Riznica

časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru

1
2016

IZ SADRŽAJA:

- Računovodstveno evidentiranje mjera aktivne politike zapošljavanja u sustavu proračuna
- Financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2015. godinu
- Utvrđivanje rezultata, proces obvezne korekcije rezultata i zaključna knjiženja
- Priznavanje nerecipročnih prihoda za 2015. godinu u neprofitnim organizacijama
- Usklađenje i ispravci obračuna PDV-a za 2015. - specifičnosti proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija

NAJAVA:

- **Seminar:**
  - Godišnji financijski izvještaji, plaće, PDV i druge aktualnosti u sustavu proračuna od 14. do 22. siječnja 2016.
- **51. simpozij HZRIF,** Vodice, Hotel Olympia od 1. do 4. lipnja 2016. godine
- **Radionice** www.rif.hr

UDK 657/687;337 NAKLADNIK HZ RIF, 10000 Zagreb, Gotovca 1/II i internet: www.rif.hr; e-mail: rif@rif.hr TISKANICA Poštarina plaćena HP-u d.d. u sortirnici 10 200 Zagreb

ISSN 1845 - 8696

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

organizira seminar

GODIŠNJI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI, PLAĆE, PDV I DRUGE AKTUALNOSTI U SUSTAVU PRORAČUNA

14.01.2016.	OSIJEK	HOTEL OSIJEK, Šamačka 4
15.01.2016.	ZAGREB	HOTEL WESTIN, Kršnjavoga 1
18.01.2016.	DUBROVNIK	HOTEL LERO, Iva Vojnovića 14
19.01.2016.	SPLIT	HOTEL ATRIUM, Domovinskog rata 49a
20.01.2016.	RIJEKA	TRANSADRIA d.d., Riva Boduli 1
21.01.2016.	PULA	HOTEL PULA, Sisplac 31
22.01.2016.	ČAKOVEC	URFD ČAKOVEC, Ivana Mažuranića 2/2

početak u svim gradovima 9,30 sati

Program seminara:

1. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI ZA 2015. GODINU
- Okružnica Ministarstva financija o predaji i konsolidaciji financijskih izvještaja
- Izmijenjeni izgled i sadržaj obrazaca financijskih izvještaja
- Popunjavanje Bilance razine 22 na obrascu BIL u sustavima riznica
- Novi obrazac za proračunske korisnike RAS-funkcijski
- Upute za popunjavanje obrasca RAS-funkcijski i praktični primjeri
- Iskazivanje prenesenih viškova i manjkova u obrascu PR-RAS
- PR-RAS obrazac - popunjavanje stupca Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine i stanja novčanih sredstava
- Izvještaj o obvezama – nema više mjesečnog izvještaja, sastavlja se kvartalno, polugodišnje i godišnje

2. UTVRĐIVANJE REZULTATA, OBVEZNA KOREKCIJA I ZAKLJUČNA KNJIŽENJA
- Priznavanje prihoda i povrat viškova sredstava u proračun
- Pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije – nema priznavanja prihoda po okružnici
- Kontinuirani rashodi – razmjerno broju mjeseci
- Utvrđivanje rezultata i provođenje obvezne korekcije
- Zaključna knjiženja i prijenos početnog stanja za 2016. godinu
- Kada je potrebna Odluka o raspodjeli rezultata

3. OSTALE AKTUALNOSTI U SUSTAVU PRORAČUNA
- Izmijenjeni Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu
- Optužni prijedlog i novčane kazne za nedostavu i kašnjenje u predaji financijskih izvještaja
- Kontrola financijskih izvještaja od strane Ministarstva financija kod iskazivanja prenesenih viškova i manjkova i utvrđivanja rezultata
- Izmijenjena Uredba o fiskalnoj odgovornosti – Novi Upitnik za 2015. godinu

4. ISKAZIVANJE PODATAKA U OBRASCU JOPPD
- Novi rokovi ispostavljanja obrasca
- Novine u iskazivanju troškova službenog putovanja
- Koje socijalne potpore se ne iskazuju u obrascu
- Promjene u iskazivanju plaća po sudskim presudama
- Zatezne kamate na doprinos za II. stup

5. PLAĆE, OSTALA MATERIJALNA PRAVA, IZMJENE U NEOPOREZIVIM PRIMICIMA
- Minimalna osnovica za obračun doprinosa i minimalna plaća za 2016. godinu
- Jubilarne nagrade u 2016. godini
- Proračunska osnovica u prvom tromjesečju 2016. godine
- Naknada zbog neispunjenja kvote zapošljavanja invalida za 2016. godinu
- Troškovi stručnog ispita za osobe na stručnom osposobljavanju
- Ograničenje trajanja službenog putovanja
- Neoporeziva dnevnica/terenski dodatak ukoliko je osigurana prehrana
- Izmijenjeni uvjeti za neoporezivu naknadu troškova službenog putovanja vanjskom suradniku

6. POSEBAN POSTUPAK UTVRĐIVANJA GODIŠNJEG POREZA NA DOHODAK ZA 2015. GODINU
- Za koje se porezne obveznike primjenjuje poseban postupak
- Obrazac ZPP-DOH radi priznavanja prava na porezne olakšice za 2015. godinu; rok podnošenja, sadržaj i prilozi
- Privremeno porezno rješenje o godišnjoj obvezi/povratu poreza na dohodak za 2015. godinu
- Prigovor na privremeno porezno rješenje

7. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST
- Prijava PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja
- Usklađenja i ispravci za kalendarsku godinu u posljednjoj prijavi
- Pravo na odbitak pretporeza na ulazne račune za 2015. godinu
- Usklađivanje podjele pretporeza na kraju godine i izračun konačne „pro-rate“
- „pro-rata“ u 2016. godini
- Izlazak iz sustava PDV-a i obveze ispravka iskorištenog pretporeza
- Ulazak u sustav PDV-a – mogućnost ispravka neiskorištenog pretporeza
- Ispravak odbitka pretporeza za dugotrajnu imovinu i zalihe
- Izmjena Pravilnika o PDV-u
  - doniranje hrane i hrane za životinje
  - tretman valutne klauzule kod financijskog leasinga
  - novine kod oslobođenja za prijevozne usluge u vezi s dobrima u provozu

8. OBRAZAC OPZ-STAT-1
- Obveznici sastavljanja
- Koji računi se uključuju u obrazac
- Iskazivanje dospjelih, a nenaplaćenih potraživanja
- Iskazivanje utuženih potraživanja

Predavači: Domagoj Bakran, mr. sc. Andreja Milić, mr. sc. Jasna Nikić i dr. sc. Marija Zuber – savjetnici – urednici časopisa Računovodstvo i financije i Riznica

Literatura: prezentacije predavača

Naknada: **600,00 kn** prvi sudionik, svaki sljedeći **500,00 kn** (uključuje literaturu, radni pribor, PDV i osvježavajući napitak)

Uplate: HZ RIF, Zagreb, IBAN: HR1423600001101241118, OIB: 75508100288

Informacije: 01/4686 - 500, 4686 - 502; telefax: 01/4686 - 496; e-mail: pretplata@rif.hr

Nakladnik: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika Zagreb

Za nakladnika: **mr. sc. Bogomil Cota**, predsjednik HZRIF

RAČUNOVODSTVO i financije

Riznica

RIF-ov ČASOPIS ZA RAČUNOVODSTVO, REVIZIJU, FINANCIJE I PRAVO U SUSTAVU PRORAČUNA I NEPROFITNOM SEKTORU

Glavni urednik: prof. dr. sc. Danimir Gulin

Voditelj Stručne službe: Ivica Milčić, univ. spec. oec.

Urednici savjetnici: Domagoj Bakran, mag. oec., mr. sc. Miljenka Cutvarić, dr. sc. Ivan Čevizović, Ivica Milčić, univ. spec. oec., mr. sc. Andreja Milić, mr. sc. Jasna Nikić, mr. sc. Kornelija Sirovica, Dunja Šarić, dipl. iur., dr. sc. Marija Zuber

Uredništvo: Domagoj Bakran, mag. oec., mr. sc. Dalibor Briški, mr. sc. Bogomil Cota, mr. sc. Miljenka Cutvarić, dr. sc. Ivan Čevizović, izv. prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky, Slaven Đuroković, prof. dr. sc. Danimir Gulin, dr. sc. Mirjana Hladika, mr. sc. Ivana Jakir Bajo, Mladenka Karačić, dr. sc. Silvana Kostešić, izv. prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer, Ivica Milčić, univ. spec. oec., mr. sc. Andreja Milić, mr. sc. Jasna Nikić, prof. dr. sc. Silvije Orsag, izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević, dr. sc. Branka Remenarić, mr. Jozo Serdarušić, doc. dr. sc. Sanja Sever Mališ, dr. sc. Ivana Sever, Nada Svete, mr. sc. Kornelija Sirovica, Dunja Šarić, prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević, mr. Darko Terek, prof. dr. sc. Boris Tušek, dr. sc. Marija Zuber, prof. dr. sc. Lajoš Žager

Izdavački savjet časopisa

Predsjednik: prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević

Članovi: Zdenko Balen, Mislav Blažić, Josip Branković, Ivica Crnić, mr. sc. Bogomil Cota, Željko Faber, prof. dr. sc. Danimir Gulin, prof. dr. sc. Ljubo Jurčić, Miroslav Kožul, Ante Knezović, dr. Vladimir Lasić, mr. sc. Slavko Leko, prof. dr. sc. Vlado Leko, prof. dr. sc. Branimir Marković, Ratko Marković, prof. dr. sc. Lorena Mošnja Škare, prof. dr. sc. Josipa Mrša, prof. dr. sc. Silvije Orsag, mr. sc. Zvonimir Pavić, prof. dr. sc. Milena Peršić, mr. sc. Slavica Pezer-Blečić, prof. dr. sc. Branka Ramljak, Rajko Škarić, prof. dr. sc. Boris Tušek, prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević, prof. dr. sc. Vesna Vašiček, prof. dr. sc. Katarina Žager, prof. dr. sc. Lajoš Žager

Internet adresa: http : // www.rif.hr
E-mail: rif@rif.hr
Tajništvo: 01 / 4686-502
Savjetnici: 01 / 4686-506
Glavni urednik: 01 / 4686-505
Pretplata i administracija: 01 / 4686-500
Telefaks: 01 / 4686-496, 4686-497

PRILOG IZLAZI MJESEČNO KAO TEMATSKA DOPUNA SADRŽAJA ČASOPISA **"RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE"** ZA ČITATELJE IZ PODRUČJA JAVNOG I NEPROFITNOG SEKTORA.

U OKVIRU PRETPLATE NA ČASOPIS "RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE" PRILOG ŠALJEMO NA ZAHTJEV I SVIM OSTALIM ZAINTERESIRANIM PRETPLATNICIMA.

Grafička priprema: Miljenka Stanković, Željka Pervan
Tisak: Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb
Slika naslovnice: Zoran Skorić, Zagreb

Riznica SADRŽAJ

AKTUALNE TEME

- Računovodstveno evidentiranje mjera aktivne politike zapošljavanja u sustavu proračuna (Stručno osposobljavanje bez zasnivanja radnog odnosa i javni radovi)
  Mladenka Karačić, Danka Mihaljević 2

RAČUNOVODSTVO

PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

- Financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2015. godinu
  mr. sc. Ivana Jakir Bajo 8
- Obrasci financijskih izvještaja za 2015. godinu
  mr. sc. Andreja Milić 16
- Bilješke uz financijske izvještaje
  mr. sc. Jasna Nikić 26
- Utvrđivanje rezultata, proces obvezne korekcije rezultata i zaključna knjiženja
  mr. sc. Jasna Nikić 33
- Obračun i knjigovodstveno evidentiranje ispravka vrijednosti dugotrajne imovine
  mr. sc. Jasna Nikić 41

NEPROFITNO RAČUNOVODSTVO

- Novac u banci i blagajni kod neprofitnih organizacija
  mr. sc. Andreja Milić 46
- Priznavanje nerecipročnih prihoda za 2015. godinu u neprofitnim organizacijama
  mr. sc. Jasna Nikić 50

POREZI

- Usklađenje i ispravci obračuna PDV-a za 2015. - specifičnosti proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija
  mr. sc. Miljenka Cutvarić 54

PLAĆE I NAKNADE

- Plaća i drugi primici pomoćnika u nastavi
  dr. sc. Marija Zuber 63

JAVNA NABAVA

- Okvirni sporazum - važeće normativno rješenje i praksa, s osvrtom na novine koje donose nove direktive EU u području javne nabave
  Ante Loboja, dipl. iur. 66

ZAKONODAVSTVO I PRAVNA PRAKSA

- Volontiranje maloljetnika
  Dunja Šarić, dipl. iur. 72

MLADENKA KARAČIĆ, DANKA MIHALJEVIĆ
Ministarstvo financija RH, Zagreb

Računovodstveno evidentiranje mjera aktivne politike zapošljavanja u sustavu proračuna (Stručno osposobljavanje bez zasnivanja radnog odnosa i javni radovi)

U članku se prikazuje način izvršavanja i računovodstvenog evidentiranja dviju mjera aktivne politike zapošljavanja koje provodi Hrvatski zavod za zapošljavanje: stručno osposobljavanje za rad bez zasnivanja radnog odnosa i javni radovi, kod proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunskih i izvanproračunskih korisnika jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Opisan je postojeći način izvršavanja i računovodstvenog evidentiranja mjera kod navedenih sudionika u provođenju mjera, iskazani nedostaci postojeće procedure prijenosa sredstava, knjigovodstvenog iskazivanja i provođenja povrata neutrošenih sredstava te dane nove upute kojima će se izbjeći spomenuti nedostaci.

1. UVOD

Sukladno Zakonu o posredovanju pri zapošljavanju i pravima za vrijeme nezaposlenosti[1] te Smjernicama za razvoj i provedbu aktivne politike zapošljavanja u RH za razdoblje 2015. – 2017. godine Hrvatski zavod za zapošljavanje (dalje u tekstu: Zavod) isplaćuje sredstva poslodavcima, i to:

- *za mjeru stručnog osposobljavanja za rad bez zasnivanja radnog odnosa* dio koji se odnosi na plaćanje obveznih doprinosa mirovinskog i zdravstvenog osiguranja sukladno odredbama Zakona o doprinosima[2],
- *za mjeru javnih radova* iznos ukupnog troška plaće.

U Državnom proračunu Republike Hrvatske za 2015. godinu osigurana su sredstva za mjere aktivne politike zapošljavanja u okviru financijskog plana Zavoda, ovisno o izvorima financiranja, na aktivnostima:

- **A689023 Aktivna politika zapošljavanja (izvor financiranja 23 Doprinosi za zapošljavanje)**
- **A689027 Akcijski plan desetljeća za uključivanje Roma (izvor financiranja 23 Doprinosi za zapošljavanje)**
- **T813033 OP Razvoj ljudskih potencijala (izvori financiranja 12 Sredstva učešća za pomoć i 561 Europski socijalni fond (ESF)) i**
- **T689035 OP Učinkoviti ljudski potencijali (izvori financiranja 12 Sredstva učešća za pomoći i 561 Europski socijalni fond (ESF)).**

[1] Nar. nov., br. 80/08., 121/10., 25/12., 118/12., 12/13. – pročišćeni tekst i 153/13.).

[2] Nar. nov., br. 84/08., 152/08., 94/09., 18/11., 22/12., 144/12., 148/13., 41/14. i 143/14.

Poslodavci - korisnici mjera aktivne politike zapošljavanja, prvenstveno programa za stručno osposobljavanje za rad bez zasnivanja radnog odnosa, mogu biti i **proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave te njihovi proračunski i izvanproračunski korisnici.** Postojeći način prijenosa sredstava proračunskim i izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna, jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave te njihovim proračunskim i izvanproračunskim korisnicima - korisnicima mjere, knjigovodstvenog iskazivanja prihoda i rashoda te postupanja s neiskorištenim sredstvima pokazao je nedostatke koji utječu prije svega na provođenje postupka konsolidacije financijskih izvještaja u sustavu proračuna. Stoga su utvrđena nova pravila koja se primjenjuju od 1. siječnja 2016. godine.

2. STRUČNO OSPOSOBLJAVANJE ZA RAD BEZ ZASNIVANJA RADNOG ODNOSA

Zavod, poslodavac i osoba prijavljena u evidenciju nezaposlenih najmanje 30 dana, koja nema više od 12 mjeseci evidentiranog staža u zvanju za koje se obrazovala, bez obzira na ukupno evidentiran staž u mirovinskom osiguranju, sklapaju trostrani ugovor o stručnom osposobljavanju bez zasnivanja radnog odnosa. Nakon toga Zavod poslodavcu - korisniku mjere prenosi sredstva na ime obveznih doprinosa mirovinskog i zdravstvenog osiguranja, i to ukupan iznos za cijelo predviđeno trajanje ugovora (dvanaest mjeseci). Dosada je Zavod doznaku sredstava za financiranje ove mjere proračunskim i izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna, **jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave te njihovim prora-**

čunskim i izvanproračunskim korisnicima iskazivao na osnovnom računu *37229 Ostale naknade iz proračuna u naravi.*

2.1. Korisnik mjere: Proračunski i izvanproračunski korisnik državnog proračuna

Zavod sredstva za provođenje ove mjere s računa državnog proračuna prenosi na prolazni račun Zavoda HR02 1001 0051 5632 0050. Kada su poslodavci – korisnici mjere proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna koji posluju **preko jedinstvenog računa državnog proračuna, Zavod** s prolaznog računa ta ista sredstva ponovno preusmjerava na račun državnog proračuna kao prihod proračunskog korisnika - korisnika mjere. Doznačena sredstva do kraja 2015. evidentirana su u državnom proračunu kao prihod na izvoru financiranja *43 Ostali prihodi za posebne namjene* (osnovni račun *65268 Ostali prihodi za posebne namjene).* Iz sredstava koja je doznačio Zavod proračunski odnosno izvanproračunski korisnik državnog proračuna - korisnik mjere financirao je troškove obveznih doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje, i to na teret odjeljka *3241 Naknade troškova osobama izvan radnog odnosa*, osnovni račun *32412 Naknade ostalih troškova*.

U svom knjigovodstvu proračunski i izvanproračunski korisnik državnog proračuna - korisnik mjere iskazivao je primljena sredstva:

- kao *prihod* - dio koji se odnosi na tekuću godinu,
- *na pasivnim vremenskim razgraničenjima* - dio koji se odnosi na sljedeću godinu *te priznavao kao prihod u sljedećoj godini*.

Temeljem odredbi Zakona o proračunu[3] sredstva koja je po ovoj osnovi doznačio Zavod, iskazana u okviru izvora financiranja *43 Ostali prihodi za posebne namjene,* a koja nisu iskorištena u tekućoj godini, prenose se na korištenje u iduću proračunsku godinu. Proračunskim i izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna koji posluju preko jedinstvenog računa državnog proračuna, prijenos neiskorištenih sredstava izvršava se tako što se za iznos neiskorištenih sredstava prethodne godine povećava pravo trošenja za iste namjene u tekućoj godini.

Ovakva procedura izvršenja mjere onemogućavala je postupak konsolidacije zbog sljedećih razloga:

- u evidentiranju ovog poslovnog događaja korišteni su računi računskog plana koji se ne mogu eliminirati tako da su prihodi i rashodi iskazivani dvostruko, kod Zavoda i kod korisnika mjere
- korisnik mjere je iskazivao prihod samo za dio koji se odnosi na tekuću godinu, dok je dio primljenih sredstava koji se odnosi na sljedeću godinu iskazivao na vremenskim razgraničenjima, a Zavod je iskazivao rashod u cijelosti u trenutku doznake sredstava.

Prema novoj proceduri koja se primjenjuje od 1. siječnja 2016., Zavod će prenositi sredstva na ime obveznih doprinosa terećenjem sljedećih osnovnih računa:

- *36313 Tekuće pomoći državnom proračunu* za prijenose sredstava proračunskim korisnicima državnog proračuna
- *36317 Tekuće pomoći HZMO-u, HZZ-u i HZZO-u* (uključujući i sam Zavod kad se javlja kao korisnik mjere[4]) te
- *36318 Tekuće pomoći ostalim izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna* za prijenose sredstava ostalim izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna.

[3] Članak 49. Zakona o proračunu (Nar. nov., br. 87/08., 136/12. i 15/15.).

[4] Zavod u svom financijskom izvještaju treba eliminirati prihod iskazan na 63414 s odgovarajućim iznosom rashoda iskazanim na 36313.

Proračunski i izvanproračunski korisnik državnog proračuna - korisnik mjere od početka 2016. godine u svom knjigovodstvu iskazuje:

- ukupni iznos primljenih sredstava kao prihod na osnovnom računu ***63414 Tekuće pomoći od HZMO-a, HZZ-a i HZZO-a***, bez iskazivanja na vremenskim razgraničenjima dijela koji se odnosi na sljedeću godinu
- ukupne rashode na ime obveznih doprinosa za polaznike stručnog osposobljavanja, kao i dosad, na osnovnom računu ***32412 Naknade ostalih troškova***.

Sredstva koja Zavod doznači proračunskom i izvanproračunskom korisniku državnog proračuna koji posluje preko jedinstvenog računa državnog proračuna, u sustavu državne riznice evidentirat će se kao i dosada na „glavu/RKP" tog proračunskog i izvanproračunskog korisnika, ali kao izvor financiranja *52 Ostale pomoći (*osnovni račun *63414 Tekuće pomoći od HZMO-a, HZZ-a i HZZO-a).*

Procedura plaćanja obveznih doprinosa iz mirovinskog i zdravstvenog osiguranja za polaznike stručnog osposobljavanja kod proračunskog i izvanproračunskog korisnika kao poslodavca - korisnika mjere se ne mijenja.

Evidencija kod proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna koji posluje preko jedinstvenog računa državnog proračuna:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Doznaka sredstava na račun državnog proračuna	16721	63414
2. Obračun doprinosa	32412	23241
3. Plaćanje doprinosa	23241	16721

Evidencija kod proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna koji posluje preko svoga računa:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Doznaka sredstava na račun korisnika mjere	11121	63414
2. Obračun doprinosa	32412	23241
3. Plaćanje doprinosa	23241	11121

Evidencija u Zavodu:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Obračun obveze	36313 36317, 36318	23651 23655
2. Prijenos sredstava na račun Zavoda (15632)	11111	67111
3. Doznaka poslodavcima - korisnicima mjere	236	11111

2.2. Korisnik mjere: Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave

U svom knjigovodstvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunski i izvanproračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave - korisnik mjere iskazivao je:

- kao *prihod* - dio koji se odnosi na tekuću godinu
- na *pasivnim vremenskim razgraničenjima* - dio koji se odnosi na sljedeću godinu te priznavao kao prihod u sljedećoj godini.

Temeljem Zakona o proračunu neiskorištena sredstva koja je po ovoj osnovi doznačio Zavod, a iskazana su u okviru namjenskog izvora financiranja *Prihodi za posebne namjene,* prenose se na korištenje u iduću proračunsku godinu.

Zbog vrste računa računskog plana koji su korišteni u evidentiranju ovoga poslovnog događaja i korištenja vremenskih razgraničenja (Zavod iskazuje rashod u cijelosti u trenutku doznake, a korisnik prihod samo za dio koji se odnosi na tekuću godinu) nije moguće provesti proces konsolidacije.

Prema novoj proceduri koja se primjenjuje od 1. siječnja 2016., Zavod će jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunskim i izvanproračunskim korisnicima iz njihove nadležnosti prenositi sredstva na ime obveznih doprinosa terećenjem sljedećih osnovnih računa:

- *36314 Tekuće pomoći županijskim proračunima* za prijenose sredstava županijama
- *36315 Tekuće pomoći gradskim proračunima* za prijenose sredstava gradovima
- *36316 Tekuće pomoći općinskim proračunima* za prijenose sredstava općinama
- *36319 Tekuće pomoći izvanproračunskim korisnicima županijskih, gradskih i općinskih proračuna* za prijenose sredstava izvanproračunskim korisnicima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave – županijskim upravama za ceste i
- *36611 Tekuće pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna* za prijenose sredstava proračunskim korisnicima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave - **korisnik mjere** od početka 2016. godine iskazat će:

- ukupni iznos primljenih sredstava kao prihod na osnovnom računu ***63414 Tekuće pomoći od HZMO-a, HZZ-a i HZZO-a***, bez iskazivanja na vremenskim razgraničenjima dijela koji se odnosi na sljedeću godinu
- ukupne rashode na ime obveznih doprinosa za polaznike stručnog osposobljavanja, kao i dosad, na osnovnom računu ***32412 Naknade ostalih troškova.***

Procedura plaćanja obveznih doprinosa za polaznike stručnog osposobljavanja za jedinicu lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunskog i izvanproračunskog korisnika jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave - poslodavca se ne mijenja.

Evidencija kod jedinice lokalne (područne) regionalne samouprave, proračunskog i izvanproračunskog korisnika jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Doznaka sredstava na račun korisnika mjere	11121	63414
2. Obračun doprinosa	32412	23241
3. Plaćanje doprinosa	23241	11121

Evidencija kod proračunskog korisnika jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji posluje preko računa riznice jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Doznaka sredstava na račun nadležnog proračuna	16721	63414
2. Obračun doprinosa	32412	23241
3. Plaćanje doprinosa	23241	16721

Evidencija u Zavodu:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Obračun obveze	36314, 36315, 36316, 36319, 36611	236
2. Prijenos sredstava na račun Zavoda (15632)	11111	67111
3. Doznaka poslodavcima - korisnicima mjere	236	11111

3. POVRAT NEISKORIŠTENIH SREDSTAVA

Ako polaznik stručnog osposobljavanja prekine stručno osposobljavanje prije isteka roka ili ako poslodavac raskine ugovor s polaznikom stručnog osposobljavanja, sukladno uvjetima i načinu korištenja sredstava za provođenje mjera aktivne politike zapošljavanja koje donosi Upravno vijeće Zavoda za svaku godinu provođenja programa, poslodavac kao korisnik mjere i kao ugovorna strana obvezan je vratiti neiskorišteni dio sredstava koja je doznačio Zavod. Temeljem upute koju je dao Zavod, poslodavci su neiskorišteni dio sredstava uplaćivali na račun Zavoda koji je, nakon provedene kontrole, primljena sredstva uplaćivao u državni proračun, i to:

- kao storno rashoda (povrat na stavku) Zavoda ako su sredstva vraćena u istoj godini kada je izvršena doznaka sredstava poslodavcu, ili
- kao prihod na vrstu prihoda *7196 Povrat neiskorištenih sredstava iz ranijih godina*, kada se povrat odnosio na sredstva isplaćena prethodnih godina.

3.1. Povrat neiskorištenih sredstava doznačenih jedinicama lokalne i područne (regionalne- samouprave i njihovim proračunskim i izvanproračunskim korisnicima

Procedura povrata neiskorištenih sredstava za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave te njihove proračunske i izvanproračunske korisnike ne mijenja se.

Evidencija kod jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunskog i korisnika jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave:

Opis	Iznos	Račun	
		Duguje	Potražuje
1. Primljena sredstva	1.000	11121	65268 (u 2015.) 63414 (u 2016.)
2. Obračun doprinosa	600	32412	23241
3. Plaćanje doprinosa	600	23241	11121
a) Povrat u istoj godini			
4. Obveza za povrat sredstava HZZ-u	400		23954
	400		65268 (u 2015.) 63414 (u 2016.)
5. Povrat sredstava HZZ-u	400	23954	11121
a) Povrat u sljedećoj godini			
4. Obveza za povrat sredstava HZZ-u	400	922	23954
5. Povrat sredstava HZZ-u	400	23954	11121

Evidencija u Zavodu:

Opis	Iznos	Račun	
		Duguje	Potražuje
1. Prenesena sredstva	1.000	36	67111
2. Potraživanje za povrat	400	12921	23958
b) Povrat u istoj godini			
3. Vraćena sredstva na račun Zavoda	400	11111	12921
4. Povrat u državni proračun (povrat na stavku)	400	23958	11111
5. Smanjenje rashoda i prihoda	400	36	67111
c) Povrat u sljedećoj godini			
3. Vraćena sredstva na račun Zavoda	400	11111	12921
4. Povrat u državni proračun (sredstva nisu raspoloživa Zavodu)	400	23958	11111

3.2. Povrat neiskorištenih sredstava doznačenih proračunskim i izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna koji posluju preko jedinstvenog računa državnog proračuna

Poslodavci - proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna koji posluju preko jedinstvenog računa državnog proračuna (u okviru kojeg posluje i Zavod) povrat sredstava tekuće godine provodili su *Nalozima za preknjiženje* prihod-rashod, umanjenjem prihoda korisnika i odobrenjem rashoda Zavoda. Ako se radilo o povratima sredstava primljenih prethodne godine, proračunski i izvanproračunski korisnik - korisnik mjere koji posluje preko računa državnog proračuna *Nalogom za preknjiženje* teretio je rashode svoga financijskog plana, izvor *43 Ostali prihodi za posebne namjene,* a odobravao prihod odjeljka 6526 Ostali nespomenuti prihod u okviru izvora 11 *Opći prihodi i primici*. Na ovaj način u državnom proračunu dva puta su iskazani rashodi: kod Zavoda u prethodnoj godini kad je prenio sredstva i kod korisnika mjere u tekućoj godini kad je vratio neiskorištena sredstva, a stvarni rashod (doprinosi) nije niti nastao.

Način povrata neiskorištenih sredstava primljenih i vraćenih u tekućoj godini neće se mijenjati (i nadalje će se evidentirati kao povrat na stavku). Način povrata neiskorištenih sredstava iz ranijih godina mijenja se samo za proračunske i izvanproračunske korisnike državnog proračuna koji posluju preko jedinstvenog računa državnog proračuna.

Zavod je dužan utvrditi kolika je obveza povrata neiskorištenih sredstava koja se odnosi na sredstva doznačena proračunskim i izvanproračunskim korisnicima koji posluju preko jedinstvenog računa državnog proračuna, i to posebno za sredstva doznačena:

- u prethodnoj godini
- u tekućoj godini.

Navedene podatke Zavod dostavlja korisnicima i Ministarstvu financija. Za povrat sredstava doznačenih u tekućoj godini korisnik u sustavu državne riznice dužan je Ministarstvu financija dostaviti *Nalog za preknjiženje prihod-rashod* kojim zadužuje svoj prihod (65268, izvor financiranja 43 u 2015., odnosno 63414, izvor 52 u 2016.), a odobrava rashod Zavoda prema podacima i uputi koju mu dostavi Zavod. Za povrat sredstava doznačenih prethodne godine korisnik je dužan zatražiti od Ministarstva financija umanjenje prava trošenja, odnosno umanjenje „prenesenih" prihoda za utvrđeni iznos obveze povrata neiskorištenog dijela sredstava primljenih prethodne godine na ime doprinosa. O umanjenju prenesenih prava trošenja korisnicima Ministarstvo financija će obavijestiti Zavod koji će temeljem te obavijesti u svojim poslovnim knjigama zatvoriti potraživanja prema proračunskim i izvanproračunskim korisnicima - poslodavcima koji posluju preko jedinstvenog računa državnog proračuna.

Evidencija kod proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna koji posluje preko jedinstvenog računa državnog proračuna:

Opis	Iznos	Račun	
		Duguje	Potražuje
1. Primljena sredstva na račun državnog proračuna	1.000	16721	65268 (u 2015.) 63414 (u 2016.)
2. Obračun doprinosa	600	32412	23241
3. Plaćanje doprinosa	600	23241	16721
a) Povrat u istoj godini			
4. Obveza za povrat	400		23958
	400		65268 (u 2015.) 63414 (u 2016.)
5. Nalog za preknjiženje	400	23958	16721
b) Povrat u sljedećoj godini			
4. Obveza za povrat	400	922	23958
5. Obavijest Ministarstva financija o umanjenju prenesenih sredstava	400	23958	16721

Evidencija u Zavodu:

Opis	Iznos	Račun	
		Duguje	Potražuje
1. Prenesena sredstva	1.000	36	67111
2. Potraživanje za povrat	400	12921	23958
a) Povrat u istoj godini			
3. Nalog za preknjiženje (zatvaranje obveze i potraživanja)	400	23958	12921
4. Smanjenje rashoda i prihoda	400	36	67111
b) Povrat u sljedećoj godini			
5. Obavijest Ministarstva financija o umanjenju prenesenih sredstava (sredstva nisu raspoloživa Zavodu)	400	23958	12921

4. PROVOĐENJE MJERE AKTIVNE POLITIKE ZAPOŠLJAVANJA – JAVNI RADOVI

Kod mjere Javni radovi korisnik - poslodavac, koji između ostalih može biti proračunski i izvanproračunski korisnik državnog proračuna, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski te izvanproračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, sklapa Ugovore o radu s izvršiteljima javnih radova, a Zavod je obvezan korisniku - poslodavcu isplatiti sredstva za pokriće **i plaće i doprinosa**.

Prema postojećoj proceduri svim korisnicima javnih radova sredstva se doznačavaju unaprijed za cijelo razdoblje provedbe programa javnih radova koje može trajati tri do šest mjeseci, ili godinu dana što je slučaj kod Ministarstva socijalne politike i mladih.

4.1. Korisnik mjere: Proračunski i izvanproračunski korisnik državnog proračuna

Zavod je do sada doznaku sredstava za financiranje ove mjere proračunskim i izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna iskazivao na odjeljku *363 Tekuće pomoći unutar općeg proračuna.*

Iz doznačenih sredstava poslodavac isplaćuje cjelokupni iznos plaća i doprinosa sudionicima javnih radova koji su zaposlenici na određeno vrijeme te Poreznoj upravi podnosi JOPPD Obrazac.

Od korisnika državnog proračuna mjeru aktivne politike zapošljavanja - javni radovi dosada su koristili samo oni koji ne posluju u cijelosti preko jedinstvenog računa državnog proračuna, kao što su domovi za starije i nemoćne, centri za odgoj i obrazovanje, centri za rehabilitaciju i sl. Za provođenje mjere javnih radova kod ovih korisnika, Zavod je sredstva s računa državnog proračuna doznačavao na prolazni račun Zavoda HR02 1001 0051 5632 0050, s kojeg je sredstva preusmjeravao na račune korisnika državnog proračuna - korisnika mjere.

Zavod će i nadalje proračunskim i izvanproračunskim korisnicima - poslodavcima prenositi sredstva za isplatu plaća i doprinosa sudionicima javnih radova. Kada je korisnik mjere proračunski odnosno izvanproračunski korisnik državnog proračuna koji posluje preko jedinstvenog računa državnog proračuna, sredstva koja Zavod doznači na račun državnog proračuna u 2015. evidentiraju se u sustavu državne riznice na „glavu/RKP" tog proračunskog odnosno izvanproračunskog korisnika, na osnovnom računu *65268 Ostali prihodi za posebne namjene* u okviru izvora financiranja *43 Ostali prihodi za posebne namjene.*

Neiskorištena sredstva iskazana u okviru izvora financiranja *43 Ostali prihodi za posebne namjene,* prenose se na korištenje u iduću proračunsku godinu. Proračunskim i izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna u sustavu državne riznice koji posluju preko jedinstvenog računa državnog proračuna prijenos neiskorištenih sredstava izvršava se tako što se za iznos neiskorištenih sredstava prethodne godine povećava pravo trošenja za iste namjene u tekućoj godini. Na isti način provest će se i prijenos neutrošenih prihoda doznačenih za provođenje mjere javnih radova ako korisnici mjere postanu proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna koji u cijelosti posluju preko jedinstvenog računa državnog proračuna.

Prema novoj proceduri koja od 1. siječnja 2016., Zavod će prenositi sredstva na ime plaća i obveznih doprinosa terećenjem sljedećih osnovnih računa:

- *36313 Tekuće pomoći državnom proračunu* za prijenose sredstava proračunskim korisnicima državnog proračuna,
- *36317 Tekuće pomoći HZMO-u, HZZ-u i HZZO-u* (uključujući i sam Zavod kad se javlja kao korisnik mjere[5]) *te*
- *36318 Tekuće pomoći ostalim izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna* za prijenose sredstava izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna.

Proračunski i izvanproračunski korisnik državnog proračuna - korisnik mjere od početka 2016. godine, u svom knjigovodstvu, iskazat će:

- ukupni iznos primljenih sredstava kao prihod na osnovnom računu ***63414 Tekuće pomoći od HZMO-a, HZZ-a i HZZO-a***, bez iskazivanja na vremenskim razgraničenjima dijela koji se odnosi na sljedeću godinu
- rashode za plaće zaposlenika javnih radova na osnovnim računima u okviru skupine *31 Rashodi za zaposlene* (kao i dosada).

Evidencija kod proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna koji posluje preko jedinstvenog računa državnog proračuna:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Primljena sredstva na račun državnog proračuna	16721	63414
2. Obračun plaće	31	231
3. Isplata plaće	231	16721

Evidencija kod proračunskog i izvanproračunskog korisnika državnog proračuna koji posluje preko svog računa:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Primljena sredstva na račun korisnika mjere	11121	63414
2. Obračun plaće	31	231
3. Isplata plaće	231	11121

Evidencija u Zavodu:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Obračun obveze	36313	236
2. Prijenos sredstava na račun Zavoda (15632)	11111	67111
3. Plaćanje korisnicima mjere - poslodavcima	236	11111

4.2. Korisnik mjere: Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave

Doznaku sredstava za financiranje ove mjere jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunskim i izvanproračunskim korisnicima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave Zavod je iskazivao na odjeljku *3631 Tekuće pomoći unutar općeg proračuna.*

Prema novoj proceduri od 1. siječnja 2016., Zavod će jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunskim i izvanproračunskim korisnicima iz njihove nadležnosti prenositi

[5] Zavod u svom financijskom izvještaju treba eliminirati prihod iskazan na 63414 s odgovarajućim iznosom rashoda iskazanim na 36313.

sredstva na ime plaća i obveznih doprinosa terećenjem sljedećih osnovnih računa:

- *36314 Tekuće pomoći županijskim proračunima* za prijenose sredstava županijama
- *36315 Tekuće pomoći gradskim proračunima* za prijenose sredstava gradovima
- *36316 Tekuće pomoći općinskim proračunima* za prijenose sredstava općinama
- *36319 Tekuće pomoći izvanproračunskim korisnicima županijskih, gradskih i općinskih proračuna* za prijenose sredstava izvanproračunskim korisnicima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave – županijskim upravama za ceste
- *36611 Tekuće pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna* za prijenose sredstava proračunskim korisnicima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave - **korisnik mjere** od početka 2016. godine, u svom knjigovodstvu, iskazat će:

- ukupni iznos primljenih sredstava kao prihod na osnovnom računu ***63414 Tekuće pomoći od HZMO-a, HZZ-a i HZZO-a***, bez iskazivanja na vremenskim razgraničenjima dijela koji se odnosi na sljedeću godinu
- rashode za plaće zaposlenika na javnim radovima na osnovnim računima u okviru skupine *31 Rashodi za zaposlene* (kao i do sada).

