

Specifičnosti računovodstva u djelatnosti socijalne skrbi

Stanić, Dalibor

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:811262>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-17**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Sveučilišni prijediplomski studij, Financijski menadžment

Dalibor Stanić

Specifičnosti računovodstva u djelatnosti socijalne skrbi

Završni rad

Osijek, 2023.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Sveučilišni prijediplomski studij, Financijski menadžment

Dalibor Stanić

Specifičnosti računovodstva u djelatnosti socijalne skrbi

Završni rad

Kolegij: Računovodstvo

JMBAG: 0010004646

e-mail: dalibor.stanic@efos.hr

Mentor: izv. prof. dr. sc. Blaženka Hadrović Zekić

Osijek, 2023.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Economics and Business in Osijek
University Undergraduate Study, Financial Management

Dalibor Stanić


Specifics of accounting in social welfare activities

Final paper

Osijek, 2023.

IZJAVA

O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, PRAVU PRIJENOSA INTELKTUALNOG VLASNIŠTVA, SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je _____završni_____ (navesti vrstu rada: završni / diplomski / specijalistički / doktorski) rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*. 
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o visokom obrazovanju i znanstvenoj djelatnosti, NN 119/2022).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta/studentice: Dalibor Stanić

JMBAG: 0010004646

OIB: 93314664590

e-mail za kontakt: dalibor.stanic@efos.hr

Naziv studija: Financijski menadžment

Naslov rada: Specifičnosti računovodstva u djelatnosti socijalne skrbi

Mentor/mentorica rada: izv. prof. dr. sc. Blaženka Hadrović Zekić

U Osijeku, 15.09.2023. godine

Potpis _____



Specifičnosti računovodstva u djelatnosti socijalne skrbi

SAŽETAK

Socijalna skrb je djelatnost od javne važnosti. Veći dio sredstava potreban za pružanje usluga socijalne skrbi osigurava se iz državnog proračuna i proračuna gradova, općina i županija koji su najčešće i osnivači pružatelja tih usluga. Pružatelji socijalnih usluga osnovani od strane države ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave moraju, kao i njihovi osnivači, primjenjivati pravila proračunskog računovodstva za evidentiranje svojih poslovnih promjena. Kako bi se osiguralo praćenje trošenja tih sredstava, u sustavu proračunskog računovodstva je unutar propisanih klasifikacija osigurano evidentiranje specifičnih rashoda ove djelatnosti, što pokazuje ne samo važnost ove djelatnosti nego i veličinu udjela u rashodima unutar pojedinačnih proračuna, kao i proračuna opće države. Ovaj završni rad daje pregled načela proračunskog računovodstva, njegove specifičnosti u odnosu na ostale vrste računovodstvenih sustava, kao i smjernice EU za moguće buduće promjene. Naglasak u radu je na klasifikacijama i evidentiranju rashoda usluga socijalne skrbi kao bitnih proračunskih stavki.

Ključne riječi: računovodstvo, proračunsko računovodstvo, socijalna skrb

Specifics of accounting in social welfare activities

ABSTRACT

Social care is an activity of public importance. Most of the funds needed to provide social care services is provided from the state budget and the budgets of cities, municipalities and counties that are usually the founders of the providers of these services. Social service providers established by states or units of local and regional self-government must, like their founders, apply the rules of government accounting to implement the business changes. In order to ensure the monitoring of the spending of these funds, it is in the government accounting system within the prescribed classifications that the recording of specific expenses of this activity is ensured, which shows not only the importance of this activity but also the size of the share in expenditures within individual budgets, as well as the budget of the general government. This thesis provides an overview of the government accounting principles, its specifics in relation to other types of accounting system, as well as EU guidelines for possible future changes. Emphasis in the thesis is on classifications and recording of expenditure on social care services as essential budget items.

Keywords: accounting, government accounting, social care

SADRŽAJ

1. Uvod	1
2. Specifičnosti proračunskog računovodstva	3
2.1. Zakonski okvir računovodstva proračuna	3
2.2. Temeljna računovodstvena načela	4
2.3. Proračunske klasifikacije	6
3. Financijski izvještaji u proračunskom računovodstvu	13
3.1. Bilanca	16
3.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima	21
3.3. Izvještaj o rashodima po funkcijskoj klasifikaciji	27
3.4. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza	28
3.5. Izvještaj o obvezama	29
3.6. Bilješke uz financijske izvještaje	29
3.7. Izvještaj o izvršenju proračuna i financijskog plana	30
4. Specifičnosti računovodstva u djelatnosti socijalne skrbi	32
5. Zaključak	36
Literatura	38
Popis slika	40
Popis tablica	40

1. Uvod

Država se promatra kao jedinstveni ekonomski subjekt sastavljen od institucionalnih jedinica. Hrvatski sabor i Vlada Republike Hrvatske (Ministar financija) donose niz zakonskih i podzakonskih propisa proračunskog računovodstva kojih se moraju pridržavati sve institucionalne jedinice pri priznavanju i bilježenju poslovnih promjena kako bi bilo moguće izraditi objedinjene (konsolidirane) financijske izvještaje opće države. Zakonski i podzakonski propisi temelje se na međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRSJS): International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Oni predstavljaju osnovu harmonizacije državnog računovodstva na međunarodnoj razini. Ulaskom u članstvo u Europskoj uniji Hrvatska mora udovoljiti nizu zahtjeva vezanih uz izvještavanje o državnim financijama i proračunskoj potrošnji. Očekuje se da će Europska unija izraditi harmonizirane računovodstvene standarde za javni sektor u Europskoj uniji: European Public Sector Accounting (EPSAS) koji će se temeljiti na već postojećim međunarodnim standardima (IPSAS).

Socijalna skrb važna je djelatnost od javnog interesa, stoga se većina usluga financira sredstvima državnog proračuna, te proračuna gradova, općina i županija. Djelatnost socijalne skrbi obuhvaća čitav niz različitih pravnih subjekata te fizičkih osoba, od centara za socijalnu skrb, domova za starije i nemoćne, obiteljskih domova, do ustanova koje se bave specifičnim potrebama građana (centri za pružanje usluge u zajednici, pučke kuhinje i sl.). Velik broj pravnih osoba, pružatelja socijalnih usluga osnovan je od strane države ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (JLP(R)S) te su stoga temeljem Pravilnika o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika upisani u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Upisom u navedeni Registar obvezni su poslovne događaje evidentirati primjenom propisa proračunskog računovodstva. Ostali pravni subjekti u sustavu socijalne skrbi (npr. udruge, trgovačka društva), kao i fizičke osobe, poslovne promjene evidentiraju temeljem propisa koji reguliraju druge oblike računovodstvenih sustava (neprofitno računovodstvo i sl.). Ovaj rad će se prvenstveno baviti proračunskim računovodstvom.

Cilj rada je prikazati specifičnosti računovodstva u djelatnosti socijalne skrbi kroz koju se pružaju brojne usluge socijalno ugroženim osobama, kao i osobama kojima je potrebna pomoć

zbog specifičnih potreba nastalih zbog invalidnosti, bolesti, starosti, nepovoljnih osobnih ili obiteljskih okolnosti i dr., kako bi im se unaprijedila kvaliteta života, aktivno ih se uključilo u društvo i osnažilo za samostalno zadovoljavanje osnovnih životnih potreba.

Rad se temelji na istraživanjima propisa proračunskog računovodstva, kao i primjera primjena tih propisa u praksi u djelatnosti socijalne skrbi. Metode istraživanja koje su pri tome korištene su: sinteza (spajanje jednostavnih sudova u složenije), analiza (rašćlanjivanje složenih sudova na jednostavnije), indukcija (zaključivanje kod kojeg se od pojedinačnih zaključaka dolazi do općih), dedukcija (Izvođenje suda od općeg k posebnom ili pojedinačnom), komparacija (uspoređivanje istih ili srodnih činjenica, procesa, pojava i odnosa te utvrđivanje sličnosti i razlika u njihovom ponašanju i intenzitetu) i metoda klasifikacije (podjela općeg na posebne pojmove, u okviru njegovog opsega).

Završni rad sastoji se sastoji od 5 poglavlja. U uvodnom poglavlju je predstavljen cilj rada i sadržaj rada. U drugom poglavlju su predstavljene specifičnosti proračunskog računovodstva: zakonski okvir, temeljna računovodstvena načela i proračunske klasifikacije. Treće poglavlje kroz pojedine zakonom propisane izvještaje donosi specifičnosti u samoj primjeni proračunskog računovodstva. Četvrto poglavlje donosi specifičnosti računovodstva u djelatnostima socijalne skrbi, a posljednje, peto poglavlje je zaključak rada temeljem izloženih činjenica.

2. Specifičnosti proračunskog računovodstva

Različiti subjekti koji su pravne i fizičke osobe svojim svakodnevnim radom sudjeluju u gospodarstvu (ekonomiji) države. Ovisno o specifičnosti njihovog poslovanja, zakonom su propisana pravila kojih se moraju pridržavati te financijski izvještaji koje moraju predavati. Proračunsko računovodstvo tako ima svoje specifičnosti u odnosu na druge računovodstvene sustave.

2.1. Zakonski okvir računovodstva proračuna

Računovodstvo proračuna obuhvaća izradu proračuna države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te financijskih planova proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Financijski planovi proračunskih korisnika sastavni su dio proračuna osnivača. Proračuni i financijski planovi moraju biti uravnoteženi te stoga planirani prihodi i primici moraju biti jednaki planiranim rashodima i izdacima. Proračuni i financijski planovi donose se za proračunsku godinu. U okviru proračuna, tj. planova uključene su projekcijama prihoda i primitaka, te rashoda i izdataka za naredne dvije godine.

Država i JLP(R)S dužni su pratiti izvršavanje svojih proračuna na razini prihoda i primitaka, te rashoda i izdataka pa su stoga i proračunski i izvanproračunski korisnici obvezni pratiti izvršavanje svojih financijskih planova i izrađivati izvještaje na razini pravnog subjekta koristeći propisane proračunske klasifikacije. Izvještaji proračunskih korisnika dio su konsolidiranih izvještaja njihovih osnivača. Cjelokupni proces, kao i klasifikacija korisnika na proračunske i izvanproračunske, te sve ostala područja bitna za proračunsko računovodstvo definirani su kroz nekoliko zakonskih i podzakonskih propisa:

- Zakon o proračunu (NN 144/21),
- Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20),
- Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvan proračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika (NN 128/09, 142/14 i 23/19),
- Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10, 120/13 i 1/20),

- Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 37/2022),
- Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna (NN 85/2023).

