

# Knjiženje prihoda i rashoda iz programa Erasmus+ u školama

Ivana Vargašević Čonka\*

Hana Zoričić\*\*

*Uz Upute za izradu Prijedloga državnog proračuna Republike Hrvatske za razdoblje 2017. – 2019. Ministarstvo financija je objavilo i Upute za planiranje i računovodstveno evidentiranje prihoda i rashoda iz EU sredstava, koje su prvi put primijenjene upravo pri izradi Državnog proračuna za 2017. i projekcija za 2018. i 2019. godinu. Najznačajnija karakteristika kod dosadašnjeg knjigovodstvenog evidentiranja projekata koji se financiraju iz EU sredstava, istaknuta i Uputom, je priznavanje prihoda od pomoći EU ili pomoći na temelju prijenosa EU sredstava u trenutku nastanka rashoda na projektu (kod krajnjeg korisnika), a ne u trenutku primitka sredstava. Navedena razlika u odnosu na priznavanje svih ostalih prihoda (u trenutku kada postanu raspoloživi) propisana je člankom 67. stavkom 2. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu. Nakon godinu dana primjene navedenih Uputa, Ministarstvo financija je pripremio izmijenjene upute, jer se kod EU financiranja nekih projekata/programa primjenjuje princip pojednostavljenih troškova (engl. simplified cost option – SCO), kod kojeg se naglasak stavlja na ostvarene rezultate, a ne na troškove projekta. Upravo zbog ovakvog načina (ne)praćenja nastanka troškova projekta nemoguće je u potpunosti zadržati gore navedeno pravilo o priznavanju prihoda (na svim razinama: kod davatelja sredstava i kod svih partnera) tek u trenutku nastanka rashoda projekta (na razini pojedinih korisnika projekta). Najpoznatiji program kod kojeg se primjenjuje princip pojednostavljenih troškova je Erasmus+ koji provodi Agencija za mobilnost i programe Europske unije. Zbog primjene navedenoga principa bilo je potrebno osmisliti drukčija pravila za knjigovodstvena evidentiranja prihoda i rashoda. Autorice u nastavku teksta daju primjere knjigovodstvenih evidencija za projekte financirane iz Erasmus+ programa na primjeru škola, koje su jedne od korisnika sredstava iz ovog programa i za koje je Ministarstvo financija pripremio posebnu Uputu o evidentiranju EU sredstava (<http://www.mfin.hr/hr/upute-nalozi-i-ostalo>).*

## 1. Uvod

Sukladno zahtjevima financijske regulative Europske unije, odredbama članka 114. Zakona o proračunu (NN, br. 87/08, 136/12 i 15/15), utvrđen je temeljni okvir prema kojem se aktivnosti i projekti koji se financiraju iz sredstava EU planiraju u državnom proračunu. Proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici dužni su dio svog financijskog i računovodstvenog poslovanja prilagoditi pravilima korištenja europskih strukturnih i investicijskih fondova i ostalih programa EU, uz obvezu planiranja, izvršavanja, knjigovodstvenog evidentiranja i izvještavanja sukladno odredbama Zakona o proračunu i drugih akata koji uređuju proračunsko računovodstvo.

Odredbama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN, br. 124/14, 115/15, 87/16;

dalje u tekstu: Pravilnik) uređeno je da se prihodi i rashodi u proračunskom računovodstvu iskazuju uz primjenu modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja. Modificirano računovodstveno načelo nastanka događaja, između ostaloga, znači da se prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti, dok se rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose, neovisno o plaćanju. Iznimka od ovog pravila je način evidentiranja **pomoći od institucija i tijela EU i pomoći iz državnog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava** (dalje u tekstu: EU pomoći). Naime, sukladno zahtjevima europske statistike, ove pomoći (tekuće i kapitalne) **priznaju se u prihode izvještajnog razdoblja razmjerno troškovima provedbe ugovorenih programa i projekata**, kako je i uređeno člankom 67. stavkom 2. Pravilnika.

Međutim, s obzirom na to da se od programskog razdoblja 2014. – 2020. kod (su)financiranja nekih

\* Ivana Vargašević Čonka, dipl. oec., Ministarstvo financija RH, Zagreb.

