000 kn.

Nalog za knjiženje 69. Dani dugoročni zajmovi – primjer 69.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Davanje zajma - žiro račun - izdaci za dane zajmove	11121 51212	1.500.000,00	1.500.000,00
1a.	Priznavanje imovine - dani zajmovi - izvori vlasništva	13212 91122	1.500.000,00	1.500.000,00
2.	Obračun kamata - potraživanje za kamate - obračunati prihodi od kamata	16432 96432	200.000,00	200.000,00

3.	Povrat dijela glavnice			
	- žiro račun	11121	500.000,00	
	- primici od povrata glavnice	81212		500.000,00
3a.	Isknjižavanje imovine			
	- dani zajmovi	13212		500.000,00
	- izvori vlasništva	91122	500.000,00	
4.	Primitak kamata			
	- žiro račun	11121	200.000,00	
	- potraživanje za kamate	16432		200.000,00
4a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od kamata	96432	200.000,00	
	- prihodi od kamata	64321		200.000,00

Depozit su oblik potraživanja na temelju pologa novca kod depozitara (banke i ostalih financijskih institucija). U računskom planu su predviđeni posebni računi za knjiženje depozita te se evidencija obavlja preko skupina 518 i 818. Paralelno se vrši i evidencije u skupini 12 – depoziti i 91 izvori vlasništva.

Primjer 70.

- Višak sredstava iz vlastite djelatnosti u iznosu od 500.000 kn oročen je na 18 mjeseci.
- Obračunata je kamata za ovu godinu i iznosi 25.000 kn.
 - Sljedeće godine:
 - Kamata za sljedeću godinu iznosi 12.500 kn.
 - Po povratku glavnice u idućoj godini naplaćene su i kamate.

Nalog za knjiženje 70. Dugoročni depoziti – primjer 70.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1. godina				
1.	Dugoročno oročavanje			
	- žiro račun	11121		500.000,00
	- izdaci za depozite	51812	500.000,00	
1a.	Priznavanje imovine			
	- dugoročni depoziti	12112	500.000,00	
	- izvori vlasništva	91122		500.000,00
2.	Obračun kamata			
	- potraživanje za kamate	16413	25.000,00	
	- obračunati prihodi od kamata	96413		25.000,00
2. godina				
0.	Početno stanje			
	- dugoročni depoziti	12112	500.000,00	
	- izvori vlasništva	91122		500.000,00
	- potraživanje za kamate	16413	25.000,00	
	- obračunati prihodi od kamata	96413		25.000,00
1.	Obračun kamata			
	- potraživanje za kamate	16413	12.500,00	
	- obračunati prihodi od kamata	96413		12.500,00
2.	Povrat glavnice			
	- žiro račun	11121	500.000,00	
	- primici od povrata glavnice	81812		500.000,00

2a.	Isknjižavanje imovine			
	- dugoročni depoziti	12112		500.000,00
	- izvori vlasništva	91122	500.000,00	
2b.	Primitak kamate			
	- žiro račun	11121	37.500,00	
	- potraživanje za kamate	16413		37.500,00
2c.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od kamata	96413	37.500,00	
	- prihodi od kamata	64131		37.500,00

6.4. Kupljeni i izdani vrijednosni papiri

Ulaganja u vrijednosne papire evidentiraju se na skupinama 14 – vrijednosni papiri i 15 – dionice i udjeli u glavnici.

Vrijednosni papiri se evidentiraju po nabavnoj cijeni (trošku stjecanja), a čine ih:

- čekovi,
- komercijalni i blagajnički zapisi,
- mjenice,
- obveznice i dr.

Dionice i udjeli u glavnici se evidentiraju odvojeno od ostalih vrijednosnih papira.

Kupnja vrijednosnih papira evidentira se kao izdatak u razredu 5. Dok se prodaja kupljenih vrijednosnih papira evidentira odobravanjem primitaka od prodaje vrijednosnih papira u razredu 8 i isknjižavanjem iz financijske imovine (1).

Primjer 71.

1. Proračunski korisnik je kupio državne obveznice u vrijednosti od 120.000 kn.
2. Kupio je dionice poduzeća AA u vrijednosti od 180.000 kn (1.000 dionica nominalne vrijednosti 180 kn/dionica).

Nalog za knjiženje 71. Ulaganje u dionice i obveznice – primjer 71.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Kupnja obveznica			
	- žiro račun	11121		120.000,00
	- izdaci za obveznice	52212	120.000,00	
1a.	Priznavanje imovine			
	- obveznice	14412	120.000,00	
	- izvori vlasništva	91122		120.000,00
2.	Kupnja dionica			
	- žiro račun	11121		180.000,00
	- izdaci za dionice	53412	180.000,00	
2a.	Priznavanje imovine			
	- dionice	15412	180.000,00	
	- izvori vlasništva	91122		180.000,00

Primjer 72.

1. Proračunski korisnik je kupio komercijalne zapise poduzeća K nominalne vrijednosti 300.000 kn za koje je izdvojio 270.000 kn.
2. Po dospijeću nakon 5 mjeseci u istoj godini komercijalni zapisi su naplaćeni.

Nalog za knjiženje 72. Ulaganje u komercijalne zapise – primjer 72.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Kupnja komercijalnih zapisa			
	- žiro račun	11121		270.000,00
	- izdaci za komercijalne zapise	52111	270.000,00	
1a.	Priznavanje imovine			
	- komercijalni zapisi	14211	300.000,00	
	- izvori vlasništva	91122		270.000,00
	- obračunati prihodi od kamata	96412		30.000,00
2.	Iskup komercijalnih zapisa			
	- žiro račun	11121	300.000,00	
	- izdaci za komercijalne zapise	52111	270.000,00	
	- prihodi od kamata	64129		30.000,00
2a.	Isknjižavanje imovine			
	- komercijalni zapisi	14211		300.000,00
	- izvori vlasništva	91122	270.000,00	
	- obračunati prihodi od kamata	96412	30.000,00	

Primjer 73.

1. Republika Hrvatska je prodala na domaćem tržištu obveznice u vrijednosti od 1.200.000 kn. Rok dospijeća je 3 godine. Kamata 10 % godišnje.
2. Obračunate su kamate za 1.godinu u iznosu od 120.000 kn.

Nalog za knjiženje 73. Izdavanje obveznica – primjer 73.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Izdavanje obveznica			
	- račun riznice	11111	1.200.000,00	
	- primici od obveznica	82212		1.200.000,00
1a.	Nastanak obveze			
	- ispravak izvora vlasništva	91211	1.200.000,00	
	- obveza za izdane obveznice	25412		1.200.000,00
2.	Obračun kamata			
	- rashodi za kamata	34131	120.000,00	
	- obveza za kamate	23413		120.000,00

Primjer 74.

1. Izdani su i prodani trezorski zapisi u iznosu:
 - ukupna vrijednost (nominalna + kamate) 100.000 kn,
 - nominalna vrijednost 90.000 kn,
 - kamate 10.000 kn.
2. Po dospijeću u istoj godini isplaćeni su trezorski zapisi.

Nalog za knjiženje 74. Izdavanje trezorskih zapisa – primjer 74.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Izdavanje trezorskih zapisa			
	- račun riznice	11111	90.000,00	
	- primici od trezorskih zapisa	82111		90.000,00
1a.	Priznavanje obveza			
	- ispravak izvora vlasništva	91211	90.000,00	
	- obveza za trezorske zapise	25211		100.000,00
	- rashodi za kamate	34111	10.000,00	
2.	Otkup trezorskih zapisa			
	- račun riznice	11111		
	- primici od trezorskih zapisa	82111	90.000,00	100.000,00
	- obveza za trezorske zapise	25211	10.000,00	
2a.	Zatvaranje obveze			
	- obveza za trezorske zapise	25211	90.000,00	
	- ispravak izvora vlasništva	91211		90.000,00

Primjer 75.

- Proračunski korisnik je u Bilanci 01.01. zabilježio stanje dionica na 15412 (d) 170.000 kn i 91122 (p) 170.000 kn.
1. Tijekom godine prodane su i naplaćene dionice u iznosu od 100.000 kn.

Nalog za knjiženje 75. Prodaja dionica – primjer 75.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje			
	- dionice	15412	170.000,00	
	- izvori vlasništva	91122		170.000,00
1.	Prodaja dionica			
	- žiro račun	11121	170.000,00	
	- primici od prodaje dionica	83412		170.000,00
1a.	Isknjižavanje imovine			
	- dionice	15412		170.000,00
	- izvori vlasništva	91122	170.000,00	

6.5. Pasivna vremenska razgraničenja i ispravak računovodstvenih pogrešaka

Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja evidentiraju se na računima skupine 29.

- 291 – odgođeno plaćanje rashoda – evidentiraju se rashodi koji nisu fakturirani, a terete tekuće razdoblje.
- 292 – naplaćeni prihodi budućih razdoblja – evidentiraju se prihodi koji su naplaćeni u tekućem razdoblju, a odnose se na iduće obračunsko razdoblje.

Sukladno načelu nastanka događaja rashodi se priznaju u trenutku njihova nastanka. Navedeno znači da se i rashodi koji su nastali i mogu se izmjeriti, odnosno postoji nepobitni dokaz da su nastali, dobra su preuzeta ili usluge izvršene, a račun za njih nije stigao, trebaju knjižiti na teret rashoda u korist 291-obračunati rashodi.

Proračunski korisnici koji unaprijed naplaćuju svoje prihode, a rashode će imati naknadno u sljedećem obračunskom razdoblju, naplaćene prihode trebaju vremenski razgraničiti na računima skupine 292 –

prihodi budućih razdoblja, u dijelu koji se odnosi na buduće razdoblje. Ovi prihodi će se aktivirati u razdoblju na koji se odnose, odnosno u trenutku stvaranja rashoda za ostvarenje tih prihoda.

Primjer 76.

1. Proračunski korisnik je na koncu godine utvrdio rashode za utrošak plina u mjesecu prosincu, a račun nije stigao do roka za predaju financijskih izvještaja. Rashod je procijenjen na temelju potrošnje plina u mjesecu prosincu i važeće tarife na iznos od 12.000 kn.

Nalog za knjiženje 76. Obračunati rashodi – primjer 76.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1. godina				
1.	Obračunati rashodi			
	- trošak plina	32233	12.000,00	
	- nefakturirano rashodi	29111		12.000,00
2. godina				
0.	Početni saldo			
	- nefakturirano rashodi	29111		12.000,00
1.	Primitak računa			
	- nefakturirano rashodi	29111	12.000,00	
	- obveza za energiju	23223		12.000,00

Primjer 77.

1. Proračunski korisnik je unaprijed naplatio školarinu za cijelu akademsku godinu koja se računa 01.10. ove godine do 30.09. iduće godine u iznosu od 2.400.000 kn.
2. Na tekuću godinu odnosi se 600.000 kn, a na iduću 1.800.000 kn.

Nalog za knjiženje 77. Prihodi budućeg razdoblja – primjer 77.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1. godina				
1.	Naplata školarine			
	- žiro račun	11121	2.400.000,00	
	- prihodi od školarine	65264		2.400.000,00
2.	Prijenos prihoda u buduće razdoblje			
	- prihodi od školarine	65264		1.800.000,00
	- prihodi budućeg razdoblja	29211		1.800.000,00
2. godina				
0.	Početni saldo			
	- prihodi budućeg razdoblja	29211		1.800.000,00
1.	Priznavanje prihoda			
	- prihodi od školarine	65264		1.800.000,00
	- prihodi budućeg razdoblja	29211	1.800.000,00	

Računovodstvene pogreške nastaju zbog:

- pogrešnog knjiženja po knjigovodstvenoj ispravi,
- pogrešnog plaćanja po već knjiženim ispravama,
- naknadnim ispravicima knjigovodstvenih isprava,
- naknadnim odobrenjima od strane dobavljača (odobranje rabata, kasa skonta, premija i sl.)

Ako se ispravak knjiženja rashoda obavlja **prije plaćanja** obveze na računima skupine 23 i 24, ispravak se obavlja dopunskim knjiženjem bilo dodavanjem svota ili storno, ako se radi o umanjivanju rashoda i obveza na računima razreda 3 i 4 i na računima skupina 23 i 24 za obveze. Plaćanje se obavlja prema ispravljenim svotama.

Ako se ispravci rashoda obavljaju **nakon plaćanja** već knjiženih obveza tada se ispravci moraju provesti i na računima rashoda i obveza (povećanje ili smanjenje) a iza toga slijedi naknadno plaćanje obveza (ako se radi o povećanju obveze) ili povratu sredstava (ako se radi o više plaćenim svotama).

S ispravicima knjiženja u glavnoj knjizi treba obaviti i ispravak knjiženja u analitičkim knjigovodstvima ili pomoćnim knjigama i evidencijama.

Primjer 78.

1. Proračunski korisnik je nakon što je već proknjižio račun za materijal za čišćenje ustanovio grešku u iznosu računa, račun nije plaćen, a treba ga ispraviti s 5.000 kn na 4.800.
2. Proračunski korisnik je nakon plaćenog računa za uredski materijal ustanovio da je pogrešno uplaćeno 1.010 kn umjesto 1.100 kn, potrebno je uplatiti razliku.

Nalog za knjiženje 78. Ispravci knjiženja – primjer 78.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak materijala za čišćenje	32214	5.000,00	
	- obveza za materijal	23221		5.000,00
1a.	Ispravak pogreške			
	- trošak materijala za čišćenje	32214	200,00	
	- obveza za materijal	23221		200,00
2.	Primitak računa			
	- trošak uredskog materijala	32211	1.100,00	
	- obveza za materijal	23221		1.100,00
2a.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		1.010,00
	- obveza za materijal	23221	1.010,00	
2b.	Dodatna uplata			
	- žiro račun	11121		90,00
	- obveza za materijal	23221	90,00	

Primjer 79.

1. Proračunski korisnik je nakon knjiženja i plaćanja računa za literaturu u iznosu od 800 kn dobio obavijest od dobavljača o odobrenom popustu u iznosu od 100 kn.
2. Iznos je doznačen naknadno korisniku.

Nalog za knjiženje 79. Ispravci knjiženja – primjer 79.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak računa			
	- trošak literature	32212	800,00	
	- obveza za literaturu	23221		800,00
1a.	Plaćanje račun			
	- žiro račun	11121		800,00
	- obveza za literaturu	23221	800,00	
1b.	Primitak obavijesti			

	- trošak literature	32212	100,00	
	- obveza za literaturu	23221		100,00
2.	Primitak novca			
	- žiro račun	11121	100,00	
	- obveza za literaturu	23221	100,00	

Primjer 80.

- Proračunski korisnik je pogrešno platio više po računu za materijal za potrebe redovnog poslovanja. Račun je glasio na 2.350 kn, a plaćeno je 2.530 kn.
- Dobavljač vraća iznos od 180 kn
 - iste godine,
 - iduće godine.

Nalog za knjiženje 80. Ispravci knjiženja – primjer 80.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primitak račun			
	- trošak materijala	32219	2.350,00	
	- obveza za materijal	23221		2.350,00
1a.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		2.530,00
	- obveza za materijal	23221	2.530,00	
a) dobavljač vraća iznos iste godine				
1b.	Povrat novca			
	- žiro račun	11121	180,00	
	- obveza za materijal	23221	180,00	
b) dobavljač vraća iznos sljedeće godine				
1b.	Nastanak potraživanja			
	- ostala potraživanja	12921	180,00	
	- obveza za materijal	23221	180,00	
Sljedeća godina				
0.	Početno stanje			
	- ostala potraživanja	12921	180,00	
1.	Povrat novca			
	- žiro račun	11121	180,00	
	- ostala potraživanja	12921		180,00

6.6. Zadaci za vježbu

Zadatak 1.

- Podignuta je gotovina sa žiro računa u glavnu blagajnu na iznos od 8.000 kn.
- Knjiži se izvod žiro računa.
- Isplaćena je akontacija djelatniku za put u zemlji na 2.000 kn.
- Prenesena su sredstva u porto blagajnu u iznosu od 3.000 kn.
- Iz porto blagajne je isplaćeno za poštanske vrijednosnice 500 kn.
- Kupac je uplatio u blagajnu prihode od prodaje usluga u iznosu od 1.000 kn.
- Uplaćeni novac položen je na žiro račun.

8. Knjiži se izvod žiro računa.

Zadatak 2.

1. Proračunski korisnik je kupio od banke 500 EUR (1EUR=7,50 kn) za isplatu akontacije djelatniku za službeni put u inozemstvo što iznosi 3.750 kn.
2. Gotovina je zaprimljena u deviznu blagajnu.
3. Zaposleniku je isplaćeno 400 EUR po istom tečaju.
4. Po povratku sa službenog puta zaposlenik je podnio obračun za:
 - troškove dnevnice 150 EUR,
 - troškove prijevoza 200 EUR.
5. Razliku u iznosu od 50 EUR vratio je u blagajnu po istom tečaju.
6. Isplaćena je naknada za bankarsku uslugu u iznosu od 50 kn.

Zadatak 3.

1. Plaćen je predujam za nabavu robe u iznosu od 15.000 kn.
2. Isporučena je roba i račun na 15.000 kn.
3. Plaćen je jamčevni polog po javnom natječaju za kupnju zemljišta na iznos od 5.000 kn.
4. Nakon natječaja polog je vraćen u roku od 60 dana od uplate.

Zadatak 4.

1. Za ostvareni prihod od prodaje robe ispostavljen je račun na iznos od 5.000 kn.
2. Kupac je ispostavio ček s rokom plaćanja od 30 dana.
3. Nakon 30 dana ček je naplaćena i sredstva su odobrena žiro računu.

Zadatak 5.

1. Proračunski korisnik je podigao zajam od trgovačkog društva na rok od 3 mjeseca u iznosu od 100.000 kn uz kamatu od 12% godišnje.
2. Primljen je obračun kamata za 3 mjeseca.
3. Zajam je vraćen nakon 3 mjeseca u tijeku godine.
4. Kamata je plaćena.

Zadatak 6.