Osim navedenog zakona i pravilnika, doneseni su drugi zakonski i podzakonski akti kojima se uređuje pitanje fiskalne odgovornosti, zaduživanja, davanja jamstava i suglasnosti JLP(R)S-a i drugi akti kojima se reguliraju pitanja vezana uz potrošnju proračunskih sredstava te proračunskog nadzora.

Polazni zakon za proračunsko računovodstvo je Zakon o proračunu (NN 144/21) koji u glavi X. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO definira sadržaj proračunskog računovodstva, njegova načela i primjenu, poslovne knjige i isprave, načela iskazivanja imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda te financijsko izvještavanje. Proračunsko računovodstvo se dalje uređuje pravilnicima koji su definirani u istom Zakonu, a za čije donošenje je ovlašten ministar financija.

Obveznici primjene Zakona o proračunu su državni proračun i proračuni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, te proračunski korisnici državnog proračuna i proračuna JLP(R)S-a. Također se odnosi na izvanproračunske korisnike državnog i proračuna JLP(R)S upisane u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

2. 2. Temeljna računovodstvena načela

U odnosu na računovodstvo poduzetnika, te neprofitno računovodstvo, gdje se prihodi i rashodi evidentiraju prema načelima nastanka poslovnog događaja, u proračunskom računovodstvu se primjenjuje modificirano računovodstveno načelo nastanka događaja, uz primjenu dvojnog knjigovodstva.

Uredbom o računovodstvu proračuna iz 1994. godine (NN 92/94) Vlada Republike Hrvatske je bila propisala da se priznavanje prihoda i primitaka, izdataka te drugih plaćanja evidentiranih u glavnoj knjizi proračunskog računovodstva provodi prema računovodstvenom načelu novčanog iskazivanja (novčano načelo, načelo blagajne). To znači da su se prihodi i primici priznavali u trenutku uplate (prema kriteriju mjerljivosti i raspoloživosti). Također su se izdaci i druga plaćanja priznavala u obračunskom razdoblju u kojem je nastala transakcija (u trenutku isplate).

Takav način iskazivanja prihoda i primitaka te izdataka je davao informacije o novčanom tijeku, ali je postojao problem kod utvrđivanja vrijednosti i strukture nepodmirenih obveza, potraživanja i imovine.

Izmjenom i dopunom uredbe o računovodstvu proračuna iz 2001. godine (NN 119/2001) uvodi se modificirano računovodstveno načelo nastanka događaja čime se uvodi priznavanje rashoda na temelju nastanka poslovnog događaja (u razdoblju na koji se odnose, neovisno o trenutku plaćanja). Donošenjem Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu u isto vrijeme (NN 119/2001), omogućava se evidentiranje rashoda i izdataka prema novom računskom planu temeljem novog načela čime je omogućeno praćenje nepodmirenih obveza. Priznavanje prihoda je i dalje ostalo prema kriteriju mjerljivosti i raspoloživosti (novčanom načelu). Uvođenjem kategorije obračunatih prihoda poslovanja omogućeno je praćenje dijela potraživanja.

Osim prihoda i primitaka, po računovodstvenom načelu nastanka događaja evidentira se i nefinancijska imovina primjenom metode povijesnog troška, neovisno da li se radi o kratkotrajnoj ili dugotrajnoj imovini. Početno se iskazuje po trošku nabave, odnosno po procijenjenoj vrijednosti evidentiranjem u cijelosti kao rashod u trenutku nabave, neovisno o tome da li je nabavljena imovina plaćena ili nije.

Trenutno važeći Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu donesen 2014. uz niz izmjena (NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20) zadržao je modificirano računovodstveno načelo nastanka događaja iz 2001. godine.

Europska Komisija i Eurostat promoviraju implementaciju obračunske računovodstvene osnove (prema nastanku događaja) u svim zemljama EU i razvoj Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS), temeljenim na obračunskoj osnovi i IPSAS standardima čijom bi se primjenom osigurala usporedivost financijskog izvještavanja na razini EU. „Usvajanjem harmoniziranih računovodstvenih standarda na obračunskoj osnovi stvorio bi se bolji informacijski sustav koji bi pridonio boljem donošenju odluka o pružanju javnih usluga, omogućio održivost javnih financija i u konačnici bi se stvorilo pozitivno nasljeđe za buduće generacije.“ (Pajković, 2022:12)

2.3. Proračunske klasifikacije

Prema Pravilniku o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10, 120/13 i 1/20), proračunske klasifikacije čine okvir kojim se iskazuju i sustavno prate prihodi i primici te rashodi i izdaci po nositelju, cilju, namjeni, vrsti, lokaciji i izvoru financiranja. Proračunske klasifikacije su:

- organizacijska
- programska
- funkcijska
- ekonomska
- lokacijska
- izvori financiranja

Organizacijska klasifikacija dijeli proračun hijerarhijski na povezane i međusobno usklađene cjeline proračuna s obzirom na odnose prava i odgovornosti. Proračun se dijeli na razdjelje koji se dalje dijele na glave. Glave se dijele na proračunske korisnike. Glava može pripadati samo jednom razdjelu, a proračunski korisnik može pripadati samo jednoj glavi.

Na razini proračuna, razdjeli se dodjeljuju ministarstvima i onim proračunskim korisnicima državnog proračuna koji su izravno odgovorni Hrvatskom saboru ili predsjedniku Republike Hrvatske (državni zavodi, pravobranitelji, državne agencije i sl.). Na razini JLP(R)S-a status razdjela se može dodijeliti izvršnim, predstavničkim ili upravnim tijelima (gradski ured, županijski upravni odjel, tajništvo županije, služba za određene poslove i sl.).

Razdjelu se dodjeljuje troznamenasta oznaka. Oznaka glave je peteroznamenasti broj kod kojeg prve tri znamenke označavaju razdjel kojem glava pripada, a sljedeće dvije su oznaka glave unutar tog razdjela. Proračunski korisnik može imati oznaku koja se sastoji od dvije, tri, četiri ili pet znamenki.

Proračun Grada Zagreba za 2023. je podijeljen na 16 razdjela: Ured gradonačelnika, 11 gradskih ureda, 1 gradski zavod, 1 služba Grada te 2 stručne službe. Razdjeli su dalje podijeljeni na 36 glava. Tako je razdjel 021 Gradski ured za socijalnu zaštitu, zdravstvo, branitelje i osobe s invaliditetom podijeljen na 10 glava, od kojih 1 glava predstavlja prihode i rashode samog ureda, a preostale glave pojedinačne (Dom „Duga – Zagreb“) ili skupine ustanova (domovi za starije osobe) koje su u nadležnosti navedenog ureda.

Grad Zagreb

Razdjel **021** Gradski ured za socijalnu zaštitu, zdravstvo, branitelje i osobe
s invaliditetom

Glava **02101** Gradski ured za socijalnu zaštitu, zdravstvo, branitelje i
osobe s invaliditetom

Glava **02106** Dom za djecu i odrasle – žrtve obiteljskog nasilja „Duga
– Zagreb“

Proračunski korisnik **0210642057** Dom „Duga – Zagreb“

(Izvor: Proračun Grada Zagreba za 2023. godinu)

Programska klasifikacija definira programe, aktivnosti i projekte unutar proračuna. Programi koji su usmjereni ispunjenju ciljeva Strategije Vladinih programa za trogodišnje razdoblje, odnosno strateških dokumenata jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave nazivaju se glavni programi. Programi se sastoje od jedne ili više aktivnosti, odnosno projekata. Aktivnost i projekt mogu pripadati samo jednom programu. Aktivnost nema definirano vrijeme trajanja. Projekti imaju unaprijed utvrđeno vrijeme trajanja i oni se planiraju jednokratno kao tekući ili kapitalni (ulaganje u povećanje imovine). Glavni program označava se troznamenkastom oznakom od kojih je prva znamenka slovo A do Z, a druge dvije su brojke u rasponu od 01 do 99. Program se označava četveroznamenkastim brojem u rasponu od 1000 do 9999. Oznaka aktivnosti, tekućeg ili kapitalnog projekta označava se slovom A (aktivnost), T (tekući projekt) ili K (kapitalni projekt). Iza slova dodaje se šestoznamenkasti broj u rasponu od 10001 do 999999.

U ranije spomenutoj glavi Proračuna Grada Zagreba: 02101 Gradski ured za socijalnu zaštitu, zdravstvo, branitelje i osobe s invaliditetom, definirano je 7 programa koji su dalje raščlanjeni na 44 aktivnosti i 13 tekućih projekata čija provedba doprinosi ispunjenju ciljeva pojedinih programa. Ova glava u 2023. godini nema kapitalnih projekata.

Glava 02101 Gradski ured za socijalnu zaštitu, zdravstvo, branitelje i
osobe s invaliditetom

Program **1421** Programi socijalne zaštite – ustanova socijalne zaštite

Aktivnost **A142105** Socijalne ustanove

Tekući projekt **T142101** Projekti temeljem operativnog programa

Konkurentnost i kohezija

Funkcijska klasifikacija odnosi se na klasifikaciju rashoda u skladu s namjenom. Brojčane oznake i nazivi funkcijske klasifikacije razvrstane su u razrede, skupine i podskupine po hijerarhijskoj strukturi prema međunarodnoj klasifikaciji funkcija države (COFOG) Ujedinjenih naroda. Rashodi svake aktivnosti ili projekta iskazani prema računima ekonomske klasifikacije označeni su oznakom funkcijske klasifikacije. Prva razina (razred) označena je dvoznamenkastim brojem u rasponu od 01 do 10. Druga razina označena je troznamenkastim brojem kod kojeg prve dvije znamenke označavaju nadređeni razred, a treća znamenka označava skupinu u rasponu od 1 do 9. Treća razina označena je četveroznamenkastim brojem. Prve tri znamenke su oznaka pripadajuće skupine, a četvrta znamenka u rasponu od 0 do 9 označava podskupinu. Razredi klasifikacije su:

- 01 Opće javne usluge
- 02 Obrana
- 03 Javni red i sigurnost
- 04 Ekonomski poslovi
- 05 Zaštita okoliša
- 06 Usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice
- 07 Zdravstvo
- 08 Rekreacija, kultura i religija
- 09 Obrazovanja
- 10 Socijalna zaštita

Ekonomska klasifikacija razvrstava prihode i primitke po prirodnim vrstama, a rashode i izdatke prema ekonomskoj namjeni kojoj služe. Računi ekonomske klasifikacije propisani su do pete razine i razvrstani u razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune. Ukoliko je potrebno mogu se detaljnije raščlaniti otvaranjem analitičkih računa. Računi ekonomske klasifikacije odgovaraju računima Računskog plana za proračunsko računovodstvo razreda 3 – 8 (osim skupina: 39, 49, 59, 69, 79 i 89):

- 3 rashodi poslovanja
- 4 rashodi za nabavu nefinancijske imovine
- 5 izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova
- 6 prihodi poslovanja
- 7 prihodi od prodaje nefinancijske imovine
- 8 primici od financijske imovine i zaduživanja

Lokacijskom klasifikacijom razvrstavaju se rashodi i izdaci prema županijama, gradovima i općinama u Republici Hrvatskoj ili prema drugim državama. Brojčane oznake županija, gradova i općina su troznamenaste od kojih je kod županije i kod inozemstva prva znamenka 9, a kod gradova i općina je prva znamenka u rasponu od 0 do 8. Brojčane oznake lokacijske klasifikacije vežu se uz brojčanu oznaku aktivnosti ili projekta ili uz svaku transakciju ili poslovni događaj ukoliko nije moguće uspostaviti jednoznačnu vezu s pojedinom aktivnosti ili projektom.

