

Javna objava informacija o trošenju sredstava

Danka Mihaljević

Tamara Kelković Benko *

Sukladno odredbama Zakona o proračunu¹, koji je na snazi od 1. siječnja 2022. godine, ministar financija donio je u svibnju 2023. Naputak o okvirnom sadržaju, minimalnom skupu podataka te načinu javne objave informacija o trošenju sredstava na mrežnim stranicama JLP(R)S-ova te proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i JLP(R)S-a (u daljnjem tekstu Naputak)². Naputak je stupio na snagu u lipnju 2023., međutim prve informacije o trošenju sredstava obveznici primjene Naputka bili su dužni objaviti najkasnije do 20. veljače 2024. za plaćanja izvršena u siječnju 2024. U ovom članku dajemo pregled najčešćih pitanja s kojima se susreću obveznici primjene Naputka.

1. Uvod

Člankom 144. st. 10. Zakona o proračunu propisano je da su jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (u nastavku teksta: JLP(R)S), proračunski i izvanproračunski korisnici dužni javno objavljivati informacije o trošenju sredstava na svojim mrežnim stranicama na način da te informacije budu lako dostupne, pretražive i strojno čitljive.

Nadalje, stavkom 11. istoga članka Zakona o proračunu dodatno je propisano da takva objava informacija o trošenju sredstava tijekom proračunske godine podrazumijeva najmanje objavu informacija o isplatama iz proračuna JLP(R)S-ova odnosno financijskog plana proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna i proračuna JLP(R)S-a i to: objavu podataka o isplati telju i vrsti rashoda odnosno izdatka te objavu podataka o primatelju sredstava zajedno s nazivom pravne osobe odnosno ime i prezime fizičke osobe uključujući i njegov osobni identifikacijski broj, osim informacija koje predstavljaju klasificirani podatak prema zakonu kojim je uređena tajnost podataka i informacija čija bi objava bila protivna posebnim propisima.

Slijedom navedenoga, donesen je Naputak koji obvezuje čelnike proračunskih i izvanproračunskih korisnika te JLP(R)S-ova na postupanje. Naputak propisuje okvirni sadržaj, minimalni skup podataka te način javne objave informacija o trošenju sredstava na mrežnim stranicama JLP(R)S te proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i JLP(R)S. Informacije o trošenju sredstava predstavljaju informacije o isplatama pravnim i fizičkim osobama odnosno primateljima sredstava iz proračuna odnosno financijskog plana po bilo kojoj osnovi, izuzev

informacija koje predstavljaju klasificirani podatak prema zakonu kojim je uređena tajnost podataka i informacija čija bi objava bila protivna posebnim propisima.

2. Kategorije primatelja sredstava

člankom 3. Naputka definirane su kategorije primatelja sredstava odnosno pravne i fizičke osobe kojima se isplaćuju sredstva iz proračuna ili financijskog plana isplati telja, u ovom slučaju JLP(R)S te proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna i proračuna JLP(R)S. Primatelji sredstava podijeljeni su u dvije kategorije:

- **Kategorija 1** kojoj pripadaju tijela javne vlasti, trgovačka društva, zadruge, udruge, ustanove, zaklade i druge pravne osobe, međunarodne organizacije, međunarodne institucije, tijela EU, inozemne vlade, obrti i obiteljska poljoprivredna gospodarstva, fizičke osobe koje od obveznika primjene Naputka ostvaruju bespovratna sredstva, sredstva od sponzorstava, donacija i pomoći na temelju javnih poziva i/ili javnih natječaja te fizičke osobe koje isporučuju dobra i usluge obveznicima primjene Naputka
- **Kategorija 2** kojoj pripadaju sve ostale fizičke osobe koje nisu razvrstane u Kategoriju 1.

Prilikom razvrstavanja primatelja sredstava fizičke osobe, posebnu pozornost treba obratiti na činjenicu jesu li iste isporučitelji dobara i usluga obveznicima primjene Naputka odnosno ostvaruju li bespovratna sredstva od sponzorstava, donacija i pomoći na temelju javnih poziva i/ili javnih natječaja (Kategorija 1 Naputka) ili ostvaruju sredstva na temelju zakona i drugih propisa (Kategorija 2 Naputka).

* Danka Mihaljević, dipl. oec. Tamara Kelković Benko, dipl. oec., Ministarstvo financija RH, Zagreb.

¹ Narodne novine, br. 144/21.

² Narodne novine, br. 59/23.



Razvrstavanje primatelja sredstava prema kategorijama, posebno primatelja sredstava fizičkih osoba, važno je kako bi se utvrdio točan skup podataka koji se javno objavljuje odnosno kako bi se zaštitile informacije o primateljima sredstava koje ne smiju biti javno objavljene bilo da se radi o klasificiranim i/ili zaštićenim podacima.

2.1. Kategorija 1 primatelja sredstava - fizička osoba

Za Kategoriju 1 primatelja sredstava, ako se radi o fizičkim osobama, obvezni podaci koji se objavljuju su:

- Naziv primatelja (ime i prezime fizičke osobe), ne objavljuje se samo ako je primatelj sredstava maloljetna osoba
- Način objave isplaćenog iznosa (ukupan iznos isplate u razdoblju izvještavanja u službenoj valuti Republike Hrvatske)
- Naziv isplatitelja
- Vrsta rashoda i izdatka (šifra i naziv ekonomske klasifikacije na razini odjeljka sukladno pravilniku kojim se uređuje sustav proračunskog računovodstva i računski plan).