1. Proračunski korisnik je primio dugoročni zajam od trgovačkog društva u javnom sektoru u iznosu od 3 milijuna kuna na 3 godine.
2. Prispio je obračun kamata za 1.godinu na iznos od 100.000 kn.
3. Plaćena je kamata.
 - U idućoj godini:
1. Otplaćena je glavnica u iznosu od milijun kuna.

Zadatak 7.

1. Županija je dala malom poduzetniku zajam u iznosu od 300.000 kn na 2 godine.
2. Obračunata je kamata za 1.g. u iznosu od 15.000 kn.
 - Iduće godine:

1. Obračunata je kamata u iznosu od 10.000 kn.
2. Vraćen je dio zajma u iznosu od 200.000 kn
3. Naplaćene su kamate.

Zadatak 8.

1. Proračunski korisnik oročio je na 2 g. iznos od 300.000 kn.
2. Obračunata je kamata za 1.g. u iznosu od 15.000 kn.
 - Iduće godine:
 1. Obračunata je kamata u iznosu od 15.000 kn.
 2. Vraćena je glavnica.
 3. Naplaćena je kamata.

Zadatak 9.

1. Grad je trenutni višak novčanih sredstava u iznosu od 300.000 kn oročio na 3 mjeseca uz kamatnu stopu 4% godišnje
2. Primljen je obračun kamate za 3 mjeseca.
3. Izvršen je povrat glavnice.
4. Prispjela je kamata.

Zadatak 10.

- Proračunski korisnik u svoj bilanci ima evidentirane dionice poduzeća Z u vrijednosti od 200.000 kn (100 dionica nominalne vrijednosti 2.000 kn/dionica).
1. Proračunski korisnik prodao je 50 dionica (50 dionica po 2.000 kn/dionica).
 2. Proračunski korisnik je kupio državne obveznice u vrijednosti od 100.000 kn.

Zadatak 11.

1. Proračunski korisnik je kupio komercijalne zapise poduzeća L nominalne vrijednosti 400.000 kn za koje je izdvojio 350.000 kn.
2. Po dospijeću nakon 6 mjeseci u istoj godini komercijalni zapisi su naplaćeni.

Zadatak 12.

1. Republika Hrvatska je prodala na domaćem tržištu obveznice u vrijednosti od 3.000.000 kn. Rok dospijeća je 2 godine. Kamata 8 % godišnje.
2. Obračunate su kamate za 1.godinu u iznosu od 240.000 kn.

Zadatak 13.

1. Izdani su i prodani trezorski zapisi u iznosu:
 - Ukupna vrijednost (nominalna + kamate) 120.000 kn.
 - Nominalna vrijednost 100.000 kn.
 - Kamate 20.000 kn.
2. Po dospijeću u istoj godini isplaćeni su trezorski zapisi.

Zadatak 14.

1. Proračunski korisnik je na koncu godine utvrdio rashode za električnu energiju u mjesecu prosincu, a račun nije stigao do roka za predaju financijskih izvještaja. Rashod je procijenjen na temelju potrošnje električne energije u mjesecu prosincu i važeće tarife na iznos od 10.000 kn.
2. Proračunski korisnik je unaprijed naplatio školarinu za cijelu akademsku godinu koja se računa 01.10. ove godine do 30.09. iduće godine u iznosu od 3.000.000 kn.
3. Na tekuću godinu odnosi se 750.000 kn, a na iduću 2.250.000 kn.

Zadatak 15.

1. Naknadno je po knjiženom računu za reprezentaciju ustanovljena greška u iznosu računa koji još nije plaćen. Treba uspraviti račun s 2.200 kn na 2.000 kn.
2. Pogreškom je uplaćen iznos po knjiženom računu za usluge tekućeg održavanja postrojenja. Račun je knjižen na 1.950 kn, a plaćeno je 1.590 kn. Treba uplatiti razliku.
3. Račun za materijal za čišćenje je knjižen i plaćen u iznosu od 5.000 kn. Dobavljač je naknadno odobrio popust u iznosu od 200 kn.
4. Iznos od 200 kn je doznačen korisniku.
5. Pogrešno je više plaćeno po računu za uredski materijal. Račun je knjižen na iznos od 3.230 kn, a uplaćeno je 3.320 kn. Dobavljač treba vratiti iznos od 90 kn.
 - a) Sredstva su vraćena iste godine.
 - b) Sredstva su vraćena iduće godine.

Zadatak 16.

1. Proračunski korisnik je na temelju odobrenja Vlade RH primio zajam od banke u iznosu od 6.000.000 kn na 3 godine.
2. Kamata za prvu godinu iznosi 540.000 kn.
3. Na koncu godine plaćena je prva rata anuiteta u iznosu od 2.000.000 kn i kamata.

Zadatak 17.

- Proračunski korisnik je odobrio i isplatio zajam trgovačkom društvu u iznosu od 200.000 kn na rok od 2 godine. Stanje u Bilanci 01.01. bilo je 13632 (d) 200.000 kn i 91122 (p) 200.000 kn.
1. Koncem godine obračunata je kamata za godinu i iznosi 15.000 kn.
 2. Vraćena je prva rata glavnice u iznosu od 100.000 kn i naplaćena je kamata.

7. REZULTAT POSLOVANJA I FINACIJSKI IZVJEŠTAJI

7.1. Utvrđivanje rezultata poslovanja

Glavnica je ostatak sredstava (imovine) poduzeća nakon odbitka svih njegovih obveza (Dražić Lutilsky et al., 2010: 53). Ova definicija glavnice primjerena je za profitno orijentirane izvještajne subjekte koji su u privatnom vlasništvu i na taj način štite osobne interese pojedinaca. Budući da proračunski subjekti nisu osnovani s ciljem ostvarivanja profita i pojam glavnice odnosno vlasništva ovdje ima specifično značenje. Proračunski subjekti raspolažu imovinom koja je u vlasništvu zajednice, tako da ovdje **nije naglasak na vlasništvu nego na kontroli raspolaganja imovinom.** Djelatnost proračuna i proračunskih korisnika financira se iz proračunskih prihoda što znači da se iz prikupljenih prihoda pokrivaju rashodi koji nastaju u svezi izvršavanja njihove djelatnosti. Stoga se kod proračunskih korisnika **vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora mogu definirati kao ostatak imovine nakon odbitka svih obveza** (Vašiček i Vašiček, 2016: 229).

Na računima razreda 9 evidentira se utvrđivanje rezultata, obračunati prihodi, rezerviranja viška prihoda te izvanbilančni zapisi. Po skupinama računa:

- **91 – vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora,**
- **92 – rezultat poslovanja,**
- **96 – obračunati prihodi poslovanja,**
- **97 – obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine,**
- **98 – rezerviranja viška prihoda,**
- **99 – izvanbilančni zapisi.**

Knjiženja na računima **skupine 91** (izvori vlasništva i ispravci izvora) provode se:

- kod povećanja imovine u korist izvora vlasništva,
- kod smanjenja, prodaje imovine na teret izvora vlasništva,
- kod otpisa (ispravka vrijednosti) imovine na teret izvora vlasništva,
- kod pribavljanja financijske imovine na teret ispravka izvora vlasništva,
- kod otuđenja financijske imovine u korist ispravka izvora vlasništva,
- kod promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.

Na koncu svakog razdoblja utvrđuje se rezultat poslovanja na računima skupine 92 – Utvrđivanje rezultata poslovanja. Samo na kraju godine obavljaju se zaključna knjiženja međusobnim zatvaranjem računa rashoda i prihoda na skupinama računa 3, 4, 5, 6, 7 i 8. Prije sastavljanja temeljnice i utvrđivanja ukupnih rashoda i izdataka te prihoda i primitaka koji se prenose na račun 921 potrebno je prethodno provjeriti jesu li pravilno iskazani rashodi i prihodi, izdaci i primici, pojedinačno i po razinama.

Shema knjiženja 9. Utvrđivanje ukupnih prihoda, primitaka, rashoda i izdataka

31 – 38	39111
(1)	(1)

(1) **Rashodi poslovanja** tijekom godine knjiže se na dugovnoj strani razreda 3. Koncem razdoblja zbroj tekućih rashoda na računima skupine 31 do 38 knjiži se u korist računa 39111 – raspored tekućih rashoda.

61 – 68	69111
(2)	(2)

(2) **Prihodi poslovanja** knjiže se na potražnoj strani razreda 6, a koncem razdoblja zatvaraju se preko računa 69111 – raspored prihoda poslovanja.

41 – 45	49111
(3)	(3)

(3) **Kapitalni rashodi** u razredu 4 tijekom godine knjiže se na dugovnoj strani, a zatvaraju se koncem razdoblja knjiženjem ukupnih rashoda u korist računa 49111 – raspored rashoda od nefinancijske imovine.

71 – 74	79111
(4)	(4)

(4) **Prihodi od prodaje nefinancijske imovine** tijekom godine evidentiraju se na potražnoj strani razreda 7, a na kraju razdoblja zatvaraju se knjiženjem ukupnih prihoda svih računa preko računa 79111 – raspored prihoda od nefinancijske imovine.

51 – 55	59111
(5)	(5)

(5) **Financijski izdaci** evidentiraju se tijekom razdoblja na dugovnoj strani razreda 5. Koncem razdoblja se zatvaraju knjiženjem ukupnih neto izdataka svih računa u korist računa 59111 – raspored izdataka od financijske imovine i zaduživanja.

81 – 85	89111
(6)	(6)

(6) **Financijski primici** se tijekom godine knjiže na potražnoj strani razreda 8. Koncem razdoblja zatvaraju se preko razreda 89111 – raspored primitaka od financijske imovine i zaduživanja.

Nakon utvrđivanja ukupnih prihoda, rashoda, primitaka i izdataka rezultat poslovanja se utvrđuje u 4 faze:

1. **Prihodi i rashodi, primici i izdaci se sučeljavaju po razinama.**
2. **Utvrđena razlika prihoda i rashoda, odnosno primitaka i izdataka se prenosi na višak/manjak.**

3. Viškovi/manjkovi se “prebijaju” na istoj razini.**4. Obavlja se korekcija rezultata.**

Faza 1. U prvoj fazi vrši se obračun ukupnih prihoda i rashoda, primitaka i izdataka po pojedinim razinama praćenja, odnosno aktivnostima. Prihodi i rashodi, primici i izdaci se utvrđuju po kategorijama ili razinama tako da se sučeljavaju:

- I. Prihodi i rashodi poslovanja (razredi 3 i 6).
- II. Prihodi i rashodi od nefinancijske imovine (investicijske aktivnosti) (razredi 4 i 7).
- III. Primici i izdaci od financijske imovine (financiranja) (razredi 5 i 8).

Shema knjizenja 10. Sučeljavanje po razinama

39111	92111
Sum X	(1) (1) (2)
69111	
(2)	Y Sum

I. Obračun prihoda i rashoda poslovanja.

(1) Ukupno ostvareni rashodi poslovanja (razred 3) preko računa 39111 prenose se na račun 92111-obračun prihoda i rashoda poslovanja.

(2) Ukupno ostvareni prihodi poslovanja (razred 6) preko računa 69111 prenose se na račun 92111-obračun prihoda i rashoda poslovanja.

Njihovim sučeljavanjem utvrđuje se rezultat poslovanja ostvaren u tekućoj godini.

49111	92121
Sum Z	(3) (3) (4)
79111	
(4)	W Sum

II. Obračun prihoda i rashoda za nabavu nefinancijske imovine.

(3) Ukupno ostvareni rashodi za nabavu nefinancijske imovine (razred 4) preko računa 49111 prenose se na račun 92121-obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine.

(4) Ukupno ostvareni prihodi od prodaje nefinancijske imovine (razred 7) preko računa 79111 prenose se na račun 92121-obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine.

Njihovim sučeljavanjem utvrđuje se rezultat od nefinancijske imovine ostvaren u godini.

59111		92131	
Sum V	(5)	(5)	(6)
89111			
(6)	Q Sum		

III. Obračun primitaka i izdataka od financijske imovine.

(5) Ukupno ostvareni izdaci od financijske imovine i zaduživanja (razred 5) preko računa 59111 prenose se na račun 92131 - obračun primitaka i izdataka od financijske imovine i zaduživanja.

(6) Ukupno ostvareni primici od financijske imovine i zaduživanja (razred 8) preko računa 89111 prenose se na račun 92131 - obračun primitaka i izdataka od financijske imovine i zaduživanja.

Njihovim sučeljavanjem utvrđuje se rezultat od financijske imovine ostvaren u godini.

Faza 2. Nakon sučeljavanja odnosno stavljanja u odnos prihodi i rashoda, primitaka i izdataka, potrebno je utvrditi rezultat po razinama praćenja:

- I. redovno poslovanje,
- II. investicijske aktivnosti i
- III. financiranje.

Ako je **potražna** strana na računima 92111, 92121 i 92131 **veća od dugovne** za utvrđenu razliku odobravaju se računi odjeljka **9221 - višak prihoda i primitaka**. Ako je **dugovna** strana na računima 92111, 92121 i 92131 **veća od potražne** za utvrđenu razliku zadužuju se računi odjeljka **9222 - manjak prihoda i primitaka**.

Faza 3. Utvrđivanje rezultata po razinama praćenja sastoji se od prebijanja stanja prenesenih iz prethodnih razdoblja s tekućim rezultatima ostvarenim u izvještajnom razdoblju. Ovo prebijanje provodi se samo **na istoj razini praćenja**.

Faza 4. Uz "prebijanje" rezultata po istovrsnim kategorijama određena je i obveza **korekcije rezultata** za iznose koji su bili tijekom godine evidentirani na računima kapitalnih prijenosa sredstava. To su:

- 6312 - kapitalne pomoći od inozemnih vlada,
- 63221 - kapitalne pomoći od međunarodnih organizacija,
- 63241 – kapitalne pomoći od institucija i tijela EU-a,
- 6332 - kapitalne pomoći iz proračuna,
- 6342 - kapitalne pomoći od izvanproračunskih korisnika,
- 6352 - kapitalne pomoći izravnjanja za decentralizirane funkcije,
- 6362 - kapitalne pomoći proračunskim korisnicima iz proračuna koji im nije nadležan,
- 6382 - kapitalne pomoći iz držanog proračuna na temelju prijenosa EU sredstava,
- 6632 - kapitalne donacije,
- 6712 - prihodi iz proračuna za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine.

Za iznose koji se nalaze na ovim računima zadužuje se račun viška ili manjka prihoda poslovanja, a odobrava račun viška ili manjka prihoda od nefinancijske imovine.

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014: čl.82. st.2) propisana je mogućnost raspodjele rezultata. Navedenim člankom definirano je da se stanja utvrđena na osnovnim računima podskupine 922 i iskazana u financijskim izvještajima za proračunsku godinu **raspodjeljuju u sljedećoj proračunskoj godini** u skladu s **Odlukom o raspodjeli rezultata** i uz pridržavanje ograničenja iz Zakona o proračunu.

Najpravilnije je Odluku donijeti nakon sastavljanja financijskih izvještaja. Donosi ju čelnik proračunskog korisnika odnosno predstavničko tijelo proračuna, a rezultat se računovodstveno raspoređuje temeljnicom. Raspodjela rezultata nije obvezna te se treba temeljiti isključivo na stvarnim poslovnim događajima, npr. višak prihoda poslovanja koristi se za nabavu nefinancijske imovine.

Primjer 81.

Proračunski korisnik je u proračunskoj godini ostvario sljedeće prihode i rashode, primitke i izdatke:

- Rashode poslovanja (31-38) 1.200.000 kn
- Rashode za nabavu nefinancijske imovine (41-45) 1.000.000 kn
- Izdatke za financijsku imovinu i otplate zajmova (51-55) 800.000 kn
- Prihode poslovanja (61-68) 2.500.000 kn
- Prihode od prodaje nefinancijske imovine (71-74) 200.000 kn
- Primitke od financijske imovine i zaduživanja (81-84) 500.000 kn

Na početku godine imao je iskazana sljedeća stanja na računima:

- 92211 – višak prihoda poslovanja 700.000 kn
- 92222 – manjak prihoda od nefinancijske imovine 300.000 kn
- 92213 – višak primitaka od financijske imovine 400.000 kn

Proračunski korisnik je ostvario 70.000 kn prihoda iz proračuna za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine (67121) i 30.00 kn kapitalnih donacija od trgovačkih društava (66323). Ukupno 100.000 kn kapitalnih prijenosa.