\*\* Hana Zoričić dipl. oec., Ministarstvo financija RH, Zagreb.

programa i projekata iz sredstava EU počeo primjenjivati princip pojednostavljenih troškova (engl. *simplified cost option – SCO*), pravilo o priznavanju prihoda tek po nastanku rashoda projekta neće se primjenjivati kod evidentiranja EU pomoći za projekte koji se financiraju po ovom principu. Najznačajnija karakteristika principa pojednostavljenih troškova je fokus na ocjeni kvalitete projekta (rezultata, učinaka) umjesto pravdanja troškova računima. Zbog toga je bilo potrebno osmisлити drugačija pravila za knjigovodstvena evidentiranja prihoda od pomoći na temelju prijenosa EU sredstava. Zasad se princip pojednostavljenih troškova primjenjuje u programu Erasmus+ koji provodi Agencija za mobilnost i programe Europske unije (dalje u tekstu: Agencija za mobilnost). Važno je istaknuti da u slučaju Erasmus+ programa krajnji korisnik EU sredstava nema obvezu izvještavanja davatelja sredstava o nastalim rashodima projekta kao što je slučaj kod svih ostalih programa i projekata EU.

Dosadašnje iskustvo je pokazalo da ovaj princip financiranja znatno pojednostavljuje administrativne postupke i smanjuje rizik pogreške. Tri su modela financiranja projekata po principu pojednostavljenih troškova: financiranje primjenom fiksnih stopa, standardnih veličina jediničnih troškova i fiksnih (paušalnih) iznosa.

## 2. Škole i EU projekti

Škole najčešće prihode od EU ostvaruju prijenosom od drugih subjekata u sustavu opće države: od ministarstava i agencija kao proračunskih korisnika državnog proračuna, izvanproračunskih korisnika državnog proračuna, proračuna gradova, općina i županija (nadležnih proračuna, ali i nenadležnih) te njihovih proračunskih korisnika. Navedeni prihodi od EU iskazuju se na osnovnim računima podskupina **638 Pomoći temeljem prijenosa EU sredstava i 639 Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna**. Ostvarivanje prihoda od EU izravno od institucija i tijela EU u okviru podskupine **632 Pomoći od međunarodnih organizacija te institucija i tijela EU** nije često, a uobičajen primjer njegova korištenja su projekti financirani iz programa prekogranične suradnje.

Škole i drugi proračunski korisnici gradova, općina i županija, kao i sami gradovi, općine i županije, sve prihode temeljem prijenosa EU sredstava koje ostvare od ministarstava, agencija, fakulteta, instituta i drugih proračunskih korisnika državnog proračuna evidentirat će na osnovnom računu **63811 Tekuće pomoći iz državnog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava i 63821 Kapitalne pomoći iz državnog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava**.

Ako škola ostvari prihode iz EU prijenosom od subjekta izvan općeg proračuna (udruge i druge neprofitne organizacije, trgovačka društva...) neće ih iskazati kao prihode iz EU, nego kao donacije (podskupina **663 Donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan općeg proračuna**). Budući da navedeni subjekti EU sredstva mogu ostvariti gotovo isključivo od subjekata unutar općeg proračuna, ta EU sredstva već su iskazana kao prihod unutar sustava proračuna te kao prijenos EU sredstava izvan sustava do 31. prosinca 2016. (podskupina **384 Prijenosi EU sredstava subjektima izvan općeg proračuna**), odnosno rashod od 1. siječnja 2017. (podskupina **353 Subvencije trgovačkim društvima, zadrugama, poljoprivrednicima i obrtnicima iz EU sredstava** i odjeljci **3813 Tekuće donacije iz EU sredstava i 3823 Kapitalne donacije iz EU sredstava**).

Kao što je već navedeno, princip pojednostavljenih troškova primjenjuje se u programu Erasmus+ koji provodi Agencija za mobilnost, a koji je namijenjen za (su) financiranje projekata u području obrazovanja, osposobljavanja i sporta te projekata namijenjenih mladima. Agencija za mobilnost je proračunski korisnik državnog proračuna u nadležnosti Ministarstva znanosti i obrazovanja. Pomoći od institucija i tijela EU namijenjene (su) financiranju programa i projekata koje Agencija na temelju natječaja dodjeljuje subjektima koji se javljaju na natječaje u cijelosti se planiraju u državnom proračunu na pozicijama Agencije (razdjel 080 Ministarstva znanosti i obrazovanja, glava 08091 Agencije i ostale javne ustanove u znanosti i obrazovanju, RKP 43335 Agencija za mobilnost, izvor 51, osnovni račun **63231 Tekuće pomoći od institucija i tijela EU**).