Republika Hrvatska kao cjelina nosi oznaku 999, županije 9XX, gdje je XX redni broj županije. Gradovi nisu brojčanom oznakom direktno vezani uz županiju:

- 999 Republika Hrvatska
 - 914 Osječko – baranjska županija
 - 002 Antunovac
 - 016 Belišće
 - 312 Osijek
 - 921 Grad Zagreb (županija)
 - 133 Grad Zagreb (grad)

Brojčana oznaka za inozemstvo u cjelini je 998, za Europsku uniju 930, a brojčane oznake zemalja su dalje razvrstane: članice Europske unije (brojčane oznake od 931 – 957) i ostale europske države (brojčane oznake 961 – 965). Ostale države se klasificiraju kao 998.

- 998 inozemstvo
 - 930 Europska unija
 - 931 Austrija
 - 944 Italija
 - 961 Bosna i Hercegovina

Klasifikacija sadrži i posebne kategorije koje obuhvaćaju pojedine cjeline Republike Hrvatske:

- 991 područje od posebne državne skrbi
- 992 otoci
- 993 brdsko – planinska područja

Izvori financiranja su skupine prihoda i primitaka iz kojih se podmiruju rashodi i izdaci. Prihodi i primici, kao i rashodi i izdaci se planiraju i u računovodstvu prate prema izvorima. Brojčane oznake izvora financiranja razvrstane su u razrede i skupine. Brojčana oznaka razreda je jednoznamenasti broj od 1 do 9. Oznaka skupine je dvoznamenkasti broj kod kojeg prva znamenka označava razred, a druga znamenka može biti u rasponu od 1 do 9. Izvori financiranja mogu se dodatno raščlanjivati na više znamenki. Izvori financiranja su:

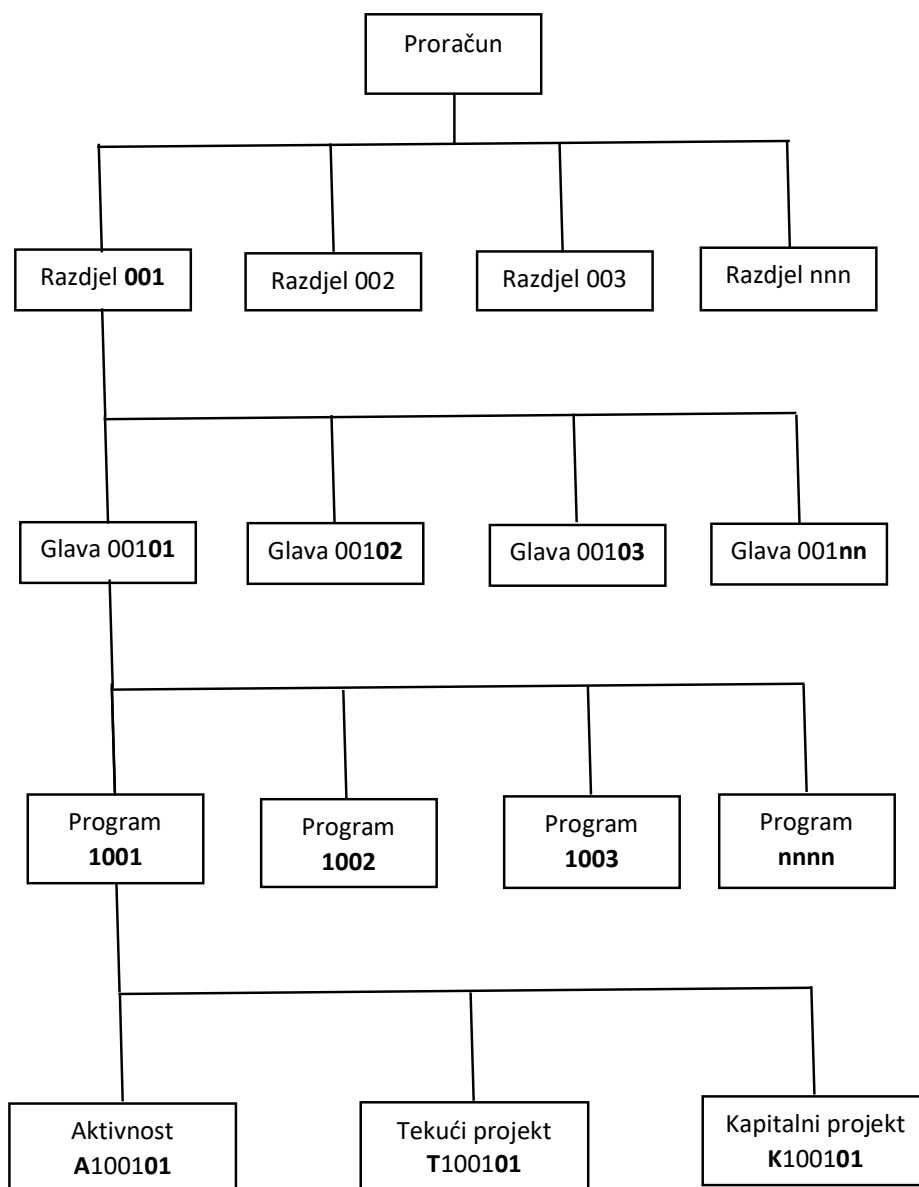
- 1 opći prihodi i primici
- 2 doprinosi
- 3 vlastiti prihodi
- 4 prihodi za posebne namjene
- 5 pomoći
- 6 donacije
- 7 prihodi od prodaje ili zamjene nefinancijske imovine i naknade s naslova osiguranja
- 8 namjenski primici

Donacije se npr. mogu raščlaniti:

- 6 donacije
 - 61 tuzemne donacije
 - 62 inozemne donacije

Iz navedene klasifikacije je vidljivo da se proračuni, ali i njihovi korisnici mogu financirati iz više različitih izvora.

Ministarstvo financija za potrebe državnog proračuna izrađuje vezne tablice u kojima je svakoj vrsti prihoda i primitaka (i rashoda i izdataka koje pokrivaju) po ekonomskoj klasifikaciji dodijeljena odgovarajuća oznaka izvora prihoda. Na isti način, uredi / odjeli za financije kod JLP(R)S izrađuju svoje vezne tablice pomoću kojih se povezuju prihodi i primici (i rashodi i izdaci) s odgovarajućim izvorima. Tako se na primjer prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija (ekonomska klasifikacija: 66) mogu povezati sa izvorom 3 (vlastiti prihodi - prodaja proizvoda i robe te pruženih usluga) ili izvorom 6 (donacije).



Slika 1. Struktura posebnog – programskog dijela proračuna,
 izrada autora prema Pravilniku o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10, 120/13 i 1/20)

Organizacijska i programska klasifikacija čine strukturu **posebnog dijela proračuna** (Slika 1.). Unutar svake aktivnosti, tekućeg ili kapitalnog projekta su prihodi i primici te rashodi i izdaci razvrstani prema ekonomskoj klasifikaciji (na razini skupine) grupirani prema izvorima financiranja. Dio rashoda i izdataka državnog proračuna dodatno se klasificira po lokacijskoj klasifikaciji u svrhu praćenja trošenja sredstava iz proračuna za provedbu određene aktivnosti, tekućeg ili kapitalnog projekta na teritoriji pojedine države, županije ili grada.

Aktivnost / tekući projekt / kapitalni projekt

Izvor 1

Prihodi i primici po ekonomskoj klasifikaciji

Rashodi i izdaci po ekonomskoj (i lokacijskoj) klasifikaciji

Izvor 2

Opći dio proračuna na sažet način donosi pregled prihoda i rashoda (Račun prihoda i rashoda) i primitaka i izdataka (Račun financiranja) razvrstanih prema ekonomskoj klasifikaciji i izvorima:

Prihod ili primitak po ekonomskoj klasifikaciji

Izvor 1

Izvor 2

Izvor n

Rashod ili izdatak po ekonomskoj klasifikaciji

Izvor 1

Izvor 2

Izvor n

U općem dijelu proračuna zasebno je iskazan ukupan rashod razvrstan prema kategorijama funkcijske klasifikacije bez raščlanjivanja po vrstama rashoda ekonomske klasifikacije.

3. Financijski izvještaji u proračunskom računovodstvu

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisuje oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se sastavljaju te obveze i rokove njihova podnošenja.

Uz osnovne financijske izvještaje koje srećemo u svim računovodstvenim sustavima: bilancu, izvještaj o prihodima i rashodima (kod profitnog je to račun dobiti i gubitka) i bilješke, u proračunskom računovodstvu propisani su i dodatni izvještaji: izvještaj o rashodima po funkcijskoj klasifikaciji, izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, te izvještaj o obvezama. Ti izvještaji nam daju informacije o stanju imovine, potraživanja, obaveza, te financijskom položaju proračunskog i izvanproračunskog korisnika, JP(R)S-a, te same države u cjelini.