Nalog za knjiženje 81. Utvrđivanje rezultata poslovanja – primjer 81.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
I. Obračun prihoda i rashoda poslovanja				
1.	Raspored rashoda poslovanja			
	- rashodi poslovanja	31-38		1.200.000,00
	- raspored rashoda poslovanja	39111	1.200.000,00	
1a.	Obračun prihoda i rashoda poslovanja			
	- raspored rashoda poslovanja	39111		1.200.000,00
	- obračun rashoda poslovanja	92111	1.200.000,00	
1b.	Raspored prihoda poslovanja			
	- prihodi poslovanja	61-68	2.500.000,00	
	- raspored prihoda poslovanja	69111		2.500.000,00
1c.	Obračun prihoda i rashoda poslovanja			
	- raspored prihoda poslovanja	69111	2.500.000,00	
	- obračun prihoda poslovanja	92111		2.500.000,00
	Višak	92111		1.300.000,00
II. Obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine				

2.	Raspored kapitalnih rashoda - rashodi za nabavu nefinancijske imovine	41-45		1.000.000,00
	- raspored rashoda za nabavu nefinancijske imovine	49111	1.000.000,00	
2a.	Obračun kapitalnih prihoda i rashoda - raspored rashoda za nabavu nefinancijske imovine	49111		1.000.000,00
	- obračun rashoda nabavu nefinancijske imovine	92121	1.000.000,00	
2b.	Raspored kapitalnih prihoda - prihodi od prodaje nefinancijske imovine	71-74	200.0000,00	
	- raspored prihoda od prodaje nefinancijske imovine	79111		200.000,00
2c.	Obračun kapitalnih prihoda i rashoda - raspored prihoda od prodaje nefinancijske imovine	79111	200.000,00	
	- obračun prihoda od prodaje nefinancijske imovine	92121		200.000,00
	<i>Manjak</i>	<i>92121</i>	<i>800.000,00</i>	
III. Obračun primitaka i izdataka od financijske imovine				
3.	Raspored izdataka - izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	51-55		800.000,00
	- raspored izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova	59111	800.000,00	
3a.	Obračun primitaka i izdataka - raspored izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova	59111		800.000,00
	- obračun izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova	92131	800.000,00	
3b.	Raspored primitaka - primici od financijske imovine i zaduživanja	81-84	500.000,00	
	- raspored primitaka od financijske imovine i zaduživanja	89111		500.000,00
3c.	Obračun primitaka i izdataka - raspored primitaka od financijske imovine i otplate zajmova	89111	500.000,00	
	- obračun primitaka od financijsku imovinu i otplate zajmova	92131		500.000,00
	<i>Manjak</i>	<i>92131</i>	<i>300.000,00</i>	
Utvrđivanje rezultata i „prebijanje“ na istoj razini				
0.	Početno stanje			
	- višak prihoda poslovanja	92211		700.000,00
	- manjak prihoda od nefinancijske imovine	92222	300.000,00	
	- višak primitaka od financijske imovine	92213		400.000,00
4.	Rezultat poslovanja			

	- obračun prihoda i rashoda poslovanja	92111	1.300.000,00	
	- višak prihoda poslovanja	92211		1.300.000,00
	<i>Konačni rezultat poslovanja</i>			
	- preneseni višak	92211		700.000,00
	- višak prihoda tekuće godine	92211		1.300.000,00
	Ukupno - višak			2.000.000,00
5.	Rezultat kapitalnih aktivnosti			
	- obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine	92121		800.000,00
	- manjak do nefinancijske imovine	92222	800.000,00	
	<i>Konačni rezultat kapitalnih aktivnosti</i>			
	- preneseni manjak prihoda	92222	300.000,00	
	- manjak prihoda tekuće godine	92222	800.000,00	
	Ukupno - manjak		1.100.000,00	
6.	Rezultat financijskih aktivnosti			
	- obračun primitaka i izdataka	92131		300.000,00
	- manjak primitaka	92223	300.000,00	
	<i>Konačni rezultat financijskih aktivnosti</i>			
	- preneseni višak primitaka	92213		400.000,00
	- manjak primitaka tekuće godine	92223	300.000,00	
	Ukupno - višak			100.000,00
Korekcija rezultata				
7.	Korekcija rezultata			
	- višak prihoda poslovanja	92211	100.000,00	
	- manjak prihoda od nefinancijske imovine	92222		100.000,00
KS	Konačno stanje			
	- višak prihoda poslovanja	92211		1.900.000,00
	- manjak prihoda od nefinancijske imovine	92222	1.000.000,00	
	- višak primitaka	92213		100.000,00

Primjer 82.

- Čelnik proračunskog korisnika je donio odluku da se nakon sastavljanja financijskih izvještaja izvrši raspodjela rezultata poslovanja na način da se višak prihoda poslovanja u iznosu od 1.000.000 kn koristi za pokriće manjkova prihoda od nefinancijske imovine. Knjiženje se provodi na temelju temeljnice 01.01. iduće godine

Nalog za knjiženje 82. Raspodjela rezultata poslovanja – primjer 82.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje			
	- višak prihoda poslovanja	92211		1.900.000,00
	- manjak prihoda od nefinancijske imovine	92222	1.000.000,00	
	- višak primitaka	92213		100.000,00
1.	Raspodjela rezultata			
	- višak prihoda poslovanja	92211	1.000.000,00	
	- manjak prihoda od nefinancijske imovine	92222		1.000.000,00

Početno stanje nakon raspodjele			
- višak prihoda poslovanja	92211		900.000,00
- manjak prihoda od nefinancijske imovine	92222	0	
- višak primitaka	92213		100.000,00

Primjer 83.

Proračunski korisnik je u proračunskoj godini ostvario sljedeće prihode i rashode, primitke i izdatke:

- Rashode poslovanja (31-38) 2.300.000 kn
- Rashode za nabavu nefinancijske imovine (41-45) 800.000 kn
- Izdatke za financijsku imovinu i otplate zajmova (51-55) 200.000 kn
- Prihode poslovanja (61-66) 4.000.000 kn
- Prihode od prodaje nefinancijske imovine (71-74) 300.000 kn
- Primitke od financijske imovine i zaduživanja (81-84) 400.000 kn

Proračunski korisnik je imao na početku godine iskazan manjak primitaka od financijske imovine (92223) 100.000 kn

Nalog za knjiženje 83. Utvrđivanje rezultata poslovanja – primjer 83.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
I. Obračun prihoda i rashoda poslovanja				
1.	Raspored rashoda poslovanja	31-38		2.300.000,00
	- rashodi poslovanja	39111	2.300.000,00	
1a.	Obračun prihoda i rashoda poslovanja	39111		2.300.000,00
	- raspored rashoda poslovanja	92111	2.300.000,00	
1b.	Raspored prihoda poslovanja	61-68	4.000.000,00	
	- prihodi poslovanja	69111		4.000.000,00
1c.	Obračun prihoda i rashoda poslovanja	69111	4.000.000,00	
	- raspored prihoda poslovanja	92111		4.000.000,00
	<i>Višak</i>	92111		1.700.000,00
II. Obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine				
2.	Raspored kapitalnih rashoda	41-45		800.000,00
	- rashodi za nabavu nefinancijske imovine	49111	800.000,00	
2a.	Obračun kapitalnih prihoda i rashoda	49111		800.000,00
	- raspored rashoda za nabavu nefinancijske imovine	92121	800.000,00	
2b.	Raspored kapitalnih prihoda			

	- prihodi od prodaje nefinancijske imovine	71-74	300.000,00	
	- raspored prihoda od prodaje nefinancijske imovine	79111		300.000,00
2c.	Obračun kapitalnih prihoda i rashoda			
	- raspored prihoda od prodaje nefinancijske imovine	79111	300.000,00	
	- obračun prihoda od prodaje nefinancijske imovine	92121		300.000,00
	<i>Manjak</i>	<i>92121</i>	<i>500.000,00</i>	
III. Obračun primitaka i izdataka od financijske imovine				
3.	Raspored izdataka			
	- izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	51-55		200.000,00
	- raspored izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova	59111	200.000,00	
3a.	Obračun primitaka i izdataka			
	- raspored izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova	59111		200.000,00
	- obračun izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova	92131	200.000,00	
3b.	Raspored primitaka			
	- primici od financijske imovine i zaduživanja	81-84	400.000,00	
	- raspored primitaka od financijske imovine i zaduživanja	89111		400.000,00
3c.	Obračun primitaka i izdataka			
	- raspored primitaka od financijske imovine i otplate zajmova	89111	400.000,00	
	- obračun primitaka od financijsku imovinu i otplate zajmova	92131		400.000,00
	<i>Višak</i>	<i>92213</i>		<i>200.000,00</i>
Utvrđivanje rezultata i „prebijanje“ na istoj razini				
0.	Početno stanje			
	- manjak primitaka od financijske imovine	92223	100.000,00	
4.	Rezultat poslovanja			
	- obračun prihoda i rashoda poslovanja	92111	1.700.000,00	
	- višak prihoda poslovanja	92211		1.700.000,00
	<i>Konačni rezultat poslovanja</i>			
	- <i>višak prihoda tekuće godine</i>	<i>92211</i>		<i>1.700.000,00</i>
	<i>Ukupno - višak</i>			<i>1.700.000,00</i>
5.	Rezultat kapitalnih aktivnosti			
	- obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine	92121		500.000,00
	- manjak do nefinancijske imovine	92222	500.000,00	
	<i>Konačni rezultat kapitalnih aktivnosti</i>			
	- <i>manjak prihoda tekuće godine</i>	<i>92222</i>	<i>500.000,00</i>	
	<i>Ukupno - manjak</i>		<i>500.000,00</i>	

6.	Rezultat financijskih aktivnosti			
	- obračun primitaka i izdataka	92131	200.000,00	
	- višak primitaka	92213		200.000,00
	<i>Konačni rezultat financijskih aktivnosti</i>			
	- preneseni manjak primitaka	92223	100.000,00	
	- višak primitaka tekuće godine	92213		200.000,00
	Ukupno - višak			100.000,00

7.2. Financijsko izvještavanje

7.2.1. Zaključak poslovnih knjiga

Prije sastavljanja financijskih izvještaja potrebno je zaključiti poslovne knjige. Zaključivanje poslovnih knjiga obavlja se na kraju godine nakon:

- knjiženja svih poslovnih promjena,
- usklađivanja stvarnog i knjigovodstvenog stanja te
- utvrđivanja i knjiženja rezultata tijekom proračunske godine.

Prije zaključivanja glavne knjige treba provesti i zaključna knjiženja tako da se računi rashoda i izdataka te prihoda i primitaka na razredima 3, 4, 5, 6, 7 i 8 zatvaraju preko 391, 491, 591, 691, 791 i 891. U bilanci ne mogu biti iskazana stanja na računima razreda 3, 4, 5, 6, 7 i 8.

Računi razreda 0, 1, 2 i 9 se saldiraju na razini osnovnog računa (5 znamenki) ili ako je bilo analitičkog raščlanjivanja na toj razini, njihova **stanja se iskazuju u bilanci**, a koriste se i za otvaranje stanja u sljedećoj godini. Zbroj završne bilance 31. prethodne godine mora odgovarati zbroju početne bilance na dan 1.1. tekuće godine.

Analitičke evidencije i pomoćne knjige (saldo konti kupaca i dobavljača, materijalno i robno knjigovodstvo i druge) saldiraju se i zaključuju nakon:

- knjiženja svih poslovnih promjena za proračunsku godinu,
- usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem te
- usklađivanja s računima glavne knjige.

Stanja utvrđena na dan 31.12. koriste se za otvaranje početnih stanja sljedeće godine. Zbrojevi završnih i početnih stanja moraju biti istovjetni.

Na kraju fiskalne godine poslovne knjige se zaključuju, u roku od 120 dana uvezuju i čuvaju najmanje 11 godina (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl. 9.). Ako se obrađuju elektroničkim putem glavnu knjigu treba po zaključenju tiskati i uvezati, a dnevnik čuvati na nekom od nositelja podataka.

7.2.2. Ciljevi financijskog izvještavanja

Računovodstvo, kao poslovna funkcija, nalazi se na kraju proračunskog ciklusa i u ulozi je sakupljača podataka o funkcioniranju poslovnog sustava te izvor informacija koje trebaju biti temelj poboljšanja poslovanja. Poslovni sustav u kojem računovodstvo nije postavljeno kao stup informacijskog sustava i čiji se analiza, planovi i postavljeni ciljevi ne temelje na računovodstvenim informacijama najčešće ne prezentira realnu već zamišljenu sliku stvarnosti.

Financijski izvještaji predstavljaju iskorak računovodstva u odnosu na okruženje, odnosno interne i eksterne korisnike. Zapravo je i svrha sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja zadovoljiti potrebe korisnika za kvalitetnom informacijom koja je potrebna u donošenju različitih odluka.

Razlozi sastavljanja financijskih izvještaja su:

- dokumentacija događaja,
- poticanje poslovnih procesa,
- kontrola poslovnih procesa te
- priprema i podloga za odlučivanje.

Financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika su izvor podataka i informacija o trošenju javnog novca i osnova su komunikacije između države (središnje i lokalne) i stanovništva. Uz to, financijski izvještaji kao izvor informacija o događajima i poslovnim procesima nastalim u tijeku godine predstavljaju pripremu i podlogu za odlučivanje. Iz podataka sadržanih u financijskim izvještajima dobivaju se različite informacije potrebne različitim korisnicima što znači i različitu namjenu njihova korištenja (Budimir, 2011: 58).

Financijski izvještaji su u proračunskom računovodstvu do konca 2001.g. bili dosta zanemareni. Glavni izvor informacija bilo je Izvješće o izvršenju proračuna. Ovaj izvještaj pružao je informacije o tome koliko je sredstava bilo upotrijebljeno u tijeku godine i s kojom namjenom odnosno jesu li upotrijebljena prema planu. U takvoj situaciji, u kojoj je u prvom planu bio pogled na prikupljanje sredstava i potrošnju po pojedinoj stavci proračuna (načelo blagajne), to je bilo razumljivo. I u to vrijeme važeći računski plan, koji je zbog različitih klasifikacija, onemogućavao dobivanje podataka o stvarnim ukupnim troškovima po pojedinim skupinama računa, i primjena novčanog načela stavili su računovodstvo u drugi plan. Iz tih razloga Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu iz 2001.g. (NN 119/2001) propisana je primjena modificiranog načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu.

Financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika moraju zadovoljiti prvenstveno dva uvjeta (Vašiček, 1997: 138):

- 1) osigurati relevantnu i pouzdanu informaciju potrebnu za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka – **informacija kao podrška upravljanju;**
- 2) osigurati informaciju koja će omogućiti učinkovitu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i pomoći razvoj financijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti – **informacija kao podrška internoj kontroli i reviziji.**

Financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika trebaju osigurati realne i pouzdane informacije potrebne pri upravljanju i nadzoru nad trošenjem javnih dobara, što se očituje kroz planiranje i izglasavanje proračuna, te izvršavanje i nadzor nad izvršenjem proračuna (Budimir, 2011: 58).

7.2.3. Pretpostavke i načela financijskog izvještavanja

U teoriji i praksi računovodstva postoje različita shvaćanja i podjele **temeljnih računovodstvenih načela**. Različitosti proizlaze iz specifičnosti obračunskih sustava i zakonskih propisa pojedinih zemalja. Tako pojedini autori daju prednost jednim načelima, a drugi upozoravaju na važnost nekih drugih načela. Uvažavajući kvalitativne karakteristike elemenata financijskih izvještaja i problematiku priznavanja i mjerenja pozicija u financijskim izvještajima, nužno je **realno** iskazati podatke u financijskim izvještajima.

Budući da se pri mjerenju elemenata financijskih izvještaja često susrećemo sa situacijama koje su neizvjesne i nesigurne realnost financijskih izvještaja zavisi od kriterija koji su primijenjeni prilikom mjerenja i evidentiranja elemenata financijskih izvještaja. Prilikom sastavljanja financijskih izvještaja nije potrebno isticati primjenjivanje računovodstvenih koncepata i načela jer se to podrazumijeva, samo u slučaju njihova ne primjenjivanja to je potrebno i navesti.

Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanu pozicija (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.3). Ovakvo određivanje konceptijskog okvira

financijskog izvješćivanja proračunskih izvještajnih jedinica određuje kvalitetu financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika.

Temeljne računovodstvene pretpostavke koje primjenjuju svi računovodstveni subjekti, pa tako i proračun i proračunski korisnici prilikom sastavljanja financijskih izvještaja su sljedeće (Dražić Lutilsky et al., 2010: 36):

- koncept poslovnog subjekta (Business entity concept),
- koncept stvarnog kontinuiteta (Continuing-concern concept),
- koncept stabilne valute (Stable-dollar concept) i
- koncept određenog vremena (Time-period concept).

Koncept poslovnog subjekta kao jedan od najvažnijih koncepata ističe da je poduzeće samostalna cjelina, neovisna od njegovih vlasnika ili osoba koje upravljaju njime. To je primjenjivo i u proračunskom računovodstvu, gdje svaki računovodstveni subjekt sastavlja odvojene financijske izvještaje pa je tako zaseban izvještajni subjekt.

Koncept stvarnog kontinuiteta pretpostavlja kako će proračunski subjekt poslovati niz godina i kako ni u sljedećem razdoblju neće značajno smanjiti opseg poslovanja. Suprotno ovom konceptu bila bi likvidacija odnosno prestanak rada subjekta.

Koncept stabilne valute polazi od pretpostavke da se svaki od elemenata financijskih izvještaja može pouzdano izmjeriti i izraziti njegova novčana vrijednost. Druga pretpostavka vezana uz ovaj koncept je pretpostavka kako se kupovna moć novčane jedinice neće promijeniti, jer ukoliko dođe do promjene vrijednosti novca, imovinske pozicije zabilježene po povijesnom trošku postaju nerealne (podcijenjene ili precijenjene). Ako se dogodi takva situacija (inflacija ili deflacija) potrebno je izvršiti korekciju financijskih izvještaja, odnosno potrebno je, nekom od propisanih metoda, ponovno procijeniti pozicije financijskih izvještaja.

Koncept određenog vremena je koncept periodičnosti izvještavanja. Kazuje kako se financijski izvještaji sastavljaju za određeno vremensko razdoblje koje može biti godina, polugodište, tromjesečje, mjesec i sl. Korisnicima financijskih izvještaja, donositeljima odluka, potrebne su relevantne i aktualne informacije, kako bi bili u mogućnosti donositi ispravne poslovne odluke.

Uz navedene koncepte postoje i **temeljna računovodstvena načela** primjenom kojih je omogućena ujednačena kvaliteta financijskih izvještaja. Postoje različite klasifikacije računovodstvenih načela, no ovdje ističemo sljedeću (Dražić Lutilsky et al., 2010: 36):

- načelo nabavne vrijednosti (Cost principle),
- načelo objektivnosti (Objectivity principle),
- načelo realizacije (Realization principle),
- načelo sučeljavanja prihoda i rashoda (Matching principle),
- načelo materijalnosti (Materiality principle),
- načelo potpunosti (Full-disclosure principle),
- načelo konzistentnosti (Consistency principle) i
- načelo opreznosti (Conservatism principle).

Načelo nabavne vrijednosti nalaže evidentiranje poslovnih događaja prema trošku nabave odnosno nabavnoj vrijednosti. Računovodstvena evidencija se ne zasniva na sadašnjoj tržišnoj vrijednosti imovine nego na trošku nabave. Prednost ovog načina evidencije je u lakom određivanju troška nabave iz postojećih dokumenata, a nedostatak je što ne prikazuje realnu vrijednost imovine (posebno se uočava u inflatornim uvjetima).

Načelo materijalnosti zahtijeva pridržavanje onih načela koji imaju značajnu ulogu u stvaranju realne slike poslovanja izvještajnih subjekata. S druge strane dopušteno je odstupanje od onih načela kojih se teško pridržavati, a koja ne utječu značajno na rezultat poslovanja.

