

Računovodstvene pripreme za godišnje financijsko izvještavanje u sustavu proračuna

Katarina Nesterović*

Martina Štefković*

Neizostavni dio uputa za pripremu i izradu financijskih izvještaja u sustavu proračuna jesu i napomene o obveznim postupanjima i tretmanu specifičnih poslovnih događaja u knjigovodstvenim evidencijama. U članku se izdvajaju važne napomene o specifičnostima i aktualnostima koje treba uvažiti u procesu pripremanja samih financijskih izvještaja za 2022. godinu.

1. Provođenje popisa na područjima pogođenima potresom

Odlukom o proglašenju katastrofe na području pogođenom potresom (Narodne novine, br. 1/21) proglašena je katastrofa uzrokovana potresom za područje Sisačko-moslavačke, Zagrebačke i Karlovačke županije. Stoga je Ministarstvo financija dopisom od 22. siječnja 2021. (KLASA: 400-02/20-01/29, URBROJ: 513-05-03-21-13) dalo uputu o obavljanju popisa imovine i obveza za JLP(R) S, proračunske i izvanproračunske korisnike na području Sisačko-moslavačke, Zagrebačke i Karlovačke županije.

Prema Uputi JLP(R)S, proračunski i izvanproračunski korisnici koji nisu bili u mogućnosti provesti godišnji popis imovine i obveza u skladu s Pravilnikom zbog neupotrebljivosti i nedostupnosti objekata u kojima se odvijalo njihovo redovno poslovanje kao i opreme i dokumentacije koja se u njima nalazila, popisom su bili obvezni obuhvatiti samo onu imovinu i obveze koje su im dostupne, a po stvaranju preduvjeta za obavljanje sveobuhvatnog popisa imovine i obveza isti su bili obvezni i provesti.

S obzirom na to da kod pojedinih JLP(R)S, proračunskih i izvanproračunskih korisnika i dalje nisu ostvarene mogućnosti za provedbu cjelovitog godišnjeg popisa i imovine zbog neupotrebljivosti i nedostupnosti objekata, uputom o obavljanju popisa imovine i obveza za 2021. godinu Ministarstva financija od 10. prosinca 2021. (KLASA: 400-02/21-01/25, URBROJ: 513-05-03-21-4) navedeno je kako je popisom imovine i obveza za 2021. godinu obvezno popisati samo onu imovinu i obveze koji su dostupni, a po stvaranju preduvjeta za obavljanje sveobuhvatnog popisa imovine i obveza isto je obvezno i provesti.

Iako je Odlukom koju je donijela Vlada RH proglašena katastrofa na području samo triju županija (Sisačko-moslavačke, Zagrebačke i Karlovačke županije), ranijim potresom su oštećeni i objekti na području Grada Zagreba. Stoga prora-

čunski korisnici Grada Zagreba i državnog proračuna kao i Grad Zagreb, u slučaju da im se na području Grada Zagreba nalaze objekti koji su neupotrebljivi i nedostupni uslijed posljedica potresa, također primjenjuju navedenu Uputu.

2. Napomene za specifična računovodstvena postupanja

2.1. Priznavanje prihoda i rashoda za 2022. godinu

Priznavanje prihoda

U skladu s Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti.

Slijedom navedenog, JLP(R)S, proračunski i izvanproračunski korisnici **ne smiju priznavati** prihode ostvarene u siječnju 2023. kao prihod 2022., odnosno JLP(R)S ne smiju dati takvu uputu svojim korisnicima.

Proračunski i izvanproračunski korisnici evidentiraju potraživanja od nadležnog proračuna za vlastite i namjenske prihode i primitke koji su uplaćeni na jedinstveni račun proračuna. Međutim, ne smiju knjižiti potraživanja od nadležnog proračuna za prihode koje uključuju u izvor financiranja 1 *Opći prihodi i primici* (uključujući potraživanje za nenaplaćene prihode iz nadležnog proračuna za redovnu djelatnost). U skladu s navedenim, proračuni te proračunski korisnici državnog proračuna razine razdjela organizacijske klasifikacije ne smiju evidentirati obveze za neisplaćene pomoći (prijenose) proračunskim i izvanproračunskim korisnicima iz svoje nadležnosti.

Iskazivanje rashoda

JLP(R)S i proračunski korisnici, kako državnog proračuna, tako i proračuna JLP(R)S, u svojim glavnim knjigama iskazuju rashode na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose, neovisno o plaćanju. **Dakle, proračunski korisnik je obvezan iskazati rashode 2022. godine za obveze koje su nastale**

* Martina Štefković, mag. oec., Katarina Nesterović, mag. oec., Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Zagreb

u 2022. bez obzira na to jesu li navedene obveze podmirene u 2022. i bez obzira je li nadležni proračun doznačilo sredstva za podmirenje navedenih obveza u 2022.

