

# Gospodarska djelatnost u sustavu proračuna

---

**Hudak, Petra**

**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:137:545617>

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

*Download date / Datum preuzimanja:* **2024-11-23**



*Repository / Repozitorij:*

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



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli  
Fakultet ekonomije i turizma  
„Dr. Mijo Mirković“

**PETRA HUDAK**

**GOSPODARSKA DJELATNOST U SUSTAVU  
PRORAČUNA**

Diplomski rad

Pula, 2020.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli  
Fakultet ekonomije i turizma  
„Dr. Mijo Mirković“

**PETRA HUDAK**

**GOSPODARSKA DJELATNOST U SUSTAVU  
PRORAČUNA**

Diplomski rad

JMBAG: 0303051577, redoviti student  
Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija  
Znanstveno područje: Društvene znanosti  
Znanstveno polje: Ekonomija  
Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentor: prof.dr.sc. Lorena Mošnjja-Škare

Pula, rujan 2020.



## IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani \_\_\_\_\_, kandidat za magistra ekonomije/poslovne ekonomije 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 (stavljane 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. Ciljevi istraživanja .....	1
1.3. Hipoteze istraživanja .....	2
1.4. Metode istraživanja.....	2
1.5. Struktura rada.....	3
2. OBILJEŽJA PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH PROCESA U REPUBLICI HRVATSKOJ .....	5
2.1. Definicija i vrste proračuna .....	5
2.2. Proračunski korisnici.....	7
2.3. Proračunski procesi.....	8
2.3.1 Planiranje, izrada i donošenje proračuna .....	9
2.3.2 Izvršavanje proračuna.....	11
2.3.3 Nadzor i revizija u sustavu proračuna .....	12
2.4. Proračunske klasifikacije .....	14
3. RAZVOJ, OBILJEŽJA I ZAKONSKI OKVIR PRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA.....	17
3.1. Razvoj proračunskog računovodstva.....	17
3.2. Zakonska regulativa .....	19
3.3. Računski plan proračuna .....	20
3.4. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave .....	22
3.4.1 Poslovne knjige.....	22
3.4.2 Knjigovodstvene isprave .....	24
3.5. Temeljni financijski izvještaji.....	25
4. GOSPODARSKA DJELATNOST U SUSTAVU PRORAČUNA.....	27
4.1. Definicija i obilježja gospodarske djelatnosti.....	27
4.2. Nabava sirovina i materijala za gospodarsku djelatnost.....	31
4.3. Proizvodnja.....	33
4.4. Trgovačka djelatnost .....	34
4.5. Proračunski subjekti u sustavu PDV-a.....	35
4.5.1 Proračunski korisnici koji se ne smatraju obveznicima PDV-a.....	35
4.5.2 Proračunski korisnici kao obveznici PDV-a.....	37

4.6. Obveznici u sustavu poreza na dobit.....	39
5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O GOSPODARSKOJ DJELATNOSTI U SUSTAVU PRORAČUNA.....	41
5.1. Opis uzorka .....	41
5.2. Metodologija istraživanja .....	42
5.3. Rezultati istraživanja.....	42
6. KRITIČKI OSVRT .....	64
7. ZAKLJUČAK.....	66
8. LITERATURA .....	68
POPIS SLIKA .....	71
POPIS TABLICA.....	71
POPIS GRAFIKONA.....	72
SAŽETAK .....	73
SUMMARY .....	74
PRILOG 1 .....	75

# **1. UVOD**

## **1.1. Predmet istraživanja**

Predmet istraživanja ovog diplomskog rada vidljiv je iz samog naslova, a to je gospodarska djelatnost u sustavu proračuna. Rad je usmjeren prema svim korisnicima državnog/lokalnog proračuna u Republici Hrvatskoj.

Specifičnost gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna je da od strane Zakona ne postoje zabrane za njezino obavljanje, bez obzira na to što proračuni i proračunski korisnici nisu organizirani zbog obavljanja takvih djelatnosti na tržištu. Također, važno je napomenuti da se djelatnosti gospodarstva kod korisnika proračuna ne financiraju iz proračuna.

Ovim će se radom provesti empirijsko istraživanje putem anketnog upitnika koji je elektroničkim putem dostavljen na 135 adresa, nasumično odabranih, proračunskih korisnika s područja cijele Hrvatske.

## **1.2. Ciljevi istraživanja**

Osnovni cilj ovog rada je saznati na koji način se financiraju proračunski korisnici državnog/lokalnog proračuna, te postoji li mogućnost dofinanciranja nekim drugim izvorima sredstava, odnosno prikazati mogućnost obavljanja gospodarskih djelatnosti uz pomoć kojih se dolazi do dodatnih prihoda od obavljanja te djelatnosti, a koji mogu činiti značajan dio financiranja.

Nadalje, cilj empirijskog istraživanja je doći do odgovora koliko su zapravo proračunski korisnici upoznati s računovodstvenim obuhvatom gospodarske djelatnosti, koliko njih obavlja navedenu djelatnost i zbog kojih razloga, istražiti jesu li u skladu s propisanom zakonskom regulativom, da li se za potrebe izvršavanja gospodarske djelatnosti angažiraju zaposlenici usporedno s radom u temeljnoj djelatnosti ili se angažiraju zaposlenici isključivo za njeno obavljanje, te na kraju istražiti smatraju li da je njihova gospodarska djelatnost održiva ili ne.



### **1.3. Hipoteze istraživanja**

U istraživačkom dijelu rada postavljeno je odgovarajućih pet hipoteza koje će na kraju biti potvrđene ili osporene, te će se utvrditi odstupaju li rezultati istraživanja od očekivanih rezultata.

Postavljene hipoteze su sljedeće:

H1: Računovodstveni obuhvat gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna u potpunosti je poznat je većini korisnika u Republici Hrvatskoj

H2: Obavljanje gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna prisutna je kod većine proračunskih korisnika

H3: Proračunski korisnici u svom računovodstvenom sustavu vrše planiranje, praćenje i izvještavanje o prihodima/rashodima gospodarske djelatnosti odvojeno od djelatnosti financirane iz proračuna

H4: Pravilnog načina priznavanja rashoda za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu u okviru gospodarske djelatnosti pridržava se većina ispitanika

H5: Zastupljenost prihoda od obavljanja gospodarske djelatnosti u ukupnim prihodima ujednačena je među proračunima/proračunskim korisnicima

### **1.4. Metode istraživanja**

Za potrebe pisanja ovog rada proučavana je i korištena razna literatura, od knjiga, članaka, istraživačkih radova, zakona i pravilnika, pa sve do raznih službenih stranica dostupnih na Internetu. U svrhu prikazivanja i provedbe zakonskog okvira koji prati poslovanje gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna, provest će se empirijsko istraživanje, odnosno anketni upitnik koji je poslan proračunskim korisnicima na području cijele Republike Hrvatske.

Metodologija istraživanja odnosi se na primjenu sljedećih metoda:

- Povijesna metoda korištena je kod obrade razvoja proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj, kako bi se prikazala njegova kronologija, razvoj te posljedice u današnjici,

- Deskriptivnim metodama se u ovom radu opisuju osnovni pojmovi, činjenice i procesi proračunskog računovodstva te provodi posmatranje računovodstvenog obuhvata gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna,
- Induktivne i deduktivne metode su korištene kod proučavanja određene literature vezane za gospodarsku djelatnost u sustavu proračuna kako bi se došlo do zaključka o njezinom planiranju, knjigovodstvenom praćenju, zakonskoj regulativi, itd.,
- Nadalje metode analize i sinteze su korištene u istraživačkom dijelu rada, pomoću kojih je istraženo prisustvo gospodarske djelatnosti kod proračunskih korisnika, kako bi se došlo do određenih zaključaka,
- Na posljepku je korištena statistička metoda kod testiranja hipoteza, te pri samoj provedbi statističkog testa hi-kvadrata, koja nam prikazuje odstupanje teorijskih rezultata od statističkih.

## **1.5. Struktura rada**

U ovom potpoglavlju opisan će se struktura rada, koji je podijeljen na sedam poglavlja.

Prvo poglavlje odnosi se na uvodni dio, u kojem je opisan predmet istraživanja, ciljevi istraživanja, hipoteze te metode koje su korištene tijekom istraživanja o gospodarskoj djelatnosti u sustavu proračuna.

Drugi se dio rada odnosi na definiranje pojma proračuna, opisane su vrste i njegova obilježja, razlika između proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S. Također, definira se značaj proračunskog procesa te njegovo planiranje, donošenje, izvršavanje i nadzor državnog proračuna.

Treći dio rada prikazuje povijesni razvoj proračunskog računovodstva i njegovu zakonsku regulativu. Također, dan je pregled računskog plana proračunskog računovodstva, kao i obveznih poslovnih knjiga i knjigovodstvenih isprava te temeljnih financijskih izvještaja u računovodstvu proračuna.

Definicija i obilježja gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna sadržane su u četvrtom poglavlju ovog diplomskog rada, gdje se pobliže objašnjava koje su to djelatnosti koje proračunski korisnici smiju obavljati uz svoju temeljnu djelatnost, na koji način ih je potrebno iskazivati, kojih se zakona i procedura potrebno pridržavati. Također, definira se u kojim slučajevima proračunski korisnici mogu postati obveznici poreza na dodanu vrijednost ili obveznici u sustavu poreza na dobit.

Peto poglavlje rada obrađuje empirijsko istraživanje o gospodarskoj djelatnosti u sustavu proračuna, gdje je potrební uzorak za istraživanje prikupljen na temelju anketiranja proračunskih korisnika na području Hrvatske.

Šesto se poglavlje odnosi na samu analizu empirijskog istraživanja u obliku kritičkog osvrtá.

Zaključno poglavlje je sedmo poglavlje, u kojem se iznose zaključne misli o cjelokupnoj tematici ovog diplomskog rada.

## **2. OBILJEŽJA PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH PROCESA U REPUBLICI HRVATSKOJ**

Značajan segment države i društva Republike Hrvatske predstavlja javni sektor, a njegova veličina i struktura ograničena je nizom ekonomskih, socijalnih, političkih i drugih faktora. Financiranje javnih potreba proračunom podrazumijeva niz proračunskih procesa i postupaka, te slijedom navedenog u ovome poglavlju posvetit će se posebna pažnja upravo toj problematici.

### **2.1. Definicija i vrste proračuna**

Za bolje razumijevanje proračunskog računovodstva, potrebno je objasniti obilježja i svrhu samog proračuna. Državni proračun ili budžet je akt kojim se definira i opisuje funkcioniranje države, odnosno to je osnovni instrument podmirenja javnih potreba prikupljenih od javnih i ostalih prihoda državnih institucija. Njegovo utvrđivanje je u nadležnosti Sabora Republike Hrvatske, Vlade Republike Hrvatske, Ministarstva financija, posebice ministra, te drugih ministarstava i agencija (Vašiček i Vašiček, 2016: 29). Najvažniji je financijski instrument države. „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). Odnosi se za određeno proračunsko razdoblje, a najčešće se radi o jednoj fiskalnoj godini i vrijedi za donešenu godinu.

Sustav proračuna pojedine države odraz je obilježja te države, počevši od političkog uređenja, teritorijalnih (regionalnih) obilježja, povijesnog naslijeđa, gospodarskog razvoja, itd. Teško je uspoređivati proračunske sustave zemalja, jer su specifični za pojedinu zemlju i ne mogu se nekritički primijeniti u drugoj zemlji. U svim državama sustav proračuna je područje u kome postoji visoka stopa normativizma, što se može uočiti kroz velik broj zakona, propisa i drugih normativnih akata. Aktima se detaljno propisuju postupci, načini, metode djelovanja, ovlasti, ograničenja, prava i dužnosti svih subjekata sustava proračuna (Vašiček i Vašiček, 2016: 30).

U sustavu opće države razlikuje se nekoliko vrsta proračunskih dokumenata ovisno o razini vlasti koja priprema i donosi proračun (Vašiček i Vašiček, 2016: 71):

- Državni proračun
- Proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave:
  - o Županijski proračun
  - o Gradski i općinski proračun
- Financijski plan proračunskog korisnika i izvanproračunskog korisnika.

Polazne osnove državnog proračuna u Republici Hrvatskoj dane su Zakonom o proračunu te izmjenama i dopunama Zakona o proračunu kojima je uređeno planiranje, izrada, donošenje i izvršenje proračuna, upravljanje javnim dugom, zaduženje i jamstvo u javnom sektoru te druga pitanja u vezi upravljanja javnim financijama (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15, čl. 1). „Odredbe Zakona o proračunu odnose se na državni proračun i proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunske korisnike državnog proračuna i proračunske korisnike proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave“ (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15).

Prema zakonskom okviru proračun se sastoji od dva dijela (Vašiček i Vašiček, 2016: 71-74):

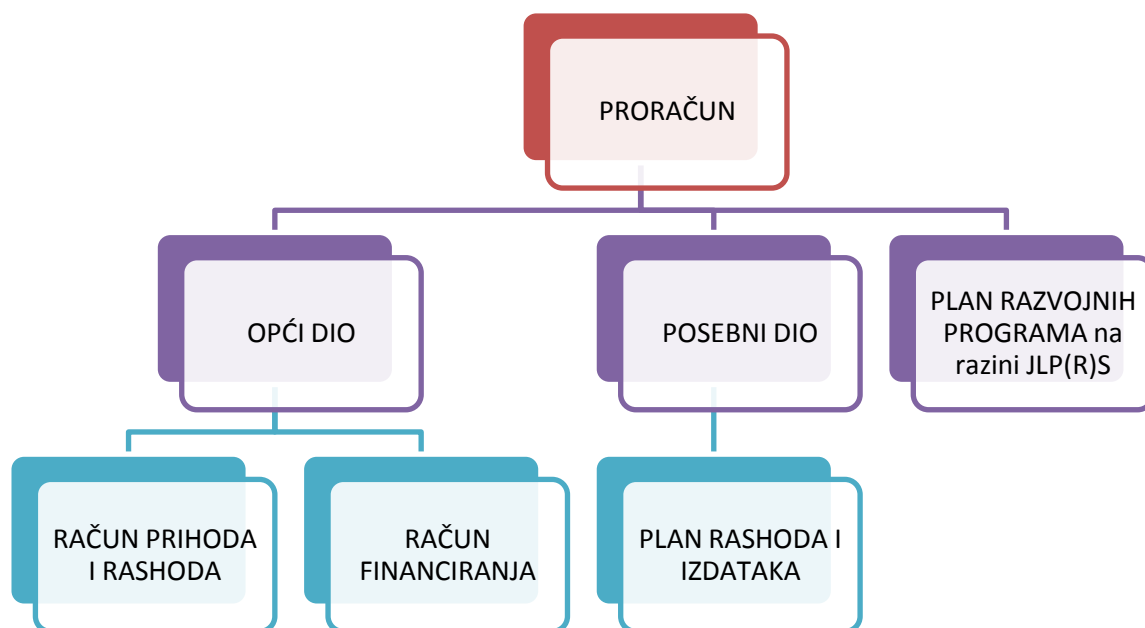
Opći dio proračuna sadrži račun prihoda i rashoda, koji prikazuje njihovu ukupnost te ukazuje na razinu deficita ili suficita, te račun financiranja u kojem se iskazuju primici od financijske imovine i zaduživanja te izdaci za financijsku imovinu i otplatu kredita i zajmova.

Posebni dio proračuna sadrži rashode i izdatke raspoređene po proračunskim korisnicima, programima i vrsti rashoda i izdataka. Prikazuje proračunsku potrošnju prema tri klasifikacije: organizacijska, programska i ekonomska te prema izvorima financiranja kojima se prati potrošnja određenih rashoda.

Osim toga, u višegodišnjem planskom okviru na razini državnog proračuna donose se strateški planovi, a na razini lokalnih jedinica planovi razvojnih programa, koji sadrži ciljeve i prioritete razvoja JLP(R)S povezane s programskom i organizacijskom klasifikacijom proračuna.

Sažeti prikaz navedenoga može se dočarati na sljedeći način (Slika 1).

Slika 1: Struktura proračuna



Izvor: Samostalna izrada autora prilagođena prema Zakonu o proračunu (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15)

## 2.2. Proračunski korisnici

Prema Pravilniku o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S te o načinu vođenja registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika „proračunski korisnici su državna tijela, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu“ (NN 128/09, 142/14 i 23/19). Dok se izvanproračunskim korisnicima smatraju izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno JLP(R)S ima ključni utjecaj na upravljanje (Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika te o načinu vođenja registra..., NN 128/09, 142/14 i 23/19).

Proračunski korisnici državnog proračuna u smislu spomenutog Pravilnika jesu oni korisnici (NN 128/09, 142/14 i 23/19, članak 4., stavak 1.):

- čiji je osnivač Republika Hrvatska,
- koji ostvaruju prihode iz državnog proračuna i/ili temeljem javnih ovlasti, zakona i drugih propisa, pri čemu ti prihodi iznose 50 posto ili više od ukupnih prihoda, te
- koji su navedeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Proračunski korisnici proračuna jedinica JLP(R)S-a jesu oni korisnici (NN 128/09, 142/14 i 23/19, članak 4., stavak 2.):

- čiji je osnivač JLP(R)S,
- kojima je izvor prihoda proračun JLP(R)S-a u iznosu od 50 posto ili više, te
- koji su navedeni u Registru.

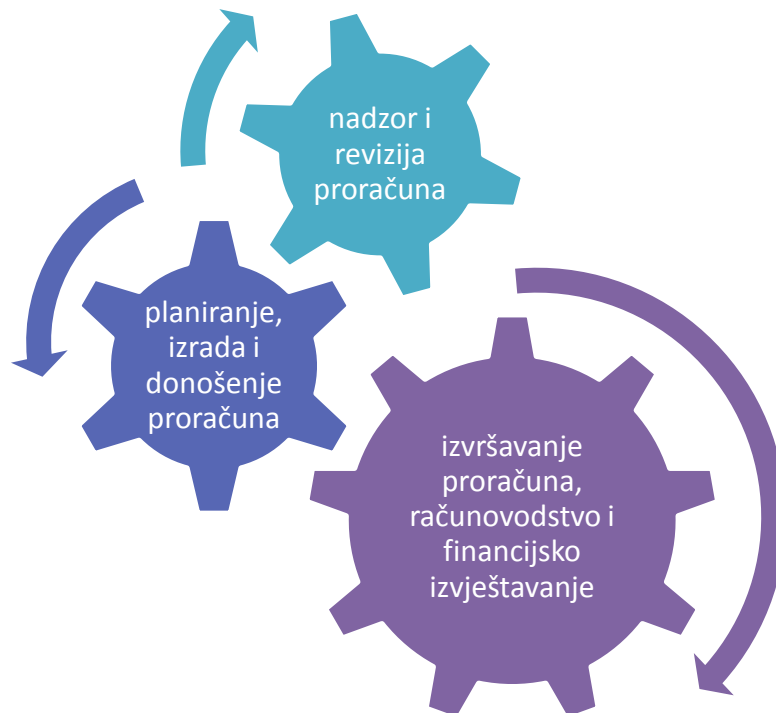
Prema zadnje objavljenim službenim podacima (na dan 17.06.2020.) dostupnim na Internet stranici Ministarstva financija, u Republici Hrvatskoj registrirano je 3114 proračunskih korisnika proračuna JLP(R)S, 597 proračunskih korisnika državnog proračuna, zajedno s državnim proračunom, 18 izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i 20 izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S.