Procedura isplate plaća i obveznih doprinosa iz sredstava koja je doznačio Zavod za jedinicu lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunskog i izvanproračunskog korisnika jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave - poslodavca se ne mijenja.

Evidencija kod jedinice lokalne (područne) regionalne samouprave, proračunskog i izvanproračunskog korisnika koji posluje preko svog računa:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Primljena sredstva na račun korisnika mjere	11121	63414
2. Obračun plaće	31	231
3. Isplata plaće	231	11121

Evidencija kod proračunskog korisnika jedinice lokalne (područne) regionalne samouprave koji posluje preko računa riznice jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Primljena sredstva na račun nadležnog proračuna	16721	63414
2. Obračun doprinosa	31	231
3. Plaćanje doprinosa	231	16721

Evidencija u Zavodu:

Opis	Račun	
	Duguje	Potražuje
1. Obračun obveze	36314, 36315, 36316, 36319, 36611	236
2. Prijenos sredstava na račun Zavoda (15632)	11111	67111
3. Plaćanje korisnicima mjere - poslodavcima	236	11111

5. ZAKLJUČNO

Zavod će u 2016. i dalje doznačavati poslodavcima – korisnicima mjere ukupan iznos sredstava za provođenje mjera aktivne politike zapošljavanja: stručno osposobljavanje za rad bez zasnivanja radnog odnosa i javni radovi. Kako bi se izbjeglo dvostruko iskazivanje prihoda i rashoda te omogućila konsolidacija na razini državnog proračuna i općeg proračuna, od 1. siječnja 2016. mijenja se način iskazivanja rashoda kod Zavoda i prihoda kod jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunskih i izvanproračunskih korisnika - korisnika mjere. Također se mijenja način povrata neiskorištenih sredstava kad su korisnici mjere proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna.

Važno je naglasiti da **jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici (primatelji sredstava) u svom knjigovodstvu sva sredstva primljena do 31. 12. 2015. trebaju iskazati kao prihod, bez iskazivanja na vremenskim razgraničenjima dijela koji se odnosi na sljedeću godinu**.

Iskazivanje nepotrošenih sredstava primljenih u 2015. godini na vremenskim razgraničenjima te priznavanje prihoda u 2016. u računovodstvu korisnika dovelo bi do problema u postupku konsolidacije, budući da je Zavod rashode iskazao u 2015. u trenutku doznake sredstava korisnicima mjere.

Mr. sc. IVANA JAKIR BAJO
Ministarstvo financija, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2015. godinu

Sastavljanje financijskih izvještaja za 2015. godinu je znatno promijenjeno u odnosu na prethodne godine. Okružnica Ministarstva financija o predaji i konsolidaciji financijskih izvještaja bit će objavljena krajem 2015. godine pa se u članku daje pregled novina. Financijski izvještaji za 2015. godinu sastavljaju se na izmijenjenim obrascima financijskih izvještaja, a najznačajnija novina Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu odnosi se na proračunske korisnike državnog proračuna i proračuna JLP(R)S koji po prvi puta sastavljaju Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji.

1. UVOD

Izgled i sadržaj većine obrazaca godišnjih financijskih izvještaja promijenjen je u odnosu na prethodnu godinu. Podsjetimo da je zbog izmjena Računskog plana, ali i potrebe za skraćivanjem rokova predaje financijskih izvještaja već početkom godine donesen **Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu** (Nar. nov., br. 3/15.; dalje u tekstu: Pravilnik). Ovim su Pravilnikom propisani oblik i sadržaj svih financijskih izvještaja koji su obvezni za sastavljanje i predaju za razdoblja 1. siječnja do 31. prosinca 2015. godine, izuzev Bilance, odnosno Obrasca: BIL. Obrazac: BIL je izmijenjen u kolovozu 2015. godine Pravilnikom o izmjenama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 93/15.).

Važno je istaknuti da je u prosincu po treći put ove godine izmijenjen Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 135/15.). Međutim iako je već stupio na snagu ne primjuje se na godišnje financijske izvještaje za 2015. godinu, odnosno mjesečni Izvještaj o obvezama za prosinac 2015. godinu**.** Izmjenama Pravilnika uvode se značajne promjene u sastavljanju i predaji Izvještaja o obvezama za proračunske korisnike državnog proračuna, te manje promjene u Obrascu: PR-RAS i OBVEZE. **Ove izmjene nisu vezane, niti utječu na način, rokove i financijske izvještaje za 2015. godinu** i primijenit će se po prvi puta pri sastavljanju i predaji finacijskih izvještaja za razdoblja od 1. siječnja 2016. godine.

Više o promjenama i novinama vezanim uz sastavljanje i predaju godišnjih financijskih izvještajima donijet će *Okružnica o predaji i konsolidaciji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2015. godine* (dalje u tekstu: Okružnica). Okružnica će biti objavljena krajem 2015. godine.

Za razliku od većine obrazaca financijskih izvještaja, rokovi predaje nisu se mijenjali u odnosu na prethodnu godinu. **Za proračunske korisnike državnog proračuna i proračunske korisnike jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave** rok predaje godišnjih financijskih izvještaja je **1. veljače 2016. godine**, **za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i izvanproračunske korisnike 15. veljače 2016. godine**, a za **konsolidirane financijske izvještaje 29. veljače 2016. godine**.

Uz promjene sadržaja financijskih izvještaja koje su proizašle zbog izmjena i dopuna Računskog plana, ključna novina je uvođenje **obveze sastavljanja Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji na Obrascu: RAS - funkcijski za sve obveznike** uključujući i proračunske korisnike, kako na državnoj, tako i na lokalnoj i područnoj (regionalnoj) razini.

U očekivanju *Okružnice*, u prvom dijelu teksta daje se pregled obveza i rokova predaje financijskih izvještaja za 2015. godinu. Drugi dio teksta vezan je uz tehničke upute o popunjavanju obrazaca financijskih izveštaja, a na samom kraju ukazuje se na obvezu povrata sredstva u državni proračun iz odredbi Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu (Nar. nov., br. 148/14 .i 103/15.) i Uredbe o načinu izračuna iznosa pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2015. godinu (Nar. nov., br. 15/15.).

2. OBVEZA I ROKOVI PREDAJE GODIŠNJIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Proračunski korisnici državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave će prema novom Pravilniku predavati financijske izvještaje za 2015. godinu **do 1. veljače 2016. godine**, kako je 31. siječnja 2016. godine neradni dan.

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, izvanproračunski korisnici državnog proračuna te izvanproračunski korisnici jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju financijske izvještaje **do 15. veljače 2016. godine**.

Rokovi za predaju konsolidiranih financijskih izvještaja proračunskih korisnika državnog proračuna na razini razdjela i konsolidiranih financijskih izvještaja proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2015. godinu predaju se do 29. veljače 2016. godine. Specifičnosti u konsolidaciju vezane su uz decentralizirane proračunske korisnike, što se objašnjeno u sljedećem dijelu, međutim uz navedeno podsjetimo i da Ministarstvo rada i mirovinskoga sustava, zbog zahtjeva statistike, više ne konsolidira financijske izvještaje Hrvatskog zavoda za mirovinsko osiguranje i Hrvatskog zavoda

za zapošljavanje, a državne ustanove u zdravstvu svoje financijske izvještaje ne dostavljaju na konsolidaciju Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje (dalje u tekstu: HZZO), već Ministarstvu zdravlja.

Pregled novih rokova daju se tablicama u nastavku.

Obveznik	Financijski izvještaji	Predaja	Rokovi
proračunski korisnici državnog proračuna	- Bilanca	• nadležnom ministarstvu/razdjelu	do 1. veljače
	- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima	• nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju	
	- Izvještaj o rashodima po funkcijskoj klasifikaciji		
	- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza	• područnom uredu FINA-e (Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, Obrazac: RAS-funkcijski i Obrazac: P-VRIO)	
	- Bilješke		
razdjeli državnog proračuna	Konsolidirani izvještaji:	• područnom uredu FINA-e (Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, Obrazac: RAS-funkcijski i Obrazac: P-VRIO)	do 29. veljače
	- Bilanca		
	- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima		
	- Izvještaj o rashodima po funkcijskoj klasifikaciji		
	- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza		
	- Bilješke		
izvanproračunski korisnici državnog proračuna	- Bilanca	• nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju	15. veljače
	- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima		
	- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji		
	- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza	• područnom uredu FINA-e (Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, Obrazac: RAS-funkcijski, Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE)	
	- Izvještaj o obvezama		
	- Bilješke		

Obveznik	Financijski izvještaji	Predaja	Rokovi
jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	- Bilanca	• nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju	15. veljače
	- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima		
	- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji	• područnom uredu FINA-e (Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, Obrazac: RAS-funkcijski, Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE)	
	- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza		
	- Izvještaj o obvezama		
	- Bilješke		
	Konsolidirani izvještaji:	• područnom uredu FINA-e (Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, Obrazac: RAS-funkcijski, Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE)	do 29. veljače
	- 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		
	- Bilješke		
proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	- Bilanca	• nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave, a decentralizirani korisnici i nadležnom ministarstvu	do 1. veljače
	- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima		
	- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji	• nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju	
	- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza	• područnom uredu FINA-e (Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, Obrazac: RAS-funkcijski, Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE)	
	- Izvještaj o obvezama		
	- Bilješke		
izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	- Bilanca	• nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave	15. veljače
	- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima		
	- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji	• nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju	
	- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza	• područnom uredu FINA-e (Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, Obrazac: RAS-funkcijski, Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE)	
	- Izvještaj o obvezama		
	- Bilješke		

Proračunski korisnici jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koji su procesom decentralizacije prešli iz državnog u proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave dostavljaju financijske izvještaje za 2015. godinu nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave, Državnom uredu za reviziju, FINA-i, ali i ministarstvu koje im je bilo nadležno prije procesa decentralizacije.

Javne vatrogasne postrojbe dostavljaju godišnje financijske izvještaje i Ministarstvu unutarnjih poslova. Nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidiraju sve financijske izvještaje javnih vatrogasnih postrojbi.

Osnovne i srednje škole dostavljaju financijske izvještaje nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave i Ministarstvu znanosti, obrazovanja i sporta.

Dosada je nadležna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidirala sve financijske izvještaje škola, s time da kod:

- Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima nije konsolidirala dio doznačen iz nadležnog Ministarstva znanosti, obrazovanja i sporta
- Izvještaja o obvezama nije uključivala dio obveza za zaposlene financirane iz državnog proračuna.

Počevši od konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja za 2015. godinu, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidirat će **u cijelosti** sve financijske izvještaje osnovnih i srednjih škola, uključujući i dio ostvaren iz državnog proračuna.

Domovi za starije i nemoćne dostavljaju financijske izvještaje i Ministarstvu socijalne politike i mladih (Bilancu, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o obvezama i Bilješke).

Nadležni lokalni proračun konsolidira sve godišnje financijske izvještaje domova za starije i nemoćne.

Centri za socijalnu skrb dostavljaju financijske izvještaje i Ministarstvu socijalne politike i mladih. Ministarstvo socijalne politike i mladih u cijelosti će konsolidirati financijske izvještaje centara. Međutim, *Okružnicom* će se utvrditi način na koji će jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave iskazati sredstva decentralizacije koja doznačuju centrima kako bi konsolidacija bila moguća.

Okružnica će dati upute za konsolidaciju financijskih izvještaja **ustanova u zdravstvu u vlasništvu županija i onih u sanaciji**.

3. TEHNIČKE UPUTE O POPUNJAVANJU I PREDAJI OBRAZACA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Za sastavljanje i predočavanje godišnjih financijskih izvještaja koriste se elektronički obrasci. Obveznici popunjavaju financijske izvještaje u elektroničkom obliku, s ugrađenim kontrolama, koji se preuzimaju na internetskim stranicama Financijske agencije (dalje u tekstu: FINA) i Ministarstva financija. Za predaju Državnom uredu za reviziju koriste se isti obrasci kao i za FINA-u.

Podsjećamo da su svi obrasci dio jedne datoteke, a proračuni i proračunski korisnici biraju koji će od financijskih izvještaja popunjavati prema odredbama Pravilnika.

Zaglavlje financijskih izvještaja popunjava se samo na jednom mjestu, i to na „Referentnoj stranici" koja se izlistava i predaje s potpisom zakonskog predstavnika i pečatom, uz elektroničku verziju obrazaca. Pravilnik ne predviđa predaju financijskih izvještaja u papirnatom obliku, odnosno putem obrazaca Narodnih novina.

Mjesečni Izvještaj o obvezama za prosinac 2015. godine, kojeg predaju proračunski korisnici državnog proračuna, nije dio financijskih izvještaja za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2015. godine te je stoga potrebno predati dvije referentne stranice i dvije datoteke (mogu biti na jednom CD-u). **Ovo je posljednji mjesečni Izvještaj o obvezama kojeg će predavati proračunski korisnici državnog proračuna. Nakon toga više neće sastavljati mjesečne Izvještaje o obvezama, već za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja, od 1. siječnja do 30. rujna i za proračunsku godinu.**

Financijske izvještaje mogu predati isključivo proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave objavljeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika (Nar. nov., br. 68/15.) i oni koji su nakon objave Podataka iz Registra uz suglasnost Ministarstva financija dobili RKP broj.

Vrlo je važno da obveznici predaje godišnjih financijskih izvještaja poštivaju utvrđene rokove predaje. EUROSTAT, kao ovlašteno tijelo za statistiku Europske unije, zatražilo je od Ministarstva financija da poduzme sve potrebne radnje kako bi obveznici poštivali rokove predaje financijskih izvještaja budući da se ti izvještaji koriste za izradu službene statistike države koju im dostavljamo. Zakonom o proračunu predviđene su novčane kazne za nedostavu, ali i kašnjenje u predaji financijskih izvještaja. Optužni prijedlog protiv počinitelja prekršaja sastavljat će u ime Ministarstva financija inspektor proračunskog nadzora ako u postupku nadzora utvrdi radnje kojima je ostvaren prekršaj, a podnosi ga nadležnom područnom uredu Porezne uprave. Prekršajni postupak u prvom stupnju vodit će nadležni područni ured Porezne uprave. Budući da se financijski izvještaji predaju Financijskoj agenciji, ista također dorađuje aplikaciju s funkcionalnostima vezanim uz praćenje datuma predaje financijskih izvještaja.

4. PRIZNAVANJE PRIHODA I RASHODA ZA SIJEČANJ – PROSINAC 2015.

Do ove godine *okružnicama Ministarstva financija* je bilo omogućeno **odstupanje od primjene gotovinskog načela iskazivanja prihoda** propisanog Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu kod evidencije **doznaka sredstava pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije.**

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave - korisnici pomoći izravnanja knjižili su tako u prihode 2014. godine, na osnovnim računima unutar podskupine 635 Pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije, dio doznake sredstava pomoći izravnanja iz državnog proračuna za 2014. godinu za financiranja minimalnog financijskog standarda utvrđenog temeljem *Uredbe o načinu izračuna iznosa pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2014. godinu,* a isplaćenog početkom 2015. godine. Korisnici su priznavali u prihode 2014. godine sredstva koje su dobili od nadležne jedinice u 2015. godini za podmirenje obveza po rashodima koji se financiraju iz pomoći izravnanja.

Međutim, navedeno odstupanje neće se primijenjivati u 2015. godini budući da su se sva sredstva pomoći izravnanja iz državnog proračuna za 2015. godinu za financiranja minimalnog financijskog standarda utvrđenog temeljem *Uredbe o načinu izračuna iznosa pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2015. godinu* već isplaćena u prosincu 2015. godine. S druge strane, postupanja prethodnih godina u priznavanju prihoda nije više moguće primijeniti jer je početkom godine u Računski plan uvedena nova podskupina računa

367 Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti s pripadajućim podskupinama.

U financijskom izvještaju jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (razine 22) sredstva namijenjena proračunskim korisnicima iz nadležnosti jedinice iskazuju se isključivo na podskupini računa 367 i to po gotovinskom načelu, dakle samo plaćeni rashodi korisnika financirani iz prihoda jedinice. Korisnici iskazuju prihode od nadležne jedinice također po gotovinskom načelu. U procesu izrade konsolidiranog financijskog izvještaja jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, prihodi koje proračunski korisnici ostvare iz proračuna nadležne jedinice i navedeni prijenosi korisnicima iskazani na računu 367 sučeljavaju se i eliminiraju. S obzirom da proračunski korisnici jedinica istovremeno evidentiraju prihode iz nadležnog proračuna za financiranje svoje redovne djelatnosti, kod izrade konsolidiranih financijskih izvještaja jedinice (razina 23) dolazi do sučeljavanja i potpune eliminacije „transfernog" računa (iskazanog u okviru podskupine računa 367) i prihoda iz proračuna iskazanih u financijskim izvještajima korisnika (u okviru podskupine računa 671).

Proračunski korisnici i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u svojim glavnim knjigama iskazuju rashode na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose, neovisno o plaćanju. Dakle, proračunski korisnik je obvezan iskazati rashode 2015. godine za obveze koje su nastale u 2015. godini bez obzira jesu li navedene obveze podmirene u 2015. godini i bez obzira je li nadležni proračun doznačio sredstva za pomirenje navedenih obveza u 2015. godini.

Moguće je da će dio korisnika isključivo zbog primjene modificiranog načela nastanka događaja završiti godinu s manjkom bez obzira na uspješnost svog poslovanja, o čemu će više govora biti i u *Okružnici.*

Ipak, podsjetimo da je i nadalje Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu propisano da se **rashodi koji nastaju kontinuirano i obračunavaju za kalendarska razdoblja tijekom proračunske godine (u pravilu mjesečno),** kao što su: rashodi za zaposlene, komunalne usluge, opskrba energentima, telekomunikacijske usluge, najamnine i zakupnine, naknade za rad predstavničkih i izvršnih tijela, naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade i slično, **uključuju u rashode razmjerno broju mjeseci u razdoblju za koje se izvještaji sastavljaju**. Tako primjerice, proračunski korisnici koji u svojim glavnim knjigama imaju iskazane trinaeste obveze za kontinuirane rashode, te rashode ne uključuju u 2015. godinu, već ih iskazuju kao aktivna vremenska razgraničenja na računu 19311 Kontinuirani rashodi budućih razdoblja. Iznimka su oni proračunski korisnici koji su u svojim financijskim planovima za 2015. godinu predvidjeli, odnosno osigurali sredstva za trinaesti kontinuirani rashod.

Također, **i novoosnovani proračunski korisnici** odnosno proračunski korisnici koji su osnovani tijekom 2015. godine, **kontinuirane rashode iskazuju razmjerno broju naplaćenih prihoda** u 2015. godini. Rashodi koji se ne uključuju u tekuće izvještajno razdoblje iskazuju se kao aktivna vremenska razgraničenja na računu 19311 Kontinuirani rashodi budućih razdoblja. Tako je primjerice, ustanova koja je osnovana u svibnju 2015. godine za mjesec svibanj već dobila račune za komunalne usluge, opskrbu energentima, telekomunikacijske usluge i najamnine i iskazala ih kao rashode mjeseca svibnja. Međutim, prihod od nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ostvarila je u lipnju 2015. godine i njima podmirila obveze iz svibnja. Ova ustanova kontinuirane rashode za prosinac 2015. godine iskazuje na aktivnim vremenskim razgraničenjima na osnovnom računu 19311 Kontinuirani rashodi budućih razdoblja.

5. NOVINE U POPUNJAVANJU OBRAZACA GODIŠNJIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

5.1. Bilanca na Obrascu: BIL

Sadržaj Bilance promijenio se u odnosu na prethodnu godinu. Neki bilančni računi su brisani primjerice kao obveze prema korisnicima pomoći EU ili za povrat refundacije pomoći EU u državni proračun. Međutim, puno više novih bilančnih osnovnih računa je otvarano, kao što su potraživanja po protestiranim jamstvima ili obveze za financijski leasing i po faktoringu. Salda u 2015. godini bilo je potrebno otvoriti samo na novim računima. Na takav način se i iskazuju stanja na 1. siječnja 2015. u Obrascu: BIL.

Međutim, naznačajnije promjene u sastavljanju Bilance na Obrascu: BIL imaju jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Temeljem članka 60. Zakona o proračunu proračuni imaju jedan račun za sva plaćanja preko kojeg posluju i proračunski korisnici iz njihove nadležnosti. Uspostava sustava riznice omogućava učinkovito korištenje javnih resursa i uspostavljanje financijske discipline. Proračuni koji imaju uspostavljen sustav riznice, u svojoj glavnoj knjizi evidentiraju prihode i primitke te rashode i izdatke proračunskih korisnika. Kako financijski izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (razine 22) treba obuhvatiti prihode i primitke te rashode i izdatke proračuna, bez prihoda i primitaka te rashoda i izdataka proračunskih korisnika, izuzev prenesenih, odnosno plaćenih rashoda korisnika koji se financiraju iz prihoda i primitaka proračuna, za sastavljanje tog izvještaja potrebno je eliminirati prihode i primitke te rashode i izdatke korisnika. Međutim, eliminiraju se i bilančni računi proračunskih korisnika, pri čemu eliminacije moraju biti jednake na dugovnoj i na potražnoj strani. Više o načinu sastavljanja Obrasca: BIL u sustavima rizničnog poslovanja dano je lipnju 2015. godine u *Okružnici Ministarstva financija o predaji financijskih izvještaja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2015.*

5.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na Obrascu: PR-RAS

Počevši od prvog tromjesečja 2015. godine, svi proračunski i izvanproračunski korisnici, kao i proračuni, sastavljaju Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na novom Obrascu: PR-RAS koji se koristi i za ovo godišnje razdoblje. S obzirom na izmjene u proračunskom računovodstvu i financijskom izvještavanju, ključno pitanje je bilo trebaju li obveznici sastavljanja i predaje financijskih izvještaja tijekom sastavljanja tromjesečnog, polugodišnjeg i devetomjesečnog financijskog izvještaja popunjavati stupac "Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine" Obrasca: PR-RAS i prilagođavati ga novim računima.

Iz *Okružnica Ministarstva financija o predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka 2015., 1. siječnja do 30. lipnja 2015. i 1. siječnja do 30. rujna 2015.* (raspoložive na internetskim stranicama Ministarstva financija) je vidljivo da to nije bila obveza za razdoblja

tijekom godine, ali da će prilikom **sastavljanja Obrasca: PR-RAS za proračunsku 2015. biti obvezno popuniti stupac „Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine**".

Kod popunjavanja stupca „Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine" nužno je postići usporedivost s postojećom godinom.

Tako se primjerice, prethodne godine kod popunjavanja Obrasca: PR-RAS u dijelu obveznih analitičkih podataka na AOP 607 iskazivalo stanja novčanih sredstava na početku tromjesečja, dakle 1. listopada 2014., što je vidljivo i iz isječka Obrasca u nastavku.

OBVEZNI ANALITIČKI PODACI					
11	Stanje novčanih sredstava na početku tromjesečja	607	65.492	80.835	123,4
11-dugov.	Ukupni priljevi na novčane račune i blagajne	608	362.761	353.843	97,5
11-potraž.	Ukupni odljevi s novčanih računa i blagajni	609	427.463	434.013	101,5
11	Stanje novčanih sredstava na kraju tromjesečja (607+608-609)	610	790	665	84,2

U Obrascu: PR-RAS koJI je potrebno popuniti za razdoblje 1. siječnja do 31. prosinca 2015. više se ne kreće od stanja novčanih sredstava na početku tromjesečja, već početka izvještajnog razdoblja, dakle 1. siječnja 2015., što je vidljivo iz isječka ovogodišnjeg Obrasca. Stupac „Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine" popunjava se na način da se na AOP 640 iskaže stanje novčanih sredstava na 1. siječnja 2014.

OBVEZNI ANALITIČKI PODACI					
11	Stanje novčanih sredstava na početku izvještajnog razdoblja	640			-
11-dugov.	Ukupni priljevi na novčane račune i blagajne	641			-
11-potraž.	Ukupni odljevi s novčanih računa i blagajni	642			-
11	Stanje novčanih sredstava na kraju izvještajnog razdoblja (640+641-642)	643	0	0	-

Podsjećamo da Ministarstvo financija provodi kontrolu financijskih izvještaja proračunskih korisnika u dijelu iskazivanja prenesenih viškova/manjkova i utvrđivanja rezultata poslovanja.

Kod iskazivanja rezultata poslovanja u Obrascu: PR-RAS obvezno je iskazivanje viška/manjka prihoda koji je prenio iz 2014. u 2015. godinu. On može biti različit od iznosa viška/manjka za prijenos u sljedeće razdoblje iz Obrasca: PR-RAS za 2014. godinu. Moguće je da se uslijed specifičnih poslovnih događaja tijekom 2015. godine napravila korekcija viška/manjka prenesenog s 31. prosinca 2014. i u tim slučajevima višak/manjak koji je prenesen s 31. prosinca 2014. i iskazan u Bilanci na 31. prosinca 2014. nije identičan višku/manjku koji se iskazuje na AOP oznakama Obrasca: PR-RAS za 2015. godinu. To su slučajevi:

1. povrata sredstava na teret rezultata npr. u veljači 2015. godine po zahtjevu nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave korisnik je bio obvezan vratiti viškove sredstava u proračun nadležne jedinice ili
2. ispravak pogrešnih knjiženja iz 2015. ili ranijih godina npr. korisnik je dva puta evidentirao isti račun.

Ostvareni višak/manjak prihoda za prijenos/pokriće u 2016. godini iskazan u Obrascu: PR-RAS za 2015. godinu i višak/manjak prihoda iskazan u Bilanci na dan 31. prosinca 2015. (izračunava se kao razlika viška i manjka prihoda) nisu jednaki.

5.3. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji na Obrascu: RAS-funkcijski

Dosada su Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji sastavljali isključivo proračuni i izvanproračunski korisnici. Stupanjem na snagu odredbama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 3/15.), obuhvat obveznika proširio se i na proračunske korisnike, kako na državnoj, tako i na lokalnoj i područnoj (regionalnoj) razini. Ovaj se Izvještaj sastavlja samo za proračunsku godinu. Svi obveznici dostavljat će ga zajedno s ostalim financijskim izvještajima.

Funkcijska klasifikacija sadrži rashode razvrstane prema njihovoj namjeni. Brojčane oznake i nazivi funkcijske klasifikacije preuzeti su iz međunarodne klasifikacije funkcija države (COFOG) Ujedinjenih naroda – Klasifikacija rashoda u skladu s namjenom.

Prema ovoj međunarodnoj klasifikaciji deset je osnovnih funkcija države:

- 01 Opće javne usluge
- 02 Obrana
- 03 Javni red i sigurnost
- 04 Ekonomski poslovi
- 05 Zaštita okoliša
- 06 Usluge unapređenja stanovanja i zajednice
- 07 Zdravstvo
- 08 Rekreacija, kultura i religija
- 09 Obrazovanje
- 10 Socijalna zaštita.

Funkcijska klasifikacija objavljena je u Pravilniku o proračunskim klasifikacijama (Nar. nov., br 26/10. i 120/13.). Brojčane oznake funkcijske klasifikacije razvrstane su u razrede, skupine i podskupine. Razvrstavanje rashoda prema namjeni ima hijerarhijsku strukturu s tri razine:

1. prva razina sastoji se od dvoznamenkastog broja u rasponu od 01 do 10 za razred
2. druga razina sastoji se od troznamenkastog broja: prve dvije znamenke označavaju pripadnost razredu, treća je znamenka u rasponu od 1 do 9 za skupinu
3. treća razina sastoji se od četveroznamenkastog broja: prve tri znamenke označavaju pripadnost skupini, četvrta je znamenka u rasponu od 0 do 9 za podskupinu.

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji sastavlja se na **Obrascu: RAS-funkcijski** u koji se upisuju sljedeći podaci:

- stupac 1 - broj računa iz funkcijske klasifikacije
- stupac 2 - naziv računa
- stupac 3 - AOP oznaka
- stupac 4 - ostvareno u prethodnoj godini
- stupac 5 - ostvareno u tekućoj godini.

Prema funkcijskoj klasifikaciji razvrstavaju se:

- **Rashodi poslovanja (razred 3) i**
- **Rashodi za nabavu nefinancijske imovine (razred 4).**

Praćenje po ekonomskoj i funkcijskoj klasifikaciji omogućava informaciju koliko se u državi troši na svaku od pojedinih funkcija. Dakle, **funkcijski se klasificiraju rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine, dok se izdaci za financijsku imovinu i obveze ne razvrstavaju funkcijski**, a time niti uključuju u ovaj Izvještaj.

Temeljna kontrola podataka unesenih u Obrazac: RAS-funkcijski je sljedeća:

zbroj rashoda po svakoj od funkcija (AOP 001 + 018 + 024 + 031 + 071 + 078 + 085 + 103 + 110 + 125) treba odgovarati iznosu na AOP 402 Ukupni rashodi u Obrascu: PR-RAS.

Kako bi se Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji dobro sastavio neophodno je znati sadržaj funkcijske klasifikacije prema kojem se rashodi i razvrstavaju. Međutim, kako je osnovna svrha ovoga Izvještaja uspoređivanje potrošnje država, kada govorimo o međunarodnoj razini, nije potrebna velika preciznost u smislu da se svakom poslovnom događaju i transakciji određuje šifra funkcije. U nastavku daje se primjer popunjenih Obrazaca: RAS-funkcijski za neke proračunske korisnike.

Tako primjerice, **sve osnovne i srednje škole, učenički domovi i dječji vrtići** isključivo popunjavaju **AOP oznake Obrasca: RAS-funkcijski** koji se odnose na funkciju **09 – Obrazovanje.**

U nastavku daje se primjer popunjenog Obrasca: RAS-funkcijski za jednu **osnovnu školu**. Svi rashodi ostvareni u 2015. godini (ne uključuje se preneseni rezultat) i iskazani na AOP 402 Ukupni rashodi u Obrascu: PR-RAS, povezuju se uz funkcije:

- **0912 Osnovno obrazovanje** i
- **096 Dodatne usluge u obrazovanju** na kojoj se posebno izdvajaju rashodi vezani uz prehranu učenika osnovnih škola.

IZVJEŠTAJ O RASHODIMA PREMA FUNKCIJSKOJ KLASIFIKACIJI

Obrazac RAS-funkcijski VP 154

Brojč. ozn. funk. klas.	NAZIV	AOP	Ostvareno u prethodnoj godini	Ostvareno u tekućoj godini	Indeks (5/4)
1	2	3	4	5	6
09	Obrazovanje (AOP 111+114+117+118+121 do 124)	110	3.584.984	3.686.667	102,8
091	Predškolsko i osnovno obrazovanje (AOP 112+113)	111	3.458.984	3.566.667	103,1
0911	Predškolsko obrazovanje	112			-
0912	Osnovno obrazovanje	113	3.458.984	3.566.667	103,1
092	Srednjoškolsko obrazovanje (AOP 115+116)	114	0	0	-
0921	Niže srednjoškolsko obrazovanje	115			-
0922	Više srednjoškolsko obrazovanje	116			-
093	Poslije srednjoškolsko, ali ne visoko obrazovanje	117			-
094	Visoka naobrazba (AOP 119+120)	118	0	0	-
0941	Prvi stupanj visoke naobrazbe	119			-
0942	Drugi stupanj visoke naobrazbe	120			-
095	Obrazovanje koje se ne može definirati po stupnju	121			-
096	Dodatne usluge u obrazovanju	122	126.000	120.000	95,2
097	Istraživanje i razvoj obrazovanja	123			-
098	Usluge obrazovanja koje nisu drugdje svrstane	124			-

Srednje škole, bez obzira je li riječ o školama s trogodišnjim ili četverogodišnjim programima (prema tumačenju Ministarstva znanosti, obrazovanja i sporta), sve rashode ostvarene u 2015. godini (ne uključuje se preneseni rezultat), a vidljive na AOP 402 Ukupni rashodi u Obrascu: PR-RAS, iskazuju na jednoj funkciji 0922 **Više srednjoškolsko obrazovanje u Obrascu: RAS-funkcijski**.

Učenički domovi obavljaju funkcije odgoja i obrazovanja te smještaja i prehrane. Kako je najveći dio troškova vezan uz funkciju smještaja i prehrane, učenički domovi svoje ukupne rashode ostvarene u 2015. godini (ne uključuje se preneseni rezultat), a koji će također biti iskazani na AOP 402 Ukupni rashodi u Obrascu: PR-RAS, unose na jednu funkciju **u Obrascu: RAS-funkcijski – 096 Dodatne usluge u obrazovanju.**

Dječji vrtići prema međunarodno propisanoj metodologiji obavljaju funkcije koje se mogu svrstati ili u funkciju 09 Obrazovanja 0911 Predškolsko obrazovanje ili u funkciju 10 Socijalne zaštite 104 Obitelj i djeca. Međutim, uzimajući u obzir naš zakonodavni okvir primjerenije je da se rashodi dječjih vrtića primarno povezuju uz funkciju **0911 Predškolskog obrazovanja**, dok bi se ponovno troškovi prehrane djece iskazali u okviru funkcije **096 Dodatne usluge u obrazovanju**.

IZVJEŠTAJ O RASHODIMA PREMA FUNKCIJSKOJ KLASIFIKACIJI

Obrazac RAS-funkcijski VP 154

Brojč. ozn. funk. klas.	NAZIV	AOP	Ostvareno u prethodnoj godini	Ostvareno u tekućoj godini	Indeks (5/4)
1	2	3	4	5	6
09	Obrazovanje (AOP 111+114+117+118+121 do 124)	110	29.300.997	30.581.043	104,4
091	Predškolsko i osnovno obrazovanje (AOP 112+113)	111	27.435.563	28.635.466	104,4
0911	Predškolsko obrazovanje	112	27.435.563	28.635.466	104,4
0912	Osnovno obrazovanje	113			-
092	Srednjoškolsko obrazovanje (AOP 115+116)	114	0	0	-
0921	Niže srednjoškolsko obrazovanje	115			-
0922	Više srednjoškolsko obrazovanje	116			-
093	Poslije srednjoškolsko, ali ne visoko obrazovanje	117			-
094	Visoka naobrazba (AOP 119+120)	118	0	0	-
0941	Prvi stupanj visoke naobrazbe	119			-
0942	Drugi stupanj visoke naobrazbe	120			-
095	Obrazovanje koje se ne može definirati po stupnju	121			-
096	Dodatne usluge u obrazovanju	122	1.865.434	1.945.577	104,3
097	Istraživanje i razvoj obrazovanja	123			-
098	Usluge obrazovanja koje nisu drugdje svrstane	124			-

Ustanove u zdravstvu pretežito će popunjavati **AOP oznake Obrasca: RAS-funkcijski** koji se odnose na funkciju **07 – Zdravstvo.** Ministarstvo financija će u **okružnici** posebno istaknuti gdje iskazati **rashode povezane uz ugostiteljsku i trgovačku djelatnost ustanova u zdravstvu (primjerice toplica), ali i ostalih proračunskih korisnika koji imaju te djelatnosti kao primjerice, nacionalnih parkova i parkova prirode.**

Tako će **stomatološka poliklinika** rashode ostvarene u 2015. godinu (ne uključuje se preneseni rezultat), a vidljive na AOP 402 Ukupni rashodi u Obrascu: PR-RAS, **primarno** iskazati **u Obrascu: RAS-funkcijski na jednoj funkciji 0723 Zubarske usluge**, a **specijalne bolnice** na funkciji **0732 Usluge specijalističkih bolnica. Zavodi za javno zdravstvo** koristit će funkciju **074 Službe javnog zdravstva,** dok će **Hrvatski zavod za javno zdravstvo** uz tu funkciju, a s obzirom da prema Statutu predlaže i provodi istraživanja iz područja zdravstva u svrhu praćenja, analize i ocjene zdravstvenog stanja stanovništva te iz područja organizacije i rada zdravstvenih službi, rashode povezane s tim poslovima iskazati na **funkciji 075 Istraživanje i razvoj zdravstva.**

Knjižnice, muzeji, umjetničke galerije, kazališta pretežito će popunjavati **AOP oznake Obrasca: RAS-funkcijski** koji se odnose na funkciju **08 – Rekreacija, kultura i religija.** Ministarstvo financija će u **okružnici** posebno istaknuti gdje iskazati **rashode povezane uz ugostiteljsku djelatnost** ovih ustanova.

U nastavku daje se primjer popunjenog Obrasca: RAS-funkcijski za jedan **muzej**.