Bitno je naglasiti da se obveza objave osobnog identifikacijskog broja (OIB) primatelja sredstava iz Kategorije 1 ne odnosi se na obrte i obiteljska poljoprivredna gospodarstva registrirana na fizičku osobu, fizičke osobe koje od obveznika primjene Naputka ostvaruju bespovratna sredstva, sredstva od sponzorstva, donacija i pomoći na temelju javnih poziva i/ili javnih natječaja, fizičke osobe koje isporučuju dobra i usluge obveznicima primjene Naputka. Također, obveza objave sjedišta/prebivališta (grad ili općina) primatelja sredstava iz Kategorije 1 ne odnosi se na fizičke osobe svrstane u Kategoriju 1.

U nastavku dajemo primjere javne objave informacija o trošenju sredstava kada su primatelji sredstava fizičke osobe razvrstane u Kategoriju 1 primatelja sredstava.

2.1.1. Fizičke osobe koje isporučuju dobra ili usluge obveznicima primjene Naputka svrstani u Kategoriju 1

U skupinu primatelja sredstava fizičkih osoba koje isporučuju dobra ili usluge ubrajaju se obrti registrirani na fizičku osobu, obiteljska poljoprivredna gospodarstva, javni

bilježnici, odvjetnici, zajednički odvjetnički uredi i dr. Ako je fizička osoba kao primatelj sredstava svrstana u Kategoriju 1 radi se isključivo o fizičkim osobama koje su isporučitelji dobara i usluga koje je naručio isplatitelj obveznik primjene Naputka.

Međutim, iste fizičke osobe mogu biti primatelji sredstava od obveznika primjene Naputka i s neke druge osnove, primjerice ostvaruju iz proračuna odnosno financijskog plana proračunskog i izvanproračunskog korisnika određenu naknadu sukladno zakonu, tada ti primatelji sredstava neće biti razvrstani u Kategoriju 1 nego u Kategoriju 2.

Primjerice isplate odvjetnicima u sudskim sporovima koji se vode protiv isplatitelja sredstava, a koje isti nije angažirao za zastupanje u sudskom sporu, razvrstavaju prema kategoriji osnovnog rashoda (o navedenom više u nastavku teksta).

S fizičkim osobama koje isporučuju dobra i usluge, obveznici primjene Naputka kao naručitelji, često zaključuju ugovor o djelu kojim se fizička osoba obvezuje obaviti određeni posao (izrada ili popravak neke stvari), izvršiti fizički ili umni rad i slično, a naručitelj se obvezuje za obavljeni posao platiti naknadu. Ugovor o djelu se sklapa za jednokratne poslove koji nisu izravno vezani uz obavljanje poslova iz djelokruga rada obveznika primjene Naputka. Pri tome napominjemo da se na ugovor o djelu mogu radno angažirati samo fizičke osobe koje obavljaju jednokratno dogovoren posao kao što je predavanje na seminaru ili radionici, izrada nekog izvještaja, čišćenje poslovne prostorije nakon rekonstrukcije i slično.

Također, fizičkim osobama isplaćuju se autorski honorari za autorska djela iz književnog, znanstvenog i umjetničkog područja kako je uređeno Zakonom o autorskom pravu i srodnim pravima³. Autorskim djelom se smatraju: prijevodi, jezična djela, glazbena djela, djela likovne umjetnosti, koreografska djela, djela arhitekture, fotografska djela, audiovizualna djela i druge vrste originalnih intelektualnih tvorevina koje imaju individualni karakter.

U smislu primjene Naputka, fizičke osobe kojima se isplaćuju naknade na temelju ugovora o djelu i autorskog honorara, razvrstavaju se u Kategoriju 1 primatelja sredstava

³ Narodne novine, br. 111/21.

i za njih se javno objavljuju podaci kako je utvrđeno za Kategoriju 1 primatelja sredstava (svi podaci osim osobnoga identifikacijskog broja i sjedišta/prebivališta). Kod ovakvih vrsta isplata isplaćeni iznos može se iskazati na dva načina:

- u neto iznosu koji se isplaćuje fizičkoj osobi prema vrsti isplaćenog rashoda (3237 Inteliktualne i osobne usluge), dok se isplaćeni porezi i doprinosi iskazuju zasebno u ukupnom iznosu isplate prema vrsti rashoda (3237 Inteliktualne i osobne usluge) i primatelju sredstava (primjerice Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje (HZZO) za doprinos za zdravstveno osiguranje, državni proračun te Središnji registar osiguranika za doprinos za mirovinsko osiguranje, proračun JLP(R)S za porez na dohodak),
- u iznosu ukupnog troška prema vrsti isplaćenog rashoda (3237 Inteliktualne i osobne usluge), s napomenom da podatak o iznosu isplate sadržava, osim neto iznosa koji je isplaćen fizičkoj osobi, i isplaćeni porez na dohodak i doprinose (za mirovinsko i obvezno zdravstveno osiguranje).

