

Računovodstvo financijske imovine u sustavu proračuna

Peruško, Marina

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:637606>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-04**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

„Dr. Mijo Mirković“

Marina Peruško

RAČUNOVODSTVO FINANCIJSKE IMOVINE U SUSTAVU

PRORAČUNA

Diplomski rad

Pula, rujan, 2020.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

„Dr. Mijo Mirkovic“

Marina Peruško

RAČUNOVODSTVO FINANCIJSKE IMOVINE U SUSTAVU

PRORAČUNA

Diplomski rad

JMBAG: 0303035202, izvanredni student

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentorica: prof. dr. sc. Lorena Mošnja-Škare

Pula, rujan, 2020.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani _____, kandidat za magistra _____ ovime izjavljujem da je ovaj Diplomski rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

U Puli, _____, _____ godine



IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, _____ dajem odobrenje Sveučilištu
Jurja Dobrile

u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj diplomski rad pod nazivom

_____ koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, _____ (datum)

Potpis

SADRŽAJ

1. Uvod	1
1.1. Predmet istraživanja.....	1
1.2. Metode istraživanja.....	1
1.3. Ciljevi istraživanja	1
1.4. Struktura rada.....	2
2. PRORAČUN	3
2.1. Definicija i sustav proračuna	3
2.2. Ciljevi i funkcije proračuna	4
2.3. Struktura i sadržaj proračuna	6
2.4. Proračunska načela.....	10
3. PRORAČUNSKI PROCES.....	12
3.1. Planiranje, izrada i donošenje proračuna.....	12
3.1.1. izrada prijedloga državnog proračuna i proračuna JLP(R)S.....	14
3.2. Faze proračunskog procesa	16
3.2.1 Izvršenje proračuna	17
3.2.2. Nadzor proračuna.....	18
4. MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR (MRSJS)	20
4.1. Razvoj i pregled Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS)	23
4.2. Standardi u području financijske imovine	25
4.2.1. MRSJS 28 – Financijski instrumenti: Prezentiranje.....	26
4.2.2. MRSJS 29 - Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje	27
4.2.3. MRSJS 30 - Financijski instrumenti: Objavljivanje	30
4.4. Primjena MRSJS/IPSAS unutar članica EU	34
5. RAČUNOVODSTVO FINACIJSKE IMOVINE OPĆINE MARČANA	36
5.1. Općina Marčana kao jedinica lokalne samouprave.....	36
5.2. Proračun Općine Marčana.....	38
5.2. Projekcija proračuna za 2021., sa projekcijama za 2022. godinu i indeksima	39
6. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE PRIMJENE MRSJS U RAČUNOVODSTVU FINACIJSKE IMOVINE PRI PRORAČUNSKIM KORISNICIMA OPĆINE MARČANA.....	45
6.1. Opis uzorka istraživanja.....	45
6.2. Metodologija istraživanja	46

6.3. Rezultati istraživanja.....	46
6.3.1. Struktura financijske imovine promatranih proračunskih korisnika	46
6.3.2. Razmatranje mogućnosti primjene MRSJS pri računovodstvenom obuhvatu financijske imovine promatranih proračunskih korisnika	50
7. ZAKLJUČAK.....	59
SAŽETAK.....	62
SUMMARY	63
LITERATURA.....	64
POPIS TABLICA.....	66
POPIS PRILOGA	67

1. Uvod

1.1. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovog diplomskog rada je teorijsko analiziranje proračuna u cijelosti odnosno proračunskog procesa državnog i lokalnog proračuna te standarda i postupaka vezanih za financijsku imovinu, zatim detaljnije analiziranje proračuna Općine Marčana te primjena MRSJS u području financijske imovine kod proračunskih korisnika. Shodno tome, u radu je obrađen cjelokupni proces od samog pojma proračuna zatim proračunskih klasifikacija, pa do srži samih MRSJS-a te na kraju analiziranja MRSJS-a vezanih za financijsku imovinu.

1.2. Metode istraživanja

U sklopu rada ponajprije provedeno je istraživanje na temu računovodstva financijske imovine pri proračunskim korisnicima, odnosno kvaliteta primjene MRSJS-a u tom području. Kako bi istraživanja bilo što kvalitetnije, a budući da se u radu analizira i proračun Općine Marčana, proveden je anketni upitnik upućen samim proračunskim korisnicima na području Općine. Anketirani ispitanici su proračunski korisnici povezani uz obrazovanja tj. osnovne škole, predškolske ustanove, jer je uočena potreba za što kvalitetnije planiranje i financiranje u cilju zadovoljenja odgojnih i obrazovnih potreba sve većeg broja djece na tom području. Za pisanje ovog diplomskog rada korišteno je nekoliko znanstvenih metoda kao što su induktivna i deduktivna, metode analize i sinteze, komparativna, deskriptivna, empirijska, povijesna, statistička, te studij slučaja.

1.3. Ciljevi istraživanja

Cilj istraživanja je pobliže spoznati sustav računovodstvenog obuhvata financijske imovine u proračunskom računovodstvu RH, kao i funkcioniranja države i planiranja proračuna te istražiti nedostatke i nejasnoće s kojima se proračunski korisnici konstantno susreću u praksi pri donošenju samih proračuna i primjene MRSJS-a

osobito u području financijske imovine. Nadalje, cilj je otkriti načine poboljšanja primjene MRSJS u području računovodstva financijske imovine pomoću prikupljanja povratnih informacija od samih korisnika. Svrha rada je naglasiti značaj financijske imovine u sustavu proračuna koji je glavni upravljački nadzorni instrument. Očekuje se da će provedena analiza ukazati na načine otklanjanja nejasnoća i unapređenja vezano za primjenu MRSJS-a kao i potrebe za izmjenama i dopunama propisa, uputa i zakona na kojima se temelje MRSJS u području financijske imovine.

1.4. Struktura rada

Diplomski je rad podijeljen na teorijski i praktični dio. U prvom poglavlju, uvodu, prikazan je predmet i problem istraživanja kao i cilj i metode korištene u donošenju zaključaka.

Drugi dio rada vezan je za sustav proračuna. Kreće se od samog pojma proračuna te njegovih ciljeva, funkcija, značenja te korisnika proračuna pa do samog sadržaja i strukture proračuna, ne bi li se naglasila važnost proračuna i uvidjele osnove planiranja. Treći dio je usredotočen na proračunski proces. Obrađuju se najprije faze koje se moraju proći do završne faze odnosno izvršenja proračuna zatim glavni sudionici u proračunskom procesu. Četvrto poglavlje vezano je za početke MRSJS te razloge kako je došlo do donošenja MRSJS, međunarodne organizacije koje su vezane za proračun, zatim standarde u području financijske imovine, priznavanje i mjerenje financijske imovine, objavljivanje informacija o rizicima s kojima su suočeni proračunski korisnici.

Peto se poglavlje fokusira na studij slučaja kojim se na primjeru Općine Marčana kao lokalnog proračuna analizira i prikazuje sami proračunski proces i računovodstvo financijske imovine, prezentiran je proračun za 2020. godinu kao usporedba 2019. i 2020. godine te stanje financijske imovine sa indeksima promjene 2018. i 2019. godine. Stoga, u šestom poglavlju provedeno je istraživanje putem anketnog upitnika posvećeno proračunskim korisnicima vezanima uz obrazovanje na području Općine Marčana. U zadnjem dijelu prezentiran je zaključak i sažetak rada.

2. PRORAČUN

2.1. Definicija i sustav proračuna

Proračun je izrađeni plan prihoda i rashoda državne ili druge gospodarske jedinice. (Budimir, 2017, str.2) Postoje razne definicije proračuna, ali važno je naglasiti da je on bitan za funkcioniranje gospodarstva svake pojedine države, kao i stanovništva.

„Proračun se može smatrati instrumentom usmjeravanja prikupljenih javnih i ostalih prihoda državne jedinice u pravcu i s ciljem zadovoljavanja javnih potreba.“ (Bajo, 2006, str.14)

Zadaća svake države je da pomoću ograničenih resursa maksimizira učinke, odnosno ostvari zadane ciljeve uz što manje troškova, time bi uspjela smanjiti fiskalno opterećenje građana ili poboljšati zadovoljavanje javnih potreba.

Hrvatski Zakon o proračunu (Narodne novine, br. 87/08, 136/12 i 15/15) definira državni proračun kao akt kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci države za jednu godinu, u skladu sa zakonom, a donosi ga Hrvatski sabor. Dok je proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave akt jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci jedinice, a donosi ga njezino predstavničko tijelo.

Uzimajući u obzir razne definicije, mogu se raspoznati neka zajednička obilježja proračuna, a ona se ponajviše odnose na to da je proračun javni akt države kojeg donosi najviše predstavničko tijelo, plan je državnih prihoda i rashoda te se fokusira na određeno proračunsko razdoblje, najčešće na godinu dana.

U hrvatskom jeziku se riječ proračun često izjednačava s terminom budžet koji dolazi od francuske riječi bougette koja je u srednjem vijeku označavala kožnu torbicu u kojoj su trgovci držali novac, dok je u Engleskoj riječ budget bila naziv za kožnu torbu u kojoj je ministar financija u parlament donosio plan prihoda i rashoda države za određeno vremensko razdoblje. (Ott i suradnici, 2009, str.11)

Ne postoji jedinstvena definicija za budžet kao jedan od dominantnih instrumenata financiranja javnih rashoda. Određene razlike u definiranju su prisutne radi različitog pristupa pri izučavanju tog instrumenta, odnosno da li je primaran financijski,

ekonomski, pravni, politički ili socijalni aspekt budžeta i njegovih funkcija. (Jelčić, 2001.,str,13)

S financijskog gledišta, proračun je važan instrument usklađenja javnih potreba kao i utvrđivanja izvora proračunskih sredstava, a planirane prihode i rashode u pravilu slijede i financijski tokovi.

Pravni aspekt se očituje u pravnim odnosima koji moraju nastati među raznim subjektima na svim proračunskim razinama.

Politički aspekt proračuna proizlazi iz činjenice da proračun služi i za ispunjenje raznih političkih ciljeva, dok je ekonomski aspekt vidljiv u svim segmentima poslovanja gdje postoji državna intervencija koja regulatorno djeluje na postizanje određenih ekonomskih ciljeva.

Socijalni smisao se očituje redistribucijom dohotka od subjekata koji su ekonomski snažniji do ekonomski slabijih subjekata. (Vašiček, 2016, str.29)

2.2. Ciljevi i funkcije proračuna

Državni je proračun glavni instrument politike rashoda i javne potrošnje koji su od interesa za državu i njene građane. Država može svojim odlukama utjecati na raspodjelu dohotka između pojedinaca te njegovom preraspodjelom pomoću politike oporezivanja i sustavima transfera, također odlučuje koja će dobra i usluge biti javna ili privatna kako bi se osigurale podjednake mogućnosti svima u korištenju javnih dobara. Svaka država želi da njezino gospodarstvo bude što stabilnije, i to putem stabilnijih cijena, niske nezaposlenosti, boljeg salda bilance plaćanja i što veće stope ekonomskog rasta. (Bajo, 2006, str.20)

S obzirom na navedeno, proračunom se želi postići tri osnovna cilja ekonomske politike, odnosno funkcije javnog sektora i to:

- alokacijska – odnosi se na optimalnu raspodjelu raspoloživih sredstava kako bi bile zadovoljene javne potrebe cijelog stanovništva,
- distribucijska – kako i sam naziv kaže odnosi se na preraspodjelu dohotka između pojedinaca i obitelji te između sektora i regija

- stabilizacijska – u slučajevima kada se gospodarski sustav izbaci iz ravnoteže te je potrebno intervenirati mjerama ekonomske politike, odnosno uravnoteženjem prihoda i rashoda, kako bi se ponovno postigla ravnoteža. (Budimir, 2017, str.4)

Kako se proračunom planiraju primitci i izdaci, sama izrada proračuna utemeljena je na svojim ciljevima. Za svaku državu, njezin proračun je najvažniji financijski instrument, on mora biti pomno isplaniran te mora osiguravati realizaciju prioriteta same države, njezinih ciljeva i zadataka. Ciljevi proračuna su različiti, međutim svi ciljevi su usmjereni ka jednom, a to je stabilno gospodarstvo i zadovoljstvo građana te se odnose na:

- provedbu makroekonomske politike i postizanje željene razine gospodarske aktivnosti,
- postizanje planirane razine raspoloživih prihoda
- osiguranje kontrole trošenja državnog novca
- postizanje pune zaposlenosti te kontrolu inflacije
- stvaranje sustava proračuna koji će biti primjeren i komparativan u odnosu na druge zemlje.
- organizaciju takve računovodstvene evidencije sa točnim i ažurnim podacima o iznosima primitaka i izdataka, koja će osigurati nadzor nad izvršenjem proračuna i u konačnici pravodobno upozoriti na dolazeće probleme. (Vašiček, 2016, str.29)

2.3. Struktura i sadržaj proračuna

Razlikujemo tri vrste proračuna: državni, proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (županijski) te gradski i općinski proračun. Proračunski korisnici donose svoje financijske planove.

Prema Zakonu o proračunu (Narodne novine, br. 87/08, 136/12 i 15/15), proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela, a na razini lokalne i područne (regionalne) samouprave i od plana razvojnih programa koji se sastavlja za trogodišnje razdoblje i sadrži ciljeve i programe razvoja jedinice lokalne i područne samouprave, dok se na razini državnog proračuna za višegodišnje razdoblje sastavljaju strateški planovi.

Opći dio proračuna dijeli se na Račun prihoda i rashoda i Račun financiranja, u prvom računu prikazani su prihodi i rashodi po ekonomskoj klasifikaciji kao i razina deficita ili suficita, dok su u drugom računu prikazani primici od financijske imovine i zaduživanja te izdaci za financijsku imovinu i otplate kredita te zajmova odnosno način financiranja deficita i javnog duga. Posebni dio proračuna sastoji se od plana rashoda i izdataka svakog pojedinog proračunskog korisnika koji su iskazani po vrstama te raspoređeni u programe koji su sastavljeni od aktivnosti i projekata.

Proračunski prihodi sadržani u Računu prihoda i rashoda prema ekonomskoj klasifikaciji jesu:

- Prihodi od poreza
- Doprinosi za obvezna osiguranja
- Pomoći
- Prihodi od imovine
- Prihodi od pristojbi i naknada
- Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihode od donacija,
- Prihodi od prodaje nefinancijske imovine

Proračunski prihodi mogu se prikupljati iz različitih izvora i na različite načine, tj. primjenom različitih financijskih instrumenata. Dosta su velike razlike između izvora i načina prikupljanja proračunskih prihoda od zemlje do zemlje. Ta razlika prvenstveno proizlazi iz njene financijske snage, razlika u obliku političke vlasti, razvijenosti financijskih instrumenata, stupnju nezavisnosti državne vlasti. Najznačajniji prihodi

svake države jesu porezi, odnosno obvezna davanja državi koja služe za podmirenje državnih i javnih potreba. Sukladno računskom planu proračuna (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, 2014: čl.64. st. 1) država ubire porez na dobit, dohodak, imovinu, koji su ujedno i direktni porezi što znači da ih porezni obveznici uplaćuju direktno u državni proračun te porez na robu i usluge (PDV, porez na promet, posebni porezi i trošarine) i porez na međunarodnu trgovinu i transakcije (carine i carinske pristojbe) koji su indirektni porezi te ostali prihodi od poreza u koje su uključeni porezi koji se ubiru po osnovama koje su drugačije od prethodno nabrojanih (npr. dio premije za osiguranje od požara i sl.). Doprinosi su također obvezna davanja u kojima obveznik sudjeluje u troškovima koje ima institucija koja pruža uslugu, ali su za razliku od poreza namjenska davanja odnosno namjenski prihodi državnih institucija jer postoji povezanost dane naknade s izvršenom uslugom, konkretno prema Zakonu se dijele na zdravstveno i mirovinsko osiguranje te zapošljavanje. (Zakon o proračunu, Narodne novine br. 87/08, 136/12 i 15/15)

Prihodi od poslovanja čine gotovo 99% ukupnih prihoda državnog proračuna. Osim gore navedenih prihoda, u ovoj skupini su i pomoći koje kao takve jesu primici bez protuobveze koje se mogu primiti od inozemnih vlada, međunarodnih institucija ili subjekata unutar općeg proračuna. Mogu biti tekuće odnosno bez određene namjene ili kapitalne odnosno sa svrhom nabave ili izgradnje imovine veće vrijednosti. Sredstva pomoći u proračunu RH dosad nisu imala značajniji udio prihodi od imovine proizlaze od korištenja državne imovine, razlikujemo prihode od financijske imovine kao što su prihodi od kamata, tečajnih razlika, dividendi i sl., te prihode od nefinancijske imovine odnosno prihode od koncesije, zakupa, najma, naknada. Prihode od pristojbi i naknada možemo podijeliti na prihode od upravnih i administrativnih pristojbi, prihode po posebnim propisima odnosno prihodi od igara na sreću i sl. te naknade u smislu naknada za ceste i sl. Tu spadaju još i razne vrste kazni te sudske pristojbe.

Prihodi od prodaje nefinancijske imovine su kapitalni prihodi, svi oni prihodi koji potječu od prodaje nefinancijske imovine s vijekom trajanja duljim od jedne godine, a čine najmanji dio ukupnih državnih prihoda. Država ih ostvaruje prodajom građevinskih i poslovnih objekata, zemljišta, opreme, prodajom robnih zaliha, prijevoznih sredstava i slično. Oni spadaju u namjenske prihode, iskazuju se u

posebnom razredu kako bi se odvojio tekući proračun od kapitalnog. (Zakon o proračunu, Narodne novine br. 87/08, 136/12 i 15/15)

Kao što je ranije navedeno, prihodi povećavaju državni proračun, s druge strane država izdvaja svoja sredstva kako bi zadovoljila javne potrebe svojih građana. Proračunski rashodi iz godine u godinu rastu kako se i javljaju promjene u tehnologiji, broju stanovnika, mijenjaju razni društveni i politički faktori, na rashode utječe i rast dohotka po stanovniku i sl. Rashodi proračuna sastoje se od rashoda poslovanja i rashoda za nabavu nefinancijske imovine.

Rashodi poslovanja obuhvaćaju rezultate transakcija koje utječu na smanjenje neto vrijednosti i klasificiraju se na: rashodi za zaposlene, materijalni rashodi, financijski rashodi, subvencije, pomoći, naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade te ostali rashodi.