IZVJEŠTAJ O RASHODIMA PREMA FUNKCIJSKOJ KLASIFIKACIJI

Obrazac RAS-funkcijski VP 154

Brojč. ozn. funk. klas.	NAZIV	AOP	Ostvareno u prethodnoj godini	Ostvareno u tekućoj godini	Indeks (5/4)
1	2	3	4	5	6
08	Rekreacija, kultura i religija (AOP 104 do 109)	103	1.344.342	1.242.424	92,4
081	Službe rekreacije i sporta	104			-
082	Službe kulture	105	1.344.342	1.242.424	92,4
083	Službe emitiranja i izdavanja	106			-
084	Religijske i druge službe zajednice	107			-
085	Istraživanje i razvoj rekreacije, kulture i religije	108			-
086	Rashodi za rekreaciju, kulturu i religiju koji nisu drugdje svrstani	109			-

6. OBVEZA POVRATA SREDSTAVA U DRŽAVNI PRORAČUN

6.1. Povrati sredstava u državni proračun

Sukladno odredbama Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu proračunski korisnici državnog proračuna dužni su sredstva doznačena iz državnog proračuna do 31. prosinca 2015. godine, a za koja nisu iskazane obveze u Bilanci na dan 31. prosinca 2015. godine vratiti u državni proračun. O načinu i rokovima povrata će ove, kao i prethodnih godina, korisnici biti obaviješteni putem *Okružnice.*

Dakle, svi proračunski korisnici državnog proračuna dužni su **iz sredstava doznačenih iz državnog proračuna do 31. prosinca 2015. godine** podmiriti svoje obveze za isporučenu robu i obavljene usluge iskazane u Bilanci sa stanjem na dan 31. prosinca 2015. godine. **Sva preostala sredstva** koja su doznačena iz proračuna, a za koja nisu iskazane obveze u Bilanci sa stanjem na dan 31. prosinca 2015. godine, potrebno je **vratiti na račun državnog proračuna** HR12 1001 0051 8630 0016 0 s modelom: 64 7196-RKP-2015 (konačan rok uplate bit će utvrđen Okružnicom).

Proračunski korisnici državnog proračuna u Bilanci sa stanjem na dan 31. prosinca 2015. godine iskazuju više doznačena sredstva (prije povrata u riznicu), kao stanje na računu **23958 Obveze proračunskih korisnika za povrat u proračun**. Kod povrata tih sredstava u proračun (u 2016. godini) zatvara se račun 23958, a ako su ta sredstva u Bilanci sa stanjem na dan 31. prosinca 2015. godine ipak iskazana na podskupini računa 922 Višak/manjak prihoda, za iznos sredstava vraćenih u proračun u 2016. godini potrebno je korigirati rezultat.

6.2. Povrati viškova od sredstava pomoći izravnanja u državni proračun

Ako su županije, Grad Zagreb, gradovi i općine koje financiraju decentralizirane funkcije, na godišnjoj razini, od dodatnog udjela poreza na dohodak i pomoći izravnanja, ostvarili više sredstava nego je:

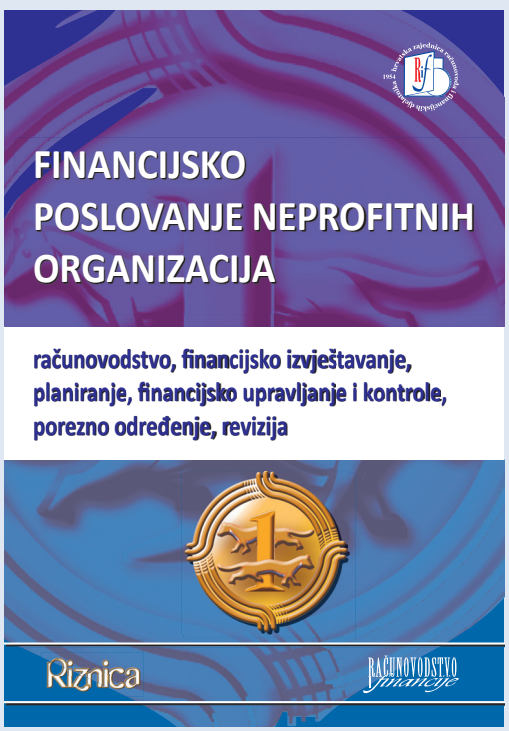
- utvrđeno minimalnim standardom, odnosno ostvare više sredstava nego što je stvoreno obveza po rashodima koji se financiraju na temelju odluka o minimalnim standardima za 2015. godinu

višak sredstava trebaju vratiti do 15. veljače 2016. godine na račun državnog proračuna HR12 1001 0051 8630 0016 0, model 64, poziv na broj 7196 (Povrat neiskorištenih sredstava iz ranijih godina)–42395–539150 (Okružnicom će biti potvrđena navedena instrukcija za uplatu). Navedena obveza propisana je čl. 8. Uredbe o načinu izračuna iznosa pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2015. godinu.

Povrat viška sredstava ne odnosi se na sredstva namijenjena za kapitalne projekte koji su planirani, a nisu izvršeni do kraja tekuće godine. Višak tih sredstava može se prenijeti i izvršavati u sljedećoj 2016. godini ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

1. sredstva za projekte koji se prenose u 2016. godinu u visini bilančnih prava 2015. godine moraju ostati na kraju 2015. godine neizvršena ili izvršena u iznosu manjem od planiranog, bez izvršenih preraspodjela tijekom 2015. godine
2. preneseni projekti mogu se izvršavati u 2016. godini uz suglasnost nadležnog ministarstva i Ministarstva financija.

u pripremi



SADRŽAJ

1. UVOD
   a. Zakonski okvir
   b. Obveznici primjene
   c. Registar neprofitnih organizacija
2. RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA
   a. Dvojno knjigovodstvo
   b. Jednostavno knjigovodstvo
3. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE
   a. Dvojno knjigovodstvo
   b. Jednostavno knjigovodstvo
4. IZRADA FINANCIJSKIH PLANOVA
5. FINANCIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLE KOD NEPROFITNIH ORGANIZACIJA
6. NADZOR NAD POSLOVANJEM NEPROFITNIH ORGANIZACIJA
7. NEPROFITNE ORGANIZACIJE U SUSTAVU POREZA NA DOBIT
8. PDV KOD NEPROFITNIH ORGANIZACIJA
9. REVIZIJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA
10. SLUŽBENA PUTOVANJA
11. DRUGI DOHODAK, PLAĆE I NAKNADE
12. HUMANITARNA DJELATNOST NEPROFITNIH ORGANIZACIJA
    a. Zakon o humanitarnoj djelatnosti
    b. Računovodstveno evidentiranje humanitarne pomoći
    c. Nadzor humanitarne djelatnosti

FINANCIRANJE PROGRAMA I PROJEKATA IZ JAVNOG SEKTORA

Mr. sc. ANDREJA MILIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Obrasci financijskih izvještaja za 2015. godinu

Osnovna svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju, uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva (poslovanja) i novčanim tijekovima proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika. 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. Autorica u tekstu daje pregled napomena kod popunjavanja financijskih izvještaja koje proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici predaju kao dio obveznih godišnjih financijskih izvještaja za 2015. g.

1. BILANCA NA OBRASCU BIL

Bilanca je sustavni, vrijednosno iskazani pregled imovine, obveza i vlastitih izvora na određeni dan i sastavlja se na Obrascu BIL. U Obrazac BIL upisuju se sljedeći podaci:

- stupac 1 – broj računa iz računskog plana
- stupac 2 – naziv
- stupac 3 – AOP oznaka
- stupac 4 – stanje 1. siječnja godine za koju se sastavlja izvještaj odnosno na dan početka poslovanja u tijeku godine
- stupac 5 – stanje 31. prosinca godine za koju se sastavlja izvještaj odnosno na dan prestanka poslovanja
- stupac 6 – indeks promjene stanja (upisuje se cijeli broj bez decimala).

Bilanca daje podatke o neto vrijednosti ukupne imovine i financijskoj neto vrijednosti, pri čemu je promjena neto vrijednosti pokazatelj održivosti fiskalnih aktivnosti subjekta.

Podaci u Obrazac BIL unose se na sljedećim AOP-ima:

- Nefinancijska imovina AOP 002 – 062
- Financijska imovina AOP 063 – 161
- Obveze AOP 162 – 223
- Vlastiti izvori AOP 224 – 246

Napomene kod popunjavanja Obrasca Bilanca

- ***Nefinancijska imovina AOP 002 – 062***

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, državni proračun i njihovi proračunski korisnici na pozicijama nefinancijske imovine iskazuju samo i isključivo svoju imovinu koju su nabavili kupnjom, zamjenom, donacijom od neprofitne organizacije, trgovačkih društava ili fizičkih osoba ili prijenosom unutar proračunskog sustava (prijenosi preko skupine 915).

Ovo se posebice odnosi na jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i njihove proračunske korisnike koji posluju u sustavu riznice jer evidencije imovine u Glavnoj knjizi jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (financijski izvještaj razine 22) nikako ne smiju sadržavati podatke o imovini njihovih korisnika koji se nalaze u njihovim Glavnim knjigama (financijski izvještaji razine 21 i 31).

Kada jedinica lokalne i (regionalne) područne samouprave zaprimi zahtjev svog proračunskog korisnika za prijenosom novčanih sredstva kako bi **proračunski korisnik platio svoju obvezu** ili zahtjev za direktnim plaćanjem dobavljaču (za ulaznu fakturu koja se nalazi kod proračunskog korisnika) u slučaju kada proračunski korisnik posluje preko riznice, taj podatak neće evidentirati na obvezi i rashodu u svojoj glavnoj knjizi. Međutim, trenutak kada jedinica lokalne i (regionalne) područne samouprave proslijedi novac sa svog računa ili na račun proračunskog korisnika ili na račun dobavljača koji mu je u zahtjevu zadao proračunski korisnik, jedinica lokalne i (regionalne) područne samouprave evidentira u svojoj Glavnoj knjizi kao odljev s računa i rashod na osnovnom računu unutar podskupine ***367 Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti*** (za rashode iz izvora financiranja 1 Opći prihodi i primici) ili zatvaranjem obveze na računu 23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskog korisnika, kada se radi o rashodima financiranim iz namjenskih prihoda uplaćenih u proračun).

Ovakvim načinom evidentiranja u Bilanci jedinice lokalne i (regionalne) područne samouprave (razina 22) neće se iskazati obveze proračunskih korisnika već isključivo podatak o stvarnim obvezama jedinice lokalne i (regionalne) područne samouprave (temeljem faktura koje glase na jedinicu lokalne i (regionalne) područne samouprave).

U slučajevima kada **jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave** iz **svojih prihoda nabavlja imovinu za svoje proračunske korisnike** (račun za nabavljenu imovinu glasi na jedinicu lokalne i područne (regionalne) samouprave) evidentira je kao rashod u svojoj Glavnoj knjizi na način da tereti rashode razreda 4 uz istovremeno priznavanje obveza u razredu 2. Istovremeno evidentira i povećanje imovine na razredu 0 i vlastite izvore na razredu koje će zatim u trenutku prijenosa imovine proračunskom korisniku isknjižiti preko računa podskupine 915.

Red. br.	Opis	Račun	
		Duguje	Potražuje
1.	Primljeni račun za nabavljenu imovinu	4	24
1a.	Povećavanje imovine i vlastitih izvora	0	91
2.	Prijenos imovine proračunskom korisniku	915	0
		91	915

- ***Financijska imovina AOP 063 – 161***

Novčana sredstva na 31. prosinac 2015. g. moraju odgovarati stanju na izvatku računa poslovne banke i novčanim sredstvima u blagajni. Ova novčana sredstva uključuju i namjenske prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun i kao takva ostaju podatak isključivo u Bilanci jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (razina 22) i ne smiju se iskazivati u Bilancama proračunskih korisnika.

Podaci na skupinama 12 Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo, 13 Potraživanja za dane zajmove, 14 Vrijednosni papiri i 15 Dionice i udjeli u glavnici odnose se na financijsku imovinu jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (bez proračunskih korisnika) iskazane u njenoj Glavnoj knjizi i Bilanci razine 22 dok će se podaci o financijskoj imovini proračunskih korisnika iskazati u njihovim Glavnim knjigama i Bilancama razine 21 i 31. Dakle, i ovdje vrijedi pravilo da nema istovremenog iskazivanja iste financijske imovine i kod jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i kod proračunskog korisnika.

U skupini 16 svakako treba obratiti pozornost na stanje na osnovnom računu 16721 Potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun. Na ovom osnovnom računu proračunski korisnici u sustavima riznice vode potraživanja od nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave za uplaćene namjenske i vlastite prihode. Potraživanja po ovom osnovnom računu smanjuju se plaćanjem obveza proračunskog korisnika s računa nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Stanje potraživanja na ovom računu nalazi se kao protustavka osnovnom računu 23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskih korisnika kod nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Način evidentiranja u Glavnoj knjizi (namjenskih i vlastitih) prihoda za koje proračunski korisnici imaju obvezu uplate na račun nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave propisan je člankom 71. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu.

Čl. 71. st. 1. odnosi se na proračunske korisnike koji posluju preko svog računa u poslovnoj banci, ali imaju obvezu uplate naplaćenih prihoda na račun nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Članak 71. stavak 2. propisuje način evidentiranja prihoda proračunskih korisnika uplaćenih izravno na račun nadležnog proračuna (riznica).

Međutim, kako bi proračunski korisnik mogao stvoriti potraživanja do visine uplaćenih prihoda mora biti zadovoljen i uvjet da se radi o namjenskim ili vlastitim prihodima jer su jedino ti prihodi uplatom u proračun njemu i raspoloživi.

Red. br.	Opis	Račun	
		Duguje	Potražuje
Evidencije kod proračunskog korisnika			
Obračun i naplata prihoda čl. 71. st. 1.			
1.	Potraživanja za obračunate prihode	16	96
2.	Prihod naplaćen na račun korisnika	11121	16
		96	63/65/66
3.	Uplata i potraživanje iz proračuna za uplaćene namjenske prihode	**16721**	11121
Obračun i naplata prihoda čl. 71. st. 2.			
1.	Potraživanja za obračunate prihode	16	96
2.	Prihod naplaćen na račun riznice	**16721**	16
		96	63/65/66
Obračun i plaćanje rashoda			
4.	Primljen je račun dobavljača	32	23
5.	Primljena je obavijest iz riznice da je račun plaćen	23	**16721**
Evidencije u proračunu – čl. 71. st. 3.			
6.	Naplaćen prihod za proračunskog korisnika	11121	**23956**
7.	Podmirenje obveze za rashode korisnika	**23956**	11121

Skupina 19 Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda AOP 158

Sadržava podatke za podskupine:

- 191 Unaprijed plaćeni rashodi budućih razdoblja
- 192 Nedospjela naplata prihoda
- 193 Kontinuirani rashodi budućih razdoblja.

Pozicije viška odnosno manjka prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem razdoblju ne mogu se razmatrati bez uvažavanja iskazanih stanja na ovoj skupini jer će ista sigurno direktno utjecati na pozicije viška/manjka u sljedećem/im obračunskim razdobljima.

Iskazivanje kontinuiranih rashoda u slučaju statusnih promjena

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 3/15.) u članku 19. navodi što se smatra statusnim promjenama u proračunskom sustavu:

- spajanje dvaju ili više proračuna ili proračunskih korisnika u novu jedinicu
- pripajanje jednog ili više proračuna ili proračunskih korisnika postojećoj jedinici i
- podjela proračuna ili proračunskog korisnika u dvije ili više novih jedinica.

Napominjemo kako u slučaju navedenih statusnih promjena na računima skupine ***19 Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (aktivna vremenska razgraničenja)*** u Glavnoj knjizi i financijskim izvještajima **ne smiju ostati bilančna stanja.** Navedeno proizlazi iz načela kontinuiteta poslovanja koje u slučaju statusnih promjena više nije zadovoljeno.

Dakle, svi kontinuirani rashodi koji su kod proračuna odnosno proračunskih korisnika koji se spajaju, pripajaju jedinici koja je zadržala OIB ili koji se dijele bili evidentirani na računima podskupine 193 Kontinuirani rashodi budućih razdoblja **moraju se s datumom statusne promjene priznati u rashode bez obzira na učinak koji će proizvesti na iskazani rezultat odnosno financijski plan ili proračun.**

- ***Obveze AOP 162 – 223***

Na računima podskupina 231 - 238 kao i na skupini 24 Obveze za nabavu nefinancijske imovine iskazuju se isključivo obveze za rashode nastale temeljem vjerodostojne knjigovodstvene dokumentacije (ulazne fakture, obračuni i sl.) Dakle, podaci o obvezama u Bilanci razine 22 sadržavaju samo obveze za koje jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju vjerodostojnu knjigovodstvenu ispravu odnosno na kojoj je kao obveznik navedena upravo jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (zahtjev za plaćanje nije

knjigovodstvena dokumentacija). Iz navedenog proizlazi kako jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u svojim Bilancama (i Glavnim knjigama) **nemaju obveze svojih proračunskih korisnika** već se obveze proračunskih korisnika nalaze u njihovim Bilancama (i Glavnim knjigama) razine 21 i 31. Pri tome je nebitna činjenica posluju li preko riznice ili ne!

23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskih korisnika

Proračuni koji svoje proračunske korisnike, sukladno odredbama Zakona o proračunu nisu oslobodili obveze uplate prihoda iz namjenskih izvora financiranja (pomoći, donacije, prihodi za posebne namjene, prihodi od prodaje ili zamjene imovine u vlasništvu države, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, naknade s naslova osiguranja i namjenski primici od zaduživanja i prodaje dionica i udjela) u proračun, **kroz sustav riznice prate izvršavanje proračuna, ali i kroz Glavnu knjigu** moraju pratiti visinu uplaćenih namjenskih prihoda prema proračunskim korisnicima.

Ove obveze u glavnoj knjizi jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave evidentiraju se na osnovnom računu 23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskih korisnika i isti se obvezno moraju uskladiti sa stanjima na osnovnom računu 16721 Potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun kod proračunskih korisnika. (Vidi objašnjenje u dijelu ***Financijska imovina AOP 063 – 161.***)

Za pravilno iskazivanje podataka o višku/manjku na podskupini 922 u Glavnoj knjizi jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i u Bilanci razine 22 potrebno je iz rezultata iskazanog na podskupini 922 u Glavnoj knjizi jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave **isključiti sve iznose nepotrošenih vlastitih i namjenskih prihoda proračunskih korisnika i to u 2015., ali i one prenesene iz prethodnih godina**. **Ovaj iznos** mora biti evidentiran u Glavnoj knjizi kao **stanje na osnovnom računu 23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskih korisnika.**

- ***Vlastiti izvori AOP 224 – 246***

AOP 224 - Vlastiti izvori u "minusu"

Vlastiti izvori na AOP 224 mogu biti u minusu u slučajevima kada su npr. obveze veće od imovine, korisnik nema imovine, ali ima obveze, korisnik ima imovinu, međutim sadašnja vrijednost imovine je mala ili je 0, a istovremeno ima obveze. U ovakvim slučajevima AOP 224 ostaje u minusu i ne smiju se npr. "umjetno" stvarati potraživanja kako bi se vlastiti izvori doveli na nulu.

- **Višak/manjak prihoda AOP 232 -240**

Sukladno čl. 82. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu saldo na kraju godine na podskupini 922 utvrđuje se prebijanjem računa viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama i izvorima financiranja (višak prihoda poslovanja i manjak prihoda poslovanja, višak prihoda od nefinancijske imovine i manjak prihoda od nefinancijske imovine, višak primitaka od financijske imovine i manjak primitaka od financijske imovine) na razini osnovnog računa.

Istodobno **ne mogu** biti popunjeni podaci o viškovima i manjkovima za iste kategorije.

Višak		Manjak	
Višak prihoda poslovanja	AOP 234	Manjak prihoda poslovanja	AOP 238
Višak prihoda od nefinancijske imovine	AOP 235	Manjak prihoda od nefinancijske imovine	AOP 239
Višak prihoda od financijske imovine	AOP 236	Manjak prihoda od financijske imovine	AOP 240

- **Obvezna korekcija rezultata**

Na utvrđenim rezultatima po pojedinim kategorijama potrebno je provesti obvezne korekcije, i to kako slijedi:

- Utvrđeni rezultat poslovanja i rezultat od transakcija na nefinancijskoj imovini sa stanjem na dan 31. prosinca korigiraju se za iznose kapitalnih prijenosa ostvarenih tijekom proračunske godine[1], koji su utrošeni za nabavu nefinancijske imovine. Temeljnicom se 31. prosinca zadužuje račun viška ili manjka prihoda poslovanja, a odobrava račun viška ili manjka prihoda od nefinancijske imovine.
- Za iznose prihoda od nefinancijske imovine koji su tijekom godine utrošeni za financiranje rashoda poslovanja koji pripadaju kategoriji kapitalnih rashoda u skladu s člankom 70. stavkom 2. Zakona o proračunu, zadužuje se račun viška ili manjka prihoda od nefinancijske imovine, a odobrava račun viška ili manjka prihoda poslovanja.
- Proces korekcije provodi se i za iznose prihoda od nefinancijske imovine koji su tijekom godine utrošeni za financiranje izdataka za ulaganje u dionice i udjele trgovačkih društava, te otplate glavnice temeljem dugoročnog zaduživanja.

- **Obvezne bilješke uz Bilancu[2]**

Pregled stanja i rokova dospijeća dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih zajmova i financijskih najmova (leasing) koji se popunjavaju u tablicama.

Tablica 1. Dani zajmovi i primljene otplate.

Tablica 2. Primljeni krediti i zajmovi te otplate i

Tablica 3. Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi.

Pregled dospjelih kamata na kredite i zajmove

Tablica 4. Dospjele kamate na kredite i zajmove.

Pregled ostalih 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).

[1] Kapitalnih prijenosa sredstava, a to su: 63121 Kapitalne pomoći od inozemnih vlada u EU, 63122 Kapitalne pomoći od inozemnih vlada izvan EU, 63221 Kapitalne pomoći od međunarodnih organizacija, 63241 Kapitalne pomoći od institucije i tijela EU, 6332 Kapitalne pomoći proračunu iz drugih proračuna, 6342 Kapitalne pomoći od izvanproračunskih korisnika, 6352 Kapitalne pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije, 6362 Kapitalne pomoći proračunskim korisnicima iz proračuna koji im nije nadležan, 6382 Kapitalne pomoći iz državnog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava, 6632 Kapitalne donacije te 67121 Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine

[2] http://www.mfin.hr/hr/tablice-uz-obvezne-biljeske.

2. IZVJEŠTAJ O PRIHODIMA I RASHODIMA, PRIMICIMA I IZDACIMA NA OBRASCU PR-RAS

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na Obrascu PR-RAS.

U Obrazac PR-RAS upisuju se sljedeći podaci:

- stupac 1 – broj računa iz računskog plana
- stupac 2 – naziv
- stupac 3 – AOP oznaka
- stupac 4 – ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine
- stupac 5 – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine
- stupac 6 – indeks ostvarenja u odnosu na isto razdoblje prethodne godine (upisuje se cijeli broj bez decimala).

Međutim, ne treba zanemariti niti stanja s nekih bilančnih računa koja se također unose u Obrazac PR-RAS, kao npr. stanja prenesenih viškova i manjkova prihoda poslovanja (AOP 247 i 248), obračunatih nenaplaćenih prihoda poslovanja (AOP 249), ali ni dodatne podatke koji su iznimno važni za potrebe statističkih praćenja.

- razreda 0 Nefinancijska imovina
- razreda 1 Financijska imovina
- razreda 2 Obveze
- razreda 9 Vlastiti izvori.

Izmijenjenim Računskim planom neki su računi brisani dok su istovremeno neki dodani zbog čega su mijenjani nazivi odjeljaka i računa kao i AOP oznake u Obrascu PR-RAS. Osim AOP oznaka, zbog izmjena u načinu evidentiranja nekih poslovnih promjena, Obrazac PR-RAS doživio je i neke izmjene u obuhvatu podataka koje se njime prate.

U nastavku se obveznicima ukazuje na što treba obratiti pozornost pri popunjavanju Obrasca PR-RAS.

I. Stupac 4 Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine

- **Stupac 4** Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine u PR-RAS-u u godišnjem financijskom izvještaju **popunjavaju sve razine obveznika** predaje godišnjih financijskih izvještaja.
- Proračunski korisnici/jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave osnovani u 2015. g., odnosno oni koji su u proračunski sustav prešli iz neprofitnog ili poduzetničkog sustava u 2015. g. ne upisuju podatke o ostvarenim prihodima, primicima, rashodima i izdacima za izvještajno razdoblje prethodne godine jer u navedenom razdoblju nisu poslovali.

Podatke koji se unose u prethodnu godinu treba prilagoditi prema pravilima koja vrijede za 2015., a temeljeni su na odredbama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu. U suprotnom će se javiti preveliko (nerealno) odstupanje na indeksima.

II. Podaci o prenesenim viškovima i manjkovima u PR-RAS-u

- **Posebnu pozornost treba obratiti na podatke o prenesenim viškovima i manjkovima odnosno na sljedeće AOP-e:**

AOP 275 Višak prihoda poslovanja – preneseni (92211)
AOP 276 Manjak prihoda poslovanja – preneseni (92221)
AOP 398 Višak prihoda od nefinancijske imovine - preneseni (92212)
AOP 399 Manjak prihoda od nefinancijske imovine – preneseni (92222)
AOP 629 Višak primitaka od financijske imovine – preneseni (92213)
AOP 630 Manjak primitaka od financijske imovine – preneseni (92223)

Na ovim AOP-ima upisuju se stanja iz Glavne knjige na osnovnim računima rezultata (navedenim u zagradama), i to na datum 31. 12. 2015. g.

Treba naglasiti kako stanja prenesenih **viškova i manjkova na dan 31. prosinca 2014. g.** nisu nužno ista stanjima na dan **31. prosinca 2015. g.,** i to najčešće kao posljedica sljedećih poslovnih događaja:

a) povrata sredstva u proračun koja na kraju godine nisu iskazana kao obveze za povrat već su na kraju 2014. g. ostala na računima prihoda i zatim ostala u rezultatu poslovanja

b) promjene na računima rezultata zbog provedbe odluka o raspodjeli rezultata.

Primjer:

U Bilanci je na dan 31. prosinca 2014. g. iskazan višak od poslovanja u iznosu od 120.000,00 kuna i manjak od nefinancijske imovine u iznosu od 70.000,00 kuna.

Odlukom o raspodjeli rezultata donesenoj na sjednici 28. veljače 2015. g. odlučeno je kako će se od ukupnog viška poslovanja u iznosu od 120.000 kn u Bilanci na dan 31. prosinca 2014. na računu 92211 Višak prihoda poslovanja, iznos od 50.000 kn koristiti za nabavu kompjutorske opreme.

92211 Višak prihoda poslovanja

(1) 50.000	120.000 S 1.1.2015
	70.000 S 31.12.2015
	AOP 275 PR-RAS

92221 Manjak prihoda od nefinancijske imovine

S 1.1.2015. 70.000	50.000 (1)
S 31.12.2015. 20.000	
AOP 399 PR-RAS	

c) ispravak pogreški iz prethodnog razdoblja koja zahtijevaju diranje računa rezultata.

III. Viškovi/manjkovi u PR-RAS-u JLP(R)S

U Obrascu PR-RAS razine 22 na pozicijama viška/manjka NE SMIJU biti iskazani viškovi odnosno manjkovi proračunskih korisnika! Na Obrascu PR-RAS razine 22 iskazuje se ISKLJUČIVO rezultat JLP(R)S!

Posebnu pozornost treba obratiti na isključivanje viškova i manjkova namjenskih sredstava proračunskih korisnika i iz rezultata iskazanog na 31. prosinac 2014. g. Razlika namjenskih prihoda i rashoda proračunskih korisnika mora biti iskazana kao stanje 1. siječnja 2015. g. na osnovom računu 23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskih korisnika.

Početno stanje viškova/manjkova na 1. siječnja 2015. g. u Bilanci razine 22 mora odgovarati prenesenim viškovima/manjkovima u PR-RAS-u (razlike mogu nastati samo kao posljedica poslovnih događaja navedenih pod II. a) do c)).

Kako bi se u financijskim izvještajima JLP(R)S iskazali podaci na gore navedeni način svakako treba voditi računa da se ti podaci na pravilan način evidentiraju u Glavnoj knjizi JLP(R)S.[3]

IV. Knjigovodstvene evidencije

- ***Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti***[4]

Člankom 52. st. 5. novog Pravilnika o računovodstvu propisano je kako JLP(R)S sredstva namijenjena proračunskim korisnicima iz svoje nadležnosti **iskazuju u glavnoj knjizi na odgovarajućim računima rashoda za čije se pokriće sredstva koriste ili unutar odjeljka *3671 Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti*** kao prijenose proračunskim korisnicima za financiranje redovne djelatnosti, i to:

- prijenose za financiranje rashoda poslovanja
- prijenose za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine
- prijenose za financiranje izdataka za financijsku imovinu i otplatu zajmova.

Dakle, i dalje ostaje mogućnost evidentiranja kako je to propisivao stari Pravilnik, ali se uvodi i nova podskupina ***367 Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti*** s pripadajućim odjeljkom i osnovnima računima.

Velika novina u odnosu na stari pravilnik odnosi se na odredbu čl. 52. st. 6. gdje je izrijekom propisano **novčano načelo priznavanja rashoda kod prijenosa sredstava za pokriće redovne djelatnosti proračunskih korisnika**.

Istovremeno, primitkom novca na račun odnosno primitkom informacije da je dobavljač plaćen s jedinstvenog računa riznice, proračunski korisnik priznaje prihode unutar osnovnih računa podskupine ***671 Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika.***

Napominjemo kako se u financijskim izvještajima državnog proračuna (razina 13) i JLP(R)S (razina 22) za iskazivanje prijenosa prema proračunskim korisnicima iz svoje nadležnosti za financiranje redovne djelatnosti koristi isključivo odjeljak 3671 Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti (čl. 52. st. 7.).

Iznosi na računima 367 kod nadležnih proračuna MORAJU odgovarati zbroju iznosa na računima podskupine 671 kod proračunskih korisnika!

AOP 234 PR-RAS-u razine 22/12 = zbroju AOP-a 128 PR-RAS razine 21 i 31/11

[3] Detaljnu shemu evidentiranja vidjeti u dijelu Financijska imovina AOP 063 – 161 Bilanca na Obrascu BIL.

[4] Detaljno pojašnjenje vidi u članku A. Milić, Predaja financijskih izvještaja u sustavu proračuna za I. kvartal 2015. g., Riznica 4/2015.

V. Prijenos proračunskim korisnicima iz decentraliziranih sredstava[5]

Sredstva pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije koje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave dobije iz državnog proračuna temeljem Uredbe o načinu izračuna iznosa pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave evidentira se na podskupini 635 Pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije.

Sredstva koje JLP(R)S iz decentraliziranih sredstava prosljeđuju svojim proračunskim korisnicima za podmirivanje rashoda za plaću i ostalih materijalnih rashoda te nabavu nefinancijske imovine koji su u njihovim financijskim planovima planirani unutar izvora financiranja 1 Opći prihodi i primici, evidentira se na odjeljku ***3671 Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti***, dok ih proračunski korisnici evidentiraju kao prihode na podskupini ***671 Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika.***

VI. Kontinuirani rashodi

Kod popunjavanja Obrasca PR-RAS treba napomenuti i izmjene u Pravilniku o računovodstvu koje se odnose na **kontinuirane rashode**. Novim Pravilnikom otvorena je nova podskupina 193 Kontinuirani rashodi budućih razdoblja s pripadajućim odjeljkom i osnovnim računom.

Evidentiranje kontinuiranih rashoda obvezno je za sve korisnike kojima financijskim planom nije predviđeno uključivanje trinaest mjesečnih rashoda u jednoj proračunskoj godini (ovo je slučaj kod većine proračunskih korisnika državnog proračuna). **Međutim, kada proračun i njegovi proračunski korisnici proračunom odnosno financijskim planom predvide trinaest istovrsnih mjesečnih rashoda u jednoj proračunskoj godini, tada ne primjenjuju ovu odredbu. Preporuka je da se trinaesti rashodi koji nastaju kontinuirano, ako je to moguće, malo po malo svake godine uključuju u proračun i financijski plan proračunskih korisnika, kako bi se izjednačila razdoblja plana i izvještavanja.**

VII. AOP 639 Unaprijed plaćeni rashodi budućih razdoblja

Stanje na podskupini 191 Unaprijed plaćeni rashodi budućih razdoblja iskazuje se u PR-RAS-u samo ako stvarno postoje stanja na navedenoj podskupini.

BILANCA *AOP 159* = *AOP 639* PR-RAS

Na ovim AOP-ima ne smiju se upisivati stanja na novootvorenoj podskupini **193 Kontinuirani rashodi budućih razdoblja**.

VIII. Podaci o novčanim sredstvima

Skrećemo pozornost na AOP-e 640 do 643 u kojim se traže **podaci o novčanim sredstvima.** U odnosu na stari Obrazac PR-RAS u koji su se upisivali podaci na početku i na kraju tromjesečja (kvartala) sada se u navedene AOP-e upisuju **podaci o stanju novčanih sredstva na početku i na kraju izvještajnog razdoblja**. Tako će se podaci o novčanim sredstvima za **III. kvartal** popuniti na sljedeći način:

- novčana sredstva na početku izvještajnog razdoblja - AOP-u 640 **– 1. siječanj 2015.**
- novčana sredstva na kraju izvještajnog razdoblja - AOP-u 643 **– 31. prosinac 2015.**

[5] Detaljno pojašnjenje vidi u članku A. Milić, Predaja financijskih izvještaja u sustavu proračuna za III. kvartal 2015.g., Riznica 10/2015

Za podatke koji se upisuju na AOP-u 641 i 642 (ukupni priljevi i odljevi s novčanih računa i blagajni) potrebno je eliminirati međusobne transakcije između pojedinih računa i blagajni.

Podaci koji se unose u ove izvještaje kao i kod svakog financijskog izvještaja moraju biti rezultat knjigovodstvenih evidencija temeljenih na odredbama Pravilnika o računovodstvu.

IX. Popunjavanje obveznih analitičkih podataka

U dijelu obveznih analitičkih podataka brisani su AOP-i kojima su se tražili podaci o rashodima i nabavi dugotrajne imovine u tijelima i kod korisnika, i to npr. 31 Rashodi za zaposlene u tijelima; 31 Rashodi za zaposlene kod korisnika; dio 311 Neto plaća u tijelima; dio 311 Neto plaća kod korisnika; dio 311 Porez i prirez iz plaća u tijelima; dio 311 Porez i prirez iz plaća kod korisnika; 41 Rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine u tijelima; 32 Materijalni rashodi u tijelima; 32 Materijalni rashodi kod korisnika; 41 Rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine kod korisnika; 42 Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine u tijelima; 42 Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine kod korisnika; 45 Rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini u tijelima; 45 Rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini kod korisnika.

Ukidanje ovih AOP-a izravna je posljedica novog načina evidentiranja propisanog Pravilnikom o računovodstvu vezanih uz prijenose između nadležnih JLP(R)S i njihovih proračunskih korisnika.

3. IZVJEŠTAJ O RASHODIMA PREMA FUNKCIJSKOJ KLASIFIKACIJI NA OBRASCU RAS FUNKCIJSKI[1]

Funkcijska klasifikacija sadrži aktivnosti odnosno projekte korisnika proračuna razvrstane prema njihovoj namjeni. Funkcijska klasifikacija uspostavlja se već kod planiranja proračuna. Plan po funkcijama znači pridjeljivanje funkcije na razini podskupine svakoj aktivnosti i projektu (programska klasifikacija) prilikom planiranja proračuna. Kako se aktivnosti i projekti sastoje od ekonomske klasifikacije rashoda unutar razreda 3 Rashodi poslovanja i 4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine to znači da je i svakom rashodu određena funkcija.

U procesu izvršavanja pojedinih aktivnosti i projekata tj. evidentiranja potrošnje rashoda unutar aktivnosti i projekata, u računovodstvu se omogućava podatak o tome u koju funkciju su utrošeni planirani rashodi. Ti podaci bitni su u procesu financijskog izvještavanja, i to kod izrade i predaje Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji.

Temeljem čl. 7. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 3/15.) za 2015. g. uvedena je obveza predaje Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji – Obrazac RAS-funkcijski kao godišnjeg financijskog izvještaja za sve obveznike vođenja proračunskog računovodstva:

- državni proračun
- jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
- proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna
- proračunski i izvanproračunski korisnici JLP(R)S.

Klasifikacija funkcija države prema objavljenoj klasifikaciji Ujedinjenih naroda (COFOG) sadržava 10 osnovnih funkcija prema kojima se razvrstavaju rashodi poslovanja (razred 3) i rashodi za nabavu nefinancijske imovine (razred 4) čime se omogućava informacija koliko je rashoda utrošeno na svaku od pojedinih funkcija.

Podaci iz Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji omogućavaju informaciju kolika je državna potrošnja prema svakoj od pojedinih 10 funkcija.

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

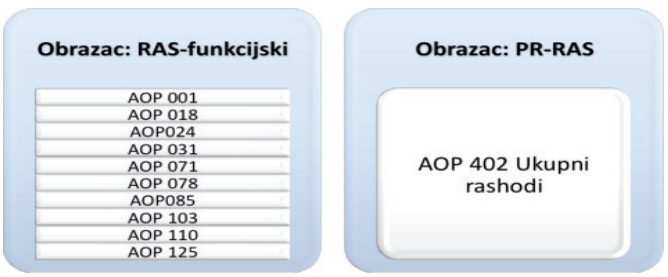
Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji sastavlja se na Obrascu: RAS-funkcijski.

U Obrazac: RAS-funkcijski upisuju se sljedeći podaci:

- stupac 1 – broj računa iz funkcijske klasifikacije
- stupac 2 – naziv
- stupac 3 – AOP oznaka
- stupac 4 – godišnji plan tekuće godine
- stupac 5 – ostvareno u tekućoj godini.