2.1.2. Fizičke osobe koje ostvaruju bespovratna sredstva, sredstva od sponzorstava, donacija i pomoći na temelju javnih poziva i/ili javnih natječaja

Tijela državne uprave, JLP(R)S i drugi obveznici primjene Naputka često objavljuju javne pozive i/ili natječaje za dodjelu bespovratnih sredstava koja mogu biti financirana iz sredstava proračuna odnosno financijskog plana, ali jednako tako i iz sredstava Europske unije, međunarodnih organizacija i institucija. Neovisno o izvoru financiranja, dodjela bespovratnih sredstava predmet je javne objave informacija o trošenju sredstava.

Ovdje je važno istaknuti da je već ranije, Zakonom o pravu na pristup informacijama⁴, članak 10., propisano da su tijela javne vlasti obvezna na mrežnim stranicama na lako pretraživ način i u strojno čitljivom obliku objavljivati, između ostalog, i informacije o dodijeljenim bespovratnim sredstvima, sponzorstvima, donacijama ili drugim pomoćima, uključujući popis korisnika i visinu iznosa. Odredbe Naputka dopunjuju skup podataka koji se javno objavljuju s vrstom rashoda i/ili izdatka (šifra i naziv ekonomske klasifikacije na razini odjeljka sukladno pravilniku kojim se uređuje sustav proračunskog računovodstva i računskog plana) za pojedinu dodjelu i isplatu bespovratnih sredstava.

Primjeri isplata bespovratnih sredstava odnosno sredstva od sponzorstava, donacija i pomoći na temelju javnih poziva i/ili javnih natječaja su stipendije učenicima i studentima, potpore poljoprivrednim proizvođačima, sredstva za energetska obnova kuća, nagrade za znanstvena, sportska i umjetnička postignuća, poticaji u turizmu i drugim područjima javnog djelovanja i drugo.

Osnova za javnu objavu informacija o trošenju sredstava u navedenim slučajevima je objavljen javni poziv ili natječaj na temelju kojeg se sredstva dodjeljuju i odabir primatelja

sredstava koji zadovoljavaju uvjete iz javnog poziva odnosno natječaja.

2.2. Kategorija 2 primatelja sredstava - fizička osoba

Za razliku od fizičkih osoba klasificiranih u Kategoriju 1, u Kategoriju 2 Naputka klasificirane su fizičke osobe koje ostvaruju sredstva iz proračuna na temelju zakona i drugih propisa (korisnici mirovina, socijalnih, porodičnih i drugih naknada, dječjeg dodatka i drugo). U ovu kategoriju uključeni su i rashodi za zaposlene zaposlenicima obveznika primjene Naputka što uključuje plaće za zaposlene i ostala materijalna prava koja se ostvaruju na temelju kolektivnih ugovora (dnevnice i naknade troškova službenih putovanja, božićnica, regres, otpremnina i ostalo). Također, u Kategoriju 2 Naputka uključuju se i isplate naknada za rad članovima predstavničkih i izvršnih tijela i upravnih vijeća.

Za Kategoriju 2 primatelja sredstava, ako se radi o fizičkim osobama, obvezni podaci koji se objavljuju su:

- Način objave isplaćenog iznosa (ukupan iznos isplate prema vrsti rashoda u razdoblju izvještavanja)
- Naziv isplatitelja
- Vrsta rashoda i izdatka (šifra i naziv ekonomske klasifikacije na razini odjeljka sukladno pravilniku kojim se uređuje sustav proračunskog računovodstva i računski plan).

Iz spomenutog razvidno je da se podaci o primatelju sredstava javno ne objavljuju, već se objavljuje isplaćeni iznos prema vrsti rashoda i izdatka i naziv isplatitelja.

U nastavku dajemo primjere javne objave informacija za primatelje sredstava fizičke osobe razvrstane u Kategoriju 2.

2.2.1. Fizičke osobe koje ostvaruju sredstva na temelju zakona i drugih propisa

U Kategoriju 2 primatelja sredstava iz proračuna i financijskog plana uključeni su fizičke osobe primatelji sredstava koji ostvaruju sredstva na temelju zakona i drugih propisa kao što su već spomenuti korisnici mirovina i mirovinskih prava, socijalnih naknada, naknada za bolest i invaliditet, naknada za nezaposlene, dječjeg doplatka i svih ostalih naknada za koje su zakonima i drugim propisima utvrđeni kao korisnici kojima pripada određeno pravo. Također, osim spomenutog, u Kategoriju 2 primatelja sredstava uključuju se i isplate fizičkim osobama kojima se pravo za ostvarenje naknade utvrđuje odlukama JLP(R)S gdje je unaprijed poznat iznos isplate i kriteriji na temelju kojih se sredstva isplaćuju. Primjerice, isplata božićnice svim umirovljenicima u nekoj jedinici lokalne samouprave, isplata potpora za novorođeno dijete, pomoć djeci s teškoćama u razvoju, ostali oblici davanja socijalno ugroženim stanovnicima na nekom području.

2.2.2. Fizičke osobe zaposlene koje obveznika primjene Naputka

U Kategoriju 2 primatelja sredstava uključeni su i zaposlenici kod obveznika primjene Naputka i to za rashode za zaposlene odnosno plaće i materijalna prava koje ostva-

⁴ Narodne novine, br. 25/13., 85/15. i 69/22.

ruju na temelju kolektivnih ugovora (božićnice, jubilarne nagrade, darovi djeci, uskrsnice, naknade za korištenje godišnjih odmora, ali i naknade troškova na službenim putovanjima, naknade za prijevoz na posao i s posla i drugo).