Načelo potpunosti nalaže da financijski izvještaji trebaju sadržavati sve relevantne informacije koje su potrebne za ocjenu poslovanja proračunskog subjekta. Ovo znači da izvještaje ne treba opterećivati svim detaljima, već samo da se ne smije izostaviti one informacije koje su značajne.

Načelo konzistentnosti (dosljednosti) zahtijeva dosljednu primjenu jednom usvojenih računovodstvenih politika. Ovo načelo podrazumijeva da se s istim ili sličnim poslovnim događajima postupa jednako kroz različita razdoblja kako bi financijski izvještaji bili usporedivi.

Načeo opreznosti proizlazi iz neizvjesnosti koja je sastavni dio poslovanja. Osnovni moto ovog načela je anticipiraj sve gubitke, ali ne anticipiraj dobitke. Sukladno tom načelu potrebno je priznati prihode samo onda kada su stvarno nastali, kada su sigurni, a rashode i onda kad su mogući. Primjena ovog načela onemogućava iskrivljavanje poslovnog rezultata i stvaranje tihih pričuva.

7.2.4. Financijski izvještaji i njihova osnovna obilježja

Financijski izvještaji su završna faza računovodstvenog procesiranja informacija i predstavljaju nosioce računovodstvenih informacija. Za donošenje odluka o poslovanju proračunskih subjekata neophodna je odgovarajuća informacijska podloga. Znatni dio takvih informacija nastaje u računovodstvu i zapisan je u financijskim izvještajima. Temeljni zadatak računovodstva je prikupljanje i obrada podataka financijske prirode te prezentiranje tako dobivenih podataka zainteresiranim korisnicima.

Cilj financijskog izvješćivanja je informiranje korisnika o financijskom položaju i uspješnosti ispunjavanja postavljenih ciljeva poslovanja proračunskih korisnika, kao i davanje informacija o novčanim tijekovima proračunskih korisnika (Vašiček i Vašiček, 2016: 163). Informacije prezentirane u financijskim izvještajima trebaju biti relevantne i pouzdane, a oblikom i sadržajem prepoznatljive i razumljive osobama kojima su namijenjene.

Zakonom o proračunu (2008: čl.105) propisano je da proračun i proračunski korisnici moraju sastavljati financijske izvještaje. To su izvještaji o stanju, strukturi te promjenama u vrijednosti i obujmu imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda, rashoda, primitaka i izdataka. Sastavljaju se za razdoblja u tijeku godine i za proračunsku godinu.

Temeljni financijski izvještaji najznačajniji su izvor informacija za komuniciranje s eksternim korisnicima. Ovi izvještaji sadrže sustavno prikazane standardne informacije koje je ponekad prihvatljivo dopuniti s bilješkama kojima je svrha pojasniti pojedine pozicije prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima. Financijski izvještaji sadržavaju većinu, ali ne i sve informacije koje su ponekad potrebne korisnicima pri donošenju konačne odluke. Korisnici u tom slučaju moraju konzultirati i druge izvore informacija.

Obveznici vođenja proračunskog računovodstva i sastavljanja financijskih izvještaja sukladno Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014: čl.1.) su državni proračun, proračuni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunski korisnici.

Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (2015) definiran je:

- analitički okvir financijskog izvještavanja – vrste, oblik i sadržaj financijskih izvještaja,
- obveza i rokovi predočavanja financijskih izvještaja te
- temeljna načela sastavljanja izvještaja.

Financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika su (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, 2015: čl.7):

1. Bilanca,

2. **Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,**
3. **Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,**
4. **Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,**
5. **Izvještaj o obvezama,**
6. **Bilješke uz financijske izvještaje.**

Financijski izvještaji sastavljaju se za mjesečna razdoblja, razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja, od 1. siječnja do 30. rujna i za proračunsku godinu. Proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici financijske izvještaje za razdoblja u toku godine čuvaju do predaje financijskih izvještaja za isto razdoblje sljedeće godine, a godišnje financijske izvještaje čuvaju trajno i u izvorniku. Za sastavljanje financijskih izvještaja odgovorna je osoba koja rukovodi službom računovodstva proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika ili osoba kojoj je povjereno vođenje računovodstva.

Svi ti financijski izvještaji su međusobno povezani i upućuju jedni na druge. Bilanca ima statični karakter i prikazuje situaciju u određenom trenutku, dok izvještaj o prihodima i rashodima upućuje na promjene ekonomskih kategorija u određenom razdoblju, te ima dinamični karakter. Ako ih promatramo zajedno, njihovu međusobnu interakciju, ukazuju nam na zdravstveno stanje proračunskog korisnika, a razumijevanje tog stanja daje mogućnost donošenja primjerenih i racionalnih poslovnih odluka.

7.2.5. Utvrđivanje financijskog položaja na temelju bilance

Bilanca nam mora dati odgovore na pitanja o financijskoj snazi proračunskog korisnika, likvidnosti, mogućnosti podmirenja kratkoročnih obveza i položaju u odnosu na druge proračunske korisnike slične djelatnosti. Sukladno tome, bilanca je osnovna podloga za analizu financijskog položaja, utvrđivanje slabosti i nedostataka u sadašnjem poslovanju, ali i za predviđanje budućeg poslovanja.

Bilanca je sustavni, vrijednosno iskazani pregled imovine, obveza i vlastitih izvora na određeni dan.

U razmatranju financijskog položaja važnu ulogu imaju veze i međuodnosi koji postoje između osnovnih elemenata bilance. Pri tome je važna njihova struktura, kao i međusobna povezanost i uvjetovanost pojedinih dijelova imovine i izvora imovine.

Osnovni elementi bilance su:

- **imovina** – resursi koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti,
- **obveze** – neizmirene obveze proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa,
- **vlastiti izvori** - izvori vlasništva (proračun ili ostali izvori) – sva imovina kojom izvještajni subjekt raspolaže ima svoje porijeklo, svoj put i način pritjecanja u izvještajni subjekt, odnosno izvore iz kojih je pribavljena.

Imovina i obveze se, sukladno članku 17. stavku 7. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014), **iskazuju po računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška.**

Sukladno Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (2015: čl.5) Bilanca se sastavlja na Obrascu BIL i ima sljedeći izgled:

Tablica 8. Bilanca na dan 31.12. 20xx.g.

Račun iz rač. plana	Opis	AOP	Stanje 1.1.	Stanje 31.12.	INDEKS 5/4x100
1	2	3	4	5	6
	IMOVINA				
0	Nefinancijska imovina				
1	Financijska imovina				
	OBVEZE I VLASTITI IZVORI				
2	Obveze				
9	Vlastiti izvori				

Izvor: prilagođeno prema Pravilniku o financijsko izvještavanju u proračunskom računovodstvu (2015)

Ovim Pravilnikom propisana je jednostrana forma bilance. Prvo upisuju pozicije imovine, a ispod toga pozicije obveza i izvora vlasništva. Za razliku od dvostrane forme bilance u kojoj se na lijevoj strani upisuju pozicije aktive, a na desnoj pasive.

Imovina se u bilancu unosi prema kriteriju rastuće likvidnosti (likvidnost je sposobnost transformacije nenovčanih oblika imovine u novčani), a obveze i izvori vlasništva prema kriteriju rastuće ročnosti odnosno roka dospijea. U bilanci s jedne strane pratimo imovinu, a s druge strane obveze i izvore vlasništva. Podaci se u nju unose iz glavne knjige i ne smiju se razlikovati.

Osnovno obilježje bilance je bilančna ravnoteža, prema kojoj ukupna imovina mora biti jednaka, odnosno uravnotežena, s ukupnim obvezama i vlastitim izvorima.

Imovina = Obveze i vlastiti izvori

Nefinancijska dugotrajna imovina u bilanci se po pojedinim skupinama iskazuje po sadašnjoj vrijednosti. Ta vrijednost dobije se kada se od iznosa nabavne vrijednosti iskazanog na pojedinim računima imovine oduzme iznos ispravka vrijednosti te imovine, kako je i predviđeno Obrascem BIL. Na isti način popunjavaju se i podaci o potraživanjima, obvezama i vlastitim izvorima iskazanim na određenim računima glavne knjige. Iznosi iskazani na stavkama izvanbilančnih zapisa ne pribrajaju se iznosima imovine, obveza i izvora vlasništva.

Primjer 84.

Koncem godine kod proračunskog korisnika iskazana su sljedeća stanja imovine, obveza i izvora vlasništva:

- Dani zajmovi 250.000 kn
- Žiro račun 1.350.000 kn
- Uredski namještaj 700.000 kn
- Obveze za zaposlene 250.000 kn
- Obveze za materijalne troškove 350.000 kn
- Vlastiti izvori 950.000 kn
- Višak prihoda ?

Sastavite bilancu.

Tablica 9. Bilanca na dan 31.12.20x.g. – primjer 84.

Proračunski korisnik X Bilanca na dan 31.12.20xx.g.			
Aktiva - Imovina	Iznos	Pasiva – Obveze i Vlastiti izvori	Iznos
<u>0 Nefinancijska imovina</u>	<u>700.000,00</u>	<u>2 Obveze</u>	<u>600.000,00</u>
02 Uredski namještaj	700.000,00	23 Obveze za rashode poslovanja	600.000,00
<u>1 Financijska imovina</u>	<u>1.600.000,00</u>	<u>9 Vlastiti izvori</u>	<u>1.700.000,00</u>
11 Žiro račun	1.350.000,00	91 Vlastiti izvori	950.000,00
13 Potraživanja za dane zajmove	250.000,00	92 <i>Višak prihoda*</i>	750.000,00
Ukupno aktiva	2.300.000,00	Ukupno pasiva	2.300.000,00

* Višak prihoda izračunava se primjenom temeljne bilančne jednadžbe Imovina = Obveze + vlastiti izvori iz čega proizlazi Vlastiti izvori = Imovina – obveze. Višak prihoda = 2.300.000,00 – 600.000,00 – 950.000,00 = 750.000,00.

Izvor: autor

Primjer 85.

Koncem godine kod proračunskog korisnika iskazana su sljedeća stanja imovine, obveza i izvora vlasništva:

- Građevinsko zemljište 150.000 kn
- Obveze za neto plaće 220.000 kn
- Potraživanja za zajmove 100.000 kn
- Osobni automobili 350.000 kn
- Računala 500.000 kn
- Oprema 600.000 kn
- Ostala nespomenuta potraživanja 100.000 kn
- Novac na žiro računu 900.000 kn
- Novac u glavnoj blagajni 10.000 kn
- Ispravak vrijednosti prijevoznih sred. 100.000 kn
- Izvori sredstava iz proračuna 1.600.000 kn
- Višak prihoda poslovanja ?

Sastavite bilancu.

Tablica 10. Bilanca na dan 31.12.20x.g. – primjer 85.

Proračunski korisnik Y Bilanca na dan 31.12.20xx.g.			
Aktiva - Imovina	Iznos	Pasiva – Obveze i Vlastiti izvori	Iznos
<u>0 Nefinancijska imovina</u>	<u>1.500.000,00</u>	<u>2 Obveze</u>	<u>220.000,00</u>
01 Građevinsko zemljište	150.000,00	23 Obveze za neto plaće	220.000,00
02 Osobni automobili	350.000,00		
02 Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava	100.000,00		

02 Računala	500.000,00		
02 Oprema	600.000,00		
1 Financijska imovina	1.110.000,00	9 Vlastiti izvori	2.390.000,00
11 Žiro račun	900.000,00	91 Izvori vlasništva iz proračuna	1.600.000,00
11 Blagajna	10.000,00	92 Višak prihoda	790.000,00
13 Potraživanja za dane zajmove	100.000,00		
16 Ostala nespomenuta potraživanja	100.000,00		
Ukupno aktiva	2.610.000,00	Ukupno pasiva	2.610.000,00

Primjer 86.

Koncem godine kod proračunskog korisnika iskazana su sljedeća stanja imovine, obveza i izvora vlasništva:

- Licencije 500.000 kn
- IV licencija 100.000 kn
- Obveze za knjige 120.000 kn
- Dugoročni depoziti 600.000 kn
- Ulaganja na tuđoj imovini 250.000 kn
- IV ulaganja na tuđoj imovini 50.000 kn
- Primljene mjenice 100.000 kn
- Novac na žiro računu 700.000 kn
- Dionice 200.000 kn
- Obveze za materijalne rashode 320.000 kn
- Izvori sredstava za nefinanc.im. ? kn
- Izvori sredstava za financ.im. ? kn
- Višak prihoda poslovanja ? kn

Sastavite bilancu

Tablica 11. Bilanca na dan 31.12.20xx.g. – primjer 86.

Proračunski korisnik Z			
Bilanca na dan 31.12.20xx.g.			
Aktiva - Imovina	Iznos	Pasiva – Obveze i Vlastiti izvori	Iznos
0 Nefinancijska imovina	600.000,00	2 Obveze	440.000,00
01 Licencije	500.000,00	23 Obveze za materijalne rashode	320.000,00
01 IV licencije	100.000,00	24 Obveze za knjige	120.000,00
01 Ulaganja na tuđoj imovini	250.000,00		
01 IV ulaganja na tuđoj imovini	50.000,00		
1 Financijska imovina	1.600.000,00	9 Vlastiti izvori	1.760.000,00
11 Žiro račun	700.000,00	91 Izvori vlasništva za nefinancijsku imovinu*	600.000,00
12 Dugoročni depoziti	600.000,00	91 Izvori vlasništva za financijsku imovinu**	800.000,00
14 Primljene mjenice	100.000,00	92 Višak prihoda	360.000,00
15 Dionice	200.000,00		
Ukupno aktiva	2.610.000,00	Ukupno pasiva	2.610.000,00

* Vrijednost izvora vlasništva za nefinancijsku imovinu odgovara vrijednosti nefinancijske imovine u aktivi bilance.

** Vrijednost izvora vlasništva za financijsku imovinu odgovara broju vrijednosti dugoročnih depozita i dionica u aktivi bilance (600.000,00 + 200.000,00 = 800.000,00)

7.2.6. Izvještaj o uspješnosti poslovanja

Uspješnost poslovanja bi mogli definirati kao sposobnost ostvarivanja zadanih ciljeva proračunskog korisnika. Budući da ciljevi mogu biti različiti, uspješnost poslovanja ovisi o zadanim ciljevima, odnosno postavljenim kriterijima. Najčešći cilj u profitno orijentiranim izvještajnim subjektima je profitabilno poslovanje. Jeli taj cilj ostvaren, i u kojoj mjeri, vidljivo je iz izvještaja koji se zove Račun dobiti i gubitka (Izvještaj o dobiti). O poslovanju proračunskog korisnika (aktivnostima) u određenom vremenskom razdoblju, informacije nam daje Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.

Bilanca prikazuje financijski položaj u određenom vremenskom trenutku. Pri obavljanju poslovne aktivnosti proračunskih korisnika nastaju promjene na imovini, odnosno dolazi do transformacije jednog oblika imovine u drugi (novca u materijalni oblik i obrnuto materijalnih oblika u novac). Kako bi poslovni proces bio uspješan potrebno je uložiti rad i sredstva. Jedan od temeljni zadatak računovodstva praćenje tih ulaganja u poslovne procese odnosno evidentiranje rezultata koji iz njih proizlaze. Vezano uz promjene na imovini i izvorima imovine nastaju prihodi i rashodi kao temeljni kategorijalni elementi izvještaja o poslovanju proračuna. **Izvještaj koji prati uspješnost poslovanja proračuna i proračunskih korisnika je Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Predstavlja sažeti prikaz transakcija nastalih kod proračuna, odnosno proračunskog korisnika, u određenom vremenskom razdoblju.** Kroz ovaj izvještaj prate se:

- **prihodi poslovanja** (kao transakcije koje povećavaju neto vrijednost imovine),
- **rashodi poslovanja** (kao transakcije koje smanjuju neto vrijednost imovine),
- **transakcije na nefinancijskoj imovini, i**
- **transakcije na financijskoj imovini i obvezama.**

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima sastavlja se na Obrascu PR-RAS (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, 2015: čl.5). U ovaj obrazac unose se podaci s onih računa glavne knjige na kojima je u tijeku godine bio planiran iznos, odnosno na kojima je postojala transakcija.

Tablica 11. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 01.01.-31.12. _____ g.

Račun iz rač. plana	Opis	AOP	Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom tekuće razdoblju	INDEX 5/4x100
1	2	3	4	5	6
6	Prihodi poslovanja				
3	Rashodi poslovanja				
	Višak /manjak prihoda poslovanja				
	Preneseni višak/manjak prihoda poslovanja				
7	Prihod od prodaje nefinancijske imovine				
4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine				

	Višak /manjak prihoda od nefinancijske imovine				
	Preneseni višak/manjak prihoda od nefinancijske imovine				
	Ukupni višak/manjak prihoda				
8	Primici od financijske imovine				
5	Izdaci za financijsku imovinu				
	Višak/manjak primitaka od financijske imovine				
	Preneseni višak/manjak primitaka od financijske imovine				
	Ukupni višak/manjak prihoda i primitaka				
	Preneseni višak/manjak prihoda i primitaka				
	Višak/manjak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju				

Izvor: prilagođeno prema Pravilniku o financijsko izvještavanju u proračunskom računovodstvu (2015)

U izvještaju o poslovanju prate se **prihodi** (kao transakcije koje povećavaju neto vrijednost) i **rashodi** (kao transakcije koje smanjuju neto vrijednost) te se kroz njihovu razliku utvrđuje bruto saldo poslovanja odnosno **uspješnost poslovanja** u tijeku godine.

Primjer 87.

Proračunski korisnik je koncem godine na računima glavne knjige utvrdio sljedeća stanja:

- Rashodi za zaposlene 2.000.000 kn
- Materijalni rashodi 3.000.000 kn
- Rashodi za nabavu proizv.im. 900.000 kn
- Izdaci za dane zajmove 400.000 kn
- Pomoći iz proračuna 500.000 kn
- Prihodi po posebnim propisima 4.200.000 kn
- Primitljene otplate glavnice danih zajmova 700.000 kn
- Preneseni višak prihoda poslovanja 1.000.000 kn

Potrebno je sastaviti izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.