### **2.3. Proračunski procesi**

Kao što je ranije spomenuto u prethodnom poglavlju rada, proračun je mehanizam upravljanja državom koji je iznimno važan za svako gospodarstvo i stanovništvo zemlje. Proračun je rezultat proračunskog procesa, čijim su se razvojem razvile proračunske funkcije koje najbolje opisuju što je proračun i čemu služi. Proračunski proces je splet međusobno usklađenih odnosa između različitih sudionika, a svaki od njih ima određenu ulogu. Važan je zbog toga što se odluke o načinu prikupljanja i trošenja javnog novca donose tijekom pripreme i prihvaćanja proračuna (Bratić, 2010: 123-125).

Proračunski ciklus odvija se određenom dinamikom tako da se u pojedinim razdobljima godine događaju pojedine faze proračunskog ciklusa. Sljedeća slika 2. prikazuje životni vijek proračuna kroz tri faze izrade:

Slika 2: Faze proračunskog ciklusa



Izvor: Vašiček i Vašiček, 2016: 33

### 2.3.1 Planiranje, izrada i donošenje proračuna

Ne postoji jedinstveni pristup planiranja proračuna, čak i kod usvajanja sličnih modela između država oni mogu biti različiti u implementaciji. Ovisno o pristupu koji se koristi prilikom planiranja proračuna, možemo razlikovati nekoliko vrsta (Vašiček i Vašiček, 2016: 34-35);

- *linijski proračun* - najmanje razvijen oblik pripreme i planiranja proračuna u njemu se specificira koliko će se potrošiti na svaku pojedinu stavku koju troši proračunski korisnik. Najjednostavniji je za izradu, ali pruža i najmanje informacija,



- *proračun po programima* - usredotočen je na rezultate svakog programa i omogućava njihovo mjerenje kao i mjerenje odnosa troškova i koristi programa čime olakšava prepoznavanje učinkovitije raspodjele sredstava,
- *proračun na temelju učinka* – često se koristi naizmjenično s programskim proračunom. Kod proračuna na temelju učinka naglasak se stavlja na klasifikacijsku aktivnost države po funkcijama i programima, pokazatelje učinka, troškova u odnosu na outpute, a u skladu s političkim ciljevima vlada i za potrebu efikasne alokacije sredstava.

U Republici Hrvatskoj je sve do 2003. godine bio na snazi način izrađivanja linijskog proračuna. Donošenjem Zakona o proračunu iz 2003. godine, uvedeno je programsko planiranje, a 2008. godine i strateško planiranje. Povezivanje strateškog i programskog planiranja mora biti metodološki i vremenski usklađeno, a poveznica su pokazatelji uspješnosti. Zakonom o proračunu iz 2003. godine propisane su i proračunske klasifikacije koje su omogućile lakše praćenje prihoda i rashoda, raspored sredstava između državne i lokalne razine te pružanje više informacija i mjerenje učinkovitosti i svrsishodnosti državnih tijela u realizaciji programa (Vašiček i Vašiček, 2016: 34-35).

Prvi korak u procesu pripreme proračuna Republike Hrvatske ima Ministarstvo financija u suradnji s drugim tijelima državne uprave nadležnim za razvojnu strategiju i koordinaciju fondova Europske unije, koji sredinom ožujka sastavlja uputu za izradu strateških planova te ju šalje ministarstvima. Ministarstva i druga državna tijela izrađuju strateške planove, za razdoblje od tri godine, i dostavljaju ih Ministarstvu financija. Zatim na temelju izrađenih strateških planova Ministarstvo financija u suradnji s drugim tijelima državne uprave izrađuje strategiju vladinih programa, za razdoblje od tri godine, koju dalje predaje Vladi RH. Na temelju donesenih strategija vladinih programa, Ministarstvo financija izrađuje nacrt smjernica ekonomske i fiskalne politike za trogodišnje razdoblje. Taj nacrt predlaže Vladi RH koja ih treba odobriti i donijeti smjernice do sredine lipnja. Na osnovi smjernica Vlade, Ministarstvo financija dostavlja ministarstvima i drugim državnim tijelima Upute za izradu prijedloga državnog proračuna. Upute trebaju biti dostavljene do 15. kolovoza. Proračunski korisnici i nadležna ministarstva moraju dostaviti usklađene prijedloge financijskih planova. U daljnjem procesu, Ministarstvo financija izrađuje nacrt

proračuna za proračunsku godinu i projekciju za sljedeće dvije godine te ih 15. listopada dostavlja Vladi RH, koja ih mora do 15. studenog potvrditi te dostaviti Saboru na donošenje. Proračun mora biti izglasan najkasnije do 31. prosinca kako bi se mogao početi primjenjivati od 1. siječnja kada počinje druga faza proračunskog procesa (Vašiček i Vašiček, 2016: 39).

Opisana procedura pripreme, izrade i izglasavanja državnog proračuna vrijedi i za proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, s nužnim razlikama u rokovima za izvršavanje pojedinih faza i subjektima u izradi proračuna (Vašiček i Vašiček, 2016: 39).

### 2.3.2 Izvršavanje proračuna

Nakon što je proračun izglasan slijedi druga faza a to je izvršavanje proračuna. Ona se odnosi na ostvarivanje prihoda i izvršavanje rashoda utvrđenih proračunom. Usvojen proračun, za proračunsku godinu, karakterizira okvir potrošnje, a brigu o izvršavanju proračuna preuzimaju sva ministarstva i tijela državne vlasti u okvirima svoje nadležnosti.

Proračun se izvršava na mjesečnoj razini, vodeći računa o dinamici ostvarivanja proračunskih prihoda jer se trošiti mogu samo ona sredstva koja su raspoloživa te ona utječu i na dinamiku rashodovanja proračunskih sredstava. Proračunski izdaci po pojedinim namjenama smiju se kretati do visine utvrđene proračunom (Savi 2017: 9). Jedno od važnih uloga u izvršavanju proračuna i kontroli korištenja proračunskih sredstava ima Državna riznica. Pojam državne riznice odnosi se na tijelo (ministarstvo) koje je nadležno za obavljanje poslova ubiranja i raspodjele javnog novca, odnosno ona povezuje javne prihode i rashode u cjelinu. Princip je jednog jedinstvenog novčanog računa preko kojeg se obavljaju sve financijske transakcije državnog proračuna. Cilj koji se želi postići sustavom riznice je racionalizacija u upravljanju javnim novcem, a ne oduzimanje prava na raspolaganje proračunskim sredstvima (Vašiček i Vašiček, 2016: 42).

Definirana kao sustav prikupljanja i trošenja javnog novca državna riznica prvotno ima funkciju upravljanja javnim novcem na način da (Vašiček i Vašiček, 2016: 41):

- dnevno upravlja likvidnošću države,
- upravlja novcem koji je prikupljen u državni proračun, a trenutno nije potreban za izmirenje tekućih izdataka,
- upravlja javnim dugom,
- omogućuje planiranje i izvršenje proračuna u cjelini tako da preuzima sve novčane tokove, te
- ustrojava odgovarajući sustav informiranja.

U Republici Hrvatskoj, riznica je organizacijska jedinica Ministarstva financija i kao takva za poslove iz svog djelokruga odgovorna je ministru financija. Jedinostveni račun državne riznice vodi se kod Hrvatske narodne banke, a Ministarstvo financija je odgovorno za evidentiranje svih transakcija putem glavne knjige riznice. Financijska agencija je informatička podrška riznice i ona koja obavlja usluge platnog prometa. Cjelovito sagledano možemo reći da sustav državne riznice predstavlja most između javnih prihoda i javnih rashoda u sustavu proračuna (Vašiček i Vašiček, 2016: 43).

### 2.3.3 Nadzor i revizija u sustavu proračuna

Kao što smo mogli uočiti u prethodnim poglavljima rada, procedura pripreme, donošenja i izvršenja proračuna vrlo je kompleksna pa je iz navedenih razloga potrebno osigurati zakonito, namjenski i učinkovito prikupljanje sredstva. Zbog transparentnosti i cjelovitog izvještavanja domaće i međunarodne javnosti o proračunskoj potrošnji, javlja se potreba za stvaranjem učinkovitog nadzora nad prikupljanjem i trošenjem sredstava iz proračuna. Nadzor se vrši u svakoj pojedinoj fazi ciklusa, a kojemu je osnovni cilj ocjenjivanje pravilnosti obavljanja djelatnosti i otklanjanje uočenih nepravilnosti.

Nadzor proračuna u Republici Hrvatskoj organiziran je kroz (Vašiček i Vašiček 2016: 49-62):

- državnu reviziju – eksterni je nadzor proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj. Za svoj rad odgovorna je Hrvatskom saboru, te se obvezno obavlja jednom godišnje.
- proračunski nadzor – to je naknadni i inspeksijski nadzor. Provodi ga ustrojstvena jedinica Državne riznice Ministarstva financija, prema kojima je on inspeksijski nadzor zakonitosti, svrhovitosti i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava.
- unutarnju reviziju – obavlja ju osoba s posebnim statusom u organizaciji s ciljem dodatnog poboljšanja aktivnosti organizacije. Neovisna je i objektivna procjena sustava unutarnjih kontrola te davanje stručnog mišljenja i preporuka za poboljšanje djelotvornosti procesa, te praćenja provođenja preporuka.
- sustav financijskog upravljanja i kontrole - kontrolu provode voditelji određene aktivnosti koja se kontrolira te je to obveza svih korisnika proračuna koja bi trebala pridonijeti unapređenju upravljačkih procesa u javnom sektoru.

Nadzor nad izvršenjem proračuna temelji se na računovodstvenim podacima koji se prezentiraju u obliku financijskih izvještaja. Izvješće o izvršenju proračuna Ministarstvo financija dostavlja Vladi, a Vlada nakon što ga potvrdi predaje Saboru. Izvješće kao takvo, prema Zakonu o proračunu mora sadržavati (Vašiček i Vašiček, 2016: 50):

- prikaz ukupnih prihoda i primitaka te rashoda i izdataka na razini odjeljka ekonomske klasifikacije,
- posebni dio proračuna po organizacijskoj i programskoj klasifikaciji na razini odjeljka ekonomske klasifikacije,
- izvještaj o zaduživanju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala,
- izvještaj o korištenju proračunske zalihe,
- izvještaj o danim državnim jamstvima i izdacima po državnim jamstvima,
- obrazloženje ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka,
- obrazloženje makroekonomskih pokazatelja.

Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna uz sadržaj iz prethodno navedenih točaka obuhvaća i (Vašiček i Vašiček, 2016: 50):

- izvršenje financijskih planova izvanproračunskih korisnika na razini odjeljka ekonomske klasifikacije,
- obrazloženje ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka izvanproračunskih korisnika,
- deficit općeg proračuna.

Proračunski ciklus se završava nadzorom izvršenja i revizijom proračuna. Njime se osigurava pouzdanost podataka, koji se referiraju na njegovo izvršenje kao i na pružanje podataka koji su potrebni za korekciju.

#### **2.4. Proračunske klasifikacije**

Uspostavljanje sustava klasifikacija u proračunu važno je za konsolidaciju podataka praćenja javnih financija i potrošnje na razini države. Obvezujuća je za sve proračunske i izvanproračunske korisnike državnog proračuna (Vašiček i Vašiček, 2016: 63). Članci 10. i 21. Zakona o proračunu propisuju da je uslijed izrade proračuna i financijskog plana nužno upotrebljavati proračunske klasifikacije (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15). Definirane su kao okvir kojima se iskazuju i sustavno prate prihodi i primici te rashodi i izdaci po nositelju, cilju, namjeni, vrsti, lokaciji i izvoru financiranja. Pravilnikom o proračunskim klasifikacijama propisuju se nazivi klasifikacije, brojčane oznake kao i način njihova međusobnog povezivanja, a pravilnik donosi ministar financija.

Proračunske klasifikacije prema Zakonu o proračunu definiraju se kao (Vašiček i Vašiček, 2016: 63-70):

*Organizacijska klasifikacija* temelji se na organizacijskom ustroju tijela državne uprave i JLP(R)S. Prikazuje međusobno hijerarhijski usklađene i povezane cjeline proračuna i proračunskih korisnika, koje zajednički ostvaruju postavljene ciljeve odgovarajućim materijalnim sredstvima. Najniža organizacijska razina je proračunski korisnik.

*Programska klasifikacija* sadrži glavne programe, programe, aktivnosti i projekte u koje su ugrađeni osnovni ciljevi rada, ljudski i materijalni resursi za istraživanje ciljeva. Program je skup povezanih aktivnosti koje izvršava jedna ili više organizacijskih jedinica zbog postizanja ciljeva za koje je odgovorna. Za aktivnost koja je sastavni dio programa nije unaprijed utvrđeno vrijeme trajanja, za razliku od projekta koji se planira jednokratno te može biti tekući ili kapitalni. Program koji će biti uključen u proračun ili financijski plan treba biti definiran nazivom, opisom, zakonskom osnovom za njegovo utvrđivanje, potrebno je navesti potrebna sredstva za provođenje, broj djelatnika, procjena rezultata te mogućnost nepredviđenih rashoda i rizika. Svaka organizacijska jedinica odgovorna je o programima unutar svog područja odgovornosti.

*Funkcijska klasifikacija* je klasifikacija rashoda u skladu s njihovom namjenom koja služi za statističke potrebe, mogućnost praćenja trendova u državnim rashodima te usporedbu među zemljama o učešću države u nekim ekonomskim i socijalnim funkcijama. Dijeli posebni dio proračuna, koji sadrži rashode i izdatke, prema namjeni na deset osnovnih kategorija, dvije glavne hijerarhijske razine te analitičku razinu.

Sljedeća tablica 1. prikazuje deset osnovnih kategorija funkcijske klasifikacije.

*Tablica 1.: Funkcijska klasifikacija*

<b>Funkcija 01</b>	Opće i javne službe, rashodi općih i javnih službi
<b>Funkcija 02</b>	Obrana
<b>Funkcija 03</b>	Javni red i sigurnost
<b>Funkcija 04</b>	Ekonomski poslovi
<b>Funkcija 05</b>	Zaštita okoliša
<b>Funkcija 06</b>	Usluge unapređenja stanovanja i zajednice
<b>Funkcija 07</b>	Zdravstvo
<b>Funkcija 08</b>	Rekreacija, kultura i religija
<b>Funkcija 09</b>	Obrazovanje
<b>Funkcija 10</b>	Socijalna zaštita

Izvor: Samostalna izrada autora prema Vašiček i Vašiček, 2016: 66

*Ekonomska klasifikacija* razvrstava prihode i primitke po prirodnim vrstama te rashode i izdatke prema ekonomskoj namjeni u pet hijerarhijskih razina; razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune. Naziva se Računski plan proračuna i dio je proračuna i financijskog plana proračunskog korisnika kojega ćemo detaljnije obraditi u poglavlju 3.3. ovog rada.

*Lokacijska klasifikacija* prikazuje rashode i izdatke prema teritorijalno definiranim cjelinama Republike Hrvatske, a to su županije, gradovi i općine. Lokacijska klasifikacija prvenstveno ima statističku ulogu radi praćenja određenih fiskalnih pokazatelja i podataka po određenim područjima.

*Izvori financiranja* obuhvaćaju prihode i primitke iz kojih se podmiruju rashodi i izdaci određenih vrsta i utvrđenih namjena. Izvori financiranja podijeljeni su u dvije razine, tj. razrede i skupine u koje se ubrajaju opći prihodi i primici, doprinosi, vlastiti prihodi, prihodi za posebne namjene, pomoći, donacije, prihodi od prodaje ili zamjene nefinancijske imovine i naknade s naslova osiguranja te namjenski primici od zaduživanja.

### **3. RAZVOJ, OBILJEŽJA I ZAKONSKI OKVIR PRORAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA**

Kod razmatranja državnog računovodstva, odnosno njegove analize, isti je potrebno sagledati kroz kontekst njegova razvoja. Drugim riječima, potrebno se osvrnuti na njegov razvoj kroz različita razdoblja u različitim društvenim sredinama. U tom smislu, vrlo je važno razumijevanje značaja i uloge proračunskog računovodstva danas, kao i poznavanje razvoja proračunskog računovodstva, njegovih obilježja te zakonskog okvira. Slijedom navedenog, u ovome poglavlju posebna pažnja posvećuje se upravo toj problematici.

#### **3.1. Razvoj proračunskog računovodstva**

Prije samog prikaza razvoja proračunskog računovodstva, važno je napomenuti da je temeljna razlika u odnosu na računovodstvo poduzetnika, to što proračunsko računovodstvo nije osnovano zbog ostvarenja dobiti kao osnovnog cilja poslovanja. Iz navedenog razloga proračunsko računovodstvo mora prikazivati potpune i pouzdane informacije o svim aspektima javne potrošnje. Sličnosti između navedenih računovodstava su primjena sustava dvojnog knjigovodstva, vođenje osnovnih i pomoćnih knjiga i analitičkih evidencija, izrada temeljnih financijskih izvještaja no o tome ćemo detaljnije u nastavku rada.

Sami počeci državnog računovodstva u Hrvatskoj naziru se iz razdoblja proglašenja suverenosti i samostalnosti Hrvatske. U tom razdoblju započinje uspostava suvremenog i učinkovitog sustava javnog financiranja, a time i donošenje Zakona o proračunu. Prvi Zakon o proračunu u Republici Hrvatskoj donesen je 1994. godine, kada započinje izgradnja novog proračunskog sustava Republike Hrvatske, a sukladno tome i novog računovodstvenog sustava proračunskog računovodstva.

Značajnije promjene koje su se uvodile u hrvatski proračunski sustav tijekom 2001. i 2002. godine, obilježavalo je napuštanje novčane osnove i uvođenje modificirane obračunske osnove. Nekadašnje dvije glavne knjige spojene su u jednu, računski plan se izmijenio u skladu sa zahtjevima ekonomske klasifikacije koje osiguravaju



transparentnost i međunarodnu usporedivost poslovanja države i njezinih jedinica (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2018: 1).

Prelaskom s računovodstva novčanog tijeka na računovodstvo modificiranog nastanka događaja, računovodstvo dobiva znatno aktivniju ulogu u proračunskim procesima i više ne odgovara samo na pitanje što je plaćeno, već i kolika je državna potrošnja, jesu li aktivnosti pojedinih subjekata i države u cijelosti izvršene s uspjehom, je li rezultat aktivnosti održivi razvoj, itd. Također, takvom novom računovodstvenom sustavu promijenjen je i prilagođen analitički okvir financijskog izvještavanja (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2018: 1).