Ako se radi o isplati plaće, doprinosi za mirovinsko osiguranje i porez na dohodak bit će uključeni u vrstu rashoda 3111 Plaća za redovan rad, koja se objavljuje u ukupnom bruto iznosu zbirno za sve zaposlenike obveznika primjene Naputka u razdoblju izvještavanja (mjesečno), bez objave podataka o primatelju sredstava. Isplata doprinosa za obvezno zdravstveno osiguranje, koji se iskazuje na vrsti rashoda 3132 Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje, može se objaviti na dva načina i to:

- u ukupnom iznosu zbirno za sve zaposlenike obveznika primjene Naputka u izvještajnom razdoblju (mjesečno), s naznakom primatelja sredstava (primjerice HZZO za doprinos za obvezno zdravstveno osiguranje), odnosno
- u ukupnom iznosu isplaćenih sredstava zbirno za sve zaposlenike obveznika primjene Naputka, bez navođenja primatelja sredstava (HZZO).

Kada govorimo o isplatama plaća po sudskim presudama, koje mogu uključivati i troškove odvjetnika ili troškove sindikata koji zastupaju zaposlenike u sudskim sporovima te sudske pristojbe, iste se uključuju u Kategoriju 2 primatelja sredstava i objavljuju se u ukupnom iznosu.

Također, ovdje je važno napomenuti da se **novčane naknade poslodavaca zbog nezapošljavanja osoba s invaliditetom** koje isplaćuje obveznik koji ne ispunji kvotu zapošljavanjem osoba s invaliditetom, a koje se obračunavaju mjesečno za svaku osobu s invaliditetom koju je obveznik bio dužan zaposliti kako bi ispunio propisanu kvotu, objavljuje u okviru Kategorije 1 primatelja iz razloga što navedena isplata nije direktno vezana na rashode za zaposlene kod obveznika javne objave informacija o trošenju sredstava i ne ulazi u troškove plaća. Isplatitelj objavljuje isplaćeni iznos na razini odjeljka ekonomske klasifikacije odnosno iskazuje ga na odjeljku 3295 Novčana naknada poslodavaca zbog nezapošljavanja osoba s invaliditetom, a za primatelja sredstava se navodi državni proračun.

Nadalje, proračunski i izvanproračunski korisnici te JLP(R) S, kao poslodavci, dužni su svojim radnicima **isplatiti naknadu plaće za vrijeme privremene nesposobnosti za rad, u trajanju dužem od 42 dana**, a potom sredstva potraživati od Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje. Navedene isplate ne iskazuju se kao rashod u izvršenju proračuna odnosno financijskog plana obveznika primjene Naputka, stoga se niti ne iskazuju u javnoj objavi informacija o trošenju sredstava.

2.2.3. Fizičke osobe članovi predstavničkih i izvršnih tijela

Isplate naknada za rad članovima predstavničkih i izvršnih tijela, upravnih vijeća, revizijskih i nadzornih odbora i ostale slične naknade za rad uključuju se u Kategoriju 2 primatelja sredstava, prema vrsti rashoda (3291 Naknade za rad predstavničkih i izvršnih tijela, povjerenstava i slično) odnosno u zbirnom iznosu za sve primatelje, bez

objave osobnih podataka fizičkih osoba primatelja u izvještajnom razdoblju (ukupni trošak koji uključuje neto naknadu te doprinose za mirovinsko i obvezno zdravstveno osiguranje i porez na dohodak ako se isti obračunavaju). Razlog za navedeno proizlazi iz činjenice da isplatitelji navedenih naknada javno objavljuju njihov iznos, a javno su objavljeni i članovi predstavničkih i izvršnih tijela.

2.2.4. Naknade članovima izbornih povjerenstava i biračkih odbora

S obzirom na to da je 2024. godina izborna godina i da se nakon završenih izbora za zastupnike u Hrvatskom saboru, u 2024. godini održavaju i izbori članova Europskog parlamenta te izbori predsjednika Republike Hrvatske, ovim upućujemo na javnu objavu informacija o trošenju sredstava za isplaćene naknade za rad članovima izbornih povjerenstava (izborna povjerenstva izbornih jedinica, općinska i gradska izborna povjerenstva) i biračkih odbora na biračkim mjestima u Republici Hrvatskoj i u inozemstvu. Naime, imena i prezimena članova izbornih povjerenstava i biračkih odbora javno se objavljuju na temelju drugih osnova, a poznati su i iznosi naknada za rad koje se istima isplaćuju, stoga se javna objava informacija o provedenim isplatama, sukladno Naputku, iskazuje u okviru Kategorije 2 primatelja sredstava odnosno, osim naziva isplatitelja, iskazuje se zbirni iznos isplate i vrsta rashoda na teret koje se isplaćuju sredstva.

3. Specifične vrste isplata

Naputak propisuje način javne objave informacija o trošenju sredstava na mrežnim stranicama obveznika primjene Naputka koje obuhvaćaju isplate sredstava na teret proračuna odnosno financijskog plana po bilo kojoj osnovi. U nastavku je dan pregled postupanja za pojedine specifične vrste isplata.