Prilikom isplate financijskih sredstava od Agencije za mobilnost korisnicima kojima su sredstva odobrena putem natječaja, Agencija će evidentirati rashod (pomoći temeljem prijenosa EU sredstava) i odmah prihod od EU pomoći. Ovaj način knjigovodstvenog evidentiranja razlikuje se od knjigovodstvenog evidentiranja strukturnih fondova kod kojih se prihod od EU priznaje tek po nastanku rashoda kod krajnjeg korisnika EU sredstava. Kod projekata financiranih iz Erasmus+ programa korisnik će u trenutku kada dobije sredstva imati prihod na temelju prijenosa EU sredstava, dok će rashod evidentirati prema prirodnoj vrsti troška u trenutku nastanka. **U ovom slučaju korisnik projekta (škola, fakultet itd.) ne treba dodatno izvještavati Agenciju za mobilnost o potrošenim sredstvima, kako bi se ona evidentirala prihod od EU u svojoj glavnoj knjizi.**

Prilikom vrednovanja završnog izvješća ocjenjuje se kvaliteta provedenih aktivnosti, te se u slučaju manjkave, djelomične ili zakašnjele provedbe korisniku umanjuje financijska potpora ovisno o dobivenoj

ocjeni u određenom postotku na ukupan iznos ugovorenih sredstava ili na određene kategorije troškova, a ne na temelju računa.

### 3. Primjeri knjigovodstvenih evidencija

**Primjer 1.** Škola, koja je korisnik gradskog proračuna, provodi projekt koji se financira iz programa Erasmus+

Agencija za mobilnost prenosi EU sredstva Školi, kojoj je osnivač grad, iz programa Erasmus+. Agencija je Školi isplatila 70 % predviđene vrijednosti projekta u iznosu od 10.500,00 kn. Po analizi završnog izvješća ustanovljeno je da korisnik ima pravo na isplatu do ukupno ugovorenog iznosa od 15.000,00 kn, pa je Agencija Školi isplatila i razliku sredstava. U nastavku su prikazana knjiženja u slučaju kada škola posluje preko vlastitog računa i kada škola posluje preko riznice grada.

#### Evidencije kod Agencije za mobilnost:

| Opis   | Iznos   | Račun  |           |
|--|---------|--------|-----------|
|  |         | Duguje | Potražuje |
| 1. Agencija dobiva sredstva EU na devizni račun            | 100.000 | 11122  | 23957     |
| 2a. Agencija prenosi sredstva na račun škole               | 10.500  | 36813  | 11121     |
| 2b. Priznavanje prihoda                                    | 10.500  | 23957  | 63231     |
| 3a. Završna isplata na temelju odobrenja završnog izvješća | 4.500   | 36813  | 11121     |
| 3b. Priznavanje prihoda                                    | 4.500   | 23957  | 63231     |

#### a) Evidencije kod Škole koja posluje preko vlastitog računa:

| Opis   | Iznos  | Račun  |           |
|--|--------|--------|-----------|
|  |        | Duguje | Potražuje |
| 1. Škola na račun prima EU sredstva za projekt od Agencije | 10.500 | 11121  | 63811     |
| 2. Nastali rashodi tijekom provođenja projekta             | 9.500  | 3      | 23        |
| 3. Plaćanje fakture  | 9.500  | 23     | 11121     |
| 4. Uplata na temelju odobrenja završnog izvješća           | 4.500  | 11121  | 63811     |

#### b) Evidencije kod Škole koja posluje putem riznice nadležnog gradskog proračuna

| Opis  | Iznos  | Račun  |           |
|---|--------|--------|-----------|
|   |        | Duguje | Potražuje |
| 1. Evidentiranje EU sredstava od Agencije za projekt Škole uplaćenih na račun gradske riznice | 10.500 | 16721  | 63811     |
| 2. Nastali rashodi tijekom provođenja projekta  | 9.500  | 3      | 23        |
| 3. Primljena obavijest iz riznice da je faktura plaćena                                       | 9.500  | 23     | 16721     |
| 4. Uplata na temelju odobrenja završnog izvješća  | 4.500  | 16721  | 63811     |

Zbog toga što priznavanje prihoda od pomoći EU ili na temelju prijenosa EU sredstava ne ovisi o nastanku rashoda na projektu, moguća je situacija u kojoj proračunski korisnik u jednoj godini ostvari višak prihoda nad rashodima (**na tom izvoru financiranja**) uslijed primjerice primitka sredstava predfinanciranja od Agencije pred kraj godine, dok sama provedba projekta (a time i nastanak rashoda) počinju u sljedećoj godini. U toj godini (sljedećoj), proračunski korisnik imat će manjak prihoda nad rashodima (**na tom izvoru financiranja**), koji će se *pokriti* prenesenim viškom iz prethodne godine.