Kao što je već spomenuto, proračunski računovodstveni sustav temelji se na modificiranom načelu nastanka događaja, čije su osnovne značajke propisane Pravilnikom o računovodstvu na način da se (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2018: 24):

- ne iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine,
- ne iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine,
- prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti,
- rashodi se priznaju na temelju nastanka događaja i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti, rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje,
- za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi i rashodi.

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu definiraju se knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizacija knjigovodstva, sadržaj računa Računskog plana i druga područja koja se odnose na proračunsko računovodstvo (NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19). Kroz godine je više puta izmijenjen i nadopunjen, no njegova prvotna osnova pravila i metodologija se nisu promijenile, značajnije promjene desile su se samo u računima Računskog plana. Zadnje dopune

Pravilnika objavljene u Narodnim novinama bile su u posljednjem kvartalu 2019. godine, dodavanjem novog stavaka koji glasi da se sukladno pravilima statističke metodologije Europske unije za potrebe računovodstvenih i drugih proračunskih evidencija i izvještaja, izvanproračunskim korisnikom smatra Hrvatski zavod za zapošljavanje (Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, NN 126/19).

Možemo zaključiti da je sustav proračunskog računovodstva prošao razvojni put od primjene fondovskog računovodstva i modificirane novčane osnove do danas aktualne modificirane obračunske osnove. Potreba za daljnjim usklađivanjem s međunarodnim i europskim standardima financiranja i statističkog izvještavanja Republike Hrvatske kao punopravne članice Europske unije, ukazuje da se i postojeći model treba dalje nadograđivati u pravcu primjene punog nastanka događaja (Vašiček, 2016: 126).

### **3.2. Zakonska regulativa**

„Proračunsko računovodstvo je računovodstveni sustav koji se odnosi na knjigovodstveno praćenje, analiziranje i izvještavanje o poslovnim događajima proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika“ (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15). Temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, načelu urednog knjigovodstva, te načelu dvojnog knjigovodstva. Pod općeprihvaćenim računovodstvenim načelima podrazumijeva se: točnost, istinitost, pouzdanost i pojedinačno iskazivanje poslovnih događaja, te međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15).

Odredbe Zakona o proračunu odnose se na sve pravne subjekte unutar opće države, a to su (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 13):

- državni proračun,
- proračunski korisnici državnog proračuna,
- izvanproračunski fondovi,

- proračuni jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave i njihovi proračunski korisnici,
- zdravstvene ustanove javnog sektora.

Aktualni sustav računovodstva proračuna uređen je nizom propisa od kojih se ističu sljedeći (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 12-13):

- Zakon o proračunu (NN 87/08, 136/12, 15/15),
- Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, i 126/19),
- Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18 i 126/19),
- Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika te o načinu vođenja registra... (NN 128/09, 142/14 i 23/19),
- Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika,
- Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10, 120/13 i 1/20).

Obveznici primjene računovodstva proračuna uz spomenute najčešće Zakone i Pravilnike u svom svakodnevnom poslovanju i izvještavanju moraju koristiti i druge razne uredbe, pravilnike i ostale podzakonske akte.

### **3.3. Računski plan proračuna**

Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu, sukladno članku 21., definirano je da su „Računskim planom proračuna utvrđene brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode/primitke i rashode/izdatke“ (NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19).

Računski plan je podloga i analitički okvir za praćenje svih faza proračunskog ciklusa, a računi su razvrstani na razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune. Osnovni računi mogu se prema potrebama raščlanjivati na analitičke i podanalitičke račune. Računski plan sadrži 10 razreda, a raščlanjivanje osnovnih računa obavlja se po dekadnom sustavu. Obveznici primjene moraju primjenjivati propisane račune,

odnosno ne smiju otvarati svoje osnovne račune, već mogu samo raščlanjivati pojedini propisani osnovni račun prema svojim potrebama. Sadržaj računskog plana postavljen je vrlo široko, a njegova namjera u oblikovanju je da se omogući obrada podataka za izvještavanje i na obračunskoj i novčanoj osnovi. Razredi računskog plana 3, 4, 6 i 7 prikazuju nam razrede uspješnosti; 5 i 8 se odnose na razrede financiranja; 0, 1, 2, i 9 su razredi stanja; te razredi izvanbilančnih skupina su 99. Oni sadrže stavke koje su vezane, ali nisu uključene kategorije (Vašiček i Vašiček, 2016: 180-181).

Na sljedećoj slici 2. prikazana je osnovna struktura Računskog plana.

*Slika 3: Osnovna struktura Računskog plana proračunskog računovodstva*

RAZRED 0	• Nefinancijska imovina
RAZRED 1	• Financijska imovina
RAZRED 2	• Obveze
RAZRED 3	• Rashodi poslovanja
RAZRED 4	• Rashodi za nabavu nefinancijske imovine
RAZRED 5	• Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova
RAZRED 6	• Prihodi poslovanja
RAZRED 7	• Prihodi od prodaje nefinancijske imovine
RAZRED 8	• Primici od financijske imovine i zaduživanja
RAZRED 9	• Vlastiti izvori

Izvor: Samostalna izrada autora prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, članak 22.

Razredi 0, 1, 2 i 9 su razredi u kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora. Pregled stanja imovine i obveza temelj je za izračunavanje pokazatelja održivosti aktivnosti proračuna i proračunskih korisnika, a to su (Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19):

- financijska neto vrijednost (razlika između financijske imovine i obveza) i
- neto vrijednost (razlika između ukupne imovine i obveza).

Razredi 3, 4, 5, 6, 7, 8 jesu razredi u kojima se prema propisanoj ekonomskoj klasifikaciji prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti (Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19).

### **3.4. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave**

Članak 11., Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu propisuje da se poslovne knjige i knjigovodstvene isprave sastavljaju na hrvatskom jeziku i izražavaju u valutnoj jedinici koja se primjenjuje u Republici Hrvatskoj, odnosno u kunama (NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19).

#### **3.4.1 Poslovne knjige**

Zakon o proračunu propisuje da su poslovne knjige JLP(R)S i proračunskog korisnika dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige. U njih se podaci unose prema unaprijed zadanom računskom planu, te se knjiženje i evidentiranje temelji na vjerodostojnim, istinitim, urednim i prethodno kontroliranim knjigovodstvenim ispravama (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15).

Ministar financija Pravilnikom je propisao vrstu, oblik i sadržaj poslovnih knjiga (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 23):

*Dnevnik* – je knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka.

*Glavna knjiga* – sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih promjena i transakcija nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima.

*Pomoćne knjige* - analitičke knjigovodstvene evidencije stavki koje su u glavnoj knjizi iskazane sintetički i druge pomoćne evidencije za potrebe nadzora i praćenja poslovanja.

Proračunski korisnici i proračun obvezni su voditi i analitička knjigovodstva (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 23):

- dugotrajne nefinancijske imovine - prikazuje se po vrsti, količini i vrijednosti (nabavna i otpisana) te s drugim potrebnim podacima,
- kratkotrajne nefinancijske imovine - prikazuju se zalihe materijala, proizvoda i robe po vrsti, količini i vrijednosti,
- financijske imovine i obveza, i to:
  - o potraživanja i nastalih obveza (po subjektima, računima, pojedinačnim iznosima, rokovima dospelosti, zateznim kamatama i dr.),
  - o primljenih i izdanih vrijednosnih papira i drugih financijskih instrumenata (po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospelosti, stanjima),
  - o potraživanja i obveza po osnovi primljenih i danih zajmova i kredita (po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospelosti, obračunatim kamatama).

Pored navedenih analitičkih knjigovodstava proračun i proračunski korisnici vode (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 23):

- knjigu (dnevnik) blagajni (kunska, devizna, porto i druge),
- evidenciju danih i primljenih jamstava i garancija,
- evidenciju putnih naloga i korištenja službenih vozila,
- knjigu izlaznih računa,
- knjigu ulaznih računa, te
- ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.

U slučaju ako obveznik proračunskog računovodstva izravnim raščlanjivanjem stavki glavne knjige osigura potrebne podatke, tada nije dužan voditi posebne pomoćne knjige i analitičke evidencije. Forma pomoćnih knjiga i evidencija nije propisana, te svaki obveznik ima pravo izabrati za sebe najprimjerenije rješenje. Vode se za fiskalnu godinu koja je jednaka kalendarskoj (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2018: 34).

Poslovne knjige zaključuju se na kraju proračunske godine, te se u roku od 120 dana uvezuju i prema računovodstvenim propisima čuvaju u sljedećim rokovima (Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19):

- *Najmanje 11 godina* - dnevnik i glavna knjiga,
- *Najmanje 7 godina* - pomoćne knjige,

### 3.4.2 Knjigovodstvene isprave

„Knjigovodstvena isprava je pisani ili memorirani elektronički dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni“ (Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19). Knjigovodstvene isprave nisu sve poslovne isprave. Sastavljene su na temelju poslovnog događaja koji je stvarno nastao, te se može izraziti u novčanom obliku i odnosi se na promjenu stanja imovine, obveza, izvora vlasništva, prihoda ili rashoda.

Isprave su vjerodostojne i istinite kada potpuno i istinito prikazuju poslovni događaj, uredne kada se iz njih može utvrditi mjesto i vrijeme njihova sastavljanja i njihov materijalni sadržaj (vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene koju prikazuju). Prije unosa u poslovne knjige moraju biti kontrolirane od strane zakonskog predstavnika ili osobe koju on ovlasti. Kontrola znači provjeru formalne, računске i materijalne ispravnosti isprave (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2018: 37-38).

Knjigovodstvene isprave se čuvaju kao izvorne isprave ili na nositelju elektroničkog zapisa ili nositelju mikrografske obrade, te se čuvaju u sljedećim rokovima, ako drugim propisima nije određen drugi rok (Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19):

- *trajno* – isprave u vezi s plaćama ili analitička evidencija plaća,
- *11 godina* – isprave na temelju kojih se unose podaci u glavnu knjigu i dnevnik,
- *7 godina* – isprave na temelju kojih je izvršen unos u pomoćne knjige.

### 3.5. Temeljni financijski izvještaji

Temeljni financijski izvještaji najznačajniji su izvor računovodstvenih informacija za komuniciranje s korisnicima, odnosno u proračunskom računovodstvu temelj su za prikazivanje podataka o trošenju državnog novca. „Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisuje se oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se sastavljaju te obveza i rokovi njihova podnošenja.“ (NN 03/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18 i 126/19).

Člankom 5., Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 03/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18 i 126/19) definirani su temeljni financijski izvještaji, a to su:

- Bilanca,
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,
- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
- Izvještaj o obvezama.

Financijski izvještaji sastavljaju se za mjesečna razdoblja, odnosno razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja, od 1. siječnja do 30. rujna i za proračunsku godinu. Proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici financijske izvještaje za razdoblja u toku godine čuvaju do predaje financijskih izvještaja za isto razdoblje sljedeće godine, a godišnje financijske izvještaje čuvaju trajno i u izvorniku (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 03/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18 i 126/19).

Bilješke uz financijske izvještaje su dopuna podataka koje mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane, te su obvezni sastavni dio financijskih izvještaja. Trebaju biti prezentirane sustavno, te je svaku stavku u izvještaju potrebno povezati određenom oznakom s informacijama o istoj u bilješkama (Vašiček i Vašiček, 2016: 174).



Obvezne Bilješke uz Bilancu jesu (Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 03/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18 i 126/19, članak 14.):

- popis ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke, sporovi na sudu koji su u tijeku i slično),
- popis sudskih sporova u tijeku.

## **4. GOSPODARSKA DJELATNOST U SUSTAVU PRORAČUNA**

Proračuni i proračunski korisnici zakonski na tržištu mogu sudjelovati s isporukom određenih gospodarskih djelatnosti, no njihova prvobitna namjena nije organizirana zbog obavljanja takvih poslova. Detaljnija definicija, ciljevi, tijek i struktura analiziraju se u ovome poglavlju, čime se stvara teorijska osnova za provedbu konkretnijeg empirijskog istraživanja gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna u narednom poglavlju rada.

### **4.1. Definicija i obilježja gospodarske djelatnosti**

Zakon o proračunu, proračunskim korisnicima dozvoljava obavljanje gospodarske djelatnosti, ali se poslovi od obavljanja vlastite djelatnosti ne mogu financirati iz proračuna. Zakon o porezu na dodanu vrijednost u članku 6. definira gospodarsku djelatnost i kaže da je „gospodarska djelatnost svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću smatra se i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda“ (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19). Stavak 3. istog članka govori da u gospodarsku djelatnost ulaze osnovne i sporedne djelatnosti. Pod sporedne djelatnosti misli se na djelatnosti koje se obavljaju uz osnovnu djelatnost ali nije bitna njihova trajnost. Gospodarskom djelatnošću smatra se i prodaja predmeta imovine ako su ti predmeti bili dio otuđiteljeve gospodarske djelatnosti (Zakon o PDV-u, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19).

Proračuni i proračunski korisnici mogu obavljati neke poslove na tržištu i temeljem toga ostvarivati prihode, a nazivamo ih još vlastitim prihodima. Vlastita djelatnost obuhvaća poslovanje na tržištu i ne financiranje iz proračuna, što znači da je proračun odnosno proračunski korisnik samostalno organizirao posao te za njegovo izvršavanje ne upotrebljava proračunska sredstva. To su na primjer poslovi iznajmljivanja prostora i opreme, izdavanje lista, fotokopiranje, dodatno učenje stranih jezika, ples i slično i koriste se najčešće za pokriće rashoda gospodarske

djelatnosti, ali se više ostvarenim prihodima u toku jedne godine mogu pokrivati i svi ostali rashodi. Zakonom je utvrđeno da se njihovo korištenje definira donošenjem financijskog plana, tj. proračuna, a ukupan iznos se uplaćuje u proračun.

„Od 2015. godine, u državnom proračunu se prikazuju vlastiti prihodi te namjenski prihodi i primici proračunskih korisnika, koji su godišnjim zakonima o izvršavanju državnog proračuna izuzeti od uplate na račun državnog proračuna, kao i rashodi koji se njima financiraju. Sukladno Zakonu o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2019. godinu, to se u 2019. odnosi na proračunske korisnike u visokom obrazovanju, javne institute, Sveučilišni računski centar (SRCE), Leksikografski zavod Miroslav Krleža, Nacionalnu i sveučilišnu knjižnicu, proračunske korisnike u pravosuđu-sustavu izvršenja sankcija, ustanove u socijalnoj skrbi, kulturi i zdravstvu, nacionalne parkove, parkove prirode, Agenciju za elektroničke medije, Hrvatsku agenciju za civilno zrakoplovstvo, Hrvatsku energetske regulatornu agenciju, Hrvatsku regulatornu agenciju za mrežne djelatnosti te na prihode od pruženih usluga u diplomatsko-konzularnim predstavništvima Republike Hrvatske u inozemstvu“ (Državni ured za reviziju, 2019.).

Prihodi od prodaje proizvoda, roba i usluga koje proračuni i proračunski korisnici ostvare na tržištu evidentiraju se na podskupini računa 661, pod nazivom prihodi od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga. Naziv navedenog računa promijenjen je 2011. godine, a spomenuti prihodi evidentiraju se na sljedećim odjeljcima (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2018: 272):

6614 – Prihodi od prodaje proizvoda i robe i

6615 – Prihodi od pruženih usluga.

Prihodi od prodaje proizvoda, robe i usluga smatraju se (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2018: 273):

- Prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine koje ostvaruju proračunski korisnici,
- Prihodi od ugostiteljskih usluga proračunskih korisnika,
- Prihodi od fotokopiranja,
- Prihodi od sponzorstva, itd.

Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga uplaćuju se u proračun, no ako nisu iskorišteni u prethodnoj godini moguće ih je prenositi u proračun za tekuću proračunsku godinu. Stavci 3 i 4. Članka 52. Zakona o proračunu govore da u slučaju ako su „prihodi uplaćeni u nižem opsegu nego što je iskazano u državnom proračunu, korisnik može preuzeti i plaćati obveze samo u visini stvarno uplaćenih, odnosno raspoloživih sredstava. Uplaćeni i preneseni, a manje planirani vlastiti prihodi mogu se izvršavati iznad iznosa utvrđenih u proračunu, a do visine uplaćenih, odnosno prenesenih sredstava.“ (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15). Prihodi od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga ne smatraju se klasičnim namjenskim prihodima i njihovo korištenje je propisano spomenutim člankom 52. Zakona o proračunu.

Zakonom o izvršavanju državnog proračuna određuje se izuzeće od obveze uplate vlastitih prihoda u proračun (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15). Do sada je navedeno izuzeće bilo povezano s izuzećem od planiranja prihoda u proračun, no Državni ured za reviziju u svojim preporukama ukazuje kako mogućnost izuzeća od uplate vlastitih prihoda proračunskih korisnika u nadležni proračun ne isključuje obvezu njihova planiranja u proračunu.

Lokalni proračuni i njihovi korisnici postupaju u skladu s odlukama i uputama o izvršavanju lokalnih proračuna, te s toga jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave mogu Odlukama o izvršavanju propisati izuzeće od obveze uplate tih prihoda u lokalni proračun za tekuću proračunsku godinu. U slučaju da jedinice nisu propisale navedeno izuzeće obvezni su ostvarene vlastite prihode uplaćivati u proračun u cijelosti. Također, javljaju se još nekoliko mogućnosti (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 194):

- korisnici lokalnih proračuna ostvarene vlastite prihode naplaćuju na svoj račun novčanih sredstava i koriste ih za financiranje planiranih rashoda,
- ako lokalni proračun odluči da se dio vlastitih prihoda uplaćuje u nadležni proračun, ta sredstva se moraju koristiti za financiranje rashoda korisnika u okviru jedne djelatnosti (temeljem solidarnosti),
- nije isključena ni analogija državnog proračuna da se vlastiti prihodi uplaćuju na račun lokalnog proračuna pa se vraćaju korisnicima.

U slučaju izuzeća od obveze uplate vlastitih prihoda na račun proračuna jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave postavlja se pitanje kada i na koji način treba u poslovnim knjigama jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave knjižiti prihode i rashode proračunskih korisnika koji se financiraju iz tih izvora financiranja, na temelju kojih dokumenata, odnosno kako uključiti podatke o vlastitim i namjenskim prihodima proračunskih korisnika u polugodišnji konsolidirani financijski izvještaj JLP(R)S-a. Obzirom da na žiro račun JLP(R)S-a neće biti uplaćeni vlastiti prihodi koje ostvaruju proračunski korisnici, ta se sredstva ne bi trebala niti evidentirati u poslovnim knjigama. Isto tako, kako sa žiro računa JLP(R)S-a neće biti plaćanja obveza proračunskih korisnika iz sredstava ostvarenih iz vlastitih i namjenskih prihoda proračunskih korisnika, nema osnove ni za unos tih podataka u poslovne knjige JLP(R)S-a. Proračunski korisnici ostvaruju vlastite prihode i troše ta sredstva i podmiruju obveze preko svojih žiro računa, ne predstavljaju poslovne promjene za nadležne JLP(R)S-e, pa se one ne bi smjele niti iskazivati kao poslovne promjene u poslovnim knjigama JLP(R)S-a (Bičanić 2016.).