3.1. Blagajničko poslovanje

JLP(R)S, proračunski i izvanproračunski korisnici manji dio svog financijskog poslovanja obavljaju gotovim novcem putem blagajne. Gotov novac koristi se za manje troškove koji se odnose na nabavu roba i usluga, u pojedinim slučajevima za isplatu troškova službenih putovanja zaposlenima, isplatu materijalnih prava i drugih naknada zaposlenima i drugim korisnicima.

Iz blagajne se isplaćuju sredstva za razne manje troškove (kupovina uredskog materijala i sitnog potrošnog materijala, sudjelovanje na seminaru, manje popravke, pranje automobila i slično). Za navedene isplate izdaje se račun koji je naslovljen na isplatitelja i koji se u poslovnim knjigama iskazuje na teret odgovarajuće vrste rashoda. U praksi se događa da pojedini obveznici primjene Naputka u svojim evidencijama kao primatelja sredstava navode ime i prezime fizičke osobe, svog zaposlenika, kojem je isplaćena akontacija za pojedinu nabavu roba ili usluga što nije ispravno. U ovom slučaju kao primatelj sredstava iskazuje se krajnji primatelj odnosno pravna ili fizička osoba koja je isporučila robu ili uslugu isplatitelju sredstava, primjeri-

ce obrtnik koji je vlasnik autopraonice, trgovina uredskim materijalom, bravarska radionica i slično.

Dodatno napominjemo da za proračunske korisnike koji posluju preko jedinstvenog računa državnog proračuna i za koje javnu objavu informacija o trošenju sredstava obavlja Ministarstvo financija, za ovu vrstu isplata proračunski korisnici su dužni osigurati objavu na svojim mrežnim stranicama jer u trenutku prijenosa sredstava na poseban račun na koji se doznava sredstva koja se koriste za gotovinska plaćanja nisu poznati krajnji primatelji sredstava niti konačna vrsta rashoda koja se tereti. Isto vrijedi i za ostale obveznike primjene Naputka koji koriste gotovinska sredstva u plaćanjima na gore spomenuti način.

3.2. Isplata naknada zaposlenima i drugim korisnicima

Pojedine JLP(R)S, proračunski i izvanproračunski korisnici isplaćuju naknade za službena putovanja u zemlji i inozemstvu, naknade za prijevoz na posao i s posla, druge naknade na temelju kolektivnih ugovora u gotovu novcu. U gotovu novcu fizičkim osobama mogu se isplaćivati i primici od obavljanja sezonskih poslova u poljoprivredi, poslovi prodaje poljoprivrednih proizvoda, dnevnog tiska, ulaznica, ali i drugi primici poput socijalnih potpora, potpora zbog uništenja i oštećenja imovine zbog elementarnih nepogoda, novčani dodaci na mirovinu koju isplaćuju jedinice lokalne samouprave i slično. Kod navedenih isplata treba voditi računa o osnovi na temelju koje se iste provode i ovisno o tome razvrstati primatelje fizičke osobe u Kategoriju 1 ili Kategoriju 2 primatelja sredstava ovisno o vrsti isplate kako je objašnjeno u poglavlju 2. ovoga članka.

3.3. Plaćanje kreditnim karticama

Kreditne kartice koje izdaje banka ili neka druga institucija su sredstvo plaćanja roba i usluga, a mogu biti i sredstvo za podizanje gotovine u Republici Hrvatskoj i inozemstvu. Korisnicima kreditne kartice ispostavlja se mjesečne obavijesti o učinjenim troškovima, koje između ostalog, sadržavaju iznos koji treba platiti i datum dospijeca duga. U obavijesti o učinjenim troškovima iskazani su i podaci o svakoj pojedinoj transakciji na teret korisnika kreditne kartice. Uobičajeno je da se obavijesti o učinjenim troškovima prilažu potvrde koju korisnik kartice dobije prilikom kupnje robe i usluga te pojedinačni računi koji sadržavaju vrstu robe ili usluge, plaćeni iznos s uključenim PDV-om, naziv izdavatelja računa i druge propisane elemente.

Po dospijecu plaćanja predmetne obavijesti o učinjenim troškovima, provodi se isplata na teret proračuna odnosno financijskog plana proračunskog i izvanproračunskog korisnika, a u korist „kartične kuće“. S obzirom na to da u ovom slučaju „kartične kuće“ nisu krajnji primatelj sredstava, obveznici primjene Naputka dužni su navedene isplate pojedinačno objavljivati prema krajnjim primateljima (vodeći računa radi li se o pravnim ili fizičkim osobama), vrsti rashoda i isplaćenom iznosu. Napominjemo da se isplata iskazuje u razdoblju kada je terećen račun isplatitelja plaćanjem računa „kartičnoj

kući“, a ne u razdoblju kada su provedena plaćanja kreditnom karticom.

Naglašavamo da za proračunske korisnike koji posluju preko jedinstvenog računa državnog proračuna i za koje javnu objavu informacija o trošenju sredstava izvršava Ministarstvo financija, za ovu vrstu isplata dužni su osigurati javnu objavu informacija o trošenju sredstava na svojim mrežnim stranicama.

3.4. Plaćanje usluga učeničkim i studentskim servisima

JLP(R)S, proračunski i izvanproračunski korisnici u svom poslovanju koriste usluge učeničkih i studentskih servisa za obavljanje povremenih poslova na temelju zaključenih ugovora između izvođača, posrednika i naručitelja posla. U ovom slučaju obveznici primjene Naputka promatraju se kao naručitelji posla i obvezuju se platiti naknadu te doprinose prema posebnim propisima za obavljeni studentski i/ili učenički posao posredniku (studentskom ili učeničkom servisu). Isplata navedenih usluga iskazuje se u Kategoriji 1, a primatelj sredstava je spomenuti posrednik.