Proračunski rashodi se prema Pravilniku o proračunskim klasifikacijama (NN br. 26/10, 120/13 i 01/20) klasificiraju po nositelju, cilju, namjeni, vrsti, lokaciji te izvoru financiranja. Stoga proračunske klasifikacije jesu: organizacijska, programska, funkcijska, ekonomska, lokacijska te izvori financiranja. Jedinica same klasifikacije je transakcija, a mogu se dogoditi dvojbe oko pripisivanja neke transakcije određenoj klasifikaciji. Stoga, rashodi za zaposlene odnose se na plaće (u bruto iznosu) koje isplaćuje poslodavac zaposlenima za obavljeni rad, ostale rashode za zaposlene odnosno nagrade, otpremnine, darove, naknade za bolest, invalidnost i smrtni slučaj, regres za godišnji odmor i doprinose na plaće. Materijalni rashodi obuhvaćaju troškove korištenja usluga i dobara potrebnih za redovno funkcioniranje i obavljanje djelatnosti. U njih spadaju troškovi materijala i sirovina utrošenih u proizvodnji, troškovi nabave robe za daljnju prodaju, rashodi za prijevoz, rad na terenu i odvojeni život, rashodi za službena putovanja, stručna usavršavanja i ostale naknade troškova zaposlenima, zatim rashodi za tekuće i investicijsko održavanje. Financijski rashodi se odnose na rashode za kamate za izdane vrijednosne papire i za primljene kredite i zajmove, rashode za bankarske usluge i usluge platnog prometa, negativne tečajne razlike i razlike zbog primjene valutne klauzule, zatezne kamate te ostale nespomenute financijske rashode. Subvencije su tekući prijenosi sredstava koji se daju proizvođačima za poticanje proizvodnje određenih proizvoda i pružanja usluga, a mogu se utvrđivati na temelju razine proizvodnje i/ili količine proizvedenih, prodanih

ili uvezenih dobara i usluga. One se klasificiraju prema primateljima i to na subvencije trgovačkim društvima u javnom sektoru, subvencije trgovačkim društvima, poljoprivrednicima i obrtnicima izvan javnog sektora i subvencije trgovačkim društvima, poljoprivrednicima i obrtnicima iz EU sredstava. (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine br. 124/14, 115/15 i 87/16)

Pomoći kao takve se dijele prema vrsti primatelja kojima se isplaćuju te razlikujemo tekuće i kapitalne pomoći međunarodnim organizacijama, institucijama i tijelima EU, drugim državnim razinama (županijama, općinama, gradovima), institucijama (HZMO-u, HZZ-u i HZZO-u), kapitalne pomoći trgovačkim društvima u javnom i izvan javnog sektora, te pomoći poljoprivrednicima i obrtnicima. Pomoći dane u obliku prijenosa nefinancijske imovine priznaju se u visini knjigovodstvene vrijednosti imovine. (Jakir-Bajo, 2017.,str.160)

Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade odnose se na naknade utvrđene propisima o mirovinskom, zdravstvenom i socijalnom osiguranju te ostale vrste naknada i pomoći koje građani i kućanstva dobiju iz proračuna neovisno o sustavima osiguranja.(Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine br. 124/14, 115/15 i 87/16)

Ostali rashodi podrazumijevaju tekuće i kapitalne donacije, razne kazne, penale i naknade štete, a pod donacijama se smatraju tekući i/ili kapitalni prijenosi sredstava neprofitnim organizacijama, građanima i kućanstvima koji uključuju i prijenose u naravi kao što su: hrana, odjeća, pokrivači, lijekovi koje država daje različitim karitativnim i sličnim dobrotvornim organizacijama za daljnju distribuciju građanima i kućanstvima. (Vašiček, 2016, str.79)

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine podrazumijevaju ulaganja nastala u postupku stjecanja nefinancijske imovine te se klasificiraju prema njezinim pojavnim oblicima, a priznaju u trenutku nabave. (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine br. 124/14, 115/15 i 87/16). Razlikuju se kapitalni (investicijski) rashodi nastali pri kupnji na tržištu ili proizvodnjom unutar države dugotrajne ne-proizvedene i proizvedene (kapitalne) imovine koja ima značajnu vrijednost. Tu spadaju rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini kao i rashodi za kupnju strateških ili izvanrednih zaliha tj. zaliha od posebne važnosti za pojedinu državu (npr. robne zalihe). (Jakir-Bajo, 2017.,str.184)

2.4. Proračunska načela

Proračunska načela odnose se na skup pravila i normi koji se koriste pri sastavljanju i izvršavanju državnog proračuna pa tako i proračuna neke druge teritorijalne jedinice. Proračun se donosi i izvršava u skladu s načelima jedinstva i točnosti proračuna, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije, dobrog financijskog upravljanja i transparentnosti (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15, čl. 4.).

1. Načelo jedinstva i točnosti proračuna prikazuje da se u proračunu prihodi i primici koji pripadaju državi i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave kao i svi njihovi rashodi i izdaci za pojedine namjene iskazuju po bruto-načelu. Sredstva proračuna koriste se za financiranje rashoda, funkcija i programa državnih tijela i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i drugih proračunskih i izvanproračunskih korisnika u visini utvrđenoj proračunom (Zakon o proračunu NN 87/08, 136/12, 15/15, čl. 5.).
2. Načelo dobrog financijskog upravljanja definira da se proračunska sredstva moraju koristiti u skladu s načelima dobrog financijskog upravljanja, znaci ekonomično, učinkovito i djelotvorno. Proračunskim sredstvima treba raspolagati na najbolji mogući način.
3. Načelo uravnoteženosti znači da prihodi moraju biti jednaki rashodima, a država smije trošiti samo onoliko sredstava koliko ih može prikupiti. Ukoliko se tijekom proračunske godine, zbog izvanrednih, nepredviđenih okolnosti (kao što je primjerice recesija) povećaju rashodi, odnosno smanje prihodi, proračun se mora uravnotežiti smanjivanjem predviđenih rashoda ili zaduživanjem. Definicija uravnoteženosti tada se mijenja te zbroj prihoda i pozajmljenih sredstava mora biti jednak zbroju rashoda i otplata dugova. To znači da se iz proračuna može potrošiti samo onoliko sredstava koliko u njega stvarno pristigne (Zakon o proračunu NN 87/08, 136/12, 15/15, čl. 7.).
4. Načelo jedne godine znači da se proračun donosi za proračunsku (fiskalnu) godinu za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca. U tekućem proračunu moraju se planirati sredstva za pokriće preuzetih obveza iz prethodne/ih godina, te

sredstva za plaćanje obveza nastalih u tekućoj godini za koju se proračun donosi (Zakon o proračunu NN 87/08, 136/12, 15/15, čl. 6.).

5. Načelo obračunske jedinice definira da se prihodi, primici, rashodi i izdaci iskazuju u kunama te se i financijski izvještaji također sastavljaju u kunama (Zakon o proračunu NN 87/08, 136/12, 15/15, čl. 8.).
6. Načelo transparentnosti govori da javnost treba informirati pravovremeno, potpuno, točno i jasno o odlukama i njihovoj provedbi, te ih objavljivati u "Narodnim novinama", službenom listu Republike Hrvatske odnosno u službenim novinama jedinice lokalne i područne samouprave.
7. Načelo univerzalnosti znači da se svi prihodi proračuna mogu koristiti za sve rashode, iako postoje i zakonom i odlukama propisane iznimke. Primjerice, svi porezni prihodi koriste se za sve rashode, dok se prihodi od mirovinskih doprinosa mogu koristiti isključivo za mirovine.
8. Načelo specifikacije definira da svi prihodi moraju biti raspoređeni po ekonomskoj klasifikaciji i iskazani prema izvorima, a rashodi i izdaci prema proračunskim klasifikacijama te uravnoteženi s prihodima.

U vezi navedenog, ekonomska klasifikacija razvrstava prihode i primitke po prirodnim vrstama (primjerice porezi, pomoći, od imovine) te rashode i izdatke prema ekonomskoj namjeni kojoj služe (primjerice naknade zaposlenima, subvencije, socijalne naknade).

Državni proračun, proračuni jedinica lokalne i područne samouprave, proračunski korisnici državnog proračuna i proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne samouprave te izvanproračunski korisnici dužni su slijediti u procesima planiranja, izvršavanja, računovodstvenog evidentiranja i izvještavanja odredbe Pravilnika o proračunskim klasifikacijama (NN br. 26/10, 120/13 i 01/20) i Zakona o proračunu.

3. PRORAČUNSKI PROCES

3.1. Planiranje, izrada i donošenje proračuna

Inicijativa za izradu proračuna i za njegovo donošenje povjerena je izvršnim tijelima. Izvršna tijela raspolažu podacima koji omogućuju da se sastavi proračun i imaju za to školovane zaposlenike. Izrada proračuna obavlja se tako da nadležno državno tijelo (ministarstvo za financije) pozove sve korisnike (nositelje) proračunskih sredstava da mu dostave podatke o sredstvima koja će im biti potrebna u idućoj proračunskoj godini. Korisnici proračunskih sredstava (proračunske ustanove, organizacije i slično) izradit će prijedloge svog proračuna rashoda i prihoda (ako ih obavljanjem svoje djelatnosti ostvaruju) prema točno utvrđenoj shemi o izradi proračuna koja je utvrđena za sve nositelje proračunskih sredstava.

Jedinstvena klasifikacija proračunskih prihoda i rashoda (prihoda prema izvorima, rashoda prema namjeni) olakšava:

- a) uvid u financijsku aktivnost države,
- b) analizu i kritičku ocjenu pritjecanja proračunskih prihoda i izvršenih rashoda
- c) kontrolu trošenja proračunskih sredstava. (Alijagić, 2015., str.25)

Nakon što je korisnik proračunskih sredstava sastavio proračun dostavlja ga nadležnom državnom tijelu (npr. ministarstvu) u čijem je sastavu, koji može taj proračun izmijeniti ili dopuniti. Na osnovi tih proračuna odgovarajuće više državno tijelo (ministarstvo s područnim tijelima i ustanovama iz njegova sastava) dostavlja proračun za cijelu granu državne uprave, odnosno razdjele financijskom tijelu nadležnom za proračun (ministarstvu financija).

Na osnovi djelomično ili u cijelosti usvojenih zahtjeva korisnika proračunskih sredstava, na osnovi njihovih planova prihoda i rashoda, financijsko tijelo nadležno za izradu proračuna sastavlja nacrt proračuna i dostavlja ga vladi. Kada vlada razmotri nacrt proračuna, pošto se upozna s primjedbama koje su na nacrt proračuna stavili korisnici proračunskih sredstava, izrađuje se prijedlog proračuna koji se upućuje predstavničkom tijelu (parlamentu, skupštini). Nakon saslušanja izvješća i provedene rasprave o budućoj politici vlade u slijedećoj godini i nakon eventualnih većih ili manjih izmjena u prijedlogu proračuna, pristupa se glasovanju o proračunu.

Proračun se redovito donosi u obliku zakona (odluke), a poslije toga u cijelosti ili u jednom dijelu (opći dio) objavljuje u službenim novinama (<http://www.mfin.hr>, 28.04.2020.)

U Republici Hrvatskoj proračun donosi Hrvatski sabor, dok je za planiranje, izradu i izvršenje proračuna zadužena Vlada. Vlada je obavezna uredno i redovito prikazivati detalje o prikupljanju i trošenju novca svojih građana te je proračun i proračunski proces vrlo formalno određen Zakonom o proračunu koji proračun definira kao akt kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci za jednu godinu, u skladu sa zakonom“ (Zakon o proračunu, čl. 23.).

Tablica 1. Planiranje državnog proračuna

Rok	Nositelj aktivnosti	Aktivnosti
Kraj veljače	Ministarstvo financija u suradnji s ministarstvom nadležnim za strukturne reforme i koordinaciju fondova Europske unije	Izrađuje uputu za izradu strateških planova i dostavlja je ministarstvima i drugim državnim tijelima na razini razdjela organizacijske klasifikacije
Kraj ožujka	Ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela organizacijske klasifikacije	Izrađuju strateške planove za trogodišnje razdoblje i dostavljaju ih Ministarstvu financija i ministarstvu nadležnom za strukturne reforme
Kraj travnja	Ministarstvo financija i ministarstvo nadležno za strukturne reforme	Na temelju strateških planova ministarstvo nadležno za strukturne reforme EU u suradnji s ministarstvima nadležnim za pojedinačne strukturne reforme izrađuje nacionalni program reformi
Kraj srpnja	Ministarstvo financija i Vlada RH	Ministarstvo financija izrađuje nacrt smjernica ekonomske i fiskalne politike za trogodišnje razdoblje koje Vlada usvaja zaključkom

15. kolovoza	Ministarstvo financija	Ministarstvo financija dostavlja ministarstvima i drugim državnim tijelima i izvanproračunskim korisnicima upute za izradu prijedloga državnog proračuna
15. rujna	Proračunski korisnici	Dostavljaju prijedloge financijskih planova ministarstvima i drugim državnim tijelima
Kraj rujna	Ministarstva i druga državna tijela	Dostavljaju usklađene prijedloge financijskih planova Ministarstvu financija
15. listopada	Ministarstvo financija	Ministarstvo financija izrađuje nacrt proračuna za proračunsku godinu i projekciju za sljedeće dvije godine te ih dostavlja Vladi RH
15. studenog	Vlada RH	Vlada utvrđuje prijedlog proračuna i projekcija te ih dostavlja Saboru na donošenje
Kraj godine	Hrvatski Sabor	Donosi proračun za sljedeću proračunsku godinu

Izvor: Ministarstvo financija, <http://www.mfin.hr/hr/proracun> (28.04.2020.)

3.1.1. izrada prijedloga državnog proračuna i proračuna JLP(R)S

Na temelju Zakona o proračunu (Narodne novine, broj 87/08, 136/12 i 15/15) te Smjernica ekonomske i fiskalne politike, Ministarstvo financija dostavlja svim proračunskim kao i izvanproračunskim korisnicima Upute za izradu prijedloga državnog proračuna. Upute sadrže osnovne ekonomske pokazatelje iz Smjernica te sve važne rokove koji se ne smiju prekoračiti.

Uputa za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, donesena je 2009. godine Zakonom o proračunu u kojoj je bila utvrđena obveza izrade plana razvojnih programa za jedinice i njihove korisnike, gdje su se iskazivali planirani rashodi investicija za trogodišnje razdoblje a lokalne i područne jedinice, uz ove rashode, iskazivale su i izdvajanja za kapitalne pomoći i donacije. U razdoblju 2014. – 2016.

došlo je do promjene koja se odnosi na promjenu sadržaja i uloge plana razvojnih programa na način da plan mora sadržavati ciljeve i prioritete razvoja jedinice koji su povezani sa programskom i organizacijskom klasifikacijom proračuna. Zatim je izmjenama i dopunama Zakona o proračunu ukinuta obveza sastavljanja plana razvojnih programa za korisnike i izvanproračunske korisnike jedinica lokalne i područne samouprave te s obzirom na to upravna tijela jedinica obvezna su pri izradi svog plana razvojnih programa uključiti proračunske i izvanproračunske korisnike iz svoje nadležnosti. Ukratko, razvojne potrebe određenog korisnika bit će ugrađene u plan razvojnih programa nadležne lokalne ili regionalne jedinice.

Nadalje, osim posljednjih izmjena i dopuna ekonomske klasifikacije iz 2016. godine, zakonski i podzakonski akti nisu se mijenjali, a ključno mjesto u uputama za razdoblje 2018. – 2020. zauzima razrada propisane metodologije. Iste upute kazuju kako je potrebno uključivanje vlastitih i namjenskih prihoda i primitaka svih korisnika u proračun lokalne i područne samouprave kao i uključivanje prenesenog rezultata poslovanja odnosno naglasak je na objašnjenju višegodišnjeg planiranja pokrića manjka iz prethodnih godina, i to i za jedinicu i njezine korisnike. (Jakir-Bajo, 2017.,str.23)

Državni ured za reviziju ukazuje na nedostatke nerealnog planiranja prihoda i rashoda kao i na to da pojedini proračuni lokalnih i područnih jedinica nisu uravnoteženi odnosno da prihodi i primici nisu jednaki rashodima i izdacima. Nadalje, pojedine jedinice nisu donijele plan razvojnih programa, dok druge nisu donijele izmjene plana iako su se izmjene proračuna odnosile na promijenjenu visinu sredstava planiranih za ulaganje iz razvojnih programa, dok pak neke jedinice nisu u svojim planovima odredile ciljeve i prioritete ni pokazatelje rezultata. (Jakir-Bajo, 2017.,str.24)

3.2. Faze proračunskog procesa

Proračun, od trenutka planiranja pa sve do kontrole, prolazi kroz određene faze, koje svojim stalnim međusobnim djelovanjem, čine proračunski proces. Proračunski proces predstavlja cijeli splet odnosa svih sudionika proračuna i poduzimanja određenih aktivnosti, a sam proračun je rezultat takvog procesa. Proračunskim procesom država definira ukupni plan proračuna (kao planiranu razinu prihoda i rashoda), unutar kojega se donose i odluke o raspodjeli proračunskih sredstava, a raspodjelom sredstava proračunski proces postaje korisno sredstvo u osiguranju učinkovitog upravljanja državom. (Budimir, 2017, str.11)

U Republici Hrvatskoj nema jedinstvenog proračuna, sastoji se od državnog proračuna, proračuna izvanproračunskih fondova te proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, koji su zasebni proračuni te zajedno čine opći proračun države. Opći objedinjuje te tri razine proračuna, ali on ne prolazi cijelu administrativnu proceduru i faze pripreme, usvajanja i izvršenja kao državni proračun. Nevezano uz to, on je važan ukupni pokazatelj koliko je prihoda država prikupila i potrošila. (Bratić, 2009, str.135)

Proračunski proces u Hrvatskoj, sličan je kao i u većini drugih zemalja, ima tri faze koje ukupno traju oko dvije i pol godine, a cijeli proces prolazi kroz nekoliko koraka unutar svake faze proračunskog procesa. (Bratić, 2009.,str.136) Svaka faza proračunskog ciklusa iziskuje usklađenost i koordinirano djelovanje svih proračunskih subjekata. Obično se u planiranju proračuna opredjeljuje za linijski proračun odnosno proračun po stavkama, proračun po programima te proračun na temelju učinka kao vrste proračuna ovisno o načinu planiranja. Linijski je najjednostavniji za pripremu, ali i najmanje razvijen. U njemu se određuje koliko će proračunski korisnik potrošiti na svaku pojedinu stavku, međutim ne daje jasnu sliku o pružanju usluga. Proračun po programima usredotočen je više na rezultate svakog programa i omogućava mjerenje rezultata kao i mjerenje odnosa koristi i troškova programa te time olakšava prepoznavanje učinkovitije raspodjele sredstava. Proračun na temelju učinka polazi od klasifikacije aktivnosti države po funkcijama i programima u skladu s političkim ciljevima vlada (općim i posebnim) (Vašiček, 2016, str.34)

Rebalans proračuna obuhvaća izmjenu proračunskih iznosa odnosno njihovo smanjenje/povećanje u odnosu prema planu proračuna donesenom na kraju prethodne kalendarske godine za tekuću godinu. Razlozi rebalansa proračuna često se odnose na nerealnost procjene pojedinih proračunskih prihoda, ali i na potrebu povećanja pojedinih izdataka. Tako je rebalans proračuna, jednostavnije rečeno, naknadna promjena ili uravnoteživanje financijskog plana ili proračuna zbog prihoda ili troškova većih ili manjih od planiranih.

3.2.1 Izvršenje proračuna

Nakon usvajanja proračuna u Saboru Ministarstvo financija obavještava ostala ministarstva o odobrenim novčanim sredstvima te sada i službeno započinje fiskalna godina izvršenja proračuna. Prikupljaju se prihodi i primici a troše rashodi, uz stalnu kontrolu i nadzor tih operacija. Proračun se izvršava u skladu sa mjesečnim odobrenjima, odnosno, raspoloživim sredstvima i obvezama, ali do planirane visine u godišnjem planu. U fazi izvršenja proračuna svi proračunski korisnici odgovorni su za uredno izvršavanje svojih financijskih planova, tj. državnog proračuna. Ministarstvo financija pravilnikom propisuje način i uvjete kojih se treba pridržavati, te mjere koje treba poduzimati u slučaju nepravilnosti, a posebnu ulogu u izvršavanju ima državna riznica Ministarstva financija. (Bratić, 2009, str.137)

Izvanproračunski korisnici imaju obvezu do konca srpnja tekuće proračunske godine dostaviti Ministarstvu financija polugodišnji izvještaj o izvršenju svojih financijskih planova, a Ministarstvo je obvezno do 5. rujna dostaviti Vladi izvješće o polugodišnjem izvršenju državnog proračuna kao i financijskih planova izvanproračunskih korisnika. Vlada ima rok do 15. rujna da isti izvještaj pošalje u Sabor.