Također, kao što je Bičanić (2016.) primijetila, kada bi jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave imale uređeno poslovanje preko jedinstvenog računa riznice, tada bi se vlastiti prihodi proračunskih korisnika uplaćivali i trošili s jedinstvenog računa proračuna. U slučaju uplaćivanja vlastitih prihoda proračunskih korisnika preko jedinstvenog računa proračuna, prihodi bi se morali evidentirati i u poslovnim knjigama proračuna.

U oba slučaja, u konsolidiranom izvještaju jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave bit će vidljivi podaci o ostvarenim vlastitim prihodima i rashodima koji se odnose na trošenje tih sredstava. Konsolidirani financijski izvještaji JLP(R)S-a mogu biti podloga za izvještaj o izvršenju JLP(R)S-a u kojem također treba prikazati ostvarene prihode i rashode proračunskih korisnika koji se financiraju iz tih sredstava, neovisno o tome uplaćuju li se ta sredstva u proračun ili ne, kako bi podaci o izvršenju proračuna JLP(R)S-a bili usporedivi s planskim podacima (Bičanić 2016.).

Kada se vlastiti prihodi proračunskih korisnika uplaćuju izravno ili neizravno na račun nadležnog proračuna, tada proračunski korisnici uplaćena sredstva evidentiraju kao prihode na odgovarajućem računu prihoda uz zaduživanje osnovnog računa 16721 –

Potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun. Nadležni proračun dužan je mjesečno dostavljati proračunskim korisnicima nalog za knjiženje prihoda u roku od 5 dana po isteku mjeseca u kojem su sredstva uplaćena na račun nadležnog proračuna (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2018: 273).

U vezi s ostvarenjem vlastitih prihoda od obavljanja poslova gospodarske djelatnosti, veći broj proračunskih korisnika državnog proračuna su obveznici plaćanja poreza na dodanu vrijednost na temelju rješenja Porezne uprave. Za samo neke od njih rješenjem Porezne uprave određeno je da su i obveznici plaćanja poreza na dobit, jer obavljanjem djelatnosti kojima sudjeluju na tržištu stječu neopravdane povlastice (Državni ured za reviziju, 2019).

Smatra se kako bi trebalo poticati obavljanje gospodarske djelatnosti, s obzirom da prikupljeni prihodi od obavljanja gospodarske djelatnosti mogu činiti značajan dio financiranja, no oni ne smiju prelaziti 50% ukupnih prihoda ostvarenih od gospodarske djelatnosti jer prelaskom navedenog praga proračunski korisnici prestaju biti korisnici državnog proračuna. Također od strane Zakona, za obavljanje gospodarske djelatnosti ne postoje zabrane.

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu propisuje da se pri obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti, rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju u trenutku stvarnog utroška tj., prodaje. Ova iznimka propisana je zbog toga što zalihe sirovina i materijala, robe i gotovih proizvoda mogu biti važne stavke krajem obračunskog razdoblja te bi njihovo prikazivanje u trenutku nastanka značajno utjecalo na stavke financijskih izvještaja. Osim navedenog ne postoje druge odredbe u Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu kojima bi detaljnije bilo pojašnjeno knjigovodstveno evidentiranje proizvođačke i trgovačke djelatnosti.

#### **4.2. Nabava sirovina i materijala za gospodarsku djelatnost**

Zalihe sirovina i materijala jesu imovina u obliku materijala ili dijelova koji su namijenjeni trošenju u proizvodnji ili pružanju usluga (Gulin, Spajić, Spremić, Tadijančević, Vašiček, Žager, Žager, 2003: 257). Proračunski korisnici koji nabavljaju

sirovine i materijal, koji se zadržava na zalihama, za obavljanje gospodarske djelatnosti, nabavljene količine do njihovog trošenja tj. upotrebe, trebaju iskazivati u imovini. Imovina se početno iskazuje po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti), odnosno po procijenjenoj vrijednosti. Nabavnu vrijednost za imovinu koja je namijenjena obavljanju djelatnosti ili daljnjoj prodaji čini kupovna cijena uvećana za carine, nepovratne poreze, troškove prijevoza i sve druge troškove koji se mogu direktno dodati trošku nabave (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2018: 88).

Kao što je spomenuto, gospodarskom djelatnošću proračunski korisnici stječu prihod izvan proračuna i proračunskih financija, stoga zalihe sirovina i materijala imaju obilježje imovine namijenjene prodaji. Sva trgovačka društva, pa tako proračuni i proračunski korisnici za sirovine i materijal koji se zadržavaju na zalihama, tj. koji se odmah ne troše, moraju voditi analitičko knjigovodstvo. U tom slučaju otvara se i vodi poseban konto za svaku vrstu sirovine i materijala.

Proračunski korisnici, poput kazneno popravnih ustanova, izdavačkih ustanova, znanstveno istraživačkih ustanova i slično, mogu obavljati proizvođačku i/ili trgovačku djelatnost. Iz prihoda od prodaje proizvoda i usluga gospodarske djelatnosti nadoknađuje se i rashod u visini troška nabave sirovina i materijala koji se odnosi na količinu proizvoda i usluga u poslovnoj godini (Vašiček, Lončar-Galek, Matelić, Vašiček, Kusaković, Spajić, 2007: 251). Dokumenti za knjiženje u knjigovodstvu sirovina i materijala su primka kod njihove nabave i izdatnica kod prodaje.

U slučaju da se sirovine i materijal ne zadržavaju na zalihama tada se ne moraju iskazivati kao imovina, već se u trenutku njihove nabave iskazuju kao rashodi na razredu 3 računskog plana, podskupina 322 – Rashodi za materijal i usluge.

Na spomenutom računu računskog plana evidentiraju se rashodi za (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2018: 169):

- uredski materijal i ostale materijalne rashode,
- materijal i sirovine,
- energiju,
- materijal i dijelove za tekuće i investicijsko održavanje,

- sitni inventar i auto gume,
- vojna sredstva za jednokratnu upotrebu,
- službenu, radnu i zaštitnu odjeću i obuću.

Kod računskog plana proračuna važno je u razredu 3 odvojeno prikazivati trošak nabave za dio koji je upotrebljen za djelatnosti financirane iz proračuna i za gospodarske djelatnosti. Korisnik proračuna za navedenu gospodarsku djelatnost može biti obveznik poreza na dodanu vrijednost, te se on prikazuje kao pretporez za nabavu sirovina i materijala koji se upotrebljava u proizvodnji, odnosno koji je namijenjen prodaji i ostvarivanju prihoda. U slučaju ako nije obveznik PDV-a tada se on za nabavljene sirovine uključuje u trošak nabave, tj. rashode. U posljednjem potpoglavlju prikazat ćemo i detaljnije razjasniti proračunske korisnike obveznike PDV i one koje se ne smatraju obveznicima.

#### **4.3. Proizvodnja**

Pod pojmom proizvodnja podrazumijeva se proizvodnja dobara, u kojem se kombinacijom inputa dobivaju gotovi proizvodi (Gulin, Spajić, Spremić, Tadijančević, Vašiček, Žager, Žager, 2003: 395). Proizvodnja je proces koji se odvija u određenom vremenu i na određenim mjestima. Gotovo sve što se odnosi na proizvodnju dobara primjenjivo je i u slučaju kada je konačni rezultat proizvodnje usluga.

Korisnik proračuna koji uz djelatnost koja se financira iz proračuna obavlja i proizvodnu djelatnost od koje prodajom proizvoda na tržištu ostvaruje prihode, mora u knjigovodstvu osigurati odvojeno iskazivanje rashoda i prihoda koji se odnose na gospodarsku djelatnost. Odvojeno iskazivanje rashoda koji se odnose na djelatnosti koje se financiraju iz proračuna i rashoda koji se odnose na proizvodne djelatnosti može se osigurati raščlanjivanjem konta u razredu 3 za tu svrhu. Na kraju obračunskog razdoblja iznos rashoda koji se odnose na djelatnosti koje se financiraju iz proračuna prenose se preko konta raspored rashoda (konto 3911) na konto obračun prihoda i rashoda poslovanja (konto 9211). U pravilu se isto tako na kraju razdoblja iz razreda 3 preko spomenutog konta raspored rashoda prenosi i iznos rashoda na konto proizvodnja u tijeku (konto 062) (Vašiček, Lončar-Galek, Matelić, Vašiček, Kusaković, Spajić, 2007: 253).



Podaci o prihodima proizvodnih djelatnosti osiguravaju se na odgovarajućim kontima u razredu 6. Za djelatnosti financirane iz proračuna i za gospodarske djelatnosti odvojeno se prikazuju prihodi i rashodi radi usporedbe, u razredu 9 na kontu 9211.

Zbog toga navedeni konto raščlanjen je na dva konta ((Vašiček, Lončar-Galek, Matelić, Vašiček, Kusaković, Spajić, 2007: 255):

- 921110 – Obračun prihoda i rashoda poslovanja financiranog iz proračuna,
- 921111 – Obračun prihoda i rashoda poslovanja od gospodarskih djelatnosti.

Na svakom od tih konta na dugovnoj se strani prikazuju rashodi, a na potražnoj prihodi od svake djelatnosti. Za konačnu ocjenu poslovnog rezultata za gospodarsku djelatnost, zbog primjene načela naplaćenih prihoda, u posebnim izvještajima dodaju se i podaci o stanju obračunanih – nenaplaćenih prihoda na početku godine i na kraju obračunskog razdoblja, odnosno na kraju godine (Vašiček, Lončar-Galek, Matelić, Vašiček, Kusaković, Spajić, 2007: 253).

#### **4.4. Trgovačka djelatnost**

Sukladno Zakonu o trgovini, trgovina se definira kao gospodarska djelatnost kupnje i prodaje robe i/ili pružanja usluga. Obavlja se kao trgovina na veliko i kao trgovina na malo. Trgovina na veliko je kupnja robe koja ima namjenu daljnje prodaje profesionalnim korisnicima, odnosno drugim pravnim ili fizičkim osobama koje obavljaju neku registriranu ili zakonom određenu djelatnost. Obavlja se u prodajnim objektima, ako su za takav način prodaje ispunjeni uvjeti propisani Zakonom o trgovini i drugim propisima. Dok trgovina na malo podrazumijeva kupnju robe radi daljnje prodaje potrošačima za osobnu uporabu ili uporabu u kućanstvu, kao i profesionalnim korisnicima (Zakon o trgovini, NN 87/08, 96/08, 116/08, 76/09, 114/11, 68/13, 30/14, 32/19, 98/19, 32/20).

Nerijetko korisnici proračuna u manjem opsegu obavljaju i djelatnost trgovine na malo. Kao što je već spomenuto, djelatnost trgovine je djelatnost u kojoj korisnici proračuna kupuju robu radi daljnje prodaje. Kao i kod proizvođačke djelatnosti, pri nabavi robe za daljnju prodaju primjenjuje se modificirano načelo nastanka događaja

kojim se rashodi za nabavu trgovačke robe terete u trenutku prodaje te robe, a ne u trenutku njihove nabave. Prodajom nabavljene robe ostvaruju se prihodi iz kojih se uz rashode vezane za trošak nabave prodane robe nadoknađuje i ostale rashode direktno povezane s trgovinom, npr. plaće trgovaca, trošak električne energije i drugo. Ako je korisnik proračuna zbog gospodarske djelatnosti ušao u sustav PDV – a, tada na prodajnu cijenu mora dodati PDV (Vašiček, Lončar-Galek, Matelić, Vašiček, Kusaković, Spajić, 2007: 255).

Na kraju razdoblja proračunski je korisnik dužan prenijeti sve rashode, uključeno i trošak nabave prodane robe. U okviru konta obračun prihoda i rashoda poslovanja (konto 92111) može se otvoriti poseban konto za iskazivanje rashoda i prihoda trgovine.

#### **4.5. Proračunski subjekti u sustavu PDV-a**

Porez na dodanu vrijednost (PDV) u Hrvatskoj se primjenjuje od 1. siječnja 1998. godine, te je aspekt oporezivanja potrošnje i smatra se prihodom državnoga proračuna Republike Hrvatske. Oporezivanje PDV-om u RH uređeno je Zakonom o PDV-u (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19) i Pravilnikom o PDV-u (NN 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 01/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20).

Proračun i proračunski korisnici u pravilu ne smatraju se obveznicima poreza na dodanu vrijednost, no u određenim slučajevima mogu i oni poslovati kao obveznici PDV-a. Prema članku 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost porezni obveznik je „svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti“ (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19), a njima se smatraju poduzetnici. Zbog šarolikosti obuhvata proračunskih korisnika, svaki od njih ima i specifičan porezni sustav.

##### ***4.5.1 Proračunski korisnici koji se ne smatraju obveznicima PDV-a***

Proračun i proračunski korisnici s gledišta propisa o PDV-u dijele se na nepoduzetnike i poduzetnike. Nepoduzetnici kao takvi nisu porezni obveznici, a

poduzetnici mogu biti u sustavu ili izvan sustava PDV-a (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 279).

Sukladno Članku 6., st. 5. Zakona o PDV-u, Poreznim obveznicima se ne smatraju (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19):

- tijela državne vlasti,
- tijela državne i lokalne samouprave i uprave,
- političke stranke,
- sindikati i
- komore.

Ovi subjekti ne smatraju se poduzetnicima ako obavljaju poslove u okviru svog djelokruga ili ovlasti, no ukoliko obavljaju neku gospodarsku djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi moglo dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja, u tom slučaju mogu postati porezni obveznici. (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 279-280).

Porezna uprava na temelju stečenih uvjeta, izdaje rješenje da su postali porezni obveznici za tu djelatnost. Jesu li stečeni uvjeti za izdavanje rješenja, Porezna uprava samostalno procjenjuje ili na prijedlog nekog od poreznih obveznika ili drugih osoba, pri čemu je potrebno i mišljenje nadležne komore za obavljanje neke djelatnosti (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 279-280). Prema ranije spomenutom čl. 6 st. 5. Zakona, nepoduzetnici nisu porezni obveznici tako dugo dok o tome Porezna uprava ne donese rješenje, bez obzira o tome što oni obavljaju i gospodarsku djelatnost.

Nepoduzetnici ne obračunavaju porez na dodanu vrijednost na svoje isporuke i nemaju pravo odbitka pretporeza za nabavu dobara i usluga. Također nemaju niti obvezu obračunavanja i plaćanja poreza po računu inozemnog poduzetnika za usluge koje se po odredbama o mjestu oporezivanja oporezuju u Hrvatskoj, jer je u ovom slučaju porezna obveza propisana samo za poduzetnike (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 280).

Isporuke dobara i usluga koje spadaju u isporuke od javnog interesa temeljem odredbi čl. 39. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19) oslobođene su PDV-a. Isporuke od javnog interesa oslobođene su PDV-a kada ih obavljaju ustanove, pravne osobe s javnim ovlastima ili druge organizacije pod uvjetom da djelatnost obavljaju u skladu s posebnim propisima. Navedeno porezno oslobođenje propisano je kao oslobođenje bez prava na odbitak pretporeza (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 288).

#### *4.5.2 Proračunski korisnici kao obveznici PDV-a*

Kao što je već spomenuto u većini slučajeva proračunski korisnici nisu obveznici PDV-a, no ako obavljaju neku gospodarsku djelatnost a njihovo neoporezivanje dovodi do neopravdanih povlastica tada i oni postaju porezni obveznici. Proračunski korisnici koji se smatraju poreznim obveznicima primjenjuju se iste odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost kao i na poduzetnike (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19). Ako su proračunski korisnici obveznici PDV-a sukladno rješenju porezne uprave za gospodarsku djelatnost trebaju voditi posebne evidencije.

Proračunske osobe u pravilu mogu biti (Ripić, 2018: 20):

- „mali porezni obveznici“ – ako obavljaju gospodarsku djelatnost čija vrijednost isporuke dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 300.000.00 kn,
- osobe u sustavu PDV-a koje obavljaju isporuke oslobođene plaćanja PDV-a kao i one koje nisu oslobođene – ako obavlja gospodarsku djelatnost od koje su u prethodnoj godini ostvarili isporuke dobara ili usluga u vrijednosti iznad 300.000.00 kn, a ima pravo na odbitak pretporeza po ulaznim računima samo u dijelu koji se odnosi na usluge za koje je obveznik PDV-a,
- porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a – ako obavljaju gospodarsku djelatnost od koje su u prethodnoj godini ostvarili isporuku dobara ili usluga u vrijednosti iznad 300.000.00 kn

Prema računskom planu korisnika proračuna propisani su sljedeći računi za evidentiranje PDV-a kod obveznika PDV-a (Vašiček, Lončar-Galek, Matelić, Vašiček, Kusaković, Spajić, 2007: 255):

- konto 12421 – potraživanja za pretporez kod obveznika PDV-a po ulaznim računima,
- konto 12422 – potraživanja za više plaćeni PDV-e po obračunu,
- konto 23921 – obveze za PDV-e kod obveznika po izlaznim računima,
- konto 23922 – obveze za PDV-e po obračunu.

Ako su prihodi poreznih obveznika i proračunskih korisnika u prethodnoj godini bili veći od propisanog praga tada ulaze u sustav poreza na dodanu vrijednost. Ulaskom u sustav proračunski korisnik mora osigurati točno, pravilno i pravodobno obračunavanje i plaćanje poreza na dodanu vrijednost. Također trebaju se upisati u registar obveznika PDV-a od 1. siječnja tekuće godine. Porezni obveznik prestaje biti poreznim obveznikom ako prestane obavljati poduzetničku, tj. gospodarsku djelatnost, te ukoliko je u prethodnoj godini ostvario promet od oporezivih isporuka u iznosu manjem od propisanog praga (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 281-282).

Izmjenom Zakona o PDV-u izdanog 9.12.2016. godine propisano je da se od 1. siječnja 2018. godine prag za upis u registar obveznika povećava sa 230.000,00 kn na 300.000,00 kn (čl. 90. st. 1., Zakona o PDV-u, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19).

Porezni obveznik može odbiti porez na PDV iskazan na računima za nabave dobara i usluga koje su mu zaračunali drugi obveznici PDV-a za isporuku dobara i usluga. Kod pretporeza može se odbiti samo onaj porez koji je sadržan u računima za primljena dobra i obavljene usluge što ih se koristi za isporuke dobara i obavljanje usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza. Za isporuke dobara i usluga koje su oslobođene PDV-a nije dopušten odbitak pretporeza (Jakir Bajo, Cutvarić, Karačić, Maletić, Nikić, Vašiček, 2011: 284).

#### **4.6. Obveznici u sustavu poreza na dobit**

Članak 2. stavak 1., Zakona o porezu na dobit, propisuje da je „Porezni obveznik trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi“ (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20). Također sukladno članku 2. stavcima 5. i 6. Zakona o porezu na dobit tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i hrvatska narodna banka nisu obveznici poreza na dobit, osim ako tim Zakonom nije drukčije određeno. Državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije u pravilu nisu obveznici poreza na dobit, iz razloga što navedene osobe čine osnovu za funkcioniranje sustava državne uprave te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ili se njihove djelatnosti smatraju općekorisnima za društvenu zajednicu (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20).