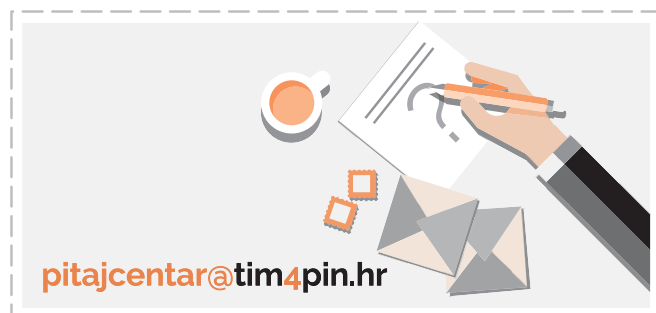
Podsjećamo kako Škola u ovom slučaju nema obvezu izvještavanja Agencije za mobilnost o nastalim rashodima tijekom provođenja projekta, jer je u trenutku prijenosa sredstava Školi Agencija za mobilnost evidentirala rashod na temelju prijenosa EU sredstava (kao i izvorni prihod od EU), a Škola prihod na temelju prijenosa EU sredstava. To znači da će se navedeni prihodi i rashodi na temelju prijenosa EU pri izradi konsolidiranih izvještaja općeg proračuna sučeliti i eliminirati u istom izvještajnom razdoblju (godini), a što je i bio razlog uvođenja izvještavanja o nastalim rashodima projekta.

**Primjer 2.** Škola, koja je korisnik gradskog proračuna, provodi projekt koji se financira iz programa Erasmus+

Agencija za mobilnost prenosi EU sredstva Školi, kojoj je osnivač grad, iz programa Erasmus+. Agencija je Školi isplatila 80 % predviđene vrijednosti projekta u iznosu od 20.000,00 kn. Po analizi završnog izvješća ustanovljeno je da korisnik nema pravo na isplatu do ukupno ugovorenog iznosa od 20.000,00 kn, ali ne mora ništa ni vratiti. U nastavku su prikazana knjiženja u slučaju kada škola posluje preko vlastitog računa i kada škola posluje preko riznice grada.

#### Evidencije kod Agencije za mobilnost:

| Opis  | Iznos   | Račun  |           |
|---|---------|--------|-----------|
|   |         | Duguje | Potražuje |
| 1. Agencija dobiva sredstva EU na devizni račun | 100.000 | 11122  | 23957     |
| 2a. Agencija prenosi sredstva na račun škole    | 16.000  | 36813  | 11121     |
| 2b. Priznavanje prihoda                         | 16.000  | 23957  | 63231     |



### a) Evidencije kod Škole koja posluje preko vlastitog računa:

| Opis  | Iznos  | Račun  |           |
|---|--------|--------|-----------|
|   |        | Duguje | Potražuje |
| 1. Škola na račun prima EU sredstava za projekt od Agencije | 16.000 | 11121  | 63811     |
| 2. Nastali rashodi tijekom provođenja projekta              | 19.000 | 3      | 23        |
| 3. Plaćanje fakture   | 19.000 | 23     | 11121     |

### b) Evidencije kod Škole koja posluje putem riznice nadležnog gradskog proračuna

| Opis  | Iznos  | Račun  |           |
|---|--------|--------|-----------|
|   |        | Duguje | Potražuje |
| 1. Evidentiranje EU sredstava od Agencije za projekt Škole uplaćenih na račun gradske riznice | 16.000 | 16721  | 63811     |
| 2. Nastali rashodi tijekom provođenja projekta  | 19.000 | 3      | 23        |
| 3. Primitvena obavijest iz riznice da je faktura plaćena                                      | 19.000 | 23     | 16721     |