Osim navedenih izvještaja, prati se izvršenje proračuna po pojedinim aktivnostima i programima, te izvorima unutar njih i izrađuju polugodišnji i godišnji izvještaji o izvršenju proračuna koristeći sve propisane klasifikacije. Sustav proračunskog računovodstva tako kroz svoje klasifikacije mora osigurati informacije i o izvršenju proračuna i o financijskom položaju proračunskog subjekta istovremeno.

„Dvojni karakter državnog računovodstva ima nužno kao posljedicu i postojanje dvojnog izvještajnog sustava. 'Proračunsko računovodstvo' primarno osigurava podatke i informacije o izvršenju proračuna za fiskalnu (proračunsku) godinu, pri čemu o zakonskoj regulativi ovisi koje se dodatne informacije predočavaju o učincima tog izvršavanja na resurse i obveze. Integralno računovodstvo države kao entiteta rezultira cjelovitim izvještajnim sustavom koji uz prihode i rashode prezentira i promjene financijskog položaja. Dakle, predstavlja državni entitet analogno komercijalnom subjektu.“ (Vašiček, 2009:407)

Svaki proračunski i izvanproračunski korisnik i razdjel izrađuju i predaju svoje zasebne izvještaje. Izvještaj o prihodima i primicima te rashodima i izdacima izrađuje se svaka tri mjeseca i obuhvaća kumulativno podatke od početka godine. Za pojedina razdoblja se izrađuju i drugi izvještaji (o obvezama i sl.) ovisno da li se radi o proračunu ili korisniku. Na kraju godine se predaju svi izvještaji. Nakon predaje pojedinačnih polugodišnjih i godišnjih izvještaja proračunskih i izvanproračunskih korisnika i razdjela, izrađuju se konsolidirani financijski

izvještaji u kojima država i JLP(R)S objedinjuju pojedine izvještaje svojih razdjela i proračunskih korisnika, odnosno, po isteku godine se objavljuje konsolidirani izvještaj centralne države. Sredstva koja nadležni razdjeli doznačuju svojim proračunskim korisnicima se izostavljaju iz konsolidiranih izvještaja jer se radi o transferima koji su prikazani u izvještaju razdjela i izvještaju proračunskog korisnika u istom iznosu i ne predstavljaju novi prihod ili rashod na razini države, odnosno jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave.

„Podaci iz konsolidiranih financijskih izvještaja i izvještaja o izvršenju proračuna izvor su za statističko praćenje javne potrošnje, ali i za nadzor nad javnom potrošnjom. Standardizirani pristup obradi i prezentiranju podataka na svim razinama vlasti pridonosi usporedivosti podataka, njihovoj vjerodostojnosti, razumijevanju podataka od strane korisnika i transparentnosti.“ (Vašiček, Vašiček, 2016:63)

Za korisnike proračunskog računovodstva propisan je računski plan koji je osnova za evidentiranje poslovnih promjena. Također su propisani obrasci financijskih izvještaja koji sadrže račune iz propisanog računskog plana, tj. ekonomsku klasifikaciju koju treba slijediti kod popunjavanja obrazaca.

Sve poslovne promjene razvrstane su u 10 razreda proračunskog računskog plana:

Razredi bilančnih pozicija:

0 Nefinancijska imovina

1 Financijska imovina

2 Obveze

Razredi računa prihoda i primitaka, rashoda i izdataka:

3 Rashodi poslovanja

4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine

5 Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova

6 Prihodi poslovanja

7 Prihodi od prodaje nefinancijske imovine

8 Prihodi od prodaje nefinancijske imovine

Razred bilance (poveznica između računa prihoda i primitaka, rashoda i izdataka)

9 Vlastiti izvori

Rashodi specifični za djelatnost socijalne skrbi evidentiraju se na računima skupine 37. Iako su financijski izvještaji općeniti, prilagođeni svim sudionicima u sustavu proračuna, račun prihoda i primitaka, rashoda i izdataka u dijelu u kojem se izvještava o rashodima evidentiranim na skupini računa 37 daje pregled rashoda specifičnih za djelatnost socijalne skrbi izvještajnog subjekta.

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji također daje informaciju koliki iznos rashoda je nastao obavljanjem djelatnosti socijalne skrbi, ali sintetički, kao jedan ukupan iznos evidentiran na razredu 10 funkcijske klasifikacije (socijalna zaštita).

Subjekti u sustavu socijalne skrbi van registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika rade izvještaje sukladno vrsti subjekta, koristeći zakonom propisani (neprofitne organizacije) ili slobodno formirani računski plan kod profitnih subjekata.

Kao što smo već spomenuli, podaci u hrvatskim proračunskim izvještajima evidentirani su po modificiranom načelu nastanka događaja. Druge zemlje imaju svoja računovodstvena načela čime podaci iz proračunskih izvještaja između zemalja nisu direktno usporedivi. Četiri su glavne osnove za evidentiranje i iskazivanje poslovnih događaja u proračunskom računovodstvu prema International Federation of Accountants (IFAC):

- (i) cash (novčana osnova);
- (ii) modified cash (modificirana novčana osnova);
- (iii) modificial accrual (modificirana obračunska osnova) i
- (iv) full accrual (obračunska osnova) (IFAC 1996:3)

Od 27 zemalja članica EU, 12 ih je 2012. godine primjenjivalo obračunsku osnovu (prema nastanku događaja).

Tablica 1. Primjena računovodstvenih osnova u zemljama članicama EU
na razini središnje države

Računovodstvena osnova	Broj zemalja	Zemlje
Obračunska osnova - prema nastanku događaja	12	Austrija, Belgija, Bugarska, Danska, Estonija, Finska, Francuska, Litva, Poljska, Španjolska, Švedska, Velika Britanija
Novčana osnova	4	Cipar, Irska, Nizozemska, Njemačka
Modificirana obračunska osnova - modificirani nastanak događaja	5	Češka, Latvija, Malta, Rumunjska, Slovačka
Modificirana novčana osnova	5	Italija, Luksemburg, Mađarska, Portugal, Slovenija
Podaci nisu prikupljeni	1	Grčka
Ukupno	27	

Izrada autora prema Ernst & Young (2012:20-21)

Donošenje Europskih standarda za javni sektor i izvještaja temeljenim na njima omogućilo bi direktnu međusobnu usporedivost podataka. „Osim što transparentni financijski izvještaji pomažu vladama prilikom donošenja odluka, a korisnicima da procjene odgovornost vlada u raspodjeli resursa, jedinstveni standardi omogućuju usporedivost unutar i između zemalja članica EU-a što je temelj za veću odgovornost i povjerenje između država članica.“ (Pajković, 2022:12)

3.1. Bilanca

Bilanca je jedan od osnovnih financijskih izvještaja svih računovodstava i sustavni je pregled imovine (aktiva), obveza i vlastitih izvora (pasiva) na točno određeni dan, tj. 31.12. kao posljednji dan proračunske godine.

U pasivi se nalazi nefinancijska imovina (razred 0), te financijska imovina (razred 1), dok pasiva osim obveza (razred 2) sadrži i vlastite izvore (razred 9) kao specifičnost proračunskog računovodstva.

BILANCA

Aktiva

0 Nefinancijska imovina

- 01 Neproizvedena dugotrajna imovina
- 02 Proizvedena dugotrajna imovina
- 03 Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti
- 04 Sitni inventar
- 05 Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi
- 06 Proizvedena kratkotrajna imovina

1 Financijska imovina

- 11 Novac u banci i blagajni
- 12 Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo
- 13 Potraživanja za dane zajmove
- 14 Vrijednosni papiri
- 15 Dionice i udjeli u glavnici
- 16 Potraživanja za prihode poslovanja
- 17 Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine
- 19 Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (aktivna vremenska razgraničenja)

Pasiva

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 Odgođena plaćanja rashoda i prihodi budućih razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja)

9 Vlastiti izvori

- 91 Vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora
- 92 Rezultat poslovanja
- 93 Obračunati rashodi poslovanja
- 96 Obračunati prihodi poslovanja
- 97 Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine
- 98 Rezerviranje viška prihoda
- 99 Izvanbilančni zapisi

Nefinancijska imovina se (kao i financijska) dijeli na dugotrajnu (čije je razdoblje upotrebe duže od jedne godine i koja duže od jedne godine zadržava isti pojavni oblik) i kratkotrajnu (koja je namijenjena za obavljanje djelatnosti ili daljnju prodaju u roku kraćem od godine dana).

Za razliku od računovodstva poduzetnika i neprofitnog računovodstva nabavka dugotrajne nefinancijske imovine se iskazuje po računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška evidentiranjem u cijelosti kao rashod u trenutku nabave. U računovodstvu poduzetnika i neprofitnom računovodstvu se vrijednost dugotrajne nefinancijske imovine priznaje u trošak kroz više godina koristeći propisane i porezno priznate stope amortizacije.

Dugotrajna nefinancijska imovina se kao i kod drugih računovodstava prati na kontima nefinancijske dugotrajne imovine zaduživanjem odgovarajućeg konta u razredu 0 prema vrsti imovine. Na potražnoj strani se nabavna vrijednost nefinancijske dugotrajne imovine evidentira na podskupini 911 (vlastiti izvori). Ukoliko je dugotrajna nefinancijska imovina nabavljena iz nadležnog proračuna evidentira se na odjeljku 9111, a ako je nabavljena iz drugih izvora 9112. Paralelno se nabavna vrijednost evidentira kao trošak na računima razred 4 uz knjiženje odgovarajuće obveze za podmirenje troška nabave.

Tijekom vremena, umjesto amortizacije, u proračunskom računovodstvu provodi se ispravak vrijednosti nefinancijske dugotrajne imovine čime se linearnom metodom po propisanim stopama smanjuje njena vrijednost. Smanjenje vrijednosti nefinancijske dugotrajne imovine se kao i kod drugih računovodstvenih sustava provodi knjiženjem ispravka vrijednosti na potražnu stranu računa podskupine 0X9. Pošto je kod nabave dugotrajne nefinancijske imovine cijela njena vrijednost evidentirana kao trošak ispravak njene vrijednosti se evidentira dugovno na računima vlastitih izvora 911. Nakon što je kroz dulji vremenski period ispravkom vrijednosti nefinancijska dugotrajna imovina u cijelosti otpisana ostaje u bilanci do trenutka otuđenja ili uništenja. Isti način evidentiranja nabavke dugotrajne nefinancijske imovine korištenjem računa vlastitih sredstava bio je propisan u neprofitnom računovodstvu do 2008. godine (razred 5, podskupina 51 neprofitnog računovodstva).