Tablica 12. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 01.01.-31.12.20xx.g. – primjer 87.

Proračunski korisnik W		
Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 1.1.-31.12.20xx.g.		
	Opis	Iznos
6	Prihodi poslovanja	4.700.000,00
63	Pomoći iz proračuna	500.000,00
65	Prihodi po posebnim propisima	4.200.000,00
3	Rashodi poslovanja	5.000.000,00
31	Rashodi za zaposlene	2.000.000,00
32	Materijalni rashodi	3.000.000,00
	MANJAK PRIHODA POSLOVANJA	300.000,00

	PRENESENI VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA	1.000.000,00
	UKUPNI VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA	700.000,00
7	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	0
4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	900.000,00
42	Rashodi za nabavu proizvedene imovine	900.000,00
	MANJAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE	900.000,00
	UKUPAN MANJAK PRIHODA	200.000,00
8	Primici od financijske imovine i zaduživanja	700.000,00
81	Primljene otplate glavnice danih zajmova	700.000,00
5	Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	400.000,00
51	Izdaci za dane zajmove	400.000,00
	VIŠAK PRIMITAKA OD FINANCIJSKE IMOVINE	300.000,00
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA	100.000,00

Izvor: autor

Primjer 88.

Proračunski korisnik je koncem godine na računima glavne knjige utvrdio sljedeća stanja:

- Rashodi za zaposlene 1.500.000 kn
- Materijalni rashodi 2.000.000 kn
- Financijski rashodi 100.000 kn
- Pomoći međunarodnim organizacijama 200.000 kn
- Rashodi za nabavu proizv.im. 800.000 kn
- Prihodi od poreza 4.000.000 kn
- Prihodi od imovine 1.000.000 kn
- Prihodi od administrativnih pristojbi 200.000 kn
- Prihodi od prodaje proizvedene dug.im. 100.000 kn
- Primici od prodaje dionica 500.000 kn
- Primici od zaduživanja 400.000 kn

Potrebno je sastaviti Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.

Tablica 13. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 01.01.-31.12.20xx.g. – primjer 88.

Proračunski korisnik V		
Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 1.1.-31.12.20xx.g.		
	Opis	Iznos
6	Prihodi poslovanja	5.200.000,00
61	Prihodi od poreza	4.000.000,00
64	Prihodi od imovine	1.000.000,00
65	Prihodi od administrativnih pristojbi	200.000,00
3	Rashodi poslovanja	3.800.000,00
31	Rashodi za zaposlene	1.500.000,00
32	Materijalni rashodi	2.000.000,00
34	Financijski rashodi	100.000,00
36	Pomoći međunarodnim organizacijama	200.000,00
	MANJAK PRIHODA POSLOVANJA	1.400.000,00

7	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	100.000,00
72	Prihodi od prodaje proizvedene dugotrajne imovine	100.000,00
4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	800.000,00
42	Rashodi za nabavu proizvedene imovine	800.000,00
	MANJAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE	700.000,00
	UKUPAN VIŠAK PRIHODA	700.000,00
8	Primici od financijske imovine i zaduživanja	900.000,00
83	Primici od prodaje dionica	500.000,00
84	Primici od zaduživanja	400.000,00
5	Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	0
	VIŠAK PRIMITAKA OD FINANCIJSKE IMOVINE	900.000,00
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA	1.600.000,00

7.2.7. Ostali financijski izvještaji

U Izvještaju o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza iskazuju se sve promjene u vrijednosti imovine i obveza, koje su utjecale na smanjenje ili povećanje imovine i obveza, a nisu direktna posljedica transakcija iskazanih u prihodima i rashodima.

Poslovni događaji i transakcije koje mijenjaju strukturu bilance, ali ne i neto vrijednost (razliku između imovine i obveza) klasificiraju se kao prihodi od prodaje nefinancijske imovine ili rashodi za nabavu nefinancijske imovine odnosno primici od financijske imovine i zaduživanja ili izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova. Prihodi i rashodi poslovanja smanjuju odnosno povećavaju neto vrijednost i to tako da prihodi povećavaju financijsku imovinu, a rashodi smanjuju financijsku imovinu ili povećavaju obveze.

Stanja iskazana u bilanci na početku nekog razdoblja mijenjaju se ovisno o poslovnim događajima i transakcijama vezanim uz pojedine vrste imovine i obvezama nastalim u tijeku razdoblja. U tijeku razdoblja mogu se dogoditi i situacije da se stanje iskazano na početku u odnosu na ono iskazano na kraju razdoblja promjeni, a da nije došlo do kupnje, prodaje, zaduživanja i sl. Primjer takve situacije je revalorizacija koja može nastati kao posljedica inflacije ili promjena u tržišnoj vrijednosti imovine i obveza.

Promjene u obujmu najčešće su rezultat (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.80):

- izvanrednih događaja kao što su potresi, poplave, požar, rat i dr. U ovu kategoriju se klasificira i otpis potraživanja, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine (lom, kvar i dr.),
- prirodnog prirasta, te
- neuobičajenih događaja koji uključuju prepoznavanje do tada neotkrivene i/ili neprepoznate imovine, npr. otkriće novog rudnika i dr.

No, osim ovih, Pravilnikom propisanih situacija, postoje i drugi razlozi za evidentiranje u ovom izvještaju, a oni su još i učestaliji. To su (Dremel at al., 2011: 397):

- oprost duga,
- rashodovanje dugotrajne nefinancijske imovine,
- viškovi i manjkovi dugotrajne nefinancijske imovine, te
- donacije i ostali prijenosi dugotrajne nefinancijske imovine između subjekata unutar sustava proračuna.

Bilješke uz financijske izvještaje predstavljaju detaljnu razradu i dopunu podataka iz ostalih financijskih izvještaja, te u biti i ne predstavljaju zaseban financijski izvještaj već samo objašnjavaju i dopunjuju podatke iz izvještaja.

Bilješke mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane ovisno o tome što se u njima pojašnjava (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, 2015: čl.13). Pri sastavljanju bilješki izvještajni subjekti proračunskog računovodstva trebaju:

1. Svako bilješki dodijeliti određeni broj i povezati je s određenom AOP (Automatska obrada podataka) oznakom izvještaja kojeg pojašnjava.
2. Paziti kako u bilješkama ne bi prepisivali podatke iz financijskih izvještaja već dati objašnjenja određenih odstupanja.
3. Objasniti izvanbilančne zapise.

Može se reći kako bilješke trebaju sadržavati sve one informacije koje se ne vide direktno iz temeljnih financijskih izvještaja, a neophodne su za njihovo razumijevanje i ocjenu poslovanja. Sastavljanje i prezentiranje dodatnih informacija u formi bilješki pridonosi kvaliteti i upotrebljivosti računovodstvenih informacija

Obvezne Bilješke uz bilancu su (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, 2015: čl.14):

1. Pregled stanja i rokova dospijeca dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih zajmova i financijskih zajmova (leasing).
2. Pregled dospjelih kamata na kredite i zajmove .
3. Pregled ostalih ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke, sporovi na sudu koji su u tijeku i slično).

Ove bilješke nisu propisane samo općenito već su definirane i tablice koje se moraju popuniti ako je obveznik sastavljanja financijskih izvještaja evidentirao poslovne događaje i transakcije o kojima se podaci traže. Predaja ovih bilješki važna je kao i predaja bilo kojeg drugog propisanog financijskog izvještaja tako da se, u slučaju da ga izvještajni subjekt ne sastavi i ne preda, smatra kao da nije predao obvezne godišnje financijske izvještaje.

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji pokazuje postotak od ukupnih rashoda zemlje koji se troši na određenu funkciju. Sastavljaju ga ministarstva/razdjeli i jedinice lokalne i regionalne samouprave. Kroz izvještaj se klasificiraju rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine. Obveza sastavljanja predviđena je statističkim potrebama.

Funkcije države definirane su međunarodnom klasifikacijom Ujedinjenih naroda (COFOG - Engl. Classification of the Functions of Government) (Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, 2010). Funkcije države su:

- | | |
|----|---|
| 01 | Opće javne usluge |
| 02 | Obrana |
| 03 | Javni red i sigurnost |
| 04 | Ekonomski poslovi |
| 05 | Zaštita okoliša |
| 06 | Usluge unapređenja stanovanja i zajednice |
| 07 | Zdravstvo |
| 08 | Rekreacija, kultura i religija |
| 09 | Obrazovanje i |
| 10 | Socijalna zaštita |

Izveštaj o obvezama sastavlja se na Obrascu OBVEZE i predstavlja pregled ukupnih obveza, podmirenih obveza i neizmirenih obveza proračuna i proračunskih korisnika na određeni dan, prema rokovima dospijea i zadanoj strukturi (Vašiček i Vašiček, 2016: 245). Kroz izvještaj vidljivo je:

1. stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja,
2. povećanje obveza u izvještajnom razdoblju,
3. podmirene obveze u izvještajnom razdoblju,
4. stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja.

Prati se povećanje i podmirenje: međusobnih obveza proračunskih korisnika, obveza za rashode poslovanja, obveza za nabavu nefinancijske imovine i obveza za financijsku imovinu. Na koncu razdoblja vidljivo je stanje nedospjelih i dospjelih obveza.

Konsolidirani financijski izvještaji su izvještaji u kojima se za više međusobno povezanih proračuna i/ili proračunskih korisnika prezentira kao da se radi o jednom subjektu. Cilj je prikazati informacije o konsolidiranoj središnjoj državi (državni proračun, izvanproračunski fondovi) i konsolidiranoj općoj državi (središnja + lokalna i regionalna samouprava). Konsolidacija se provodi kroz nekoliko razina:

1. *Razina:* u središnjoj državi nadležna ministarstva/razdjeli konsolidiraju financijske izvještaje svojih proračunskih korisnika i svoje financijske izvještaje. U lokalnoj državi jedinice lokalne i regionalne samouprave konsolidiraju financijske izvještaje svojih proračunskih korisnika s financijskim izvještajima svog proračuna.
2. *Razina:* financijski izvještaji središnjeg proračuna konsolidiraju se s izvještajima nadležnih ministarstava/razdjela i s konsolidiranim izvještajima izvanproračunskih fondova. Rezultat je **konsolidirana središnja država**. Također, konsolidiraju se financijski izvještaji jedinica lokalne i regionalne samouprave, a rezultat je **konsolidirana lokalna država**.
3. *Razina:* konsolidacijom financijskih izvještaja središnje i lokalne države sastavljaju se financijski izvještaji **opće države**.

7.2.8. Korisnici financijskih izvještaja

Računovodstvene informacije isključivo su **namjenske prirode**, što znači da se u postupku prikupljanja podloge za računovodstvene informacije i samog njihovog oblikovanja treba voditi računa o korisnicima informacija.

Informacija predstavlja određene podatke prezentirane u takvoj formi koji su pogodni za primaoca i koji imaju značajnu vrijednost u tekućim ili budućim aktivnostima i odlukama. Spektar korisnika računovodstvenih informacija je vrlo širok što otežava standardizaciju računovodstvenih informacija kroz financijske izvještaje koji bi bili prihvatljivi i razumljivi većini korisnika.

Korisnike je moguće razvrstati s obzirom na način upotrebe informacija (neposredni i posredni), prema vremenu korištenja informacija (sadašnji i budući), no najčešće ih se promatra s obzirom na mjesto korištenja informacija:

- unutarnji (interni) i
- vanjski (eksterni).

Budući da je zadatak suvremenog računovodstva zadovoljiti različite potrebe vanjski i unutarnjih korisnika računovodstvenih informacija, postoji sustav izvještavanja koji se temelji na internim financijskim izvještajima namijenjen unutarnjim korisnicima i sustav izvještavanja koji se temelji na eksternim financijskim izvještajima namijenjen vanjskim korisnicima.

Kada govorimo o korisnicima računovodstvenih informacija onda prvenstveno mislimo na vanjske korisnike i na eksterne financijske izvještaje koji su rezultat standardizacije računovodstvenih

informacija. Pri tome razlikujemo korisnike financijskih izvještaja profitnog sektora od korisnika financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika odnosno neprofitnih jedinica.

Korisnici računovodstvenih informacija koji se sastavljaju sukladno proračunskom računovodstvu prije svega su:

- **država odnosno tijela državne uprave i državne vlasti na svim razinama i**
- **proračunski korisnici** (subjekti čija se djelatnost financira iz proračuna).

Proračun i proračunski korisnici ovdje imaju dvostruku ulogu: oni su kreatori, a ujedno i korisnici financijskih izvještaja.

Zainteresirani za računovodstvene informacije prezentirane financijskim izvještajima su i:

- **Pojedinci, odnosno šira javnost** - iz njih saznaju informacije o mnoštvu egzistencijalnih pitanja, kao što je pitanje porezne politike i poreznog opterećenja za određeno razdoblje, zatim tu je pitanje socijalnih programa, razvojnih programa, kulturnih programa i dr.
- **Kupci i dobavljači** - kupce zanimaju informacije o stalnosti proračunskih subjekata posebno ako su dugoročno povezani ili ovisni o njima; dobavljače prvenstveno zanimaju informacije o mogućnosti pravodobne naplate potraživanja i sposobnosti države da ulaže u tekuće ili razvojne, investicijske programe.
- **Zajmodavci** - budući da se država u ispunjavanju svojih funkcija vrlo često zadužuje, zajmodavce prvenstveno zanimaju informacije o tome hoće li se njihovi zajmovi i pripadajuće kamate pravodobno platiti.

7.3. Primjer cjelovitog zadatka

Primjer 89.

Proračunski korisnik AG imao je na početku razdoblja sljedeću imovinu i izvore imovine:

• Računala	800.000 kn
• Novac u blagajni	20.000 kn
• Patenti	120.000 kn
• Izvori iz proračuna za nefinancijsku imovinu	3.000.000 kn
• Novac na žiro računu	600.000 kn
• Uredski objekt	3.800.000 kn
• Obveze za uredski materijal	12.000 kn
• IV građevinskih objekata	900.000 kn
• Građevinsko zemljište	250.000 kn
• Uredski namještaj	1.200.000 kn
• Ispravak ostalih izvora za obveze	300.000 kn
• Obveze za komunalne usluge	3.000 kn
• Obveze za kratkoročne zajmove od međunarodnih organizacija	300.000 kn
• Koncesije	200.000 kn
• Ostala potraživanja od zaposlenih	5.000 kn
• Dani dugoročni zajmovi neprofitnim organizacijama	100.000 kn

• Ulaganja u dionice trgovačkih društava izvan javnog sektora	160.000 kn
• Obveze za uredsku opremu	40.000 kn
• IV nematerijalne imovine	60.000 kn
• Ostali izvori za nefinancijsku imovinu	2.370.000 kn
• Knjige	200.000 kn
• Primljene mjenice	20.000 kn
• Ostali izvori za financijsku imovinu	260.000 kn
• IV postrojenja i opreme	240.000 kn
• Višak prihoda poslovanja	?????

U razdoblju od 01.01. – 31.01. nastali su sljedeći poslovni događaji:

1. Ispostavljen je račun za prodanu robu na iznos od 12.000 kn.
2. Račun za robu je naplaćen.
3. Iz vlastitih sredstava nabavljen je radio prijemnik i primljen je račun na 5.000 kn.
4. Primljen je račun za električnu energiju na 3.000 kn.
5. Račun za električnu energiju je plaćen sa žiro računa.
6. Primljen je račun za uslugu promidžbe na TV-u u iznosu od 7.000 kn.
7. Prodano je računalo (proračunski izvori) nabavne vrijednosti 7.000 kn i ispravka vrijednosti 4.000 kn za 4.000 kn.
8. Ispostavljen je račun na 4.000 kn.
9. Račun za prodano računalo je naplaćen.
10. Primljena je tekuća pomoć od inozemne vlade iz EU-u u iznosu od 60.000 kn.
11. Ispostavljen je račun za kamatu po danom zajmu u iznosu od 6.000 kn.
12. Naplaćena je glavnica danog zajma zajedno s kamatom.
13. Primljen je obračun kamata po primljenom zajmu na iznos od 8.000 kn.
14. Kupljene su dugoročne obveznice u iznosu od 220.000 kn.
15. Obračunata je amortizacija nematerijalne imovine u iznosu od 5.000kn (vlastiti izvori), građevinskih objekata u iznosu od 40.000 kn (vlastiti izvori) i 30.000 kn (proračunski izvori), postrojenja i opreme u iznosu od 10.000 kn (proračunski izvori).

Potrebno je:

- a) Sastaviti bilancu na početku razdoblja.
- b) Proknjižiti početna stanja i poslovne događaje.
- c) Sastaviti bilancu na kraju razdoblja, izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje, izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza za razdoblje.

Tablica 14. Bilanca na početku razdoblja – primjer 89.

Proračunski korisnik AG Bilanca na dan 1.1.20xx.g.			
Aktiva - Imovina	Iznos	Pasiva – Obveze i Vlastiti izvori	Iznos
<u>0 Nefinancijska imovina</u>	<u>5.370.000,00</u>	<u>2 Obveze</u>	<u>355.000,00</u>
01 Građevinsko zemljište	250.000,00	23 Obveze za uredski materijal	12.000,00
01 Patenti	120.000,00	23 Obveze za komunalne usluge	3.000,00
01 Koncesije	200.000,00	24 Obveze za uredsku opremu	40.000,00
01 IV nematerijalne imovine	(60.000,00)	26 Obveze za kratkoročne zajmove	300.000,00
02 Uredski objekti	3.800.000,00		
02 IV građevinskih objekata	(900.000,00)		
02 Uredski namještaj	1.200.000,00		
02 Računala	800.000,00		
02 Knjige	200.000,00		
02 IV postrojenja i opreme	(240.000,00)		
<u>1 Financijska imovina</u>	<u>905.000,00</u>	<u>9 Vlastiti izvori</u>	<u>5.920.000,00</u>
11 Novac u banci	600.000,00	91 Izvori iz proračuna za nefinancijsku imovinu	3.000.000,00
11 Novac u blagajni	20.000,00	91 Ostali izvori za nefinancijsku imovinu	2.370.000,00
12 Ostala potraživanja od zaposlenih	5.000,00	91 Ostali izvori za financijsku imovinu	260.000,00
13 Dani dugoročni zajmovi neprofitnim organizacijama	100.000,00	91 Ispravak ostalih izvora za obveze	(300.000,00)
14 Primljene mjenice	20.000,00	92 Višak prihoda poslovanja	590.000,00
15 Ulaganja u dionice trgovačkih društava	160.000,00		
Ukupno aktiva	6.275.000,00	Ukupno pasiva	6.275.000,00

Nalog za knjiženje 84. Evidencija poslovnih događaja u razdoblju 1.1. – 31.1. – primjer 89.