Stavak 7. navedenog članka 2. Zakona o porezu na dobit, propisuje da iznimno ako osobe iz stavka 5. i 6. toga članka obavljaju gospodarstvenu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, moraju se u roku od osam dana od dana početka obavljanja gospodarske djelatnosti upisati u registar poreznih obveznika. U slučaju da se ne upišu u navedeni registar Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su navedene osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20).

Ustanove kojima je osnivač država ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprava financiraju se iz proračuna, a osnivaju se zbog osiguravanja

zdravstvene zaštite, socijalne skrbi, odgoja i obrazovanja, brige za djecu, kulturu i sport i sl. Uz propisane uvjete takve ustanove mogu samostalno ostvariti dio prihoda, a ako taj dio prihoda ostvaruju od djelatnosti koja je neodvojiva od djelatnosti zbog koje je osnovana i ako se ti prihodi koriste propisanim načinom za proračunske korisnike što utvrđuje Ministarstvo financija, Državna riznica, tada se pretpostavlja da takva ustanova ne ostvaruje prihode na tržišnoj osnovi. Međutim, moguće je da neke državne ustanove i ustanove jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koje su proračunski korisnici i koje su osnovane radi radnije spomenutih razloga obavljaju djelatnost koja nije u vezi s djelatnošću zbog koje je osnovana kojom sudjeluje na tržištu, te zbog toga mogu biti i obveznici poreza na dobit za tu djelatnost (Porezna uprava, RRIF, 2013.)

Porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima. Izračunavamo je kao razliku ukupnih prihoda i ukupnih rashoda ostvarenih obavljanjem gospodarske djelatnosti, na temelju koje se obračunava porez na dobit. Porez na dobit plaća se na utvrđenu osnovicu po stopi od 12% (ostvareni prihodi do 7.500.000,00 kn) ili 18% (prihodi veći od 7.500.000,00 kn), ovisno o ostvarenim prihodima u poreznom razdoblju (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20).

## 5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O GOSPODARSKOJ DJELATNOSTI U SUSTAVU PRORAČUNA

Nakon analize osnovnih teorijskih spoznaja o gospodarskoj djelatnosti u sustavu proračuna, slijedi analiza predmetne problematike putem empirijskog istraživanja. Prvenstveno se obrađuju podaci o samom opisu uzorka, metodologiji istraživanja, te na kraju slijedi razrada sadržajnog aspekata istraživanja, odnosno prikaz rezultata istraživanja.

### 5.1. Opis uzorka

Anketno istraživanje provedeno je putem elektroničke pošte u kolovozu 2020. godine. Upitnik je poslan na 135 adresa elektroničke pošte, nasumično odabranih, proračunskih korisnika na području cijele Hrvatske.

Tabela 1: Struktura ispitanika obzirom na područje djelovanja

Ispitanici	Ukupan broj odabranih subjekata	Broj ispitanika koji je odgovorio na anketu
Županija	21	7
Grad	28	9
Znanost i obrazovanje	36	7
Kulturne ustanove	15	5
Ostale djelatnosti	35	11

Izvor: Izrada autora

Tablica 1. daje nam pregled koliko ispitanika je prema vrsti proračuna/proračunskih korisnika odgovorilo na anketni upitnik. Možemo iščitati da je od ukupno 135 subjekata, njih 39 odgovorilo na anketni upitnik, što čini stopu povrata od 29%.



## **5.2. Metodologija istraživanja**

Za potrebe pisanja ovog rada provedeno je empirijsko istraživanje u obliku anketnog upitnika, koji obuhvaća obradu prisustva gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna, na području cijele Republike Hrvatske.

Provedeno anketno istraživanje dalo je odgovore na pitanja u kojoj mjeri se korisnici proračuna bave gospodarskom djelatnošću, koji su njihovi osnovni razlozi, te ujedno smatraju li da je obavljanje njihove gospodarske djelatnosti održivo. Anketni upitnik smatra se dobrom metodom za prikupljanje podataka, jer nam omogućuje da podatke dobijemo na brži, jednostavniji i ekonomičniji način.

Pitanja upućena korisnicima proračuna bila su otvorenog i zatvorenog tipa:

- otvoreni tip – samostalno odgovaranje na postavljena pitanja,
- zatvorenog tipa – mogućnost biranja između više ponuđenih odgovora.

Anketni upitnik, koji se nalazi u prilogu, obuhvaća 22 kratka pitanja, koji je distribuiran na 135 mail adresa elektroničke pošte, nasumično odabranog uzorka. Popis proračunskih korisnika državnog proračuna pronađen je u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, a potrebne mail adrese pronađene su na službenih stranicama ispitanika.

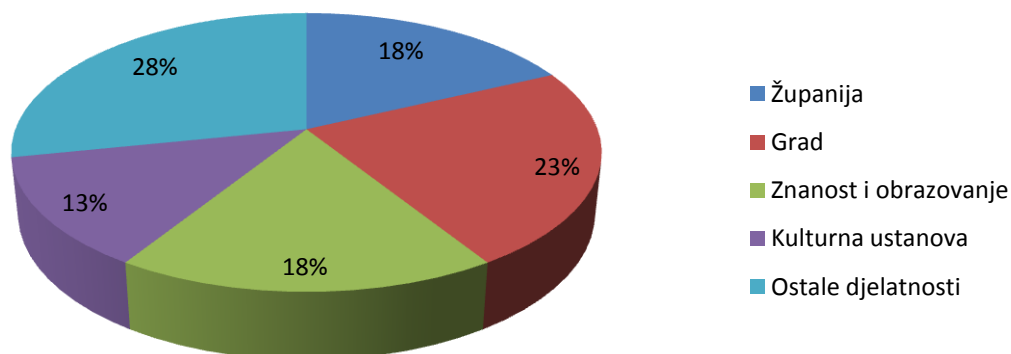
Obrada prikupljenih podataka provodila se u programu Microsoft Excel, postavljene su hipoteze, te se upotrebljavala statistička metoda hi-kvadrat testa.

## **5.3. Rezultati istraživanja**

U ovom dijelu rada, daje se prikaz rezultata istraživanja provedenog anketnim upitnikom. Na samom početku bilo je važno utvrditi područje djelovanja proračunskih korisnika na području Republike Hrvatske, kako bi se mogao dati sumarni zaključak o tome u kojem području djelovanja je najzastupljenija gospodarska djelatnost i iz kojih razloga. Stoga, na temelju sljedećeg grafikona možemo vidjeti da je najveći broj ispitanika odgovorio na anketu iz područja ostalih djelatnosti poput, djelatnosti zaštita

okoliša i energetike, poljoprivrednih djelatnosti i općina (28%), zatim slijede gradovi (23%), podjednak broj ispitanika odgovorio je iz područja djelovanja županija i ustanova u znanosti i obrazovanju (18%), te na posljetku najmanje ispitanika je odgovorilo iz područja djelovanja kulturnih ustanova (13%).

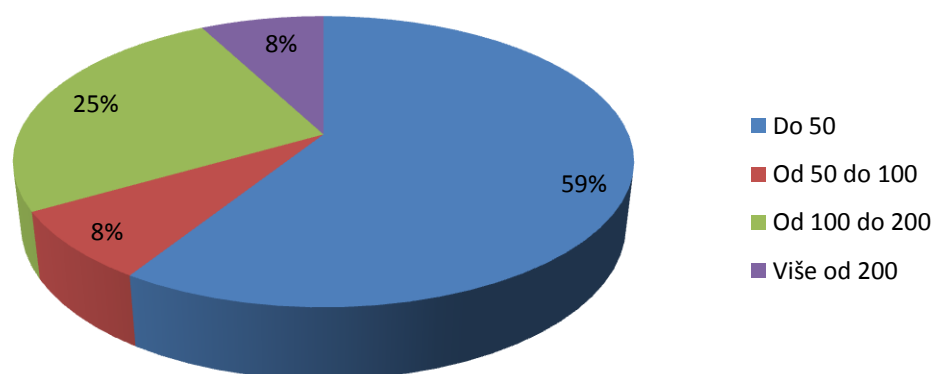
Grafikon 1: Područje djelovanja ispitanika



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Kako bi dobili dojam o veličini ispitanih organizacija, postavlja se pitanje o njihovom broju zaposlenih. Prema navedenom, možemo vidjeti da najveći dio ispitanika ima do 50 zaposlenih (59%), nadalje, raspon se kreće od 100 do 200 što čini 25% ispitanika, te svega 8% otpada na zaposlene između 50 do 100, te više od 200.

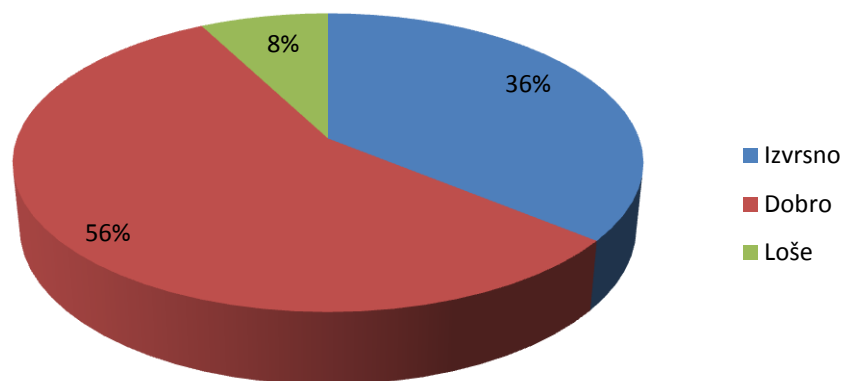
Grafikon 2: Broj zaposlenih



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Na pitanje koliko ste upoznati s računovodstvenim obuhvatom gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna, od 39 anketiranih, 14% ispitanika odgovorilo je da ima izvrsno znanje, 22% ima dobro znanje o gospodarskoj djelatnosti, te svega njih 8% se izjasnilo da ima loše znanje i da nisu upoznati s gospodarskom djelatnošću u sustavu proračuna.

Grafikon 3: Upoznatost proračunskih korisnika s računovodstvenim obuhvatom gospodarske djelatnosti



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

### **H1: Računovodstveni obuhvat gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna u potpunosti je poznat većini korisnika u Republici Hrvatskoj**

Sljedeća analiza je provedena u Microsoft Excelu, kako bi donijeli zaključak da li hipotezu odbacujemo ili ne možemo odbaciti, da je računovodstveni obuhvat gospodarske djelatnosti poznat većini korisnika.

Tabela 2: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na poznavanje računovodstvenog obuhvata gospodarske djelatnosti

Ispitanici/poznavanje računovodstvenog obuhvata	Izvršno	Dobro	Loše	Ukupno
Županije i gradovi	8	8	0	16
Znanost, obrazovanje i kulturne ustanove	5	6	1	12
Ostale djelatnosti	1	8	2	11
<b>Ukupno</b>	<b>14</b>	<b>22</b>	<b>3</b>	<b>39</b>

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Tabela 3: Testiranje hipoteze H1:

Ispitanici/poznavanje računovodstvenog obuhvata	Empirijski rezultat (f0)	Teorijski rezultat (ft)	Devijacija (f0 - ft)	Kvadrirana devijacija (f0 - ft) <sup>2</sup>	Hi-kvadrat (f0 - ft) <sup>2</sup> / ft
ŽU I GR-izvršno	8	5,743589744	2,256410256	5,091387245	0,886446886
ŽU I GR-dobro	8	9,025641026	-1,025641026	1,051939513	0,116550117
ŽU I GR-loše	0	1,230769231	-1,230769231	1,514792899	1,230769231
ZN, OBR I KU-izvršno	5	4,307692308	0,692307692	0,479289941	0,111263736
ZN, OBR I KU-dobro	6	6,769230769	-0,769230769	0,591715976	0,087412587
ZN, OBR I KU-loše	1	0,923076923	0,076923077	0,00591716	0,006410256
OD-izvršno	1	3,948717949	-2,948717949	8,694937541	2,201964702
OD-dobro	8	6,205128205	1,794871795	3,22156476	0,519177792
OD-loše	2	0,846153846	1,153846154	1,331360947	1,573426573

Razina značajnosti	0,05
Stupanj slobode	4
Kritična vrijednost	9,47
Hi-kvadrat	6,73342188

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim rezultatima vidljivim u tablici 3., kritična vrijednost hi-kvadrata, uz stupanj slobode 4 na razini značajnosti od 5%, iznosi 9,47 što je veće od dobivenog izračunatog hi-kvadrata koji iznosi 6,7334. S obzirom na navedeno, hipotezu H1 ne možemo odbaciti. Prema tome možemo zaključiti da su proračunski korisnici u većoj mjeri dobro upoznati s računovodstvenim obuhvatom gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna.

Kako bi dobili još precizniji uzorak poznavanja računovodstvenog obuhvata gospodarske djelatnosti od strane ispitanika, provedeno je dodatno grupiranje.

Tabela 4: Dodatno testiranje hipoteze H1:

Ispitanici/poznavanje računovodstvenog obuhvata	Izvršno	Prosječno	Ukupno
Županije i gradovi	8	8	16
Ostali proračunski korisnici	6	17	23
Ukupno	14	25	39

Ispitanici/poznavanje računovodstvenog obuhvata	Empirijski rezultat (f0)	Teorijski rezultat (ft)	Devijacija (f0 - ft)	Kvadrirana devijacija (f0 - ft) <sup>2</sup>	Hi-kvadrat (f0 - ft) <sup>2</sup> / ft
ŽU I GR - Izvršno	8	5,743589744	2,256410256	5,091387245	0,886446886
ŽU I GR - Prosječno	8	10,25641026	-2,256410256	5,091387245	0,496410256
OSTALI - Izvršno	6	8,256410256	-2,256410256	5,091387245	0,616658704
OSTALI - Prosječno	17	14,74358974	2,256410256	5,091387245	0,345328874

Razina značajnosti	0,05
Stupanj slobode	1
Kritična vrijednost	3,84
Hi-kvadrat	2,34484472

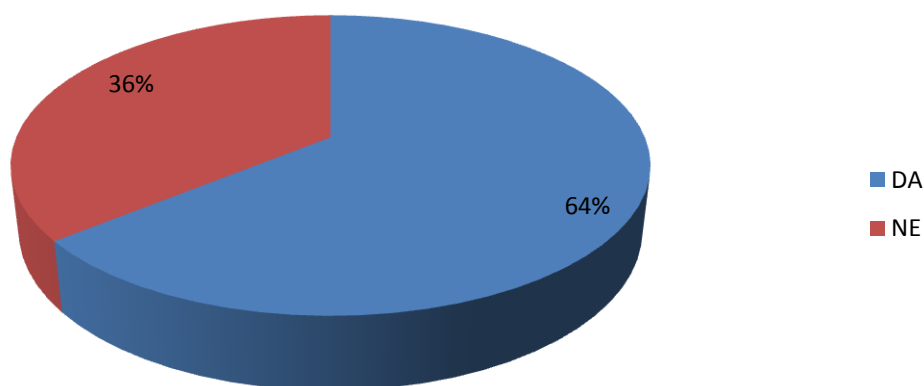
Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim rezultatima, vidljivo je da je  $H1: X^2 < 3,84$ , stoga se hipoteza ne može odbaciti. Dobiveni rezultat dodatnog testa potvrđuje i rezultat glavnog testiranja, odnosno ispitanici su u potpunosti upoznati s računovodstvenim obuhvatom gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna.

Nadalje, ispitanicima je postavljeno pitanje koliko njih se zapravo bavi gospodarskom djelatnošću, koja i biva središnja problematika ovog rada. Iz grafikona 4. možemo iščitati da je veći udio onih korisnika koji se bave gospodarskom djelatnošću, što je i zakonski dopušteno. Zakon o proračunu, proračunskim korisnicima dozvoljava da na tržištu smiju sudjelovati s obavljanjem određenih isporuka dobara i usluga, iako nisu osnovani zbog obavljanja gospodarske djelatnosti.

Sva naredna pitanja vezana su uz korisnike koji se bave gospodarskom djelatnošću, te će daljnja analiza biti provedena na temelju ispitanika koji ostvaruju prihode od obavljanja vlastite djelatnosti.

Grafikon 4: Obavljanje gospodarske djelatnosti



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

## **H2: Obavljanje gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna prisutna je kod većine proračunskih korisnika**

Tabela 5: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na obavljanje gospodarske djelatnosti

Obavljanje gospodarske djelatnosti/ispitanici	Županije i gradovi	Znanost, obrazovanje i kulturne ustanove	Ostale djelatnosti	Ukupno
DA	10	9	6	25
NE	6	3	5	14
Ukupno	16	12	11	39

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Sljedeće testiranje je provedeno u Microsoft Excelu, kako bi donijeli zaključak da li hipotezu odbacujemo ili ne možemo odbaciti, da je gospodarska djelatnost u sustavu proračuna u većoj mjeri prisutna kod većine korisnika.

Tabela 6: Testiranje hipoteze H2:

Obavljanje gospodarske djelatnosti/ispitanici	Empirijski rezultat (f0)	Teorijski rezultat (ft)	Devijacija (f0 - ft)	Kvadrirana devijacija (f0 - ft) <sup>2</sup>	Hi-kvadrat (f0 - ft) <sup>2</sup> / ft
ŽU I GR-da	10	10,25641026	-0,256410256	0,06574622	0,006410256
ŽU I GR-ne	6	5,743589744	0,256410256	0,06574622	0,011446886
ZN, OBR I KU-da	9	7,692307692	1,307692308	1,710059172	0,222307692
ZN, OBR I KU-ne	3	4,307692308	-1,307692308	1,710059172	0,396978022
OD-da	6	7,051282051	-1,051282051	1,105193951	0,156736597
OD-ne	5	3,948717949	1,051282051	1,105193951	0,27988678

Razina značajnosti	0,05
Stupanj slobode	2
Kritična vrijednost	5,99
Hi-kvadrat	1,073766234

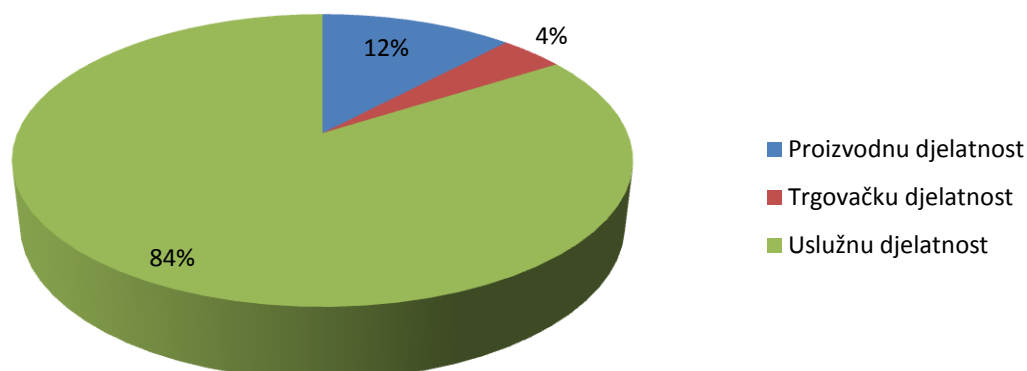
Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim rezultatima, vidljivo je da je  $H_2: X^2 < 5,99$ , stoga se hipoteza ne može odbaciti.