Dugotrajna nefinancijska imovina vrijednosti manje od 3.500,00 kn (464,53 eura) može se otpisati jednokratno bez knjiženja vlastitih sredstava. Vrijednost prirodnih bogatstava (podskupina 011), knjiga, umjetničkih djela i ostalih izložbenih vrijednosti (podskupina 024) te plemenitih metala i stalih pohranjenih vrijednosti (skupina 03) u pravilu se ne ispravljaju. Sitni inventar (skupina 04), kao i proizvedena kratkotrajna imovina (skupina 06) knjiži se na isti način kao i kod drugih računovodstvenih sustava.

Evidentiranje poslovnih promjena na računima skupina 11 – 15, te 19 identično je evidentiranju poslovnih promjena u računovodstvu poduzetnika i neprofitnom računovodstvu.

Kod računa skupine 16 i 17 postoje proračunske specifičnosti. Naime, kod računovodstva poduzetnika i u neprofitnom računovodstvu prihodi se priznaju u trenutku nastanka poslovnog događaja (isporučene robe ili obavljene usluge, odnosno u trenutku izdavanja računa, neovisno o tome da li je račun naplaćen ili nije). Priznavanje prihoda kod korisnika proračunskog računovodstva provodi se prema novčanom načelu, što znači da se prihodi i primici priznaju u razdoblju u kojem su nastali prema kriteriju mjerljivosti i raspoloživosti (u trenutku uplate). Zbog toga se u proračunskom računovodstvu kod obračuna javnih davanja (porezi, doprinosi, naknade) ili izdavanja računa ne provodi knjiženje kao kod drugih računovodstvenih sustava (potraživanje / prihod), već se na potražnoj strani pojavljuju računi skupine 96 (obračunati prihodi poslovanja) i 97 (obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine). Kada je potraživanje naplaćeno zatvaraju se računi potraživanja i obračuna prihoda te knjiže pripadajući prihodi.

„Omjer obračunatih i naplaćenih prihoda financijski je pokazatelj kojim se mjeri koliki dio prihoda u odnosu na naplaćene prihode korisnik nije naplatio“. (Ježovita, 2018:85). Navedeni omjer je svojevrsni indikator budućeg poslovanja i važan je element planiranja budući obračunate prihode možemo promatrati kao pokriće trenutnih manjkova prihoda i primitaka koji će biti naplaćeni u budućnosti.

Računi u računskom planu proračuna su međusobno usklađeni, pa tako kod evidentiranja obračunatih prihoda, njihovih potraživanja, te evidentiranja naplate imamo kombinacije računa: **6** (prihodi poslovanja), **96** (obračun prihoda poslovanja), **16** (potraživanje za prihode poslovanja). Također imamo kombinacije: **7** (prihod od prodaje nefinancijske imovine), **97** (obračun prihoda od prodaje nefinancijske imovine) i **17** (potraživanje za prihode od prodaje nefinancijske imovine)

Kao i kod potraživanja skupina 16 i 17 računi obveza skupina 23 i 24 usklađeni su s računima rashoda u računskom planu, stoga za razliku od računovodstva poduzetnika i neprofitnog računovodstva gdje evidentiramo vrstu dobavljača (domaći, inozemni) kod evidentiranja obveze u proračunskom računovodstvu evidentira se obveza prema prirodnoj vrsti rashoda: **3** (rashodi poslovanja) i **23** (obveze za rashode poslovanja), kao i **4** (rashodi za nabavu

nefinancijske imovine) i 24 (obveze). Na ovaj način su osigurane informacije o vrstama obveza prema vrstama rashoda jer je kod potraživanja sredstava iz proračuna za podmirenje obveza potrebno specificirati obveze prema prirodnim vrstama rashoda koji se podmiruju iz tih sredstava kako bi se pratilo doznačavanje sredstava iz proračuna prema planiranim sredstvima na pojedinim pozicijama (odnosno zatvaranje obveza unutar riznice prema planiranim vrstama rashoda). Također je moguće pratiti nepodmirenje obveza prema vrstama rashoda. Ovaj način evidentiranja dodatno otežava posao u računovodstvu kod povezivanja obveza prema dobavljačima i iznosa na izvodima budući kod nekih računa postoji specificirano više vrsta troškova, pa jedan račun može imati i više vrsta obveza koje se pokrivaju s različitih pozicija proračuna. „No, iako nije dio Računskog plana, Pravilnikom o proračunskom računovodstvu dopušteno je korištenje računa 220 odnosno 22000.“ (Dremel, 2021:10). Dremel (2021) dalje upozorava da se kod korištenja računa 22000 moraju osigurati podaci koji se traže u financijskim izvještajima grupirani na izvorni način, tj. da se obveze moraju iskazati prema računima Računskog plana, a ne objedinjeno.

Uz obveze, kao što je prethodno spomenuto, umjesto kapitala, u proračunskom računovodstvu se nalaze vlastiti izvori (razred 9) koji su definirani su kao razlika između imovine i obveza. Nalazimo ih i kod neprofitnog računovodstva (razred 5), ali za razliku od proračunskog računovodstva, u neprofitnom se s uvođenjem amortizacije koriste većinom za evidentiranje financijskog rezultata. „Vlastiti izvori određuju financijski položaj neprofitne organizacije. U izvore se bez prijepora mogu ubrojiti i obveze. Međutim, one su izvor aktive koji ima načelno slabiju kvalitetu od vlastitih izvora“ (Brkanić, V. Dremel, N. (ur.) (2011:125 – 126)

Primjena računa skupine 91 djelomično je objašnjena kod nabavke i ispravka vrijednosti dugotrajne nefinancijske imovine gdje se na računima ove skupine evidentira knjigovodstvena (sadašnja) vrijednost nabavljene imovine kao razlika između nabavne i otpisane vrijednosti (podskupine 911 – izvori vlasništva iz proračuna i 912 – ostali izvori vlasništva za nabavljenu dugotrajnu nefinancijsku imovinu).

Prijenos i primitak imovine između proračuna i/ili proračunskih korisnika, kao i otpis i povećanje obveza se provodi evidentiranjem na računima podskupine 915. O tom je detaljnije pojašnjeno kod izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.

Računi skupine 92 prikazuju rezultat poslovanja na kraju godine po kategorijama prihoda i primitaka, rashoda i izdataka. Prije unosa u bilancu se u Računu prihoda i primitaka, rashoda i izdataka rezultat poslovanja tekuće godine uvećava za prenesene viškove iz prethodne godine, odnosno umanjuje za prenesene manjkove iz prethodne godine.

Računi skupine 93 koriste se za evidentiranje obračunatih tečajnih razlika i razlika zbog primjene valutnih klauzula te za obračunate rashode za povrat pomoći primljenih temeljem protestiranih jamstava. Iskazuju se po načelu nastanka događaja u izvještajnom razdoblju. Predstavljaju vrijednosti novčanih izdataka koje će nastati u trenutku plaćanju obveza (povrat pomoći) odnosno vrijednosti umanjenja novčanih primitaka koje će nastati pri naplati potraživanja (umanjenje uplate za tečajne razlike ili valutne klauzule).

Primjena računa skupine 96 i 97 objašnjena je kod obračuna prihoda i evidentiranja potraživanja za prihode.

Računi skupine 98 su se koristili u prijelaznom razdoblju izmjene uredbi za rezerviranje viška prihoda iz 2001. godine za pokriće troškova iz 2001. godine, koji su bili plaćeni u 2002. godini.

Kod svih računovodstvenih sustava susrećemo se i s izvanbilančnim zapisima, koji su i ovdje smješteni na sam kraj računskog plana, u razred u kojem se nalazi i rezultat poslovanja.

3.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

U Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima dani su podaci o ostvarenim prihodima i primicima, rashodima i izdacima te podatak o rezultatu poslovanja tekuće proračunske godine. Predaje se na obrascu PR-RAS. Ukupan rezultat poslovanja sastoji se od tri zasebna rezultata poslovanja prema kategorijama:

- višak ili manjak prihoda od poslovanja
- višak ili manjak prihoda od nefinancijske imovine
- višak ili manjak primitaka od financiranja i zaduživanja

Prema navedenim kategorijama razvrstani su i prihodi i primici, rashodi i izdaci u propisanom računskom planu. Svaki razred prihoda i primitaka ima paralelni razred rashoda i izdataka.

Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

Prihodi i rashodi poslovanja

6 Prihodi poslovanja

- 61 Prihodi od poreza
- 62 Doprinosi
- 63 Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna
- 64 Prihodi od imovine
- 65 Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada
- 66 Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija
- 67 Prihodi od nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza
- 68 Kazne, upravne mjere i ostali prihodi

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 druge naknade
- 38 Ostali rashodi

92211 Višak prihoda poslovanja ili

92221 Manjak prihoda poslovanja

Prihodi i rashodi od nefinancijske imovine

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

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

92212 Višak prihoda od nefinancijske imovine ili

92222 Manjak prihoda od nefinancijske imovine

Primici i izdaci

8 Primici od financijske imovine i zaduživanja

- 81 Primljeni povrati glavnica 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

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

92213 Višak primitaka od financijske imovine ili

92223 Manjak primitaka od financijske imovine

Ukupni prihodi i primici (92211 + 92212 + 92213)

Ukupni rashodi i izdaci (92221 + 92222 + 92223)

Višak prihoda i primitaka – preneseni ili

Manjak prihoda i primitaka – preneseni

Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju ili

Manjak prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem razdoblju

Računi razreda 5 i 8 su specifičnosti proračunskog računovodstva. Kod davanja i primanja zajmova se provode knjiženja na računima razreda 5 i 8, kao i računima skupine 91.

Primanje zajma se evidentira na računima skupine 84 kao primitak prema novčanom načelu. Kod izrade završnog izvještaja primanje zajma povećava prihodovnu stranu jer se povećava raspoloživi iznos sredstava. Pretpostavka je da će se taj zajam potrošiti na troškove zbog kojih se uzima, pa će se automatski na rashodovnoj strani pojaviti iznos rashoda prema prirodnim vrstama, koji će umanjiti rezultat poslovanja za iznos primljenog zajma jer bi inače rezultat poslovanja bio u velikom plusu, ovisno o iznosu primljenog zajma. Osim knjiženja na računima skupine 84, kod primanja zajma se također knjiži obveza povrata zajma (skupina 26). Protustavka kod knjiženja na računima skupine 84 su računi skupine 91. Povrat se knjiži na

računima skupine 54 čime se umanjuje financijski rezultat, odnosno iznos raspoloživih sredstava za trošenje jer se iz njih podmiruje obveza za povrat zajma.

