

# Posebnosti godišnjeg popisa u sustavu proračuna

Martina Štefković\*

*Popis imovine i obveza za 2023. godinu, koji su svi proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici obvezni obaviti prije sastavljanja i predaje financijskih izvještaja za tekuću proračunsku godinu, provodit će se sukladno odredbama trenutno važećeg Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu. S početkom proračunske 2024. godine na snagu će stupiti novi Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu koji će, između ostalog, definirati i proces provedbe popisa imovine i obveza te knjigovodstvene evidencije vezane uz rezultate popisa. U nastavku se daje osvrt na specifičnosti popisa sa stanjem na 31. prosinca 2023. godine.*

## 1. Uvod

Obveza obavljanja redovnog popisa imovine i obveza određena je člancima 14., 15. i 16. trenutno važećeg Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20).

Sukladno obvezi temeljem odredbi novog Zakona o proračunu (Narodne novine, br. 144/21), ali nadasve zbog potrebe za daljnjim unapređenjem proračunskih procesa, Ministarstvo financija pripremiло je novi Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (dalje u tekstu: Pravilnik) koji će nakon završetka procesa savjetovanja s javnošću u prosincu 2023. godine, početkom iduće proračunske godine stupiti na snagu.

Vezano uz popis imovine i obveza, važno je naglasiti kako će se novim Pravilnikom još detaljnije u odnosu na trenutno važeći Pravilnik definirati:

- <sup>1</sup> obveznici i rokovi provođenja popisa imovine i obveza
- predmet popisa imovine i obveza
- sadržaj odluke o provođenju godišnjeg popisa imovine i obveza
- povjerenstvo za obavljanje popisa imovine i obveza
- izvještaj o obavljenom popisu imovine i obveza
- knjigovodstveno evidentiranje rezultata godišnjeg popisa imovine i obveza

## 2. Obveza provođenja popisa imovine i obveza

Obveza provođenja popisa imovine i obveza definirana je na početku poslovanja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (dalje u tekstu: JLP(R)S), proračunskih i izvanproračunskih korisnika, ali i na kraju svake proračunske godine sa stanjem na datum bilance, slijedom čega su svi prethodno navedeni subjekti dužni provesti godišnji popis imovine i obveza sa stanjem na dan 31. prosinca 2023. godine. Popis se obavlja i kod statusnih promjena te kod nepredviđenih okolnosti (požar, krađa, elementarne nepogode), a djelomičan popis obavlja se kod primopredaje dužnosti osobe zadužene za određeni dio imovine (blagajnika, skladištara).

Sukladno čl. 14. st. 3. Pravilnika, trenutno je definirano da iznimno proračun i proračunski korisnici koji obavljaju muzejsku djelatnost, popis građe mogu obaviti u roku koji nije duži od pet godina. Međutim, Pravilnikom o sadržaju i načinu vođenja dokumentacije o muzejskoj građi i muzejskoj djelatnosti te načinu ostvarivanja uvida u muzejsku građu i dokumentaciju (Narodne novine, br. 21/23) koji je na snagu stupio 2. ožujka 2023. definiran je postupak revizije muzejske građe u kojem se sravnjivanjem podataka o muzejskim predmetima u muzejskoj dokumentaciji sa stvarnim stanjem utvrđuje stanje muzejskog fundusa. Sukladno članku 27. revizija muzejske građe provodi se:

- za zbirke do 10.000 predmeta svakih pet godina
- za zbirke od 10.001 do 50.000 predmeta svakih sedam godina
- za zbirke od 50.001 do 100.000 predmeta svakih deset godina
- za zbirke s više od 100.001 predmeta svakih 12 godina.

U skladu s navedenim odredbama Pravilnika, bit će definirani i rokovi provođenja popisa muzejske građe u novom Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu.

Proračun i proračunski korisnici koji obavljaju knjižničnu djelatnost popis knjižnične građe mogu obaviti u roku koji nije duži od roka za provođenje obvezne redovne revizije knjižnične građe utvrđenog Pravilnikom o zaštiti, reviziji i otpisu knjižnične građe (Narodne novine, br. 27/23), a popis vojnih nekretnina kojima upravlja odnosno raspolaže ministarstvo nadležno za obranu može se obaviti u roku koji nije duži od tri godine.

Navedeni proračunski korisnici svu ostalu imovinu i obveze dužni su popisati krajem svake godine, sa stanjem na dan 31. prosinca.

Popis imovine i obveza je mjera usklađenja stvarnog i knjigovodstvenoga stanja, koja između ostaloga osigurava i vjerodostojnost godišnjih financijskih izvještaja.

Godišnji popis nema propisan rok do kojeg se mora izvršiti, međutim, uzimajući u obzir odredbe Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, br. 37/22) prema kojima proračunski korisnici financijski izvještaj za proračunsku godinu dostavljaju do 31. siječnja tekuće za prethodnu godinu, a JLP(R)S i izvanproračunski

\* Martina Štefković, mag. oec., Ministarstvo financija RH, Zagreb

korisnici do 15. veljače tekuće za prethodnu godinu, jasno je kako se do navedenih rokova treba obaviti popis te se u poslovnim knjigama moraju evidentirati rezultati popisa.