Do kraja fiskalne godine, odnosno 31. prosinca, kroz Državnu riznicu je obavljeno mnogo uplata i isplata te Ministarstvo financija stoga mora u idućoj godini obaviti niz poslova kako bi pravedno sastavilo završno godišnje izvješće o korištenju sredstava državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika za proteklu godinu. Najprije, proračunski korisnici dostavljaju svoja izvješća nadležnim ministarstvima koji ih pregledavaju i konsolidiraju te šalju Ministarstvu financija, a izvanproračunski korisnici sami sastavljaju izvješća koja do kraja ožujka izravno

dostavljaju Ministarstvu financija. Ministarstvo financija konsolidira sve izvještaje i dostavlja ih Vladi koja ih usvaja i najkasnije do 1. lipnja šalje Saboru. (Bratić, 2009, str.137)

3.2.2. Nadzor proračuna

Obzirom da je cijela procedura donošenja i izvršavanja proračuna vrlo složena i kompleksna, potreban je nadzor kako bi se spriječile nepravilnosti. Pravilnikom o proračunskom nadzoru kojeg donosi Ministar financija uređuju se sam sadržaj nadzora, njegovi ciljevi, te uvjeti i načini obavljanja nadzora. Cilj nadzora je uočiti nepravilnosti i na vrijeme reagirati te ocijeniti pravilno obavljanje određene aktivnosti. U skladu s time, nadzor proračuna u Republici Hrvatskoj organiziran je kroz državnu reviziju, proračunski i unutarnji nadzor, odnosno sustav financijskog upravljanja i kontrola. (Vašiček, 2016, str.49)

Sukladno tome, sustav unutarnjih kontrola obuhvaća sve poslovne procese koji vode k ostvarenju poslovnih ciljeva, a posebice one koji se odnose na prihode, rashode imovinu i obveze. Posebnu pozornost pridaje se tome upravo jer su u tim kategorijama (prihoda, rashoda, imovine, obveza, potpisanih i realiziranih ugovora) vidljive krajnje posljedice financijskih učinaka poslovanja, odnosno poduzetih ili nepoduzetih aktivnosti, realiziranih odluka, provedenih investicijskih projekata i slično. (Vašiček, 2016, str.60)

Za unutarnji nadzor zaduživanja proračuna odgovorno je Ministarstvo financija, kao i za nadzor transakcija ministarstava i proračunskih korisnika, za koje odgovaraju i pojedini ministri. Ministarstvo financija je dužno dostaviti Vladi Izvješće o izvršenju proračuna, a Vlada kasnije Saboru, kao što smo već rekli. Prema Zakonu o proračunu (Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15), Izvješće mora sadržavati:

1. račun prihoda i rashoda i račun financiranja na razini odjeljka ekonomske klasifikacije, odnosno opći dio proračuna
2. posebni dio proračuna po organizacijskoj i programskoj klasifikaciji na razini odjeljka ekonomske klasifikacije,
3. izvještaj o zaduživanju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala,
4. izvještaj o korištenju proračunske zalihe,
5. izvještaj o danim državnim jamstvima i izdacima po državnim jamstvima,

6. obrazloženje ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka,
7. obrazloženje makroekonomskih pokazatelja
8. deficit/suficit općeg proračuna

Revizijom i nadzorom izvršenja proračuna završava se jedan proračunski ciklus, slijedom dobivenih zaključaka analizom ostvarenja proračuna može se pristupiti izradi novog proračuna.

Unutarnju reviziju obavlja osoba sa posebnim statusom u organizaciji sa ciljem poboljšanja aktivnosti koji su u nadležnosti same organizacije. (Vašiček, 2016, str.56) Svrha unutarnje revizije je neovisna i objektivna procjena sustava unutarnjih kontrola te davanje stručnog mišljenja i savjeta za poboljšanje djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i upravljanja poslovanjem, odnosno korporativnog upravljanja (Narodne novine 2015). Državnu reviziju u Republici Hrvatskoj provodi Državni ured za reviziju, reviziju državnog proračuna obavezno se obavlja jednom godišnje i to od strane revizorskih timova sastavljenih od osoba visoke stručne spreme koje su nakon položenog ispita stekle certifikat ovlaštenog državnog revizora.

Suprotno od državne revizije, proračunski nadzor je inspekcijski nadzor korištenja proračunskih sredstava prema Zakonu, svrsi, pravodobnosti te potpune naplate prihoda i primitaka iz nadležnosti proračunskih korisnika i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te inspekcijski nadzor pridržavanja i primjene zakona i drugih propisa vezanih za obavljanje aktivnosti. Provode ga osobe koje su ovlašteni inspektori Ministarstva financija. Prema Pravilniku o proračunskom nadzoru (Narodne novine 71/13 i 57/15) on obuhvaća:

- pregled i provjeru računovodstvenih, financijskih i ostalih poslovnih dokumenata te pregled poslovnih prostorija, zgrada, predmeta, robe i drugih stvari u skladu sa svrhom inspekcijskog nadzora,
- nadzor potpune i pravodobne naplate prihoda i primitaka iz nadležnosti proračunskih korisnika i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,
- inspekcijski nadzor pridržavanja i primjene zakona i drugih propisa koji imaju utjecaj na proračunska sredstva i sredstva iz drugih izvora, bilo da se radi o prihodima/primicima, rashodima/izdacima, povratima, imovini ili obvezama – nadzor zakonitosti i namjenskog korištenja proračunskih sredstava kod

pravnih i fizičkih osoba kojima su doznačena sredstva iz proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika te kreditnih sredstava s osnove jamstva države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Svrha nadzora proračuna je što više širiti svijest o značaju sustava unutarnjih financijskih kontrola, s obzirom da istraživanja ukazuju da računovodstvo u funkciji internog izvještavanja nije dovoljno razvijeno. Upravo radi toga je donesen Zakon o fiskalnoj odgovornosti koji povezuje odredbe Zakona o proračunu (2008) i Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (2006) koji propisuje obvezu čelnika korisnika proračuna da na godišnjoj razini sastavlja Izjavu o fiskalnoj odgovornosti. Izjavom o fiskalnoj odgovornosti čelnici korisnika proračuna potvrđuju da su u radu osigurali zakonito, namjensko i svrhovito trošenje sredstava. (Vašiček, 2016, str.62)

4. MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR (MRSJS)

Državu promatramo kao ekonomski subjekt u kojoj je nužan visok stupanj normativizma u području implementacije i primjene računovodstva proračuna. Državu možemo promatrati i kao zbroj institucionalnih jedinica u kojoj sve te jedinice trebaju primjenjivati jedinstveni računski okvir i ujednačena pravila. (Bičanić 2001., str. 126)

U uvjetima globalizacije i sve većeg povezivanja između zemalja, nužno je da se i u području računovodstva proračuna i izvještavanja, nacionalni sustavi što više harmoniziraju i standardiziraju. U tom pogledu učestale su aktivnosti međunarodnih institucija koje razvijaju i potiču primjenu međunarodnih računovodstvenih načela i standarda kao podloge za oblikovanje nacionalnih zakonodavstava. Dosadašnji trendovi u državnom računovodstvu na međunarodnoj razini ukazuju na:

- poticanje primjene obračunske računovodstvene osnove u državnom računovodstvu i budžetiranju - proces pripremanja i izvršavanja proračuna,
- razvoj i mogućnosti primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) temeljenih na obračunskoj osnovi

- razmatranje razvoja harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji – tzv. Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS) (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.1)

Početak 1990-ih godina, razne međunarodne organizacije kao što su Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), Međunarodni monetarni fond (MMF) i Ujedinjeni narodi (UN), te strukovno priznata udruženja razvijenih zemalja započele su raspravu oko prednosti primjene načela nastanka događaja, što je uzrokovalo razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor temeljenih na obračunskoj osnovi. Pristupi zemalja EU u vidu reformi računovodstva proračuna su različiti, a različita je dinamika te kvaliteta promjena.

U prijedlogu nacrta Direktive o zahtjevima za proračunske okvire zemalja članica EU (2010/2011) od strane Europske komisije nalagalo se uvođenje obveze za države članice EU - u pogledu primjene obračunske osnove u računovodstvenim sustavima proračuna te usvajanju i primjene MRSJS. Direktiva vijeća o zahtjevima za proračunske okvire zemalja članica EU objavljena je 23. studenog 2011. godine u službenom glasilu EU i sastavnica je regulatornog okvira za ekonomsko upravljanje u Uniji. Zakon o proračunu (NN, br. 87/08 i 136/12, 15/15) predstavlja dobru osnovu za potpunu primjenu MRSJS u Hrvatskoj (članak 98. Zakona). Dinamiku transformacije računovodstva proračuna u Hrvatskoj stoga treba sagledati u kontekstu buduće primjene MRSJS za obveznike Zakona o proračunu, ali također i kontekstu trendova u razvoju državnog računovodstva na međunarodnoj razini te u kontekstu uključenja RH u europske integracijske procese i njenog članstva u EU. (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.3)

Nepostojanje standarda vodi k različitoj računovodstvenoj praksi, što dovodi do neusporedivosti u međunarodnim razmjerima. Standardi trebaju omogućiti ustrojavanje primjenjivog računovodstvenog sustava koji će osigurati jasno očitovanje o financijskom statusu države i bilo koje jedinice javnog sektora. Standardi trebaju biti formalni, jer se na taj način održava uravnoteženi pristup između onog što je idealno potrebno i što je provedivo. Samu formulaciju i donošenje računovodstvenih standarda obavljaju nezavisna strukovna tijela izvan utjecaja države čime se jamči visok stupanj objektivnosti. Značajni doprinos harmonizaciji računovodstvenih sustava na međunarodnoj razini imala je Međunarodna federacija računovođa (IFAC)

i neke nacionalne strukovne institucije razvijenih zemalja u čemu prednjači SAD. (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.3)

IFAC je međunarodna organizacija koja je glavni čimbenik međunarodne standardizacije računovodstva i financijskog izvještavanja te koja obuhvaća više od 175 članova iz više od 130 država svijeta. Članovi uključuju organizacije kao što su: Američki institut ovlaštenih javnih računovođa i Institut upravljačkih računovođa. Postati članicom IFAC-a mogu sve zemlje koje žele razvijati i harmonizirati financijsko izvješćivanje i računovodstvenu praksu u cilju lakšeg međusobnog povezivanja. Odbor IFAC-a postavlja međunarodne standarde u brojnim područjima, uključujući reviziju, kontrolu kvalitete, obrazovanje, računovodstvo u javnom sektoru i etiku za profesionalne računovođe. IFAC je osnovan 1977 u Münchenu, danas ima sjedište u New Yorku. Kao punopravna članica učlanjena je i Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Jedan od stalnih odbora IFAC-a je Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB) koji se razvio 2004. iz Komiteta za javni sektor. Temeljna zadaća IPSASB-a je razvoj i donošenje međunarodnih standarda za financijsko izvješćivanje, računovodstvo i reviziju javnog sektora, odnosno usredotočuje se na računovodstvo, reviziju i potrebe financijskog izvještavanja nacionalne, regionalne lokalne vlasti, vladinih agencija i drugih tijela. IPSASB se sastoji od 18 članova, od kojih 15 su članovi IFAC-a, a preostala tri su članovi koji imaju stručnost u financijskom izvještavanju javnog sektora. Kako bi zadovoljio potrebe subjekata javnog sektora, Odbor izdaje i promovira smjernice (naputke), zatim provodi obrazovne i istraživačke programe i razmjenjuje informacije s drugim računovođama i onima koji rade u javnom sektoru. (IFAC, dostupno na: <https://www.ifac.org/>) (08.072020)

Kako bi poboljšala rad Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, Europska komisija je u ožujku 2013. godine objavila dokument pod nazivom Izvješće Europske komisije za Europsko vijeće i Europski parlament. U Izvješću Europska komisija ističe visoku usuglašenost u pogledu potrebe usklađivanja računovodstvenih pravila temeljenih na obračunskoj osnovi u svim zemljama članicama EU, kao i postizanja veće harmonizacije primijenjenih računovodstvenih osnova u financijskim izvještajima, proračunskim izvještajima i izvještajima za statističke svrhe, potrebu

usmjeravanja daljnjeg razvoja državnog računovodstva prema izradi usklađenih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji tzv.- EPSAS. Europski računovodstveni standardi za javni sektor temeljit će se na implementaciji obračunske osnove u državnom računovodstvu. Komisija navodi kako IPSAS predstavlja dobru osnovu za daljnji razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji. Standarde je potrebno stalno usavršavati i dorađivati kako se mijenjaju zakoni i tržišni uvjeti. Potrebno je standarde dodatno razraditi, posebice u pogledu njihova obuhvata i praktične primjene. Da bi se osigurala primjena standarda na nacionalnoj razini, sadržaj svakog pojedinog standarda temeljit će se na obračunskoj računovodstvenoj osnovi, dvojnomo knjigovodstvu, međunarodno usklađenom financijskom izvještavanju i na konzistentnosti s ESA načelima. (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.5)

4.1. Razvoj i pregled Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS)

Razvoj međunarodno prihvaćenih računovodstvenih standarda za javni sektor potaknula je rasprava o primjeni jedinstvenog računovodstvenog koncepta. Međunarodna federacija računovođa i njen stalni Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor kontinuirano potiču razvoj državnog računovodstva i harmonizaciju računovodstvenih standarda za javni sektor.

Odbor je 1996. godine pokrenuo Program za razvoj međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) temeljenih na primjeni načela nastanka događaja. U razdoblju od 2000. godine do 2016 objavljena su 32 MRSJS-a čija se primjena preporučuje subjektima sektora opće države koji svoje financijsko izvještavanje temelje na punoj primjeni načela nastanka događaja. Tijekom 2017. godine objavljeno je još 8 standarda koji se uglavnom nadovezuju na prethodne standarde, a to su: MRSJS 33 - Prva primjena IPSAS-a utemeljenih na obračunskoj osnovi, MRSJS 34 – Nekonsolidirani financijski izvještaji, MRSJS 35 – Konsolidirani financijski izvještaji, MRSJS 36 – Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate, MRSJS 37 - Zajednički aranžmani, MRSJS 38 – Objavljivanje udjela u drugim subjektima, MRSJS 39 – Pogodnosti zaposlenika i MRSJS 40 - Kombinacije

u javnom sektoru. Radi se o 29 standarda za koje su kao predložak poslužili standardi koje susrećemo u profitnom sektoru – Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) te o tri standarda specifična za poslovanje sektora opće države (MRSJS 22 – Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države, MRSJS 23 – Prihodi od nerazmjenskih transakcija i MRSJS 24 – Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima). (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.7)

Pri izradi MRSJS-a koji se temelje na računovodstvenim standardima za privatni sektor, korištene su odredbe MRS-a na način da su prihvaćene sve odredbe MRS-a koje su bile primjenjive na javni sektor, a koje su dopunjene odredbama koje uvažavaju (odražavaju) specifičnosti javnog sektora. Tokom izrade MRSJS-a provedene su i usporedbe između MRS-a i MRSJS-a tako što su na kraju svakog pojedinog standarda navedene razlike MRS-a i MRSJS-a. Aktualni MRSJS-i zahtijevaju od subjekata da pripreme financijske izvještaje koji uključuju informacije o svim resursima koje kontrolira izvještajni subjekt i da propišu pravila za konsolidaciju svih kontroliranih subjekata. (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str. 8)

Europska unija je u razdoblju 2010.- 2013. godine inzistirala na primjeni jedinstvenih pravila i postupaka za oblikovanje proračunskog okvira kako bi spriječila ponovni nastanak financijske krize i deficit u razvijenim zemljama te održala proračunsku ravnotežu. Nalaže primjenu obračunske osnove, ali i ponovno ispitivanje primjene MRSJS koji se primjenjuju kao polazna osnova za europske računovodstvene standarde za javni sektor te se zaključuje da je potreban razvoj usmjeriti na izradu harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji - tzv. EPSAS (European Public Sector Accounting Standar). (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str. 1)

Daljniji razvoj proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj nužno je sagledati kroz sve veću primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/ IPSAS) ili Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS) kao standarda s obveznom primjenom u Republici Hrvatskoj za sve subjekte javnog sektora kao što su: vlada, lokalne (npr. gradove, općine) samouprave i nevladini subjekti (npr. agencije, odbori, komisije).

Nužna pretpostavaka potpune primjene IPSAS je primjena obračunske osnove, ali i adekvatan prijevod standarda. IPSAS nisu dostupni na hrvatskom jeziku u službenom obliku. Do sada objavljeni Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor i izdanja istih dostupni su javnosti na engleskom jeziku u elektronskom obliku na web stranici Odbora te je 2015. godine predstavljena knjiga Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor gdje su svi objavljeni standardi do tada pojašnjeni. (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.51)

Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (MRSJS) dijelimo u nekoliko kategorija: Izvještavanje i elementi financijskih izvještaja, Računovodstveni postupci za imovinu i s njom povezane obveze, standardi koji uređuju područje materijalne i nematerijalne imovine, standardi koji uređuju područje financijske imovine, računovodstveni postupci za prihode i rashode, računovodstveno postupanje s tečajnim razlikama.

4.2. Standardi u području financijske imovine

Kako bi bolje razumjeli standarde na koje se odnosi financijska imovina, potrebno je pojasniti i što spada u financijsku imovinu. Financijska imovina je svaka imovina koja je:

- a) novac;
- b) vlasnički instrument drugog subjekta;
- c) ugovorno pravo primanja novca ili druge financijske imovine od drugog subjekta ili razmjene financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom pod uvjetima koji su potencijalno povoljniji za subjekt;
- d) ugovor koji će biti ili bi trebao biti podmiren vlasničkim instrumentima samog subjekta koji je: nederivativan za koji je subjekt obavezan ili bi to mogao bitipromjenjiv broj vlastitih vlasničkih instrumenata; i derivativ koji će ili bi mogao biti podmiren drugačije osim razmjenom fiksnog iznosa novca ili druge financijske imovine za fiksni broj vlasničkih instrumenata subjekta (Jakir-Bajo, 2017.,str.66)

Kako je tema ovoga rada vezana za financijsku imovinu, u nastavku rada detaljnije su objašnjeni standardi vezani za nju.

- MRSJS 28 - Financijski instrumenti - prezentiranje (prije MRSJS 15)
- MRSJS 29 - Financijski instrumenti - priznavanje i mjerenje
- MRSJS 30 - Financijski instrumenti - objavljivanje (prije MRSJS 15)

4.2.1. MRSJS 28 – Financijski instrumenti: Prezentiranje

Ovaj standard propisuje načela za prezentiranje financijskih instrumenata kao obveza te načela prijeboja financijske imovine i financijskih obveza. Uključuje i klasifikaciju financijskih instrumenata, klasifikaciju kamata, dividendi i okolnosti u kojima se provodi prijeboj financijske imovine i financijskih obveza. Treba istaknuti da prilikom izdavanja, izdavatelj odvojeno klasificira dužničku i vlasničku komponentu složenog instrumenta kao što je, primjerice, konvertibilan dug. (MRSJS 28, 2015.,t.(1.))