S druge strane, proračunski korisnici (srednjoškolske ustanove odnosno škole i učenički domovi te studentski centri koji su osnovani kao ustanova od visokog učilišta na području jedinice lokalne samouprave u kojoj je sjedište tog visokog učilišta ili njegove sastavnice, ili visoko učilište koje ima centar za studentski standard kao ustrojstvenu jedinicu) mogu obavljati poslove posredovanja za povremeni rad svojih redovnih učenika ili studenata. Sredstva koja su dobivena kao naknada za obavljeni studentski odnosno učenički posao doznavaču na račun izvođača (učenika ili studenta). Spomenuti proračunski korisnici u svojim poslovnim knjigama ne iskazuju isplate učenicima i studentima kao rashod već isključivo kao obvezu za isplatu stoga se ne objavljuju kao isplate na teret njihovog financijskog plana.

3.5. Isplate tečajnih razlika

Tečajne razlike nastaju u razdoblju između evidentiranja prihoda/primitaka ili rashoda/izdataka u poslovnim knjigama i samog plaćanja primatelju sredstava. S obzirom na to da se iste ne mogu iskazivati zasebno (bez obzira na njihovo evidentiranje na zasebnim računima u poslovnim knjigama), iste se trebaju vezati uz ekonomsku klasifikaciju i primatelja sredstava prema kojem je plaćanje izvršeno.

Primjer 1.

Račun za intelektualne usluge koji glasi na 100 USD knjižen je na dan izdavanja računa, odnosno nastanka obveze 2. rujna 2023. po srednjem tečaju Hrvatske narodne banke u protuvrijednosti 92,22 EUR. Račun je plaćen 28. rujna 2023. u protuvrijednosti 94,91 EUR. Iznos od 92,22 EUR knjiži se na 3237 Intelektualne i osobne usluge, a razlika u iznosu od 2,70 EUR na 3432 Negativne tečajne razlike i razlike zbog primjene valutne klauzule. Ukupno plaćeni iznos od 94,91 EUR u objavi podataka o trošenju sredstava iskazuje se na vrsti rashoda 3237 Intelektualne i osobne usluge.

Primjer 2.

Račun za intelektualne usluge koji glasi na 100 USD knjižen je na dan izdavanja računa, odnosno nastanka obveze 6. studenog 2023. po srednjem tečaju Hrvatske narodne banke u protuvrijednosti 93,44 EUR. Račun je plaćen 6. prosinca 2023. u protuvrijednosti 92,45 EUR. Iznos od 93,44 EUR knjiži se na 3237 Intelektualne i osobne usluge, a razlika u iznosu od 0,99 EUR na 6415 Prihodi od pozitivnih tečajnih razlika i razlika zbog primjene valutne klauzule. Ukupno plaćeni iznos od 92,45 EUR u objavi podataka o trošenju sredstava iskazuje se na vrsti rashoda 3237 Intelektualne i osobne usluge.

4. Isplate koje se ne evidentiraju kao rashod ili izdatak

Člankom 1., stavkom 2. Naputka određuje da su informacije o trošenju sredstava informacije o isplatama pravnim i fizičkim osobama (primatelji sredstava) **iz proračuna odnosno financijskog plana**. Slijedom navedenoga, sve isplate s računa proračuna i/ili proračunskog i izvanproračunskog korisnika ne predstavljaju isplate iz proračuna odnosno financijskog plana i ne iskazuju se kao informacije o trošenju sredstava. U nastavku se daju neki od primjera takvih isplata.

4.1. Jamčevni polozi

Kod provedbe postupka javne nabave JLP(R)S, proračunski ili izvanproračunski korisnik, kao javni naručitelj, može od sudionika na natječaju zahtijevati dostavu određenih jamstava za ozbiljnost ponude. Javni naručitelj može zatražiti različite oblike jamstava, uključujući i uplatu novčanog pologa. Ako je zatražena uplata određene visine novčanog pologa, sredstva se uplaćuju na račun proračuna ili proračunskog i izvanproračunskog korisnika. U slučaju da sudionik natječaja bude izabran na natječaju, a potom oduстане, uplaćeni iznos pologa postaje prihod proračuna ili proračunskog/izvanproračunskog korisnika. Svim ostalim sudionicima na natječaju uplaćen jamčevni plog vraća se na teret osnovnog računa 23953 – *Obveze za jamčevine*. Povrati jamčevnih pologa, koji su primljeni kao instrument osiguranja uz ugovor ili kao jamstvo za ozbiljnost ponude, a koji se evidentiraju samo preko računa obveza, ne iskazuju se u informacijama o isplatama pravnim i fizičkim osobama jer ne terete proračun odnosno financijski plan.

4.2. Naplata tuđih prihoda

Naknadu za uređenje voda jedinice lokalne samouprave prikupljaju uz komunalnu naknadu i istu naknadno usmjeravaju na račun Hrvatskih voda. Navedene isplate evidentiraju se u poslovnim knjigama preko računa obveza i stoga nisu predmet javne objave informacija o trošenju sredstava proračuna jedinice lokalne samouprave.