Knjiženje davanja zajma kao izdatka na računima skupine 51 umanjuje konačan poslovni rezultat i daje bolji uvid u iznos raspoloživih sredstava za potrošnju jer sredstva dana kao zajam više nisu raspoloživa. Uz račun skupine 51, evidentira se i potraživanje za dani zajam (skupina 13), te protuknjiženje na računu skupine 91. Povrat sredstava evidentira se na računima skupine 81 i povećava poslovni rezultat i količinu raspoloživih sredstava. Kod davanja zajma bitno je voditi brigu da se zajam daje iz slobodnih sredstava koja nisu planirana za potrošnju kroz proračun (npr. višak vlastitih sredstava ili nenamjenskih donacija) kako ne bi došlo do nelikvidnosti i negativnog financijskog rezultata.

Računi skupina 81, 51, 13 i 84, 54, 26 su međusobno usklađeni, što olakšava knjiženje i praćenje kroz bruto bilancu.

Dok se prihodi i primici evidentiraju u trenutku primitka kada postaju mjerljivi i raspoloživi, kao što je već spomenuto, izmjenama zakonskih propisa u 2001. godini, uvedeno je priznavanje rashoda po načelu nastanka poslovnog događaja kao što je kod drugih računovodstvenih sustava. Taj način je s jedne strane omogućio evidentiranje obveza i praćenje zaduživanja, ali s druge strane postoji problem, prije svega kod proračunskih korisnika ukoliko im osnivač doznačuje sredstva za pokriće tih obveza u narednom mjesecu ili se plaćanje obveze u riznici evidentira u sljedećem mjesecu. Tada se rashod evidentira u jednom mjesecu, a prihod kojim se pokriva taj rashod u sljedećem mjesecu. Veliki je problem bio i sam prijelaz sa starog načina evidentiranja rashoda (novčanog tijeka) na novi (prema nastanku događaja) jer se u prijelaznoj godini pojavilo 13 plaća (plaća prenesena iz prethodne godine + 12 redovnih prikazanih po novom načelu). Neki proračuni tu 13. plaću iz prosinca još uvijek knjiže na račun 19311 kao kontinuirani rashod budućeg razdoblja i tako ju prebacuju u sljedeću godinu. U prijelaznom periodu su se za pokriće troškova iz 2001. godine, a koji su se podmirivali u 2002. godini koristili prihodi nastali u 2001. koji su se u 2002. godinu prenosili kao rezervirani prihodi na skupini računa 98.

Uvođenje obračunskog računovodstvenog načela za prihode i primitke na isti način kao i rashode i izdatke, riješio bi ovaj problem prikazivanja rashoda u jednom, a prihoda koji ih

pokrivaju, u drugom vremenskom periodu i olakšao bi i sam proces proračunskog planiranja. Obračunati, a ne naplaćeni prihodi se i onako prikazuju u bilanci kao obračunati prihodi u skupinama 96 i 97 kao neko kompromisno rješenje. „Istraživanja su pokazala da financijski izvještaji pripremljeni na obračunskoj računovodstvenoj osnovi pružaju potpuniju sliku o sustavu javnih financija jer pružaju informacije o obvezama i potencijalnim budućim koristima imovine te je obračunska osnova primjerenija prilikom planiranja i donošenja dugoročnih odluka.“ (Pajković, 2022:12)

Kao što smo vidjeli svaka kategorija prihoda i primitka ima rashod i izdatak te njihovim međusobnim sučeljavanjem dobivamo financijski rezultat određene kategorije.

Kako bi se dobio rezultat poslovanja određene kategorije, potrebno je zbrojiti zasebno sve prihode (primitke) i sve rashode (izdatke) unutar određene kategorije i međusobno ih sučeliti. Tako je za utvrđivanje viška ili manjka prihoda od poslovanja potrebno zbrojiti i zatvoriti sva salda na računima skupina 61 – 68 i taj zbroj prenijeti na potražnu stranu računa 69 (raspored prihoda). Također je potrebno zbrojiti i zatvoriti sva salda na računima skupina 31 – 38 i taj zbroj prenijeti na dugovnu stranu računa 39 (raspored rashoda). Međusobnim sučeljavanjem salda sa računa 69 i 39 na računu 92111 (obračun prihoda i rashoda poslovanja) dobit ćemo informaciju o višku ili manjku prihoda od poslovanja.

Ukoliko stanje na računu 92111 pokazuje višak prihoda nad rashodima, tada se saldo tog računa prenosi na račun 92211 (višak prihoda poslovanja). Ukoliko stanje na računu 92111 pokazuje manjak prihoda nad rashodima tada se saldo tog računa prenosi na račun 92221 (manjak prihoda poslovanja).

Na isti način je potrebno postupiti sa računima skupine 71 – 78 čiji se saldo zatvara i prenosi na račun 79, a saldo računa 41 – 48 zatvara i prenosi na račun 49. Računi 79 i 49 se sučeljavaju na računu 92121 (obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine). Višak prihoda nad rashodima se evidentira na računu 92212 (višak prihoda od nefinancijske imovine), a manjak prihoda nad rashodima na računu 92222 (manjak prihoda od nefinancijske imovine).

Zbroj salda na računima 81 – 88 se prenosi na račun 89, a zbroj salda na računima 51 – 58 na račun 59. Računi 89 i 59 se sučeljavaju na računu 92131 (Obračun primitaka i izdataka o

financijske imovine). Višak primitaka nad izdacima se evidentira na računu 92213 (višak primitaka od financijske imovine), a manjak primitaka nad izdacima, na računu 92223 (manjak primitaka od financijske imovine).

Rezultat poslovanja godine se tako sastoji od tri zasebna rezultata na računima: 92211 / 92221, 92212 / 92222 i 92213 / 92223.

Izvještaj o prihodima i primicima te rashodima i izdacima sadrži samo ekonomsku klasifikaciju i daje nam odgovor da li postoji manjak ili višak prihoda ili primitaka u odnosu na rashode i izdatke određene kategorije, te konačan rezultat poslovanja sumiranjem salda na računima viška ili manjka sredstava pojedinih kategorija. Također nam daje informaciju o tome da li se u iduću godinu prenosi višak ili manjak poslovanja uzimajući u obzir salda pojedinih kategorija prenesena iz prošle godine. Takav način izvještavanja pomalo podsjeća na izvještaj računovodstva poduzetnika gdje se na kraju godine utvrđuje ukupan iznos prihoda i rashoda, te jedinstveni financijski rezultat kao dobit ili gubitak.

U navedenom izvještaju se jedna vrsta rashoda (npr. utrošena energija) prikazuje kao jedan iznos bez obzira što se dijelovi tog rashoda financiraju iz različitih aktivnosti i projekata, odnosno različitih izvora unutar tih aktivnosti i projekata. Prilikom evidentiranja prihoda i primitaka te rashoda i izdataka u knjigovodstvu je potrebno koristiti sve proračunske klasifikacije kako bi se za svaku aktivnost ili projekt i izvor financiranja unutar tih aktivnosti i projekata mogao utvrditi rezultat poslovanja, odnosno da bi se tijekom godine moglo pratiti izvršenje svakog dijela proračuna zasebno, kako se kod pojedinih stavki proračuna viškom sredstava na jednom izvoru ne bi prekrilo manjak sredstava te iste stavke drugog izvora. Ta knjiženja po svim klasifikacijama su nam potrebna za izvještaj o izvršenju proračuna koji osim ekonomske sadrži sve ostale proračunske klasifikacije te planirane vrijednosti pojedinih stavki proračuna.

Rezultati poslovanja po jedinim kategorijama računa skupine 92 uvećani ili umanjani za prenesena početna salda iz prošle godine se prenose i u bilancu u razred 9 (vlastita sredstva). Uvidom u salda na računima 92 vidljivo je da najčešće kod nefinancijske i financijske imovine salda pokazuju manjak prihoda nad rashodima. To je stoga što se nabavka nefinancijske imovine (razred 4) većinom financira prihodima poslovanja (razred 6), a ne prodajom nefinancijske imovine (razred 7), kao što se i otplata zajma (razred 5) financira prihodima

poslovanja, a ne uzimanjem novog zajma (razred 8). Iz tog razloga se nakon izrade izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, salda sa računa 92222 (manjak prihoda od nefinancijske imovine) i 92223 (manjak prihoda od financijske imovine), prenose na račun 92211 (višak prihoda poslovanja). Na taj način utvrđujemo konačan knjigovodstveni rezultat. Ukoliko nakon toga stanje na računu 92211 pokazuje manjak prihoda nad rashodima, potrebno je izvršiti prijenos salda na račun 92221 koji tada pokazuje ukupan manjak prihoda nad rashodima godine. Naravno, unutar pojedinih aktivnosti i projekata može postojati višak prihoda nad rashodima koji djelomično pokriva ukupan manjak prihoda nad rashodima, ali konačan rezultat pokazuje manjak i potrebno je donijeti odluku o pokrivanju tog manjka, uzimajući u obzir razlog nastanka (preveliko trošenje sredstava poslovanja, preveliko zaduživanje i sl.).

3.3. Izvještaj o rashodima po funkcijskoj klasifikaciji

Izvještaj o rashodima po funkcijskoj klasifikaciji ukupan iznos rashoda prikazuje razvrstan po funkcijskoj klasifikaciji ne uzimajući u obzir ostale klasifikacije (vrstu rashoda po ekonomskoj klasifikaciji, aktivnost ili projekt unutar koje je nastao i sl.). Izvještaj se podnosi na obrascu RAS – funkcijski.