Prijeboj financijskog sredstva i financijske obveze provodi se i iskazuje u neto iznosu onda, i samo onda, ukoliko subjekt ima zakonsko pravo na prijeboj tih iznosa i ako ih namjerava podmiriti u neto iznosu ili istovremeno. (MRSJS 28, 2015, t.(1.))

MRSJS 28 se treba primijeniti na one ugovore o kupnji ili prodaji nefinancijskih stavaka koje mogu biti podmirene u novcu ili drugom financijskom instrumentu, a javni subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvenoj obračunskoj osnovi je obvezan primjenjivati ovaj Standard na sve oblike financijskih instrumenata osim: onih udjela u kontroliranim subjektima, povezanim društvima ili zajedničkim pothvatima koji se obračunavaju u skladu s MRSJS 6, Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, MRSJS 7, Ulaganja u pridružene subjekte, - ili MRSJS 8, Udjeli u zajedničkim pothvatima., prava i obveza poslodavaca pod planom naknada za zaposlene na koje se primjenjuje MRSJS 25, obveza koje proizlaze iz ugovora o osiguranju. Međutim, ovaj Standard se primjenjuje na: derivative koji su ugrađeni u ugovore o osiguranju ukoliko MRSJS 29 zahtijeva od subjekta odvojeni obračun, financijske ugovore o garanciji, financijske instrumente, ugovore i obveze isplate s temelja dionica, što se uređuje relevantnim međunarodnim ili nacionalnim računovodstvenim standardima za privatni sektor. (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.182)

4.2.2. MRSJS 29 - Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje

Ovaj standard se odnosi na načela za priznavanje i mjerenje financijske imovine, financijskih obveza i nekih ugovora pri kupnji ili prodaji nefinancijskih stavaka. Standard MRSJS 29 trebaju primjenjivati svi subjekti na sve vrste financijskih instrumenata osim financijskih instrumenata izdanih od strane subjekta koji zadovoljavaju definiciju vlasničkog instrumenta u MRSJS 28 (uključujući opcije i jamstva), prava i obveza poslodavaca prema planu naknada za zaposlene na koje se primjenjuje MRSJS 25, Primanja zaposlenih, prava i obveze koji proizlaze iz najma na koje se primjenjuje MRSJS 13, Najmovi, te bilo kojeg forward ugovora između stjecatelja i prodavatelja o kupnji ili prodaji što bi rezultiralo kombinacijom subjekta na budući datum stjecanja. Forward ugovor ne bi smio prelaziti razumno razdoblje koje je uobičajeno potrebno za postizanje traženih odobrenja i dovršenje transakcije. Izdavatelj obveza po kreditu treba primjenjivati MRSJS 19 na one kreditne obveze koje ne spadaju u djelokrug ovog Standarda. Međutim, sve kreditne obveze ovise o prestanku priznavanja ovog Standarda. (MRSJS 29, 2015, t. (1))

4.2.2.1. Priznavanje i mjerenje financijske imovine i financijske obveze

Prema standardu MRSJS 29 subjekt treba priznati financijsku imovinu ili financijsku obvezu u svojem izvještaju onda, i samo onda kada, subjekt postaje jedna od strana na koju se primjenjuju ugovorni uvjeti instrumenta. S druge strane subjekt treba prestati priznavati financijsku imovinu kada: ugovorna prava novčanih tokova iz financijske imovine istječu, te kada se prenosi financijska imovina i transfer se klasificira za prestanak priznavanja. Ako subjekt zadrži ugovorna prava na primitak novčanih tokova od financijske imovine tj. originalne, ali preuzme ugovornu obvezu isplate tih novčanih tokova jednom ili više subjekata ("potencijalni primatelj"), subjekt tretira takvu transakciju kao prijenos financijske imovine. (MRSJS 29, 2015, t. (2))

Subjekt može prenositi financijsku imovinu ako: prenosi ugovorna prava za primitak novčanih tokova financijske imovine, ili ako zadržava ugovorna prava za primitak novčanih tokova. Financijsku obvezu (ili njen dio) subjekt može ukloniti iz izvještaja o financijskom položaju isključivo ako je ista nestala odnosno ako je ugovorna obveza podmirena, ispravljena, poništena ili je istekla. (MRSJS 29, 2015, t. (2))

4.2.2.2. Mjerenje financijske imovine i financijske obveze

Početno stanje financijske imovine ili financijske obveza mjeri se po njenoj fer vrijednosti uvećanoj za, manjkove/viškove ako ih ima te transakcijske troškove ako se izravno mogu pripisati toj imovini.

Nakon početnog stanja, MRSJS 29 klasificira financijsku imovinu u četiri kategorije:

- financijsku imovinu mjerenu po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak koja uključuje imovinu koja se drži radi trgovanja odnosno ostvarivanja dobiti u kratkom roku te svako drugo financijsko sredstvo koje subjekt odredi kao takvo (opcija iskazivanja po fer vrijednosti). Derivatna imovina uvijek se svrstava u ovu kategoriju, osim ako nije predodređena u sklopu učinkovitog odnosa zaštite;
- ulaganja koja se drže do dospijeca, kao što su dužnički vrijednosni papiri i povlaštene dionice s obvezom otkupa. Ako subjekt proda ili reklasificira ulaganja iz portfelja koji se drži do dospijeca u iznosu koji je veći od beznačajnog iznosa prije datuma dospijeca ulaganja u okolnostima koje nisu iznimne, dužan je sva preostala ulaganja iz toga portfelja razvrstati u portfelj ulaganja raspoloživih za prodaju iz kojeg niti jedno financijsko sredstvo u tekućem i iduća dva izvještajna razdoblja ne smije biti reklasificirano u portfelj do dospijeca;
- zajmove i potraživanja;
- financijsku imovinu raspoloživu za prodaju koja obuhvaća svu financijsku imovinu koja nije svrstana u neku od preostale tri navedene kategorije te uključuje sve instrumente koji se ne mjere po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak. (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.188)

Isto tako, subjekt može bilo koji zajam i bilo koje potraživanje označiti kao imovinu raspoloživu za prodaju.

Kako smo prethodno naveli, subjekt treba mjeriti financijsku imovinu, uključujući i derivative koji su imovina, po njihovoj fer vrijednosti, bez odbitaka transakcijskih troškova koji mogu nastati prilikom prodaje ili druge preraspodjele, osim za zajmove i potraživanja, te ulaganja koja se drže do dospijeca, koja se trebaju mjeriti po amortiziranom trošku korištenjem metode efektivne kamate, kao i

ulaganja u vlasničke instrumente koja nemaju određenu tržišnu cijenu na aktivnom tržištu i čija se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti. Financijska obveza nakon stjecanja se iskazuje po originalno knjiženom iznosu umanjenom za otplate glavnice i amortizaciju. (MRSJS 29, 2015, t. (2))

Fer vrijednost je iznos u kojem obaviještene i voljne strane mogu razmijeniti neko sredstvo ili podmiriti obvezu u transakciji pred pogodbom. MRSJS 29 navodi po kojim pokazateljima je najbolje procijeniti fer vrijednosti, i dakako je to cijena koja kotira na aktivnom tržištu. U slučaju da ne postoji, subjekt primjenjuje metodu procjene vrijednosti koja se u najvećoj mogućoj mjeri oslanja na tržišne podatke i obuhvaća tržišne transakcije najranijeg datuma, koje gledamo prema tekućoj fer vrijednosti nekog drugog instrumenta sličnog kao predmetni instrument, zatim analizom diskontiranog tijeka novca ili metodama za određivanje cijene opcija. MRSJS 29, 2015, t. (2))

MRSJS 29 također uređuje računovodstvo zaštite odnosno priznavanje efekata prijeboja i instrumenata zaštite, dozvoljeno je u određenim okolnostima, pritom treba voditi računa da je odnos zaštite jasno određen, dokumentiran, mjerljiv i učinkovit. MRSJS 29 pruža tri tipa zaštite:

- zaštitu fer vrijednosti; ako subjekt provodi zaštitu od promjene fer vrijednosti priznatog sredstva ili obveze ili ugovorne obveze, promjene fer vrijednosti i zaštitnog instrumenta i zaštićene stavke u zaštiti od unaprijed određenog rizika priznaju se u izvještaju o prihodima i rashodima u trenutku njihova nastanka;
- zaštita novčanog toka; ako subjekt provodi zaštitu od promjena budućih novčanih priljeva i odljeva koji se odnose na neko priznato sredstvo ili priznatu obvezu ili prognoziranu transakciju s vanjskim klijentom velike vjerojatnosti nastanka, promjena fer vrijednosti zaštitnog instrumenta priznaje se izravno u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u mjeri u kojoj je zaštita učinkovita,
- zaštitu neto ulaganja u inozemni subjekt; postupak je isti kao i sa zaštitom novčanog toka. (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.189)

4.2.3. MRSJS 30 - Financijski instrumenti: Objavljivanje

MRSJS 30 je standard koji uređuje objavljivanje podataka u financijskim izvještajima subjekta na način da korisnicima pružaju mogućnost vrednovanja: značajnosti financijskih instrumenata, prirodu i doseg rizika koji proizlaze iz financijskog instrumenta kojem je subjekt izložen tijekom razdoblja i na kraju izvještajnog razdoblja, te na koji način sam subjekt upravlja tim rizicima. Načela iz ovog Standarda dopunjuju načela iz prethodno navedenih standarda.

Subjekti su dužni objavljivati informacije o financijskim instrumentima vezano za njihov financijski položaj i financijsku uspješnost što uključuje:

- objave povezane s financijskim položajem subjekta uključujući informacije o financijskoj imovini i financijskim obvezama po kategorijama, posebne objave kad se koristi opcija fer vrijednosti, reklasifikacije, prestanak priznavanja, ugrađene derivative i kršenja uvjeta ugovora
- objave povezane s poslovanjem subjekta u toku razdoblja koje uključuju informacije o priznavanju prihoda, rashoda, dobitaka ili gubitaka; prihoda i rashoda od kamata; prihoda od naknada, kao i gubitaka od umanjenja; posebne objave za koncesijske zajmove
- druge objave koje se odnose na računovodstvo zaštite i fer vrijednosti svake kategorije financijske imovine i financijske obveze (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.192)

Subjekti, u svezi MRSJS 30, moraju objavljivati informacije o razini i vrsti rizika kojima su izloženi, te na koji način se tim rizicima upravlja. Kada subjekti objavljuju podatke o riziku likvidnosti, moraju napraviti analizu dospjeća i za ne-derivativne i derivativne obveze kao što su izdani ugovori o garancijama. U nastavku će se pojasniti objavljivanja vezana za kreditni i kamatni rizik te informacije o fer vrijednosti

4.2.3.1. Objavljivanja o kamatnom riziku

Subjekt treba objaviti informacije o izloženosti kamatnom riziku za svaki oblik financijske imovine i financijske obveze koji uključuju ugovorne datume ponovnog određivanja cijena ili datume dospjeća, ovisno o tome koji su datumi raniji, primjenjive efektivne kamatne stope. Bilo koje promjene tržišnih kamatnih stopa

imaju direktan utjecaj na ugovorno utvrđene novčane tokove povezane s određenom financijskom imovinom i financijskim obvezama (rizik novčanog toka) i cjenovni rizik. Informacije o datumima dospjeća (ili datumima ponovnog određivanja cijena, ovisno koji su raniji) predstavljaju vremenski rok tijekom kojeg su kamatne stope fiksne, a informacija o efektivnim kamatnim stopama pokazuje razinu na kojoj su kamatne stope fiksirane. Na temelju ovih informacija korisnici financijskih izvještaja mogu procijeniti visinu kamatnog rizika fer vrijednosti kojem je subjekt izložen te potencijalnu dobit ili gubitak. (MRSJS 30, 2015, t. (2))

Subjekt u svom financijskom izvještaju kada objavljuje podatke o kamatnom riziku, treba navesti koja je financijska imovina i financijske obveze izložena kamatnom riziku fer vrijednosti, poput financijske imovine i financijskih obveza s fiksnom kamatnom stopom, zatim koja je izložena kamatnom riziku novčanog toka, poput financijske imovine i financijskih obveza s promjenjivom kamatnom stopom koja se mijenja sukladno promjeni tržišnih kamatnih stopa, i koja nije direktno izložena kamatnom riziku, poput određenih ulaganja u vlasničke instrumente. (MRSJS 30, 2015, t. (2))

Informacije o kamatnom riziku mogu biti prezentirane opisno, tablicama ili kombinacijom obiju tehnika, što ovisi o samoj prirodi poslovanja subjekta i obujmu aktivnosti s financijskim instrumentima. Ukoliko subjekt posjeduje različite financijske instrumente koji su izloženi kamatnom riziku fer vrijednosti ili novčanog toka, on može upotrijebiti jedan ili više sljedećih načina prezentiranja informacija:

- Informacije o kamatnoj stopi mogu se objaviti za pojedinačne financijske instrumente ili ponderirane prosječne kamatne stope ili raspon kamatnih stopa može se prikazati odvojeno za svaku pojedinu skupinu financijskih instrumenata.
- Ako razina izloženosti kamatnom riziku ili obujam promjene značajno utječu na poslovanje subjekta, poželjno je dati detaljnije informacije. Subjekt poput centralne banke, može, primjerice, odvojeno prikazati knjigovodstvene vrijednosti financijskih instrumenata grupiranjem istih prema ugovornom datumu dospjeća ili datumu ponovnog određivanja cijene, npr. jedan mjesec ili manje nakon datuma izvještavanja, više od jednog, ali ne više od tri mjeseca

nakon datuma izvještavanja, te više od tri, ali ne više od dvanaest mjeseci nakon datuma izvještavanja.

- Subjekt također može prikazati svoju izloženost kamatnom riziku novčanog toka putem tablice u kojoj naznačuje ukupnu knjigovodstvenu vrijednost skupina financijske imovine s promjenjivom kamatnom stopom i financijskih obveza koje dospijevaju tijekom različitih budućih razdoblja.
- Putem tablica, subjekt može prikazati knjigovodstvene vrijednosti financijskih instrumenata izloženih kamatnom riziku grupirano prema financijskim instrumentima koji ugovorno dospijevaju ili čija će cijena biti ponovno utvrđena tijekom jedne godine ili manje, više od jedne godine ili više od pet godina nakon datuma bilance. (Vašiček D. i Draginja M, 2015, str.193)

4.2.3.2. Objavljivanja o kreditnom riziku

Subjekt treba objaviti informacije o svojoj izloženosti kreditnom riziku, za svaku skupinu financijske imovine, odnosno iznos koji najbolje predstavlja najveću izloženost subjekta kreditnom riziku na datum bilance, ne uzimajući u obzir fer vrijednost nijednog zaloga, te koja skupina ima značajnu koncentraciju kreditnog rizika. (MRSJS 30, 2015, t. (2))

Date informacije o kreditnom riziku omogućuju korisnicima financijskih izvještaja procjenu obujma u kojem bi neispunjenje obveza od strane ugovornih osoba moglo smanjiti iznos budućeg novčanog priljeva od financijske imovine priznatog na datum bilance ili povećati odljev novčanih sredstava temeljem ostalih kreditnih izloženosti. Neispunjenje obveza knjiži se kao gubitak u izvještaju o prihodima i rashodima. (MRSJS 30, 2015, t. (2))

Svrha objavljivanja informacija izloženih kreditnom riziku je:

- omogućiti korisnicima financijskih izvještaja dosljedno mjerenje iznosa izloženog kreditnom riziku vezano za priznatu i nepriznatu financijsku imovinu,
- uzeti u obzir mogućnost da se najveća izloženost gubitku može razlikovati od knjigovodstvene vrijednosti priznate financijske imovine na datum bilance ili fer vrijednosti nepriznate financijske imovine koja je objavljena u okviru financijskih izvještaja. (MRSJS 30, 2015, t. (2))

Subjekt kada objavljuje informacije o izloženosti kreditnom riziku, može objaviti informacije o koncentraciji kreditnog rizika ako ista nije vidljiva iz drugih objavljenih informacija o prirodi poslovanja i financijskoj poziciji subjekta te rezultira značajnom izloženošću riziku gubitka u slučaju neispunjenja obveze drugih strana. Do koncentracije rizika može dovesti vrsta aktivnosti dužnika, poput djelatnosti u kojoj posluju, zemljopisnog područja na kojem se obavljaju poslovne aktivnosti i razine kreditne sposobnosti skupine dužnika. Koncentracija kreditnog rizika može nastati iz izloženosti prema jednom dužniku ili grupi dužnika koji imaju toliko slična obilježja da se očekuje da će bilo koje promjene ekonomskih ili drugih uvjeta slično utjecati na mogućnost namire obveza svakog od njih. (MRSJS 30, 2015, t. (2))

4.2.3.3. Objavljivanja o fer vrijednosti

Subjekt treba objavljevati informacije o fer vrijednost svake skupine priznate i nepriznate financijske imovine i financijskih obveza. Ukoliko se fer vrijednost financijske imovine ili financijskih obveza ne može pouzdano utvrditi, tada subjekt objavljuje tu informaciju zajedno s opisom financijskih instrumenata. Informacija o fer vrijednosti je važna jer se ona koristi za više svrha kao što je određivanja cjelokupne financijske pozicije subjekta i odlučivanja o pojedinim financijskim instrumentima. Također tu informaciju korisnici financijskih izvještaja koriste prilikom donošenja važnih odluka, budući da ona predstavlja sadašnju vrijednost tržišta i budućih novčanih tokova koji se odnose na određeni instrument. Jedna od mnogobrojnih prednosti informacije o fer vrijednosti je da ona dozvoljava usporedbu financijskih instrumenata koji imaju ista ekonomska obilježja, neovisno o tome zašto se još uvijek drže, te kada i tko ih je izdao ili kupio. Na temelju fer vrijednosti možemo ocijeniti učinke rada rukovodstva, odnosno njihovih odluka o kupnji, prodaji ili zadržavanju financijske imovine i nastanku, održavanju ili izvršavanju financijskih obveza. (MRSJS 30, 2015, t. (2))

Fer vrijednost financijske imovine i financijskih obveza može se utvrditi na nekoliko načina. Kada subjekt objavljuje informacije o fer vrijednosti, on mora objaviti i metodu njezina utvrđivanja te pretpostavke koje se koriste prilikom njezina utvrđivanja. Fer vrijednost se najbolje utvrđuje putem javnih kotacija cijena na tržištu. U slučaju da trenutne cijene ponude i potražnje nisu dostupne, za utvrđivanje fer vrijednosti može se koristiti cijena posljednje transakcije, ali pod uvjetom da nije bilo značajnih

promjena ekonomskih okolnosti od razdoblja provedbe transakcije. (Jakir-Bajo, 2017.,str.69)

Tehnike procjene se primjenjuje kada subjekt ne može procijeniti fer vrijednost jer tržište financijskog instrumenta nije aktivno. One uključuju korištenje sadašnje tržišne vrijednosti drugog sličnog instrumenta, analizu diskontiranih novčanih tokova i cjenovne modele opcija. Kod primjene analize diskontiranog novčanog toka, subjekt koristi kamatnu stopu koja odgovara prevladavajućim stopama povrata financijskih instrumenata koji imaju približno iste uvjete i obilježja, uključujući kreditnu kvalitetu instrumenta, preostalo razdoblje tijekom kojeg je ugovorna kamatna stopa fiksna, razdoblje preostalo do otplate glavnice i valutu u kojoj će plaćanja biti izvršena. (Jakir-Bajo, 2017.,str.70)

4.4. Primjena MRSJS/IPSAS unutar članica EU

Eurostat je proveo studiju o uspješnosti primjene IPSAS. U ispitivanju je sudjelovalo 25 zemalja, te je 68 zaprimljenih priloga iz javnih djelatnosti. Glavni zagovornici primjene IPSAS su nacionalni i međunarodni odbori za standarde, profesionalna udruženja i ministarstva financija, a protiv uvođenja su uglavnom uredi za državnu reviziju

Glavno pitanje je bilo smatraju li IPSAS prikladnim za primjenu u državnom računovodstvu članica EU. IPSAS prikladnim za primjenu u državnom računovodstvu smatra 38%, dok 31% smatra da su IPSAS tek djelomično prikladni, dok 28% ispitanika ih smatra neprikladnim. Glavni razlozi za prihvata su: povećanje stupnja eksterne odgovornosti i kontrole, cjelovitost i usporedivost informacija, izbjegavanje troškova koji su neizbježni u razvoju nacionalnih računovodstvenih standarda, potpora unapređenju sustava financijskog upravljanja, prošireni obuhvat računovodstvenih informacija za mjerenje uspješnosti, bolje upravljanje imovinom i obvezama, bolje sagledavanje učinaka odluka javnog menadžmenta na financijski položaj subjekata javnog sektora, trend usvajanja IPSAS-a (zemlje, regije, međunarodne organizacije).