Br. knjiženja	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
0.	Početno stanje:			
	- građevinsko zemljište	01112	250.000,00	
	- patenti	01211	120.000,00	
	- koncesije	01221	200.000,00	
	- IV nematerijalne imovine	01912	(60.000,00)	
	- uredski objekti	02121	3.800.000,00	
	- IV građevinskih objekata	02921	(900.000,00)	
	- uredski namještaj	02212	1.200.000,00	
	- računala	02211	800.000,00	
	- knjige	02411	200.000,00	
	- IV postrojenja i opreme	0292	(240.000,00)	
	- novac u banci	11121	600.000,00	
	- novac u blagajni	11311	20.000,00	
	- ostala potraživanja od zaposlenih	12319	5.000,00	
	- dani dugoročni zajmovi neprofitnim organizacijama	13222	100.000,00	
	- primljene mjenice	14311	20.000,00	
	- ulaganja u dionice trgovačkih društava	15412	160.000,00	

	- obveze za uredski materijal	23221		12.000,00
	- obveze za komunalne usluge	23234		3.000,00
	- obveze za uredsku opremu	24221		40.000,00
	- obveze za kratkoročne zajmove	26131		300.000,00
	- izvori iz proračuna za nefinancijsku imovinu	91111		3.000.000,00
	- ostali izvori za nefinancijsku imovinu	91121		2.370.000,00
	- ostali izvori za financijsku imovinu	91122		260.000,00
	- ispravak ostalih izvora za obveze	91221		(300.000,00)
	- višak prihoda poslovanja	92211		590.000,00
1.	Ispostavljanje računa			
	- potraživanje za prodanu robu	16614	12.000,00	
	- obračunati prihodi od prodaje	96614		12.000,00
2.	Naplata računa			
	- žiro račun	11121	12.000,00	
	- potraživanje za prodanu robu	16614		12.000,00
2a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od prodaje	96614	12.000,00	
	- prihodi od prodaje robe	66142		12.000,00
3.	Primitak računa			
	- trošak nabave radio prijemnika	42221	5.000,00	
	- obveza za radio prijemnike	24222		5.000,00
3a.	Primitak računa			
	- radio uređaji	02221	5.000,00	
	- izvori vlasništva	91121		5.000,00
4.	Primitak računa			
	- trošak električne energije	32231	3.000,00	
	- obveza za električnu energiju	23223		3.000,00
5.	Plaćanje računa			
	- žiro račun	11121		3.000,00
	- obveza za električnu energiju	23223	3.000,00	
6.	Primitak računa			
	- troškovi promidžbe	32331	7.000,00	
	- obveza za promidžbu	23233		7.000,000
7.	Povećanje vrijednosti imovine			
	- računala	11121	1.000,00	
	- promjena u vrijednosti imovine	91511		1.000,00
8.	Ispostavljanje računa			
	- potraživanje za prodaju računala	17221	4.000,00	
	- obračunati prihodi od prodaje računala	97221		4.000,00
8a.	Isknjižavanje računala			
	- računala	02211		8.000,00
	- IV opreme	91111	4.000,00	
9.	Naplata računa			
	- žiro račun	11121	4.000,00	
	- potraživanje za prodaju računala	17221		4.000,00
9a.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od prodaje računala	97221	4.000,00	
	- prihodi od prodaje računala	72211		4.000,00

10.	Primitak pomoći			
	- žiro račun	11121	60.000,00	
	- prihodi od tekućih pomoći	63111		60.000,00
11.	Ispostavljanje računa			
	- potraživanje za kamate	16432	6.000,00	
	- obračunati prihodi od kamata	96432		6.000,00
12.	Naplata glavnice zajma			
	- žiro račun	11121	100.000,00	
	- primitak od povrata glavnice	81212		100.000,00
12a.	Isknjižavanje potraživanja			
	- dani dugoročni zajmovi	13222		100.000,00
	- izvori vlasništva	91122	100.000,00	
12b.	Naplata kamata			
	- žiro račun	11121	6.000,00	
	- potraživanje za kamate	16432		6.000,00
12c.	Priznavanje prihoda			
	- obračunati prihodi od kamata	96432	6.000,00	
	- prihodi od kamata	64321		6.000,00
13.	Primitak obračuna kamata			
	- trošak kamata	34213	8.000,00	
	- obveza za kamate	23421		8.000,00
14.	Ulaganje u obveznice			
	- žiro račun	11121		220.000,00
	- izdaci za obveznice	52212	220.000,00	
14a.	Ulaganje u obveznice			
	- obveznice	14412	220.000,00	
	- izvori vlasništva	91122		220.000,00
15.	Obračun amortizacije			
	- IV nematerijalne imovine	01912		5.000,00
	- IV građevinskih objekata	02921		70.000,00
	- IV postrojenja i opreme	02922		10.000,00
	- izvori vlasništva iz proračuna	91111	40.000,00	
	- ostali izvori vlasništva	91121	45.000,00	
16.	Raspored rashoda poslovanja			
	- rashodi za električnu energiju	32231		3.000,00
	- rashodi za promidžbu	32331		7.000,00
	- rashodi za kamate	34213		8.000,00
	- raspored rashoda poslovanja	39111	18.000,00	
17.	Raspored prihoda poslovanja			
	- prihodi od pomoći	63111	60.000,00	
	- prihodi od kamata	64321	6.000,00	
	- prihodi od prodaje robe	66142	12.000,00	
	- raspored prihoda poslovanja	69111		78.000,00
18.	Raspored kapitalnih rashoda			
	- rashodi za nabavu radio prijemnika	42221		5.000,00
	- raspored rashoda za nabavu nefinancijske imovine	49111	5.000,00	
19.	Raspored kapitalnih prihoda			
	- prihodi od prodaje računala	72211	4.000,00	
	- raspored prihoda od prodaje nefinancijske imovine	79111		4.000,00

20.	Raspored izdataka			
	- izdaci za kupljene obveznice	52212		220.000,00
	- raspored izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova	59111	220.000,00	
21.	Raspored primitaka			
	- primici od povrata glavnice danih zajmova	81212	100.000,00	
	- raspored primitaka od financijske imovine i zaduživanja	89111		100.000,00
22.	Obračun prihoda i rashoda poslovanja			
	- raspored rashoda poslovanja	39111		18.000,00
	- obračun rashoda poslovanja	92111	18.000,00	
23.	Obračun prihoda i rashoda poslovanja			
	- raspored prihoda poslovanja	69111	78.000,00	
	- obračun prihoda poslovanja	92111		78.000,00
24.	Obračun kapitalnih prihoda i rashoda			
	- raspored rashoda za nabavu nefinancijske imovine	49111		5.000,00
	- obračun rashoda nabavu nefinancijske imovine	92121	5.000,00	
25.	Obračun kapitalnih prihoda i rashoda			
	- raspored prihoda od prodaje nefinancijske imovine	79111	5.000,00	
	- obračun prihoda od prodaje nefinancijske imovine	92121		5.000,00
26.	Obračun primitaka i izdataka			
	- raspored izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova	59111		220.000,00
	- obračun izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova	92131	220.000,00	
27.	Obračun primitaka i izdataka			
	- raspored primitaka od financijske imovine i otplate zajmova	89111	100.000,00	
	- obračun primitaka od financijsku imovinu i otplate zajmova	92131		100.000,00
28.	Rezultat poslovanja			
	- obračun prihoda i rashoda poslovanja	92111	60.000,00	
	- višak prihoda poslovanja	92211		60.000,00
	<i>Konačni rezultat poslovanja</i>			
	- preneseni višak	92211		590.000,00
	- višak prihoda tekuće godine	92211		60.000,00
	Ukupno - višak			650.000,00
29.	Rezultat kapitalnih aktivnosti			
	- obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine	92121		1.000,00
	- manjak do nefinancijske imovine	92222	1.000,00	
	<i>Konačni rezultat kapitalnih aktivnosti</i>			
	- manjak prihoda tekuće godine	92222	1.000,00	
	Ukupno - manjak		1.000,00	

30.	Rezultat financijskih aktivnosti			
	- obračun primitaka i izdataka	92131		120.000
	- manjak primitaka	92223	120.000,00	
	<i>Konačni rezultat financijskih aktivnosti</i>			
	- manjak primitaka tekuće godine	92213	120.000,00	
	Ukupno - manjak		120.000,00	
31.	Zatvaranje promjena u vrijednosti imovine			
	- promjena u vrijednosti imovine	91511	1.000,00	
	- ostali izvori vlasništva	91121		1.000,00

Tablica 15. Bilanca na kraju razdoblja – primjer 89.

Proračunski korisnik AG			
Bilanca na dan 31.1.20xx.g.			
Aktiva - Imovina	Iznos	Pasiva – Obveze i Vlastiti izvori	Iznos
0 Nefinancijska imovina	5.287.000,00	2 Obveze	375.000,00
01 Građevinsko zemljište	250.000,00	23 Obveze za uredski materijal	12.000,00
01 Patenti	120.000,00	23 Obveze za komunalne usluge	3.000,00
01 Koncesije	200.000,00	23 Obveze za promidžbu	
01 IV nematerijalne imovine	(65.000,00)	23 Obveze za kamate	7.000,00
02 Uredski objekti	3.800.000,00	24 Obveze za uredsku opremu	8.000,00
02 IV građevinskih objekata	(970.000,00)	24 Obveze za radio prijemnike	40.000,00
02 Uredski namještaj	1.200.000,00	26 Obveze za kratkoročne zajmove	5.000,00
02 Računala	793.000,00		
02 Radio prijemnici	5.000,00		
02 Knjige	200.000,00		
02 IV postrojenja i opreme	(246.000,00)		300.000,00
1 Financijska imovina	984.000,00	9 Vlastiti izvori	5.896.000,00
11 Novac u banci	559.000,00	91 Izvori iz proračuna za nefinancijsku imovinu	2.956.000,00
11 Novac u blagajni	20.000,00	91 Ostali izvori za nefinancijsku imovinu	2.331.000,00
12 Ostala potraživanja od zaposlenih	5.000,00	91 Ostali izvori za financijsku imovinu	380.000,00
14 Primljene mjenice	20.000,00	91 Ispravak ostalih izvora za obveze	(300.000,00)
14 Kupljene obveznice	220.000,00	92 Višak prihoda poslovanja	650.000,00
15 Ulaganja u dionice trgovačkih društava	160.000,00	92 Manjak prihoda od nefinancijske imovine	(1.000,00)
		92 Manjak primitaka	(120.000,00)
Ukupno aktiva	6.271.000,00	Ukupno pasiva	6.271.000,00

Tablica 16. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 01.01.-31.1. – primjer 89.

Proračunski korisnik AG	
Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 1.1.-31.1.20xx.g.	
Opis	Iznos
6 Prihodi poslovanja	78.000,00
63 Prihodi od pomoći	60.000,00
64 Prihodi od kamata	6.000,00
66 Prihodi od prodaje robe	12.000
3 Rashodi poslovanja	18.000,00
32 Rashodi za električnu energiju	3.000,00
32 Rashodi za promidžbu	7.000,00
34 Rashodi za kamate	8.000,00
VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA	60.000,00
PRENESENI VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA	590.000,00
UKUPNI VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA	650.000,00
7 Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	4.000,00
72 Prihodi od prodaje računala	4.000,00
4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	5.000,00
42 Rashodi za nabavu radio prijemnika	5.000,00
MANJAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE	1.000,00
UKUPNO PRIHODI	672.000,00
UKUPNO RASHODI	23.000,00
UKUPAN VIŠAK PRIHODA	649.000,00
8 Primici od financijske imovine i zaduživanja	100.000,00
81 Primici od povrata glavnice danog zajma	100.000,00
5 Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	220.000,00
52 Izdaci za kupljene obveznice	220.000,00
MANJAK PRIMITAKA OD FINANCIJSKE IMOVINE	120.000,00
UKUPNO PRIHODI I PRIMICI	772.000,00
UKUPNO RASHODI I IZDACI	243.000,00
VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA	529.000,00

7.4. Zadaci za vježbu

Zadatak 1.

Proračunski korisnik je u proračunskoj godini ostvario sljedeće prihode i rashode, primitke i izdatke:

- Rashode poslovanja (31-38) 3.200.000 kn
- Rashode za nabavu nefinancijske imovine (41-45) 300.000 kn
- Izdatke za financijsku imovinu i otplate zajmova (51-55) 100.000 kn
- Prihode poslovanja (61-66) 3.000.000 kn
- Prihode od prodaje nefinancijske imovine (71-74) 100.000 kn
- Primitke od financijske imovine i zaduživanja (81-84) 800.000 kn

Proračunski korisnik je imao na početku godine iskazan:

- višak prihoda poslovanja (92211) 500.000 kn
- manjak prihoda od prodaje nefinancijske imovine (92222) 200.000 kn

- manjak primitaka od financijske imovine i zaduživanja (92223) 400.000 kn

Zadatak 2.

Kod proračunskog korisnika koncem godine utvrđena su sljedeća stanja:

- Rashodi poslovanja (31-38) 2.250.000 kn
- Kapitalni rashodi (41-45) 500.000 kn
- Financijski izdaci (51-55) 300.000 kn
- Tekući prihodi (61-66) 3.000.000 kn
- Financijski primici (81-84) 1.000.000 kn
- Preneseni manjak prihoda poslovanja (92221) iz prethodne godine iznosi 250.000 kn
- Preneseni manjak prihoda od nefinancijske imovine (92222) iz prethodne godine iznosi 300.000 kn
- Proračunski korisnik je ostvario 50.000,00 kn prihoda iz proračuna za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine (6712)

Potrebno je utvrditi rezultat poslovanja po fazama i to knjiženjem na računima glavne knjige s 31.12. ove godine.

Zadatak 3.

Kod proračunskog korisnika koncem godine utvrđena su sljedeća stanja:

- Tekući rashodi (31-38) 2.200.000 kn
- Kapitalni rashodi (41-45) 1.500.000 kn
- Financijski izdaci (51-55) 900.000 kn
- Tekući prihodi (61-68) 3.000.000 kn
- Financijski primici (81-84) 300.000 kn
- Preneseni višak prihoda od prodaje nefinancijske imovine (92212) iz prethodne godine iznosi 100.000 kn
- Preneseni višak primitaka (92213) iz prethodne godine iznosi 1.000.000 kn

Potrebno je utvrditi rezultat poslovanja po fazama i to knjiženjem na računima glavne knjige s 31.12. ove godine.

Čelnik proračunskog korisnika donio odluku da se nakon sastavljanja financijskih izvještaja izvrši raspodjela rezultata poslovanja na način da se višak prihoda poslovanja koristi za pokriće manjkova prihoda od nefinancijske imovine. Knjiženje se provodi na temelju temeljnice 01.01. iduće godine.

Zadatak 4.

Kod proračunskog korisnika koncem godine utvrđena su sljedeća stanja:

- Rashodi poslovanja (31-38) 3.100.000,00 kn
- Kapitalni rashodi (41-45) 500.000,00 kn
- Financijski izdaci (51-55) 400.000,00 kn
- Tekući prihodi (61-66) 2.900.000,00 kn
- Kapitalni prihodi (71-74) 600.000,00 kn

- Financijski primici (81-84) 200.000,00 kn
- Preneseni višak primitaka (92213) iz prethodne godine iznosi 300.000,00 kn

Potrebno je utvrditi rezultat poslovanja po fazama i to knjiženjem na računima glavne knjige s 31.12. ove godine.

Zadatak 5.

Koncem godine kod proračunskog korisnika iskazana su sljedeća stanja imovine, obveza i izvora vlasništva:

- Obveze za komunalne naknade 20.000 kn
- Ispravak vrijednosti građevinskih objekata 500.000 kn
- Bolnica 4.000.000 kn
- Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancij.im. ?
- Mjerni uređaji 1.000.000 kn
- Žiro račun 750.000 kn
- Laboratorijska oprema 500.000 kn
- Uredski namještaj 700.000 kn
- Obveze za ugovore o djelu 90.000 kn
- Višak prihoda poslovanja ?

Sastavite bilancu.

Zadatak 6.

Koncem godine kod proračunskog korisnika iskazana su sljedeća stanja imovine, obveza i izvora vlasništva:

- Izvori iz proračuna za nefinancijsku im. ?
- Izvori iz proračuna za financijsku im. ?
- Patenti 300.000,00 kn
- Obveze za plaće u naravi 100.000,00 kn
- Potraživanja za dane zajmove 500.000,00 kn
- Novac na žiro računu 1.000.000,00 kn
- Ispravak vrijednosti opreme 600.000,00 kn
- Laboratorijska oprema 1.500.000,00 kn
- Ulaganja u računalne programe 500.000,00 kn
- Uredski namještaj 900.000,00 kn
- Obveze za poslovne objekte 300.000,00 kn
- Višak prihoda poslovanja ?

Sastavite bilancu.

Zadatak 7.

Proračunski korisnik je koncem godine na računima glavne knjige utvrdio sljedeća stanja:

Proračunsko računovodstvo

• Rashodi za zaposlene	1.500.000,00 kn
• Materijalni rashodi	2.000.000,00 kn
• Rashodi za nabavu proizv.im.	500.000,00 kn
• Izdaci za vrijednosne papire	300.000,00 kn
• Prihodi od imovine	1.000.000,00 kn
• Prihodi po posebnim propisima	4.200.000,00 kn
• Ostali prihodi	500.000,00 kn
• Prihodi od prodaje proizvedene dugotrajne im.	200.000,00 kn
• Primici od prodaje vrijednosnih papira	500.000,00 kn

Potrebno je sastaviti Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.