Kontinuirani rashodi

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu propisano je da se **rashodi koji nastaju kontinuirano i obračunavaju za kalendarska razdoblja tijekom proračunske godine (u pravilu mjesečno)** kao što su: rashodi za zaposlene, komunalne usluge, opskrba energentima, telekomunikacijske usluge, najamnine i zakupnine, naknade za rad predstavničkih i izvršnih tijela, naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade i slično, **uključuju u rashode razmjerno broju mjeseci u razdoblju za koje se izvještaji sastavljaju.** Tako primjerice proračunski korisnici koji u svojim glavnim knjigama imaju iskazane trinaeste obveze za kontinuirane rashode, te rashode ne uključuju u 2022. godinu, već ih iskazuju kao aktivna vremenska razgraničenja na računu 19311 *Kontinuirani rashodi budućih razdoblja*. Iznimka su oni proračunski korisnici koji imaju osigurana sredstva za pokriće trinaestog kontinuiranog rashoda.

Također i **novosnovani proračunski korisnici**, odnosno proračunski korisnici koji su osnovani tijekom 2022., **kontinuirane rashode iskazuju razmjerno broju naplaćenih prihoda u 2022.** Rashodi koji se ne uključuju u tekuće izvještajno razdoblje iskazuju se kao aktivna vremenska razgraničenja na računu 19311 *Kontinuirani rashodi budućih razdoblja*.

2.2. Namjenska pomoć bolničkim ustanovama u vlasništvu županija

U Državnom proračunu za 2022. godinu na pozicijama Ministarstva zdravstva u okviru podskupine 366 *Pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna* osigurana su sredstva za pomoć bolničkim zdravstvenim ustanovama u vlasništvu županija za podmirivanje dijela dospjelih obveza prema dobavljačima lijekova, potrošnog i ugradbenog medicinskog materijala. Bolničke zdravstvene ustanove sredstva pomoći koja u 2022. godini prime iz državnog proračuna u svojim poslovnim knjigama i financijskim izvještajima trebaju evidentirati kao prihod 2022. na osnovnom računu 63612 *Tekuće pomoći iz državnog proračuna proračunskim korisnicima JLP(R)S* odnosno 63622 *Kapitalne pomoći iz državnog proračuna proračunskim korisnicima JLP(R)S*. Županije u financijskim izvještajima razine 22 neće iskazati navedeni prihod već isključivo u konsolidiranim financijskim izvještajima (razina 23). O utrošku namjenske pomoći županije obavještavaju Ministarstvo zdravstva na način i u rokovima utvrđenim od strane Ministarstva zdravstva.

2.3. Tuđa imovina

Državni ured za reviziju prilikom revizije financijskog poslovanja uočio je kako se u okviru izvanbilančnih zapisa različito evidentira tuđa imovina dobivena na korištenje. Propisima o proračunskom računovodstvu nije jasno pro-

pisano što obuhvaća tuđa imovina dobivena na korištenje, pa proračuni i proračunski korisnici različito postupaju.

Neki proračunski korisnici u okviru izvanbilančnih zapisa evidentiraju imovinu u operativnom najmu (primjerice automobile) i zakup poslovnih prostora, dok drugi navedenu vrstu imovine ne evidentiraju u poslovnim knjigama.

Pojedini korisnici evidentiraju u okviru izvanbilančnih zapisa imovinu dobivenu na korištenje bez naknade, dok imovinu koju koriste uz plaćanje određene naknade ne evidentiraju.

Također, neki proračunski korisnici evidentiraju izvanbilančno poslovne prostore u vlasništvu Republike Hrvatske koje koriste za obavljanje svoje djelatnosti, dok drugi te poslovne prostore evidentiraju bilančno u okviru svoje imovine, pozivajući se na odredbe Upute o priznavanju, mjerenju i evidentiranju imovine u vlasništvu Republike Hrvatske.

Proračunski korisnici imovinu koja je dobivena na korištenje, a bez prijenosa vlasništva, obvezni su evidentirati u izvanbilančnoj evidenciji kao tuđu imovinu dobivenu na korištenje.

Tuđom imovinom se smatra imovina koju proračunski korisnik koristi neovisno o tome plaća li se naknada za njezino korištenje ili se ista koristi bez naknade.