S druge strane, razlozi za djelomično prihvaćanje su: ne pokrivaju sve specifičnosti karakteristične za poslovanje sektora opće države, značajni troškovi i vrijeme potrebno za proces prilagodbe, nisu pogodni za pripremu statističkih podataka i financijsko izvještavanje u uvjetima prekomjernih deficita, nekompatibilnost IPSAS-a sa nacionalnim regulatornim okvirima pojedinih zemalja, potreba za prilagodbom i unapređenjem nacionalnih računovodstvenih i izvještajnih okvira.

Razlozi za neprihvaćanje IPSAS-a leže u: nedorečenosti smjernica IPSAS-a u odnosu na specifičnost zahtjeva u državnom računovodstvu i financijskom izvještavanju (npr. pitanje oporezivanja, socijalnih primanja, mirovina), složenosti u provedbi smjernica IPSAS-a za manje subjekte/jedinice sektora opće države, čestoj reviziji/doradi postojećih standarda, činjenici da su za većinu IPSAS-a kao predložak poslužili standardi koje susrećemo u profitnom sektoru, nedovoljnoj informiranosti zemalja o standardima te nedostatku iskustava koja potvrđuju prednosti primjene IPSAS. (Eurostat, 23.06.2020)

5. RAČUNOVODSTVO FINACIJSKE IMOVINE OPĆINE MARČANA

U ovom se poglavlju pristupa sagledavanju i analizi računovodstva financijske imovine Općine Marčana po detaljnijem pregledu proračuna Općine Marčana. Prije svega se iznose osnovne informacije o Općini Marčana kao jedinici lokalne samouprave te o njezinim općinskim tijelima i njihovim dužnostima, zatim se objašnjavaju financijski prihodi i financijski rashodi proračuna te projekcije za 2019. i 2020. godinu, na kraju se prikazuje stanje financijske imovine na dan 31.12.2019. godine te se analizira njen računovodstveni obuhvat.

5.1. Općina Marčana kao jedinica lokalne samouprave

Općina Marčana se nalazi na jugoistoku istarskog poluotoka, a graniči s Gradom Vodnjanom i Gradom Pula te općinama Barban, Svetvinčenat i Ližnjan, a preko raškog zaljeva i s Općinom Raša. Površinom je velika 131km², a prema podacima Ministarstva unutarnjih poslova na kraju 2014. godine zabilježeno je 4566 stanovnika. Najveće naselje je Marčana sa 1129 stanovnika, a općina obuhvaća u cijelosti katastarske općine Kavran, Lobarika, Krnica i Marčana, veći dio katastarskih općina Rakalj i Filipana te manje dijelove katastarskih općina Galižana, Vodnjan i Valtura. Općina Marčana ima razvedenu obalu s ukupno 36 km obalne crte počevši od raškog zaljeva na sjeveru do zaljeva Budava na jugu. Prostor ima obilježja karakteristična za elemente "crvene Istre", a klima je mediteranska.

Predstavničko tijelo građana i tijelo lokalne samouprave je Općinsko vijeće. Ono donosi akte u okviru djelokruga Općine kao jedinice lokalne samouprave te ujedno obavlja i druge poslove u skladu sa zakonom i općinskim statutom. U skladu s tim, općinsko vijeće:

- donosi statut, poslovnik, proračun, odluku o izvršavanju proračuna, polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna, smjernice razvoja te odluke i druge opće akte
- utvrđuje programe razvoja pojedinih djelatnosti i značajnih javnih potreba
- bira i razrješuje predsjednika i potpredsjednika Općinskog vijeća, osniva radna tijela vijeća te bira i razrješuje predsjednike i članove

- osniva javne ustanove i druge pravne osobe za obavljanje gospodarskih, društvenih, komunalnih i drugih djelatnosti te odlučuje o njihovim statusnim promjenama i preoblikovanjima u skladu sa zakonom
- odlučuje o kupnji i prodaji dionica, odnosno udjela Općine Marčana u trgovačkim društvima kojih je Općina Marčana osnivač te o stjecanju i otuđivanju nekretnina i pokretnina Općine Marčana i raspolaganju ostalom imovinom čije je stjecanje i otuđivanje planirano u proračunu Općine Marčana
- odlučuje o davanju suglasnosti za zaduženje i davanju jamstva za ispunjenje obveza pravnim osobama u većinskom izravnom ili neizravnom vlasništvu Općine Marčana i ustanovama čiji je osnivač Općina Marčana iznad iznosa od 500 000 kuna (Statut Općine Marčana, 2013)

S druge strane, predsjednik Općinskog vijeća:

- predstavlja Općinsko vijeće, saziva i predsjedava sjednicama te potpisuje akte vijeća
- surađuje s Općinskim načelnikom i predsjednicima mjesnih odbora
- upućuje prijedloge ovlaštenih predlagatelja u propisani postupak te brine o izvršavanju odluka i drugih akata vijeća
- surađuje s predsjednicima predstavničkih tijela drugih jedinica lokalne i područne (regionalne samouprave) te brine o javnosti rada Općinskog vijeća. (Statut Općine Marčana, 2013)

Također svaki pojedini vijećnik ima svoje dužnosti i prava. Njegova funkcija je počasna, nema obvezujući mandat i nije opoziv. Prije svega on predlaže Općinskom vijeću donošenje odluka i razmatranje pojedinih pitanja. Zatim izjašnjava se i daje vlastite prijedloge o pitanjima koja su na dnevnom redu te postavlja pitanja načelniku o njegovom radu.

Na području Općine Marčana poslove lokalnog značaja kojima se ostvaruju potrebe građana, a koji nisu Ustavom ili zakonom dodijeljeni državnim tijelima poput uređenja naselja, komunalnog gospodarstva, socijalne skrbi, primarne zdravstvene zaštite, obrazovanja, zaštite potrošača, kao i poslova državne uprave, obavlja Jedinostveni upravni odjel Općine Marčana. On je samostalan te za svoj rad odgovoran načelniku i Općinskom vijeću njime upravlja pročelnik, a njega imenuje Općinski načelnik.

Jedinstveni upravni odjel obavlja i računovodstvene poslove kako za Općinu Marčana, tako i za Mandalenu d.o.o. Marčana i Predškolsku ustanovu Vrtuljak-Marčana.

Pravilnikom o unutarnjem redu je za obavljanje poslova Jedinstvenog upravnog odjela utvrđeno 10 radnih mjesta: pročelnik, voditelj odsjeka za proračun i financije, stručni savjetnik za prostorno uređenje, samostalni upravni referent za pravne poslove i društvene djelatnosti, administrativni tajnik, referent za uredsko poslovanje, računovodstveni referent, upravni referent za komunalno gospodarstvo, komunalni/prometni redar te spremačica.

U Općini Marčana postoji i oblik neposrednog sudjelovanja građana u odlučivanju u poslovima koji svakodnevno utječu na život i rad građana, odnosno mjesni odbor. Mjesni odbori se osnivaju statutom jedinice lokalne samouprave a prema Zakonu o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi. (Službene stranice Općine Marčana – Mjesni odbor)

5.2. Proračun Općine Marčana

Zakon o proračunu propisuje da je u području regionalne i lokalne samouprave Općinsko vijeće ovlašteno za donošenje proračuna, što je i određeno Statutom Općine Marčana. Kao što je navedeno, upravni odjel za financije izrađuje nacrt proračuna, a potom ga dostavlja načelniku do 15. listopada tekuće godine. Nakon toga slijedi utvrđivanje prijedloga proračuna kao i projekcija za sljedeće dvije godine te podnošenje predstavničkom tijelu do 15. studenog.

Kao što je spomenuto u prijašnjim poglavljima, proračun se sastoji od općeg (račun prihoda i rashoda, račun financiranja) i posebnog dijela (plan rashoda i izdataka) te plana razvojnih programa, a njegov je sastav i sadržaj temeljen na Zakonu o proračunu, Uredbi o računovodstvu proračuna te Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu proračuna.

Tablica 2. Opći dio proračuna Općine Marčana za 2020. godinu

A. RAČUN PRIHODA I RASHODA	2020. g.
Prihodi od poslovanja (klasa 6)	27.832.500,00

Prihodi od prodaje nefinan. imovine (klasa 7)	1.260.000,00
Rashodi poslovanja (klasa 3)	16.537.000,00
Rashodi za nefinanc. imovinu (klasa 4)	20.455.500,00
Razlika - višak	-7.900.000,00
B. RAČUN ZADUŽIVANJA/ FINANCIRANJA	
Primici od financ. imovine i zaduživanja (klasa 8)	7.900.000,00
Izdaci za financ. imovinu i otplatu zajmova (klasa 5)	0,00
Neto zaduživanje/ financiranje	7.900.000,00
C. RASPOLOŽIVA SREDSTVA IZ PRETHODNIH GODINA	
Ukupan donos viška/manjka iz prethodnih godina	0,00
Višak/manjak iz prethodnih godina koji će se rasporediti	0,00
UKUPNO PRIHODI	29.092.500,00
UKUPNO RASHODI	36.992.500,00

Izvor: vlastita izrada na temelju podataka iz Proračuna Općine Marčana

Tablica 2. prikazuje opći dio proračuna Marčana iz kojeg možemo vidjeti da ukupni prihodi, koje čine prihodi poslovanja, prihodi od prodaje nefinancijske imovine te primici od financijske imovine iznose 29.092.500,00 kuna. Najveći udio u ukupnim prihodima čine prihodi poslovanja, i to čak 78,64%, dok primici od financijske imovine i zaduživanja 21,36 %. Što se rashoda tiče, ukupni rashodi iznose 36.992,500 kuna, od kojih rashodi poslovanja čine 16.537.000,00 kn, odnosno 44,70 %. Preostali udio u ukupnim rashodima od 55,30 % čine rashodi za nefinancijsku imovinu u iznosu od 20.455.500,00 kuna.

Iz tablice je vidljivo i da nema viška/manjka prethodnih godina. Ali nije zadovoljeno načelo uravnoteženosti jer ove godine Općina ima manjak u iznosu -7.900.000,00 kn.

5.2. Projekcija proračuna za 2021., sa projekcijama za 2022.godinu i indeksima

U proračunu Općine Marčana za 2020. godinu, sadržane su i projekcije za sljedeće dvije proračunske godine odnosno projekcije za 2021. i 2022. godinu. Dakle, procjenjuju se prihodi i primici te rashodi i izdaci, a isto kao i proračun, projekcije donosi predstavničko tijelo odnosno Općinsko vijeće Općine Marčana. Projekcije se planiraju u okvirima raspoloživih sredstava odnosno prihoda te financiranjem onih aktivnosti i projekata koji su u skladu sa ciljevima same općine. U donjoj tablici

prikazan je proračun za 2020. godinu i projekcije za dvije spomenute godine te njihova usporedba pomoću verižnih indeksa.

Rashodi u iznosu od 36.992.500,00 kuna raspoređuju se po razdjelima, glavama, proračunskom korisniku i ostalim korisnicima proračunskih sredstava po ekonomskoj, funkcijskoj i programskoj klasifikaciji te po izvorima financiranja kako je utvrđeno zakonom, što je i prikazano u donjoj tablici.

Tablica 3. Plan proračuna za 2020.godinu te projekcije za 2021. i 2020. sa indeksima

Vrsta rashoda/izdataka	Plan 2020.	Projekcija 2021.	Projekcija 2022.	Indeks 21/20.	Indeks 21/22,
Glava 101 Općinsko Vijeće i mjesna samouprava	310.912,80	307.536,00	307.536,00	98,91	100
Funkcijska klasifikacija 01 Opće javne usluge	125.000,00	125.000,00	125.000,00	100	100
Aktivnost:Naknade troškova vijećnicima	125.000,00	125.000,00	125.000,00	100	100
Rashodi poslovanja	125.000,00	125.000,00	125.000,00	100	100
Aktivnost:Obilježavanje dana općine	30.000,00	30.000,00	30.000,00	100	100
Funkcijska klasifikacija 01 Opće javne usluge	30.000,00	30.000,00	30.000,00	100	100
Rashodi poslovanja	30.000,00	30.000,00	30.000,00	100	100
Aktivnost: reprezentacija	40.000,00	40.000,00	40.000,00	100	100
Funkcijska klasifikacija 01 Opće javne usluge	40.000,00	40.000,00	40.000,00	100	100
Rashodi poslovanja	40.000,00	40.000,00	40.000,00	100	100
Aktivnost Rashodi protokola	10.000,00	10.000,00	10.000,00	100	100
Funkcijska klasifikacija 01 Opće javne usluge	10.000,00	10.000,00	10.000,00	100	100
Rashodi poslovanja	10.000,00	10.000,00	10.000,00	100	100
Aktivnost Donacije političkim stranka	70.912,80	67.536,00	67.536,00	95,24	100
Funkcijska klasifikacija 01 Opće javne usluge	70.912,80	67.536,00	67.536,00	95,24	100
Rashodi poslovanja	70.912,80	67.536,00	67.536,00	95,24	100
Aktivnost Redovan rad mladih	30.000,00	30.000,00	30.000,00	100	100
Funkcijska klasifikacija 01 Opće javne usluge	30.000,00	30.000,00	30.000,00	100	100
Rashodi poslovanja	30.000,00	30.000,00	30.000,00	100	100
Glava102 Općinski načelnik i zamjenik načelnika	564.840,00	567.147,00	567.147,00	100,41	100
Aktivnost Rashodi za zaposlene	461.340,00	463,647,00	463.467,00	100,50	100,50
Funkcijska klasifikacija 01 Opće javne usluge	461.340,00	463,647,00	463.467,00	100,50	100,50
Rashodi poslovanja	461.340,00	463,647,00	463.467,00	100,50	100,50
Plaće	396.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Doprinosi na plaće	65.340,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Aktivnost: Službena putovanja	15.000,00	15.000,00	15.000,00	100	100
Funkcijska klasifikacija 01 Opće javne usluge	15.000,00	15-000,00	15.000,00	100	100
Rashodi poslovanja	15.000,00	15.000,00	15.000,00	100	100
Aktivnost: Nepredviđeni rashodi, pričuve Načelnika	10.000,00	10.000,00	10.000,00	100	100
Funkcijska klasifikacija 01 Opće javne usluge	10.000,00	10.000,00	10.000,00	100	100
Rashodi poslovanja	10.000,00	10.000,00	10.000,00	100	100
Aktivnost: Sponzorstvo Načelnika	25.000,00	25.000,00	25.000,00	100	100
Funkcijska klasifikacija 01 Opće javne usluge	25.000,00	25.000,00	25.000,00	100	100
Rashodi poslovanja	25.000,00	25.000,00	25.000,00	100	100

Izvor: vlastita izrada na temelju podataka iz Proračuna Općine Marčana

Prema tablici je vidljivo da više rashoda ima glava Općinski načelnik nego glava Općinsko vijeće i mjesna samouprava. Planirano je 564.840,00 kn u glavi Općinski načelnik, a u glavi Vijeća 310.912,00 što je manje za 55 %. Za 2021. i 2022. planirano je 307.536,00 kn. što je manje za 3.376,80 u odnosu na prethodnu godinu. Planirane aktivnosti Načelnika za 2021. i 2022. iznosile bi 567.147,00 kn, što je za 2.307 kn manje u odnosu na prethodnu godinu.

Najviše rashoda Općinskog Vijeća i mjesne samouprave odlazi na aktivnosti vezane za naknade troškova Vijećnicima u iznosu 125.000 kn i donacije političkim strankama odnosno 70.912,80 kn. Naknade troškova vijećnicima se ne mijenjaju, dok donacije se smanjuju za slijedeće dvije godine za 3.376,80 kn. Najviše rashoda u glavi Općinskog načelnika i zamjenika načelnika imaju aktivnosti vezane za rashode za zaposlene i sponzorstva načelnika. Rashodi vezani za sponzorstvo načelnika planiraju se u istom iznosu i za slijedeće dvije godine, dok rashodi vezani za zaposlene se povećavaju u iznosu od 2.307,00 kn za 2021. i 2022.g., što može biti razlog povećanja stope doprinosa na plaće ili isplate božićnica i nagrada.

Da bi se bolje upoznali sa financijskom imovinom kojom raspolaže Općina Marčana. U donjoj tablici prikazano je stanje financijske imovine.