Prema statistički dobivenim podacima možemo vidjeti da manji broj ispitanika ne obavlja gospodarsku djelatnost, dok veći broj ispitanika ipak obavlja navedenu djelatnost što im Zakon dozvoljava uz ograničenje da ne smiju prelaziti 50% prihoda ostvarenih od vlastite djelatnosti.

Sljedeće postavljeno pitanje odnosilo se na vrstu gospodarske djelatnosti, odnosno obavljaju li ispitanici proizvodnu, trgovačku ili uslužnu djelatnost.

Grafikon 5: Vrste gospodarskih djelatnosti

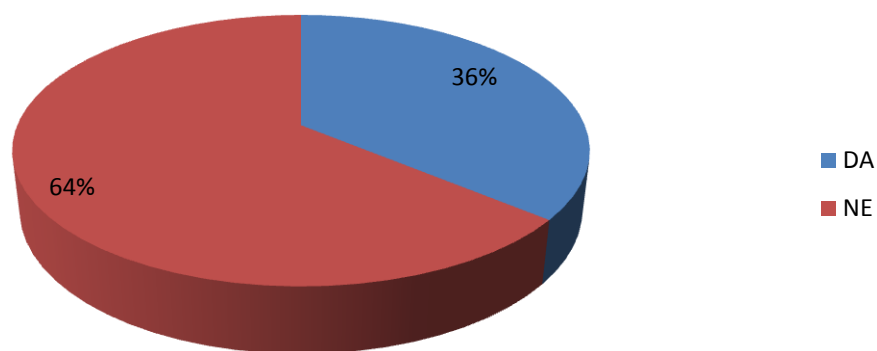


Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Prema rezultatima istraživanja vidljivim na grafikonu 5., proračunski korisnici u okviru svoje gospodarske djelatnosti najviše se bave pružanje raznih usluga što čini 84%, dok prodaja proizvoda i trgovačka djelatnost čine neznatan dio samofinanciranja.

Na pitanje koji su razlozi obavljanja gospodarske djelatnosti, odnosno obavljaju li navedenu djelatnost zbog nedostatka sredstava iz proračuna ili zbog nekih drugih razloga, 64% ispitanika je odgovorilo da gospodarsku djelatnost ne obavljaju zbog nedostatka novčanih sredstava iz proračuna, dok preostalih 36% gospodarsku djelatnost obavljaju zbog nedostatnosti novčanih sredstava dobivenih iz proračuna.

Grafikon 6: Obavljanje gospodarske djelatnosti zbog nedostatka sredstava iz proračuna



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Nadalje, postavljeno je pitanje ukoliko ne obavljate gospodarsku djelatnost zbog nedostatka novčanih sredstava iz proračuna, navedite razlog obavljanja istoga.

Većina ispitanika, koji su odgovorili na traženo pitanje, dali su sljedeće odgovore:

- zakup poslovnih prostora,
- promocija djelatnosti,
- komunalne djelatnosti,
- usluge fotokopiranja,
- proizvodnja i distribucija vode,
- prodaja ulaznica,

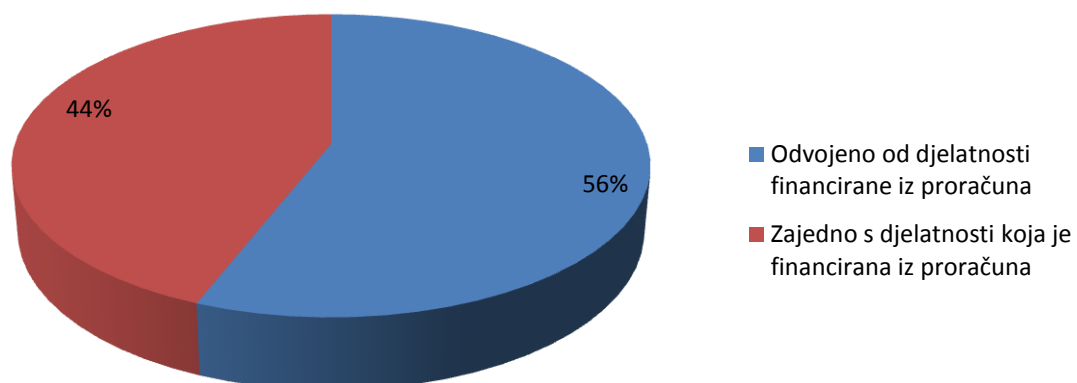


- ugostiteljstvo,
- izdavanje raznih ovjerenih preslika dokumenata koji se čuvaju u arhivu, istraživanje arhivskog gradiva, itd.

Na grafikonu 7. prikazano je na koji način ispitanici planiraju, prate i izvještavaju o prihodima/rashodima od gospodarske djelatnosti u računovodstvenom sustavu. Možemo vidjeti da 56% ispitanika planira, prati i izvještava o prihodima/rashodima od gospodarske djelatnosti odvojeno od djelatnosti koje su financirane iz proračuna, što je i pravilno, dok 44% ispitanika ipak to radi zajedno s djelatnosti koja je financirana iz proračuna.

Korisnici proračuna koji uz redovnu djelatnost obavljaju i gospodarsku, moraju u knjigovodstvu osigurati odvojeno iskazivanje rashoda i prihoda koji se odnose na gospodarsku djelatnost. Odvojeno iskazivanje rashoda i prihoda koji se odnose na djelatnosti koje se financiraju iz proračuna te rashoda i prihoda koji se odnose na gospodarske djelatnosti, važno je za proračunske korisnike kako bi uvidjeli iz kojih izvora primaju raspoloživa sredstva, u kojem omjeru te je li njihovo obavljanje gospodarske djelatnosti isplativo ili ne. Iskazivanje rashoda i prihoda zajedno s djelatnosti koja je financirana iz proračuna nije pravilno.

Grafikon 7: Način planiranja, praćenja i izvještavanja o prihodima/rashodima



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

### H3: Proračunski korisnici u svom računovodstvenom sustavu vrše planiranje, praćenje i izvještavanje o prihodima/rashodima gospodarske djelatnosti odvojeno od djelatnosti financirane iz proračuna

Sljedeće testiranje je provedeno u Microsoft Excelu, kako bi donijeli zaključak da li hipotezu odbacujemo ili ne možemo odbaciti, da se planiranje, praćenje i izvještavanje o prihodima/rashodima od gospodarske djelatnosti u računovodstvenom sustavu prati odvojeno od djelatnosti financirane iz proračuna.

Tabela 7: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na način planiranja, praćenja i izvještavanja o prihodima/rashodima

Način planiranja, praćenja i izvještavanja/ispitanici	Županije i gradovi	Znanost, obrazovanje i kulturne ustanove	Ostale djelatnosti	Ukupno
Odvojeno od djelatnosti financirane iz proračuna	6	5	3	14
Zajedno s djelatnosti koja je financirana iz proračuna	5	3	3	11
Ukupno	11	8	6	25

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Tabela 8: Testiranje hipoteze H3:

Način planiranja, praćenja i izvještavanja/ispitanici	Empirijski rezultat (f0)	Teorijski rezultat (ft)	Devijacija (f0 - ft)	Kvadrirana devijacija (f0 - ft) <sup>2</sup>	Hi-kvadrat (f0 - ft) <sup>2</sup> / ft
ŽU   GR-odvojeno	6	6,16000	-0,160000	0,025600	0,004155844
ŽU   GR-zajedno	5	4,84000	0,160000	0,025600	0,005289256
ZN, OBR   KU-odvojeno	5	4,48000	0,520000	0,270400	0,060357143
ZN, OBR   KU-zajedno	3	3,52000	-0,520000	0,270400	0,076818182
OD-odvojeno	3	3,36000	-0,360000	0,129600	0,038571429
OD-zajedno	3	2,64000	0,360000	0,129600	0,049090909

Razina značajnosti	0,05
Stupanj slobode	2
Kritična vrijednost	5,99
Hi-kvadrat	0,234282763

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema rezultatima istraživanja, dobiveni hi-kvadrat iznosi 0,2343 što je manje od kritične vrijednosti, te s obzirom na navedeno hipoteza H3 se ne može odbaciti. Stoga možemo vidjeti da se veći broj ispitanika ipak pridržava propisanih pravila,

odnosno da u računovodstvenom sustavu planiranje, praćenje i izvještavanje o prihodima/rashodima iskazuje na pravilan način.

Za dobivanje preciznijeg uzoraka, vezano za pravilan način planiranja, praćenja i izvještavanja o prihodima/rashodima od gospodarske djelatnosti, provedeno je dodatno grupiranje.

Tabela 9: Dodatno testiranje hipoteze H3:

Način planiranja, praćenja i izvještavanja/ispitanici	Županije i gradovi	Ostali proračunski korisnici	Ukupno
Odvojeno od djelatnosti financirane iz proračuna	6	8	14
Zajedno s djelatnosti koja je financirana iz proračuna	5	6	11
Ukupno	11	14	25

Način planiranja, praćenja i izvještavanja/ispitanici	Empirijski rezultat (f0)	Teorijski rezultat (ft)	Devijacija (f0 - ft)	Kvadrirana devijacija (f0 - ft) <sup>2</sup>	Hi-kvadrat (f0 - ft) <sup>2</sup> / ft
ŽU I GR-odvojeno	6	6,16000	-0,160000	0,025600	0,004155844
ŽU I GR-zajedno	5	4,84000	0,160000	0,025600	0,005289256
OSTALI-odvojeno	8	7,84000	0,160000	0,025600	0,003265306
OSTALI-zajedno	6	6,16000	-0,160000	0,025600	0,004155844

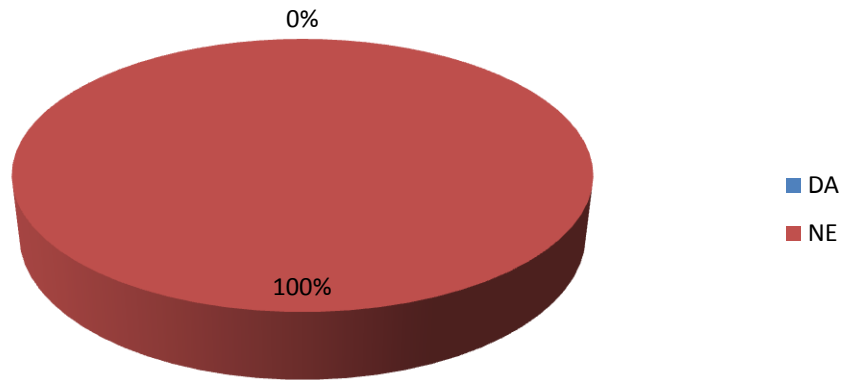
Razina značajnosti	0,05
Stupanj slobode	1
Kritična vrijednost	3,84
Hi-kvadrat	0,016866251

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim rezultatima, vidljivo je da je H3:  $X^2 < 3,84$ , stoga se hipoteza ne može odbaciti. Dobiveni rezultat dodatnog testa potvrđuje i rezultat osnovnog testiranja, odnosno da proračunski korisnici u svom računovodstvenom sustavu u većoj mjeri izvršavaju planiranje, praćenje i izvještavanje o prihodima/rashodima gospodarske djelatnosti odvojeno od djelatnosti financirane iz proračuna

Na temelju prethodno postavljenog pitanja o vođenju prihoda/rashoda od gospodarske djelatnosti, onim ispitanicima koji vođenje obavljaju odvojeno od djelatnosti financirane iz proračuna postavljeno je pitanje u kojem navode da li nailaze na određene poteškoće ili ograničenja.

Grafikon 8: Nailazak ispitanika na određena poteškoća ili ograničenja pri zasebnom vođenju računovodstva gospodarske djelatnosti



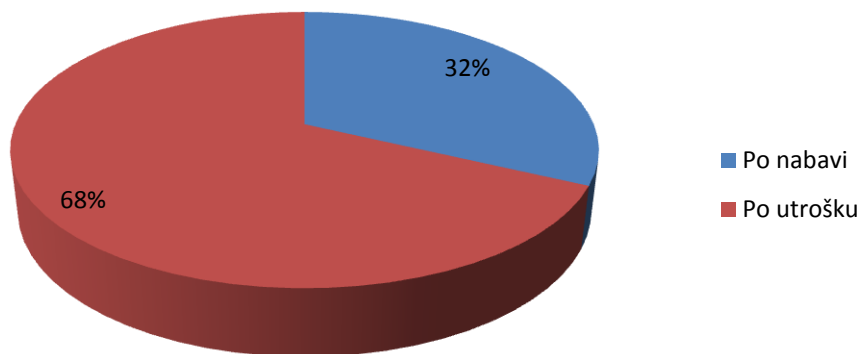
Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Utvrđeno je da svih 14 ispitanika ne nailazi na određene poteškoće tijekom odvojenog prikazivanja prihoda/rashoda ostvarenih od obavljanje gospodarske djelatnosti.

Shodno na dobivene odgovore prethodnog pitanja, gdje svi ispitanici odgovaraju da nemaju određenih poteškoća ni ograničenja, sljedeće postavljeno pitanje vezano uz razloge u slučaju poteškoća ili ograničenja nije bilo potrebno odgovarati od strane ispitanika.

Rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu pri obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti, prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška tj., prodaje. Navedeno će se prikazati sljedećim grafikonom 9.

Grafikon 9: Priznavanje rashoda za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Prema rezultatima istraživanja možemo vidjeti da se 68% ispitanika pridržava pravilnog načina priznavanja rashoda za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu, dok njih 32% navedeno ne prikazuje na pravilan način. Priznavanje rashoda za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu kod obavljanja vlastite trgovačke i/ili proizvođačke djelatnosti na pogrešan način, odnosno u trenutku nastanka moglo bi značajno utjecati na stavke financijskih izvještaja.

#### **H4: Pravilnog načina priznavanja rashoda za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu u okviru gospodarske djelatnosti pridržava se većina ispitanika**

Sljedeće testiranje je provedeno u Microsoft Excelu, kako bi donijeli zaključak da li hipotezu odbacujemo ili ne možemo odbaciti, da se pravilnog načina priznavanja rashoda za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu u okviru gospodarske djelatnosti pridržava većina ispitanika.

Tabela 10: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na način priznavanja rashoda za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu

Rashodi za krat. nefinan. imovinu/ ispitanici	Županije i gradovi	Ostali proračunski korisnici	Ukupno
Po nabavi	3	5	8
Po utrošku	7	10	17
Ukupno	10	15	25

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Tabela 11: Testiranje hipoteze H4:

Rashodi za krat. nefinan. imovinu/ ispitanici	Empirijski rezultat (f0)	Teorijski rezultat (ft)	Devijacija (f0 - ft)	Kvadrirana devijacija (f0 - ft) <sup>2</sup>	Hi-kvadrat (f0 - ft) <sup>2</sup> / ft
ŽU IGR- po nabavi	3	3,20000	-0,200000	0,040000	0,012500000
ŽU IGR- po utrošku	7	6,80000	0,200000	0,040000	0,005882353
OSTALI- po nabavi	5	4,80000	0,200000	0,040000	0,008333333
OSTALI- po utrošku	10	10,20000	-0,200000	0,040000	0,003921569

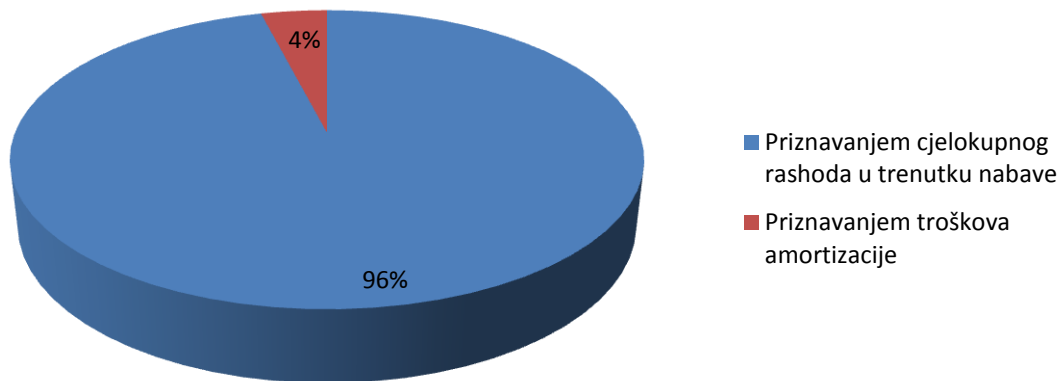
Razina značajnosti	0,05
Stupanj slobode	1
Kritična vrijednost	3,84
Hi-kvadrat	0,03063725

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Dobiveni hi-kvadrat 0,0306 manji je od graničnog 3,84 stoga se hipoteza ne može odbaciti. Odnosno, većina ispitanika koji se bave gospodarskom djelatnošću pravilnog su načina priznavanja rashoda za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu.

Nadalje, sljedeće istraživačko pitanje se također odnosi na priznavanje rashoda za nefinancijsku imovinu, ali u slučaju nabave dugotrajne nefinancijske imovine. Rashodi za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine bi se trebali prikazivati u trenutku nastanka troška nabave, odnosno po nabavnoj vrijednosti. No kod gospodarske djelatnosti rashodi za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine ne prikazuju se u trenutku nabave, već u trenutku stvarnog utroška, kao i kod rashoda za nabavu kratkotrajne nefinancijske imovine. Prema rezultatima istraživanja, prikazanim na grafikonu 10., možemo vidjeti da se čak 96% ispitanika ne pridržava pravilnog načina evidentiranja rashoda za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine, odnosno iskazuju je u trenutku nabave.

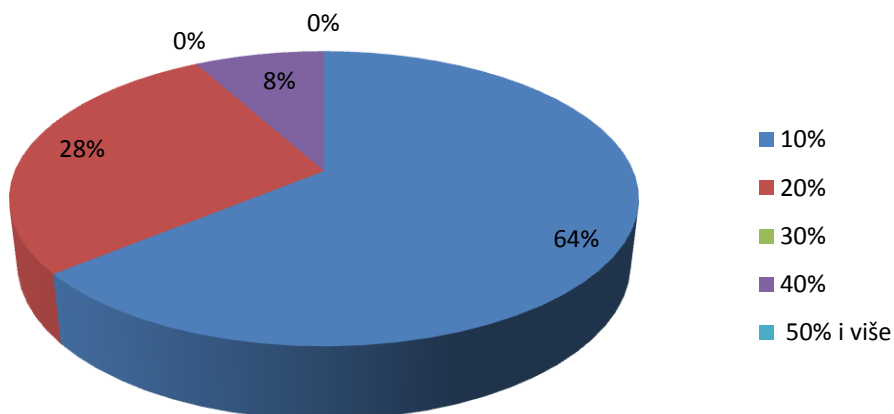
Grafikon 10: Priznavanje rashoda za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Dobiveni odgovori na pitanje, koliko Vaša gospodarska djelatnost sudjeluje u ukupnim prihodima su zadovoljavajući. Odnosno, ni jedan proračunski korisnik ne ostvaruje prihode veće od 50% ukupnih prihoda ostvarenih od gospodarske djelatnosti. U slučaju da prelaze iznad navedenoga praga, proračunski korisnici prestaju biti korisnici državnog/lokalnog proračuna. Iz grafikona 11. možemo vidjeti da najveći broj korisnika ostvaruje prihode do 10% (64%), s 20% prihoda od gospodarske djelatnosti u ukupnim prihodima sudjeluje 28% ispitanika, te 8% njih ostvaruje prihode do 40%.