Primjeri tuđe imovine koja je dana na korištenje jesu imovina koja je u operativnom najmu (automobili), građevinski objekti u zakupu, stvari dobivene na korištenje prema reversu ili drugom dokumentu, građevinski objekti koji se koriste, a za koje nisu potvrđeni imovinsko-pravni odnosi i slično.

Nadalje, sukladno Uputi o priznavanju, mjerenju i evidentiranju imovine u vlasništvu Republike Hrvatske proračunski i izvanproračunski korisnici bilančno vode državnu imovinu čiji su vlasnici i/ili koja im je dana na korištenje. Kako bi se izbjeglo dvostruko iskazivanje iste imovine, isti su dužni prije evidentiranja državne imovine u svojoj glavnoj knjizi provjeriti s Ministarstvom prostornog uređenja, graditeljstva i državne imovine, koje im je imovinu dalo na korištenje, je li navedena državna imovina već evidentirana u njihovoj glavnoj knjizi. Onu imovinu u vlasništvu RH koju Ministarstvo prostornog uređenja, graditeljstva i državne imovine nema evidentiranu u svojim poslovnim knjigama, potrebno je voditi u bilančnoj evidenciji.

Imovina Republike Hrvatske koja je dobivena na korištenje, a evidentirana je u poslovnim knjigama Ministarstva prostornog uređenja, graditeljstva i državne imovine, vodi se u izvanbilančnoj evidenciji.

Okružnicom o sastavljanju i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 30. rujna 2022. godine dane su najave pojedinih odredbi koje će sadržavati novi Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu koji je u postupku izrade, a temeljem uočenih

nepravilnosti od strane Državnog ureda za reviziju kod pojedinih subjekata obveznika vođenja proračunskog računovodstva prilikom evidentiranja specifičnih poslovnih događaja u poslovnim knjigama.

Jedna od nepravilnosti koju Državni ured za reviziju ističe je i ona vezana uz evidentiranje tuđe imovine. Stoga će se odredbama novog Pravilnika detaljnije propisati što obuhvaća tuđa imovina dobivena na korištenje, odnosno koja se imovina obavezno treba evidentirati u poslovnim knjigama u okviru izvanbilančnih zapisa.

Prilikom provođenja godišnjeg popisa imovine i obveza, u popisnim se listama mora naći i imovina proračunskog korisnika koja se nalazi kod nekoga drugog. Ona se može naći u popisnim listama korisnika čija je ili u popisnim listama korisnika kod kojeg se stvarno nalazi. Pritom nije bitno nalazi li se ona kod tog korisnika na temelju njezina korištenja ili ne. Ta se sredstva mogu naći kod drugog korisnika i na temelju posudbe, čuvanju i sl. Dugotrajna će se imovina naći u popisnim listama korisnika čija se imovina popisuje ako je taj korisnik tu imovinu popisao na mjestu gdje se ona nalazi. U suprotnome, imovinu na posebne liste treba popisati korisnik kod kojeg se imovina stvarno nalazi. Ako je riječ o listama korisnika kod kojeg se imovina stvarno nalazi, tada na njima mora biti jasno istaknuto da je riječ o tuđoj imovini. O tome hoće li imovinu popisati korisnik čija je imovina pa će se imovina naći na popisnim listama tog korisnika ili će ju popisati korisnik kod kojeg se tuđa imovina nalazi, ovisi isključivo od njihova međusobnog ugovora kojim je navedeno definirano.

2.4. Vrećice za miješani komunalni otpad na području Grada Zagreba

Od 1. listopada 2022. na području Grada Zagreba uveden je novi model sakupljanja i naplate miješanog komunalnog otpada. Prema novom modelu, korisnici usluge plaćaju fiksnu mjesečnu naknadu za odvoz otpada, odnosno minimalnu cijenu fiksne javne usluge kako propisuje Zakon o gospodarenju otpadom¹, odnosno s njime usklađena Odluka o načinu pružanja javne usluge sakupljanja komunalnog otpada na području Grada Zagreba (Službeni glasnik Grada Zagreba 7/22), dok se zbrinjavanje miješanog komunalnog otpada plaća kroz kupnju za to namijenjenih, specijaliziranih vrećica volumena 10, 20 ili 40 litara. S obzirom na to da se kroz kupnju specijaliziranih vrećica za otpad plaća dio troška odvoza otpada, trošak kupnje evidentira se na osnovnom računu 32342 *Iznošenje i odvoz smeća*.