Za razliku od izvještaja o prihodima i primicima, rashodima i izdacima gdje su opći rashodi (plaće, materijalni troškovi i sl.) prikazani odvojeno, a specifični rashodi većim dijelom u skupini računa 37, ovdje su svi rashodi nastali obavljanjem djelatnosti socijalne skrbi prikazani kao jedan iznos, evidentirani na razredu 10 (socijalna zaštita) funkcijske klasifikacije:

- 10 Socijalna zaštita
 - 101 Bolest i invaliditet
 - 1011 Bolest
 - 1012 Invaliditet
 - 102 Starost
 - 1020 Starost
 - 103 Sljednici
 - 1030 Sljednici
 - 104 Obitelj i djeca
 - 1040 Obitelj i djeca

- 105 Nezaposlenost
 - 1050 Nezaposlenost
- 106 Stanovanje
 - 1060 Stanovanje
- 107 Socijalna pomoć stanovništvu koje nije obuhvaćeno redovnim socijalnim programima
 - 1070 Socijalna pomoć stanovništvu koje nije obuhvaćeno redovnim socijalnim programima
- 108 Istraživanje i razvoj socijalne zaštite
 - 1080 Istraživanje i razvoj socijalne zaštite
- 109 Aktivnosti socijalne zaštite koje nisu drugdje svrstane
 - 1090 Aktivnosti socijalne zaštite koje nisu drugdje svrstane

3.4. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

Kao što je spomenuto u poglavlju o bilanci kod vlastitih izvora svi prijenosi imovine između proračunskih korisnika te povećanje ili smanjenje obveza kod kojih se ne evidentiraju prihodi, primici, rashodi ili izdaci prikazuju se kao promjena u vrijednosti i obujmu imovine i obveza na računima podskupine 915. O knjiženjima na računima ove podskupine izvještava se na obrascu P-VRIO.

Kod prijenosa imovine drugom proračunskom korisniku ili nadležnom proračunu, sadašnja vrijednost imovine koja se prenosi (razlika između računa razreda 0 i njihovih pripadajućih računa ispravka vrijednosti) evidentira se na računima odjeljka 9151, a također i primljena vrijednost imovine primljene od drugog proračunskog korisnika ili nadležnog proračuna. Na kraju godine se ovi računi zatvaraju, a umanjuje se, odnosno povećava, vrijednost računa skupine 911. Budući da se radi o istom proračunu kod kojeg su prihodi i rashodi konsolidirani ne evidentiraju se prihodi i rashodi kod prijenosa imovine. Na isti način se evidentira otpis ili povećanje obveza kod usklađenja bez nastanka transakcija (prihoda, rashoda, primitaka ili izdataka). Na kraju godine se u tom slučaju saldo na računima odjeljka 9152 zatvara knjiženjem na računima skupine 92 (višak ili manjak poslovanja). Prema mišljenju Nade Dremel, „sve ono što utječe na promjenu stanja imovina i obveza koje se prema računovodstvenim načelima računovodstva proračuna i proračunskih korisnika ne može iskazati kao приход/primitak odnosno rashod/izdatak, a po svojoj biti jesu navedene kategorije, iskazuju se na računima podskupine 915.“ (Brkanić, Dremel, 2011:299)

U izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (P-VRIO) unose se iznosi s osnovnih računa skupine 915 prije njihovih zatvaranja na kraju godine.

3.5. Izvještaj o obvezama

Izvještaj o obvezama daje informaciju o ukupnom stanju obveza na početku izvještajnog razdoblja, novim obvezama u izvještajnom razdoblju (povećanju obveza), otplaćenim obvezama (smanjenju obveza), te ukupnom stanju obveza na kraju izvještajnog razdoblja. Povećanje i smanjenje obveza se prikazuje razvrstano po vrstama obveza (po podskupinama ekonomske klasifikacije). Povećanje i smanjenje obveza između proračunskih korisnika istog proračuna prikazuje se zasebno u ukupnim iznosima bez razvrstavanja po proračunskim korisnicima i vrstama obveza. U drugom dijelu izvještaja se ukupne obveze razvrstavaju na nedospjele i dospjele, a dospjele se dalje razvrstavaju prema vrstama obveza i prema vremenu proteklom od dospijea plaćanja (obveze dospjele u periodu do 60 dana, od 61 do 180 dana, od 181 – 360 dana, te na one s kojima se kasni u plaćanju preko 360 dana). Uvođenje evidentiranja rashoda prema načelu nastanka događaja uvelike je olakšalo praćenje obveza i njihovo razvrstavanje na dospjele i nedospjele, kao i razdoblje dospijea. Izvještaj se predaje na obrascu OBVEZE

3.6. Bilješke uz financijske izvještaje

Kao i u drugim računovodstvenim sustavima i kod proračunskog računovodstva predaju se bilješke kojima se daju dopune podataka iz predanih izvještaja. Mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane. U njima su obuhvaćeni svi izvještaji uz navedene pozicije iz obrazaca na koje se pojedini dijelovi bilješki odnose. Budući da u prethodno navedenim izvještajima određene stvari nisu vidljive, u bilješkama se obavezno navodi vrijednosno značajna imovina i obveze i ugovorni odnosi koji pod određenim uvjetima mogu postati obveze ili gubitak imovine (dana kreditna pisma, hipoteke i sl.). Također se navode sudski sporovi koji mogu dovesti do novih obveza ili gubitka imovine. Potrebno je u svim slučajevima procijeniti vrijednost i vrijeme odljeva ili priljeva sredstava.

Dodatno valja pojasniti i razlog nastanka značajnih odstupanja u ostvarenju prihoda i primitaka, rashoda i izdataka u tekućoj u odnosu na prethodnu godinu, te razloge zbog kojih je postojele obveze na kraju razdoblja i koliko je prekoračenje plaćanja tih obveza.

Uz obavezne dijelove bilješki, gore spomenute, one nam pružaju mogućnost da detaljno obrazložimo i pojedine prihode i primitke, kao i rashode i izdatke, klasificirajući ih prema aktivnostima i projektima, te izvorima. Pod pojedinim izvorima ih možemo još detaljnije raščlaniti po uplatiteljima, posebno kada su donacije u pitanju. Kroz bilješke možemo dati informaciju o udjelu pojedinih prihoda u ukupnim prihodima, što je podatak koji se unosi u registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika kao podatak o udjelu pojedinih izvora u financiranju. Također možemo detaljno pojasniti neke rashode i izdatke, pogotovo kada se radi o velikim iznosima. Na taj način i kroz bilješke možemo dati informacije zainteresiranim stranama o dobivenim i potrošenim sredstvima za usluge u djelatnosti socijalne skrbi, a koje nisu vidljive iz prethodno navedenim izvještajima.

Kod izvještaja o obveza dodatni podatak može biti lista proračunskih korisnika koji su obuhvaćeni izvještajem o obvezama.

3.7. Izvještaj o izvršenju proračuna i financijskog plana

Izvještaj o izvršenju proračuna i financijskog plana sastavlja se na polugodišnjoj i godišnjoj razini.

Osnova za izvještaj o izvršenju proračuna i financijskog plana je sam proračun, odnosno financijski plan. Ukoliko je tijekom izvještajnog perioda donesen rebalans proračuna, odnosno financijskog plana, onda se on uključuje u osnovu izvještaja. Poseban dio izvještaja daje informaciju o naplaćenim prihodima i primicima i utrošenim sredstvima u izvještajnom razdoblju, razvrstano po ekonomskoj klasifikaciji i izvorima. Iznosi razvrstani po klasifikacijama se stavljaju u odnos s istovrsnim iznosima iz proračuna (financijskog plana) i rebalansa, te u posljednjem stupcu dobivamo odstupanja realiziranih sredstava od planiranih. Odstupanja su prikazana u apsolutnim iznosima (i dodatno u postotcima).

Kao i sam proračun, odnosno financijski plan, tako se i izvještaj o njihovom izvršenju osim posebno dijela sastoji i od općeg, koji sadrži sažetak Računa prihoda i rashoda i Računa financiranja. Dalje se kroz opći dio izvještaja prikazuju ostvareni prihodi i primici te utrošena sredstva (rashodi i izdaci) prema ekonomskoj klasifikaciji i izvorima financiranja. Zasebno se ostvareni rashodi prikazuju prema funkcijskoj klasifikaciji.

Uz brojčane pokazatelje ispunjenja plana proračuna, odnosno financijskog plana, obavezno se sastavlja obrazloženje izvještaja o izvršenju proračuna ili financijskog plana u kome se na opisni, brojčani, grafički ili kombinirani način daje pojašnjenje vezano uz odstupanja od plana proračuna, odnosno financijskog plana, posebice ako su prihodi ili primici ostvareni u manjem opsegu od planiranih ili su pojedine stavke rashoda ili izdataka potrošene u većem iznosu od planiranih.

Uz opći i poseban dio izvještaja o izvršenju proračuna i financijskog plana, izvještaj sadrži i dodatne izvještaje, ukoliko je bilo navedenih poslovnih događaja:

- izvještaj o zaduživanju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala,
- izvještaj o korištenim sredstvima fondova Europske unije,
- izvještaj o danim zajmovima i potraživanjima po danim zajmovima i
- izvještaj o stanju potraživanja i dospjelih obveza te stanju potencijalnih obveza po osnovi sudskih sporova.

Uz navedene izvještaje, izvještaj o izvršenju proračuna i financijskog plana može sadržavati i izvještaj o danim jamstvima i plaćanjima po protestiranim jamstvima.

4. Specifičnosti računovodstva u djelatnosti socijalne skrbi

Iako je izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima općenit, prilagođen svim subjektima u sustavu proračuna, pojedine djelatnosti imaju specifične rashode koji se navode u odgovarajućem dijelu izvještaja, ovisno o računima računskog plana na kojima su evidentirani.

U sustavu socijalne skrbi susrećemo se s različitim oblicima pomoći građanima, od direktne isplate novca korisnicima za podmirenje osobnih troškova do različitih subvencija troškova (stanovanja, smještaja u domu, liječenja, prijevoza). Veliki dio pomoći se ostvaruje u naravi gdje se korisnicima pružaju različite usluge plaćene različitim dobavljačima (pomoć u kući, osigurana prehrana i sl.).

Mnogo je subjekata u sustavu socijalne skrbi koji pružaju usluge i ponekad je teško razgraničiti subjekte po djelatnostima i vrstama usluga koje pružaju krajnjim korisnicima. Doplatak za djecu se isplaćuje iz proračuna Zavoda za mirovinsko osiguranje, troškovi liječenja i ortopedskih pomagala iz proračuna Zavoda za zdravstveno osiguranje, a većina ostalih oblika pomoći iz državnog proračuna i proračuna JLP(R)S-a direktnom uplatom korisnicima, dobavljačima ili prijenosom centrima za socijalnu skrb i drugim proračunskim korisnicima.