Tablica 4. Stanje financijske imovine Općine Marčana na dan 31.12.2019

BR.KONTA	OPIS STAVKE	STANJE	STANJE	INDEKS 19/18
		31.12.2018	31.12.2019	
1	Financijska imovina	14.312.716	13.995.300	97,78

11	Novac u banci i blagajni	3.073.291	2.385.743	77,63
111	Novac u banci	3.073.291	2.385.743	77,63
1112	Novac na računu kod tuzemnih poslovnih banaka	3.073.291	2.385.743	77,63
1114	Prijelazni račun	0,00	0,00	0,00
112	Izdvojena novčana sredstva	0,00	0,00	0,00
12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih	63.061,00	85.875,00	136,18
1211	Depoziti u tuzemnim kreditnim i ostalim financijskim institucijama	0,00	0,00	0,00
1212	Depoziti u inozemnim kreditnim i ostalim financijskim institucijama	0,00	0,00	0,00
122	Jamčevni polozi	37.573	35.573	100
123	Potraživanja od zaposlenih	93	0	0,00
124	Potraživanja za više plaćene poreze i doprinose	0,00	2.540	100
125	Ostala potraživanja	25.395	45.762	180,20
13	Potraživanja za dane zajmove	0,00	0,00	0,00
1321	Zajmovi neprofitnim organizacijama, građanima	0,00	0,00	0,00
1332	Zajmovi kreditnim institucijama u javnom sektoru	0,00	0,00	0,00
15	Dionice i udjeli u glavnici	7.631.147	7.631.147	100,00
1521	Dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava u javnom sektoru	7.631.147	7.631.147	100,00
16	Potraživanja za prihode poslovanja	3.525.029	3.721.188	105,56
161	Potraživanja za poreze	299.241	1.492.000	498,60
163	Potraživanja za pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna	0,00	0,00	0,00
1636	Potraživanja za pomoći proračunskim korisnicima iz proračuna koji im nije nadležan	0,00	0,00	0,00
164	Potraživanja za prihode od imovine	558.230	554.903	99,40
165	Potraživanja za upravne i administrativne pristojbe, pristojbe po posebnim propisima i naknade	7.412.993	7.180.355	96,86
166	Potraživanja za prihode od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga	0,00	480	0,00
169	Ispravak vrijednosti potraživanja	4.745.435	5.507.150	116,05
17	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	0,00	153.000	-
19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda	20.188	18.356	90,9
191	Unaprijed plaćeni rashodi budućih razdoblja	20.188	18.356	90,9

Izvor: vlastita izrada na temelju podataka iz Proračuna Općine Marčana

Tablica 4. Prikazuje stanje financijske imovine na dan 31.12.2018 i 31.12.2019 godine sa indeksom promjene. Ukupno stanje financijske imovine na dan 31.12.2019 iznosi 13.995.300 kn, u odnosu na kraj prošle godine, ona se smanjila za 317.416 kn. Prva skupina financijske imovine odnosno novac u blagajni i banci na dan 31.12.2019 iznosi 2.385.743 kn, također s obzirom na kraj 2018.g. ona se smanjila za 687.548 kn. Depoziti, jamčeni polozi i potraživanja od zaposlenih na kraju 2019.godine iznose 85.875 kn, što je u odnosu na prošlu godinu povećanje u iznosu od 22.814 kn. Povećanje bilježe i ostala potraživanja koja su se povećala u odnosu na kraj 2018. godine za 20.367 kn. Dionice i udjeli u glavnici nisu se mijenjali na početku i na kraju godine.

Najveće povećanje bilježi potraživanje za poreze koje na kraju 2019. godine iznosi 1.492.000 kn, a na kraju 2018. godine 299.241 kn, povećanje iznosi 1.192.759 kn. Razlog tako velikog povećanja je što od 2019.g. Općina Marčana uvodi porez na nekretnine koji zauzima najveći udio u potraživanju, do 2018.g. Općina Marčana je imala samo porez na potrošnju, kuću za odmor i na tvrtku. Dok potraživanja za upravne i administrativne pristojbe, pristojbe po posebnim propisima i naknade su se smanjile na kraju 2019 godine za 232.638 kn. Isto tako smanjenje vrijednosti imaju i unaprijed plaćeni rashodi budućeg razdoblja koji su se smanjili za 1.832 kn. Povećanje vrijednosti bilježi ispravak vrijednosti potraživanja i to za 761.715 kn u odnosu na 2018. godinu.

Nastavno su prikazani financijski prihodi i primici, te rashodi i izdaci općine Marčana

Tablica 5. Financijski prihodi i primici, te rashodi i izdaci općine Marčana

	Proračun 2019	Plan 2020	Plan 2021	Indeks 20/19
Prihodi od fin.imovine	50.373,00	60.488,00		120,08%
Financijski rashodi	185.120,00	319.759,41	235.500,00	172,75%
Kamate za primljene kredite i zajmove	0,00	125.000,00		
Ostali financijski rashodi	185.120,00	194.759,41	0,00	105,21%
Primici od financijske imovine i zaduživanja	0,00	7.900.000,00	0,00	0,00%

Primici od zaduživanja	0,00	7.900.000,00	0,00	0,00%
Primljeni zajmovi od banaka i ost.inst.	0,00	7.900.000,00	0,00	0,00%
Izdaci za finansijsku imovinu i otpl.zajm.	0,00	0,00	4.080.000,00	0,00%
Izdaci za otplatu glavnice	0,00	0,00	4.080.000,00	0,00%
Izdaci za otplatu gl. primljenih zajmova	0,00	0,00	4.080.000,00	0,00%

Izvor: Izrada autora

Općina Marčana planira dugoročno zaduženje u iznosu od 7.900.000,00 kuna (prethodne godine nije bilo kreditnog zaduženja), od čega bi dugoročno bilo ustvari samo 4,3 milijuna kuna. Planirani finansijski rashodi odnose se na bankarske usluge i usluge platnog prometa, zatezne kamate i ostale finansijske rashode.

U izdatke za finansijsku imovinu i otplate zajmova ulaze izdaci za dane zajmove i depozite, ulaganja u vrijednosne papire, dionice i udjele u glavnici, u otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire. Finansijski izdaci i otplata zajmova u iznosu 4.080.000 kuna Općine Marčana odnose se na izgradnju dječjeg vrtića. Navedeni iznos općina planira pokriti pomoću programa EU u iznosu 3.060.000 kuna, pomoću programa RH u iznosu 540.000 kuna te u iznosu 480.000 vlastitim prihodima.

Temeljem novog Pravilnika o računovodstvu, od 2015. godine pomoći od institucija i tijela EU i pomoć iz državnog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava (tekuće i kapitalne) priznaju se u prihode izvještajnog razdoblja razmjerno troškovima provedbe ugovorenih programa i projekata. Znači da se u ovom slučaju odstupa od modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja koji se primjenjuje u proračunskom računovodstvu, i koji između ostalog znači da se prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti. U slučaju da proračunski korisnik na kraju godine ima nepotrošene prihode iz sredstva EU, on navedeni iznos treba iskazati na računu obveze za EU predujmove.

6. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE PRIMJENE MRSJS U RAČUNOVODSTVU FINANCIJSKE IMOVINE PRI PRORAČUNSKIM KORISNICIMA OPĆINE MARČANA

Istraživanje ovog diplomskog rada orijentirano je na primjenu MRSJS-a vezanih za računovodstvo financijske imovine u sustavu proračuna. Anketa je dostavljena proračunskim korisnicima u području obrazovanja to jest osnovnim školama i predškolskim ustanovama te ostalo na području Općine Marčana.

Htjelo se prikazati koliko nadležna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave brine o proračunskim korisnicima u obrazovanju, odnosno, htjelo se istražiti da li su proračunski korisnici upoznati sa MRSJS 28,29 te 30 i primjenjuju li te standarde u svojim financijskim izvještajima. Zatim, smatraju li Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) jasnim i detaljnim te prezentiraju li financijske izvještaje na obračunskoj osnovi. Mjere li financijsku imovinu po njenoj fer vrijednosti? Koriste li neke tipove računovodstvene zaštite koju MRSJS 29 preporučuje?

Postavljena je hipoteza:

- Primjena MRSJS-a u području financijske imovine kod proračunskih korisnika je predetaljna i preopširna za male proračunske čija je vrijednost financijske imovine manja od 800.000,00 kuna

Cilj istraživanja je istražiti probleme i nejasnoće s kojima se proračunski korisnici svakodnevno susreću u praksi pri donošenju svojih proračuna i primjene MRSJS-a u području financijske imovine te ukazati na načine otklanjanja eventualnih nejasnoća i unapređenja vezano za primjenu MRSJS-a kod proračunskih korisnika.

6.1. Opis uzorka istraživanja

Anketa je upućena proračunskim korisnicima odnosno osnovnim školama i predškolskim ustanovama na području Općine Marčana te je provedena u srpnju 2020. godine, a odgovorilo je: četiri predškolske ustanove te tri osnovne škole,

odnosno odgovorilo je sedam od ukupno osam proračunskih korisnika na tom području. Osnovna škola Divšići nije odgovorila na poslani upitnik.

6.2. Metodologija istraživanja

Anketni upitnik sadrži 25 pitanja te je osmišljen na način da proračunski korisnik odgovara na pitanja koja se sastoje od da/ne odgovora, Likertove ljestvice (od potpuno se ne slažem do potpuno se slažem) odnosno korisnik označava stupanj slaganja s određenom tvrdnjom, zatim nekoliko otvorenih pitanja te pitanja sa mogućim višestrukim odgovorima. Anketa objedinjuje osnovne informacije o proračunskim korisnicima, jasnoći uputa za primjenu MRSJS, zadovoljstvu planiranim sredstvima i programima nadležne lokalne i područne (regionalne) samouprave upućenim korisniku, koje pozicije financijske imovine koriste te koje računovodstvene politike i metode primjenjuju pri računovodstvenom obuhvatu financijske imovine. U prezentiranju rezultata koristit će se metoda analize, metoda komparacije te metoda deskripcije.

6.3. Rezultati istraživanja

6.3.1. Struktura financijske imovine promatranih proračunskih korisnika

Prije same ankete i prezentiranja dobivenih rezultata, pristupili smo pregledu financijskih izvještaja ispitanih proračunskih korisnika, zanimala nas je njihova struktura financijske imovine te koliki su financijski prihodi i rashodi, kao i da li sudjeluju u nekom programu prijenosa EU sredstava.

DV Tratinčica u Barbanu ima vrijednost financijske imovine 221.919,00 kn, od koje najviše zauzimaju depoziti 47.528,00 kn. Navedeni iznos odnosi se na potraživanja za povrat sredstava HZZO-a za trošak bolovanja radnika u iznosu od 29.875 kn, iznos od 16.929 kn odnosi na jamčevni plog (Dječji vrtić Tratinčica sklopio je Ugovor o operativnom leasingu za osobni automobil te je uplatio jamčevni plog koji služi kao osiguranje za uredno i pravovremeno ispunjenje svih ugovornih obveza), iznos od 274 kn odnosi se na potraživanja za predujmove, dok se iznos od 450 kn odnosi na ostala nespomenuta potraživanja. Plaćanje predujmom je Zakonom o proračunu predviđeno kao iznimka i moguće je uz suglasnost ministra financija odnosno

načelnika, gradonačelnika ili župana na lokalnoj i područnoj razini. Proračunski korisnik može plaćati predujmom bez suglasnosti, ali samo do iznosa utvrđenog Zakonom o izvršavanju državnog proračuna za određenu godinu odnosno za JLP(R)S, s odlukom o izvršavanju proračuna JLP(R)S-a. Prema odluci o izvršenju proračuna Općine Marčana za 2019. godinu, a programom javnih potreba u školstvu ostvareno je rashoda u iznosu od 510.071,87 kuna (2018.godina 445.817,51 kn). Ostvarenje se odnosi na sufinanciranje produženog boravka u OŠ Marčana 280.376,07 kuna, OŠ Krnica 125.734,76 kuna, OŠ Divšići 41.287,28 kuna, sufinanciranje produženog boravka u ostalim OŠ 48.169,50 kuna, rashode za ostale potrebe osnovnog školstva 14.504,26 kuna.

U sljedećoj tablici prikazana je struktura financijske imovine DV Tratinčica.

Tablica 6. Financijska imovina DV Tratinčica

Račun	Opis	AOP	01.01.2019.	31.12.2019.	Indeks
11	Novac u banci i blagajni	064	5.770	324	5,6
12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ost.	073	28.519	47.528	166,7
16	Potraživanja za prihode poslovanja	140	38.162	35.537	93,1
19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda	158	127.439	138.530	108,7

Izvor: <http://dvtratincica-barban.hr/> (22.08.2020)

Novac u banci i blagajni odnosno novčana sredstava na računu u OTP banci u odnosu na prošlu godinu umanjena su 5.446 kn i iznose 324 kn, a ovise i variraju o podmiranju obveza i prihoda sufinanciranja cijene dječjeg vrtića odnosno uplate roditelja. Potraživanje za prihode poslovanja na dan 31.12.2019. iznosi 35.537 kn. Navedena potraživanja uključuju:

- Potraživanja za tekuće pomoći proračunskim korisnicima iz proračuna koji im nije nadležan u iznosu od 9.393 kn,
- Potraživanja za upravne i administrativne pristojbe, pristojbe po posebnim propisima i naknade (potraživanja od roditelja) u iznosu od 32.326 kn te
- Ispravak vrijednosti potraživanja u iznosu od 6.182 kn. Pravilnikom o proračunskom računovodstvu propisano je da se ispravak vrijednosti potraživanja obvezno provodi na kraju proračunske godine. Proveden je ispravak vrijednosti za potraživanja od roditelja po stopi od 50% i to za ona

potraživanja za koja se s naplatom kasni između jedne i tri godine te po stopi od 100% i to za ona potraživanja za koja se s naplatom kasni iznad tri godine.

Financijski rashodi DV Tratinčica 2019. godine iznose 3.236 kn Taj iznos se odnosi na rashode za usluge banaka u iznosu od 3.137 kn te rashode za zatezne kamate u iznosu od 99 kn. Zatezne kamate se iskazuju odvojeno od vrijednosti transakcija temeljem kojih su nastale. Odvojeno se prate zatezne kamate za poreze, doprinose, iz poslovnih odnosa i ostale zatezne kamate. Općenito, financijski rashodi obuhvaćaju: kamate za izdane vrijednosne papire, kamate za primljene kredite i zajmove te ostale financijske rashode. Ostali financijski rashodi obuhvaćaju bankarske usluge i usluge platnog prometa, negativne tečajne razlike i razlike zbog primjene valutne klauzule te ostale nespomenute financijske rashode. (Bajo, 2016.,str. 148)

Dok prihodi od financijske imovine nisu značajni te 2019.g. iznose 2 kn i to kamate na oročena sredstva i depozite po viđenju. U svezi toga u prihode od financijske imovine ubrajamo: kamate po vrijednosnim papirima, već spomenute na oročena sredstva i depozite po viđenju, pozitivne tečajne razlike, prihodi od dividendi, prihodi od dobiti trgovačkih društva, kreditnih i ostalih financijskih institucija.

DV Vrtuljak u Marčani ima 172.077,00 kn vrijednosti financijske imovine na kraju 2019. godine, od koje najviše zauzima novac u banci i blagajni 131.431,00 kn. Prihodi od financijske imovine ostvareni su u iznosu od 10 kn 2018. godine i odnose se na prihode od kamata na depozite po viđenju, dok u 2019. iznose 0,29 kn. Financijski rashodi 2019. godine iznosili su 5.715 kn i odnose se na bankarske usluge i usluge platnog prometa. U nastavku je prikazana strukturu financijske imovine DV Vrtuljak. Na dan 31.12.2019 godine iznosi 172.075,91 kn te ima slijedeću strukturu: novac na žiro računu u iznosu od 131.430,58 kn čije je izvor: opći prihodi i primici 112.757,23 kn, izvor: pomoći Istarska županija 5.000 kn i izvor:prihodi po posebnim propisima 13.673,35 kn), potraživanja za više plaćene poreze i ostalo u iznosu od 2.539,63 kn i potraživanja za prihode poslovanja u iznosu od 38.106,00 kn.

Tablica 7. Financijska imovina DV Vrtuljak

Račun	Opis	AOP	1.1.2019.	31.12.2019.	Indeks
11	Novac u banci i blagajni	064	128.720	131.431	102%

12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze	073	2.540	2.540	100%
16	Potraživanja za prihode poslovanja	140	30.591	38.106	125%

Izvor: <http://vrtic-vrtuljak-marcana.hr/pravni-kutak/financije-i-nabava/> (22.08.2020.)

Ovo je bio prikaz financijske imovine te financijskih prihoda i rashoda dvije predškolskih ustanova Općine Marčana, nastavno je prikazana financijska imovina dviju osnovnih škola. Na dan 31.12.2019. godine OŠ Marčana ima 730.589 kuna financijske imovine, od koje se najviše odnosi na novac u banci i na blagajni 364.155 kuna i rashodi budućih razdoblja koji iznose 310.347 kuna. Prihodi od financijske imovine odnosno kamate iznose 38,67 kn, a financijski rashodi 6.699,87 kn koji se odnose na usluge banaka i FINA-e. OŠ Marčana ostvaruje pomoć temeljem prijenosa EU sredstava programom shema školskog voća i mlijeka koji iznosi 8.014,67 kuna i programom pomoćnici u nastavi MOZAIK 3 101.773,51 kuna.

Tablica 8. Financijska imovina OŠ Marčana

Račun	Opis	AOP	1.1.2019.	31.12.2019.	Indeks
11	Novac u banci i blagajni	064	385.130	364.155	94,6%
12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ost	073	12.126	2.701	22,3%
16	Potraživanja za prihode poslovanja	140	10.433	5.792	55,5%
17	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	157	49.154	47.594	96,8%
19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda	158	356.972	310.347	86,9%

Izvor: <http://os-marcana.skole.hr/financije> (03.09.2020)

Osnovna škola Vladimira Nazora Krnica ima vrijednost financijske imovine 219.018 kn na dan 31.12.2019 godine, kod koje najviši udio zauzimaju rashodi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda u iznosu 219.903 kuna te novac u banci i na

blagajni 34.482 kuna. Dok prihodi od financijske imovine iznose 4 kune i to kamate na depozite po viđenju. Pomoći temeljem prijenosa EU sredstava iznose 38.723 kn. Kao i kod gore predškolskih ustanova općine Marčana financijski rashod OŠ Krnice u iznosu od 4.238 kn također se odnosi na bankarske usluge i usluge platnog prometa.

Tablica 9. Financijska imovina OŠ Vladimira Nazora Krnica

Račun	Opis	AOP	1.1.2019.	31.12.2019.	Indeks
11	Novac u banci i blagajni	064	17.728	34.482	194,5%
12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ost	073	8.467	19.724	233,0%
16	Potraživanja za prihode poslovanja	140	17.977	15.909	88,5%
19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda	158	200.863	219.903	109,5%

Izvor: http://os-vnazora-krnica.skole.hr/Dokumenti_kole/financije (03.092020)

Proračunski korisnici služe boljitku cijelog društva te su važni za kvalitetu i poboljšanje života svoje zajednice. Da bi mogli funkcionirati i usmjeravati vrijeme i znanje ka svojem krajnjem cilju, odnosno obavljati svoju zadaću moraju biti podržani od svoje nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Podržavanje proračunskih korisnika od strane lokalne zajednice vodi ka uspješnijem obavljanju poslova od lokalnog značaja te zadovoljenju potreba građana.

6.3.2. Razmatranje mogućnosti primjene MRSJS pri računovodstvenom obuhvatu financijske imovine promatranih proračunskih korisnika

Prvi dio anketnog upitnika sastoji se od općenitih pitanja vezanih za izradu proračuna i davanja mišljenja o tome da li nadležna JLP(R)S pruža dovoljnu visinu sredstava javnom sektoru te da li primaju sredstva iz proračuna temeljem prijenosa EU sredstava iz državnog proračuna. U svezi pitanja kako izrađuju proračun za sljedeću godinu, niti jedan korisnik ne izrađuje proračun na temelju prošlogodišnjeg plana niti vlastitih procjena već putem smjernica, planiranih projekata i prošlogodišnjeg izvršenja.

Slijedom toga, prema rezultatima ankete, pet proračunskih korisnika se uglavnom slažu s tvrdnjom da česte promjene zakona, pravilnika i uredbi u računovodstvu utječu na njihovo poslovanje dok dvoje korisnika su suzdržani. Stalne promjene dovode do otežanog i kompliciranijeg rada korisnika, odnosno opterećuju samo funkcioniranje kroz stalno praćenje i prilagodbu što stvara dodatni trošak proračunskim korisnicima vezano za izmjene u računovodstvenom sustavu. S druge strane, dodatna objašnjenja i pomoć pomogla bi proračunskim korisnicima u boljem definiranju problema s kojima se suočavaju u poslovanju.