Napomene kod popunjavanja Obrasca RAS-funkcijski

Iznosi koji se upisuju Obrazac RAS – funkcijski moraju odgovarati ukupno iskazanim rashodima razreda 3 Rashodi poslovanja i 4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. **Izdaci za financijsku imovinu i obveze (razred 5) ne uključuju se u podatke ovog izvještaja.**



Primjeri:

- Rashodi ureda gradonačelnika i pomoćnih službi klasificiraju se u funkciju 011.
- Rashodi upravnih odjela (ako je JLP(R)S tako organizirana) razvrstavaju u funkciju za koju je upravni odjel nadležan – školstvo, kultura, zdravstvo...
- Rashodi osnovnih škola klasificiraju se pod funkciju 091 s tim da se rashodi prijevoza, hrane, smještaja, medicinske i stomatološke njege te ostali rashodi sličnih dopunskih usluga namijenjenih prije svega učenicima odnosno korisnicima usluga obrazovanja klasificiraju pod 096 - Dodatne usluge u obrazovanju.
- Policijske škole u kojima se stječe i opće obrazovanje kao dodatak specifičnim policijskim programima – šifra funkcije je 09 Obrazovanje, a ne 031 Usluge policije. Šifra 031 uključuje policijske škole s isključivo policijskim programima.
- Mirovine za vojne osobe – šifra funkcije je 102 jer funkcija socijalne zaštite (10) uključuje i mirovine te se zato rashodi za to prate odvojeno i ne klasificiraju pod funkciju 021 Vojna obrana.
- Sufinanciranje stanarine domaćinstvima – dodjeljuje se šifra funkcije 106 Socijalna zaštita – stanovanje, a ne npr. 061 Razvoj stanovanja jer ova funkcija uključuje regulaciju gradnje, razvoj standarda i upravljanje, a ne novčanu pomoć domaćinstvima.
- Izgradnja cesta je šifra 0451 Cestovni promet, a ne 0443 Građevinarstvo.
- Rekonstrukcija ili izgradnja kanalizacijskog sustava je šifra 052 Upravljanje otpadnim vodama, jer ova skupina ne uključuje samo pročišćavanje otpadnih voda nego pokriva i funkcioniranje kanalizacijskog sustava.

[1] Detaljan popis funkcija prema objavljenoj klasifikaciji Ujedinjenih naroda (COFOG) vidjeti na: http://www.rif.hr/naslovnica/novosti/284/izvjestaj-o-rashodima-prema-funkcijskoj-klasifikaciju-%E2%80%93-obrazac-rasfunkcijski.

4. IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U VRIJEDNOSTI I U OBUJMU IMOVINE I OBVEZA NA OBRASCU P-VRIO

Promjene u vrijednosti (revalorizaciji) i promjene u obujmu imovine i obveza jesu događaji koji utječu na neto vrijednost (razliku između imovine i obveza), a nisu rezultat aktivnosti odnosno transakcija kao i reklasifikacija i zamjena jedne vrste imovine/obveza drugom. Evidentiraju se na odgovarajućim računima imovine i obveza, a u korist ili na teret računa u podskupini 915. Ovaj izvještaj dopuna je podacima iz Bilance.

Obrazac: P-VRIO sadrži sljedeće podatke:

- stupac 1 – broj računa iz računskog plana
- stupac 2 – naziv
- stupac 3 – AOP oznaka
- stupac 4 – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine – povećanje
- stupac 5 – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine – smanjenje.

Napomene kod popunjavanja Obrasca P-VRIO

Pojedinačni događaji unose se u Obrazac: P-VRIO kao smanjenje ili povećanje u vrijednosti i obujmu imovine ili obveza (nikako istovremeno i jedno i drugo).

Za različite poslovne događaje i transakcije istovremeno mogu biti popunjeni stupac 4 i stupac 5 na istoj AOP oznaci. Iskazani iznosi smanjenja i povećanja u pojedinačnim Obrascima: P-VRIO u konsolidaciji se zbrajaju, osim ako je riječ o prijenosima nefinancijske imovine između proračuna i proračunskih korisnika kada se iznos povećanja iskazan kod korisnika i iznos smanjenja kod proračuna eliminiraju.

Napomena:

Krajem 2013. g. Ministarstvo financija objavilo je *Uputu o priznavanju, mjerenju i evidentiranju imovine u vlasništvu Republike Hrvatske.*

Uputom se obvezuju državni proračun i proračuni JLP(R)S te njihovi proračunski i izvanproračunski korisnici kao i drugi vlasnici i/ili korisnici državne imovine da sa stanjem na dan 31. prosinca svake godine provedu sveobuhvatni popis državne imovine kojom raspolažu/upravljaju, a neovisno o pravnoj osnovi korištenja te imovine (knjižno vlasništvo, izvanknjižno vlasništvo, druga pravna osnova korištenja, bez dokumentirane pravne osnove) i neovisno o svom pravnom statusu. Ako se temeljem obavljenog popisa i procjene vrijednosti imovine pojave razlike u odnosu na analitičke evidencije i pomoćne knjige, potrebno je ažurirati analitičke evidencije i pomoćne knjige za ustanovljene razlike u vrijednosti imovine.

Knjiženje ustanovljenih razlika u glavnoj knjizi se provodi sukladno Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, a obzirom da će procjene imovine temeljem Upute nužno proizvesti razlike kako u obujmu, tako i u vrijednosti imovine, potrebno je sve te promjene evidentirati sukladno odredbama članka 80. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu[1] i to:

1. za odstupanja u količini i vrijednosti[2] evidentirane imovine provest će se odgovarajuća knjiženja u razredu 0 (račun predviđen za pojedini oblik imovine) u korist ili na teret izvora vlasništva na računima podskupine 9111 (preko osnovnih računa skupine 915) i
2. za odstupanja u količini i vrijednosti imovine koja dosada nije bila evidentirana, na teret odgovarajućih računa u razredu 0, a na teret računa u podskupini 9112 – Ostali vlastiti izvori (preko osnovnih računa skupine 915).

Iz navedenog proizlazi da se ovako nastale razlike moraju prikazati i u Obrascu P-VRIO na za to predviđenim AOP-ima.

Priznavanje ili nepriznavanje imovine

Da bi se imovina priznala imovinom, nad njome moraju postojati vlasnička prava i mora biti u stanju donositi ekonomske koristi. Ako neka imovina, za koju se zna da postoji, ali nije klasificirana kao imovina, postane imovina bilo zbog promjene u cijenama, tehnologiji ili zbog nekog drugog događaja, evidentira se promjena u obujmu na podskupini 915 kako bi se priznala vrijednost imovine. Međutim, može se dogoditi i suprotno. Nekad će biti potrebno otpisati imovinu iz bilance jer više nije u stanju pružati ekonomske koristi ili zbog gubitka prava vlasnika nad tom imovinom.

Objekti mogu steći novu ekonomsku vrijednost zbog posebnog arheološkog, povijesnog ili kulturnog značaja koji im se pripisuje. Time postaju povijesni spomenici. Njihova početna vrijednost (kao objekta) može već biti otpisana, ali nakon dobivanja statusa povijesnog spomenika ponovno stječe novu.

Neka nefinancijska imovina može se otpisati prije isteka otpisnog roka jer više nema ekonomsku vrijednost. To se događa u slučaju brzih promjena u tehnologijama i tada je najčešće riječ o otpisu opreme, instrumenata te uređaja. Kod proračunskih korisnika to se najčešće događa u institutima, znanstvenim institucijama te zdravstvenim ustanovama s visoko sofisticiranom tehnologijom. Kod financijske imovine vjerovnik može odlukom odrediti da se financijsko potraživanje više ne može naplatiti zbog dužnikova stečaja, isteka zakonskog roka i sl. Vjerovnik otpisuje potraživanja i time mijenja obujam imovine.

Promjene u količini ili kvaliteti imovine

Promjene u obujmu mogu biti i rezultat promjena u količini ili kvaliteti postojeće imovine, ali i otkrivanja, stvaranja ili uništavanja imovine.

Potresi, nevremena, izlijevanja toksičnih tvari su događaji koji mogu izazvati djelomično ili potpuno uništenje imovine klasificira se kao promjena u količini postojeće imovine. Te se promjene evidentiraju preko podskupine 915 kako bi smanjili vrijednost oštećene imovine ili potpuno otpisali uništenu imovinu.

Promjene u kvaliteti postojeće imovine odražavaju se i na različite vrijednosti imovine. Do takvih promjena može doći zbog promjene u upotrebi imovine, štete iz okoliša, nepredviđenog stare-

[1] Čl. 80. novog Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Nar. nov., br. 124/14.) koji se primjenjuje od 1. siječnja 2015.

[2] Promjene u vrijednosti (revalorizacija) najčešće su rezultat inflacije ili promjena u tržišnoj vrijednosti imovine, dok su promjene u obujmu/količini najčešće rezultat početka odnosno prestanka priznavanja imovine i drugih promjena u količini i kakvoći imovine, a mogući su i izvanredni događaji (potresi, poplave, požar, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine...), nepredviđene štete (krađe...) te prirodni prirast.

nja ili duljeg trajanja dugotrajne imovine od očekivanog. Promjena u određenoj upotrebi imovine može predstavljati i promjenu u kvaliteti imovine što se odražava na promjenu u njenoj vrijednosti. Na primjer: a) prenamjena obrađene zemlje u zemljište za izgradnju, može povećati ili smanjiti njenu vrijednost. b) Proračunski korisnik je kupio novi programski paket (software) neophodan za unapređenje djelatnosti kojom se bavi. Stara računalna oprema koja nije otpisana do kraja ne podržava rad novog software-a. Proračunski korisnik primoran je kupiti novu računalnu opremu iako ni stara nije otpisana do kraja.

Tijekom vremena može doći do **reklasifikacije** postojeće imovine i obveza iz jedna kategorije u drugu uslijed promjene svrhe za koju se imovina koristi. Promjene u klasifikaciji evidentiraju se kao promjena u obujmu s istom vrijednošću za oba upisa.

Ako promjena u upotrebi također znači promjenu u njenoj vrijednosti, to se također evidentira preko podskupine 915, ali se ne smatra posljedicom promjene u klasifikaciji imovine već promjenom u količini odnosno vrijednosti imovine.

Stambeni objekt može promijeniti svoju namjenu u uredski objekt ili obrnuto. Pozitivna promjena u jednoj kategoriji imovine se izravnava s negativnom promjenom u drugoj kategoriji imovine. Korištenje zemlje može se promijeniti, tako da se od poljoprivrednog zemljišta dobije građevinsko zemljište. To utječe na promjene u obujmu imovine.

Česti primjeri promjena u vrijednosti i obujmu imovine ili obveza su:

- otpis potraživanja - zapisnikom o godišnjem popisu utvrđena, te na temelju odluka zakonskog predstavnika otpisana zastarjela potraživanja
- oprost duga
- rashodovanje dugotrajne nefinancijske imovine
- viškovi i objektivni manjkovi dugotrajne nefinancijske imovine, viškovi i objektivni manjkovi sitnog inventara
- donacije i ostali prijenosi dugotrajne nefinancijske imovine
- međusobni prijenosi nefinancijske imovine između proračuna i proračunskih korisnika
- gubici uslijed elementarnih nepogoda - potresi, nevremena i sl.

Primjer 1.

- *Proračunski korisnik je od nadležnog proračuna dobio prijenosna računala u vrijednosti 65.000 kuna.*

Opis promjena	Iznos	smanjenje/ povećanje	AOP
Primljena proizvedena dugotrajna imovina od nadležnog proračuna **evidencija kod proračunskog korisnika**	65.000 kn	**povećanje** obujma imovine	021
Prosljeđivanje proizvedene dugotrajne imovine proračunskom korisniku **– evidencija kod nadležnog proračuna**	65.000 kn	**smanjenje** obujma imovine	021

Primjer 2.

- *Vrtić je od donatora (fizička osoba) dobio građevinsko zemljište u vrijednosti 100.000 kn.*
- *Škola je temeljem Odluke o otpisu otpisala zastarjelo potraživanje iz 2013. g. prema trgovačkom društvu "AB" u iznosu od 5.000 kn nakon što je pribavila dokaz da je navedeno društvo brisano iz sudskog registra.*

Opis promjena	Iznos	smanjenje/ povećanje	AOP
Donacija neproizvedene dugotrajne imovine (građevinskog zemljišta)	100.000 kn	**povećanje** obujma imovine	020
Otpis zastarjelog potraživanja za prihode poslovanja	5.000 kn	**smanjenje** obujma imovine	032

Primjer 3.

- *Popisno povjerenstvo u Knjižnici XY utvrdilo je višak knjiga u knjižnici od 2.500 kn, te manjak uredskog namještaja – stola. Nabavna vrijednost stola iznosila je 2.000 kn, a ispravak vrijednosti 800 kn. Riječ je o tzv. objektivnom manjku nastalom zbog nepravilne evidencije dugotrajne imovine prethodnih godina.*

Opis promjena	Iznos	smanjenje/ povećanje	AOP
Inventurom utvrđen višak proizvedene dugotrajne imovine (knjiga)	2.500 kn	**povećanje** obujma imovine	021
Inventurom utvrđen manjak proizvedene dugotrajne imovine (uredskog namještaja – stola) – objektivni manjak	1.200 kn	**smanjenje** obujma imovine	021

Primjer 4.

Konsolidirani izvještaj Grada pod pretpostavkom da su njegovi proračunski korisnici dječji vrtić i knjižnica iz primjera 2. i 3.

Opis promjena	Iznos	smanjenje/ povećanje	AOP
Donacija neproizvedene dugotrajne imovine (građevinskog zemljišta) donatora vrtiću	100.000 kn	**povećanje** obujma imovine	020
Utvrđen višak proizvedene dugotrajne imovine (knjiga) u knjižnici XY	2.500 kn	**povećanje** obujma imovine	021
Utvrđen manjak proizvedene dugotrajne imovine (stola) u knjižnici XY	1.200 kn	**smanjenje** obujma imovine	021
Otpis zastarjelog potraživanja za prihode poslovanja kod škole	5.000 kn	**smanjenje** obujma imovine	032

Primjer 5.

Zdravstvena ustanova je na temelju Odluke zakonskog predstavnika i izvješća povjerenstva za popis otpisala zastarjela nenaplaćena potraživanja za participaciju i bolničko liječenje u iznosu 250.000,00 kuna. Služba za računovodstvo i financije i Služba za pravne poslove bolničke zdravstvene ustanove su prethodno poduzele sve potrebne aktivnosti za naplatu potraživanja.

Opis promjena	Iznos	smanjenje/ povećanje	AOP
Otpis zastarjelih nenaplaćenih potraživanja za participaciju i bolničko liječenje	250.000 kn	**smanjenje** obujma imovine	032

5. IZVJEŠTAJ O OBVEZAMA NA OBRASCU OBVEZE

Bilanca kao financijski izvještaj jedina nam omogućava sustavno i vrijednosno praćenje obveza proračuna i proračunskih korisnika na određeni dan. Korisnici su obvezni dostaviti Bilancu samo na kraju fiskalne godine, što se u ovako informacijski zahtjevnom sustavu pokazalo kao nedostatak. Podaci koje nam daje Bilanca često puta su potrebni u kraćim vremenskim razdobljima stoga je Izvještaj o obvezama nezamjenljiv izvor informacija. Izvještaj o obvezama kao financijski izvještaj proračuna i proračunskih korisnika državnog i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave daje kompletan pregled obveza na kraju izvještajnog razdoblja i pruža uvid u niz vrlo bitnih informacija koje omogućavaju kvalitetnije donošenje odluka. Iz gore navedenih razloga iznimno je bitno da ovaj izvještaj bude točno popunjen, sa istinitim, pouzdanim i jasnim podacima.

Izvještajem o obvezama propisani su intervali praćenja rokova dospijeća od 1 do 60 dana; 61 do 180 dana; 181 do 360 dana i preko 360 dana. U obrascu su naznačene oznake računa obveza iz računskog plana s kojih se upisuju podaci čime je omogućeno lakše i točnije popunjavanje. Ovim izvještajem prati se stanje međusobnih obveza proračunskih korisnika, obveza za rashode poslovanja, za nabavu nefinancijske imovine i obveza za financijsku imovinu, i to na početku izvještajnog razdoblja, njihovog povećanja i podmirenja u izvještajnom razdoblju kao i stanja na kraju izvještajnog razdoblja.

Popunjavanje Izvještaja o obvezama

Člankom 14. Pravilnika propisan je sadržaj i podaci koji se traže u obrascu: OBVEZE. Obveze proračunskih i izvanproračunskih korisnika prate se kroz:

- stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja (AOP 001)
- povećanje obveza u izvještajnom razdoblju (AOP 002)
- podmirene obveze u izvještajnom razdoblju (AOP 020)
- stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 038).

Svaka od osnovnih grupa podataka razrađuje se prema vrsti obveze i većim je dijelom prilagođena strukturi obveza koju su korisnici dužni pratiti prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu.

Stanje obveza (AOP 001)

Pod AOP 001 Stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja (=AOP 038 iz prethodnog izvještaja) upisuje se potražni saldo računa obveza na početku izvještajnog razdoblja. To je saldo nepodmirenih obveza na posljednji dan prethodnog izvještajnog razdoblja i mora odgovarati stanju obveza na kraju izvještajnog razdoblja iskazanom pod AOP 038 prethodnog izvještaja, osim u slučajevima koje pojašnjavamo u nastavku.

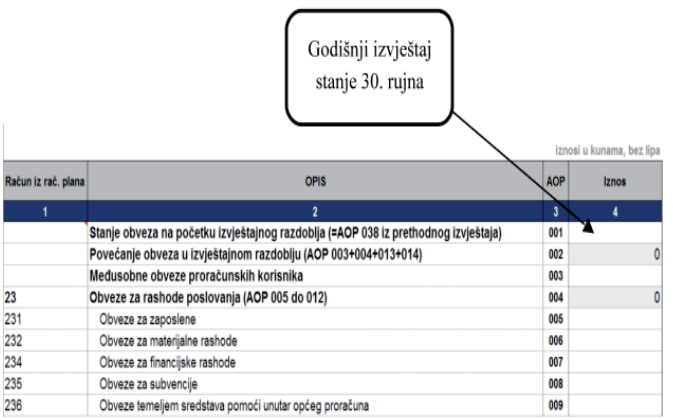
Za proračunske korisnike državnog proračuna stanje iskazano na AOP 038 u izvještaju za studeni tekuće godine označava početno stanje u izvještaju za prosinac tekuće godine.

Proračunski korisnici JLPRS-a koji Izvještaj o obvezama ne predaju za sva razdoblja (nego samo polugodišnje i na kraju godine) na AOP 001 upisuju:

- stanje 30. ožujak tekuće godine za polugodišnji izvještaj
- stanje 30. rujan tekuće godine za godišnji izvještaj.

S obzirom na to, kao povećanje obveza u izvještajnom razdoblju (AOP 002 do 019) i podmirene obveze u izvještajnom razdoblju (AOP 020 do 037) unose samo obveze nastale i plaćene u I. i III. kvartalu tekuće godine. Drugim riječima, Izvještaj o obvezama izrađuju na način kao da su i stvarno predali izvještaj za razdoblje od 1. siječnja do 31. ožujka odnosno 1. srpnja do 30. rujna tekuće godine. Ovo je potrebno zbog istoznačnih podataka koji ulaze u konsolidaciju Izvještaja o obvezama nadležnog proračuna.

Isječak iz Izvještaja o obvezama



Iznosi u kunama, bez lipa

Račun iz rač. plana	OPIS	AOP	Iznos
1	2	3	4
	Stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja (=AOP 038 iz prethodnog izvještaja)	001	
	Povećanje obveza u izvještajnom razdoblju (AOP 003+004+013+014)	002	0
	Međusobne obveze proračunskih korisnika	003	
23	Obveze za rashode poslovanja (AOP 005 do 012)	004	0
231	Obveze za zaposlene	005	
232	Obveze za materijalne rashode	006	
234	Obveze za financijske rashode	007	
235	Obveze za subvencije	008	
236	Obveze temeljem sredstava pomoći unutar općeg proračuna	009	

- **Podmirene obveze u izvještajnom razdoblju (AOP 020 do AOP 037)**

Iznos na AOP 020 Podmirene obveze u izvještajnom razdoblju je rezultat:

- ukupno podmirenih obveza u izvještajnom razdoblju koje se odnose na prethodne godine
- svih podmirenih obveza u izvještajnom razdoblju čije je dospijeće bilo zaključno s posljednjim danom izvještajnog razdoblja
- podmirenih obveza koje dospijevaju na naplatu nakon posljednjeg dana izvještajnog razdoblja (obveze plaćene u izvještajnom razdoblju, a rok za njihovo plaćanje je u sljedećim razdobljima)

prikazanim prema vrstama obveze (AOP 021, AOP 031 i AOP 032) i ukupno podmirenih međuproračunskih obveza. Dakle, to je dugovni promet računa obveza u izvještajnom razdoblju.

AOP 020 = AOP 021 + 022 + 031 + 032

- **Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 039 do AOP 101)**

Najvažniji i najdetaljniji dio Izvještaja o obvezama označen je pod rednim brojem 4. Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja. AOP 038 Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja predstavlja ukupan iznos **svih** obveza na posljednji dan izvještajnog razdoblja. Dakle, upisuje se **potražni saldo računa** obveza na posljednji dan izvještajnog razdoblja.

Iznos na AOP 038 prenosi se u sljedeće izvješće i upisuje na AOP 001 te predstavlja početno stanje nepodmirenih obveza u sljedećem izvještajnom razdoblju.

AOP 038 = AOP 001 + AOP 002 - AOP 020 = AOP 038 + AOP 097

- Obveze koje su dospjele, ali nisu podmirene unutar godine dana od njihovog dospijeća, evidentiraju kao prekoračenje duže od 360 dana (AOP 044, 050, 055, 060, 065, 070, 075, 080 i 085).
- Obveze koje su nastale u prethodnim godinama, ali im je datum dospijeća u nekom budućem razdoblju, a ne razdoblju za koje se podnosi izvješće iskazuju se na AOP-ima 098-101 Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja.
- Kašnjenje obveza za financijsku imovinu (AOP 091 do 096) ne iskazuje se prema ročnosti kao ostale obveze nego u slučaju kada su obveze dospjele, a nisu plaćene unosi se samo njihov ukupan iznos.
- Obveze iskazane na AOP-ima 040, 046, 051, 056, 061, 066, 071, 076, 081, 086 i 091 mogu se samo smanjivati tijekom izvještajnog razdoblja, i to tako da se plaćene obveze iskazuju na AOP 020 do 030 Podmirene obveze u izvještajnom razdoblju ili, ako su dospjele, a nisu plaćene, na AOP-ima na kojima se prikazuje prekoračenje plaćanja obveza tekuće godine, prema vrstama obveza.

- **Nedospjele obveze na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 097-101)**

To su obveze nastale zaključno s posljednjim danom izvještajnog razdoblja, ali nisu dospjele u tom izvještajnom razdoblju. Podatak koji se unosi predstavlja potražni saldo računa obveza na kraju izvještajnog razdoblja koji dospijeva na plaćanje u budućim razdobljima (ne u razdoblju izvještavanja).

- **Rashodi za zaposlene**

Bez obzira što u pravilu svi proračuni i proračunski korisnici isplaćuju plaće i ostale rashode za zaposlene na vrijeme, potrebno je u Izvještaju o obvezama iskazati obveze za rashode za zaposlene, i to na sljedeći način:

- Obračunata plaća za razdoblje (obračun na zadnji dan mjeseca za koji se podnosi izvještaj) prikazuje se kao povećanje obveze u izvještajnom razdoblju AOP 002
- Isplaćena plaća u razdoblju za prethodno razdoblje (sadržana je u Stanju obveza na početku izvještajnog razdoblja kad je prenesena s AOP-a 038 prethodnog izvještaja) iskazuje se kao podmirena obveza u izvještajnom razdoblju AOP 023
- Obračunata ali nedospjela plaća iz AOP-a 002 raspoređuje se prema dospijeću na AOP 099 Obveze za rashode poslovanja (nedospjele)
- U slučaju da se plaće ne isplaćuju redovito, neisplaćene plaće prikazuju se prema zakašnjenju na AOP-ima 046 – 050.

Međuproračunske obveze odnosno međusobne obveze u evidencijama korisnika vode se na računima obveza za rashode poslovanja, nabavu nefinancijske imovine i obveze za financijsku imovinu, ali se za potrebe izvještavanja o obvezama ne razdvajaju prema navedenim vrstama, nego se stavljaju u zajedničku kategoriju „međuproračunske obveze“. Osnovni kriterij da se obveza svrsta u kategoriju „međuproračunske“ je da je nastala u međusobnom odnosu između JLP(R)S ili proračunskog korisnika.

Napominjemo kako se i obveze evidentirane na računima 23956 Obveze za naplaćene prihode proračunskog korisnika, 23957 Obveze za EU predujmove i 23958 Obveze proračunskih korisnika za povrat u proračun uključuju u Obrazac Obveza kao nedospjele međusobne obveze proračunskih korisnika (AOP 098).

Ažurirani popis proračunskih i izvanproračunskih korisnika Ministarstvo financija mjesečno objavljuje na svojim internetskim stranicama http://www.mfin.hr/hr/registar.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
organizira seminar

GODIŠNJI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI, PLAĆE, PDV I DRUGE AKTUALNOSTI U SUSTAVU PRORAČUNA

14.01.2016.	OSIJEK	HOTEL OSIJEK, Šamačka 4
15.01.2016.	ZAGREB	HOTEL WESTIN, Kršnjavoga 1
18.01.2016.	DUBROVNIK	HOTEL LERO, Iva Vojnovića 14
19.01.2016.	SPLIT	HOTEL ATRIUM, Domovinskog rata 49a
20.01.2016.	RIJEKA	TRANSADRIA d.d., Riva Boduli 1
21.01.2016.	PULA	HOTEL PULA, Sisplac 31
22.01.2016.	ČAKOVEC	URFD ČAKOVEC, Ivana Mažuranića 2/2

početak u svim gradovima 9,30 sati

Mr. sc. JASNA NIKIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Bilješke uz financijske izvještaje

Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisana je obveza izrade Bilješki uz financijske izvještaje kao njihovog sastavnog dijela. Bilješke se predaju samo Državnom uredu za reviziju i nije ih potrebno predavati FINA-i. Sadržaj bilješki nije propisan pa se njihovoj izradi najčešće pristupa samo radi zadovoljavanja zakonske forme. Bilješkama treba posvetiti značajniju pozornost budući da se u njima trebaju obrazložiti pojedine pozicije iz financijskih izvještaja. Potrebno je pojasniti i određene specifičnosti poslovanja proračuna i proračunskih korisnika koje nisu vidljive u unificiranim, formalnim obrascima koje popunjavaju svi obveznici.

1. UVOD

Financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika su izvještaji o stanju i strukturi te promjenama u vrijednosti i obujmu imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i primitaka i rashoda i izdataka. U tu svrhu se za proračunsku godinu sastavljaju 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 te izvještaj o obvezama.

Bilješke uz financijske izvještaje su, sukladno članku 13. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 3/15., 93/15., 135/15.), **sastavni dio financijskih izvještaja** proračuna i proračunskih korisnika, a njihova osnovna svrha su informacije o financijskom položaju, uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva i novčanim tijekovima.

2. SADRŽAJ I FORMA BILJEŠKI

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu izvještavanju na propisanim obrascima financijskih izvještaja obvezuju državni proračun i proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te njihove proračunske i izvanproračunske korisnike. Svaki od obveznika ima svoje specifičnosti u poslovanju te načinu ostvarenja prihoda i primitaka, različitim vrstama materijalnih rashoda, a specifičnost posebno dolazi do izražaja u strukturi imovine. Financijski izvještaji su unificirani, određeni Pravilnikom za svakoga od obveznika, neovisno o njihovim specifičnostima i razlikama. Shodno tome, potrebno je dodatno **pojasniti svaki od financijskih izvještaja** te ovisno o specifičnosti samog poslovanja, obrazložiti pojedine stavke, a u tu svrhu izrađuju se Bilješke uz financijske izvještaje.

Pravilnikom nije propisana službena forma ili sadržaj Bilješki uz financijske izvještaje već samo napomene uz određene obrasce financijskih izvještaja. To je razlog da se izradi Bilješki uz financijske izvještaje pristupa samo radi zadovoljavanja zakonske forme, a ne radi dodatnog pojašnjavanja određenih pozicija, značajnih za razumijevanje financijskih izvještaja. U Bilješkama treba obrazložiti specifičnosti poslovanja i podatke koji nisu navedeni u financijskim izvještajima.

Bilješke mogu biti **opisne, brojčane ili kombinirane**, a podaci se dodatno mogu prikazati grafički i tablično. Kako bi se podaci koji se navode u Bilješkama lakše povezivali s podacima u obrascima financijskih izvještaja koji se pojašnjavaju potrebno ih je označiti rednim brojevima s pozivom na AOP oznaku u izvještaju na koju se odnose.

Zaglavlje Bilješki uz financijske izvještaje treba sadržavati podatke propisane čl. 6. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu:

1. naziv obveznika
2. poštanski broj i mjesto - sjedište obveznika
3. adresa sjedišta
4. šifra županije, grada ili općine
5. broj RKP-a
6. matični broj
7. osobni identifikacijski broj - OIB
8. razina - 11, 12, 13, 21, 22, 23, 31, 41 ili 42
9. razdjel
10. šifra djelatnosti - prema NKD-u 2007.
11. oznaka razdoblja - proračunska godina za koju se sastavljaju Bilješke uz financijske izvještaje.

U Bilješkama se daje dopuna podataka za svaki od obrazaca financijskih izvještaja. Prilikom izrade bilješki uz svaki financijski izvještaj potrebno se vezati za broj bilješke uz AOP poziciju pojedinog obrasca financijskog izvještaja.

3. BILJEŠKE UZ BILANCU – OBRAZAC BILANCA

Proračuni i proračunski korisnici mogu u bilješkama uz financijske izvještaje pojasniti određene pozicije prikazane na određenim AOP-ima obrasca Bilanca. Budući da Bilanca predstavlja pregled imovine, obveza i vlastitih izvora potrebno je pojasniti određene oblike nefinancijske i financijske imovine te razloge njihova povećanja ili smanjenja u odnosu na stanje na početku proračunske godine.

Bilješka uz AOP 002 - Nefinancijska imovina

Potrebno je obrazložiti dobiveni indeks o stanju imovine na početku i kraju proračunske godine. Razlozi mogu biti nabavljena imovina, prijenos imovine unutar proračuna, rashodovanje, otuđenje ili prodaja imovine. Ukoliko postoji veće odstupanje (nakon obračuna ispravka vrijednosti) potrebno je analitički obrazložiti svaki od razloga, posebno donacije nefinancijske imovine.

Primjer: Isječak iz Bilance zdravstvene ustanove na dan 31. 12. 2015. godine

Račun iz rač. plana	OPIS	AOP	Stanje 1. siječnja	Stanje 31. prosinca	Index (5/4)
1	2	3	4	5	6
022 i 02922	Postrojenja i oprema (AOP 015 do 022-023)	014	2.501.125.972	2.386.104.390	95
0221	Uredska oprema i namještaj	015	3.584.631.570	3.642.636.719	102
0222	Komunikacijska oprema	016	979.002.363	994.679.424	101
0223	Oprema za održavanje i zaštitu	017	428.858.786	448.144.532	104
0224	Medicinska i laboratorijska oprema	018	1.614.180.337	1.803.950.515	112
0225	Instrumenti, uređaji i strojevi	019	483.954.712	528.624.594	109
0226	Sportska i glazbena oprema	020	34.861.753	37.096.996	106
0227	Uređaji, strojevi i oprema za ostale namjene	021	1.040.231.722	1.113.825.699	107
0228	Vojna oprema	022	-	-	-
02922	Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme	023	5.664.595.271	6.182.854.089	109

Iz postupka horizontalne analize, uspoređujući podatke o tendenciji i dinamici promjena pojedinih odjeljaka postrojenja i opreme na početku i kraju 2015. godine, slijedi zaključak da je tijekom 2015. godine povećana vrijednost imovine od 1% do 12%. Podatak o ispravku vrijednosti ima također tendenciju povećanja za 9% u odnosu na početak godine. Tek usporedbom sadašnje vrijednosti postrojenja i opreme na AOP-u 014 dolazimo do stvarnog podatka koji ukazuje da je povećanje nabavne vrijednosti, odnosno nabava nove imovine znatno manja negoli ispravak vrijednosti. Sadašnja vrijednost postrojenja i opreme na kraju 2015. godine je za 5% manja negoli je bila početkom godine.

Bilješka uz AOP 063 - Financijska imovina

Financijska imovina sastoji se između ostalog i od depozita, jamčevnih pologa, vrijednosnih papira, dionica i udjela u glavnici. Knjigovodstveno evidentiranje ove imovine rezultira izdacima od financijske imovine na razredu 5 pa je potrebno u bilješkama pojasniti svaku od transakcija. U bilješkama uz bilancu potrebno je obrazložiti dobiveni indeks usporedbom stanja financijske imovine na početku i kraju proračunske godine te navesti razloge većeg odstupanja - manje ili veće vrijednosti financijske imovine.

Jedan od oblika financijske imovine predstavlja novac u banci i blagajni pa je potrebno dati bilješku o stanju ove vrste imovine.

Bilješka uz AOP- 064 - Novac u banci i blagajni

Posljednjeg dana proračunske godine Općina raspolaže s većom količinom novca na žiroračunu iz razloga što je 30. prosinca 2015. godine uplaćeno potraživanje za koncesijsku naknadu prema sudskoj presudi u iznosu 577.345 kuna, ali se sredstva zbog kratkog roka nisu u cijelosti iskoristila za podmirenje dospjelih obveza. Smanjen je saldo novca u blagajni posljednjeg dana proračunske godine u odnosu na prethodnu, budući da se tijekom cijele godine isplate obavljaju na tekući račun zaposlenika i vanjskih suradnika, a gotovina iz blagajne koristi samo za hitne i nepredviđene potrebe

Primjer: Isječak iz Bilance na dan 31. 12. 2015. godine

11	Novac u banci i blagajni	**064**	24.711	349.257	1.413,4
111	Novac u banci (AOP 066 do 069)	**065**	22.141	347.886	1.571,2
1111	Novac na računu kod Hrvatske narodne banke	**066**	0	0	-
1112	Novac na računu kod tuzemnih poslovnih banaka	**067**	0	312.105	-
1113	Novac na računu kod inozemnih poslovnih banaka	**068**	22.141	35.781	161,61
1114	Prijelazni račun	**069**	0	0	-
112	Izdvojena novčana sredstva	**070**	0	0	-
113	Novac u blagajni	**071**	2.570	1.371	53,3
114	Vrijednosnice u blagajni	**072**	0	0	-

Bilješka uz AOP 140 - Potraživanja za prihode poslovanja

Potraživanja za prihode poslovanja su zastupljena u bilanci na AOP-ima od 141 do 156 pa se trebaju dodatno pojasniti, prije svega razlog njihova evidentiranja i pravne osnove. Bilješke uz AOP potraživanja bitne su budući da se naplatom potraživanja priznaju prihodi pa je shodno tome potrebno navesti potraživanja za prihode poslovanja za nekoliko godina te izračunati indeks povećanja ili smanjenja potraživanja iz godine u godinu.

Račun	Opis	AOP	2013. godina	2014. godina	2015. godina
165	Potraživanja za upravne i administrativne pristojbe, pristojbe po posebnim propisima i naknade	152	235.638	177.324	209.158
166	Potraživanja za prihode od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga	153	99.254	112.392	124.008
167	Potraživanja za prihode iz proračuna	154	0	0	0
17	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	157	0	5.698	3.449
	Ukupno:		334.892	295.414	336.615

Podatak za aktivna vremenska razgraničenja naveden na AOP-u 158 za rashode budućih razdoblja i nedospjelu naplata prihoda potrebno je detaljno obrazložiti zbog samog njihova naziva, kasnijeg priznavanja rashoda i prihoda.

Primjer: Isječak iz Bilance na dan 31. 12. 2015. godine

19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (AOP 159 do 161)	**158**	1.587.611	331.584	20,9
191	Unaprijed plaćeni rashodi budućih razdoblja	**159**	0	0	0,0
192	Nedospjela naplata prihoda	**160**	285.162	331.584	116,3
193	Kontinuirani rashodi budućih razdoblja	**161**	1.302.449	0	0,0

Proračunski korisnik je evidentirao kontinuirane rashode za prosinac 2014. godine na rashode budućih razdoblja sukladno čl. 39. st. 2. Pravilnika o proračunskom računovodstvu. Za 2015. godinu planirano je ostvarenje i evidentiranje svih trinaest rashoda u tekućoj godini pa se shodno tome ne pojavljuje više podataka na AOP-u 144 u bilanci. Nedospjela naplata prihoda evidentirana je za 16,3% više negoli posljednjeg dana prošle proračunske godine. Razlog tome je bolja naplata potraživanja i ostvarenih prihoda za školarinu za cijelu akademsku godinu koja se moraju evidentirati na vremenska razgraničenja.

Bilješka uz **AOP 244 - Izvanbilančni zapisi** - potrebno je dati pregled ugovornih odnosa i sličnih transakcija koji, uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina. U izvanbilančne zapise najčešće se evidentiraju sljedeći poslovni događaji:

- tuđa imovina dobivena na korištenje – prijevozna sredstva ili druga imovina prema ugovoru o operativnom leasingu, stvari dobivene na korištenje prema reversu ili drugom dokumentu
- tuđa ambalaža dobivena na korištenje – euro palete i slično
- primljena tuđa roba u komisiji ili roba na konsignaciji
- primljeni materijal i sirovine na doradu ili lohn poslove
- založno pravo na nekretninama ili pokretninama, hipoteka ili fiducija
- vinkulirane police osiguranja
- neiskorišteni iznos okvirnih kredita ili zajmova
- dana jamstva, kreditna pisma ili drugi instrumenti plaćanja (mjenice, zadužnice, bankovne garancije) za osiguranje podmirivanja budućih obveza – prilikom dobivanja kredita, leasinga, izdavanja poslovnih kartica, kartica za gorivo i slično
- dobivena jamstva ili drugi instrumenti osiguranja – za dobro izvršenje ugovora ili otklanjanje nedostataka u jamstvenom roku i slično.

Za svaku od ovih izvanbilančnih zapisa potrebno je osigurati analitičke evidencije.

Bilješka uz **AOP 232 Višak/manjak prihoda** treba sadržavati obrazloženje provedene korekcije rezultata za evidentiranje sredstava na računima kapitalnih prijenosa sredstava, sukladno čl. 82. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu. Ukoliko se provodila korekcija, postoji odstupanje od iskazanih pozicija u obrascu PR-RAS i Bilanci.