2.5. Školski pribor za učenike/ce iz Ukrajine koji pohađaju škole u Hrvatskoj

Ministarstvo znanosti i obrazovanja je temeljem pisma suradnje potpisanog između UNICEF ureda u Hrvatskoj i Ministarstva znanosti i obrazovanja donijelo *Odluku o dodjeli sredstava školama za financiranje školskog pribora za učenike i učenice raseljene iz Ukrajine koji pohađaju*

osnovne i srednje škole u Republici Hrvatskoj (KLASA: 016-01/22-01/00470, URBROJ: 533-07-22-01/00470 od 29. studenoga 2022.).

Prema navedenoj Odluci primatelji/korisnici pribora su raseljeni učenici iz Ukrajine upisani u osnovne i srednje škole u Republici Hrvatskoj, prema evidenciji sustava e-matice na dan 29. studenoga 2022. odnosno školske ustanove koju navedeni učenici pohađaju. Pribor može biti za individualnu ili zajedničku uporabu. U osnovni školski pribor ubrajaju se: školske torbe, olovke, pernice, pribor za crtanje, oprema za tjelesni odgoj, alat ili oprema potrebna za strukovne predmete.

Sredstva za potporu učenicima raseljenima iz Ukrajine osigurana su u Državnom proračunu za 2022. godinu na pozicijama Ministarstva znanosti i obrazovanja u okviru podskupine 366 *Pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna*

Uplata školama izvršena je s danom 15. prosinca 2022. Osnovne i srednje škole primljena sredstva u svojim poslovnim knjigama trebaju evidentirati na osnovnom računu 63612 *Tekuće pomoći iz državnog proračuna proračunskim korisnicima proračuna JLP(R)S*.

2.6. EVT aplikacija – najava uključenja ostalih korisnika državnog proračuna

Zakon o proračunu² propisuje obvezu uplate vlastitih i namjenskih prihoda i primitaka proračunskih korisnika državnog proračuna u državni proračun, ali i mogućnost izuzeća od uplate, koja se određuje zakonom o izvršavanju državnog proračuna. Dodatno, za korisnike izuzete od uplate vlastitih i namjenskih prihoda i primitaka u državni proračun, Zakon o proračunu propisuje obvezu iskazivanja ostvarenih i trošenih vlastitih i namjenskih prihoda i primitaka u proračunu. Način iskazivanja podataka i rokovi za dostavu istih uputom utvrđuje Ministarstvo financija.

Temeljem članka 12., stavka 4. Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2023. godinu³, obveza uplate vlastitih prihoda te namjenskih prihoda i primitaka korisnika u državni proračun ne odnosi se na korisnike u visokom obrazovanju, javne institute, Sveučilišni računski centar (Srce), Leksikografski zavod Miroslav Krleža, Nacionalnu i sveučilišnu knjižnicu, Hrvatsku maticu iseljenika, proračunske korisnike u pravosuđu – sustavu izvršenja sankcija, ustanove u socijalnoj skrbi, kulturi i zdravstvu, diplomatske misije, konzularne urede i druga predstavnička tijela Republike Hrvatske u inozemstvu, nacionalne parkove, parkove prirode, Agenciju za elektroničke medije, Hrvatsku agenciju za civilno zrakoplovstvo, Hrvatsku energetska regulatornu agenciju i Hrvatsku regulatornu agenciju za mrežne djelatnosti.

Do sada su nadležni razdjeli mjesečno prikupljali podatke o ostvarenim i utrošenim vlastitim i namjenskim prihodima

² Zakon o proračunu (Narodne novine br. 144/2021)

³ Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2023. godinu (Narodne novine br. 145/22)

¹ Zakon o gospodarenju otpadom (Narodne novine, broj 84/21)

i primicima korisnika u svojoj nadležnosti. Navedene podatke nadležni su razdjeli konsolidirali i unosili u sustav državne riznice kao evidencijski nalog (EV nalog).

Podaci u sustavu državne riznice evidentiraju se na razini organizacijske klasifikacije kako su i planirani. Navedeno znači da se za proračunske korisnike čiji su podaci planirani na drugoj razini organizacijske klasifikacije, odnosno na razini glave, podaci u EV nalogu također unose na razni glave. Intencija je da Ministarstvo financija ima objedinjeni uvid u pojedinačno unesene podatke o ostvarenim i utrošenim vlastitim i namjenskim prihodima i primicima svih proračunskih korisnika izuzetih od uplate tih prihoda u državni proračun, na razini RKP broja.