Također, ovdje se iskazuje i prodaja robe u komisiji koja se temelji se na ugovoru o komisiji sklopljenom između komisionara i komitenta. Komisionar prodaje robu u svoje ime, a za račun komitenta te ima pravo na proviziju. Isplata komitentu za iznos prodanih proizvoda, koja se u

poslovnim knjigama evidentira na računu 23955 Obveza za naplaćene tuđe prihode, ne iskazuju se u javnoj objavi informacija o trošenju sredstava jer se ne radi o isplati na teret proračuna odnosno financijskog plana.

4.3. Isplata predujmova i akontacija

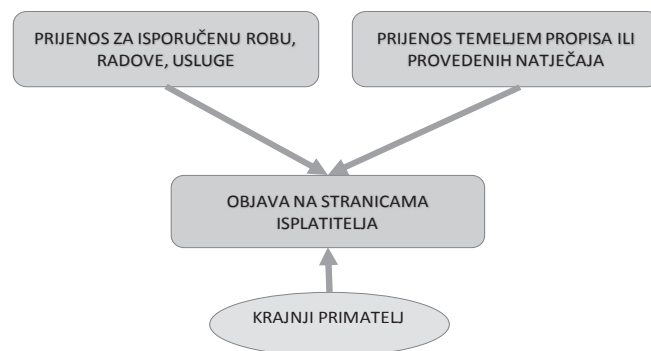
Obveznici primjene Naputka u svojim poslovnim knjigama iskazuju predujmove za isporuku dobara, radova i usluga, isplate akontacija za službena putovanja i slično, koje se u trenutku isplate ne evidentiraju kao rashod već kao potraživanja, primjerice na računima u okviru skupine 12 Depoziti, jamčevni polozi, potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo. Navedene isplate iskazuju se u informacijama o trošenju sredstava iz proračuna i financijskog plana u trenutku kada su provedene, neovisno o datumu njihovog evidentiranja u poslovnim knjigama na računima rashoda.

5. Prijenosi sredstava između obveznika primjene naputka

U procesima izvršavanja proračuna (državnog proračuna i proračuna JLP(R)S) potrebno je izbjegavati prijenose sredstava **između proračunskih korisnika istog proračuna** jer isti dovode do dvostrukog iskazivanja prihoda i rashoda. Međutim, u praksi se javljaju slučajevi prijenosa sredstava između proračunskih korisnika kada:

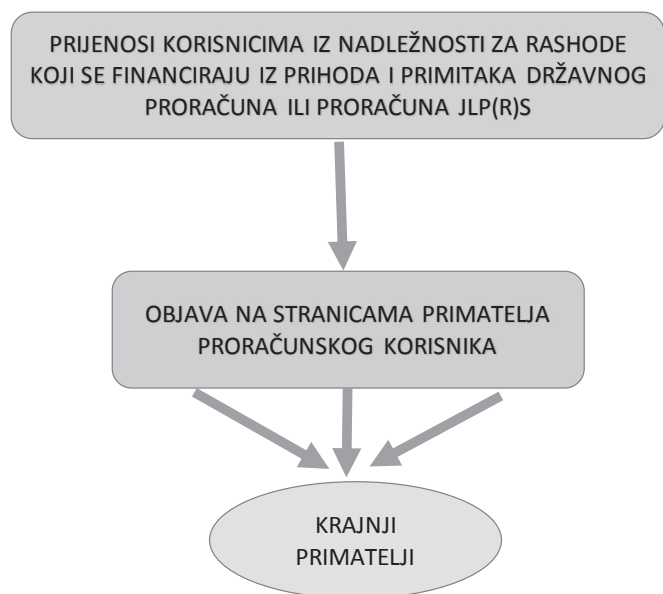
- jedan proračunski korisnik prenosi sredstva drugom proračunskom korisniku istog proračuna na temelju propisa ili natječaja,
- proračunski korisnik, pružanjem usluge ili prodajom robe drugom proračunskom korisniku istog proračuna, ostvaruje vlastiti prihod odnosno prihod na tržištu.

U navedenim slučajevima, u smislu predmetnog Naputka, informacije o trošenju sredstava objavljuju se na mrežnim stranicama proračunskog korisnika koji je prenio sredstva (u ovom slučaju utvrđen kao isplatitelj), a proračunski korisnik koji ih je ostvario smatra se primateljem sredstava.



Prijenosi između proračunskih korisnika događaju se i u slučajevima kada svi proračunski korisnici unutar istog proračuna, ne posluju preko jedinstvenog računa proračuna odnosno kada nadležni proračun i/ili proračunski korisnik (primjerice nadležno ministarstvo, odnosno nadležna JLP(R)S) prenosi sredstva proračunskim korisnicima iz nadležnosti (škole, muzeji, dječji vrtići i sl.) za podmirenje njihovih redovnih obveza prema dobavljačima i drugim

primateljima sredstava. Ovdje se ne radi o slučaju da je proračunski korisnik kojem se sredstva prenose isporučio robu, radove ili usluge, nego mu se sredstva prenose za redovno poslovanje (primjerice za materijalne rashode ili plaće zaposlenih), a koje ne financira iz vlastitih ili namjenskih prihoda ili primitaka. U opisanom slučaju informacije o trošenju navedenih sredstava javno objavljuju proračunski korisnici iz nadležnosti na svojim mrežnim stranicama u trenutku provedenih isplata prema krajnjim primateljima, na način kako to utvrđuje Naputak.