Primjer: Isječak iz Bilance na dan 31. 12. 2015. godine

	POZICIJE NA DAN 31. 12. 2015. GODINE	PR-RAS	BILANCA
92211	Višak prihoda poslovanja	220.301	160.301
92212	Višak prihoda od nefinancijske imovine	0	0
92213	Višak primitaka od financijske imovine	0	0
92221	Manjak prihoda poslovanja	0	0
92222	Manjak prihoda od nefinancijske imovine	94.200	34.200
92223	Manjak primitaka od financijske imovine	0	35.810

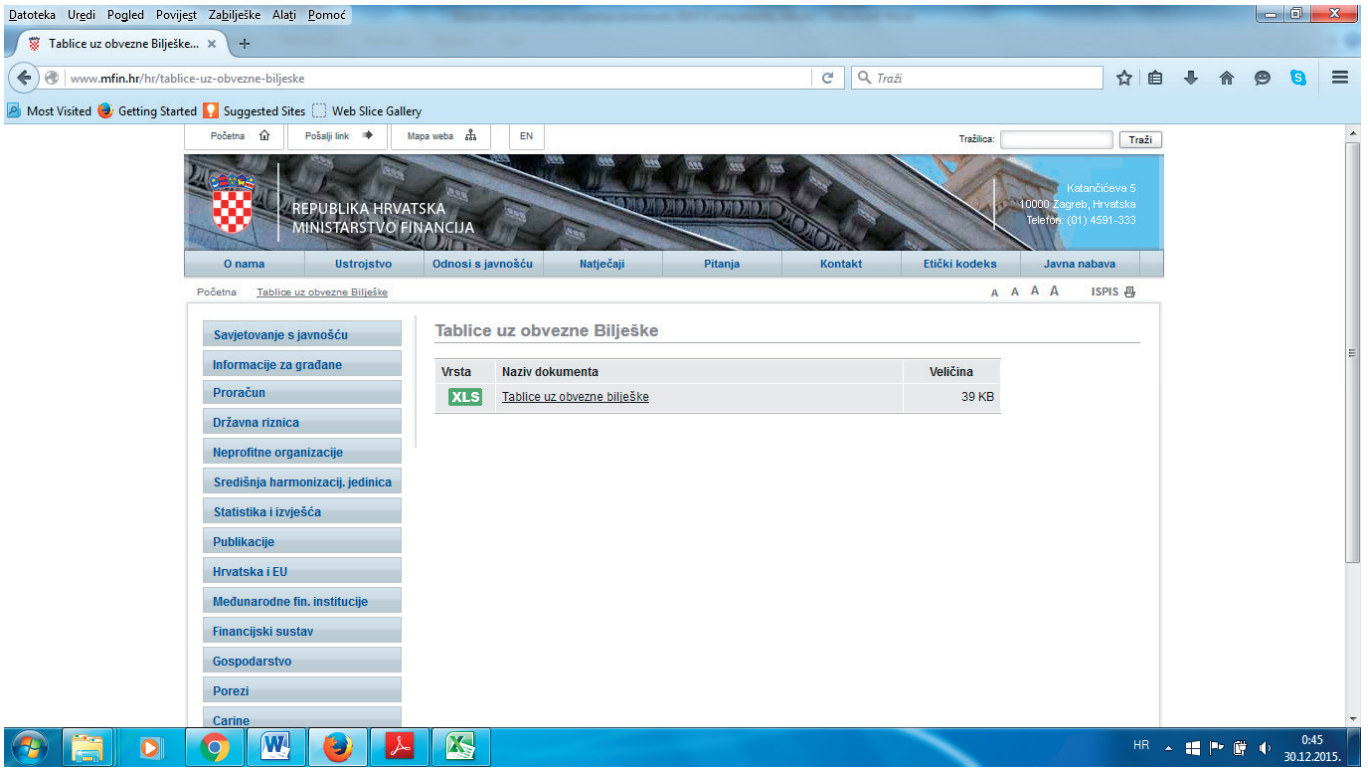
U 2015. godini dobivena je kapitalna donacija u iznosu 60.000 kuna pa je provedena obvezna korekcija rezultata. Podatak u Bilanci je naveden nakon provedene korekcije rezultata i razlikuje se od podatka u Obrascu PR-RAS. Preostali iznos manjka prihoda od nefinancijske imovine će se pokriti nakon donošenja odluke o raspodjeli rezultata, jer su prihodi od obavljanja usluga iskorišteni za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine.

Manjak primitaka od financijske imovine rezultat je predstečajne nagodbe poslovnog partnera u kojoj su 30% potraživanja otpisana, a za preostali iznos dobivene su dionice. Shodno tome, evidentirani su izdaci za financijsku imovinu koji su rezultirali manjkom primitaka.

Uz bilješke kojima se pojašnjavaju određene pozicije bilance stanja u pogledu imovine, obveza i vlastitih izvora, članak 14. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisuje **obvezne Bilješke uz Bilancu** čiji su sadržaj i forma propisani Pravilnikom. Obvezne bilješke predstavljaju podatke o:

1. **Tablica 1:** Dani zajmovi i primljene otplate
2. **Tablica 2:** Primljeni krediti i zajmovi te otplate
3. **Tablica 3:** Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi
4. **Tablica 4:** Dospjele kamate na kredite i zajmove.

Budući da ove tablice moraju sadržavati sve bilješke uz financijske izvještaje, neovisno o činjenici ima li proračun ili proračunski korisnik tražene podatke ili nema, Ministarstvo financija je na svojim mrežnim stranicama objavilo tablice.



Tablica 1: Dani zajmovi i primljene otplate

Red. br.	Vrsta zajmova	Naziv pravne osobe	Stanje zajma 1.1.	Primljene otplate glavnice	Dani zajmovi u tekućoj godini	Stanje zajma 31. 12.	Revalorizacija/ tečajne razlike u tekućoj godini	Datum izdavanja zajma	Datum dospijeća zajma
1.	Tuzemni kratkoročni zajmovi	Proračunski korisnik Zagreb	-	90.000	90.000		-	13. 6. 2015.	13. 10. 2015.
		UKUPNO	-	90.000	90.000				
2.	Tuzemni dugoročni zajmovi								
		UKUPNO	-	-	-	-			
UKUPNO (1+2)			-	90.000	90.000				
3.	Inozemni kratkoročni zajmovi								
		UKUPN0							
4.	Inozemni dugoročni zajmovi								
		UKUPNO	-	-	-	-			
UKUPNO (3 + 4)			-	-	-	-			
UKUPNO (1 + 2 + 3 + 4)			-	90.000	90.000				

Tablica 2: Primljeni krediti i zajmovi te otplate

Red. b.r	Vrsta kredita i zajmova	Naziv pravne osobe	Ugovorena valuta i iznos	Stanje kredita i zajma 1.1.	Otplate glavnice	Primljeni krediti i zajmovi u tekućoj godini	Stanje kredita i zajma 31. 12.	Revalorizacija/ tečajne razlike u tekućoj godini	Datum primanja kredita i zajma	Datum dospijeća kredita i zajma
1.	Tuzemni kratkoročni krediti i zajmovi									
		UKUPNO								
2.	Tuzemni dugoročni krediti i zajmovi	Banka d.d. Zagreb	1.000.000 EUR	942.941	178.766	-	764.175	22.510,68	28.8.2013.	28. 8. 2018.
		UKUPNO	1.000.000 EUR	942.941	235.825	-	764.175			
UKUPNO (1 + 2)			1.000.000 EUR	942.941	235.825	-	764.175			
3.	Inozemni kratkoročni krediti i zajmovi									
		UKUPNO								
4.	Inozemni dugoročni krediti i zajmovi									
		UKUPNO								
UKUPNO (3 + 4)										
UKUPNO (1 + 2 + 3 + 4)			1.000.000 EUR	942.941	235.825	-	764.175			

Tablica 3: Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi

Red. br.	Robni zajmovi i financijski najmovi	Naziv pravne osobe	Opis	Stanje 1. 1.	Stanje 31. 12.
1.	Primljeni robni zajmovi				
		UKUPNO			
2.	Financijski najmovi	Leasing d.d. Zagreb	Dostavno vozilo	35.311 EUR	23.242 EUR
		UKUPNO		35.311 EUR	23.242 EUR
UKUPNO (1+2)				35.311 EUR	23.242 EUR

Tablica 4: Dospjele kamate na kredite i zajmove

Red. br.	Kamate	Opis	Stanje 1.1.		Kamate dospjele u tekućoj godini	Kamate plaćene u tekućoj godini	Stanje 31. 12.
1	2	3	4		5	6	7 = 4 + 5 - 6
1.	Kamate po primljenim kreditima i zajmovima	1.1.	tuzemnim	39.178,36 Kn	445.634,67 Kn	445.634,67 Kn	19.716,74 Kn
		1.2.	inozemnim				
		UKUPNO (1.1. + 1.2.)			445.634,67 Kn	445.634,67 Kn	19.716,74 Kn
2.	Kamate po danim zajmovima	2.1.	tuzemnim				
		2.2.	inozemnim				
		UKUPNO (2.1. + 2.2.)					

Obveznik koji ima u bilanci iskazane dane i primljene dugoročne i kratkoročne kredite i zajmove te pripadajuće kamate dužan je popuniti tražene podatke u tablicama**, a ako proračun ili proračunski korisnik nema tražene podatke, tablice se unose u bilješke, ali ostaju prazne. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju tablice u elektroničkom obliku Ministarstvu financija do 15. veljače tekuće za prethodnu godinu**.

4. BILJEŠKE UZ IZVJEŠTAJ O PRIHODIMA I RASHODIMA, PRIMICIMA I IZDACIMA – OBRAZAC PR-RAS

Prema članku 15. Pravilnika u Bilješkama uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima potrebno je navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine.

Posebno je potrebno obrazložiti ukoliko indeks za pojedine prikazane podatke prethodne ili tekuće proračunske godine nije iskazan. Razlog tome je što nema usporednog podatka za drugu godinu. U tom slučaju se radi o novom prihodu ili primitku, ili rashodu i izdatku u odnosu na prethodnu godinu ili se podatak prethodne godine nije pojavio u tekućoj godini.

Ponekad se u obrazloženju potrebno osvrnuti na poziciju planiranu proračunom ili financijskim planom kako bi obrazložili izvršenje i odstupanje koje proizlazi iz usporedbe.

Bilješka uz AOP 147 Rashodi poslovanja, AOP 334 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine i AOP 519 Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova

Budući da brojni proračunski korisnici tijekom godine nisu dobili cjelokupna sredstva za financiranje rashoda poslovanja, a sredstava za nabavu dugotrajne imovine pronalaze samo u vlastitim prihodima – od pruženih usluga, značajno je prikazati strukturu ukupnih prihoda i izdataka za nekoliko godina kako bi imali usporedni podatak te time olakšali donošenje poslovnih odluka.

Primjer: Struktura ukupnih rashoda i izdataka za razdoblje od 2011. do 2015. g.

u 000 kuna

Razred	Rashodi i izdaci	2011. godina		2012. godina		2013. godina		2014. godina		2015.godina	
		Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
3	Rashodi poslovanja	16.320	69,4	18.776	71,5	19.398	74,9	18.208	80,4	20.271	85,0
4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	6.312	26,8	6.518	24,8	5.853	22,6	3.792	16,7	2.926	12,3
5	Izdaci za fin. imovinu i otplate zajmova	880	3,8	961	3,7	655	2,5	658	2,9	658	2,7
	Ukupno:	23.512	100	26.255	100	25.906	100	22.658	100	23.855	100

Bilješka uz AOP 633 Višak prihoda i primitaka i AOP 634 Manjak prihoda i primitaka

U Obrascu PR-RAS pronalazimo podatak ne samo o ukupnim prihodima i primicima te rashodima i izdacima već i konačnom rezultatu. Rezultat je kroz obrazac podijeljen prema aktivnostima, od redovnog poslovanja, kapitalnim aktivnostima i financijskim aktivnostima. Za svaku od njih se iskazuje rezultat viška ili manjka prihoda i primitaka od navedenih aktivnosti. Jedna od faza utvrđivanja rezultata predstavlja prebijanje viška i manjak prihoda i primitaka prema istim kategorijama te nije moguće prikazivati istovremeno u bilanci i višak i manjak po istoj kategoriji. Shodno tome, ako se tijekom nekoliko godina ostvaruju viškovi i manjkovi prihoda, može se u Bilješkama napraviti pojednostavljeni pregled prihoda i rashoda prema aktivnostima. Na ovakav način je vidljivo ostvarivanje rezultata kroz godine, što je posebno bitno čelnicima prilikom pružanja informacija o poslovanju ili primopredaji dužnosti.

Opis	Godina				
	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.
Prihodi poslovanja	208.964.866	228.679.620	254.649.357	275.939.946	274.043.910
Prihodi od prodaje nefin. imovine	54.722	55.951	99.339	68.867	138.546
Primici od financijske imovine	-	-	-	-	-
Ukupni prihodi i primici	209.019.588	228.735.611	254.748.696	276.008.813	274.182.456
Rashodi poslovanja	208.649.285	227.595.978	244.979.957	251.797.872	246.071.951
Rashodi za nabavu nefin. imovine	10.096.793	11.189.975	13.707.923	18.530.728	21.855.953
Izdaci od financijske imovine	266.000	444.658	350.747	15.811	522.679
Ukupni rashodi i izdaci	219.012.078	239.230.611	259.038.627	270.344.411	268.450.583
Višak/manjak prihoda	-9.992.490	-10.495.000	-4.289.931	5.664.402	5.731.873

5. BILJEŠKE UZ IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U VRIJEDNOSTI I OBUJMU IMOVINE I OBVEZA – OBRAZAC P-VRIO

U Bilješkama uz Obrazac P-VRIO Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza uz pozivanje na AOP oznake obvezno se:

- daje pregled otpisanih potraživanja s opisom razloga
- daje pregled otpisanih obveza (dugova) s opisom razloga i
- objašnjavaju značajnije promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.

Ukoliko je tijekom proračunske godine proveden prijenos imovine unutar proračuna, preko podskupine 915, potrebno je obrazložiti vrstu i vrijednost imovine.

U bilješkama se posebno navode evidentiranja preko promjena u vrijednosti i obujmu imovine koja je evidentirana kao popisni manjkovi imovine s knjigovodstvenom vrijednosti što se bilježi kao iznos smanjenja imovine. Popisni viškovi imovine se također evidentiraju preko promjena u vrijednosti imovine u obrascu P-VRIO kao iznos povećanja, i to prema procijenjenoj vrijednosti.

6. BILJEŠKE UZ IZVJEŠTAJ O RASHODIMA PREMA FUNKCIJSKOJ KLASIFIKACIJI – OBRAZAC RAS-FUNKCIJSKI

Proračunski korisnici po prvi puta sastavljaju obrazac o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji. Funkcijska klasifikacija sadrži rashode razvrstane prema njihovoj namjeni. Prema funkcijskoj klasifikaciji razvrstavaju se rashodi poslovanja razreda 3 i rashodi za nabavu nefinancijske imovine razreda 4, a izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajmova se ne uključuju u ovaj obrazac.

Bilješka uz AOP 085 Zdravstvo

07	Zdravstvo (AOP 086+090+095+100+101+102)	085	212.781.579	221.589.859	104,1
071	Medicinski proizvodi, pribor i oprema (AOP 087 do 089)	086	0	0	-
0711	Farmaceutski proizvodi	087			-
0712	Ostali medicinski proizvodi	088			-
0713	Terapeutski pribor i oprema	089			-
072	Službe za vanjske pacijente (AOP 091 do 094)	090	0	0	-
0721	Opće medicinske usluge	091			-
0722	Specijalističke medicinske usluge	092			-
0723	Zubarske usluge	093			-
0724	Paramedicinske usluge	094			-
073	Bolničke službe (AOP 096 do 099)	095	212.689.225	221.547.300	104,2
0731	Usluge općih bolnica	096	212.689.225	221.547.300	104,2
0732	Usluge specijalističkih bolnica	097			-
0733	Usluge medicinskih centara i centara za majčinstvo	098			-
0734	Usluge centara za njegu i oporavak	099			-
074	Službe javnog zdravstva	100			-
075	Istraživanje i razvoj zdravstva	101	92.354	42.559	46,1
076	Poslovi i usluge zdravstva koji nisu drugdje svrstani	102			-

Opća bolnica obavlja bolničku djelatnost te specijalističko-konzilijarnu zdravstvenu zaštitu uvedenu na AOP 096 Usluge općih bolnica. Na AOP 101 istraživanje i razvoj zdravstva uvedeni su rashodi obavljanja kliničkih ispitivanja i uvođenja novih lijekova.

7. BILJEŠKE UZ IZVJEŠTAJ O OBVEZAMA – OBRAZAC OBVEZE

Bilješke uz Izvještaj o obvezama obvezno moraju sadržavati:

- objašnjenje kada se AOP 001 - Stanje obveza 1.1. razlikuje od stanja iskazanog u izvještaju za prethodno razdoblje na Stanju obveza na dan 31. 12.
- pojasniti iznose međusobnih obveza proračunskih korisnika na AOP 003, 021, 040 i 098, i to na način da se pojedinačno, u tablici navedu svi proračunski korisnici koji se javljaju kao dobavljači kao i vrsta obveza minimalno na razini osnovnog računa.

Bilješka uz AOP 097 Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja

Za podatak o stanju nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 098 do 101) potrebno je navesti rokove dospijeća obveza koje su nedospjele na dan 31. 12. 2015. godine, posebice kod proračunskih korisnika koji nemaju obvezu sastavljanja mjesečnog obrasca Obveza.

Primjer: Isječak iz Obrasca Obveze na dan 31. 12. 2015. godine

	Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 098 do 101)	**097**	2.507.018
	Međusobne obveze proračunskih korisnika	**098**	12.303
23	Obveze za rashode poslovanja	**099**	2.458.996
24	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	**100**	35.719
dio 25,26	Obveze za financijsku imovinu	**101**	0

Stanje nedospjelih međusobnih obveza proračunskih korisnika odnosi se na obveze prema državi za 55% uplaćenih prihoda u razdoblju od 15. - do 31. prosinca 2015. godine za prodane stanove na kojima je postojalo stanarsko pravo. Obveze za rashode poslovanja u iznosu 2.458.996 kuna odnose se na:

- 231 - obveze za zaposlene u iznosu 2.018.334 kuna, odnosno plaću za prosinac 2014. godine koja je isplaćena 12. siječnja 2016. godine
- 232 - obveze za materijalne rashode 417.707 kuna, od čega 374.692 kune s dospijećem do kraja siječnja 2016. godine, a ostatak u veljači
- 239 – ostale tekuće obveze 22.955 kuna – odnose se na primljene predujmove, uplaćene za seminar koji je održan u razdoblju od 12. do 20. siječnja 2016. godine.

8. IZVJEŠTAJ JEDINICA JLP(R)S O VLASNIČKIM UDJELIMA/NETO IMOVINI – OBRAZAC UDJ

Pravilnikom o financijskom izvještavanju propisana je obveza jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave da uz financijske izvještaje za proračunsku godinu sastavljaju obveznu Bilješku Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini u elektroničkom obliku na Obrascu: UDJ. Obrazac se u elektroničkom obliku predaje Ministarstvu financija do 15. veljače 2015. godine za razdoblje od 1. listopada do 31. prosinca 2015. godine.

U Obrazac UDJ se upisuje puni naziv trgovačkog društva i ustanove u kojem JLP(R)S ima vlasništvo. Upisuje se jedna od sljedećih brojčanih oznaka:

1 - društva s ograničenom odgovornošću
2 - dionička društva
3 - investicijski fondovi
4 - ostala trgovačka društva
5 - ustanove i ostali pravni oblici.

Za svaku od navedenih brojčanih oznaka ukoliko su popunjene u obrascu potrebno je navesti ukupni kapital trgovačkog društva te udio JLP(R)S u postocima zaokruženo na dvije decimale. Podatak o uvrštenju na tržištu kapitala popunjava se samo za dionička društva koja se nalaze ili se ne nalaze na nekoj od kotacija tržišta kapitala. Za njih je potrebno navesti i broj dionica.

U obrazac se upisuje udio JLP(R)S u vlasništvu trgovačkog društva. Podatak se upisuje u postocima, zaokruženo na dvije decimale, a računa se kao omjer vrijednosti udjela u temeljnom kapitalu i ukupnog temeljnog kapitala ili kao omjer vrijednost i udjela u ukupnom kapitalu i ukupnog kapitala trgovačkog društva.

Za dionička društva upisuje se podatak o broju dionica te navodi da li se radi o dioničkim društvima koja se ne nalaze ili se nalaze na nekoj od kotacija tržišta kapitala. Ako kotiraju na tržištu, unosi se tržišna vrijednost koja se računa kao umnožak dionica i zadnje cijene po kojoj se trgovala na zadnji dan izvještajnog razdoblja. Ukoliko se dionicom nije trgovalo na posljednji dan izvještajnog razdoblja, uzima se zadnja cijena zadnjeg dana u kojem je bilo trgovanja dionicom.

Mr. sc. JASNA NIKIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Utvrđivanje rezultata, proces obvezne korekcije rezultata i zaključna knjiženja

Utvrđivanje rezultata na kraju godine provodi se zatvaranjem računa rashoda i izdataka, prihoda i primitaka. Sljedeću fazu predstavlja prebijanje viškova i manjkova prihoda po istovrsnim kategorijama, a utvrđivanju konačnog rezultata za proračunsku 2015. godinu prethodi i obvezna korekcija rezultata. U članku se detaljno pojašnjava utvrđivanje rezultata po aktivnostima, redovnim aktivnostima, kapitalnim i financijskim te daju praktični primjeri obvezne korekcije rezultata s primjerima knjiženja.

1. UVOD

Knjigovodstveno evidentiranje svih poslovnih događaja, promjena i transakcija u proračunskom računovodstvu obavlja se po načelu dvojnog knjigovodstva prema rasporedu računa iz računskog plana. Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja, a knjiženje i evidentiranje u poslovnim knjigama temelji se na vjerodostojnoj, istinitoj, urednoj i prethodno kontroliranoj knjigovodstvenoj dokumentaciji. Shodno tome, sastavljanju godišnjih financijskih izvještaja za 2015. godinu prethodi knjigovodstveno evidentiranje svih poslovnih događaja koji se odnose na proračunsku 2015. godinu.

Prema računskom planu proračuna, proračuni i proračunski korisnici obvezni su iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva, ali i prihode/primitke te rashode/izdatke koji su prema ekonomskoj klasifikaciji klasificirani u razredima:

3 - rashodi poslovanja
4 - rashodi za nabavu nefinancijske imovine
5 - izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova
6 - prihodi poslovanja
7 - prihodi od prodaje nefinancijske imovine
8 - primici od financijske imovine i zaduživanja.

Razredi 3, 4, 5, 6, 7 i 8 su razredi na kojima se prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti. Prilikom utvrđivanja rezultata sučeljavaju se prihodi i primici s rashodima i izdacima i utvrđuje se njihova razlika po tekućim, kapitalnim i financijskim aktivnostima.

2. UTVRĐIVANJE REZULTATA

Nakon upisivanja knjigovodstvenih podataka iz bruto bilance ili zaključnog lista u propisani PR-RAS obrazac potrebno je provesti zaključna knjiženja kojima se utvrđuje rezultat poslovanja za proračunsku godinu. Utvrđivanje rezultata na kraju godine se provodi zatvaranjem računa rashoda i izdataka, prihoda i primitaka.

U računskom planu proračuna propisani su sljedeći osnovni računi za utvrđivanje rezultata:

	Raspored rashoda i izdataka
39111	raspored rashoda poslovanja
49111	raspored rashoda od nefinancijske imovine
59111	raspored izdataka od financijske imovine
	Raspored prihoda i primitaka
69111	raspored prihoda poslovanja
79111	raspored prihoda od nefinancijske imovine
89111	raspored primitaka od financijske imovine
	Utvrđivanje rezultata poslovanja
92111	obračun prihoda i rashoda poslovanja
92121	obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine
92131	obračun primitaka i izdataka od financijske imovine
	Višak prihoda
92211	Višak prihoda poslovanja
92212	Višak prihoda od nefinancijske imovine
92213	Višak primitaka od financijske imovine
	Manjak prihoda
92221	Manjak prihoda poslovanja
92222	Manjak prihoda od nefinancijske imovine
92223	Manjak primitaka od financijske imovine

Na kraju godine, računi razreda 3, 4, 5, 6, 7 i 8 se zatvaraju, a preko računa rasporeda prihoda, primitaka, rashoda i izdataka, skupine 39, 49, 59, 69, 79 i 89 se ukupni rashodi i izdaci, prihodi i primici prenose na račune podskupine 921 – utvrđivanje rezultata poslovanja.

Za obračunska razdoblja 1. siječnja do 31. ožujka, 1. siječnja do 30. lipnja i 1. siječnja do 30. rujna ne zatvaraju se računi rashoda i izdataka, prihoda i primitaka već se privremeni rezultat na podskupini 921 - utvrđivanje rezultata poslovanja utvrđuje prijenosom ukupnih rashoda i izdataka, prihoda i primitaka s obračunskih skupina 39, 49, 59, 69, 79 i 89. Knjiženja utvrđivanja rezultata za razdoblja u tijeku godine su privremena te se ne evidentiraju na računima podskupine 922 – višak ili manjak prihoda.

Na kraju proračunske godine, rezultat se utvrđuje tako da se za ukupan iznos rashoda i izdataka odobravaju računi rasporeda rashoda i izdataka u skupinama 39, 49 i 59 i zadužuju odgovarajući računi utvrđivanja rezultata poslovanja podskupine 921.

Za ukupni iznos prihoda i primitaka zadužuju se računi rasporeda prihoda i primitaka u skupinama 69,79 i 89 i odobravaju računi podskupine 921 - utvrđivanja rezultata poslovanja **za svaku pojedinu aktivnost, tekuću, kapitalnu ili financijsku**.

3. UTVRĐIVANJE REZULTATA

Saldo na kraju proračunske godine utvrđuje se tako da se za ukupan iznos rashoda i izdataka odobravaju računi rasporeda rashoda i izdataka u skupinama 39, 49 i 59 i zadužuju odgovarajući računi utvrđivanja rezultata poslovanja podskupine 921. Za ukupni iznos prihoda i primitaka zadužuju se računi rasporeda prihoda i primitaka u skupinama 69, 79 i 89 i odobravaju računi podskupine 921 - utvrđivanja rezultata poslovanja.

Rezultat se utvrđuje za svaku pojedinu aktivnost, tekuću ili redovnu, kapitalnu i financijsku:

1. Sučeljavanje prihoda poslovanja na razredu 6 i rashoda poslovanja na razredu 3 rezultira viškom ili manjkom prihoda poslovanja
2. Sučeljavanje prihoda od prodaje nefinancijske imovine na razredu 7 i rashoda za nabavu nefinancijske imovine na razredu 4 rezultira viškom ili manjkom prihoda od nefinancijske imovine
3. Sučeljavanje primitaka od financijske imovine i zaduživanja na razredu 8 i izdataka za financijsku imovinu i otplatu zajmova na razredu 5 rezultira viškom ili manjkom primitaka od financijske imovine.

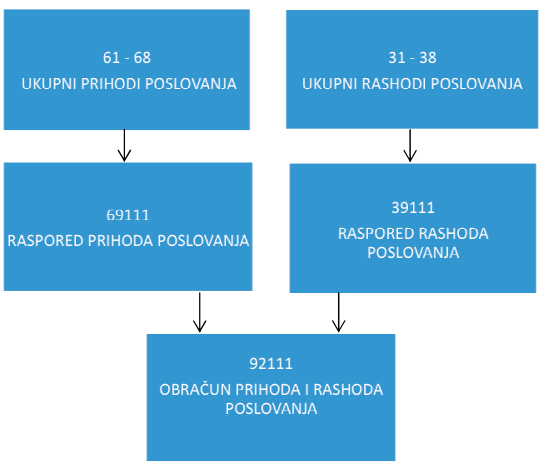
Primjer: Utvrđivanje rezultata

Proračunski korisnik je za 2015. godinu iskazao prihode, primitke, rashode i izdatke kako slijedi:

Razred		Ukupan iznos
3	Rashodi poslovanja	1.200.000
4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	600.000
5	Izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajmova	300.000
6	Prihodi poslovanja	2.000.000
7	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	100.000
8	Primici od financijske imovine i zaduživanja	50.000
	Ukupni prihodi	2.150.000
	Ukupni rashodi	2.100.000

3.1. Obračun prihoda i rashoda poslovanja

Ukupni rashodi poslovanja prenose se preko računa 39111 - raspored rashoda na osnovni račun 92111 - obračun prihoda i rashoda poslovanja, a ukupni prihodi poslovanja preko računa 69111 - raspored prihoda prenose se na osnovni račun 92111 - obračun prihoda i rashoda poslovanja.

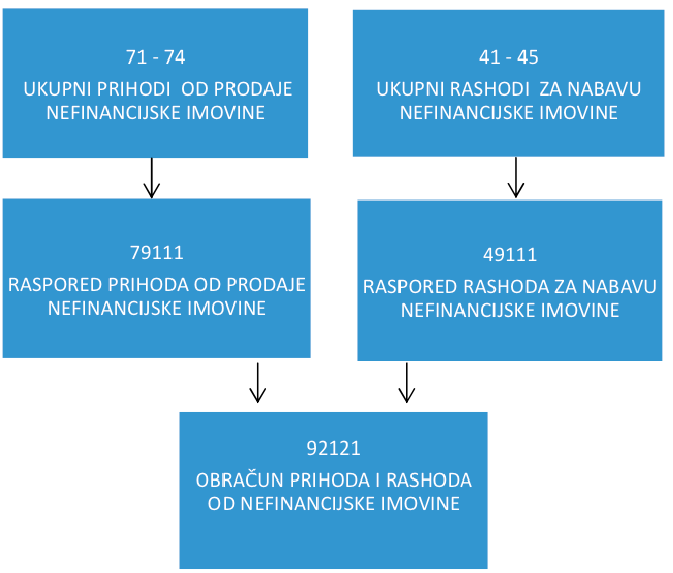


Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obračun prihoda i rashoda poslovanja			
	- ukupni prihodi poslovanja	2.000.000		Σ 61 – 68
	- obračun prihoda poslovanja	2.000.000	69111	92111
	- ukupni rashodi poslovanja	1.200.000	Σ 31 - 38	
	- obračun rashoda poslovanja	1.200.000	92111	39111

Ukupni prihodi poslovanja iskazani na skupinama od 61 do 68 se zatvaraju i preko računa 69 - raspored prihoda prenose na osnovni račun 92111 - obračun prihoda i rashoda poslovanja. Ukupni rashodi poslovanja iskazani na skupinama 31 do 38 se zatvaraju i preko računa 39 - raspored rashoda prenose na osnovni račun 92111. U primjeru, proračunski korisnik je ostvario višak prihoda poslovanja od 800.000 - potražna strana na računu 92111 - obračun prihoda i rashoda poslovanja.

3.2. Obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine

Ukupno ostvareni prihodi od prodaje nefinancijske imovine evidentirani na razredu 7 prenose se preko računa 79111 - raspoređa prihoda na osnovni račun 92121- obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine, a ukupni rashodi za nabavu nefinancijske imovine koji se evidentiraju u razredu 4, preko računa 49111 - raspored rashoda prenose se na osnovni račun 92121 - obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine.



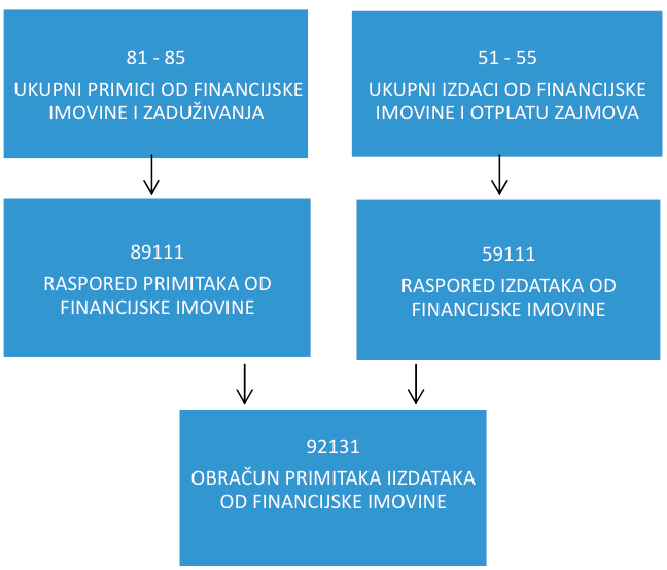
Ako je potražna strana na računu 92121 veća od dugovne strane, prihodi su veći od rashoda pa je ostvaren višak prihoda od nefinancijske imovine, a ako je veća dugovna strana, prihodi od prodaje nefinancijske imovine su manji od rashoda za nabavu nefinancijske imovine pa je ostvaren manjak prihoda od nefinancijske imovine.

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine			
	- ukupni prihodi od prodaje nefinancijske imovine	100.000		Σ 71 – 74
	- obračun prihoda od nefinancijske imovine	100.000	79111	92121
	- ukupni rashodi za nabavu nefinancijske imovine	600.000	Σ 41 - 45	
	- obračun rashoda od nefinancijske imovine	600.000	92121	49111

Ukupni prihodi od prodaje nefinancijske imovine iskazani na skupinama od 71 do 74 se zatvaraju i preko računa 79 - raspored prihoda prenose na osnovni račun 92121 - obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine kao i ukupni rashodi od prodaje nefinancijske imovine koji se zatvaraju i preko računa 49- obračun rashoda prenose se na osnovni račun 92121. U ovom primjeru, proračunski korisnik je ostvario manjak prihoda od nefinancijske imovine od 500.000 - dugovna strana na računu 92121 - obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine.

3.3. Obračun primitaka i izdataka od financijske imovine

Ukupno ostvareni primici od financijske imovine koji se evidentiraju na računima razreda 8 prenose se preko računa 89111 - raspoređa primitaka i zaduživanja na osnovni račun 92131- obračun primitaka i izdataka od financijske imovine, a ukupni izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajmova koji se evidentiraju na računima razreda 5 preko računa 59111 – raspored izdataka prenose se na osnovni račun 92131- obračun primitaka i izdataka od financijske imovine.



Ako je potražna strana na računu 92131 veća od dugovne strane, ostvaren je višak primitaka od financijske imovine, a ako je veća dugovna strana, ostvaren je manjak primitaka od financijske imovine.

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obračun primitaka i izdataka od financijske imovine			
	- ukupni primici od financijske imovine i zaduživanja	50.000		Σ 81 – 85
	- obračun primitaka od financijske imovine	50.000	89111	92131
	- ukupni izdaci od financijske imovine i otplatuzajmova	300.000	Σ 51 - 55	
	- obračun izdataka od financijske imovine	300.000	92131	59111

Ukupni primici od financijske imovine iskazani na skupinama od 81 do 85 se zatvaraju i preko računa 89 - raspored primitaka prenose na osnovni račun 92131 - obračun primitaka i izdataka od financijske imovine kao i ukupni izdaci od financijske imovine evidentirani na skupine 51 do 55 koji se zatvaraju i preko računa 59 - obračun izdataka prenose na osnovni račun 92131. U ovom primjeru, proračunski korisnik je ostvario manjak primitaka od financijske imovine od 250.000 - dugovna strana na računu 92131 - obračun primitaka i izdataka od financijske imovine.

3.4. Ostvareni rezultat poslovanja – višak ili manjak prihoda po aktivnostima

Utvrđeni rezultati na podskupinama 921 – utvrđivanje rezultata poslovanja za svaku posebnu aktivnost, od redovnog poslovanja, od nefinancijske imovine i financijske imovine, sukladno čl. 82. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 124/14.), prenose se na odgovarajuću podskupinu 922 – višak/manjak prihoda.

Svaka od aktivnosti, prihodi i rashodi aktivnosti unosi se u obrazac PR-RAS te se shodno obračunu prihoda i rashoda prema određenoj aktivnosti utvrđuje rezultat. Knjigovodstveno evidentiranje mora odgovarati stavkama iz obrasca PR-RAS. Pri tome treba voditi računa o zaokruživanju brojeva, naime u obrascu PR-RAS unose se cijeli brojevi bez lipa, a knjigovodstveno se rezultat evidentira i prema lipama.

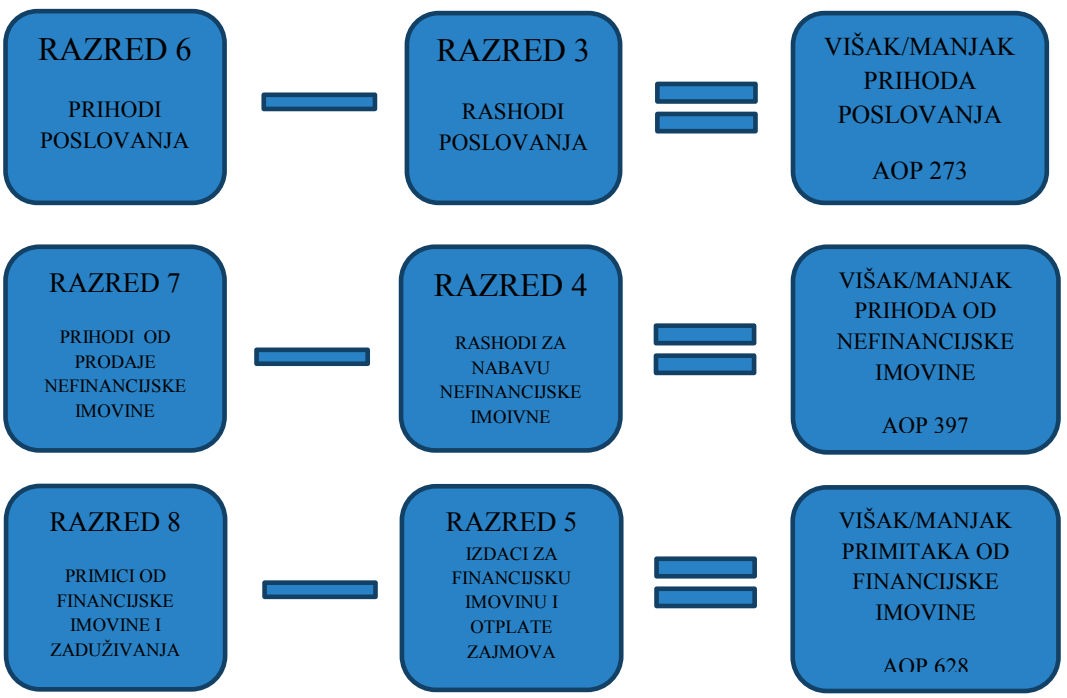
Za knjigovodstveno evidentiranje rezultata prema aktivnostima od poslovanja, nefinancijske imovine i financijske imovine, potrebne su nam sljedeće AOP pozicije iz obrasca PR-RAS:

AOP	Pozicije iz Obrasca PR-RAS		Iznos
001	6	Prihodi poslovanja	2.000.000
147	3	Rashodi poslovanja	1.200.000
273	**Višak prihoda poslovanja**		**800.000**
281	7	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	100.000
334	4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	600.000
397	**Manjak prihoda od nefinancijske imovine**		**-500.000**
408	8	Primici od financijske imovine i zaduživanja	50.000
519	5	Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	300.000
628	**Manjak primitaka od financijske imovine**		**-250.000**
631		Ukupni prihodi i primici	2.150.000
632		Ukupni rashodi i izdaci	2.100.000
633		Višak prihoda i primitaka	50.000
634		Manjak prihoda i primitaka	-

Kada je dugovna strana na računima 92111, 92121 i 92131 veća od potražne strane, zadužuju se računi 92221 - manjak prihoda poslovanja, 92222 - manjak prihoda od nefinancijske imovine i 92223- manjak primitaka od financijske imovine. Ako je veća potražna strana odobravaju se računi na odjeljku 9221 - višak prihoda prema aktivnostima.