8. PLANIRANJE I NADZOR U SUSTAVU PRORAČUNA

8.1. Proračunsko planiranje

Postupak pripreme i planiranja proračuna propisan je Zakonom o proračunu. Osnovna načela na kojima se zasniva izrada i izvršavanje proračuna su načela jedinstva i točnosti proračuna, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije, dobrog financijskog upravljanja i transparentnosti proračuna kao osnovnog plansko financijskog dokumenta (Zakon o proračunu, 2008: čl.4).

Proračun mora biti **uravnotežen** što znači da ukupni rashodi i izdaci moraju biti jednaki ukupnim prihodima i primicima. Sukladno tome, iz proračuna se mogu financirati samo oni rashodi koji imaju zakonsku podlogu i to samo do propisane razine, odnosno do iznosa za koji postoje osigurana sredstva u proračunu. Prihodi i primici moraju biti usklađeni s rashodima i izdacima u svakom trenutku proračunske godine, a ne samo pri usvajanju proračuna, a to usklađenje provodi se privremenim uzdržavanjem od izvršenja i izmjenama i dopunama proračuna (Zakon o proračunu, 2008: čl.7).

Proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela, te plana razvojnih programa (jedinice lokalne i regionalne samouprave) (Zakon o proračunu, 2008: čl.16).

Opći dio proračuna čine Račun prihoda i rashoda i Račun financiranja. Račun prihoda i rashoda proračuna se sastoji od propisanih vrsta prihoda (porezni i ostali prihodi) i rashoda (za zaposlene, materijalni i financijski rashodi, za subvencije i dr.). Račun financiranja sadrži primitke od financijske imovine i primljene kredite i zajmove te izdatke za financijsku imovinu i otplatu zajmova.

Zakonom o proračunu definirani prihodi i primici, odnosno rashodi i izdaci utvrđuju se u proračunu prema ekonomskoj klasifikaciji. U drugom dijelu općeg dijela proračuna iskazuju se prihodi i primici, te rashodi i izdaci na trećoj razini računskog plana.

Tablica 14. Račun prihoda i rashoda

Račun iz rač. plana	Opis	Plan za _____ godinu
6	PRIHODI POSLOVANJA	
7	PRIHODI OD NEFINANCIJSKE IMOVINE	
3	RASHODI POSLOVANJA	
4	RASHODI ZA NABAVU NEFINANCIJSKE IMOVINE	
(6+7)- (3+4)	RAZLIKA – VIŠAK/MANJAK	

Izvor: autor

Tablica 15. Račun zaduživanja / financiranja

Račun iz rač. plana	Opis	Plan za _____ godinu
8	PRIMICI OD FINANCIJSKE IMOVINE I ZADUŽIVANJA	
5	IZDACI ZA FINANCIJSKU IMOVINU I OTPLATE ZAJMOVA	
8-5	NETO FINANCIRANJE	
	VIŠAK/MANJAK + NETO FINANCIRANJE	

Izvor: autor

Posebni dio proračuna čine planovi rashoda i izdataka proračunskih korisnika iskazani po vrstama i raspoređenih na programe koji se sastoje od aktivnosti i projekata za tekuću proračunsku godinu. Posebni dio proračuna nije samo raspored rashoda poslovanja i rashoda za nabavu nefinancijske i imovine te izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova korisnicima proračuna iskazan prema

organizacijskoj, ekonomskoj i funkcijskoj klasifikaciji, već je to plan rashoda i izdataka proračunskih korisnika raspoređen u programe.

Plan razvojnih programa jedinice lokalne i regionalne samouprave sastavljaju za trogodišnje razdoblje, a sadrži ciljeve i prioritete povezane s programskom i organizacijskom klasifikacijom proračuna.

Proračunski korisnici kao i bilo koji drugi poslovni subjekt (uslužno, proizvodno i ino poduzeće) izrađuju svoj proračun za iduću godinu. Članak 28. Zakona o proračunu (2008) obvezuje proračunske korisnike na izradu sljedećih planskih dokumenata:

- **Financijskog plana** – što podrazumijeva plan prihoda i primitaka iskazanih po prirodnim vrstama, kao i plan rashoda i izdataka za trogodišnje razdoblje razvrstane prema proračunskim klasifikacijama propisanim Zakonom;
- **Obrazloženja financijskog plana.**

Financijski plan proračunskih korisnika čine prihodi i primici te rashodi i izdaci raspoređeni u programe. U programima se iskazuju planirani prihodi i primici te rashodi i izdaci koji su razrađeni:

- po vrstama prihoda i rashoda,
- po pojedinim programima proračunskih korisnika,
- po godinama u kojima će teretiti proračun.

Programi proračunskih korisnika sadrže (Zakon o proračunu, 2008: čl.20):

- a) naziv programa,
- b) opis programa (općih i posebnih ciljeva) – opći ciljevi opisuju željene i dugoročne rezultate za program, dok su posebni ciljevi mjerljivi rezultati zadanih ciljeva koji se žele postići programom u zadanom vremenu,
- c) zakonsku osnovu za uvođenje programa,
- d) potrebna sredstva za provođenje programa,
- e) potreban broj djelatnika za provođenje programa,
- f) procjenu rezultata,
- g) procjenu nepredviđenih rashoda i rizika.

Financijski plan proračunskih korisnika sastavljen je od trogodišnjih programa koji predstavljaju osnovu njihova financiranja, a sadrže potrebna sredstva za provedbu programa, broj djelatnika i procjenu rezultata programa.

Osnovno načelo pri izradi financijskog plana proračunskog korisnika je iskazivanje prihoda i primitaka po izvorima sredstava, te raspored rashoda i izdataka prema proračunskim klasifikacijama, uz nužno osiguravanje ravnoteže proračuna na razini prihoda i primitaka.

Cilj programskog planiranja je mjerenje rezultata za svaki program primjenom sljedećih pokazatelja uspješnosti:

- mjerilo outputa – ukazuje na količinu usluga ili proizvoda koje je program proizveo,
- mjerilo efikasnosti – pokazuje trošak po jedinici pružene robe ili usluge,
- mjerilo rezultata – pokazuje stupanj učinkovitosti programa u rješavanju problema ili postizanju željenih rezultata.

Pokazatelji uspješnosti omogućavaju praćenje godišnjeg napretka, odnosno rezultata postizanja općih i posebnih ciljeva. Opći ciljevi opisuju željene rezultate programa, dok su posebni ciljevi mjerljivi krajnji rezultati koji se žele postići, u zadanom vremenu, programom. Iz ovoga je vidljivo kako je proračun po

programima usmjeren na rezultate svakog pojedinog programa, što omogućava mjerenje rezultata, troškova i danih usluga čime olakšava prepoznavanje političkih ciljeva i ističe potrebu za učinkovitim preraspodjelom rezultata. Svrha sastavljanja proračuna po programima je da javnosti, predstavničkim i izvršnim tijelima predoči što pojedina državna institucija planira raditi, kako koristi raspoloživa sredstva, te koliko dobro provodi planirane programe.

Zakonom o proračunu (2008: čl.3) definirani su temeljni pojmovi programskog planiranja:

- *Programska klasifikacija* je prikaz programa i njihovih sastavnih dijelova.
- *Program* je skup neovisnih, usko povezanih aktivnosti i projekata usmjerenih ispunjenju zajedničkog cilja.
- *Aktivnost* je dio programa u kojem su planirani rashodi i izdaci za ostvarivanje ciljeva utvrđenih programom.
- *Projekt* je sastavni dio programa u kojem su planirani rashodi i izdaci za ostvarivanje ciljeva utvrđenih programom, a koji se planira jednokratno.

Već iz poimanja značenja **aktivnosti i projekta** vidljiva je njihova međusobna razlika u trajanju. Rashodi i izdaci koji imaju trajni karakter planiraju se po aktivnostima. Projekti su jednokratni i planiraju se za tekuće ili kapitalne rashode.

Proračunski korisnici sastavljaju svoje financijske planove sukladno pretpostavkama za izradu proračuna i smjericama fiskalne i ekonomske politike koje Vlada donosi za trogodišnje razdoblje. U njima su dana najvažnija makroekonomska i fiskalna opredjeljenja kao ishodište programskih politika u javnom sektoru za izradu državnog proračuna i lokalnih (regionalnih) proračuna za sljedeću godinu te procjenu proračunske potrošnje za iduće dvije godine.

8.2. Nadzor i revizija u sustavu proračuna

Završnu fazu proračunskog ciklusa čine unutarnji nadzor i državna revizija. Postupci koji se provode unutarnjim nadzorom nad trošenjem proračunskih sredstava i državnom revizijom osiguravaju realnost i objektivnost financijskih izvještaja proračunskih korisnika. Realni i objektivni financijski izvještaji su neophodni za donošenje kvalitetnih odluka pri upravljanju.

Za upravljanje proračunskim subjektima potrebne su informacije iz različitih izvora. Informacija koja je nužna za upravljanje je informacija o ocjeni djelovanja sustava koju je moguće dobiti nadzorom nad procesima koji se odvijaju kod poslovnog subjekta odnosno nadzorom nad ostvarivanjem predviđenih ciljeva.

U svaki sustav mora biti ugrađen kontrolni mehanizam sa svrhom da ocjeni djelovanje sustava u zadanim uvjetima i da pruži povratnu informaciju o ostvarivanju predviđenih ciljeva i postignuću željenih rezultata. Upravo je za kvalitetno upravljanje poslovnim subjektom bitno rano otkriti pogreške, odstupanja i ostale nepravilnosti u obavljanju djelatnosti.

Pojam nadzor podrazumijeva skup aktivnosti kojima je svrha ocjenjivanje pravilnosti obavljanja određene djelatnosti i otklanjanje, na temelju nalaza obavljenog nadzora, uočenih nepravilnosti.

Prema mjestu organa koji obavlja nadzor (izvršitelju nadzora), predmetu nadzora i vremenu kada se nadzor obavlja razlikuje se:

- a) **unutarnji (interni) nadzor** (kontrola i revizija) i
- b) **vanjska (eksterna) revizija.**

8.2.1. Sustav unutarnjih kontrola

Zakonom o proračunu i Pravilnikom u unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (2016: čl.3) propisana je obveza uvođenja jedinice za unutarnju reviziju za:

- ministarstva,
- izvanproračunske korisnike državnog proračuna koji imaju više od 50 zaposlenih i godišnje rashode i izdatke veće od 400.000.000,00 kuna,
- županije,
- Grad Zagreb,
- gradove sjedišta županija s više od 50 zaposlenih,
- gradove s više od 35 000 stanovnika,
- trgovačka društva i druge pravne osobe koji imaju više od 50 zaposlenih i godišnje prihode veće od 400.000.000,00 kn.

Jedinicu za unutarnju reviziju također trebaju ustrojiti sveučilišta, klinički bolnički centri i kliničke bolnice u vlasništvu Republike Hrvatske te drugi subjekti propisani Pravilnikom.

Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (2015) propisana je obveza uspostave sustava financijskog upravljanja i kontrole kod svih korisnika proračuna. Sustav unutarnjih kontrola je cjelokupan sustav financijskih i drugih kontrola uspostavljenih od strane čelnika korisnika proračuna s ciljem uspješnog upravljanja i ostvarenja zadaća korisnika proračuna.

Sustav unutarnjih kontrola je skup načela, metoda i postupaka unutarnjih kontrola koji je uspostavila odgovorna osoba institucije u svrhu uspješnog upravljanja i ostvarenja općih ciljeva, kao što su: obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način, usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima, zaštita sredstava od gubitaka, zlouporabe i štete, jačanje odgovornosti za ostvarenje poslovnih ciljeva te pouzdanost i sveobuhvatnost financijskih i drugih izvještaja (Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, 2015: čl.4).

Sustavom unutarnjih kontrola obuhvaćene su sve poslovne transakcije, a posebice one koje su vezane uz prihode/primitke, rashode/izdatke, natječajne procedure i ugovaranje, povrate pogrešno uplaćenih iznosa, imovinu i obveze. Provođe ga čelnici i svi zaposlenici.

Svrha sustava unutarnjih kontrola jest poboljšanje upravljanja radi postizanja općih ciljeva, kao što su (Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, 2015: čl.5):

- a. obavljanje poslovanja na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način,
- b. usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima, planovima, programima i postupcima,
- c. zaštita sredstava od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem te zaštita od drugih oblika nepravilnosti,
- d. jačanje odgovornosti za uspješno ostvarenje poslovnih ciljeva,
- e. pouzdanost i sveobuhvatnost financijskih i drugih izvještaja.

Uspostavom sustava unutarnjih kontrola propisuje se način odvijanja poslovnih procesa. Također, sustavno se utvrđuje tko je odgovoran za provođenje određenih aktivnosti u procesu, utvrđuju se rokovi u kojima ih je potrebno provesti, te pregled kontrola koje su uspostavljene u određenom poslovnom procesu. Sve navedeno osigurava transparentnost poslovanja, odnosno odvijanja poslovnih procesa, te pokazuje koje su kontrole uspostavljene i koje kontrole treba uspostaviti kako bi se osiguralo ostvarivanje ciljeva i poboljšanje poslovanja.

8.2.2. Unutarnja revizija

Interna revizija (nadzor) nekog profitnog ili neprofitnog poslovnog subjekta ima veći opseg djelovanja od bilo kakvog oblika vanjske revizije. Njome se ispituje financijsko i računovodstveno poslovanje, ali i poslovanje ostalih funkcionalnih dijelova poslovnog subjekta.

Interna revizija predstavlja nezavisnu poslovnu funkciju koja ima za cilj istraživanje i ocjenu aktivnosti čitavog poslovnog subjekta. Ona također pomaže na način da daje analize, procjene, preporuke, savjete i informacije vezane za ispitane aktivnosti. Moglo bi se reći da interna revizija predstavlja pomoćnu funkciju koja se bavi preispitivanjem svih ostalih poslovnih funkcija unutar organizacije.

Interna revizija je nezavisna poslovna funkcija profitne i/ili neprofitne organizacije javnog i/ili privatnog sektor koja istražuje, preispituje, analizira, procjenjuje i pregledava funkcioniranje određenog entiteta u cilju unapređenja ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja (Crnković, 1997: 5). Internu reviziju trebale bi obavljati osobe koje imaju poseban status u organizacijskoj strukturi poslovnog objekta odnosno moraju biti potpuno neovisne i kao takve predstavljaju produženu ruku rukovodstva. Kako bi rad unutarnje revizije bio na zadovoljavajućoj profesionalnoj razini, potrebno je uz nezavisnost unutarnjih revizora osigurati i njihovu odgovarajuću stručnu naobrazbu.

Primarne zadaće unutarnje revizije u javnom sektoru su:

- ispitivanje i ocjenjivanje valjanosti i svrhovitosti sustava unutarnjih kontrola, upravljačkih kontrola i računovodstvenog sustava proračunskog korisnika,
- provjera vjerodostojnosti, svrhovitosti i zakonitosti financijskih transakcija i procesa proračunskog korisnika,
- predlaganje mjera i davanje preporuka za poboljšanje,
- ekonomičnost i učinkovitost uporabe sredstava i ljudskih resursa,
- postizanje ciljeva iz djelokruga rada proračunskog korisnika, te
- savjetovanje rukovodstva u području procjene i upravljanja rizikom.

Unutarnju reviziju obavljaju sami djelatnici proračunskog korisnika, a sa zadatkom da neovisno i objektivno utvrde efikasnost i zakonitost ostvarivanja zadaća i funkcija u poslovanju proračunskog korisnika. Unutarnja revizija obavlja se na način i prema postupcima utvrđenim Pravilnikom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (2016), a sukladno Kodeksu strukovne etike unutarnjih revizora (2016). Poslove unutarnje revizije obavlja stručno ovlaštenu unutarnji revizor, koji mora biti imenovan za obavljanje poslova unutarnje revizije.

Temeljno obilježje unutarnje revizije je da se provodi kontinuirano, da ju obavlja osoba koja se isključivo bavi poslovima unutarnje revizije i da unutarnji revizor direktno odgovara čelniku proračunskog korisnika za obavljeni posao. Voditelj unutarnje revizije sastavlja i s čelnikom poslovnog subjekta usuglašava strateški plan revizije koji se izrađuje za trogodišnje razdoblje, te godišnji plan revizije koji se temelji na analizi rizika i informacijama u svezi s funkcioniranjem subjekta koji se revidira, ali ne isključivo u vezi s financijskim upravljanjem (Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, 2016: čl.19).

Proračunska kontrola i unutarnja revizija predstavljaju sustav kontrole komu je cilj provjeriti ispravnost korištenja sredstava proračuna. Ako je sustav interne revizije dobro organiziran i ako funkcionira na zadovoljavajućoj razini, on olakšava posao eksternim revizorima. Eksterni revizor snosi potpunu odgovornost za izražavanje mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, pa o njegovoj profesionalnoj prosudbi ovisi hoće li se i u kojoj mjeri koristiti rezultatima rada internog revizora. Stoga, prije nego se odluči koristiti rezultatima rada unutarnje revizije, eksterni revizor treba razumjeti zadaću interne revizije, te procijeniti odnosno provjeriti rad unutarnje revizije. Pri tome eksterni revizor treba procijeniti neovisnost interne revizije, a time i njenu objektivnost.

Eksterni revizor procjenjuje stručnost i osposobljenost internih revizora odnosno profesionalnost na temelju dokaza da je rad interne revizije precizno planiran, nadziran i dokumentiran. Također je potrebno utvrditi u kojoj mjeri rukovodstvo prihvaća preporuke internog revizora i djeluje li u skladu s njima. Djelatnost unutarnje i vanjske revizije međusobno se ne isključuju već se nadopunjuju.

8.2.3. Proračunski nadzor

Proračunski nadzor je postupak nadziranja zakonitosti, svrhovitosti i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava (Zakon o proračunu, 2008: čl.3). Ako se provedenim proračunskim nadzorom utvrde nepravilnosti nalaže se uklanjanja utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti te mjere za poboljšanje stanja. Proračunski nadzor obavljaju ovlašteni službenici Ministarstva financija – **inspektori proračunskog nadzora**.

