

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

**RAČUNOVODSTVO
PRORAČUNSKIH I NEPROFITNIH
ORGANIZACIJA**



Izdavač

Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci

Za izdavača

Prof. dr. sc. Heri Bezić

Suizdavač

TIM4PIN d.o.o, Zagreb

Autori

Izv. prof. dr. sc. Davor Vašiček

Prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Urednica

Prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Recenzenti

Prof. dr. sc. Milena Peršić

Prof. dr. sc. Josipa Mrša

Izv. prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

Izv. prof. dr. sc. Saša Drezgic

Lektura i korektura

Antonija Zavila Nemet, dipl. kroatolog

Priprema i tisak

Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb

Ilustracija na naslovnoj stranici

Designed by Fotolia.com

ISBN 978-953-7813-28-4

CIP zapis dostupan u računalnom katalogu
Sveučilišne knjižnice pod brojem 130926062

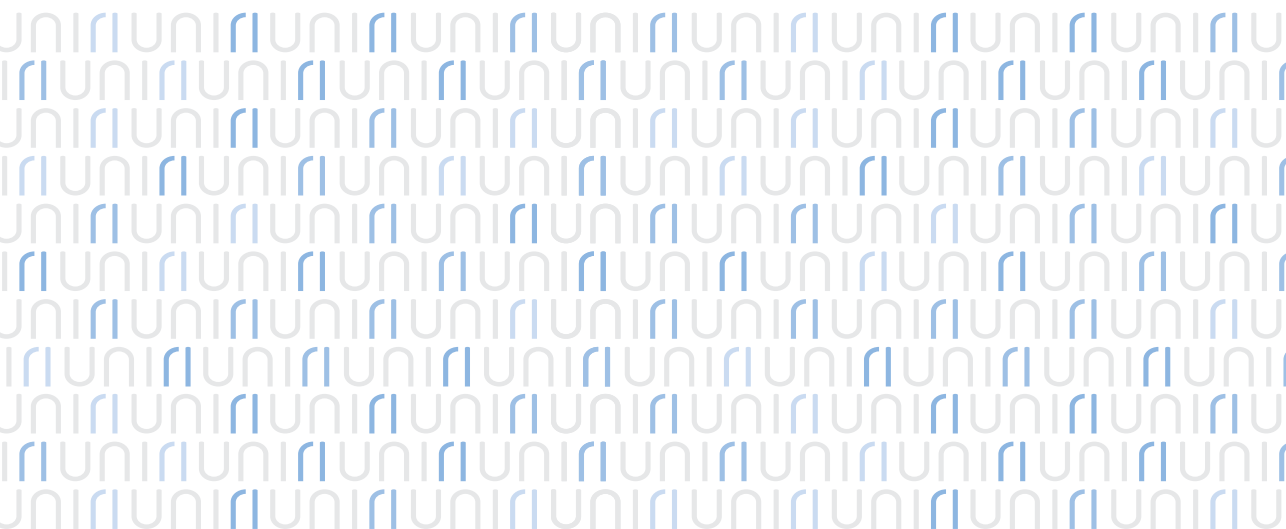
Naklada

500 primjeraka

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

Davor Vašiček • Vesna Vašiček

Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija



SVEUČILIŠTE U RIJECI
EKONOMSKI FAKULTET

Rijeka, 2016.

SADRŽAJ

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

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

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

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

PREDGOVOR

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Autori