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Prijenos obračuna prihoda i rashoda poslovanja – višak prihoda poslovanja	800.000	92111	92211
2.	Prijenos obračuna prihoda i rashoda od nefinancijske imovine - manjak prihoda od nefinancijske imovine	500.000	92222	92121
3.	Prijenos obračuna primitaka i izdataka od financijske imovine – manjak primitaka od financijske imovine	250.000	92223	92131

Ostvareni rezultat poslovanja – viška ili manjka po aktivnostima se zbraja s iznosima prenesenih viškova ili manjkova prihoda/primitaka po istim aktivnostima.



Nakon svake od aktivnosti se prema obrascu PR-RAS utvrđuje rezultat. Prema obrascu, nakon utvrđivanja rezultata od nefinancijske imovine, na AOP pozicijama 401 – Ukupni prihodi i 402 – Ukupni rashodi utvrđuje se rezultat prema dvije aktivnosti: od redovnog poslovanja i od nefinancijske imovine. Ukupni višak prihoda prema ovim aktivnostima iskazuje se na AOP 403, a ukupni manjak prihoda na AOP poziciji 404.

Račun iz rač. plana	NAZIV	AOP	Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine	Indeks (5/4)
	VIŠAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE (AOP 281-334)	396	0	0	-
	MANJAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE (AOP 334-281)	397	0	500.000	-
92212	Višak prihoda od nefinancijske imovine - preneseni	398			-
92222	Manjak prihoda od nefinancijske imovine - preneseni	399			-
97	Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine - nenaplaćeni	400			-
	UKUPNI PRIHODI (AOP 001+281)	401	0	2.100.000	-
	UKUPNI RASHODI (AOP 272+334)	402	0	1.800.000	-
	UKUPAN VIŠAK PRIHODA (AOP 401-402)	403	0	300.000	-
	UKUPAN MANJAK PRIHODA (AOP 402-401)	404	0	0	-

Ovo je novina u obrascu koja proizlazi iz samog kreiranja sadržaja obrasca. Knjigovodstveno nije potrebno knjižiti ovaj utvrđeni višak ili manjak prihoda s AOP pozicija 403 i 404 koji je prema podacima iz primjera iskazan kao višak prihoda u iznosu 300.000 kuna.

Prema podacima za proračunskog korisnika iz primjera, prema iskazanim ukupnim prihodima i primicima te rashodima i izdacima iz obrasca PR-RAS, potrebno je knjigovodstveno iskazati:

- višak prihoda poslovanja u iznosu 800.000 kuna na osnovnom računu 92211
- manjak prihoda od nabave nefinancijske imovine u iznosu 500.000 kuna na osnovnom računu 92222 i
- manjak primitaka od financijske imovine u iznosu 250.000 kuna na osnovnom računu 92223.

Pogrešno je prikazivanje samo ukupnog rezultata temeljem ukupnih prihoda i primitaka i ukupnih rashoda i izdataka.

3.5. Prebijanje viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama

Saldo na kraju godine na podskupini 922 utvrđuje se prebijanjem računa viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama i izvorima financiranja (višak prihoda poslovanja i manjak prihoda poslovanja, višak prihoda od nefinancijske imovine i manjak prihoda od nefinancijske imovine, višak primitaka od financijske imovine i manjak primitaka od financijske imovine) na razini osnovnog računa.

Prema čl. 82. st. 1. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu, višak/manjak prihoda na kraju godine na podskupini 922 utvrđuje se **prebijanjem računa viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama i izvorima financiranja:**

- višak prihoda poslovanja i manjak prihoda poslovanja
- višak prihoda od nefinancijske imovine i manjak prihoda od nefinancijske imovine
- višak primitaka od financijske imovine i manjak primitaka od financijske imovine.

Prebijanje viškova i manjkova od redovnog poslovanja vidljivo je u PR-RAS obrascu na AOP pozicijama od 273 do 276. Prema podacima iz primjera, ostvaren je višak prihoda poslovanja u iznosu 800.000 kuna, a preneseni višak prihoda poslovanja iznosi 100.000 kuna. Konačni višak ili manjak prihoda poslovanja utvrđuje se zbrajanjem ili oduzimanjem ostvarenog viška ili manjka poslovanja s prenesenim viškom ili manjkom poslovanja.

Račun iz rač. plana	NAZIV	AOP	Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine	Indeks (5/4)
	VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA (AOP 001-272)	**273**	0	800.000	-
	MANJAK PRIHODA POSLOVANJA (AOP 272-001)	**274**	0	0	-
92211	Višak prihoda poslovanja - preneseni	**275**		100.000	-
92221	Manjak prihoda poslovanja - preneseni	**276**			-

Prebijanje viškova i manjkova od nefinancijske imovine vidljivo je u PR-RAS obrascu na AOP pozicijama od 396 do 399. Prema podacima iz primjera, ostvaren je manjak prihoda od nefinancijske imovine u iznosu 500.000 kuna, a preneseni višak prihoda od nefinancijske imovine iznosi 300.000 kuna. Konačni višak ili manjak prihoda od nefinancijske imovine utvrđuje se zbrajanjem ili oduzimanjem ostvarenog viška ili manjka od nefinancijske imovine sa prenesenim viškom ili manjkom od nefinancijske imovine. Prema podacima iz primjera, ostvareni manjak od nefinancijske imovine iza 2015. godinu prebit će sa prenesenim viškom prihoda od nefinancijske imovine u iznosu 300.000 kuna.

Račun iz rač. plana	NAZIV	AOP	Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine	Indeks (5/4)
	VIŠAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE (AOP 281-334)	**396**	0	0	-
	MANJAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE (AOP 334-281)	**397**	0	500.000	-
92212	Višak prihoda od nefinancijske imovine - preneseni	**398**		300.000	-
92222	Manjak prihoda od nefinancijske imovine - preneseni	**399**			-

Prebijanje viškova i manjkova primitaka od financijske imovine vidljivo je u PR-RAS obrascu na AOP pozicijama od 627 do 630. Prema podacima iz primjera, ostvaren je manjak primitaka od financijske imovine u iznosu 250.000 kuna, a preneseni višak primitaka od financijske imovine iznosi 400.000 kuna. Konačni višak ili manjak primitaka od financijske imovine utvrđuje se zbrajanjem ili oduzimanjem ostvarenog viška ili manjka primitaka od financijske imovine s prenesenim viškom ili manjkom primitaka od financijske imovine. Prema podacima iz primjera, ostvareni manjak primitaka od financijske imovine iza 2015. godinu u iznosu 250.000 kuna prebit će s prenesenim viškom primitaka od financijske imovine u iznosu 400.000 kuna.

Račun iz rač. plana	NAZIV	AOP	Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine	Indeks (5/4)
	VIŠAK PRIMITAKA OD FINANCIJSKE IMOVINE I OBVEZA (AOP 408-519)	**627**	0	0	-
	MANJAK PRIMITAKA OD FINANCIJSKE IMOVINE I OBVEZA (AOP 519-408)	**628**	0	250.000	-
92213	Višak primitaka od financijske imovine - preneseni	**629**		400.000	-
92223	Manjak primitaka od financijske imovine - preneseni	**630**			

92211 Višak prihoda poslovanja

	100.000 S° 1.1.2015. **800.000 donos sa 92111** **900.000 S° 31.12.2015.** **prije korekcije**

92212 Višak prihoda od nefinancijske imovine

(1) 300.000	300.000 S° 1.1.2015

92222 Manjak prihoda od nefinancijske imovine

500.000 **donos sa 92121**	300.000 (1)
200.000 **S° 31.12.2015.** **prije korekcije**	

92213 Višak primitaka od financijske imovine

(1) 250.000	400.000 S° 1.1. 2015. **150.000 S° 31.12.2015.** **prije korekcije**

92223 Manjak primitaka od financijske imovine

250.000 **donos sa 92131**	250.000 (1)

Proračunski korisnik je prethodne godine prenio 100.000 kuna viška prihoda poslovanja koji se pribrojio višku prihoda poslovanja tekuće godine u iznosu 800.000 kuna pa je ukupan rezultat prije korekcije rezultata 900.000 kuna viška prihoda poslovanja.

Preneseni višak prihoda od nefinancijske imovine iznosi 300.000 kuna pa budući je u 2015. godini ostvaren manjak prihoda od nefinancijske imovine potrebno je izvršit prebijanje viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama, dakle prenesenim viškom prihoda od nefinancijske imovine 300.000 kuna smanjiti će se manjak prihoda od nefinancijske imovine tekuće u iznosu 500.000 kuna, 2015. godine. Saldo prije korekcije iznosi 200.000 kuna manjka prihoda od nefinancijske imovine.

Kod proračunskog korisnika je preneseni višak primitaka od financijske imovine 400.000 kuna s kojim će se u cijelosti pokriti ostvareni manjak primitaka od financijske imovine ostvaren u 2015. godini, manjak u iznosu 250.000 kuna. Ostvareni višak primitaka od financijske imovine na dan 31. 12. 2015. godine iznosi 150.000 kuna.

3.6. Utvrđivanje rezultata prema izvorima financiranja

Pravilnikom je propisano da se rezultat poslovanja utvrđuje prebijanjem računa viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama **i izvorima financiranja**. Praćenje prihoda prema izvorima financiranja propisano je Pravilnikom o proračunskim klasifikacijama, a u svakom od izvora financiranja sadržani su rashodi koji se mogu financirati iz planiranih i uplaćenih prihoda i primitaka. Za donošenje odluke o raspodjeli rezultata od posebne je važnosti proračunska klasifikacija po izvorima financiranja.

U tablici je dan jednostavan prikaz praćenja prihoda prema izvorima financiranja i praćenja rashoda prema izvorima financiranja:

Izvori prihoda i primitaka / Oznaka rač. iz računskog plana	2015.					
	Opći prihodi i primici	Vlastiti prihodi	Prihodi za posebne namjene	Pomoći	Donacije	Ukupno
Ukupno prihodi	1.000.000	80.000	250.000	370.000	30.000	1.730.000
31	800.000			120.000		920.000
32	195.000	30.000	180.000	250.000		655.000
34	5.000					5.000
4		40.000		30.000	30.000	100.000
Ukupno rashodi	1.000.000	70.000	180.000	400.000	30.000	1.680.000
Višak/manjak	-	10.000	70.000	-30.000	-	50.000

Iz tablice je vidljiv ukupan rezultat poslovanja, višak prihoda u iznosu 50.000 kuna. Značajan podatak je da ostvareni višak prihoda proizlazi iz ostvarenih vlastitih prihoda u iznosu 10.000 kuna, ali i prihoda za posebne namjene u iznosu 70.000 kuna. Iz izvora prihoda donacija ostvaren je manjak budući da sredstva donacija nisu uplaćena, a rashodi su evidentirani prema izvorima financiranja. **Planiranje i praćenje po izvorima financiranja** preduvjet je za uključivanje prenesenih viškova i manjkova prihoda i primitaka u rebalans financijskog plana tekuće proračunske godine.

4. PROVOĐENJE OBVEZNE KOREKCIJE REZULTATA

Prihodi i primici odnosno rashodi i izdaci se prate prema aktivnostima pa shodno tome imamo redovno poslovanje, kapitalnu i financijsku aktivnost. Prema računskom planu proračuna prate se određena konta uspješnosti prema aktivnostima. Vrlo česta situacija je nemogućnost iskazivanja prihoda prema točno određenoj aktivnosti za koju su namijenjeni, a da se sami prihodi i primici ne mogu klasificirati na isti način.

4.1. Obvezna korekcija za kapitalne prihode

Proračuni ili proračunski korisnici tijekom godine dobivaju kapitalna sredstva klasificirana kao prihodi redovnog poslovanja koji su iskorišteni za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine. Iznosi koji su bili tijekom godine evidentirani na računima kapitalnih prijenosa sredstava odnose se na:

- **63121 Kapitalne pomoći od inozemnih vlada u EU**
- **63121 Kapitalne pomoći inozemnih vlada izvan EU**
- **63221 Kapitalne pomoći od međunarodnih organizacija**
- **63241 Kapitalne pomoći od institucija i tijela EU**
- **6332 Kapitalne pomoći proračunu iz drugih proračuna**
- **6342 Kapitalne pomoći od izvanproračunskih korisnika**
- **6352 Kapitalne pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije**
- **6362 Kapitalne pomoći proračunskim korisnicima iz proračuna koji im nije nadležan**
- **6382 Kapitalne pomoći iz državnog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava**
- **6632 Kapitalne donacije**
- **67121 Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine.**

Dobivena sredstva evidentirana na prihode redovnog poslovanja u razredu 6 utjecala su na rezultat poslovanja, viška/manjka prihoda poslovanja. Budući da su sredstva evidentirana na ovim računima utrošena za nabavu nefinancijske imovine razreda 4, obično se iskazuje manjak prihoda od nefinancijske imovine, jer u postojećoj aktivnosti nema izvora financiranja za nabavu imovine. Iz tog razloga **obvezno se provodi korekcija rezultata.**

Ako su prihodi koji su navedeni u čl. 82. Pravilnika evidentirani na razredu 6 iskorišteni za nabavu nefinancijske imovine razreda 4 potrebno je izvršiti korekciju rezultata na način da se **zadužuje račun viška ili manjka prihoda poslovanja, a odobrava račun viška ili manjka prihoda od nefinancijske imovine**.

Korekcija rezultata obvezno se provodi prema čl. 82. Pravilnika o proračunskom računovodstvu te za nju računovođama nije potrebna suglasnost čelnika niti nadzornog tijela, upravnog vijeća, školskog odbora ili sličnog tijela.

Proračunski korisnik je ostvario višak prihoda poslovanja u iznosu 800.000 kuna, pa s prenesenim viškom prihoda poslovanja prije korekcije iznosi 900.000 kuna viška prihoda. Ostvaren je i manjak prihoda od nabave nefinancijske imovine u iznosu 500.000 kuna pa se prenesenim viškom prihoda od nefinancijske imovine u iznosu 300.000 kuna, saldo prije korekcije iznosi 200.000 kuna manjka prihoda od nefinancijske imovine. Manjak primitaka od financijske imovine za 2014. godinu ostvaren u iznosu 250.000 kuna, prebijen je s prenesenim viškom primitaka 400.000 kuna pa saldo od financijske imovine iznosi 150.000 kuna viška primitaka od financijske imovine prije korekcije.

Primjer: Korekcija rezultata

Proračunski korisnik je tijekom godine ostvario:

1. *50.000 kuna prihoda iz nadležnog proračuna za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine evidentiranog na osnovnom računu 67121*
2. *25.000 prihoda od proračuna koji mu nije nadležan za financiranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine*
3. *30.000 kuna kapitalnih donacija od trgovačkih društava evidentiranoj na podskupini 6632*

UKUPNO: 105.000 kn kapitalnih prijenosa.

Budući da su sredstva za nabavu nefinancijske imovine evidentirana na razredu 6 utjecala na ostvarivanje rezultata od redovnog poslovanja, a namjena im je bila kapitalna aktivnost obvezno se sukladno čl. 82. Pravilnika provodi korekcija rezultata. Knjigovodstveno se provodi na sljedeći način:

92211 Višak prihoda poslovanja

(1) 105.000	900.000 S° prije korekcije
	795.000 S° 31.12. 2015.

92222 Manjak prihoda od nefinancijske imovine

prije korekcije S° 200.000	105.000 (1)
95.000 S° 31.12. 2015.	

Sredstvima kapitalnih prijenosa u iznosu 105.000 kuna iz proračuna i kapitalnih donacija izvršena je korekcija rezultata, jer je navedenim sredstvima nabavljena dugotrajna nefinancijska imovina. Korekcijom je smanjen višak prihoda poslovanja s 900.000 na 795.000 kuna, ali također je smanjen i manjak prihoda od nefinancijske imovine s 200.000 kuna na 95.000 kuna. Ukupan rezultat ostao je isti, ali je pokriven dio manjka od nefinancijske imovine budući da postoji izvor sredstava za nabavu nefinancijske imovine.

Proces provedene korekcije rezultata nije vidljiv u obrascu PR-RAS, ali se provedena korekcija očituje u bilanci i obrascu BIL. U tablici se daje pregled AOP pozicija ostvarenog rezultata prema aktivnostima nakon provedene korekcije u obrascima PR-RAS i BIL.

OPIS	OBRAZAC PR-RAS		OBRAZAC BIL	
	AOP	IZNOS	AOP	IZNOS
Višak prihoda poslovanja	273	900.000	234	795.000
Višak prihoda od nefinancijske imovine	396		235	
Manjak prihoda poslovanja	274		238	
Manjak prihoda od nefinancijske imovine	397	200.000	239	95.000

U obrascu PR-RAS upisuju se iznosi prihoda i rashoda prema bruto bilanci kako su ostvareni bez obzira na njihovu namjenu pa se provedena korekcija rezultata u obrascu niti ne može vidjeti. Provedena korekcija rezultata vidljiva je u obrascu bilance, jer se tako korigirana stanja viška i manjka prihoda od redovnog rezultata i nefinancijske imovine prenose u sljedeću proračunsku godinu.

4.2. Obvezna korekcija za financiranje kapitalnih rashoda prihodima od prodaje ili zamjene dugotrajne nefinancijske imovine

Osim prethodno pojašnjene obvezne korekcije rezultata, čl. 82. Pravilnika propisana je i korekcija rezultata prema čl. 70. Zakona o proračunu (Nar. nov., br. 87/08., 136/12., 15/15.). Zakonom je omogućeno sredstvima od prodaje i zamjene dugotrajne nefinancijske imovine i od nadoknade štete s osnova osiguranja financirati kapitalne rashode, ulaganja u dionice i udjele trgovačkih društava na podskupini 532 i 534 te za otplate glavnice na temelju dugoročnog zaduživanja.

Kapitalni rashodi prema čl. 70. st. 2. Zakona o proračunu predstavljaju ne samo rashode za nabavu nefinancijske imovine razreda 4 već i rashode za održavanje nefinancijske imovine – odjeljak 3232 te kapitalne pomoći koje se daju trgovačkim društvima u kojima država ili JLP(R)S ima odlučujući utjecaj na upravljanje za nabavu nefinancijske imovine – podskupina 386 i dodatna ulaganja u nefinancijsku imovinu – skupina 45.

Ukoliko su sredstva od prodaje i zamjene dugotrajne nefinancijske imovine evidentirana na razredu 7 korištena za financiranje rashoda za održavanje nefinancijske imovine na podskupini 323, potrebno je napraviti korekciju rezultata na način da se zadužuje višak ili manjak od nefinancijske imovine, a odobrava račun viška ili manjak prihoda poslovanja.

Obvezna korekcija se provodi i ako su prihodima od prodaje i zamjene dugotrajne nefinancijske imovine korištena za financijsku imovinu – ulaganja u dionice i udjele trgovačkih društava razreda 5.

Primjer: Obvezna korekcija rezultata za kapitalne rashode

Proračunski korisnik je ostvario 57.000 kuna prihoda od prodaje nefinancijske imovine na razredu 7. Cjelokupan prihod odnosi se na sredstva dobivena od prodaje imovine – prodaja stanova na kojima je postojalo stanarsko pravo, a iskorištena su za tekuće i investicijsko održavanje zgrade u kojima se nalaze ovi stanovi, ali i drugi prostori proračunskog korisnika.

92211 Višak prihoda poslovanja

	795.000 rezultat 31.12.2015. 57.000 (1)
	852.000 S° nakon korekcije

92222 Manjak prihoda od nefinancijske imovine

	95.000	rezultat 31.12.2015.
(1)	57.000	
	162.000 S° nakon korekcije	

Dakle, kapitalnim sredstvima su financirani rashodi poslovanja na razredu 3 pa je shodno tome potrebno napraviti korekciju rezultata. Korekcija se provodi povećanjem manjka prihoda od nefinancijske imovine, a povećanjem viška prihoda poslovanja.

Obveznom korekcijom rezultata, kada su kapitalnim sredstvima evidentiranim na razredu 7 – prihodi od prodaje nefinancijske imovine financirani rashodi poslovanja tekuće i investicijsko održavanje na podskupini 3232, povećan je manjak prihoda od nefinancijske imovine na 220.000 kuna, a povećan višak redovnog poslovanja na 920.000 kuna.

Korekciju je potrebno napraviti i ukoliko se sredstvima od nadoknade štete s osnova osiguranja financira nabava dugotrajne nefinancijske imovine. Iako Pravilnikom nije posebno navedeno, korekciju rezultata potrebno je napraviti i ukoliko se navedenim sredstvima financiraju kapitalni rashodi iz razreda 5. Kapitalnim rashodima se shodno Zakona o proračunu financiraju ne samo rashodi za nabavu nefinancijske imovine i njeno održavanje već i financijske transakcije na razredu 5, za ulaganja u dionice i udjele trgovačkih društava.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

organizira seminar

GODIŠNJI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI, PLAĆE, PDV I DRUGE AKTUALNOSTI U SUSTAVU PRORAČUNA

Početak u 9,30 sati

14.01.2016.	**OSIJEK**	**HOTEL OSIJEK, Šamačka 4**
15.01.2016.	**ZAGREB**	**HOTEL WESTIN, Kršnjavoga 1**
18.01.2016.	**SPLIT**	**HOTEL ATRIUM, Domovinskog rata 49a**
19.01.2016.	**DUBROVNIK**	**HOTEL LERO, Iva Vojnovića 14**
20.01.2016.	**RIJEKA**	**TRANSADRIA d.d., Riva Boduli 1**
21.01.2016.	**PULA**	**HOTEL PULA, Sisplac 31**
22.01.2016	**ČAKOVEC**	**URFD ČAKOVEC, Ivana Mažuranića 2/2**

Mr. sc. JASNA NIKIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Obračun i knjigovodstveno evidentiranje ispravka vrijednosti dugotrajne imovine

Nakon obavljenog popisa i usklađivanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine, o čemu smo pisali u prošlom broju časopisa, slijedi postupak izračuna godišnjeg umanjenja (ispravka) vrijednosti dugotrajne imovine zbog trošenja ili zastarijevanja. Stope i postupci ostaju nepromijenjeni u odnosu na prethodne godine. Obračun ispravka vrijednosti ne utječe na rezultat poslovanja iz razloga što je rashod nabave dugotrajne imovine priznat u trenutku nabave. Svote otpisa vrijednosti (obračun ispravka vrijednosti) odražavaju smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine uz istodobno umanjenje izvora financiranja. Ispravak vrijednosti provodi se radi izražavanja realne vrijednosti dugotrajne imovine na dan bilanciranja, dakle za 2015. godinu s datumom 31. prosinca 2015. godine. U članku autorica kratko obrazlaže postupak izračuna i način knjigovodstvenog evidentiranja ispravka vrijednosti dugotrajne imovine.

1. UVOD

Imovina se iskazuje prema računovodstvenom konceptu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška. Početno se iskazuje po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) odnosno, po procijenjenoj vrijednosti, a nabavnu vrijednost čini kupovna cijena uvećana za carine, nepovratne poreze, troškove prijevoza i sve druge troškove koji se mogu izravno dodati troškovima nabave i osposobljavanja za početak upotrebe.

Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu imovina predstavlja „**resurse koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti“**.

Shodno tome, prema kriteriju priznavanja imovina posjeduje vjerojatnost buduće koristi te putem ekonomskog iskaza trošenja prenosi svoju vrijednost u obavljanju djelatnosti. Kada imovina izgubi vjerojatnost buduće koristi u obavljanju djelatnosti, potrebno ju je rashodovati te povući iz upotrebe.

2. KLASIFIKACIJA IMOVINE

Imovina je heterogena kategorija budući ju čine različiti dijelovi imovine po obliku, trajnosti, namjeni i načinu funkcioniranja u poslovnom procesu. S obzirom na pojavni oblik, stvari i prava, imovina se klasificira na:

- materijalnu imovinu i
- nematerijalnu imovinu.

Materijalna imovina predstavlja sve oblike imovine koji imaju materijalni, fizički oblik, poput građevinskih objekata, postrojenja, opreme ili zaliha. **Nematerijalna imovina** nema vidljivi oblik, ali značajno doprinosi ostvarivanju poslovnih aktivnosti. To su najčešće razna zakonska i ugovorna prava poput patenata, koncesija, licenci i drugih prava. Značaj nematerijalne imovine u javnom sektoru veći je negoli u poduzetničkom. To proizlazi iz same prirode određenih oblika nematerijalne imovine i prava korištenja, primjerice istraživanja nalazišta prirodnih bogatstava.

Imovina javnog sektora može se temeljno klasificirati na:

- nefinancijsku imovinu i
- financijsku imovinu.

Nefinancijska imovina uključuje materijalnu i nematerijalnu imovinu te se u sustavu proračuna klasificira na računima razreda 0, a financijsku imovinu javnog sektora čini novac i novčani depoziti, dani zajmovi i predujmovi, vrijednosni papiri i udjeli i glavnici te potraživanja. Računovodstveno se evidentira na računima razreda 1.

Imovina se **klasificira i prema trajnosti**, ovisno o vremenu u kojem se imovina zadržava u pojavnom obliku, odnosno vremenu u kojem imovina prelazi iz jednog pojavnog oblika u drugi. Prema tom kriteriju imovina se dijeli na:

- kratkotrajnu imovinu i
- **dugotrajnu imovinu**.

Kratkotrajna nefinancijska imovina je imovina namijenjena obavljanju djelatnosti ili daljnjoj prodaji u roku kraćem od godine dana, a klasificira se na skupini 06 računskog plana proračuna.

3. SITAN INVENTAR

Novim je Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Nar. nov., br. 124/2014.), koji se primjenjuje od 1. siječnja 2015. godine, značajno promijenjena definicija sitnog inventara.

Prema čl. 27. st. 1. novog Pravilnika sitan inventar čine predmeti proizvedene kratkotrajne nefinancijske imovine koji se ne utroše jednokratnom upotrebom u procesu poslovanja.

Sitni inventar se evidentira u skupini 04 – sitan inventar, a otpisuje jednokratno stavljanjem u uporabu ili kalkulativno razmjerno trošenju. Treba napomenuti da se i nadalje obvezno zadržava u evidenciji i iskazuje u bilanci do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja.

Prema odredbama novog Pravilnika nije moguće i nadalje svu imovinu kojoj je nabavna vrijednost do 3.500 kuna klasificirati u skupinu 02, ova mogućnost propisana je samo za dugotrajnu imovinu.

Promijenjena odredba definiranja sitnog inventara stvorila je poteškoće proračunskim korisnicima osnovnog i srednjeg obrazovanja koji decentraliziranim sredstvima mogu nabaviti samo rashode poslovanja, dakle sitan inventar. Nije moguće nabaviti nefinancijsku imovinu budući da se njena nabava klasificira na rashodima razreda 4 – rashodi za nabavu nefinancijske imovine. Za nabavu dugotrajne imovine potrebni su im drugi izvori financiranja.

Primjer:

Proračunski korisnik je za uređenje prostora dograđenog dijela zgrade nabavio:

- *5 računala ukupne vrijednosti 15.000 kuna (pojedinačna vrijednost 3.000 kuna)*
- *5 radnih stolova ukupne vrijednosti 7.500 kuna (pojedinačna vrijednost 1.500 kuna)*
- *5 radnih stolica ukupne vrijednosti 3.500 kuna (pojedinačna vrijednost 700 kuna)*
- *2 kom trakastih zavjesa, dužine 3 m svaka, ukupne vrijednosti 5.000 kuna*
- *1 tepih u vrijednosti 1.500 kuna*
- *1 kom zastava Republike Hrvatske u vrijednosti 500 kuna.*

Imovina je isporučena i stavljena u upotrebu.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
Nabava proizvedene dugotrajne imovine „male vrijednosti“				
1.a.	računalna oprema	15.000	42211 02211	24221 91111
1.b.	uredski namještaj – stolovi i stolice	11.000	42212 02212	24221 91111
Nabava sitnog inventara				
1.c.	trakaste zavjese, tepih i zastava	7.000	32251 04211	23225 04921

Prema odredbama „starog“ Pravilnika i računalna oprema i uredski namještaj mogli su se klasificirati kao sitni inventar u razredu 3, ali i kao dugotrajna imovina u razred 4. Prema odredbama prethodnog Pravilnika *„Dugotrajna imovina čiji je pojedinačni trošak nabave (nabavna vrijednost) niži od 3.500,00 kuna može se otpisati jednokratno, stavljanjem u upotrebu uz obvezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku upotrebe, a sitan inventar je dugotrajna imovina čije je upotrebni vijek duži od godinu dana, a pojedinačna nabavna vrijednost manja od 3.500,00 kuna.“*

Shodno tome, nabavljena dugotrajna imovina pojedinačne nabavne vrijednosti mogla se klasificirati kao:

1. dugotrajna imovina na razredu 4 i 0 i jednokratno otpisati
2. dugotrajna imovina na razredu 4 i 0 i otpisivati primjenom stopa ispravka iz Pravilnika tijekom korisnog vijeka upotrebe
3. sitan inventar na razredu 3 i podskupini 04 i jednokratno otpisati stavljanjem u upotrebu.

Ovakvo rješenje je bilo prihvatljivo za sve proračune i proračunske korisnike, jer su mogli nabaviti imovinu neovisno o planiranim sredstvima, jesu li planirani na rashodima poslovanja razreda 3 ili za nabavu nefinancijske imovine razreda 4.

Bilo je znatno jednostavnije rješenje za primjenu u praksi ostaviti u definiciji da je sitan inventar dugotrajna imovina, ali naglasiti **nefinancijska** dugotrajna imovina kako ne bi stvaralo nedoumice zbog dugotrajne financijske imovine.

4. DUGOTRAJNA IMOVINA

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu proračuna definira dugotrajnu imovinu kao financijsku i nefinancijsku imovinu čiji je **vijek upotrebe duži od jedne godine i koja duže od jedne godine zadržava isti pojavni oblik.** Dugotrajna nefinancijska imovina se u pravilu postupno troši i zadržava svoj oblik tijekom cijelog korisnog vijeka upotrebe.

Proizvedena dugotrajna nefinancijska imovina čiji je **pojedinačni trošak nabave (nabavna vrijednost) niži od 3.500,00 kuna** može se otpisati jednokratno, stavljanjem u upotrebu uz obvezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku upotrebe.

Dakle, proračuni i proračunski korisnici mogu nabavljenu dugotrajnu nefinancijsku imovinu nabavne vrijednosti do 3.500 kuna otpisati jednokratno, 100% prilikom stavljanja u upotrebu, a mogu primjenjivati i propisane stope iz Pravilnika.

Dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina klasificira se kao:

- **neproizvedena dugotrajna imovina i**
- **proizvedena dugotrajna imovina.**

Pod **neproizvedenom dugotrajnom imovinom** podrazumijeva se materijalna imovina - prirodna bogatstva, u koju uključujemo zemljišta, rudna bogatstva, nacionalne parkove te ostalu prirodnu materijalnu imovinu nad kojima proračun i proračunski korisnici imaju pravo vlasništva. Neproizvedena **nematerijalna** imovina su patenti, koncesije, licence, ostala prava i goodwill.

Proizvedena dugotrajna imovina obuhvaća materijalnu imovinu – građevinske objekte, postrojenja i opremu, prijevozna sredstva, knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti, višegodišnje nasade i osnovno stado. Prilikom evidentiranja zemljišta i zgrada postoji pravilo odvojenog iskazivanja, a ako nije moguće, čitav iznos se evidentira na imovinu veće vrijednosti.

Proizvedena dugotrajna imovina obuhvaća i **nematerijalnu proizvedenu imovinu** gdje se evidentira istraživanje rudnih bogatstava u čiju vrijednost ulaze troškovi ispitivanja tla, troškovi bušenja, kopanja i slične aktivnosti, plaćene licence, nabava, troškovi transporta i svi ostali troškovi nastali tijekom provođenja istraživanja. Nematerijalna imovina su ulaganja u računalne programe te umjetnička, literarna i znanstvena djela.

5. OTPIS VRIJEDNOSTI DUGOTRAJNE IMOVINE

Priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka proračunskog računovodstva Republike Hrvatske temelji se na modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja. **Modificirano računovodstveno načelo nastanka događaja** u kontekstu priznavanja i evidentiranja imovine znači da se:

- rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju
- ne iskazuje rashod amortizacije dugotrajne nefinancijske imovine
- ne iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine.

U proračunskom računovodstvu, proračun i proračunski korisnici provode ispravak vrijednosti koji kvantificira trošenje i zastarijevanje imovine, ali se **ne iskazuje trošak amortizacije.** Budući se prilikom nabave troškovi ne kapitaliziraju, ukupna nabavna vrijednost imovine

iskazuje se kao rashod, te se tijekom uporabe iskazuje samo ispravak vrijednosti, sukladno čl. 20. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu. Prilikom nabave imovine evidentirano je povećanje izvora vlasništva pa se **za ispravak vrijednosti imovine umanjuju vlastiti izvori.**

Osnovica za otpis dugotrajne imovine je njen početni ili revalorizirani trošak nabave (nabavna vrijednost) odnosno procijenjena vrijednost. Trošak nabave odnosno nabavnu vrijednost čini kupovna cijena uvećana za carine, nepovratne poreze, troškove prijevoza i sve druge troškove koji se mogu izravno dodati troškovima nabave i osposobljavanja za početak upotrebe.

Primjer: Utvrđivanje nabavne vrijednosti

Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave početkom godine počinje gradnju dječjeg vrtića na zemljištu u svom vlasništvu.

1. *Račun za idejno rješenje dječjeg vrtića iznosi 6.700 kuna.*
2. *Plaćen je komunalni doprinos u iznosu 178.650 kuna te energetski certifikat u iznosu 12.400 kuna, ukupno 200.050 kuna.*
3. *Primljen je račun za izvedbeni projekt dječjeg vrtića te troškove rada arhitekta i projektanta u iznosu 9.800 kuna.*
4. *Privremena situacija najpovoljnijeg izvođača radova iznosi 1.250.000 kuna.*
5. *Razlika po okončanoj situaciji iznosi 520.000 kuna.*
6. *Primljen je račun nadzornog inženjera na iznos 38.900 kuna.*

U listopadu je sastavljen primopredajni zapisnik između izvođača radova, nadzornog inženjera i investitora – JLP(R)S. U prosincu su prva djeca krenula u opremljeni vrtić.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Račun za idejno rješenje dječjeg vrtića – imovina u pripremi	6.700	42123 05112	24212 91111
2.	Plaćen je komunalni doprinos i energetski certifikat	200.050	42123 05112	24212 91111
3.	Ulazni račun za izvedbeni projekt	9.800	42123 05112	24212 91111
4.	Privremena situacija	1.250.000	42123 05112	24212 91111
5.	Okončana situacija	520.000	42123 05112	24212 91111
6.	Račun nadzornog inženjera	38.900	42123 05112	24212 91111
7.	Prijenos imovine u upotrebu u prosincu mjesecu – zgrada dječjeg vrtića	2.016.450	02123	05112

Ukupna nabavna vrijednost dječjeg vrtića iznosi 2.016.450 kuna, dakle nabavnu vrijednost predstavlja zbroj svih računa koji su ispostavljeni i nastali uslijed gradnje dječjeg vrtića te su bili potrebni za njegov završetak i stavljanje u upotrebu. Tijekom gradnje troškovi se evidentiraju na građevinskim objektima u pripremi na skupini 05, a nakon završetka gradnje, u trenutku prijenosa na imovinu u upotrebu prenosi se na skupinu 02 – poslovni građevinski objekti - Zgrade znanstvenih i obrazovnih institucija (fakulteti, škole, vrtići i slično)

6. OBRAČUN ISPRAVKA VRIJEDNOSTI

Obračun ispravka vrijednosti provodi se **pojedinačnom metodom po prosječnim godišnjim stopama linearnom metodom**, a stope otpisa propisane su Pravilnikom. Skupine imovine i stope otpisa prikazane su u sljedećoj tablici:

Tablica: Stope ispravka vrijednosti dugotrajne imovine

Red. br.	Naziv sredstva ili skupine sredstava	Vijek trajanja	Godišnja stopa (%)
1	2	3	4
I	GRAĐEVINSKI OBJEKTI		
1.	stambeni i poslovni objekti		
	od betona, metala, kamena i opeke	80	1,25
	od drveta i ostalog materijala	20	5
2.	ceste, željeznice i slični prometni objekti	25	4
3.	ostali građevinski objekti	20	5
II	POSTROJENJA I OPREMA		
1.	Uredska oprema i namještaj		
	računala i računalna oprema	4	25
	uredski namještaj	8	12,5
	ostala uredska oprema	5	20
2.	Komunikacijska oprema	5	20
	komunikacijski uređaji	5	20
	pokretni komunikacijski uređaji	2	50
3.	Oprema za održavanje i zaštitu	5	20
4.	Medicinska i laboratorijska oprema	5	20
5.	Instrumenti, uređaji i strojevi	8	12,5
	precizni i optički instrumenti	5	20
	mjerni i kontrolni uređaji:		
	– mehanički	8	12,5
	– elektronički	5	20
6.	Sportska i glazbena oprema	5	20
7.	Uređaji, strojevi i oprema za ostale namjene	5	20
III	PRIJEVOZNA SREDSTVA		
1.	Prijevozna sredstva u cestovnom prometu	8	12,5
	osobni automobili i vozila hitne pomoći	5	20
2.	Prijevozna sredstva u željezničkom prometu	8	12,5
3.	Prijevozna sredstva u pomorskom i riječnom prometu	8	12,5
	brodovi veći od 1000 brt	20	5
4.	Prijevozna sredstva u zračnom prometu	10	10
IV	KNJIGE		
	Knjige u knjižnicama	5	20
V	VIŠEGODIŠNJI NASADI I OSNOVNO STADO	5	20
VI	NEMATERIJALNA PROIZVEDENA IMOVINA		
1.	Istraživanje rudnih bogatstava	10	10
2.	Ulaganja u računalne programe	4	25
3.	Ostala nematerijalna proizvedena imovina	4	25
VII	NEPROIZVEDENA NEMATERIJALNA IMOVINA		
	patenti, koncesije, licence, pravo korištenja tuđih sredstava, višegodišnji zakup i slično	prema trajanju iz ugovora	
VIII	Vojna nefinancijska oprema	prema stopama iz Odluke iz članka 59. stavka 4. Pravilnika	

Propisane stope su obvezujuće, odnosno korisnicima nije dana mogućnost vlastite procjene korisnog vijeka upotrebe imovine. **Početak otpisa dugotrajne imovine nije propisan** Pravilnikom, ali je uobičajeno otpis provoditi od prvog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u upotrebu. To označava početak trošenja ekonomskih koristi i očekivanje buduće koristi u obavljanju djelatnosti tom imovinom.