Proračunske klasifikacije su bitne jer se na taj način prati potrošnja od samog početka pa sve do kraja, odnosno do izvršenja proračuna te je s te strane zanimljivo saznati na koji način iste primjenjuju pojedini proračunski korisnici. Samo jedan proračunski korisnik Općine Marčana sastavlja plan sukladno svim proračunskim klasifikacijama, dok su ostalih šest proračunskih korisnika koncentrirana na programsku te ekonomsku klasifikaciju i izvore financiranja.

Nadalje, pet od ispitanih sedmero proračunskih korisnika ostvaruju pomoći iz proračuna koji je nadležan ili temeljem prijenosa EU sredstava općine te su se izjasnili da su vrlo značajne, dok ostalih dvoje ne ostvaruju nikakve pomoći. Provođenje redovne djelatnosti osnovnoškolskog i predškolskog obrazovanja zasniva se na sredstvima državnog proračuna odnosno Državne riznice kojima se financiraju rashodi za zaposlene, zatim iz lokalnog proračuna za materijalne i financijske troškove poslovanja te održavanje i obnovu nefinancijske imovine.

Na tvrdnju o tome da nadležna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izdvaja dovoljno sredstava za obrazovanje iz proračuna, troje osnovnih škola se uglavnom ne slaže kao i četvero predškolskih ustanova. Općenito, Republika Hrvatska je mala zemlja sa prevelikim brojem JLP(R)S s malim raspoloživim proračunskim sredstvima. Zapravo se može zaključiti kako su proračunski korisnici po tim pitanjima dosta složni te direktni u iznošenju mišljenja s obzirom da se većina dugi niz godina bori s tim problemom te smatra da je vrijeme da se i o tome krene nešto poduzimati.

Općina Marčana je mala općina koja nema dovoljno sredstava u svom proračunu da bi mogla udovoljiti svim proračunskim korisnicima u poboljšanju uvjeta za izvođenje nastave i rada vrtića. Dosta korisnika nisu zadovoljni količinom sredstava koja se

izdvajaju za obrazovanje te smatraju da to otežava ostvarivanje odgojno-obrazovnih potreba u suvremenim uvjetima u skladu s pedagoškim standardom.

O rezultatima ankete vezano za osnovne informacije o korištenju MRSJS 28,29 i 30 u području financijske imovine može se zaključiti da su odgovori svih proračunskih korisnika vrlo slični ili isti. Kod ostalih odnosno osjetljivijih pitanja zabilježeni su različiti odgovori, ali i mišljenja iako su neki odgovori kontradiktorni odgovorima na pojedina pitanja što odaje suzdržanost u izražavanju istinskog mišljenja. Isto tako, nema bitnih razlika u odgovorima predškolskih ustanova u odnosu na osnovne škole što ukazuje na to da dijele ista mišljenja.

U dolje prikazanoj tablici, deskriptivnom statističkom analizom opisuju se dobiveni rezultati.

Tablica 10. Rezultati deskriptivne analize

PITANJE	ODGOVOR	OŠ	VRTIĆ	RELATIVNO
Smatrate li da Vaša nadležna JLP pruža dovoljnu visinu sredstava javnom sektoru u proračunu	DA			
	NE	3	4	100%
Koristite li standarde MRSJS-a u svom poslovanju?	DA	2	2	57,14%
	NE	1	2	42,86%
Prezentirate li temeljene financijske izvještaje na obračunskoj osnovi?	DA	3	4	100%
	NE			0,00%
Da li su Vam poznati standardi vezani za financijsku imovinu? MRSJSJ 28,29,30	DA	2	3	71,43%
	NE	1	1	28,57%
Sastavljate li Bilancu?	DA	3	4	100%
	NE			0,00%
Ukoliko da, da li su	DA	0	0	0,00%

ikad bile uočene slabosti i nepravilnosti u području priznavanja i prestanka priznavanja fin imovine?	NE	3	4	100%
Mjerite li financijsku imovinu po njenoj fer vrijednosti?	DA			
	NE	3	4	100%
Koristite li neke tipove računovodstvene zaštite koje MRSJS 29 pruža?	DA			
	NE	3	4	100%
Da li ste tijekom svog poslovanja bili izloženi nekoj vrsti financijskog rizika?	DA			
	NE	3	4	100%

Izvor: Izrada autora

Prema prikazanoj tablici vidljivo je da svi ispitani proračunski korisnici smatraju da nadležna JLP(R)S u ovom slučaju Općina Marčana ne pruža dovoljnu visinu sredstava javnom sektoru u proračunu. Na pitanje koriste li MRSJS u svome poslovanju, većina je odgovorila da koriste, jedna osnovna škola i dva vrtića odgovorila su da ne koriste.

Nadalje, svi proračunski korisnici Općine Marčana prezentiraju rashode na obračunskoj osnovi, a prihode po naplati što je u skladu sa MRSJS-om. U Republici Hrvatskoj Zakon o proračunu NN (br. 87/08.136/12.15/15) daje perspektivu i široku osnovu primjene MRSJS-a no konkretnu razinu primjene MRSJS tek predstoji jasno odrediti i objaviti. Proračunsko računovodstvo u RH se temelji na primjeni modificirane obračunske osnove, sektor opće države u RH još nije usvojio MRSJS kao sustav izvještavanja. Zakon o proračunu NN(br. 87/08.136/12.15/15) propisuje da se priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka temelji na modificiranom načelu nastanka događaja.

Način prezentiranja financijskih izvještaja prema obračunskom načelu daje nam važne informacije za dugoročnu procjenu financijske sposobnosti i stabilnosti javnih politika, čime se poboljšava transparentnost, odgovornost i vrednovanje rada javnih

službi kao i veća kvaliteta i širi opseg računovodstvenih informacija. Negativne strane obračunskog računovodstva jesu da stvara velik trošak implementacije te zahtjeva veću složenost. Regulatora u svakom pojedinoj državi, kod nas Zakon o proračunu, propisuje kako će proračunski korisnik prezentirati svoje financijske izvještaje, istraživanje Eurostata je pokazalo da je obračunsko računovodstvo bolje i jednostavnije nego novčano prezentiranje, dobivene informacije relevantne su za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka internim kao i eksternim korisnicima. U pojedinim zakonodavstvima financijski izvještaji i proračun države mogu biti prezentirani u skladu sa statističkim osnovama financijskog izvještavanja. Statističke osnove se usredotočuju na pribavljanje financijskih informacija o sektoru opće države. Sektor opće države obuhvaća takve neprofitne subjekte koji obavljaju netržišne aktivnosti i prvenstveno računaju na dodjele iz državnog proračuna za financiranje usluga što ih obavljaju. Svrha financijskih izvještaja pripremljenih u skladu sa statističkim osnovama je pružanje informacija potrebnih za analizu i praćenje fiskalne politike na razini sektora opće države

MRSJS imaju za cilj ujednačiti računovodstvene standarde u različitim zemljama, a da bi to mogli, potrebno je da zemlje koriste istu računovodstvenu osnovu odnosno zemlje bi pri sastavljanju i prezentiranju izvještaja trebale koristiti model obračunske osnove. U mnogim je zemljama započeo model napuštanja gotovinske osnove i prijelaza na primjenu obračunske, međutim usvajanje obračunske osnove je dugotrajan i složen proces. Države koje su od nedavno zemlje članice EU više slijede obračunski model nego starije zemlje članice koje su još uvijek sklonije primjenjivati model novčane osnove. Očekuje se da će u budućnosti sve zemlje članice primjenjivati model obračunske osnove.

Na pitanje da li su Vam poznati standardi vezani za financijsku imovinu MRSJS 28,29 i 30, više od pola korisnika odgovorilo je da jesu, dok 1 vrtić i 1 osnovna škola nisu upoznati sa navedenim standardima. Razlog tome može biti što nemaju više vrsta financijske imovine koju koriste ili imaju manji iznos financijske imovine s kojom raspolažu te iz tog razloga im nisu potrebni navedeni standardi kako bi ju uredili s obzirom da se radi o malim proračunskim korisnicima. Na općenito pitanje oko sastavljanja bilance, sto posto ispitanika reklo je da sastavlja, što je bilo za očekivati, s obzirom da je bilanca najtemeljitiji i najvažniji financijski izvještaj u kojem se prikazuje financijska imovina koju promatramo. Financijska imovina u bilanci iskazuje

se na skupini računa 11- Novac u banci i blagajni,12- Depoziti, jamčeni polozi,13- zajmovi,14- vrijednosni papiri,15- dionice i udjeli u glavnici,16- Potraživanje za prihode,17 – Potraživanje od prodaje nefinancijske imovine te 19- rashodi budućeg razdoblja. Financijska imovina se prema ročnosti klasificira na kratkoročnu i dugoročnu koja ima rok dospjeća preko godinu dana. Povećanje financijske imovine knjiže se na teret računa financijskih izdataka u razredu 5, a u korist računa novčanih sredstava uz istovremeno terećenje računa skupina 12,13,14 i 15, u korist izvora vlasništva na računima 9112 izvori vlasništva iz proračuna za financijsku imovinu ili 91122 ostali izvori vlasništva za financijsku imovinu. Dok se smanjenje financijske imovine knjiži na teret računa novčanih sredstava u korist računa financijskih primitaka u razredu 8, uz istovremeno terećenje računa 9112 ili 91122. Naime, u proračunskom računovodstvu, prihodi se priznaju prema modificiranom načelu nastanka događaja, tako da se naplatom financijske imovine priznaju u razredu 6, odnosno 7. Isto tako, u razredima 5 i 8 prikazuju se primici i izdaci od određene financijske imovine koji se također iskazuju u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Pravilnikom o računovodstvu (samom ekonomskom klasifikacijom) predviđeno je da primici i izdaci od financijske imovine utječu na iskazivanje rezultata odnosno viška ili manjka prihoda i primitaka, a ne da samo budu vidljivi kao promjene u strukturi bilance.

Niti jedan proračunski korisnik nije uočio slabosti i nepravilnosti u području priznavanja i prestanka priznavanja financijske imovine. Imovinu priznajemo kao resurs s kojom raspolaže proračun ili proračunski korisnik i od koje se mogu očekivati buduće ekonomske koristi kao što su raspolaganje njome i/ili dodatni prinos. Onu financijsku imovinu nad kojom je izgubljeno pravo raspolaganja, zastarjela i teško naplativa potraživanja, te slična imovina od koje nemamo koristi predstavljaju nekvalitetnu imovinu, takvu imovinu u poslovnim knjigama treba ispraviti ili čak otpisati. (Bajo, 2016.,str.66)

Prema tablici je vidljivo da nitko ne mjeri financijsku imovinu po njenoj fer vrijednosti, već po povijesnom trošku nabave, kao što nalaže članak 20. Pravilnika. Uz brojna administrativna opterećenja, rokove te zakone koji se često mijenjaju, ne pokazuju interes za drugim načinom mjerenja financijske imovine. Informacija o fer vrijednosti važna je za poslovne subjekte jer se može koristiti za poslovne svrhe prilikom određivanja cjelokupne financijske pozicije subjekta i odlučivanja o pojedinim

financijskim instrumentima. Isto tako fer vrijednost pokazuje da li poslovni subjekti dobro upravljaju svojom imovinom ukazujući na rezultate njihovih odluka o kupnji, prodaji ili zadržavanju neke financijske imovine.

Slijedom toga, prema rezultatima ankete, sto posto korisnika ne koristi računovodstvenu zaštitu koju MRSJS 29 pruža, što je i razumljivo pošto su to mali proračunski korisnici i nisu svi upoznati sa samim MRSJS u području financijske imovine, a i imaju malo financijske imovine i nemaju potrebe poduzimati mjere zaštite.

Također, sto posto ispitanika odgovorio je da tijekom svog poslovanja nisu bili izloženi nekoj vrsti financijskog rizika. Ispitani korisnici su mali proračunski korisnici i nemaju veliku financijsku imovinu koja bi mogla biti izložena nekom riziku.

Tablica 11. Rezultati deskriptivne analize

PITANJE	ODGOVOR	OŠ	VRTIĆ	RELATIVNO
Smatrate li da su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) jasni i detaljni?	potpuno se ne slažem			
	ugl se ne slažem			
	niti se slažem niti se ne slažem		2	28,57%
	ugl se slažem	3	2	71,43%
	potpuno se slažem			
Smatrate li da su informacije o stanju fin instrumenta nužne i potrebne kako bi se drugi subjekt upoznao sa njima?	potpuno se ne slažem	2	4	85,72%
	ugl se ne slažem	1		14,28%
	niti se slažem niti se ne slažem			
	ugl se slažem			
	potpuno se slažem			
Smatrate li da su navedeni MRSJS preopširni i predetaljni za malog proračunskog korisnika	potpuno se ne slažem			
	ugl se ne slažem			
	niti se slažem niti se ne slažem		2	28,57%
	ugl se slažem	1	2	42,86%
	potpuno se slažem	2		28,57%

Izvor: Izrada autora

Tablica 11. prikazuje usuglašenost s navedenom tvrdnjom vezanom za standarde u području financijske imovine. Možemo vidjeti da je većina ispitanika slično odgovorila što nam govori da dijele ista mišljenja. Na pitanje smatraju li da su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) jasni i detaljni, većina je odgovorila da se slaže njih 71,43%, odnosno 3 osnovne škole i 2 vrtića, a ostatak nema određeno mišljenje. Dok, s druge strane većina ispitanih proračunskih korisnika se u potpunosti ne slaže da je objavljivanje informacije o stanju financijskih instrumenata nužno i potrebno kako bi se drugi subjekt upoznao sa njima, razlog tomu što su mali proračunski korisnici te nemaju sredstava i mogućnosti voditi brigu i o tom području, a isto tako razlog može biti da za njih drugi subjekti ne iskazuju interes. Tokom anketiranja susrela sam se s preopterećenošću kadrova ispitanika što i potvrđuje samo po sebi da su kapaciteti iscrpljeni s izvještajima koje zakonski moraju objavljivati te nemaju vremena baviti se i s dodatnim objavljivanjem. To nam potvrđuje i usuglašenost sa tvrdnjom da li smatraju MRSJS preopširnima i predetaljnima za malog proračunskog korisnika, dvije osnovne škole u potpunosti se slažu, jedna škola i dva vrtića uglavnom se slažu te dva vrtića niti se slažu niti ne slažu.

Niti jedan proračunski korisnik ne objavljuje informacije o financijskim rizicima. Svi ispitanici proračunski korisnici u svojem poslovanju koriste novac kao vrstu financijske imovine, dok jedan proračunski korisnik koristi i novac i vlasnički instrument drugog subjekta.

Tablica 12. Pozicije financijske imovine

Pozicije financijske imovine ?	RELATIVNO
Novac	87,50%
vlasnički instrument drugog subjekta	12,50%
ugovorno pravo primanja novca ili druge fin imovine od drugog subjekta	
ugovor koji će biti ili bi trebao biti	

podmiren vlas instr samog subjekta	
ostalo	

Izvor: Izrada autora

Isto mišljenje ispitani proračunski korisnici imaju i o tome koje računovodstvene politike i metode primjenjuju pri računovodstvenom obuhvatu financijske imovine. Financijsku imovinu svi ispitani proračunski korisnici mjere po trošku nabave.

Zaključno, potvrđena je hipoteza o primjeni MRSJS-a u području financijske imovine kod proračunskih korisnika prema kojoj su oni predetaljni i preopširni za male proračunske korisnike čija je vrijednost financijske imovine manje od 800.000,00 kuna.

7. ZAKLJUČAK

Tokom izrade ovog diplomskog rada obrađena je i objašnjena tema računovodstvo financijske imovine u sustavu proračuna. U svakom pogledu, proračun je veoma važan za gospodarstvo svake pojedine države, kao i za njeno stanovništvo. Mehanizam je upravljanja državom te instrument kojim se usmjeravaju javni prihodi ka zadovoljavanju javnih potreba. Donošenje te izvršenje samog proračuna, kako državnog tako i lokalnog složen je i sveobuhvatan proces u kojem je prisutno puno sudionika koji su međusobno povezani. Temeljna funkcija proračuna kao izvora financiranja javnog sektora je utvrditi financijske potrebe i predložiti načine njihova ispunjenja.

Iz državnog proračuna financiraju se sve najvažnije državne funkcije kao što su funkcioniranje javne uprave, poslovi obrane, javnog reda i sigurnosti, poslovi obrazovanja i kulture, poslovi i usluge prometa i veza, te se pokrivaju i nedostatna sredstva za mirovinsko i invalidsko osiguranje. Proračun se puni iz proračunskih prihoda a njih sačinjavaju prihodi poslovanja, prodaje nefinancijske imovine te primici od financijske imovine i zaduživanja. Svaka jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave sama planira i izvršava proračun u skladu sa Zakonom. Sistemi proračuna su specifična područja računovodstva koja ovise o političkom utjecaju te odlukama nadležnih i stoga im se treba posvetiti veća pažnja kako planiranju samih prihoda tako i s njima uravnoteženih rashoda kada god je to moguće. Kontrolu izvršenja proračuna vrši državna revizija. Ona je isto tako ovlaštena vršiti kontrole nad poslovanjem i financijskim izvještavanjem. Najveću pozornost treba ipak staviti na transparentnost samih proračuna kako bi se omogućio uvid u točne, pravovremene, potpune i razumljive informacije o proračunu. Na taj način građani mogu vlastitim angažmanom izreći svoje mišljenje i utjecati na efikasnost prikupljanja te trošenja javnih sredstava, kao i na ponudu javnih dobara i usluga od općeg interesa. U današnjem globalizacijskom vremenu trebamo staviti naglasak na povećanje odgovornosti lokalnih vlasti čime se zadovoljavaju potrebe građana i smanjiti mogućnosti za korupciju koja postaje sve češća i narušava djelovanje vlasti i država.

Jedinice lokalne samouprave odnosno gradovi i općine, po svom unutarnjem ustrojstvu odgovorne su za neke od poslova kao što su sigurnost, prostorno i

komunalno uređenje, zdravstveno osiguranje građana, obrazovanje i odgoj, zaštita okoliša, obavljanje sportskih i kulturnih aktivnosti te mnogi drugi pomoću kojih zadovoljavaju potrebe svojih mještana. Uspješnost obavljanja tih poslova prikazuje se proračunom, na taj način se postiže željena razina zadovoljenja javnih potreba i javnih sredstava. Donošenje i izvršenje proračuna, kao i funkcioniranje same lokalne (regionalne) samouprave objašnjeno je na primjeru Općine Marčana. Nakon provedene analize i istraživanja, možemo zaključiti da Općina Marčana poštuje jedno od najvažnijih načela, a to je transparentnost te uredno, pravovremeno, potpuno i točno objavljuje informacije o proračunu na službenim stranicama te oglasnoj ploči.