Grafikon 11: Sudjelovanje prihoda od gospodarske djelatnosti u ukupnim prihodima korisnika proračuna



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

**H5: Zastupljenost prihoda od obavljanja gospodarske djelatnosti u ukupnim prihodima ujednačena je među proračunima/proračunskim korisnicima**

Sljedeće testiranje je provedeno u Microsoft Excelu, kako bi donijeli zaključak da li hipotezu odbacujemo ili ne možemo odbaciti, da je zastupljenost prihoda od obavljanja gospodarske djelatnosti u ukupnim prihodima ujednačena među proračunima/proračunskim korisnicima.

Tabela 12: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na udio ostvarenih prihoda od vlastite djelatnosti u ukupnim prihodima

% ostvarenih prihoda/ispitanici	Županije i gradovi	Ostali proračunski korisnici	Ukupno
10%	5	11	16
20% - 40%	5	4	9
Ukupno	10	15	25

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Tabela 13: Testiranje hipoteze H5:

% ostvarenih prihoda/ispitanici	Empirijski rezultat (f0)	Teorijski rezultat (ft)	Devijacija (f0 - ft)	Kvadrirana devijacija (f0 - ft) <sup>2</sup>	Hi-kvadrat (f0 - ft) <sup>2</sup> / ft
ŽU IGR - 10%	5	6,400000	-1,400000	1,960000	0,30625000
ŽU IGR - 20% - 40%	11	3,600000	7,400000	54,760000	15,21111111
OSTALI - 10%	5	9,600000	-4,600000	21,160000	2,20416667
OSTALI - 20%-40%	4	5,400000	-1,400000	1,960000	0,36296296

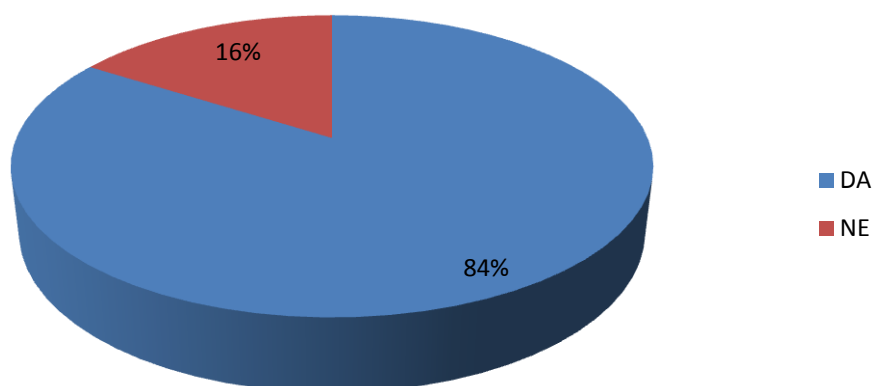
Razina značajnosti	0,05
Stupanj slobode	1
Kritična vrijednost	3,84
Hi-kvadrat	18,084490741

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim rezultatima vidljivim u tablici 13., kritična vrijednost hi-kvadrata, uz stupanj slobode 1 na razini značajnosti od 5%, iznosi 3,84 što je manje od dobivenog izračunatog hi-kvadrata koji iznosi 18,0845. S obzirom na navedeno, hipoteza H5 se odbacuje. Prema tome, možemo zaključiti da postoje razlike među proračunima/proračunskim korisnicima u udjelu prihoda od gospodarske djelatnosti u ukupnim prihodima.



Grafikon 12: Održivost gospodarske djelatnosti



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Na pitanje smatrate li da je Vaša gospodarska djelatnost održiva, čak 84% ispitanika odgovorilo je pozitivno, što možemo potvrditi da je istinito s obzirom na odgovore ispitanika u naredna dva pitanja koja su vezana uz godišnje prihode i rashode od obavljanja gospodarske djelatnosti, dok 16% ispitanika tvrdi da njihova gospodarska djelatnost nije održiva.

U sljedećoj tablici imamo prikaz iznosa godišnjih prihoda ispitanika, od obavljanja gospodarske djelatnosti.

Tabela 14: Ukupni godišnji prihodi ispitanika od obavljanja gospodarske djelatnosti

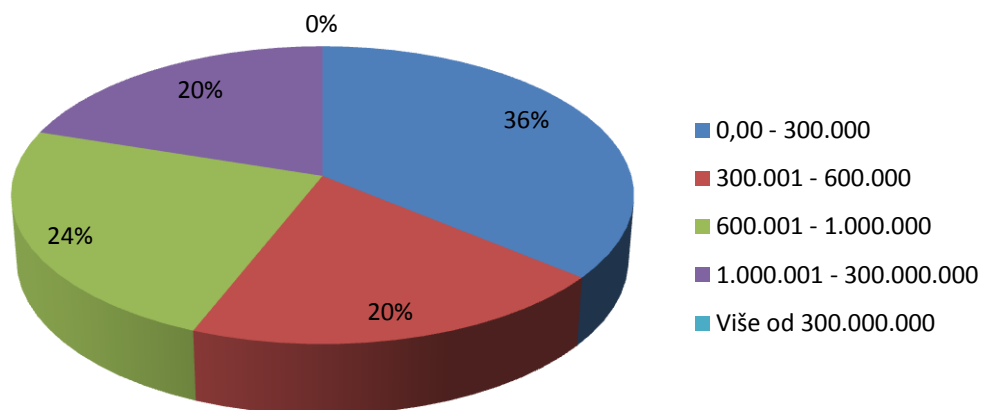
Godišnji prihodi od gospodarske djelatnosti	Broj ispitanika	Postotak
0,00 - 300.000	9	36%
300.001 - 600.000	5	20%
600.001 - 1.000.000	6	24%
1.000.001 - 300.000.000	5	20%
Više od 300.000.000	0	0%
<b>Ukupno</b>	<b>25</b>	<b>100%</b>

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Vidimo da većina ispitanika, odnosno njih 36% ostvaruje prihode od obavljanja vlastite djelatnosti od 0,00 do 300.000,00 kn, od 600.001,00 do 1.000.000,00 kn

ostvaruje njih 24%, dok prihode u iznosu od 300.001,00 do 600.000,00 kn ostvaruje njih 20%, kao i prihode od 1.000.001,00 do 300.000.000,00 kn.

Grafikon 13: Godišnji prihodi ispitanika od obavljanja gospodarske djelatnosti



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Nadalje, ispitanicima se postavlja pitanje o iznosu godišnjih rashoda od obavljanja gospodarske djelatnosti. U nastavku je tablica koja prikazuje navedenu strukturu ispitanika.

Tabela 15: Ukupni godišnji rashodi ispitanika od obavljanja gospodarske djelatnosti

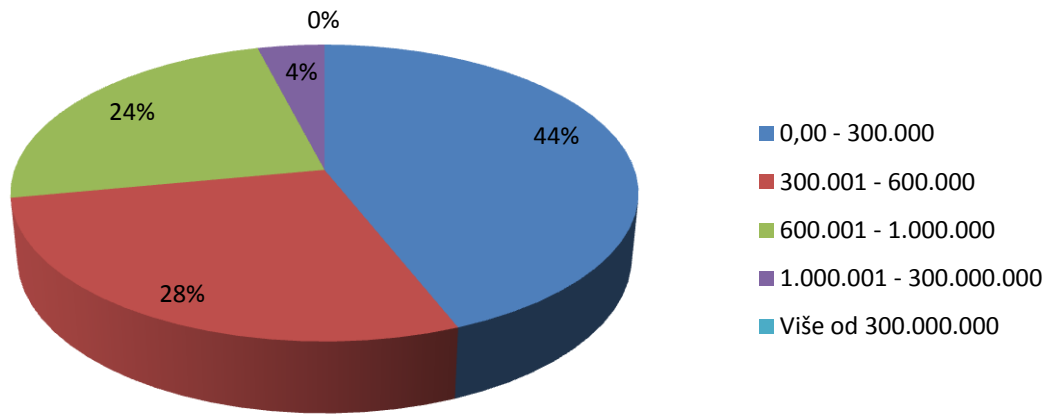
Godišnji prihodi od gospodarske djelatnosti	Broj ispitanika	Postotak
0,00 - 300.000	11	44%
300.001 - 600.000	7	28%
600.001 - 1.000.000	6	24%
1.000.001 - 300.000.000	1	4%
Više od 300.000.000	0	0%
<b>Ukupno</b>	<b>25</b>	<b>100%</b>

Izvor: Samostalna izrada autora prema rezultatima istraživanja

Vidljivo je da najmanji broj ispitanika ostvaruje rashode u iznosu od 1.000.001 do 300.000.000,00 kn svega 4%, odnosno jedan od ispitanika, dok najveći broj

ispitanika ostvaruje rashode od obavljanja gospodarske djelatnosti u iznosu od 0,00 do 300.000,00 kn tj., 44%.

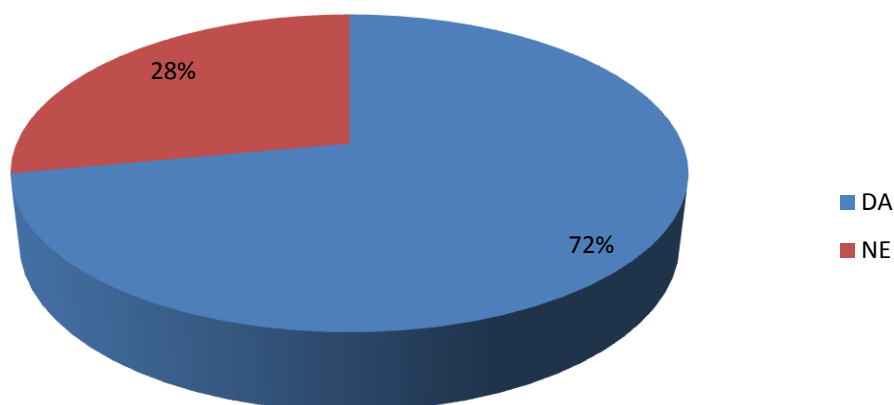
Grafikon 14: Godišnji rashodi ispitanika od obavljanja gospodarske djelatnosti



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Grafikon 15. nam prikazuje kako 72% ispitanika ostvaruje planirane prihode od obavljanja gospodarske djelatnosti, dok njih 28% ipak ne uspijeva ostvariti planirane prihode.

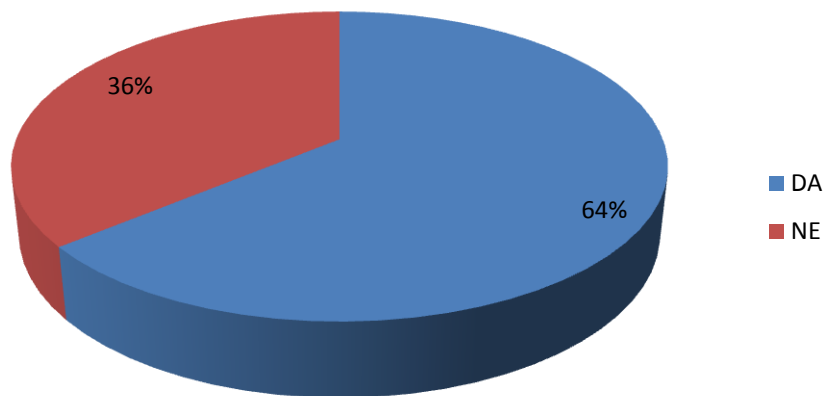
Grafikon 15: Planiranje prihoda na osnovu gospodarske djelatnosti



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost korisnici proračuna nisu obveznici istoga, no ukoliko obavljaju neku gospodarsku djelatnost, a njihovo neoporezivanje dovodi do neopravdanih povlastica, tada mogu postati porezni obveznici ili u slučaju ako su im prihodi od gospodarske djelatnosti u prethodnoj godini bili veći od propisanog praga (300.000,00 kn) tada ulaze u sustav poreza na dodanu vrijednost. Shodno navedenom, iz grafikona 16. možemo vidjeti kako su 64% ispitanika obveznici PDV-a, što se također podudara s rezultatima iz tablice 14. gdje možemo vidjeti da 16 ispitanika ostvaruje prihode od obavljanja gospodarske djelatnosti veće od 300.000,00 kn, 36% ispitanika nije u sustavu poreza na dodanu vrijednost.

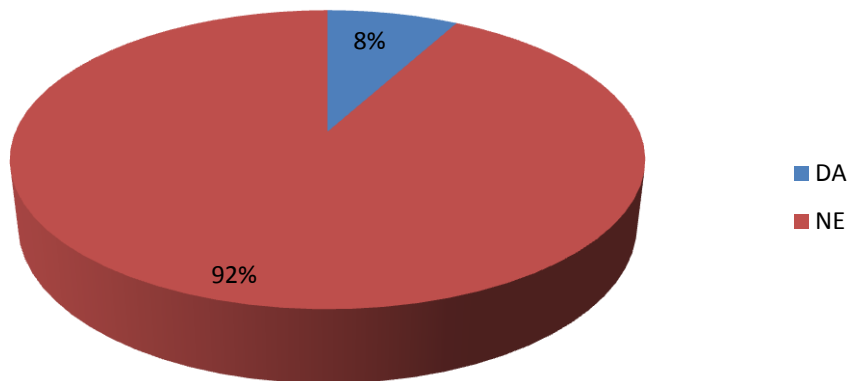
Grafikon 16: Obveznici poreza na dodanu vrijednost



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Prema mišljenju Državnog ureda za reviziju, broj proračunskih korisnika koji se smatra obveznicima poreza na dobit je neznatan. Oni mogu postati obveznici poreza na dobit u slučaju da obavljanjem vlastite djelatnosti kojom sudjeluju na tržištu stječu neopravdane privilegije. Prema istraživanju autorice, vidljivo je da je navedena tvrdnja točna obzirom da je svega 8% ispitanika odgovorilo da su obveznici poreza na dobit, dok njih 92% nisu obveznici.

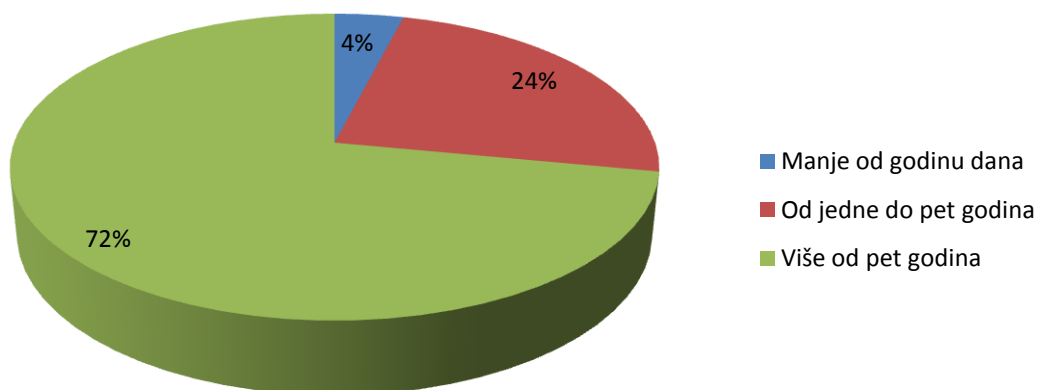
Grafikon 17: Obveznici poreza na dobit



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Na pitanje koliko dugo ispitanici obavljaju gospodarsku djelatnost, najveći broj ispitanika odgovorilo je više od 5 godina (72%), čime je i razumljivo da većina ispitanika ima zavidno znanje o računovodstvenom obuhvatu gospodarske djelatnosti što je i potvrđeno hipotezom H1, 24% njih bavi se od jedne do pet godina, te neznatnih 4% ispitanika odgovorilo je da se gospodarskom djelatnošću bave manje od godinu dana.

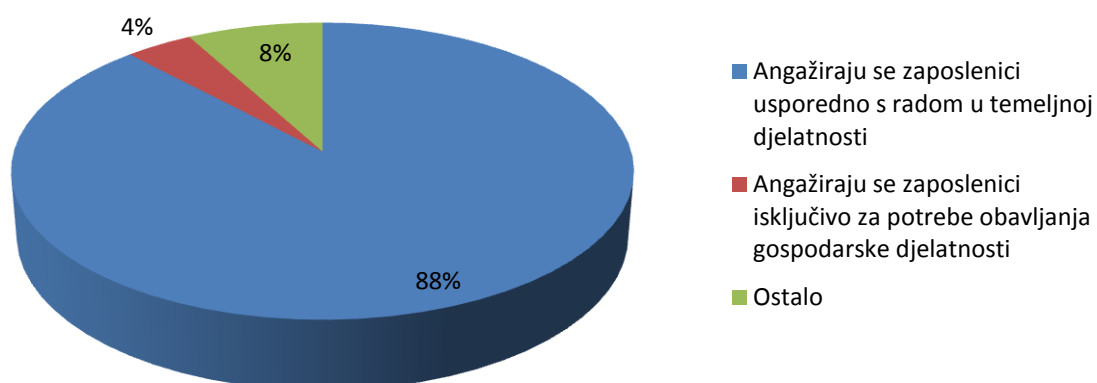
Grafikon 18: Vremenski period obavljanja gospodarske djelatnosti



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Naposljetku istraživanja, ispitanici odgovaraju na pitanje da li se za potrebe obavljanja gospodarske djelatnosti angažiraju zaposlenici usporedno s radom u temeljnoj djelatnosti ili isključivo za te potrebe.

Grafikon 19: Način angažiranja zaposlenika za potrebe gospodarske djelatnosti



Izvor: Vlastita obrada prema rezultatima istraživanja

Grafikon 19. prikazuje da 88% ispitanika angažira zaposlenike usporedno s radom u temeljnoj djelatnosti, 8% ih angažira isključivo za potrebe obavljanja gospodarske djelatnosti, a 4% njih je odgovorilo da nemaju potrebe za posebnim angažmanima zaposlenika.

Također nekoliko ispitanika dalo je prijedloge kako bi unaprjeđenje računovodstva gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna trebalo u potpunosti osloboditi plaćanje poreza na dodanu vrijednost, te da bi u cijelom javnom sektoru bilo potrebno smanjiti birokraciju. Smatra se kako su nebirokratske organizacijske strukture pogodnije za poslove i poslovanje koje se temelji na proizvodnji, strojevima i materijalima, kao i kod onih kod kojih nema mogućnosti interesnog zakidanja i žestokog reagiranja, pa nije potrebna ni povećana kontrola nižih od viših.