6. Izvor podataka za objavu

Obveznici primjene Naputka koriste razne izvore podataka kako bi objavili informacije o trošenju sredstava. Pri tome je važno istaknuti da kvaliteta informacija mora odgovarati informacijama propisanim Naputkom. Informacijski sustavi obveznika primjene Naputka moraju osigurati sve potrebne podatke, pri čemu napominjemo da Glavna knjiga kao sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih događaja, nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima, prihodima i primicima te rashodima i izdacima raspoređenih na osnovnim računima prema propisanom Računskom planu koji je sastavni dio pravilnika koji uređuje proračunsko računovodstvo i računski plan, ne mora nužno osigurati sve podatke koji su predmet objave. Naime, informacije o trošenju sredstava mogu se osigurati i iz pomoćnih knjiga i drugih analitičkih evidencija, evidencija o prometu po računima kod kreditnih institucija i sl.

7. Način javne objave

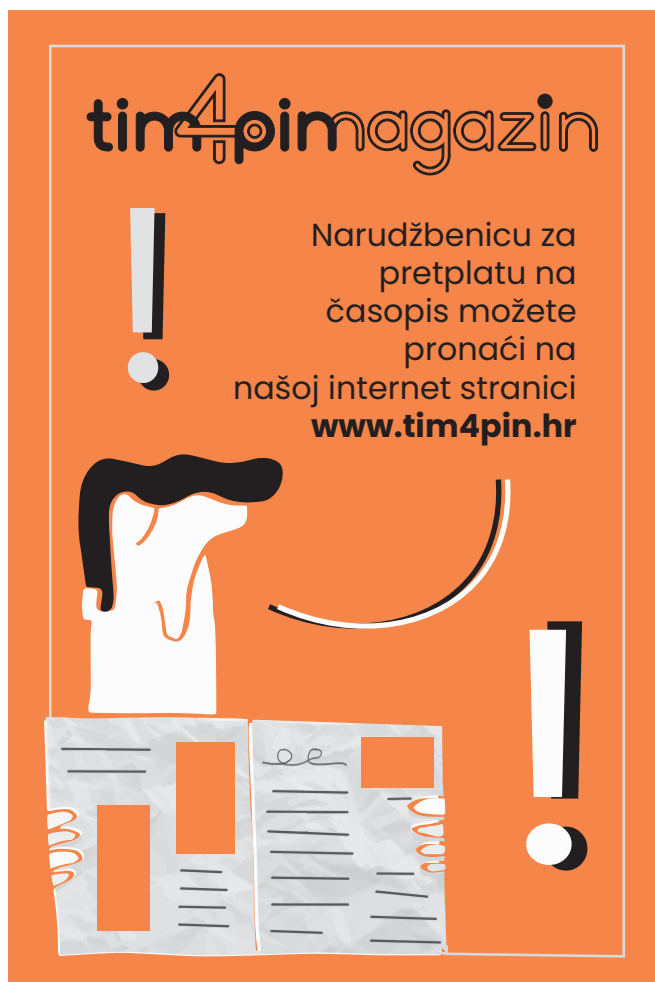
Naputkom je propisano da informacije o trošenju sredstava moraju biti objavljene na način da su lako dostupne, pretražive i strojno čitljive kako je definirano Zakonom o pravu na pristup informacijama⁵. Dodatnim uputama Povjerenika za informiranje, dostavljenim svim tijelima javne vlasti dopisom KLASA: 008-01/15-01/14, URBROJ: 401-01/02-16-01 od 28. prosinca 2016. pojašnjeni su pojmovi vezani uz pred-

metni Naputak, a koji ga povezuju sa prethodno navedenim Zakonom. Naime, objava informacija na lako pretraživ način znači da informacije koje su objavljene na internetskoj stranici prosječnom korisniku trebaju biti i lako dostupne i lako razumljive, s obzirom na način na koji su objavljene. Osim vidljivosti informacija na određenoj mrežnoj stranici, bitan je i oblik (format) u kojem se informacije objavljuju kako bi se postiglo da korisnici objavljene informacije mogu koristiti i obrađivati prema vlastitim potrebama.

Pri tome je važno napomenuti da sam Naputak ne propisuje naziv izvještaja u kojem se objavljuju informacije o trošenju sredstava iz proračuna odnosno financijskog plana. Obveznik objave sam određuje naziv izvještaja, uz poštivanje gore navedenog načina objave.

8. Zaključak

Kako je uvodno navedeno, Naputak je objavljen u lipnju 2023., što znači da je protekla godina dana od kada su obveznici primjene upoznati s njegovim sadržajem. Također, prve informacije o trošenju sredstava trebale su biti objavljene tek 20. veljače 2024. za mjesec siječanj 2024., čime je dan dovoljno dug rok za prilagodbu informacijskih sustava za njihovu objavu. Skrećemo pozornost svim JLP(R)S te proračunskim i izvanproračunskim korisnicima da postupe sukladno odredbama Zakona o proračunu i Naputka, ako to do sada već nisu, jer je zakonodavac predvidio prekršajne kazne za odgovorne osobe ukoliko informacije o trošenju sredstava ne budu javno objavljene.



⁵ Narodne novine, br. 25/13., 85/15. i 69/22.