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS/IPSAS) predstavljaju koncepciju harmonizacije državnog računovodstva temeljenog na obračunskoj osnovi. Ovi standardi temelje se na Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) objavljenim od strane Međunarodnog odbora za računovodstvene standarde (IASB). MRSJS doneseni su kako bi poboljšali kvalitetu financijskog izvješćivanja javnog sektora u svim državnim i područnim tijelima, čime će se poboljšati informiranost javnosti, povećati odgovornost i transparentnost te u konačnici dovesti do boljeg upravljanje resursima. MRSJS se ne bave "izvješćima s posebnom namjenom" kao što je izvršenje proračuna, već propisuju sadržaj takozvanih "financijskih izvještaja opće namjene" i povezanih financijskih izvještaja u jednogodišnjem izvješću Vlade. Mnoge zemlje koriste MRSJS za procjenu vladinih računovodstvenih postupaka diljem svijeta, neovisno o njihovom političkom i ekonomskom ustroju. Financijska kriza u Europi koja se desila 2008. godine potaknula je razvoj Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS) koji se temelje na MRSJS. EPSAS bi trebale primjenjivati zemlje članice EU. Jedan od njihovih ciljeva je cjelovita usuglašenost računovodstvenih osnova unutar i između država članica EU, kao i usklađivanje sustava financijskog izvještavanja u području javnog sektora.

Uz teorijski, rad obuhvaća i praktični dio, te se putem anketnog upitnika htjelo doznati koliko su proračunski korisnici Općine Marčana upoznati s MRSJS i primjenjuju li neke od njihovih odredbi u području računovodstva financijske imovine, te koliko su im oni jasni i da li su prezahtjevni i preopširni za njih kao male proračunske korisnika, pri čemu je istraživanje usmjereno na računovodstveni obuhvat financijske imovine

Proračunski korisnici Općine Marčana kao i sama Općina, poštuju zakonske propise u vezi primjene MRSJS-a i financijskog izvještavanja. Prilikom istraživanja susrela sam se sa problemom da većina kontaktiranih korisnika je upoznata s postojanjem MRSJS, ali ne i sa načinima njihove primjene. Kontaktirajući proračunske korisnike Općine Marčana, dobila sam odgovor da su upoznati sa MRSJS, ali da nemaju vremena objavljivati informacije u vezi rizika, te da financijsku imovinu pretežito imaju u obliku novca. Većina je odgovorila da oni računovodstvene poslove i knjige obavljaju u skladu sa uputama nadležnih tijela.

Većina zemalja EU, pa tako i RH svoje proračunsko računovodstvo temelji na modificiranoj obračunskoj osnovi. Kako je cilj MRSJS ujednačiti računovodstvene standarde u različitim zemljama, shodno tome nužno je da sve zemlje koriste istu računovodstvenu osnovu, odnosno da prezentiraju i sastavljaju financijske izvještaje koristeći model obračunske osnove. Starije zemlje članice još uvijek primjenjuju model na novčanoj osnovi, dok ove novije su više orijentirane na noviji model obračunske osnove jer njime iznose točnije i vjerodostojne informacije široj javnosti. U budućnosti se očekuje da će sve zemlje koristiti model obračunske osnove, no to još predstoji vidjeti kako i kada će se to dogoditi. Proračunskim korisnicima je potrebna daljnja edukacija da se upoznaju s glavnim definicijama, rizicima, postupcima mjerenja i priznavanja te objavljivanjima i prezentiranjima informacija vezanih za stanje financijskih instrumenata proračunskih korisnika. Kako bi Republika Hrvatska poboljšala svoje stanje na europskom tržištu potrebno je da svoju regulativu i dalje usklađuje sa zakonskom regulativom EU te da standardi i dokumenti međunarodnih računovodstvenih tijela imaju veću i cjelovitu računovodstvenu vrijednost.

SAŽETAK

Proračun je financijski dokument kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci za jednu godinu, u skladu sa zakonom. Svaki proces, pa tako i proračunski, ima svoje faze te glavne sudionike. Ovaj rad najveći naglasak stavlja na računovodstvo financijske imovine u sustavu proračuna. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS/IPSAS) u međunarodnim okvirima predstavljaju okosnicu harmonizacije državnog računovodstva temeljenog na obračunskoj osnovi. Cilj standarda je, pokušati harmonizirati različite računovodstvene standarde u različitim zemljama na način da se potiče prihvaćanje Međunarodnih računovodstvenih standarda od strane nacionalnih tijela i računovodstvenih autoriteta.

Diplomski rad je podijeljen na teorijski i empirijski dio. U teorijskom dijelu objašnjena je teorijska podloga primjene MRSJS u području financijske imovine, a drugi dio temelji se na empirijskom istraživanju računovodstva financijske imovine pri proračunskim korisnicima Općine Marčana. Cilj ovog rada je istražiti probleme s kojima se susreću mali proračunski korisnici pri primjeni MRSJS te pobliže spoznati sustav računovodstvenog obuhvata financijske imovine u proračunskom računovodstvu RH. Primjena MRSJS za male proračunske korisnike je predetaljna te oduzima vremena, a mali proračunski korisnici su dovoljno administrativno opterećeni poštivanjem državnih zakonskih proračunskih propisa i načela.

KLJUČNE RIJEČI: financijska imovina, proračun, proračunski proces, standardi, MRSJS

SUMMARY

The budget is a financial document by which revenues and receipts are assessed and expenses are determined on an annual base, in accordance with the law. Every process, and therefore also the budget, has its phases and main participants. This work puts its largest emphasis on accounting of financial property in the budget system. International accounting standards for the public sector (MRSJS/IPSAS) in international frames represent the harmonization backbone of the national accounting based on the calculation basis. The standard goal is to attempt to harmonize different accounting standards in different countries in a way to encourage acceptance of international accounting standards by national and accounting authorities.

Graduate thesis is divided by the theoretical and empirical part. In the theoretical part, the application of financial property of the theoretical area MRSJS substrate is explained, and the second part is based on the empirical research of the financial property accounting by the Marčana municipality budget users. The goal of this work is to research problems which smaller budget users face when apply the MRSJS and understanding further the system of accounting financial property in the coverage of the budget accounting of Republic of Croatia. The application of MRSJS for smaller budget users is too detailed and time consuming, and smaller budget users are administratively burdened enough by upholding the legal state accounting regulations and principles.

KEYWORDS: financial property, budget, budget process, standards, MRSJS

LITERATURA

I. Knjige

1. BIČANIĆ N., JAKIR-BAJO I., MALETIĆ I., MILIĆ A. (2015) Proračunsko računovodstvo – Primjena računskog plana s primjerima knjiženja, TEB poslovno savjetovanje, Zagreb
2. BUDIMIR V. (2017), Proračunsko računovodstvo-priručnik, Veleučilište u Požegi, Požega
3. JELČIĆ B., MIJATOVIĆ N. (2001) Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine d.d., Zagreb
4. MILIĆ A., NIKIĆ J. (2015), Novine u proračunskom računovodstvu i računskom planu, HZRIF, Zagreb
5. VAŠIČEK V., VAŠIČEK D. (2016) Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka

II. Članci

1. BRATIĆ V.,(2009) Politika proračuna i proračunskog procesa: primjer Hrvatska, Anali hrvatskog politološkog društva 2010, Zagreb, str. 123-143
2. JAKIR-BAJO I., (2017) Devetomjesečni financijski izvještaji za 2017. godinu u sustavu proračuna, Računovodstvo revizija i financije, (10) str. 53-55
3. JAKIR-BAJO I., (2017) Polugodišnji financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2017. godinu, Računovodstvo revizija i financije, (7) str. 50-54
4. JAKIR-BAJO I., et.al (2017) Planiranje u sustavu proračuna 2018.-2020., HZRIF, Zagreb

III. Internet

1. EUROPSKI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR (EPSAS), DOSTUPNO NA: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas> (08.072020)

2. HARMONIZACIJA PRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA U REPUBLICI HRVATSKOJ S MEĐUNARODNIM RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA ZA JAVNI SEKTOR, Dostupno na: https://tim4pin.hr/wordpress_9/wp-content/uploads/2015/06/Harmonizacija.pdf (09.072020)
3. INSTITUT ZA JAVNE FINACIJE (2009) Proračunski vodič za građane, Dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/2009.pdf> (15.06.2020)
4. MEĐUNARDONA FEDERACIJA RAČUNOVOĐA (IFAC), Dostupno na: <https://www.ifac.org/> (08.072020)
5. MINISTARSTVO FINACIJA (2017) Upute za izradu prijedloga proračuna JLP(R)S, Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/upute-za-izradu-proracuna-ijlprsarhiva> (28.042020)
6. OPĆINA MARČANA, Druge izmjene i dopune proračuna Općine Marčana za 2017. godinu, Dostupno na <http://www.marcana.hr/opci2.html> (27.05.2020)
7. OPĆINA MARČANA, Proračun Općine Marčana za 2018. godinu, Dostupno na <http://www.marcana.hr/opci2.html> (27.05.2020)
8. Službene stranice Općine Marčana, Dostupno na: <http://www.marcana.hr/>(28.05.2020)

IV. Zakoni

1. Zakon o proračunu (Narodne novine, br. 87/08, 136/12 i 15/15)
2. Pravilnik o proračunskom nadzoru (Narodne novine, br. 71/13, 57/15)
3. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 124/14, 115/15 i 87/16)
4. Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (Narodne novine, br. 26/10, 120/13 i 01/20)
5. Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra (Narodne novine, br 128/09, 142/14 i 23/19)
6. Statut Općine Marčana (Službene novine Općine Marčana 7/2009)
7. Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20)

POPIS TABLICA

Stranica:

Tablica 1: Planiranje državnog proračuna.....	13
Tablica 2: Opći dio proračuna Općine Marčana za 2020. godinu.....	38
Tablica 3: Plan proračuna za 2020.godinu te projekcije za 2021. i 2020. sa inds.....	40
Tablica 4: Stanje financijske imovine Općine Marčana na dan 31.12.2019.....	41
Tablica 5. Financijski prihodi i primici, te rashodi i izdaci općine Marčana.....	43
Tablica 6. Financijska imovina DV Tratinčica.....	46
Tablica 7. Financijska imovina DV Vrtuljak	48
Tablica 8. Financijska imovina OŠ Marčana.....	49
Tablica 9. Financijska imovina OŠ Vladimira Nazora	50
Tablica 10. Rezultati deskriptivne analize.....	55
Tablica 11 Rezultati deskriptivne analize.....	56
Tablica 12. Pozicije financijske imovine.....	57

POPIS PRILOGA

Prilog 1. Rezultati deskriptivne analize s apsolutnim podacima

Prilog 2. Objavljivanja o riziku u sklopu MRSJS 30 s apsolutnim podacima

Prilog 3. Pozicije financijske imovine s apsolutnim podacima

Prilog 4. Računovodstvene metode i politike pri računovodstvenom obuhvatu financijske imovine sa apsolutnim podacima

Prilog 5 . Anketni upitnik

Prilog 1. Rezultati deskriptivne analize s apsolutnim podacima

PITANJE	ODGOVOR	OŠ	VRTIĆ	APSOLUTNO	RELATIVNO
Smatrate li da su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) jasni i detaljni?	potpuno se ne slažem				
	ugl se ne slažem				
	niti se slažem niti se ne slažem		2	2	28,57%
	ugl se slažem	3	2	5	71,43%
	potpuno se slažem				
smatrate li da su informacije o fin položaju subjekta nužne i potrebne kako bi se drugi subjekt upoznao sa stanjem fin inst?	potpuno se ne slažem	2	4	6	85,72%
	ugl se ne slažem	1		1	14,28%
	niti se slažem niti se ne slažem				
	ugl se slažem				
	potpuno se slažem				
Smatrate li da su navedeni MRSJS preopširni i predetaljni za malog proračunskog korisnika	potpuno se ne slažem				
	ugl se ne slažem				
	niti se slažem niti se ne slažem		2	2	28,57%
	ugl se slažem	1	2	3	42,86%
	potpuno se slažem	2		2	28,57%

Izvor: Izrada autora

Prilog 2. Objavljivanja o riziku u sklopu MRSJS 30 s apsolutnim podacima

Objavljivanja o riziku u sklopu MRSJS 30?	APSOLUTNO	RELATIVNO
Objavljivanja o fer vrijednosti		
Objavljivanje o kreditnom riziku		
Objavljivanja o		

kamatnom riziku		
Ništa od navednog	7	100,00%

Izvor: Izrada autora

Prilog 3. Pozicije financijske imovine s apsolutnim podacima

Pozicije financijske imovine ?	APSOLUTNO	RELATIVNO
Novac	7	87,50%
vlasnički instrument drugog subjekta	1	12,50%
ugovorno pravo primanja novca ili druge fin imovine od drugog subjekta		
ugovor koji će biti ili bi trebao biti podmiren vlas instr samog subjekta		
ostalo		

Izvor: Izrada autora

Prilog 4. Računovodstvene metode i politike pri računovodstvenom obuhvatu financijske imovine s apsolutnim podacima

Računovodstvene metode i politike pri računovodstvenom obuhvatu financijske imovine	APSOLUTNO	RELATIVNO
Trošku nabave	7	100%
Fer vrijednost		
ostalo		
Funkcionalna med amortizacije		
Metode vremenske amortizacije		
linearna metoda		
progresivna metoda		
degresivna metoda		
ostale politike i metode		

Izvor: Izrada autora

ANKETNI UPITNIK

Poštovani, sudjelovanje u ovoj anketi u potpunosti je anonimno i dobrovoljno. Prikupljeni podaci koristit će se isključivo za potrebe istraživanja u okviru diplomskog rada, a dobiveni rezultati će se sumarno statistički obraditi i prikazati u diplomskom radu. Molim Vas da iskreno odgovarate na pitanja kako bi podaci bili vjerodostojni. Anketiranje će se koristiti za potrebe istraživanja primjene MRSJS u vezi financijske imovine u sustavu proračuna sukladno temi diplomskog rada. Hvala Vam unaprijed na suradnji u uloženom vremenu!

1. Proračunski korisnik koji popunjava anketni upitnik jest:

a) predškolska ustanova b) osnovna škola c) ostalo

2. Proračun za sljedeću godinu izrađujete na temelju (zaokružite jedan ili više odgovora):

a) prošlogodišnjeg plana

b) prošlogodišnjeg izvršenja

c) smjernica nadležnog ministarstva, odnosno JLP(R)S

d) planiranih novih projekata, aktivnosti

e) vlastitih procjena

3 Česte promjene zakona, pravilnika i uredbi u računovodstvu utječu na poslovanje predškolske ustanove/osnovne škole (zaokružite stupanj slaganja sa navedenom tvrdnjom).

a) potpuno se ne slažem

b) uglavnom se ne slažem

c) niti se slažem niti se ne slažem

d) uglavnom se slažem

e) potpuno se slažem

4. Sukladno kojim proračunskim klasifikacijama sastavljate financijske izvještaje (zaokružite jedan ili više odgovora)?

a) sukladno organizacijskoj klasifikaciji

b) sukladno programskoj klasifikaciji

c) sukladno funkcijskoj klasifikaciji

d) sukladno ekonomskoj klasifikaciji

e) sukladno lokacijskoj klasifikaciji

f) sukladno izvorima financiranja

5. Smatrate li da Vaša nadležna JLP(R)S pruža dovoljnu visinu sredstava javnom sektoru u proračunu?

DA NE

6. Ostvarujete li pomoći iz proračuna koji Vam nije nadležan ili pomoći temeljem prijenosa EU sredstava iz državnog proračuna te ukoliko da, koliko su značajne za Vaše poslovanje (zaokružite jedan odgovor)?

a) ostvarujemo, značajne su

b) ostvarujemo, međutim beznačajne su

c) ostvarujemo, niti su značajne niti beznačajne

d) ne ostvarujemo

7. Kao proračunski korisnik, smatram da moja nadležna JLP(R)S izdvaja dovoljno sredstava za obrazovanje iz proračuna (zaokružite stupanj slaganja sa navedenom tvrdnjom).

a) potpuno se ne slažem

b) uglavnom se ne slažem

c) niti se slažem niti se ne slažem

d) uglavnom se slažem

e) potpuno se slažem

8. Koristite li standarde MRSJS-a u svom poslovanju?

DA NE

9. Smatrate li da su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) jasni i detaljni? (zaokružite stupanj slaganja sa navedenom tvrdnjom).

a) potpuno se ne slažem

b) uglavnom se ne slažem

c) niti se slažem niti se ne slažem

d) uglavnom se slažem

e) potpuno se slažem

10. Prezentirate li temeljne financijske izvještaje na obračunskoj osnovi?

DA NE

11. Da li su Vam poznati standardi vezani za financijsku imovinu? MRSJS 28, MRSJS 29 i MRSJS 30?

DA NE

12. Koristite li neke od njih prilikom izrade financijskih izvještaja? Ako da navedite koje:

13. Smatrate li da su navedeni MRSJS preopširni i predetaljni za malog proračunskog korisnika? (zaokružite stupanj slaganja sa navedenom tvrdnjom).

a) potpuno se ne slažem

b) uglavnom se ne slažem

c) niti se slažem niti se ne slažem

d) uglavnom se slažem

e) potpuno se slažem

14. Sastavljate li Bilancu?

DA NE

15. Ukoliko da, da li su ikad bile uočene slabosti i nepravilnosti u području priznavanja i prestanka priznavanja financijske imovine?

DA NE

16. Mjerite li financijsku imovinu po njenoj fer vrijednosti?

DA NE

17. Ukoliko ne, na koji drugi način ju mjerite (navedite Vaš odgovor?)

18. Koristite li neke tipove računovodstvene zaštite koju MRSJS 29 pruža?

DA NE

19. Ukoliko da, navedite koju vrstu koristite?

20. Da li ste tijekom svog poslovanja bili izloženi nekoj vrsti financijskog rizika?

DA NE

21. Ukoliko da, kojem tipu?

22. MRSJS 30 zahtijeva objavljivanje informacija o financijskom položaju subjekta i objave povezane s poslovanjem subjekta, kao i o prirodi rizika koji proizlaze iz

financijskih instrumenata. Smatrate li da su takve objave nužne i potrebne kako bi se drugi subjekt upoznao sa stanjem fin instrumenta? (zaokružite stupanj slaganja sa navedenom tvrdnjom).

- a) potpuno se ne slažem
- b) uglavnom se ne slažem
- c) niti se slažem niti se ne slažem
- d) uglavnom se slažem
- e) potpuno se slažem

23. Koju vrstu objavljivanja o riziku u sklopu MRSJS 30 objavljujete:

- a) Objavljivanja o fer vrijednosti
- b) Objavljivanja o kreditnom riziku
- c) Objavljivanja o kamatnom riziku
- d) ništa od navedenog

24. Koje od navedenih pozicija financijske imovine koristite?

- a) novac
- b) vlasnički instrument drugog subjekta
- c) ugovorno pravo primanja novca ili druge financijske imovine od drugog subjekta ili razmjene financijske imovine ili financijskih obveza s drugim subjektom
- d) ugovor koji će biti ili bi trebao biti podmiren vlasničkim instrumentima samog subjekta koji je: nederivativan za koji je subjekt obavezan ili bi to mogao biti
- e) ostalo

25. Odaberite koje računovodstvene politike i metode primjenjujete pri računovodstvenom obuhvatu financijske imovine?

- a) Mjerenje po:
 - a1) Trošku nabave, koji se poslije toga mjeri prema trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i za akumulirani gubitak od umanjenja
 - a2) Fer vrijednosti
 - a3) ostalo _____
- b) Funkcionalna metoda amortizacije

c) Metode vremenske amortizacije

c1) linearna (proporcionalna) metoda

c2) progresivna metoda

c3) degresivna metoda

d) ostale politike i metode: _____

Hvala na suradnji!!

Za rezultate istraživanja možete se obratiti na adresu elektroničke pošte:
maperusko@student.unipu.hr