Ciljevi proračunskog nadzora su (Zakon o proračunu, 2008: čl.115):

- utvrđivanje koriste li se proračunska sredstva zakonito, svrhovito i pravodobno,
- pravodobno sprječavanje zlouporabe proračunskih sredstava, pogrešnog upravljanja, nepravilnosti i prijevare,
- provjera pravilnosti primjene zakona te na temelju zakona donesenih propisa i akata,
- prikupljanje pouzdanih i vjerodostojnih financijskih i drugih podataka te njihovo pravodobno dostavljanje nadležnim tijelima,
- unaprjeđivanje djelatnosti i poslovanja subjekata nadzora.

Proračunskim nadzorom provjeravaju se računovodstveni, financijski i ostali poslovni dokumenti za tekuću fiskalnu godinu, a po potrebi i za proteklo razdoblje. O obavljenom proračunskom nadzoru inspektori proračunskog nadzora sastavljaju zapisnik. Ako se proračunskim nadzorom utvrdi da su proračunska sredstva korištena suprotno Zakonu ili proračunu, inspektor proračunskog nadzora donosi odluku o povratu sredstava u proračun, a ako se proračunskim nadzorom utvrde radnje koje imaju obilježje kaznenog djela, privrednog prijestupa ili prekršaja, inspektor proračunskog nadzora podnosi zahtjev za pokretanje prekršajnog postupka nadležnom tijelu.

8.2.4. Državna revizija

Riječ revizija potječe od latinske riječi revidere što znači ponovno vidjeti i u skladu s tim revizija predstavlja naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja. Revizija je neovisno ispitivanje financijskih izvještaja ili onih financijskih informacija što se odnose na subjekt, onaj profitno usmjeren ili onaj koji to nije, bez obzira na njegovu veličinu ili zakonski oblik, kada je takvo ispitivanje potaknuto s namjerom izražavanja mišljenja o tome (Žager i Žager, 1996: 139).

Državnom revizijom ispituju se dokumenti, isprave, izvješća, sustav unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstveni i financijski postupci te druge evidencije radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 2011: čl.7).

Reviziji podliježu državni prihodi i rashodi, financijski izvještaji i financijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 2011: čl.6).

U skladu s time predmet državne revizije su prije svega:

- sredstva proračuna i različitih fondova za financiranje djelatnosti od javnog interesa,
- sredstva javnih poduzeća,
- sredstva javnih zajmova,

- sredstva solidarnosti,
- ostala namjenski prikupljena sredstva javnog karaktera.

Zadatak državne revizije je provjeravanje jesu li proračunska sredstva utrošena za namjenu za koju su dobivena i je li ta potrošnja bila u skladu sa zakonom. Državnom revizijom je obuhvaćeno i ocjenjivanje djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, kao i ocjenjivanje učinkovitosti ostvarivanja ciljeva pojedinih programa.

Državna revizija se obavlja u ime i za račun države. Obavlja ju **Državni ured za reviziju** kojim rukovodi **glavni državni revizor** kojeg imenuje Hrvatski sabor. **Državni ured za reviziju** eksterna je, stručna i nezavisna organizacija. Sukladno Zakonu (2011: čl.16) reviziju obavljaju **ovlašteni državni revizori**. Ovlašteni državni revizor je neovisna i stručna osoba koja posjeduje certifikat ovlaštenog državnog revizora.

Financijski izvještaji državnog proračuna, republičkih fondova, jedinica lokalne samouprave i uprave revidiraju se jednom godišnje. Revizije financijskih izvještaja ostalih poslovnih subjekata koji su u nadležnosti Državnog ureda za reviziju obavljaju se prema potrebi a prema godišnjem programu Državnog ureda za reviziju.

LITERATURA

1. Bajo, A. (2006) *Sustav proračuna – ornament ili sredstvo upravljanja državnim financijama*. Zagreb: Institut za javne financije.
2. Bičanić, N. et al. (2011) *Proračunsko računovodstvo: Primjena računskog plana s primjerima knjiženja*. I. izmijenjeno izdanje. Zagreb: TEB.
3. Bronić, M. i Urban, I. (2015) Otvorenost državnog proračuna – pogoršanje kvalitete i opsežnosti informacija o državnim prihodima i rashodima. *Aktualni osvrt*. Br. 85, str. 1-4.
4. Broz Tominac, S. et al. (2015) *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*. Zagreb: TIM4PIN.
5. Budimir, V. (2011) *Računovodstvene informacije i mjerenje uspješnosti u funkciji upravljanja proračunskih korisnika*. Doktorska disertacija. Zagreb: Ekonomski fakultet.
6. Crnković, B. (1997) *Interna revizija*. Zagreb : Mikrorad.
7. Dražić Lutilsky, I. et al. (2010) *Računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
8. Dremel, N. et al. (2011) *Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika*. III. izmijenjena i dopunjena naklada. Zagreb: RRiF plus.
9. IFAC (1996a) *Ocasional Paper 3 – Perspective on Accrual Accounting*. New York: International Federation of Accountant, Public Sector Committee.
10. IFAC (1996b) *Study 9 – Definition and Recognition of Revenues*. New York: International Federation of Accountant, Public Sector Committee.
11. Jelčić, B. (1980) *Financije u teoriji i praksi*. Zagreb: SNL.
12. Jelčić, B. (2002) *Javne financije*. Zagreb: RRiF Plus.
13. Musgrave, R. i Musgrave, P. (1995) *Javne financije u teoriji i praksi*. Zagreb: institut za javne financije.
14. Narodne novine (2016) *Kodeks strukovne etike unutarnjih revizora u javnom sektoru*. Zagreb: Narodne novine 42/16.
15. Narodne novine (2017) *Naredba o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2017. godini*. Zagreb: Narodne novine, 11/2017.
16. Narodne novine (2015) *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine 3/15, 93/, 135/15 i 2/17.
17. Narodne novine (2017) *Pravilnik o porezu na dohodak*. Zagreb: Narodne novine, 1/17.
18. Narodne novine (2010) *Pravilnik o proračunskim klasifikacijama*. Narodne novine, 26/10 o 120/13.
19. Narodne novine (2014) *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu*. Zagreb: Narodne novine, 124/14, 115/15 i 87/16.
20. Narodne novine (2016) *Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru*. Zagreb: Narodne novine 42/16.
21. Narodne novine (2015) *Registar korisnika proračuna*. Zagreb: Narodne novine, 68/2015.
22. Narodne novine (2008) *Zakon o doprinosima*. Zagreb: Narodne novine, 84/08, 152/08, 94/09, 18/11, 22/12, 144/12, 148/13, 41/14, 143/14, 115/16

23. Narodne novine (2011) *Zakon o Državnom uredu za reviziju*. Zagreb: Narodne novine, 80/11.
24. Narodne novine (2010) *Zakon o fiskalnoj odgovornosti*. Zagreb: Narodne novine, 139/10 i 19/14.
25. Narodne novine (2012) *Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom*. Narodne novine, 133/12 i 115/16.
26. Narodne novine (2016) *Zakon o izvršavanju državnog proračuna za 2017. godinu*. Zagreb: Narodne novine, 119/16.
27. Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu*. Zagreb: Narodne novine, 87/08, 136/12 i 15/15.
28. Narodne novine (2016) *Zakon o porezu na dohodak*. Zagreb: Narodne novine, 15/16.
29. Narodne novine (2015) *Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru*. Zagreb: Narodne novine, 78/15.
30. Ott, K. et al. (2009) *Proračunski vodič za građane*. 2. promijenjeno izdanje. Zagreb: Institut za javne financije.
31. TEB (2003) *Sustav državne riznice i proračuna lokalne i područne samouprave*. Zagreb: TEB – poslovno savjetovanje.
32. Vašiček, D. et al. (2007) *Računovodstvo proračuna*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
33. Vašiček, D. (2004) *Učinci izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu financijskih izvještaja proračuna*. Magistarski rad. Rijeka: Ekonomski fakultet.
34. Vašiček, D. i Vašiček, V. (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci.
35. Vašiček, V. (1997) *Računovodstveno informacijski sustav kao podrška izvršavanju ciljeva proračuna*. Doktorska disertacija. Zagreb: Ekonomski fakultet.
36. K. Žager i L. Žager (1996) *Računovodstveni standardi, financijski izvještaji i revizija*. Zagreb: Inženjerski biro.

POPIS SHEMA KNJIŽENJA

1. Shema knjiženja 1. Izravna naplata prihoda
2. Shema knjiženja 2. Prihodi čijoj naplati prethodi izdavanje obračuna
3. Shema knjiženja 3. Priznavanje i evidentiranje prihoda od prodaje nefinancijske imovine
4. Shema knjiženja 4. Izravna isplata rashoda
5. Shema knjiženja 5. Rashodi čijoj isplati prethodi primitak računa
6. Shema knjiženja 6. Priznavanje i evidentiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine
7. Shema knjiženja 7. Priznavanje i evidentiranje izdataka
8. Shema knjiženja 8. Priznavanje i evidentiranje primitaka
9. Shema knjiženja 9. Utvrđivanje ukupnih prihoda, primitaka, rashoda i izdataka
10. Shema knjiženja 10. Sučeljavanje po razinama

POPIS NALOGA ZA KNJIŽENJE

1. Nalog za knjiženje 1. Prihodi poslovanja – primjer 1.
2. Nalog za knjiženje 2. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine – primjer 2.
3. Nalog za knjiženje 3. Rashodi poslovanja – primjer 3.
4. Nalog za knjiženje 4. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine – primjer 4.
5. Nalog za knjiženje 5. Dani zajmovi – primjer 5.
6. Nalog za knjiženje 6. Priljeni zajmovi – primjer 6.
7. Nalog za knjiženje 7. Nabava zemljišta – primjer 7.
8. Nalog za knjiženje 8. Nabava zaštitnog znaka – primjer 8.
9. Nalog za knjiženje 9. Izgradnja građevinskog objekta – primjer 9.
10. Nalog za knjiženje 10. Kupnja stroja – primjer 10.
11. Nalog za knjiženje 11. Kupnja terenskog vozila – primjer 11.
12. Nalog za knjiženje 12. Kupnja knjiga – primjer 12.
13. Nalog za knjiženje 13. Kupnja programa – primjer 13.
14. Nalog za knjiženje 14. Kupnja predujmom – primjer 14.
15. Nalog za knjiženje 15. Kupnja predujmom uz zatvaranje u sljedećoj godini – primjer 15.
16. Nalog za knjiženje 16. Dodatno ulaganje na građevinskim objektima – primjer 16.
17. Nalog za knjiženje 17. Dodatno ulaganje na opremi – primjer 17.
18. Nalog za knjiženje 18. Nabava imovine uz plaćanje preko riznice – primjer 18.
19. Nalog za knjiženje 19. Nabava imovine uz plaćanje preko riznice – primjer 19.
20. Nalog za knjiženje 20. Nabava imovine uz robni kredit – primjer 20.
21. Nalog za knjiženje 21. Nabava pohranjenih djela – primjer 21.
22. Nalog za knjiženje 22. Nabava pohranjenih djela – primjer 22.
23. Nalog za knjiženje 23. Donacije unutar sustava proračuna – primjer 23.

24. Nalog za knjiženje 24. Donacije unutar sustava proračuna – primjer 24.
25. Nalog za knjiženje 25. Donacije dane neprofitnim organizacijama – primjer 25.
26. Nalog za knjiženje 26. Primljene donacije – primjer 26.
27. Nalog za knjiženje 27. Prodaja višegodišnjih nasada po knjigovodstvenoj vrijednosti – primjer 27.
28. Nalog za knjiženje 28. Prodaja namještaja po vrijednosti manjoj od knjigovodstvene – primjer 28.
29. Nalog za knjiženje 29. Prodaja namještaja po vrijednosti većoj od knjigovodstvene – primjer 29.
30. Nalog za knjiženje 30. Obračun ispravka vrijednosti i rashoda dugotrajne imovine – primjer 30.
31. Nalog za knjiženje 31. Obračun ispravka vrijednosti i rashoda dugotrajne imovine – primjer 31.
32. Nalog za knjiženje 32. Evidencija sitnog inventara u upotrebi – primjer 32.
33. Nalog za knjiženje 33. Evidencija sitnog inventara na zalihama i prijenos u uporabu – primjer 33.
34. Nalog za knjiženje 34. Obračun plaće – primjer 34.
35. Nalog za knjiženje 35. Obračun plaće – primjer 35.
36. Nalog za knjiženje 36. Isplata regresa – primjer 36.
37. Nalog za knjiženje 37. Obračun putnih troškova – primjer 37.
38. Nalog za knjiženje 38. Rashodi za materijal i energiju – primjer 38.
39. Nalog za knjiženje 39. Vremenski razgraničeni rashodi – primjer 39.
40. Nalog za knjiženje 40. Rashodi za usluge – primjer 40.
41. Nalog za knjiženje 41. Troškovi pri zajedničkom korištenju poslovnog prostora – primjer 41.
42. Nalog za knjiženje 42. Troškovi intelektualnih usluga – primjer 42.
43. Nalog za knjiženje 43. Financijski rashodi – primjer 43.
44. Nalog za knjiženje 44. Subvencije – primjer 44.
45. Nalog za knjiženje 45. Pomoći unutar proračuna – primjer 45.
46. Nalog za knjiženje 46. Donacije – primjer 46.
47. Nalog za knjiženje 47. Školarine – primjer 47.
48. Nalog za knjiženje 48. Porezni prihodi – primjer 48.
49. Nalog za knjiženje 49. Prihodi od doprinosa – primjer 49.
50. Nalog za knjiženje 50. Primljene pomoći od inozemnih organizacija – primjer 50.
51. Nalog za knjiženje 51. Pomoći iz proračuna – primjer 51.
52. Nalog za knjiženje 52. Prihodi od imovine – primjer 52.
53. Nalog za knjiženje 53. Prihodi od najma – primjer 53.
54. Nalog za knjiženje 54. Prihodi od doprinosa za šume – primjer 54.
55. Nalog za knjiženje 55. Uplata prihoda izravno u riznicu – primjer 55.
56. Nalog za knjiženje 56. Uplata prihoda na račun/blagajnu korisnika – primjer 56.

57. Nalog za knjiženje 57. Prihodi kod korisnika lokalnih proračuna – primjer 57.
58. Nalog za knjiženje 58. Prihodi od donacija – primjer 58.
59. Nalog za knjiženje 59. Prihodi iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti – primjer 59.
60. Nalog za knjiženje 60. Prihodi od kazni – primjer 60.
61. Nalog za knjiženje 61. Blagajničko poslovanje – primjer 61.
62. Nalog za knjiženje 62. Devizna blagajna – primjer 62.
63. Nalog za knjiženje 63. Kratkoročne financijske transakcije – primjer 63.
64. Nalog za knjiženje 64. Potraživanja od zaposlenika za više plaćene iznose – primjer 64.
65. Nalog za knjiženje 65. Naplata potraživanja čekom i mjenicom – primjer 65.
66. Nalog za knjiženje 66. Kratkoročni depoziti – primjer 66.
67. Nalog za knjiženje 67. Primljeni kratkoročni zajmovi – primjer 67.
68. Nalog za knjiženje 68. Primljeni dugoročni zajmovi – primjer 68.
69. Nalog za knjiženje 69. Dani dugoročni zajmovi – primjer 69.
70. Nalog za knjiženje 70. Dugoročni depoziti – primjer 70.
71. Nalog za knjiženje 71. Ulaganje u dionice i obveznice – primjer 71.
72. Nalog za knjiženje 72. Ulaganje u komercijalne zapise – primjer 72.
73. Nalog za knjiženje 73. Izdavanje obveznica – primjer 73.
74. Nalog za knjiženje 74. Izdavanje trezorskih zapisa – primjer 74.
75. Nalog za knjiženje 75. Prodaja dionica – primjer 75.
76. Nalog za knjiženje 76. Obračunati rashodi – primjer 76.
77. Nalog za knjiženje 77. Prihodi budućeg razdoblja – primjer 77.
78. Nalog za knjiženje 78. Ispravci knjiženja – primjer 78.
79. Nalog za knjiženje 79. Ispravci knjiženja – primjer 79.
80. Nalog za knjiženje 80. Ispravci knjiženja – primjer 80.
81. Nalog za knjiženje 81. Utvrđivanje rezultata poslovanja – primjer 81.
82. Nalog za knjiženje 82. Raspodjela rezultata poslovanja – primjer 82.
83. Nalog za knjiženje 83. Utvrđivanje rezultata poslovanja – primjer 83.
84. Nalog za knjiženje 84. Evidencija poslovnih događaja u razdoblju 1.1. – 31.1. – primjer 89.

POPIS SLIKA

Slika 1. Klasifikacija nefinancijske imovine kod nabave i otpisa dugotrajne imovine

POPIS TABLICA

- Tablica 1. Obračun ispravka vrijednosti – primjer 30.
- Tablica 2. Obračun ispravka vrijednosti – primjer 30. - rješenje
- Tablica 3. Obračun ispravka vrijednosti – primjer 31.
- Tablica 4. Obračun ispravka vrijednosti – primjer 31. - rješenje

Tablica 5. Obračun plaće – primjer 34.

Tablica 6. Obračun plaće – primjer 35.

Tablica 7. Obračun drugog dohotka – primjer 42.

Tablica 8. Bilanca na dan 31.12. 20xx.g.

Tablica 9. Bilanca na dan 31.12.20x.g – primjer 84.

Tablica 10. Bilanca na dan 31.12.20x.g. – primjer 85.

Tablica 11. Bilanca na dan 31.12.20x.g. – primjer 86.

Tablica 12. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 01.01.-31.12.20xx.g. – primjer 87.

Tablica 13. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 01.01.-31.12.20xx.g. – primjer 88.

Tablica 14. Račun prihoda i rashoda

Tablica 15. Račun zaduživanja / financiranja

Tablica 14. Bilanca na početku razdoblja – primjer 89.

Tablica 15. Bilanca na kraju razdoblja – primjer 89.