Za pojedine vrste prihoda i primitaka pojedinih zavoda i proračuna postoje zasebni računi u računskom planu, ali oni nisu specificirani po djelatnostima već po izvorima, stoga na strani prihoda i primitaka nema specifičnih računa za djelatnost socijalne skrbi. Sredstva potrebna za sustav socijalne skrbi mogu se osigurati iz svih izvora (rasporedom prihoda od pojedinih poreza i doprinosa, uplatom iz nadležnog proračuna, donacijama i pomoćima, vlastitim sredstvima od učešća u cijeni smještaj u domu i sl.) te se za njihovo evidentiranje može koristiti većina računa razreda 6, iznimno račun razreda 7 (prodaja nefinancijske imovine) ili 8 (privremeno zaduživanje).

Na rashodovnoj strani sustava socijalne skrbi se osim specifičnih rashoda, susrećemo s rashodima koji su općeniti i koje susrećemo kod mnogih subjekata neovisno o djelatnosti: rashodi za zaposlene (31), materijalni rashodi: materijal i energija, usluge, naknade vanjskim izvoditeljima i sl. (32), troškovi banke i tečajnih razlika i sl. (34).

Za funkcioniranje sustava socijalne skrbi je kao i kod drugih subjekata bitna i dugotrajna nefinancijska imovina (razred 4), posebno oprema za posebne namjene (4227, 0227) koja služi za pružanje pojedinih usluga u djelatnostima socijalne skrbi, no ona nije specificirana u ekonomskoj klasifikaciji. Ovdje se specifično susrećemo sa stambenim objektima za socijalne skupine građana (42112, 02112) koji se sukladno ekonomskoj klasifikaciji vode zasebno od ostalih vrsta stambenih objekata.

Specifični rashodi u sustavu socijalne skrbi se prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu evidentiraju na računima skupine 37 (Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade):

37 Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade

371 Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja

3711 Naknade građanima i kućanstvima u novcu - neposredno ili putem

ustanova izvan javnog sektora

37111 Naknade za bolest i invaliditet

37112 Naknade za zdravstvenu zaštitu u inozemstvu

37113 Naknade za djecu i obitelj

37114 Naknade za nezaposlene

37115 Naknade za mirovine i dodatke - opći propis

37116 Porodiljne naknade

37118 Naknade za tjelesna oštećenja i tuđu pomoć i njegu

37119 Ostale naknade na temelju osiguranja u novcu

3712 Naknade građanima i kućanstvima u naravi - neposredno ili putem

ustanova izvan javnog sektora

37121 Medicinske (zdravstvene) usluge

37122 Ortopedske sprave, pomagala i ostala medicinska oprema

37123 Farmaceutski proizvodi

37124 Pomoć i njega u kući

37129 Ostale naknade na temelju osiguranja u naravi

3713 Naknade građanima i kućanstvima u novcu - putem ustanova u

javnom sektoru

37131 Naknade za bolest i invaliditet

37132 Naknade za zdravstvenu zaštitu u inozemstvu

- 37139 Ostale naknade na temelju osiguranja u novcu
- 3714 Naknade građanima i kućanstvima u naravi - putem ustanova u javnom sektoru
 - 37141 Medicinske (zdravstvene) usluge
 - 37143 Farmaceutski proizvodi
 - 37144 Pomoć i njega u kući
 - 37149 Ostale naknade na temelju osiguranja u naravi
- 3715 Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja iz EU sredstava
 - 37151 Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja iz EU sredstava
- 372 Ostale naknade građanima i kućanstvima iz proračuna
 - 3721 Naknade građanima i kućanstvima u novcu
 - 37211 Naknade za dječji doplatak
 - 37212 Pomoć obiteljima i kućanstvima
 - 37213 Pomoć osobama s invaliditetom
 - 37214 Naknade za mirovine i dodatke - posebni propis
 - 37215 Stipendije i školarine
 - 37216 Naknade za pomoć bivšim političkim zatvorenicima i neosnovano pritvorenim osobama
 - 37217 Porodiljne naknade i oprema za novorođenčad
 - 37218 Pomoć nezaposlenim osobama
 - 37219 Ostale naknade iz proračuna u novcu
 - 3722 Naknade građanima i kućanstvima u naravi
 - 37221 Sufinanciranje cijene prijevoza
 - 37222 Pomoć i njega u kući
 - 37223 Stanovanje
 - 37224 Prehrana
 - 37229 Ostale naknade iz proračuna u naravi
 - 3723 Naknade građanima i kućanstvima iz EU sredstava
 - 37231 Naknade građanima i kućanstvima iz EU sredstava

Kao što je vidljivo iz računa skupine 37 dio rashoda i izdataka se pokriva iz sredstava koje građani redovno uplaćuju na račune pojedinih zavoda i koja se solidarno raspoređuju za različite

potrebe građana (371), a dio iz različitih izvora sredstava uplaćenih u državni proračun i proračune JLP(R)S-a iz različitih izvora (372).

Računi skupine 37 imaju svoje račune obveza na podskupini 237.

5. Zaključak

Iako se u djelatnosti socijalne skrbi pojavljuju različiti subjekti na strani pružatelja usluga, ovaj rad se bavi samo proračunskim i izvanproračunskim korisnicima državnog i proračuna JLP(R)S-a, kao najčešćim subjektima u sustavu socijalne skrbi, povezanim osnivačkim aktima s državom i jedinicama lokalne, područne (regionalne) samouprave i financiranim većim ili manjim dijelom iz proračuna osnivača.

U radu je dan pregled specifičnosti evidentiranja poslovnih promjena u proračunskom računovodstvu u odnosu na ostale računovodstvene sustave te dan pregled izvještaja specifičnih za proračunsko računovodstvo. Naglasak je stavljen na evidentiranje poslovnih promjena nastalih u djelatnosti socijalne skrbi i načinu izvještavanja o tim promjenama kroz zakonom propisane izvještaje.

Sadašnji sustav evidentiranja prihoda po modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja ima svojih prednosti jer se evidentiraju samo naplaćeni prihodi čime se ima uvid u raspoloživa sredstva uplaćena tijekom godine u određenom trenutku i mogućnost njihove raspodjele prema financijskim planovima, odnosno proračunima. Iznos većine proračunskih prihoda se određuje u trenutku njihove naplate (iznos poreza na dohodak i prireza te doprinosi na plaće i honorare ovise o bruto iznosu dohotka u trenutku isplate ili obračuna kod isplatitelja, a naknade za izdavanje dokumenata ovise o trenutku podnošenja zahtjeva za njihovo izdavanje). Iz tog razloga je teško knjižiti pojedine prihode unaprijed, pa je njihovo evidentiranje u trenutku naplate praktičnije od knjiženja potraživanja za prihode.

Digitalizacija državne uprave bi uvelike mogla pomoći kod uvođenja evidentiranja prihoda po nastanku događaja tako da se automatski kod unošenja određenih izvještaja vezanih uz proračunske prihode u sustav (JOPPD, PDV i sl.), kao i kod izdavanja računa i potvrda automatski vrše knjiženja prihoda i potraživanja u glavnoj knjizi proračuna. Knjiženjem izvoda bi se tada zatvarala potraživanja, a ne knjižili prihodi što se trenutno radi. Trenutno je kroz izvještaje osigurana mogućnost evidentiranja obračunanih a nenaplaćenih prihoda, ali kroz bilancu preko skupine 96 (i paralelno kroz izvještaj PR-RAS), a ne direktno na prihode. Kod prelaska na novi sustav evidentiranja prihoda bi trebalo dodatno pojačati praćenje novčanih tijekova, a posebno obratiti pažnju na naplatu prihoda jer evidentiranje po novom načelu bi

iskazivalo veće prihode od raspoloživih sredstava zbog čega bi trebalo pažljivo postupati s raspodjelom i trošenjem novca, između ostalog i unutar sustava socijalne skrbi.

Uvidom u sve, možemo zaključiti da je socijalna skrb važna djelatnost od javnog interesa koja pruža brojne usluge građanima no njenim funkcioniranjem nastaju veliki rashodi na razini opće države, stoga ih je važno detaljno pratiti i o njima izvještavati. Kroz računski plan osigurana je zasebna skupina računa kroz koje se prate specifični rashodi djelatnosti socijalne skrbi kako bi se mogla detaljno planirati sredstva potrebna za pomoć građanima te pratiti njihovo trošenje.

LITERATURA

Brkanić, V. Dremel, N. (ur.) (2011). Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika.

Zagreb: RRiF plus

Budimir, V. (2017). Proračunsko računovodstvo – priručnik. Požega: Veleučilište u Požegi

Dremel N.(2021). Temelji računovodstva proračuna i proračunskih korisnika. Prilog časopisu Računovodstvo, revizija i financije, br. 5/2021, str. 2 -15.

Ernst & Young (2012). Overview and coparison of public accountin and auditing practices in 27 EU Member states, Preuzeto s:

<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd> [Datum pristupa: 27.07.2022.]

Hladika, M. (2014). Analiza stanja i ocjena sustava financijskog izvještavanja u proračunskom računovodstvu u Republici Hrvatskoj - rezultati empirijskog istraživanja, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 12(1), str. 23-42. Preuzeto s:

<https://hrcak.srce.hr/124754> [Datum pristupa: 01.06.2022.]

IFAC (1996), Study 9 - Definition and Recognition of Revenues. Preuzeto s:

<https://www.ipsasb.org/publications/study-9-definition-and-recognition-revenues> [Datum pristupa: 23.07.2022.]

Ježovita, A. (2018). Specifičnosti analize financijskih izvještaja proračunskih korisnika, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 16(2), str. 73-92. Preuzeto s:

<https://hrcak.srce.hr/124754> [Datum pristupa: 01.06.2022.]

Pajković, I. (2022). Harmonizirani sustav izvještavanja u Europskoj Unij – gdje smo stali?

TIM4PIN magazin, br. 5/2022, str. 8 – 12

Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (Narodne novine 26/10, 120/13 i 1/20)

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20)

Proračun Grada Zagreba za 2023. godinu. Preuzeto s: <https://zagreb.hr/proracun/113894>

[Datum pristupa: 20.12.2022.]

Vašiček, D. (2009). 'Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru', Hrvatska i komparativna javna uprava, 9.(2.), str. 393-420. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/124754> [Datum pristupa: 01.06.2022.]

Vašiček D., Vašiček V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci

Zakon o proračunu (Narodne novine 144/2022).

Popis slika

Slika 1. Struktura posebnog – programskog dijela proračuna, izrada autora prema Pravilniku o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10, 120/13 i 1/20)

Popis tablica

Tablica 1. Primjena računovodstvenih osnova u zemljama članicama EU na razini središnje države. Izrada autora prema Ernst & Young (2012:20-21)