Popis imovine i obveza na kraju svake proračunske godine sa stanjem na datum bilance sastavlja povjerenstvo za obavljanje popisa koje osniva čelnik tijela. Povjerenstvo za popis provodi pripremne radnje vezane uz popis kao i sam popis, a nakon obavljenog popisa sastavlja izvještaj o rezultatima obavljenog popisa na temelju popisnih lista i svojih zapažanja koji predaje čelniku te sastavlja izvještaj o popisnim razlikama.

### 3. Predmet popisa

Popisom treba utvrditi stvarno stanje vlastite nefinancijske i financijske imovine (dugotrajne i kratkotrajne nefinancijske (zaliha materijala, proizvoda i robe), financijske imovine (novčanih sredstava, depozita, jamčevnih pologa, vrijednosnih papira, dionica i udjela u glavnici, potraživanja), obveza i izvanbilančnih zapisa. Popis uključuje imovinu evidentiranu u izvanbilančnoj evidenciji kao i potencijalne obveze koje se evidentiraju u izvanbilančnoj evidenciji.

Obveza uključivanja **izvanbilančnih stavaka** u popis uvedena je dopunama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br. 108/20) gdje je u članku 14. navedeno: „Popis imovine i obveza obuhvaća i stavke evidentirane u okviru izvanbilančnih zapisa iz članka 85. ovoga Pravilnika.” U navedenom članku 85. navedeno je da: “Skupina računa 99 – Izvanbilančni zapisi sadrži stavke koje su vezane, ali nisu uključene u bilančne kategorije, i to tuđa imovina dobivena na korištenje, dana jamstva, dana kreditna pisma, instrumenti osiguranja plaćanja, potencijalne obveze po osnovi sudskih sporova u tijeku i ostali izvanbilančni zapisi.”

Novim Pravilnikom proširit će se obuhvat izvanbilančnih evidencija koje će subjekti općeg proračuna biti obvezni voditi u svojim poslovnim knjigama, za što će Računskim planom biti definirani i osnovni računi, te će ona obuhvaćati:

- evidenciju tuđe imovine dobivene na korištenje,
- evidenciju potencijalnih obveza po osnovi sudskih sporova u tijeku,
- evidenciju potencijalnih obveza po danim jamstvima,
- evidenciju preuzetih obveza po ugovorima o nabavi roba, radova i usluga,
- evidenciju obveza po ugovorima o dodjeli bespovratnih sredstava,
- evidenciju obveza za upis kapitala po pozivu,
- ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.

#### 3.1. Tuđa imovina dobivena na korištenje

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 propisano što obuhvaća tuđa imovina dobivena na korištenje, pa proračunski 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 tuđu imovinu dobivenu na korištenje, a bez prijenosa vlasništva, temeljem Zapisnika o predaji na korištenje imovine na kojem je posebno iskazana nabavna vrijednost, ispravak vrijednosti i sadašnja vrijednost evidentiraju 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 rever-su 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.

Prilikom provođenja godišnjeg popisa imovine i obveza, u popisnim se listama mora naći i imovina proračunskog korisnika koja se nalazi na korištenju kod nekoga drugog subjekta. 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.

### 3.2. Potencijalne obveze po osnovi sudskih sporova u tijeku

Proračuni i proračunski korisnici potencijalne obveze po osnovi sudskih sporova u tijeku evidentiraju u izvanbilančnoj evidenciji u visini procijenjene vrijednosti sudskog spora koja uključuju procjenu naknade štete i ostalih povezanih troškova spora (kamata, sudskih troškova i slično). Izvanbilančna evidencija potencijalnih obveza po osnovi sudskih sporova u tijeku zatvara se po konačnoj presudi ili u slučaju nagodbe.

### 3.3. Potencijalne obveze po danim jamstvima

Proračuni i proračunski korisnici temeljem ugovora o jamstvu evidentiraju u izvanbilančnoj evidenciji potencijalne obveze po danim jamstvima u visini ukupnog iznosa danog jamstva. Izvanbilančnu evidenciju potencijalnih obveza po danim jamstvima proračuni i proračunski korisnici zatvaraju u slučaju protesta jamstva u visini iznosa protestiranog jamstva i/ili po isteku ugovora o jamstvu.

### 3.4. Preuzete obveze po ugovorima o nabavi

Državni ured za reviziju u revizijskim postupcima uočio je da obveze na temelju zaključenih ugovora koje u sljedećim razdobljima uz ispunjenje određenih ugovornih uvjeta postaju stvarne obveze pojedini proračuni i proračunski korisnici evidentiraju u poslovnim knjigama u okviru izvanbilančnih zapisa, dok neki te obveze uopće ne evidentiraju u poslovnim knjigama.

Odredbama članka 15. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisano je da su obvezne bilješke uz bilancu, između ostalog, i popis ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina, iz čega proizlazi da proračuni i proračunski korisnici moraju voditi sustavnu evidenciju takvih ugovornih obveza. Dakle, potrebno je ustrojiti pomoćne analitičke evidencije koje će sadržavati evidenciju svih ugovora iz kojih proizlaze financijski učinci te evidenciju obveza koje u sljedećim razdobljima uz ispunjenje određenih ugovornih uvjeta postaju stvarne obveze.