Slijedom navedenoga, Ministarstvo financija je u siječnju 2020. pokrenulo Pilot projekt Tehničke i aplikativne podrške informatičkom sustavu za evidencijske temeljnice proračunskih korisnika državnog proračuna u svrhu olakšanja i ubrzanja procesa unosa i dostave podataka te smanjenja mogućih pogrešaka na najmanju moguću razinu. Zbog velikog broja proračunskih korisnika za koje provodi evidencije, kao pilot korisnik u projektu odabrano je Ministarstvo znanosti i obrazovanja. U razdoblju od 2020. do 2022. godine Ministarstvo financija kontinuirano je provodilo evaluaciju započetog pilot projekta te je sukladno provedenoj evaluaciji zatražena nadogradnja aktivnih funkcionalnosti aplikacije koja je provedena i testirana. Primjenom aplikativne podrške, omogućava se da svaki proračunski korisnik unosi svoje podatke u aplikaciju, pri čemu se u istoj automatski provode sve omogućene kontrole podataka. Razina koja konsolidira podatke (nadležni razdjel) ima uvid u sve pojedinačno unesene evidencijske temeljnice korisnika u svojoj nadležnosti. Nadležni razdjel kontrolira sve pojedinačno unesene evidencijske temeljnice i, prema potrebi, vraća ih na doradu. Nakon što su sve pojedinačne evidencijske temeljnice odobrene, nadležni razdjel konsolidira temeljnice (odabirom opcije „konsolidiraj“) i odobrava konsolidiranu temeljnicu (odabirom opcije „odobri“).

U sljedećem koraku, nadležni razdjel obavještava Ministarstvo financija, kao zadnju razinu odobravanja, da su podaci u EVT aplikaciji uneseni i odobreni. U Ministarstvu financija provodi se završna kontrola konsolidiranih evidencijskih temeljnica. Ukoliko se unesena konsolidirana temeljnica može knjižiti, u aplikaciji se odabire opcija „spremi u SAP“, pri čemu aplikacija generira broj dokumenta iz SAP sustava.

EVT aplikacija omogućava unos podataka tamo gdje oni nastaju, te se na taj način rasterećuje nadležni razdjel od postupka konsolidacije i unosa podataka u sustav državne riznice, što u konačnici omogućava da kontrolna uloga nadležnog razdjela postane kvalitetnija.

Od siječnja 2023. godine u evidentiranje putem EVT aplikacije uključuju se sljedeći korisnici:

- **Hrvatska matica iseljenika** (nadležni razdjel je Središnji državni ured za Hrvate izvan Republike Hrvatske);
– ukupan broj korisnika u nadležnosti razdjela: 1

- **Arhivi, muzeji i galerije, Hrvatska knjižnica za slijepe, Hrvatsko narodno kazalište, Međunarodni centar za podvodnu arheologiju, Hrvatski audiovizualni centar, Hrvatski restauratorski zavod, Ansambl Lado, Agencija za elektroničke medije** (nadležni razdjel je Ministarstvo kulture i medija);
– ukupan broj korisnika u nadležnosti razdjela: 48
- **Nacionalni parkovi i parkovi prirode, Hrvatska energetska regulatorna agencija – HERA** (nadležni razdjel je Ministarstvo gospodarstva i održivog razvoja);
– ukupan broj korisnika u nadležnosti razdjela: 20
- **Dom zdravlja Ministarstva unutarnjih poslova Republike Hrvatske, Hrvatski zavod za javno zdravstvo, Hrvatski zavod za transfuzijsku medicinu i Nacionalna memorijalna bolnica Vukovar** (nadležni razdjel je Ministarstvo zdravstva);
– ukupan broj korisnika u nadležnosti razdjela: 4
- **Zatvori i kazionice** (nadležni razdjel je Ministarstva pravosuđa i uprave);
– ukupan broj korisnika u nadležnosti razdjela: 25
- **Proračunski korisnici u socijalnoj skrbi** (nadležni razdjel je Ministarstvo rada, mirovinskoga sustava, obitelji i socijalne politike);
– ukupan broj korisnika u nadležnosti razdjela: 70
- **Hrvatska agencija za civilno zrakoplovstvo i Hrvatska regulatorna agencija za mrežne djelatnosti** (nadležni razdjel je Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture)
– ukupan broj korisnika u nadležnosti razdjela: 2.

Kako bi se nadležni razdjeli i krajnji korisnici upoznali s radom u EVT aplikaciji u studenom je održana interaktivna radionica za nadležne razdjelje, dok su za korisnike održane online radionice tijekom studenog i početkom prosinca. Izrađen je i korisnički priručnik za korištenje koji je poslan nadležnim razdjelima. Priručnik je postavljen u testnoj verziji aplikacije, kojoj korisnici imaju pristup, te ga iste mogu preuzeti.