## 6. KRITIČKI OSVRT

Na temelju provedenog empirijskog istraživanja, pomoću anketnog upitnika, dolazimo do saznanja da je većina ispitanika izvrsno ili dobro upoznata s računovodstvenim obuhvatom gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna, što ujedno potvrđuje i to da većina njih koji obavljaju navedenu djelatnost za potrebe obavljanja gospodarske djelatnosti angažiraju zaposlenike usporedno s radom u temeljnoj djelatnosti. S obzirom na navedeno, možemo pretpostaviti da obavljanje gospodarske djelatnosti ne stvara prevelika opterećenja za postojeće zaposlenike, te da ih se smatra dovoljno educiranim i stručnim za njihovo planiranje, praćenje i izvršavanje. Također, zanimljiv je podatak da se većina ispitanika bavi gospodarskom djelatnošću duže od 5 godina, što opravdava prethodno navedeno.

Shodno dobivenim rezultatima, zaključujemo da je obavljanje gospodarske djelatnosti kod korisnika proračuna prisutno u većoj mjeri. Ponajviše je zastupljena u gradovima, zbog zakupa poslovnih prostora u vlasništvu gradova i raznih popratnih poslova poput komunalnih djelatnosti koje gradovi mogu obavljati, te kod znanosti i obrazovanja, gdje se najviše ističu razni instituti koji uz svoja znanstvena istraživanja mogu obavljati i sporednu, odnosno gospodarsku visokostručnu djelatnost.

Kao što je bilo i očekivano, većina ispitanika usklađena je sa zakonskim odredbama, odnosno planiranje, praćenje, izvještavanje, priznavanje te evidentiranje prihoda/rashoda od gospodarske djelatnosti izvršava se na pravilan način. Također, ni jedan od ispitanika se nije izjasnio da njihova gospodarska djelatnost sudjeluje u ukupnim prihodima s više od 50% prihoda, jer bi prelaskom navedenog praga proračunski korisnici prestali biti korisnici državnog proračuna.

Također, valja spomenuti da je većina korisnika državnog proračuna koji obavljaju gospodarsku djelatnost istaknulo kako je njihova gospodarska djelatnost održiva te da ostvaruju planirane prihode od obavljanja vlastite, odnosno gospodarske djelatnosti.

U radu je ukupno postavljeno 5 hipoteza, od kojih je jedna odbačena, čime možemo zaključiti da većina pretpostavljenih rezultata istraživanja ne odstupaju od stvarnih rezultata istraživanja.



## 7. ZAKLJUČAK

Značajan segment države i društva Republike Hrvatske predstavlja javni sektor, a njegova veličina i struktura ograničena je nizom ekonomskih, socijalnih, političkih i drugih faktora. Financiranje javnih potreba proračunom podrazumijeva niz proračunskih procesa i postupaka. Državni proračun smatra se mehanizmom upravljanja državom, koji je iznimno važan za svako gospodarstvo i stanovništvo zemlje. Proračun je rezultat proračunskog procesa koji se odvija određenom dinamikom tako da se u pojedinim razdobljima godine događaju pojedine faze proračunskog ciklusa. Važan je zbog donošenja odluka o načinu prikupljanja i trošenja javnog novca.

Proračunsko računovodstvo nije osnovano s primarnim ciljem ostvarenja dobiti, te je iz toga razloga dužno prikazivati potpune i pouzdane informacije o aspektima javne potrošnje jer bez potpune i pouzdane transparentnosti nema ni potpune demokracije. Sustav računovodstva proračuna od 2002. godine temelji se na modificiranom načelu nastanka događaja, odnosno došlo je do spajanja dviju glavnih knjiga u jednu čime se postigla veća učinkovitost i transparentnost poslovanja.

Kao što je navedeno, osnovni cilj korisnika proračuna nije ostvarenje dobiti i/ili izvršavanje gospodarske djelatnosti, no prema Zakonu imaju mogućnost obavljanja vlastite, odnosno gospodarske djelatnosti na tržištu te time pribavljati dodatne izvore sredstava, ali se za njihovo izvršavanje ne koriste sredstva iz proračuna. Zakonom je utvrđeno da se njihovo korištenje definira donošenjem financijskog plana, tj. proračuna, a ukupan iznos se uplaćuje u proračun. Smatra se kako bi trebalo poticati obavljanje gospodarske djelatnosti jer mogu činiti značajniji dio financiranja, ali ne smiju prelaziti 50% ukupnih prihoda ostvarenjem od gospodarske djelatnosti jer prelaskom navedenog praga proračunski korisnici prestaju biti korisnici državnog proračuna.

Na temelju empirijskog istraživanja može se doći do zaključka da veći dio korisnika proračuna koristi navedenu mogućnost, odnosno da se bave gospodarskom djelatnošću uz svoju redovnu djelatnost zbog koje su i ustrojeni. Također, korisnici

proračuna koji obavljaju gospodarsku djelatnosti u dovoljnoj mjeri su upoznati s računovodstvenim obuhvatom za pravilno planiranje, praćenje i izvršavanje gospodarske djelatnosti. Zanimljiv je podatak da se većina ispitanika ne bavi gospodarskom djelatnošću zbog nedostatka novčanih sredstava iz proračuna, već su uvidjeli mogućnost za dodatnim izvorima resursa koje im također i zakonska regulativa dozvoljava.

## 8. LITERATURA

Popis knjiga:

1. BIČANIĆ, N., JAKIR BAJO, I., KARAČIĆ, M. (2018.) Proračunsko računovodstvo: Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja IV. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: Teb – Poslovno savjetovanje d.o.o.
2. VAŠIČEK, D., VAŠIČEK, V. (2016.) Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci
3. JAKIR BAJO, I., CUTVARIĆ, M., KARAČIĆ, M., MALETIĆ, I., NIKIĆ, J., VAŠIČEK, D. (2011.) Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa 2011./2012. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
4. VAŠIČEK, D., LONČAR-GALEK, D., MALETIĆ, I., VAŠIČEK, V., KUSAKOVIĆ, A., SPAJIĆ, F. (2007.) Računovodstvo proračuna: osnove sustava, primjeri knjiženja, propisi, računski plan. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
5. GULIN, D., SPAJIĆ, F., SPREMIĆ, I., TADIJANČEVIĆ S., VAŠIČEK, V., ŽAGER, K., ŽAGER, L. (2003.) Računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

Pravilnik/Zakon:

1. Zakon o proračunu (NN 87/08, 136/12, 15/15)
2. Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S te o načinu vođenja registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika (NN 128/09, 142/14 i 23/19)
3. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18 i 126/19)
4. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 03/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18 i 126/19)
5. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19)

6. Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost (NN 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 01/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20)
7. Zakon o trgovini (NN 87/08, 96/08, 116/08, 76/09, 114/11, 68/13, 30/14, 32/19, 98/19, 32/20)
8. Zakon o porezu na dobit (NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20)

#### Publikacije i časopisi:

1. BRATIĆ, V. (2010): Politika proračuna i proračunskog procesa: primjer Hrvatske, Anali Hrvatskog politološkog društva, 7.(1), str. 123-143. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/64018> (Pristupljeno: 05.07.2020.)
2. SAVI, I. (2017): Planiranje i izvršavanje planova kod proračunskih korisnika, Požega, Veleučilište u Požegi
3. RIPIĆ, A. (2018): Računovodstveno praćenje poslovanja proračunskih korisnika u sustavu poreza na dodanu vrijednost, Požega, Veleučilište u Požegi
4. DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU (2019.): Izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. godinu. [Online] (6). Raspoloživo na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/DRZAVNI-PRORACUN-REPUBLIKE-HRVATSKE-ZA-2018.pdf> (Pristupljeno: 29.08.2020.)
5. BIČANIĆ, N. (2016): Namjenski i vlastiti prihoda proračunskih korisnika u evidencijama JLP(R)S-a. *TEB poslovno savjetovanje* [Online] (6). Raspoloživo na: <https://www.teb.hr/novosti/2016/namjenski-i-vlastiti-prihoda-proracunskih-korisnika-u-evidencijama-jlp-r-s-a/> (Pristupljeno: 31.08.2020.)

#### Internet izvori:

1. Ministarstvo financija, Registar, raspoloživo na: <https://mfin.gov.hr/istaknute teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/registar/178> (Pristupljeno: 04.07.2020.)
2. Porezni status državnih ustanova i ustanova jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, raspoloživo na:

[https://www.rrif.hr/Porezni\\_status\\_drzavnih\\_ustanova\\_i\\_ustanova\\_jedini-2021-misljenje.html](https://www.rrif.hr/Porezni_status_drzavnih_ustanova_i_ustanova_jedini-2021-misljenje.html) (Pristupljeno: 22.07.2020.)

## POPIS SLIKA

<i>Slika 1: Struktura proračuna</i> .....	7
<i>Slika 2: Faze proračunskog ciklusa</i> .....	9
<i>Slika 3: Osnovna struktura Računskog plana proračunskog računovodstva</i> .....	21

## POPIS TABLICA

Tabela 1: Struktura ispitanika obzirom na područje djelovanja.....	41
Tabela 2: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na poznavanje računovodstvenog obuhvata gospodarske djelatnosti .....	45
Tabela 3: Testiranje hipoteze H1:.....	45
Tabela 4: Dodatno testiranje hipoteze H1:.....	46
Tabela 5: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na obavljanje gospodarske djelatnosti .....	47
Tabela 6: Testiranje hipoteze H2:.....	48
Tabela 7: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na način planiranja, praćenja i izvještavanja o prihodima/rashodima.....	51
Tabela 8: Testiranje hipoteze H3:.....	51
Tabela 9: Dodatno testiranje hipoteze H3:.....	52
Tabela 10: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na način priznavanja rashoda za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu .....	55
Tabela 11: Testiranje hipoteze H4:.....	55
Tabela 12: Distribucija frekvencija ispitanika s obzirom na udio ostvarenih prihoda od vlastite djelatnosti u ukupnim prihodima .....	57
Tabela 13: Testiranje hipoteze H5:.....	57
Tabela 14: Ukupni godišnji prihodi ispitanika od obavljanja gospodarske djelatnosti	58
Tabela 15: Ukupni godišnji rashodi ispitanika od obavljanja gospodarske djelatnosti .....	59

## POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1: Područje djelovanja ispitanika .....	43
Grafikon 2: Broj zaposlenih.....	43
Grafikon 3: Upoznatost proračunskih korisnika s računovodstvenim obuhvatom gospodarske djelatnosti .....	44
Grafikon 4: Obavljanje gospodarske djelatnosti.....	47
Grafikon 5: Vrste gospodarskih djelatnosti .....	48
Grafikon 6: Obavljanje gospodarske djelatnosti zbog nedostatka sredstava iz proračuna .....	49
Grafikon 7: Način planiranja, praćenja i izvještavanja o prihodima/rashodima .....	50
Grafikon 8: Nailazak ispitanika na određena poteškoća ili ograničenja .....	53
Grafikon 9: Priznavanje rashoda za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu .....	54
Grafikon 10: Priznavanje rashoda za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine .....	56
Grafikon 11: Sudjelovanje prihoda od gospodarske djelatnosti u ukupnim prihodima korisnika proračuna .....	56
Grafikon 12: Održivost gospodarske djelatnosti .....	58
Grafikon 13: Godišnji prihodi ispitanika od obavljanja gospodarske djelatnosti .....	59
Grafikon 14: Godišnji rashodi ispitanika od obavljanja gospodarske djelatnosti .....	60
Grafikon 15: Planiranje prihoda na osnovu gospodarske djelatnosti .....	60
Grafikon 16: Obveznici poreza na dodanu vrijednost .....	61
Grafikon 17: Obveznici poreza na dobit.....	62
Grafikon 18: Vremenski period obavljanja gospodarske djelatnosti.....	62
Grafikon 19: Način angažiranja zaposlenika.....	63

## SAŽETAK

Proračunskim korisnicima smatraju se državna tijela, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za obavljanje temeljnih djelatnosti osiguravaju u proračunu. Uz osnovnu djelatnost proračunski korisnici, sukladno zakonskim propisima, mogu obavljati i neke poslove na tržištu i temeljem toga ostvarivati vlastite prihode. Neki od osnovnih motiva za obavljanje dodatne, odnosno gospodarske djelatnosti mogu biti nedostatak novčanih sredstava iz proračuna, promocija djelatnosti i/ili pružanje raznih usluga. Vlastitom, odnosno gospodarskom, djelatnosti obavlja se poslovanje na tržištu koje se nefinancira iz proračuna, što bi značilo da je proračun, odnosno proračunski korisnik sam organizirao posao i za njegovo izvršavanje ne upotrebljava proračunska sredstva. Neka od prednosti kod obavljanja gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna može biti što proračunski korisnici ne ovise samo o sredstvima iz proračuna već imaju i mogućnost za prikupljanje vlastitih resursa, kojima mogu raspolagati i postizati veće ciljeve.

Anketnim istraživanjem dolazi se do saznanja kako većina proračuna/proračunskih korisnika obavlja gospodarsku djelatnost, te su u većoj mjeri upoznata s računovodstvenim obuhvatom. Primaran cilj obavljanja gospodarske djelatnosti nije nedostatak novčanih sredstava iz proračuna, već mogućnost pružanja raznih usluga.

Ključne riječi: proračun, proračunski korisnici, Zakon, proračunsko računovodstvo, gospodarska djelatnost



## **SUMMARY**

Budget users are considered to be state bodies, institutions, minority self-government councils, budget funds and local self-government whose expenditures for the performance of basic activities are provided in the budget. In addition to the main activity, budget users, in accordance with legal regulations, can also perform some tasks on the market and on that basis generate their own revenues. Some of the basic motives for performing additional or economic activity may be the lack of funds from the budget, promotion of activities and / or provision of various services. Own, ie economic, activity is performed on the market that is not financed from the budget, which would mean that the budget, ie the budget user organized the work himself and does not use budget funds for its execution. Some of the advantages of performing economic, market activity in the budget system may be that budget users do not depend only on budget funds, but also have the opportunity to collect their own resources, which they can use and achieve greater goals.

The survey reveals that most budget / budget users perform economic activity, and are more familiar with accounting coverage. The primary goal of performing economic activities is not the lack of funds from the budget, but the ability to provide various services.

Key words: budget, budget users, law, budget accounting, economic activity

## PRILOG 1

Anketni upitnik

Poštovani,

ovo istraživanje provodi studentica 2. godine diplomskog studija Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli. Anketa se provodi u svrhu pisanja diplomskog rada na temu "Gospodarska djelatnost u sustavu proračuna". Zbog vjerodostojnosti podataka molim Vas da iskreno odgovarate na sljedeća anketna pitanja. Prikupljeni podaci koji bi mogli identificirati konkretnog proračunskog korisnika neće biti objavljeni, koristit će se isključivo u istraživačke svrhe, bit će sumarno prikazani i neće se vezivati uz ime ni od jednog korisnika. Anketa traje 5 minuta i anonimna je.

Hvala Vam na sudjelovanju!

1. Koje je Vaše područje djelovanja?

- a. Županija
  - b. Grad
  - c. Znanost i obrazovanje
  - d. Kulturna ustanova
  - e. Ostale djelatnosti
- 

2. Koliko Vaša organizacija broji zaposlenika?

- a. Do 50
- b. Od 50 do 100
- c. Od 100 do 200
- d. Više od 200

3. Koliko ste upoznati s računovodstvenim obuhvatom gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna?

- a. Izvrsno
- b. Dobro

- c. Loše
4. Da li Vi kao proračunski korisnik obavljate gospodarsku djelatnost?
- a. Da
  - b. Ne
5. Ako ste na prethodno pitanje odgovorili pozitivno, navedite koju vrstu gospodarske djelatnosti obavljate?
- a. Proizvodnu djelatnost
  - b. Trgovačku djelatnost
  - c. Uslužnu djelatnost
6. Obavljate li gospodarsku djelatnost zbog nedostatnosti sredstava iz proračuna?
- a. Da
  - b. Ne
7. Ako ste na prethodno pitanje odgovorili s ne, navedite razlog obavljanja gospodarske djelatnosti
- \_\_\_\_\_
8. Kako planirate, pratite i izvještavate o prihodima/rashodima od gospodarske djelatnosti u računovodstvenom sustavu?
- a. Odvojeno od djelatnosti financirane iz proračuna
  - b. Zajedno s djelatnosti koja je financirana iz proračuna
9. Ukoliko vodite zasebno računovodstvo gospodarske djelatnosti, nailazite li na određene poteškoće ili ograničenja
- a. Da
  - b. Ne
10. Ako je vaš odgovor potvrđan, molim Vas da navedite na koje poteškoće ili ograničenja nailazite
- \_\_\_\_\_

11. Na koji način priznajete rashode za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu kod obavljanja vlastite trgovačke i/ili proizvođačke djelatnosti?
- Po nabavi
  - Po utrošku
12. Na koji način priznajete rashode za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine?
- Priznavanjem cjelokupnog rashoda u trenutku nabave
  - Priznavanjem troškova amortizacije
13. Sudjeluje li Vaša gospodarska djelatnost u ukupnim prihodima s:
- 10%
  - 20%
  - 30%
  - 40%
  - 50% i više
14. Smatrate li da je vaša gospodarska djelatnost održiva?
- Da
  - Ne
15. Koliki su vam ukupni godišnji prihodi od obavljanja gospodarske djelatnosti?
- 0,00 - 300.000
  - 300.001 - 600.000
  - 600.001 - 1.000.000
  - 1.000.001 - 300.000.000
  - Više od 300.000.000
16. Koliki su vam ukupni godišnji rashodi od obavljanja gospodarske djelatnosti?
- 0,00 - 300.000
  - 300.001 - 600.000
  - 600.001 - 1.000.000
  - 1.000.001 - 300.000.000
  - Više od 300.000.000

17. Ostvarujete li planirane prihode od gospodarske djelatnosti?

- a. Da
- b. Ne

18. Jeste li kao proračunski korisnik koji obavlja gospodarsku djelatnost u sustavu poreza na dodanu vrijednost?

- a. Da
- b. Ne

19. Jeste li kao proračunski korisnik koji obavlja gospodarsku djelatnost u sustavu poreza na dobit?

- a. Da
- b. Ne

20. Koliko dugo obavljate gospodarsku djelatnost kao proračunski korisnik?

- a. Manje od godinu dana
- b. Od jedne do pet godina
- c. Više od pet godina

21. Za potrebe obavljanja gospodarske djelatnosti

- a. Angažiraju se zaposlenici usporedno s radom u temeljnoj djelatnosti
- b. Angažiraju se zaposlenici isključivo za potrebe obavljanja gospodarske djelatnosti
- c. Ostalo

\_\_\_\_\_

22. Imate li kakve prijedloge o tome kako unaprijediti računovodstvo gospodarske djelatnosti u sustavu proračuna?

\_\_\_\_\_