Dodatno, i Uputnikom o fiskalnoj odgovornosti, pitanjem 53., testira se prate li proračuni i proračunski korisnici stvaranje ugovornih obveza i njihov financijski učinak, odnosno imaju li uspostavljenu evidenciju svih ugovora, uključujući ugovore vezane uz zaposlene te postoji li pisana procedura kojom je propisano da se svi sklopljeni ugovori iz kojih proizlaze financijski učinci dostavljaju organizacijskoj jedinici, odnosno osobi zaduženoj za financijsko-računovodstvene poslove na uvid.

Evidentiranje obveza koje na temelju zaključenih ugovora, uz ispunjenje određenih ugovornih uvjeta, u sljedećim razdobljima postaju stvarne obveze, osigurava bazu podataka za kvalitetnije planiranje proračuna i financijskih planova te bolju kontrolu stvaranja obveza.

Naime, iako ugovori nisu osnova za izravnu evidenciju obveza i rashoda u glavnoj knjizi, oni imaju financijski učinak u budućnosti i zato ih je potrebno sustavno evidentirati. Višegodišnje planiranje i evidencija / registar ugovora daju veću kontrolu nad stvaranjem ugovornih obveza koje se protežu na nekoliko godina i time daju značajniju dozu transparent-

nosti jer osvijetljavaju utjecaj pojedinih odluka na proračun i financijske planove narednih godina.

Proračuni i proračunski korisnici obvezni su ustrojiti evidencije/registre potpisanih ugovora iz kojih proizlaze obveze koje na temelju zaključenih ugovora, uz ispunjenje određenih ugovornih uvjeta, u sljedećim razdobljima postaju stvarne obveze. To uključuje primjerice ugovore o izvođenju radova, pružanju usluga, ugovore o nabavi opreme i slično.

## 4. Popis potraživanja i obveza

Ministarstvo financija je Uputom o obavljanju popisa imovine i obveza od 11. prosinca 2015. (KLASA:400-01/15-01/112, URBROJ: 513-05-02-15-2), propisalo obvezu usklađenja potraživanja i obveza s dužnicima i vjerovnicima prilikom obavljanja redovnog godišnjeg popisa sa stanjem na dan 31. prosinca. Popis potraživanja obavlja se prema stanju u poslovnim knjigama na dan 31. prosinca nakon što su provedene sve knjigovodstvene evidencije koje se odnose na poslovne događaje proračunske godine.

Usklađivanje sa stvarnim stanjem na dan 31. prosinca obavlja povjerenstvo za popis na način da provjeri je li za svako pojedino potraživanje, za koju postoji pravni temelj, ispostavljen dokument i jesu li svi poslovni događaji iz dokumenta knjigovodstveno evidentirani. Obveza povjerenstva je u posebne popisne liste popisati dugoročna i kratkoročna potraživanja, utvrditi stvarno stanje i razlike između stvarnog stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja usklađivanjem podataka s dužnicima. Nadalje, Izvještaj o obavljenom popisu treba, između ostalog, sadržavati mišljenje o sumnjivim i spornim potraživanjima, kao i nenaplativim te zastarjelim potraživanjima, prijedlog o otpisu nenaplativih i zastarjelih potraživanja i obveza, mjerama protiv osoba odgovornih za neusklađenost knjigovodstvenog i stvarnog stanja, zastaru i nenaplativost potraživanja i slično.

Važno je napomenuti kako provedenim usklađivanjem potraživanja s dužnicima s danom 31. listopada definiranim Uputnikom o fiskalnoj odgovornosti kroz pitanje 50. nije ispunjena obveza usklade potraživanja sa stanjem na dan 31. prosinca proračunske godine. Naime, u razdoblju od 1. studenog do 31. prosinca stvaraju se dodatna potraživanja, od kojih će dio biti podmiren do 31. prosinca, a dio će ostati nepodmiren i bit će sastavni dio stanja potraživanja na 31. prosinac. S druge strane, dio potraživanja utvrđenih na dan 31. listopada do 31. prosinca će se naplatiti, stoga ta potraživanja neće biti sadržana u stanju potraživanja na 31. prosinca. Podmirenjem potraživanja do 31. prosinca vjerovnici potvrđuju svoje dugovanje koje su imali na dan 31. listopada.

Kako bi se mogao obaviti vjerodostojan popis imovine i obveza, usklađenje potraživanja s dužnicima na dan 31. prosinca potrebno je provesti tako da se IOS-i pošalju svim dužnicima koji s navedenim danom nisu podmirili svoja potraživanja prema vjerovniku. Navedeno znači da će oni dužnici prema kojima su potraživanja bila evidentirana na dan 31. listopada, a nisu ih podmirili do kraja proračunske godine, na ovjeru zaprimiti IOS i s 31. prosincem. Osim njih, IOS-e je potrebno poslati i onim dužnicima prema kojima su potraživanja nastala od 1. studenog do 31. prosinca te do navedenoga datuma nisu podmirena.