S obzirom na to da će Agencija odmah po isplati sredstava Školi evidentirati rashod na temelju prijena EU sredstava (i priznati prihod od pomoći EU), a Škola istovremeno evidentirati prihod na temelju prijena EU sredstava (neovisno o nastanku rashoda), ovi prijensi će biti evidentirani na prihodovnoj i rashodovnoj strani u istom izvještajnom razdoblju, što je od iznimne važnosti za konsolidaciju financijskih izvještaja općeg proračuna. U ovom primjeru rashodi nastali provedbom projekta veći su od primljenog predujma od Agencije za mobilnost. To znači da će dio fakture dobavljačima biti plaćen iz vlastitih prihoda Škole (ostvarenih na tržištu) ili iz prihoda iz nadležnog proračuna, ako osnivač osigura sredstva Školi za ovu namjenu.

**Primjer 3.** Škola, koja je korisnik županijskog proračuna, provodi projekt koji se financira iz programa Erasmus+ te **po završetku projekta mora vratiti dio primljenih sredstava**

Agencija za mobilnost prenijela je EU sredstva Školi, kojoj je osnivač grad, iz programa Erasmus+. Agencija je Školi isplatila 70 % predviđene vrijednosti projekta u iznosu od 14.000,00 kn (ukupna vrijednost projekta iznosi 20.000,00 kn). Sljedeće godine, analizom završnog izvješća ustanovljeno je da Škola nema pravo na isplatu ostatka sredstava do ukupno ugovorenog iznosa od 20.000,00 kn, nego je čak dužna vratiti Agenciji 2.000,00 kn. U nastavku su prikazana knjiženja u slučaju kada Škola posluje preko vlastitog računa.

### Evidencije kod Agencije za mobilnost i programe EU:

| Opis  | Iznos   | Račun  |           |
|---|---------|--------|-----------|
|   |         | Duguje | Potražuje |
| <b>Godina 1.</b>  |         |        |           |
| 1. Agencija prima predujam sredstava na svoj devizni račun                            | 100.000 | 1112   | 23957     |
| 2a. Agencija prenosi sredstva na račun škole  | 14.000  | 36812  | 1112      |
| 2b. Priznavanje prihoda   | 14.000  | 23957  | 63231     |
| <b>Godina 2.</b>  |         |        |           |
| 1. Analiza završnog izvješća – naložen povrat sredstava predujma u iznosu od 2.000 kn | 2.000   | 12913  | 23957     |
| 2. Škola uplaćuje povrat  | 2.000   | 1112   | 12913     |

### Evidencije kod Škole koja posluje preko vlastitog računa:

| Opis   | Iznos  | Račun  |           |
|--|--------|--------|-----------|
|  |        | Duguje | Potražuje |
| <b>Godina 1.</b>   |        |        |           |
| 1. Škola prima sredstva (70 %) od Agencije na svoj račun                                 | 14.000 | 11121  | 63811     |
| 2. Škola provodi projekt (nastanak rashoda)  | 13.000 | 3      | 23        |
| 3. Škola plaća račune  | 13.000 | 23     | 11121     |
| <b>Godina 2.</b>   |        |        |           |
| 1. Analiza završnog izvješća – naložen povrat sredstava predujma u iznosu od 2.000,00 kn | 2.000  | 92211  | 23957     |
| 2. Škola uplaćuje povrat   | 2.000  | 23957  | 11121     |

Škola je u prvoj godini provedbe projekta od Agencije za mobilnost primila sredstva i evidentirala prihod od pomoći iz državnog proračuna na temelju prijena EU sredstava. Provedbom projekta u prvoj godini nastali su rashodi, a zatim je Škola i platila dobavljačima.

U sljedećoj godini, Agencija za mobilnost analizirala je završno izvješće, koje je podnijela Škola, i zaključila kako Škola nije na zadovoljavajući način ostvarila očekivane rezultate projekta te joj je stoga naložen povrat dijela sredstava primljenih od Agencije za mobilnost. Budući da je u ovom primjeru Škola utrošila dio sredstava koje je dužna vratiti (Škola je od primljenih 14.000,00 kn potrošila 13.000,00 kn, a dužna je vratiti 2.000,00 kn Agenciji), jasno je da će taj dio (1.000,00 kn) morati Agenciji vratiti iz nekih drugih izvora – iz vlastitih prihoda Škole ili iz sredstava koja joj osnivač osigura za tu namjenu. Škola će navedeno evidentirati preko viškova/manjkova i obveze za primljeni predujam EU sredstava.