Za dugotrajnu imovinu koja nije stavljena u upotrebu, primjerice nabavljena imovina, ali nije montirana, ne provodi se ispravak vrijednosti. Ispravak vrijednosti se ne provodi niti za **imovinu u pripremi.** Imovinu je potrebno aktivirati, prenijeti s imovine u pripremi te prenijeti u upotrebu. Nakon toga počinje korištenje te se obračunava ispravak vrijednosti kao rezultat trošenja te imovine.

Primjer: Obračun ispravka vrijednosti za nabavljenu imovinu

U travnju 2015. godine nabavljena je telefonska centrala u vrijednosti 230.000 kuna. Ovlaštena osoba je obračunala montažu centrale i prijenos i spajanje postojećih internih brojeva te program pojedinačnog praćenja utroška u vrijednosti 28.000 kuna. Početkom svibnja 2015. godine centrala je puštena u rad.

Obračun ispravka vrijednosti = 258.000 x 20% = 51.600 : 12 mj x 7 mj = 30.100 kuna

Nabavna vrijednost telefonske centrale iznosi 258.000 kuna, a godišnja stopa ispravka vrijednosti 20%. Dakle, za razdoblje od lipnja do prosinca 2015. godine, iznos ispravka vrijednosti iznosi 30.100 kuna. Knjigovodstveno evidentiranje je sljedeće:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Nabavljena telefonska centrala – imovina u pripremi	230.000	42223 05222	24222 91111
2.	Ulazni račun za montažu, prijenos internih brojeva i program praćenja	28.000	42223 05222	24222 91111
3.	Prijenos imovine u upotrebu	258.000	02223	05222
4.	Obračun ispravka vrijednosti telefonske centrale za 2015. godinu	30.100	91111	02922

Ispravak vrijednosti se ne provodi za materijalnu imovinu – prirodna bogatstva kako je propisano čl. 19 st. 2. Pravilnika: zemljišta – poljoprivredna i građevinska

- rudna bogatstva – nafta i zemni plin, plemeniti metali, drago kamenje
- ostala prirodna materijalna imovina – nacionalni parkovi i parkovi prirode, vodna bogatstva i elektromagnetske frekvencije.

Ispravak vrijednosti se ne provodi niti za nabavljene knjige, umjetnička djela izložena u galerijama, muzejima i slično, za muzejske izloške i predmete prirodnih rijetkosti zbog njihovih obilježja te za plemenite metale i ostale pohranjene vrijednosti.

Iznimno se provodi ispravak vrijednosti knjiga, ali samo knjiga u knjižnicama ukoliko se iznajmljuju i koriste za takve namjene (školske knjižnice, knjižnice na fakultetima, nacionalna i sveučilišna knjižnica i sl.).

Primjer: Ispravak vrijednosti knjiga u knjižnicama

Osnovna škola ima školsku knjižnicu te raspolaže s nabavnom vrijednosti 628.335 kuna knjiga, ispravak vrijednosti 462.993 kune, ukupno 8.322 primjerka knjiga kojima se služe učenici škole.

1. *Za 2015. godinu napravljen je obračun ispravka vrijednosti knjiga u školskoj knjižnici u vrijednosti 98.136 kuna.*

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Obračun ispravka vrijednosti knjiga u školskoj knjižnici	98.136	91111	02924

Ispravak vrijednosti se ne provodi za nematerijalnu imovinu, patente, koncesije, prava korištenja tuđih sredstava i slično, **ako im se ne može utvrditi koristan vijek upotrebe**. Takva imovina se otpisuje u trenutku prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja. Ukoliko se koristan vijek upotrebe ove imovine može utvrditi ili je definiran ugovorom, godišnja **stopa ispravka vrijednosti izračunava se prema trajanju ugovora.**

Primjer: Obračun ispravka vrijednosti za imovinu prema trajanju ugovora

U prosincu 2014. godine nabavljena je licenca za održavanje baze podataka. Rok trajanja licence je 3 godine, a vrijednost 45.000 Kn. Od siječnja 2015. godine provodi se ispravak vrijednosti za cijelu 2015. godinu. Stopa ispravka vrijednosti i ispravak vrijednosti za licencu računaju se na sljedeći način:

$$\%\ \text{stopa ispravka vrijednosti} = \frac{100}{\text{ukupni vijek trajanja iz ugovora}} = \frac{100}{3} = 33{,}33\ \%$$

$$\text{ispravak vrijednosti} = \frac{\text{nabavna vrijednost x SIV}}{100} = \frac{45.000 \times 33{,}33}{100} = 15.000$$

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
Knjiženje u 2014. godini				
1.	Rashodi za nabavu dugotrajne nematerijalne imovine - licence	45.000	41231	24123
1.a.	Evidentiranje vrijednosti imovine putem prava na korištenje licence	45.000	01231	91121
Knjiženje u 2015. godini				
2.	Ispravak vrijednosti licence za 2015. godinu	15.000	91112	01912

Izračunati iznos ispravka vrijednosti iznosi 15.000 kuna za cijelu 2015. godinu. Ukoliko je potrebno izračunati ispravak vrijednosti za dio godine, godišnji iznos se treba podijeliti s 12 mjeseci i pomnožiti s brojem mjeseci za koliko se izračunava ispravak vrijednosti.

7. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE ISPRAVKA VRIJEDNOSTI DUGOTRAJNE IMOVINE

U računskom planu proračuna propisane su podskupine 019 i 029 za knjigovodstveno evidentiranje ispravka vrijednosti dugotrajne imovine, neproizvedene i proizvedene.

Podskupine imaju i osnovne račune koji odgovaraju osnovnim računima na kojima se evidentiraju nabavne vrijednosti dugotrajne imovine:

Osnovni račun	Naziv	Podskupina	Naziv
Neproizvedena dugotrajna imovina			
01911	Ispravak vrijednosti materijalne imovine	011	Materijalna imovina – prirodna bogatstva
01912	Ispravak vrijednosti nematerijalne imovine	012	Nematerijalna imovina
Proizvedena dugotrajna imovina			
02921	Ispravak vrijednosti građevinskih objekata	021	Građevinski objekti
02922	Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme	022	Postrojenja i oprema
02923	Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava	023	Prijevozna sredstva
02924	Ispravak vrijednosti knjiga, umjetničkih djela i ostalih izložbenih vrijednosti	024	Knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti
02925	Ispravak vrijednosti višegodišnjih nasada i osnovnog stada	025	Višegodišnji nasadi i osnovno stado
02926	Ispravak vrijednosti nematerijalne proizvedene imovine	026	Nematerijalna proizvedena imovina

Ispravak vrijednosti potrebno je knjigovodstveno evidentirati s danom bilance, odnosno s danom sastavljanja financijskih izvještaja, 31. prosinca radi iskazivanja realne vrijednosti dugotrajne imovine.

Primjer: Obračun ispravka vrijednosti za 2015. godinu za skupine dugotrajne imovine

Red. br.	Vrsta imovine	Nabavna vrijednost	Ispravak vrijednosti	Stopa ispravka vrijednosti	Iznos godišnjeg otpisa	Ukupno ispravak vrijednosti	Sadašnja ili knjigovodstvena vrijednost
1.	Građevinski objekt	2.250.000	281.250	1,25	28.125	309.375	1.940.625
2.	Uredski namještaj	540.000	202.500	12,5	67.500	270.000	270.000
3.	Računalna oprema	320.000	160.000	25	80.000	240.000	80.000
4.	Elektronički uređaji	486.000	400.000	20	86.000	486.000	0
5.	Osobni automobili	175.000	70.000	20	35.000	105.000	70.000
6.	Računalni programi	85.000	40.000	25	21.250	61.250	23.750
	UKUPNO:	3.856.000	1.153.750		317.875	1.471.625	2.384.375

Budući da se ne iskazuje rashod amortizacije jer je rashod nabave dugotrajne imovine evidentiran prilikom nabave, za obračunati ispravak vrijednosti dugotrajne imovine evidentira se smanjenje vlastitih izvora. Smanjenje se provodi umanjujući vrijednosti dugotrajne imovine i izvora financiranja za isti iznos.

Prilikom nabave imovine povećavaju se vlastiti izvori pa se ovisno o izvorima sredstava uvećavaju vlastiti izvori iz proračuna za nefinancijsku imovinu na računu 91111 i ostali izvori vlasništva za nefinancijsku imovinu na računu 91121. Prilikom obračuna ispravka vrijednosti potrebno je voditi računa o odobrenom računu prilikom nabave imovine.

Knjigovodstveno evidentiranje obračuna ispravka vrijednosti za 2015. godinu u glavnoj knjizi izgleda ovako:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Smanjenje vlastitih izvora iz proračuna za obračun ispravka vrijednosti za 2015. g.	205.555	91111	
	Smanjenje ostalih izvora vlasništva za obračun ispravka vrijednosti za 2015. g.	112.320	91121	
	IV građevinski objekt	28.125		02921
	IV postrojenje i oprema	233.500		02922
	IV prijevozna sredstva	35.000		02923
	IV nematerijalne imovine	21.250		02926

Istodobno s knjiženjem ispravka vrijednosti u glavnoj knjizi provode se knjiženja i u pomoćnim knjigama, na analitičkim evidencijama dugotrajne nefinancijske imovine. U takvim evidencijama se dobiva knjigovodstvena ili stvarna vrijednost dugotrajne nefinancijske imovine za svaki pojedini oblik imovine.

Za svaku skupinu imovine izračunava se otpisanost imovine. U tablici su prikazani podaci o stupnju otpisanosti imovine, temeljem podataka iz Bilance o neto vrijednosti pojedine skupine imovine i ispravka vrijednosti.

Opis	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.
NV Građevinski objekti	47.241	51.858	54.531	72.271	75.624
Otpisanost	50 %	49,1%	48,6%	42,8%	44,9%
NV Postrojenja i oprema	26.481	21.597	20.875	18.332	30.567
Otpisanost	72,1%	78,4%	79,7%	82,9%	75,5%
NV Prijevozna sredstva	99	9	139	99	179
Otpisanost	93,6%	99,2%	84,9%	89,3%	77,4%
NV Nemater. imovina	-	740	1.609	1.058	324
Otpisanost	-	32,2%	25,5%	50,1%	85,8%

Čelnik proračuna ili proračunskog korisnika može raspolagati informacijama o otpisanosti imovine za svaki odjel ili službu, a temeljem tih podataka odrediti gornju granicu otpisanosti imovine. Takva računovodstvena informacija temelj je za nova ulaganja u dugotrajnu imovinu, ali i racionalno i učinkovito upravljanje cjelokupnom imovinom. Za stagniranje povećanja otpisanosti postrojenja i opreme, potrebna su financijska ulaganja koja trebaju biti veća nego obračunati ispravak vrijednosti tekuće godine.

Mr. sc. ANDREJA MILIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Novac u banci i blagajni kod neprofitnih organizacija

Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija objavljen je u Nar. nov., br. 121., a stupio je na snagu 1. siječnja 2015. godine. Na temelju Zakona donesen je Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i Računskom planu kojim je definiran raspored, sadržaj i primjena računa u Računskom planu, način vođenja jednostavnog knjigovodstva i primjena novčanog računovodstvenog načela, minimalni sadržaj poslovnih knjiga jednostavnog knjigovodstva te stope amortizacije. U nastavku se daje pregled evidencija novca u banci i blagajni kod neprofitnih organizacija sukladno odredbama koje je propisao novi Pravilnik uz osvrt i na druge zakonske i podzakonske akte kojima je također uređeno ovo područje.

1. NOVAC U BANCI

Neprofitna organizacija svoja novčana sredstva (kunska i devizna) vodi na računima kod kreditnih ili drugih financijskih institucija kojima je Hrvatska narodna banka izdala ovlaštenje za obavljanje platnog prometa. Od 1. lipnja 2013. za izvršavanje svih nacionalnih, ali i inozemnih platnih transakcija obvezno se koristi IBAN (International Bank Account Number - konstrukcijom prema međunarodnoj normi ISO 13616) konstrukcija transakcijskih računa platitelja i primatelja plaćanja, a sve s ciljem usklađenja poslovanja sa smjernicama Europske unije.

Zakonom o deviznom poslovanju (Nar. nov., br. 96/03., 140/05., 132/06., 150/08., 92/09., 133/09., 153/09., 145/10., 76/13.), ukinuta je razlika između rezidentnog i nerezidentnog računa, a nema više niti posebnih deviznih i kunskih računa. Sve pravne osobe imaju jedinstveni transakcijski račun otvoren kod kreditnih ili drugih financijskih institucija na gore opisani način.

Neprofitna organizacija kod kreditnih ili drugih financijskih institucija može otvoriti više transakcijskih računa za bilo koju svoju poslovnu namjenu koja je u skladu s propisima.

Sudionici u platnom prometu obavljaju bezgotovinske, gotovinske i obračunske transakcije (plaćanja).

Bezgotovinsko plaćanje je prijenos sredstava s računa uplatitelja na račun primatelja i najčešći je oblik prijenosa sredstava.

Obračunsko plaćanje je međusobno podmirivanje novčanih obveza i potraživanja između sudionika bez uporabe novčanih sredstava. Najčešća obračunska plaćanja su kompenzacija, cesija, asignacija, preuzimanje duga te drugi oblici međusobnog podmirivanja obveza i potraživanja. Za prijeboj nije potreban pristanak druge stranke, ako su ispunjeni svi drugi uvjeti za prijeboj, niti je potrebno evidentirati ovu vrstu plaćanja preko transakcijskih računa.

Primjer: Kompenzacija

Neprofitna organizacija prema trgovačkom društvu XY ima obvezu za servis opreme u iznosu od 6.000 kuna. Istovremeno trgovačko društvo duguje neprofitnoj organizaciji 30.000 kuna za kupljeno zemljište. Neprofitna organizacija je dala Izjavu o prijeboju, trgovačko društvo je prihvatilo prijeboj i platilo razliku od 15.000 kuna na račun neprofitne organizacije.

Prema Zakonu o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08., 125/11.), dužnik može izvršiti prijeboj potraživanja koje ima prema vjerovniku s onim što vjerovnik potražuje od njega, ako su oba potraživanja kompenzibilna, odnosno glase na novac ili druge zamjenjive stvari istog roda i iste kakvoće i ako su dospjela. Prijeboj ne nastaje sam po sebi - čim se steknu uvjeti za to, nego je potrebno da jedna strana izjavi drugoj da vrši prijeboj. Nakon te izjave smatra se da je prijeboj nastao onog trenutka kad su se stekli uvjeti za to.

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Zatvaranje potraživanja na temelju izjave o prijeboju	6.000	24251	16112
1a.	Priznavanje prihoda	6.000	42599	36211
Plaćena razlika dugovanja trgovačkog društva XY				
2.	Zatvaranje potraživanja za	14.000	11111	16112

Primjer: Ustupanje ugovorom (cesija)

Prema Zakonu o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08., 125/11.), cesija je ugovor kojim vjerovnik (cedent) prenosi svoje tražbine od dužnika (cesusa) na novog vjerovnika (cesionara).

Neprofitna organizacija potražuje od trgovačkog društva AB 10.000 kn na ime neplaćenih obveza za korištenje zakupljenog poslovnog prostora. Neprofitna organizacija istovremeno duguje drugom trgovačkom društvu XY 12.000 kn za nabavljeno računalo. Neprofitna organizacija je sa svojim vjerovnikom (poduzećem XY) sklopila ugovor kojim umjesto ispunjenja svoje obveze ustupa vjerovniku potraživanje koje ima prema trgovačkom društvu AB, a ostatak duga će mu platiti odmah.

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	
1.	Zatvaranje obveze za nabavljeno računalo i potraživanja od zakupa - na temelju ugovora o cesiji	10.000	24251	16612
2.	Plaćanje ostatka obveze za nabavljeno računalo	2.000	24251	11111

Gotovinsko plaćanje je izravna predaja gotovog novca između sudionika, uplata gotovog novca na račun i isplata gotovog novca s računa. Zakonom o platnom prometu (Nar. nov., br. 133/09. i 136/12.), ukinuta je Odluka o uvjetima i načinu plaćanja gotovim novcem (Nar. nov., br. 36/02.). Kod plaćanja gotovim novcem potrebno je voditi računa o odredbama Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma (Nar. nov., br. 87/08. i 25/12.), kojim se limitira pojedinačna isplata u gotovini na iznose do 105.000,00 kn u poslovima s rezidentima, odnosno u vrijednosti koja prelazi 15.000,00 EUR s nerezidentima, i to prilikom:

- prodaje robe i pružanja usluga
- prodaje nekretnina
- primanja zajmova
- prodaje prenosivih vrijednosnih papira ili udjela.

Neprofitne organizacije, u poslovanju gotovim novcem primjenjuju odredbe koje važe i za ostale pravne i fizičke osobe s registriranom djelatnošću izuzev odredbi o visini gotovinskog plaćanja određenog Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom, ako nisu obveznici poreza na dobit. U slučaju da su neprofitne organizacije obveznici poreza na dobit moraju se pridržavati pravila definiranih Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom.

U slučajevima kada se nad računom/ima neprofitne organizacije provodi ovrha, sav gotov novac iz poslovanja mora se položiti na račune. Neprofitna organizacija ne smije svoje obveze plaćati gotovim novcem ako u Jedinstvenom registru računa ima oznaku blokade računa, odnosno zabranu raspolaganja oročenim novčanim sredstvima.

A. *Novac na transakcijskom računu u kunama kod tuzemnih poslovnih banaka*

Primjer: Isplata iz blagajne i uplata na račun

- Na račun je uplaćen novac iz blagajne iznad propisanog blagajničkog maksimuma u iznosu od 2.000 kn.

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
Na račun je uplaćen novac iz blagajne iznad propisanog blagajničkog maksimuma				
1.	Isplata iz blagajne	2.000	11131	11311
	Polog na račun	2.000	11111	11131

Primjer: Podizanje novca s bankomata

S bankomata je podignuto 1.000 kuna i uplaćeno u blagajnu.

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
S bankomata je podignuto 1.000 kuna i uplaćeno u blagajnu				
1.	Podizanje novca na bankomatu	1.000	11131	11111
	Uplata u blagajnu	1.000	11311	11131

Primjer: Plaćanje obveza u stranoj valuti s transakcijskog računa u kunama (konverzija)

1. Inozemni dobavljač je dana 15. listopada 2015. ispostavio račun neprofitnoj organizaciji za isporučene knjige u vrijednosti 1.000,00 EUR-a. Dospijeće plaćanja računa je 15. studenog a2015.
   - Srednji tečaj HNB-a 15. listopada 1 EUR = 7,634189 kn.
2. Neprofitna organizacija nema deviznih sredstva na računu i traži od banke da obvezu plati konverzijom kuna u EUR. Obveza je plaćena 15. studenoga 2015.
   - Poslovna banka prodaje EUR-e neprofitnoj organizaciji i zato provodi plaćanje prema prodajnom tečaju 1 EUR = 7,710000 kuna.

Obveza prema stranom dobavljaču evidentirana je u knjigovodstvu u kunama prema srednjem tečaju Hrvatske narodne banke važećem na dan izdavanja računa. Prilikom plaćanja računa stranom dobavljaču, poslovna banka zbog prodajnog tečaja koji je u pravilu uvijek veći od srednjeg zaračunava veću kunsku protuvrijednost za 75,81 kunu. Tako nastala razlika je realizirana tečajna razlika koja se iskazuje kao rashod negativne tečajne razlike.

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ulazni račun za knjige 1.000 EUR x 7,634189	7.634,19	42612	24261
2.	Kupovina deviza u poslovnoj banci – izvod žiroračuna 1.000 EUR x 7.710000	7.710,00	11132	11111
3.	Podmirenje obveze stanom dobavljaču prema deviznom izvodu	7.710,00 7.634,19	24261	11132
	Negativna tečajna razlika	**75,81**	**34321**	

B. *Novac na transakcijskom računu u stranoj valuti kod tuzemnih poslovnih banaka*

Zakon o deviznom poslovanju (Nar. nov., br. 96/03., 140/05., 132/06., 150/08., 92/09., 133/09., 153/09., 145/10., 76/13.), u čl. 45. propisuje sljedeće: *Srednji tečaj Hrvatske narodne banke za strana sredstva plaćanja koristi se za iskazivanje potraživanja i obveza prema inozemstvu te za potrebe statistike.* Navedeno znači da je sve knjigovodstvene evidencije vezane uz devizno poslovanje potrebno u glavnoj knjizi evidentirati prema srednjem tečaju HNB-a. Zbog primjene ove odredbe pri knjigovodstvenom evidentiranju poslovnih događaja kupnje i prodaje deviza dolazi do razlike (usporedba prodajni tečaj/srednji tečaj i srednji tečaj/kupovni tečaj) koja se smatra tečajnom razlikom.

Pravilnik propisuje kako tečajna razlika nastaje kada dođe do promjene u valutnom tečaju između datuma transakcije i datuma podmirenja stavki proizašlih iz transakcije. Tečajnom razlikom smatra se i razlika nastala zbog primjene valutne klauzule. Pozitivna tečajna razlika evidentira se kao prihod na računu 3415 Prihodi od pozitivnih tečajnih razlika, a negativna kao rashod na 4432 Negativna tečajna razlika i valutna klauzula.

Primjer: Konverzija EUR-a s deviznog računa u kunsku protuvrijednost

- Srednji tečaj HNB-a na dan 3. lipnja 2015. iznosi 7,584928 kn
- Kupovni tečaj poslovne banke na dan 3. lipnja 2015. iznosi 7,525000 kn.

Red. br.	Opis - knjiženje	Iznos u kunama	Iznos u valuti (EUR)	Konto	
				Duguje	Potražuje
1.	Prodaja 2.000 € s deviznog računa 2.000€ x 7,584928	15.169,86	2.000	11132	11112
2.	Uplata protuvrijednosti 2.000 € na kunski račun	15.050,00	-	11111	11132
3.	Negativna tečajna razlika (15.169,86 – 15.050,00 = 119,86)	119,86	-	44321	11132

2. IZDVOJENA NOVČANA SREDSTVA

Izdvojena novčana sredstva jesu sredstva izdvojena na poseban račun radi osiguranja plaćanja na temelju izdanih čekova, mjenica, akreditiva i slično. U Računskom planu dana je sljedeća analitika izdvojenih novčanih sredstava:

- 11211 Izdvojena novčana sredstva za čekove
- 11212 Izdvojena novčana sredstva za mjenice
- 11213 Izdvojena novčana sredstva za akreditive
- 11219 Izdvojena novčana sredstva za ostale namjene.

Iako se Računskim planom nude računi za praćenje izdvojenih novčanih sredstava u praksi se sve rjeđe nalaze primjeri poslovnih događaja u kojima se oni koriste.

3. NOVAC U BLAGAJNI

Gotovim novcem iz blagajne najčešće se podmiruju naknade radnicima, akontacije i troškovi službenih putovanja, otkup poljoprivrednih proizvoda, plaćanje računa i druge namjene.

Pored **glavne blagajne u kunama** u kojoj se evidentiraju svi primici i izdaci gotovine, ovisno o obujmu i vrstama blagajničkog prometa neprofitne organizacije mogu prema potrebi voditi i **blagajnu u stranoj valuti** (devizna blagajna), ostale **pomoćne blagajne** (blagajne poštanskih vrijednosnica, blagajna vrijednosnih papira i slično).

A. Glavna blagajna u kunama

Preporuča se neprofitnim organizacijama da odlukama nadležnih tijela propišu načine i uvjete poslovanja gotovinom. U prvom redu se to odnosi na donošenje odluke o utvrđivanju visine blagajničkog maksimuma koju donosi odgovorna osoba neprofitne organizacije. Visina blagajničkog maksimuma za kune[1] nije nigdje propisana (izuzev kod obveznika poreza na dobit koji se moraju pridržavati pravila definiranih Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom) i ovisi isključivo o individualnim dnevnim potrebama za gotovinom svake od neprofitnih organizacija. Odlukom o visini blagajničkog maksimuma utvrđuje se iznos do kojeg gotovinu prikupljenu uplatama u blagajnu nije potrebno polagati na račun. Kako sama odluka, ni sadržaj odluke nije posebno propisan, odluka može sadržavati i odredbe o tome za što se sve gotovina iz blagajne može koristiti, do kojeg iznosa je moguće držati novac u blagajni i druge slične odredbe ovisno o potrebama samog subjekta.

U slučajevima kada postoje glavna blagajna i nekoliko pomoćnih blagajni preporuka je definirati procedure vezane uz uplate i isplate između glavne i pomoćnih blagajni kako bi osobe zadužene za pojedinu blagajnu mogle postupati po utvrđenoj proceduri.

[1] Blagajnički maksimum za deviznu blagajnu propisan je *Odlukom o načinu na koji rezidenti podižu i polažu stranu gotovinu i čekove na račun otvoren u banci* – vidi objašnjenje u dijelu **11312 Glavna blagajna u stranoj gotovini.**

Čl. 61. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 177/04. do 144/12.), utvrđuje obvezu isplate na račun prema kojemu tijela državne uprave i sudbene vlasti i druga državna tijela, tijela i službe JL(P)RS, zavodi, neprofitne, poduzetnici – pravne i fizičke osobe prilikom isplate primitaka koje se smatraju dohotkom, obveznicima poreza na dohodak isplate taj primitak na žiroračun kod ovlaštene organizacije za platni promet.

Način, isplata i što se sve smatra gotovinskom isplatom propisano je Pravilnikom o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 95/05. do 61/12.), u čl. 90. Pravilnika o porezu na dohodak.

U nastavku se daje prikaz obveznih primitaka za koje postoji obveza isplate na žiroračun:

- primici koje fizičke osobe ostvaruju po osnovi darovanja pravnih i fizičkih osoba, a za zdravstvene potrebe (operativne zahvate, liječenja, nabavu lijekova i ortopedskih pomagala) - čl. 9. st. 1. t. 7. Zakona o porezu na dohodak
- dohodak od imovine i imovinskih prava (čl. 27. Zakona o porezu na dohodak)
- primici od samostalne djelatnosti
- drugi dohodak (autorske naknade i svi primici koji se prema čl. 32. Zakona o porezu na dohodak smatraju drugim dohotkom).

B. Glavna blagajna u stranoj gotovini

Na temelju članka 34. Zakona o deviznom poslovanju (Nar. nov., br. 96/03., 140/05., 132/06., 150/08., 92/09., 133/09., 153/09., 145/10., 76/13.), Hrvatska narodna banka donijela je ***Odluku o načinu na koji rezidenti podižu i polažu stranu gotovinu i čekove na račun otvoren u banci.*** Sukladno odredbama ove odluke rezidenti **mogu imati stranu gotovinu i čekove u blagajni:**

- **za izdatke za službena putovanja u inozemstvo**
- luke koje pružaju usluge u međunarodnom robnom i putničkom prometu
- za plaćanje troškova u vezi s prijevoznim sredstvima i robom na službenom putu u inozemstvu (pružanje hitne medicinske pomoći).

Prosječno dnevno stanje strane gotovine i čekova u blagajni u tromjesečju za navedene potrebe može biti u vrijednosti do **1.500,00 EUR.**

Rezidenti mogu imati deviznu blagajnu i za:

- pružanje ugostiteljsko-turističkih usluga (usluge noćenja, pansiona, polupansiona i usluga prijevoza)
- pružanje usluga zračnih luka, morskih luka, marina, pristaništa i autocesta te za opskrbu zrakoplova i brodova gorivom i mazivom i drugom potrošnom robom
- prodaju robe s carinskog skladišta tipa "D"
- prodaju putničkih i robnih voznih isprava, neposredno ili preko putničkih turističkih agencija, za račun nerezidenta.

Prosječno dnevno stanje strane gotovine i čekova u blagajni u tromjesečju za navedene potrebe može biti u vrijednosti do **3.000,00 EUR.**

Prosječno stanje izračunava se tako da se zbroje dnevna stanja svakoga dana u tromjesečju i dobiveni zbroj podijeli s brojem kalendarskih dana u tom mjesecu.

Primjer: Kupnja deviza za isplatu akontacije za službeno putovanje u inozemstvo

Akontacija za službeni put odnosno, obračunati rashodi službenog puta (dnevnice i ostali rashodi službenog puta) mogu se isplatiti u gotovini ili na račun u poslovnoj banci.

Neprofitna organizacija može isplati akontaciju za službeni put u inozemstvo, i to:

- u kunama
- ***u valuti.***

U slučaju kada je akontacija za službeni put dana u valuti, po obračunu je radnik i/ili vanjski suradnik dužan vratiti istu valutu koju je primio prije odlaska, obzirom da poslodavac nema ovlaštenja raditi mjenjačke poslove.

- Udruga upućuje na službeni put u Nizozemsku predsjednika udruge (nezaposlenik) i tajnika (radnik). Obojici je za potrebe službenog puta izdan putni nalog i odobrena akontacija po 1.000 € koja je isplaćena 3. lipnja 2015. g. Tajnik će na putu provesti pet dana dok će predsjednik udruge na putu boraviti šest dana. Za prijevoz im je odobren zrakoplov i karte je po ispostavljenom računu dobavljaču platila Udruga.
- **Udruga nema svoj devizni račun i devizna sredstva za isplatu akontacije za službeni put kupuje od poslovne banke.** Novac s kunskog računa 3. lipnja 2015. prosljeđuje se poslovnoj banci i to preračunato prema prodajnom tečaju poslovne banke na dan 3. lipnja 2015. (2000 € x 7,635000 kn = 15.270,00 kn).
- **prodajni tečaj poslovne banke na dan 3. lipnja 2015. iznosi 7,635000 kn**

Red. br.	Opis - knjiženje	Iznos u kunama	Iznos u valuti (EUR)	Konto	
				Duguje	Potražuje
Izvadak kunskog računa 3. lipnja 2015. g.					
1.	Kupnja 2.000€ na ime akontacije za službeno putovanje (2000 € x 7,635000 = 15.270,00 kn)	15.290,00	2.000	11132	11111

Kupljena devizna sredstva uplaćuju se u deviznu blagajnu (uplatnica). Napominjemo kako ova devizna blagajna ne može imati stanje jer nije vezana uz devizni račun. Zbog navedenog, obvezno je uplaćena devizna sredstva isti dan isplatiti iz blagajne kao akontaciju (isplatnica).

Temeljem čl. 45. Zakona o deviznom poslovanju, a zbog razlike u tečaju pri kupnji deviznih sredstva (prodajni tečaj poslovne banke) i tečaju po kojem se knjigovodstveno evidentiraju nastali poslovni događaji (srednji tečaj HNB-a) javlja se negativna tečajna razlika (15.290,00 - 15.169,86 = 120,14).

- **srednji tečaj HNB-a na dan 3. lipnja 2015. iznosi 7,584928 kn**

Red. br.	Opis - knjiženje	Iznos u kunama	Iznos u valuti (EUR)	Konto	
				Duguje	Potražuje
1.	Uplata 2.000 € u deviznu blagajnu 2.000 x 7,584928	15.169,86	2.000	11312	11132
2.	Negativna tečajna razlika 15.290,00 - 15.169,86 = 120,14 kn	120,14	-	44321	11132
3.	Isplata 2.000€ iz devizne blagajne – potraživanje za akontaciju za službeni put 2.000 € x 7,584928 = 15.169,86 kn • predsjednik udruge • tajnik udruge	 7.584,93 7.584,93	 1.000 1.000	12312	11312

Banka za provedenu transakciju obračunava naknadu prema važećem cjeniku banke (npr. 78,00 kuna) i Udruga će je platiti s kunskog računa.

Red. br.	Opis - knjiženje	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
4.	Plaćena bankovna naknada	78,00	44311	11111

Primjer: Podizanje strane valute s transakcijskog računa za potrebe službenog puta (uplata u deviznu blagajnu)

- Udruga upućuje na službeni put u Nizozemsku predsjednika udruge (nezaposlenik) i tajnika (radnik). Obojici je za potrebe službenog puta izdan putni nalog i odobrena akontacija po 1.000 € koja je isplaćena 3. lipnja 2015. g. Tajnik će na putu provesti pet dana dok će predsjednik udruge na putu boraviti šest dana. Za prijevoz im je odobren zrakoplov i karte je po ispostavljenom računu dobavljaču platila Udruga.
- **Udruga ima svoj devizni račun i devizna sredstva za isplatu akontacije za službeni put diže s računa i uplaćuje u deviznu blagajnu.** Deviznu gotovinu podiže 3. lipnja 2015.
- **srednji tečaj HNB-a na dan 3. lipnja 2015. iznosi 7,584928 kn**

Red. br.	Opis - knjiženje	Iznos u kunama	Iznos u valuti (EUR)	Konto	
				Duguje	Potražuje
1.	Podizanje 2.000 € s deviznog računa2.000€x 7,584928	15.169,86	2.000	11132	11112
2.	Uplata 2.000 € u deviznu blagajnu	15.169,86	2.000	11312	11132
3.	Isplata 2.000 € iz devizne blagajne – potraživanje za akontaciju za službeni put 2.000 € x 7,584928 = 15.169,86 kn • predsjednik udruge • tajnik udruge	 7.584,93 7.584,93	 1.000 1.000	12312	11312

Mr. sc. JASNA NIKIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Priznavanje nerecipročnih prihoda za 2015. godinu u neprofitnim organizacijama

Pretežni dio prihoda kojima se financira rad neprofitnih organizacija predstavljaju nerecipročni prihodi. Oni se prema čl. 26. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su raspoloživi, odnosno naplaćeni u izvještajnom razdoblju. Mogu se priznati prihodom izvještajnog razdoblja ako su naplaćeni najkasnije do trenutka predočavanja financijskih izvještaja za isto razdoblje. Za priznavanje prihoda potrebno je donijeti Odluku o priznavanju nerecipročnih prihoda u kojoj se određuje krajnji rok za njihovo priznavanje. Ukoliko odluka nije donesena, prihodima se priznaju samo oni koji su naplaćeni do kraja poslovne godine, 31. prosinca, o čemu autorica piše u članku.

1. UVOD

Prema čl. 26. st. 3. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, **prihodi su povećanje ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja u obliku pritjecanja imovine bez istodobnog povećanja obveza ili smanjenja obveza bez istodobnog odljeva imovine**. Iz navedene definicije proizlazi sljedeće:

- prihodi nastaju tijekom određenog izvještajnog razdoblja
- prihodi predstavljaju povećanje ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala, a do povećanja dolazi prilikom pritjecanja imovine od koje se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi ili prilikom smanjenja obveza neprofitne organizacije. Dakle, prilikom nastanka prihoda dolazi do povećanja imovine ili smanjenja obveza.
- ne rezultira nastanak prihoda svako povećanje imovine ili svako smanjenje obveza, primjerice podizanjem kredita povećava se imovina, ali se povećavaju i obveze
- pritjecanje imovine kao povećanje ekonomske koristi ili uslužnog potencijala ne rezultira prihodom u punom iznosu budući da se naplatom potraživanja naplaćuje ponekad i obveza neprofitne organizacije za porez na dodanu vrijednost.

2. PRIZNAVANJE PRIHODA

Osnovna postavka priznavanja prihoda u neprofitnom računovodstvu propisana je čl. 26. st. 2. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija prema kojem se **prihodi priznaju uz primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja** koje znači da se:

- **recipročni prihodi** priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da se mogu izmjeriti neovisno o naplati
- **nerecipročni prihodi** priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su raspoloživi (naplaćeni) u izvještajnom razdoblju, a mogu se priznati u izvještajnom razdoblju ako su naplaćeni najkasnije do trenutka predočavanja financijskih izvještaja za isto razdoblje
- **donacije povezane s izvršenjem ugovorenih programa** (projekata i aktivnosti) priznaju se u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja razmjerno troškovima provedbe ugovorenih programa (projekata i aktivnosti)
- **donacije povezane s nefinancijskom imovinom koja se amortizira** priznaju se u bilanci kao odgođeni prihod uz priznavanje u prihode izvještajnog razdoblja na sustavnoj osnovi razmjerno troškovima uporabe nefinancijske imovine u razdoblju korištenja.

Za priznavanje i mjerenje prihoda u knjigovodstvu neprofitnih organizacija potrebno se pridržavati određenih pravila koja proizlaze iz same definicije prihoda i računovodstvenog načela nastanka događaja:

- prihodi se priznaju kada **postoji vjerojatnost** da će doći do priljeva budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala povezanih najčešće s povećanjem imovine i smanjenjem obveza
- prema računovodstvenom **načelu nastanka događaja** recipročni prihodi se priznaju kada su nastali neovisno o njihovoj naplati, a nerecipročni kada su naplaćeni prema novčanom računovodstvenom načelu
- prema **načelu sučeljavanja prihoda i rashoda**, prihodi se mogu priznati samo ukoliko su povezani s rashodima. Prihodi od donacija povezani s nefinancijskom imovinom priznaju se razmjerno troškovima upotrebe nefinancijske imovine u razdoblju korištenja, a prihodi od donacija povezani s izvršenjem ugovorenih programa priznaju se razmjerno troškovima provedbe tih ugovorenih programa.

3. RECIPROČNI I NERECIPROČNI PRIHODI

Prema računovodstvenom načelu nastanka događaja temeljem kojega se u izvještajnom razdoblju priznaju prihodi neprofitnih organizacija, prihodi se klasificiraju na:

- reciprocne prihode
- nereciprocne prihode.

Reciprocni prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da se mogu izmjeriti neovisno o naplati. Kod njih se radi o reciprocitetu, uzajamnom odnosu, a najčešći primjer su prihodi od prodaje roba i pružanja usluga, ali i prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine te prodaje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine. Poneki od financijskih prihoda predstavljaju također

recipročne prihodi, kao npr. prihodi od kamata za dane zajmove, kamate na oročena sredstva i depozite po viđenju, prihodi od kamata po vrijednosnim papirima i prihodi od dividendi i dobiti trgovačkih društava.

Primjer: Priznavanje recipročnih prihoda

1. *Neprofitna organizacija daje u zakup poslovni prostor banci za smještaj bankomata za podizanje novca. Svaki mjesec izdaje račun na ukupni iznos zakupa u iznosu 1.000 kuna, a izdavanjem računa priznaje prihod na skupini 342 prihodi od nefinancijske imovine – prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine, neovisno o plaćanju.*
2. *Neprofitnoj organizaciji je plaćen izlazni račun u iznosu 1.000 kuna.*

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Ispostavljeni račun za zakup poslovnog prostora	1.000	1611	3421
2.	Plaćanje računa za zakup	1.000	1111	1611

Za priznavanje recipročnih prihoda nije bitna naplata novca već prodana roba ili pružena usluga u određenom izvještajnom razdoblju. Za takvo izvršenje ispostavlja se račun koji se evidentira kao potraživanje od kupaca na odjeljku 1611 i priznaje odgovarajući prihod.

Nerecipročni prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su raspoloživi odnosno naplaćeni u izvještajnom razdoblju, a mogu se priznati u izvještajnom razdoblju ako su naplaćeni najkasnije do trenutka predočavanja financijskih izvještaja za isto razdoblje.

Prema računskom planu neprofitnih organizacija, nerecipročni prihodi su:

- **skupina računa 32 - prihodi od članarina i članskih doprinosa** - obuhvaćaju prihode koji se ostvaruju od obveznih kontinuiranih uplata članova neprofitne organizacije
- **skupina računa 33 - prihodi po posebnim propisima** – obuhvaćaju prihode koje neprofitna organizacija ostvaruje u skladu sa zakonima i drugim propisima iz proračuna ili drugih izvora
- **skupina računa 35 - prihodi od donacija** – obuhvaćaju novac i drugu imovinu koju bez obveze vraćanja ili protučinidbe, neprofitna organizacija dobije iz državnog proračuna, proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, od inozemnih vlada i međunarodnih institucija, od trgovačkih društava i drugih pravnih osoba te od građana i kućanstava
- **dio prihoda skupine računa 36 - ostali prihodi – koji obuhvaćaju** prihode od naknade šteta i refundacija, otpis obveza i naplaćena otpisana potraživanja
- **skupina računa 37 - prihodi od povezanih neprofitnih organizacija** – obuhvaća tekuće i/ili kapitalne prijenose koje neprofitna organizacija ostvari od drugih neprofitnih organizacija s kojima je povezana osnivačkim, odnosno drugim općim aktima.

4. PRIZNAVANJE NERECIPROČNIH PRIHODA

Za priznavanje nerecipročnih prihoda bitno je novčano načelo i pripadanje izvještajnom razdoblju za koje se odnose. Shodno tome, prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju na koje se odnose pod uvjetom da su raspoloživi odnosno naplaćeni u izvještajnom razdoblju. Ako je izvještajno razdoblje poslovna 2015. godina, **svi nerecipročni prihodi koji su naplaćeni do zaključno s 31. prosinca 2015. godine priznaju se prihodima za 2015. godinu.**

Odredbama čl. 26. st. 2. Zakona dana je mogućnost prema kojoj se navedeni **prihodi mogu priznati u izvještajnom razdoblju ako su naplaćeni najkasnije do trenutka predočavanja financijskih izvještaja za isto razdoblje**.

Krajnji rok za predočavanje financijskih izvještaja za 2015. godinu je 60 dana nakon isteka godine, dakle do 1. ožujka 2016. godine. Shodno navedenom, **svi nerecipročni prihodi koji se odnose na 2015. godinu, a uplaćeni su do 1. ožujka 2016. godine, mogu se priznati prihodom za 2015. godinu.**

Zakonom je dana mogućnost koju neprofitne organizacije mogu primjenjivati, ali i ne moraju. Za primjenu ove mogućnosti zakonski predstavnik neprofitne organizacije treba donijeti **odluku u kojoj se definira krajnji rok do kojega se priznaju nerecipročni prihodi**.

Neprofitna organizacija
Zagreb
Sunčana 6

Na temelju čl. 26. st. 2. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 121/2014.) i čl. 19. Statuta neprofitne organizacije, predsjednik neprofitne organizacije dana 20. prosinca 2015. godine donosi

ODLUKU
O PRIZNAVANJU NERECIPROČNIH PRIHODA

Nerecipročni prihodi koji se odnose na 2015. godinu (donacije, članarine, pomoći, doprinosi, prihodi po posebnim propisima i ostali slični prihodi) priznaju se u financijskim izvještajima neprofitne organizacije za 2015. godinu ako su naplaćeni najkasnije do 31. siječnja 2016. godine.
Odluka stupa na snagu danom donošenja i primjenjuje se za priznavanje prihoda u financijskim izvještajima za 2015. godinu.

Predsjednik:
Marko Mandarić

Zagreb, 20. 12. 2015.

Dostaviti:
- Računovodstvo
- Arhiva

Ukoliko odluka o priznavanju prihoda nije donesena, neprofitna organizacija priznaje prihode koji su naplaćeni do kraja kalendarske godine, zaključno do 31. prosinca ako se sastavljaju financijski izvještaji za poslovnu godinu. Odluka se može donijeti i za priznavanje prihoda kada se radi o kvartalnim ili polugodišnjim financijskim izvještajima.

4.1. Prihodi od članarina i članskih doprinosa

Neprofitne organizacije su najčešće udruženja fizičkih i pravnih osoba osnovanih radi ostvarivanja određenog javnog, općeg ili zajedničkog interesa pojedinaca, grupe građana ili šire zajednice. Ciljevi osnivanja neprofitne organizacije mogu biti političke, sindikalne, vjerske, domoljubne, filozofske, dobrotvorne ili druge općekorisne naravi, dakle cilj osnivanja nije stjecanje profita ili dobiti. Neprofitne organizacije financiraju svoje poslovanje iz članarina i članskih doprinosa svojih članova koji na takav način pomažu ostvarivanju ciljeva zbog kojih su i osnovane. Uplatom članarine i članskih doprinosa, članovi ispunjavaju svoju obvezu propisanu statutom. Članarine i članski doprinosi predstavljaju važan izvor financiranja rada neprofitne organizacije.

Primjer: Priznavanje nerecipročnih prihoda - članarina

Neprofitna organizacija naplaćuje članarinu od svojih članova u iznosu 400 kuna za cijelu godinu. Umirovljenicima i studentima je dana mogućnost uplate članarine u četiri rate. Umirovljenik je tijekom 2015. godine uplatio 200 kn, 20. siječnja 2016. uplatio je 150 kn i 20. 2. 2016. ostatak članarine za 2015. godinu u iznosu 50 kn.

1. *Neprofitna organizacija nije donijela odluku o priznavanju nerecipročnih prihoda pa priznaje uplaćene prihode do 31. 12. 2015. godine.*

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Uplaćena članarina za 2015. godinu	200	1111	3211

Ako neprofitna organizacija nije donijela odluku o priznavanju nerecipročnih prihoda za 2015. godinu, prihodima priznaje samo one naplaćene prihode koji se odnose na 2015. godinu, a uplaćeni su do zaključno s posljednjim danom 2015. godine. Dakle, priznaje samo članarinu uplaćenu tijekom 2015. godine u iznosu 200 kuna.

2. *Neprofitna organizacija je donijela odluku da će u financijske izvještaje za 2015. godinu priznati sve nerecipročne prihode koji su naplaćeni do 31. siječnja 2016. godine.*

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
Knjiženje u 2015. godini				
1.	Uplaćena članarina za 2015. godinu	200	1111	3211
2.	Priznavanje prihoda od članarine za 2015. godinu prema Odluci - temeljnica	150	1921	3211
Knjiženje u 2016. godini				
1.	Evidentiranje izvoda sa žiro računa ili blagajne kada je uplaćena članarina	150	1111 (1131)	1921

Prihodima za članarinu za 2015. godinu, sukladno Odluci o priznavanju nerecipročnih prihoda, priznaju se prihodi od članarine uplaćeni tijekom 2015. godine u iznosu 200 kuna, ali i prihodi od uplaćene članarine za 2015. godinu uplaćeni dana 20. siječnja 2016. godine u iznosu 150 kuna.

Priznavanje prihoda od članarine za 2015. godinu evidentira se temeljnicom na kojoj se specificiraju svi datumi i iznosi kada je uplaćena članarina za 2015. godinu. Uz priznavanje prihoda, odobravaju se aktivna vremenska razgraničenja. Prilikom knjiženja izvoda s bankovnog računa ili blagajničkog izvještaja, evidentira se zatvaranje odjeljka 1921 – nedospjela naplata prihoda, budući da je prihod priznat u financijskim izvještajima za 2015. godinu.

4.2. Prihodi po posebnim propisima

Prihodi po posebnim propisima su prihodi koje neprofitne organizacije ostvaruju sukladno zakonskim i drugim propisima iz proračuna države, jedinica lokalne i područne (regionalne) samuprave te drugih pravnih ili fizičkih osoba. Primjer prihoda po posebnim propisima predstavljaju prihodi kojima se financiraju vatrogasne zajednice. Prema čl. 46. Zakona o vatrogastvu društva za osiguranje izdvajaju sredstva u visini 5% od premije osiguranja od požara: za Hrvatsku vatrogasnu zajednicu 30%, vatrogasne zajednice županija i Grada Zagreba 30% te 40% na račun vatrogasne zajednice JLP(R)S na području na kojem se nalazi osigurana imovina.

Primjer: Priznavanje nerecipročnih prihoda po posebnim propisima – vatrogastvo

Vatrogasna zajednica županije je donijela odluku o priznavanju nerecipročnih prihoda za 2015. godinu prema kojoj se prihodi priznaju ako su uplaćeni do 20. veljače 2016. godine.

1. *Vatrogasna zajednica je dana 15. veljače 2016. godine primila pripadajući dio od društva za osiguranje sredstva o ugovorenoj premiji osiguranja od požara za razdoblje listopad - prosinac 2015. godine u iznosu 12.730.55 kuna.*

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
Knjiženje u 2015. godini				
1.	Priznavanje prihoda po posebnim propisima za 2015. godinu prema Odluci - temeljnica	12.730,55	19211	33121
Knjiženje u 2016. godini				
1.	Evidentiranje izvoda sa žiro računa od 15. 2. 2016. kada je uplaćena premija osiguranja	12.730,55	11111	19211

4.3. Prihodi od donacija

Prihod od donacija obuhvaća novčana sredstva koja bez obveze vraćanja neprofitne organizacije dobiju iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, od inozemnih vlada i međunarodnih institucija, od trgovačkih društava i drugih pravnih osoba te od građana i kućanstava. Razlikujemo dvije vrste donacija:

- **nenamjenska donacija** - donator nije odredio namjenu korištenja
- **namjenska donacija** - donator odredio namjenu - mora se poštivati namjena donatora u protivnom postoji mogućnost obveze povrata sredstava.

Primjer: Uplaćena donacija kao nerecipročan prihod

Sportski klub je primio donaciju od građana za održavanje tradicionalnog memorijalnog turnira u vrijednosti 12.000 kuna. Turnir je održan u srpnju 2015. godine, ukupni rashodi turnira iznose 42.000 kuna. Grad je u lipnju 2015. godine donio Odluku o isplati donacije sportskom klubu za održavanje turnira u vrijednosti 25.000 kuna, ali je donacija isplaćena tek 18. siječnja 2016. godine.

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
Knjiženje u 2015. godini				
1.	Prihodi od donacije građana	12.000	1111	3541
2.	Rashodi turnira – srpanj 2015.	42.000	4	2425
3.	Priznavanje prihoda od donacije iz gradskog proračuna uplaćene u siječnju 2016. za održani turnir	25.000	1921	3512
Knjiženje u 2016. godini				
1.	Zatvaranje aktivnih razgraničenja za priznati prihod u 2015. g.	25.000	1111	1921

4.4. Ostali prihodi – prihodi od naplate štete

Skupina 36 – ostali prihodi, obuhvaća nerecipročne prihode koji se evidentiraju na skupinama 361 – prihodi od naknade štete i refundacija te podskupinu 363 – ostali nespomenuti prihodi, gdje se evidentiraju otpis obveza i neplaćena otpisana potraživanja dok

podskupina 362 – prihodi od prodaje dugotrajne imovine pripada recipročnim prihodima.

Za priznavanje ovih nerecipročnih prihoda uputno je donijeti Odluku o priznavanju nerecipročnih prihoda do određenog datuma sljedeće poslovne godine kako bi se rashodima sučelili i prihodi u istom obračunskom razdoblju. Na ovakav način se eliminira negativan rezultat poslovanja iz ovog poslovnog događaja.

Primjer: Priznavanje nerecipročnih prihoda - prihodi od naplate štete

Neprofitnoj organizaciji je tijekom studenoga 2015. godine oštećen osobni automobil u prometnoj nezgodi.

1. *Primljen je ulazni račun za popravak automobila u vrijednosti 25.000 kuna.*
2. *Osiguravajuće društvo je u siječnju 2016. godine isplatilo štetu.*

	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
Knjiženje u 2015. godini				
1.	Ulazni račun za popravak osobnog automobila	32.000	42523	24251
1.	Priznavanje prihoda od naplate štete za 2015. godinu prema za zapisniku osiguravajućeg društva	25.000	19211	36112
Knjiženje u 2016. godini				
1.	Evidentiranje izvoda sa žiro računa kada je isplaćena šteta	25.000	11111	19211

5. POTRAŽIVANJA ZA NERECIPROČNE PRIHODE

Nerecipročni prihodi se priznaju prema novčanom načelu pa nije potrebno evidentirati potraživanja za ovu vrstu prihoda. Međutim, u praksi se često susrećemo s praksom izdavanja računa za nerecipročne prihode, posebice članarine i članske doprinose te prihode po posebnim propisima. Razlog tome je raspolaganje vjerodostojnom dokumentacijom za evidentiranje potraživanja, popis članova.

Kao što je već naglašeno, najznačajniji i vjerojatno najčešći nerecipročan prihod je prihod od članarina i članskih doprinosa. Često se postavlja pitanje moraju li neprofitne organizacije ispostavljati račune za članarine i članske doprinose? Budući da kod članarine ili članskog doprinosa nema konkretne isporuke dobara i usluga, neprofitna organizacija ne mora izdavati račun. Računom se zaračunavaju isporučena dobra ili obavljene usluge.

Članove se poziva na uplatu članarine uplatnicom, dopisom ili drugom podlogom za plaćanje pri čemu se poziva na osnovu za terećenje i plaćanje članarine - pristupnica u članstvo, odluka tijela udruge o visini i načinu plaćanja, statutarne odredbe o članarini i obvezama članova, posebni propis i slično.

U praksi se često primjenjuje način po kojem se **uplaćene članarine odmah evidentiraju kao prihod**, bez evidentiranja potraživanja za članarine. To proizlazi iz njihova nerecipročnog obilježja pa se potraživanja za članarine i članske doprinose u pravilu ne iskazuju u glavnoj knjizi niti kao bilančna pozicija. Iskazuju se u pomoćnim poslovnim knjigama budući da su udruge prema čl. 12. st. 3. Zakona o udrugama, dužne voditi popis svojih članova.

Neprofitne organizacije provode evidentiranje **potraživanja za članarine** na dva načina:

1. *Evidentiranjem potraživanja i prihoda, a kod svakog obračunskog razdoblja stornira se iskazani prihod te odobrava odgođeni prihod na skupini 29.*

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Evidentiranje potraživanja za članarine – 500 članova x 200 kn	10.000	1621	3211
2.	Plaćena članarina	8.000	1111	1621
3.	Storniranje prihoda za iznos nenaplaćene članarine	2.000		3211
		2.000		2922

2. *Evidentiranjem potraživanja i odgođenog priznavanja prihoda skupine 29, a prilikom naplate potraživanja priznaje se prihod od članarine.*

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Evidentiranje potraživanja za članarine – 500 članova x 200 kn	10.000	1621	2922
2.	Plaćena članarina	8.000	1111	1621
3.	Priznavanje prihoda od članarine	8.000	2922	3211

Članski doprinosi se najčešće plaćaju u postotku ili u promilima na osnovicu koju čini prihod člana neprofitne organizacije ostvaren prethodne poslovne godine od obavljanja određene djelatnosti. Shodno tome, provodi se kontrola i nadzor uplaćenih nerecipročnih prihoda te se ispostavlja račun za članski doprinos i evidentira potraživanje. Na sličan način se vrlo često evidentiraju i potraživanja za prihode po posebnim propisima.

Primjer: Prihod od članskih doprinosa

Hrvatska revizorska komora financira se iz članarina i članskih doprinosa. Revizorska društva, zajednički revizorski uredi koji obavljaju reviziju temeljem Zakona o reviziji i samostalni revizori upisani u registar koji vodi Komora plaćaju doprinos, a ovlašteni revizori koji su upisani u Registar ovlaštenih revizora plaćaju članarinu. Doprinos se plaća po stopi od 5 ‰ (pet promila) godišnje na osnovicu koju čini prihod obveznika doprinosa, ostvaren u prethodnoj poslovnoj godini od obavljanja usluga revizije i dodatnih djelatnosti uz revizorske poslove. Doprinos se plaća jednokratno najkasnije do 30. travnja tekuće godine za proteklu godinu.

1. *Hrvatska revizorska komora naplatila je članski doprinos od revizorskog društva Revex d.o.o. Zagreb u iznosu 3.142,50 kuna. Društvo je za 2014. godinu ostvarilo 6.285.000 kuna prihoda od obavljenih usluga revizije i dodatnih djelatnosti pa članski doprinos za 2015. godinu iznosi 3.142,50 kuna. Za taj iznos komora izdaje račun za članski doprinos te evidentira potraživanje i prihode od članarina i članskih doprinosa.*

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Izdavanje računa za članski doprinos za 2015. godinu prema dostavljenoj dokumentaciji	3.142,50	16212	32121
1.a.	Uplata članskog doprinosa za 2015. godinu - revizorsko društvo Revex d.o.o.	3.142,50	11111	16212

Članski doprinos predstavlja nerecipročan prihod koji se priznaje po novčanom načelu u obračunskom razdoblju na koje se odnosi. Budući da osnovicu za uplatu doprinosa predstavlja prihod ostvaren prethodne godine, stručna služba komore provodi nadzor obračuna i uplate doprinosa. Shodno tome, prilikom uplate doprinosa ispostavlja se račun za članski doprinos za 2015. godinu, evidentira potraživanje od revizorskog društva na odjeljku 1621 i priznaju prihodi od članskih doprinosa na odjeljku 3212. Evidentiranjem potraživanja omogućuje se naknadna provjera osnovice za obračun i uplatu doprinosa, odnosno ostvarenog prihoda temeljem javno objavljenih financijskih izvještaja revizorskog društva za prethodnu godinu.

Mr. sc. MILJENKA CUTVARIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Usklađenje i ispravci obračuna PDV-a za 2015. - specifičnosti proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija

Po prvi puta za 2015. godinu umjesto konačnog obračuna porezni obveznici trebaju godišnje usklađenje i možebitne ispravke pogrešaka u obračunu tijekom godine sastaviti u prijavi PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine. Godišnje usklađenje treba obaviti u obračunu za prosinac odnosno tromjesečni porezni obveznici u obračunu za listopad – prosinac 2015.
O usklađivanju i provođenju ispravaka obračuna PDV-a u posljednjem razdoblju oporezivanja, detaljno je pisano u časopisu Računovodstvo i financije broj 1, a u ovom članku autorica izdvaja samo specifičnosti koje se mogu javiti kod proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija kao obveznika PDV-a.

1. UVOD

Proračunski korisnici i neprofitne organizacije koji obavljaju gospodarsku djelatnost te su po toj osnovi postali obveznici PDV-a, imaju obvezu u obračunu za prosinac odnosno za listopad – prosinac kao posljednje razdoblje oporezivanja napraviti sva usklađenja i ispravke obračuna tijekom godine. Ova je propisano nakon što je od 1. 1. 2015., ukinuta obveza sastavljanja konačnog obračuna PDV-a kao kumulativnog godišnjeg obračuna.

Obveze usklađenja u posljednjem razdoblju oporezivanja propisane su:

- člankom 85. stavak 7. Zakona o PDV-u[1]
- člankom 173. stavak 6 Pravilnika o PDV-u[2].

Konačno usklađivanje u zadnjem obračunu trebaju napraviti i porezni obveznici koji 1. siječnja izlaze iz sustava PDV-a zbog toga što su tijekom godine ostvarili promet manji od 230.000,00 kuna.

U obračunu za prosinac treba obuhvatiti:

- usklađenje obračuna prava na odbitak pretporeza kod onih poreznih obveznika koji su tijekom godine dijelili pretporez prema privremenom postotku
- obračun PDV-a na inventurne manjkove
- ispravke pogrešaka nastalih zbog pogrešne primjene propisa ili pogrešne evidencije tijekom godine.

Ranije je rok za predaju konačnog obračuna PDV-a bio do kraja veljače, međutim obračun za posljednje razdoblje oporezivanja u kojemu se moraju napraviti potrebna usklađenja predaje se najkasnije do 20. siječnja, a rok za uplatu poreza po tom obračunu je najkasnije do kraja siječnja.

2. OBRAČUN PDV-a ZA PROSINAC[3]

2.1. Utvrđivanje konačnog postotka za podjelu pretporeza kod proračunskih korisnika

Proračunski korisnici jesu obveznici PDV-a ako pored isporuka koje su po čl. 39. i čl. 40. Zakona o PDV-u oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza, obavljaju i oporezive isporuke u iznosu većem od praga za ulazak u sustav PDV-a (veće od 230.000,00 kn u prethodnoj godini). Ako ovi porezni obveznici koriste dobra i usluge za isporuke po kojima je dopušten odbitak pretporeza i za isporuke po kojima je isključen odbitak pretporeza, iznose pretporeza trebaju podijeliti na dio koji se može odbiti i na dio koji se ne može odbiti (sukladno čl. 62. Zakona i čl. 137. Pravilnika o PDV-u).

Ulazni računi poreznog obveznika koji obavlja oporezive i isporuke koje su oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza mogu se podijeliti na:

- račune po kojima nije dopušten odbitak pretporeza (nabave koje se odnose na oslobođene isporuke bez prava na odbitak pretporeza)
- račune po kojima je dopušten odbitak pretporeza u ukupnom iznosu (nabave koje se odnose na oporezive isporuke) i
- račune za koje se pretporez može odbiti samo djelomično, tj. postoji obveza podjele pretporeza (za nabave koje se ne mogu izravno pripisati ni oslobođenim niti oporezivim isporukama).

Podjela pretporeza, obavlja se **po onim ulaznim računima** koji se odnose na nabavu dobara i usluga **koje se koriste djelomično za obavljanje oporezivih, a djelomično za oslobođene isporuke.**

Iznos pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluge za koje je dopušten odbitak, a koji se ne može izravno pripisati tim isporukama na temelju knjigovodstvene i druge dokumentacije, **odre-**

[1] Nar. nov., br. 73/13., 99/13. - Rješenje USRH, 148/13., 153/13. i 143/14.
[2] Nar. nov., br. 79/13., 85/13. - ispravak, 160/13., 35/14.,157/14. i 130/15.

[3] Cjeloviti članak o konačnom obračunu PDV-a objavljen je u RIF-u 1/16., a u ovom se članku obrađuju samo specifičnosti proračunskih korisnika kao obveznika PDV-a.

đuje se na godišnjoj razini kao postotak izračunan prema formuli iz čl. 62. st. 2. Zakona:

$$\% \text{ podjele pretporeza} = \frac{\text{Ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa) bez PDV-a, od transakcija za koje je dopušten odbitak pretporeza}}{\text{Ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a od transakcija uključenih u brojnik i transakcija za koje nije dopušten odbitak pretporeza te iznos subvencija, osim onih koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara ili usluga iz čl. 33. st. 1. Zakona}}$$

Za odbitak pretporeza tijekom 2015. godine, porezni obveznik je koristio % izračunan na osnovi vrijednosti isporuka u 2014. godini, kao privremeno pravo, pa privremenu podjelu, obzirom da je ukinuta obveza sastavljanja konačnog obračuna PDV-a, treba uskladiti u obračunu za posljednje razdoblje oporezivanja. U tu svrhu treba zaključiti porezne evidencije. Konačni % prava na odbitak pretporeza, porezni obveznik izračunava na temelju podataka o vrijednosti isporuka iz Knjige I-RA, s uključenim ukupnim razlikama u obračunu u odnosu na mjesečne/tromjesečne obračune tijekom godine. Kod izračuna „pro rate" **treba voditi računa o specifičnostima pojedinih proračunskih korisnika ovisno o vrsti djelatnosti koju obavljaju.**

Ukupna vrijednost godišnjih isporuka za koje je dopušten odbitak pretporeza (iznos u brojniku) jednaka je iznosima iskazanim tijekom godine na sljedećim rednim brojevima Obrasca PDV:

I.1. Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u)
I.2. Isporuke dobara obavljene u drugim državama članicama
I.3. Isporuke dobara unutar EU
I.4. Obavljene usluge unutar EU
I.5. Obavljene usluge osobama bez sjedišta u RH
I.6. Sastavljanje i postavljanje dobara u drugoj državi članici EU
I.7. Isporuke novih prijevoznih sredstava u EU
I.9. Izvozne isporuke dobara
I.10. Ostala oslobođenja
II.1., II.2. i II.3. Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 5%, 13% i 25%.

U nazivniku se iskazuju podaci o isporukama iskazanim u brojniku, te oslobođene isporuke iskazane na rednom broju **I.8. - Tuzemne isporuke oslobođene PDV-a.**

Na rednom broju I.8. iskazuju se podaci **ukupno mjesečno doznačenih sredstava iz proračuna**, **ako doznačeni iznos predstavlja naknadu za isporuku** (npr. škola će na rednom broju I.8. iskazati ukupno doznačena sredstva iz proračuna za plaće zaposlenih, za materijalne izdatke, prihod od školske kuhinje naplaćen od roditelja ili od jedinice lokalne samouprave i dr., jer se radi o naknadama koje škola dobiva za usluge obrazovanja koje su oslobođene PDV-a). U ove prihode ubrajaju se prihodi iz svih proračuna - središnjeg proračuna kao i prihodi iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave što znači prihodi koji se dobiju za pokriće rashoda za zaposlene, za pokriće materijalnih rashoda, a koji predstavljaju kod pojedinog proračunskog korisnika naknadu za isporuku (naknadu za uslugu obrazovanja, uslugu u kulturi, uslugu socijalne skrbi i sl.). U nazivnik treba uključiti i sredstva za investicije i investicijsko održavanje koja su primljena od osnivača odnosno nadležnog ministarstva (primjerice, prihodi od županija za troškove dodatnog ulaganja).

Osim navedenih iznosa na rednom broju I.8. iskazuju se i:

- iznosi naknada za koje su izdani računi (primjerice: kod zdravstvenih ustanova to je prihod od HZZO-a, kod fakulteta to je prihod od upisnina i školarina)
- prihod od usluga koje su usko povezane uz sport ili tjelesni odgoj što ih obavljaju proračunski korisnici i neprofitne pravne osobe, **osobama koje se bave sportom ili sudjeluju u tjelesnom odgoju**. Primjerice, kada škola iznajmljuje sportsku dvoranu sportskom klubu za potrebe sporta ili grupi građana za rekreaciju, navedene usluge su oslobođene PDV-a bez prava na odbitak.
- prihodi od sufinanciranja cijene usluga (npr. kod zdravstvenih ustanova participacije za zdravstvene usluge, kod škola participacija roditelja za školsku kuhinju i sl.)
- prihodi od financijskih usluga (npr. mjenjačka provizija za usluge mjenjačnice, kamate za pozajmice zaposlenicima, pravnim osobama i dr.). Kamate na depozite u bankama ne treba iskazivati kao oslobođene isporuke jer se ne radi o prihodima od gospodarske aktivnosti.[4]

Kod izračuna godišnjeg postotka za podjelu pretporeza, **ne uzima se u obzir:**

- iznos prometa koji se odnosi na isporuke gospodarskih dobara koja porezni obveznik koristi za obavljanje svoje gospodarske djelatnosti
- iznos prometa koji se odnosi na povremene isporuke nekretnina
- iznos prometa koji se odnosi na povremene financijske transakcije navedene u čl. 40. st. 1. t. b) do g) Zakona, iako propisom još uvijek nije definirano što se smatra povremenim financijskim transakcijama.

Vrijednost ovih isporuka isključuje se iz podataka temeljem kojih se utvrđuje pravo na odbitak pretporeza jer se radi o povremenim isporukama koje se mogu javiti od slučaja do slučaja, što bi davalo nerealan postotak koji se koristi za utvrđivanje prava na pretporez (za podjelu pretporeza).

U Obrascu PDV ne iskazuju se prihodi **koji ne predstavljaju naknadu za isporuku pa se isti niti ne uzimaju kod izračuna pro-rate.** Primjerice, ne uključuju se prihodi od zateznih kamata, tečajnih razlika, prihodi po osnovu naknade štete od osiguravajućeg društva, prihodi od zakasnina, prihodi od naknadno odobrenih rabata, kasaskonta i sl. Isto tako ne uključuju se prihodi od donacija i darova za koje nije pružena isporuka. Međutim, ako su ostvareni prihodi od sponzorstva za koje se ugovorom primatelj sponzorstva obvezao da će posebno reklamirati sponzora isticanjem njegovog znaka (logotipa), sponzorstvo predstavlja naknadu za isporuku. U ovom se slučaju radi o naknadi za uslugu promidžbe za koju treba izdati račun s obračunom PDV-a te je kao oporeziva isporuka uključena u brojnik.

Postotak koji se dobije iz odnosa oporezivih i ukupnih isporuka zaokružuje se naviše do sljedećeg cijelog broja.[5] Primjerice, ako je dobiven postotak 18,1% zaokružuje se na 19%.

Primjer 1.:

Ustanova "A", tijekom 2015. godine ostvarila je isporuke u ukupnoj vrijednosti od 1.925.000,00 kuna od čega je:

- 1.640.000,00 vrijednost isporuka koje su po čl. 39. Zakona oslobođene PDV-a i
- 285.000,00 prihod od gospodarske djelatnosti - oporezivo po stopi 25%.

[4] Uputa o načinu sastavljanja konačnog obračuna PDV-a za 2013. godinu, klasa: 410-01/14-01/267, ur. br. 513-07-21-01/14-1 od 30. siječnja 2014., objavljeno na www.porezna-uprava.hr.

[5] Ako porezni obveznik utvrdi postotak za odbitak pretporeza najmanje u iznosu od 98% pri odbitku pretporeza nije obvezan primjenjivati podjelu pretporeza. U ovom slučaju porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti, zbog malog udjela oslobođenih u ukupnoj vrijednosti isporuka.

Temeljem odnosa oporezivih i oslobođenih isporuka u 2014. godini kao privremeni % za odbitak pretporeza tijekom 2015. godine korišten je iznos od 17%, a prema vrijednosti ukupnih isporuka u 2015. godini utvrđeno je pravo na odbitak pretporeza 15%:

$$\% \text{ prava za odbitak pretporeza} = \frac{285.000 \times 100}{285.000 + 1.640.000} = 14,81 = 15\%$$

Kako je sukladno čl. 62. st. 6. Zakona, postotak prava na odbitak pretporeza koji je utvrđen prema podacima iz 2014. godine samo privremeno pravo, porezni je obveznik obvezan odbitak uskladiti nakon usklađenja u obračunu za posljednje razdoblje oporezivanja 2015. godine. Prema primjeru Ustanova "A" je u 2015. godini imala račune koji se nisu mogli pripisati oslobođenim ni oporezivim isporukama i za koje je koristila pretporez 17%. Pretporez na ovim računima bio je iskazan u ukupnom iznosu 56.340,00 kuna.

Usklađivanje konačnog prava na odbitak pretporeza

Pravo na pretporez po računima po kojima je pretporez korišten djelomično:

56.340,00 x 17% (% prema isporukama u 2014. g.)	=	9.577,80
56.340,00 x 15% (% prema isporukama u 2015. g.)	=	8.451,00
Razlika	=	1.126,80

Razlika se evidentira u Knjizi U-RA u stupcima 15 odnosno 16. Prema primjeru u stupcu 15 treba smanjiti iznos pretporeza koji se može odbiti za 1.126,80 i povećati pretporez koji se ne može odbiti u stupcu 16 za isti iznos.

Iznos odbitka pretporeza koji se usklađuje u konačnom obračunu iskazuje se kao prihod (povećano pravo na odbitak pretporeza), odnosno rashod (smanjeno pravo na odbitak pretporeza) i ne utječe na nabavnu vrijednost dugotrajne imovine.

Knjiženje:

Opis	Iznos	Konto	
		Duguje	Potražuje
Rashod po osnovu smanjenog prava na odbitak pretporeza - razlika po obračunu u prosincu/2015.	1.126,80	124211 32999	

Opis konta:
124211 - Potraživanja za pretporez kod obveznika PDV-a
32999 - Ostali nespomenuti rashodi poslovanja.

Primjer 2.:

Ustanova "B" tijekom 2015. godine koristila je % prava na odbitak pretporeza u iznosu 6% a na temelju vrijednosti isporuka u 2014. godini. Nakon godišnjeg usklađenja u obračunu za prosinac, utvrđen je % prava na odbitak pretporeza u iznosu 8%.

Usklađivanje konačnog prava na odbitak pretporeza

Pravo na odbitak pretporeza po računima po kojima je pretporez korišten djelomično:

23.420,00 x 6% (% prema isporukama u 2014. g.)	=	1.405,20
23.420,00 x 8% (% prema isporukama u 2015. g.)	=	1.873,60
Razlika	=	468,40

Knjiženje:

Opis	Iznos	Konto	
		Duguje	Potražuje
Povećano pravo na odbitak pretporeza – razlika po obračunu za prosinac	468,40	124211	68311

Opis konta:
124211 - Potraživanja za pretporez kod obveznika PDV-a
68311 - Ostali prihodi.

2.2. Ispravak pretporeza za dugotrajnu imovinu zbog promjene % prava za odbitak pretporeza u odnosu na godinu nabave

Sukladno odredbama čl. 140. Pravilnika o PDV-u, ako se glede neke dugotrajne imovine unutar roka od pet godina od kalendarske godine u kojoj je dobro nabavljeno ili proizvedeno, promijene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza, tada se za razdoblje nakon promjene obavlja ispravak pretporeza. Kada se radi o nekretninama, tada se uzima razdoblje od deset godina.

Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza **smatra se i promjena postotka koji je korišten za odbitak pretporeza** za dugotrajnu imovinu za koju je pri nabavi djelomično korišten pretporez.

Ispravak pretporeza u slučaju promjene postotka za odbitak pretporeza obavlja se godišnje za **jednu petinu** (za pokretnu dugotrajnu imovinu) ili **jednu desetinu** (za nekretnine) razlike pretporeza koja je nastala zbog promjene postotka. Ispravak pretporeza u odnosu na godinu nabave, provodi se samo za dugotrajnu imovinu koja se koristi za obavljanje oporezivih i oslobođenih isporuka. Ispravak pretporeza za dugotrajnu imovinu obavlja se na temelju postotka za podjelu pretporeza utvrđenog prema čl. 62. st. 2. Zakona.

Primjer 3.:

Ustanova „A" iz primjera 1. postala je obveznik PDV-a od 1. siječnja 2013. U 2013. godini nabavila je dugotrajnu imovinu za koju je po ulaznom računu iskazan pretporez u iznosu 15.000 kuna. Kako se ova dugotrajna imovina koristi za oporezive i oslobođene isporuke pretporez je korišten djelomično, i to u visini 20%. Nakon utvrđenog odnosa oporezivih i ukupnih isporuka u 2014. godini dobijen je postotak 17%.

U 2013. godini ostvareno je pravo na odbitak pretporeza u iznosu

- *3.300 kn (15.000 x 22%).*

U 2014. godini (druga godina) utvrđen je postotak za odbitak pretporeza 17%:

- *pravo na odbitak pretporeza u 2014. g.*
  2.550 kn (15.000 x 17%)
- *razlika:*
  2.550 - 3.300 = 750 < 1.000 pa se ispravak iskorištenog pretporeza ne provodi.

Prema podacima iz primjera smanjeno je pravo na pretporez, ali razlika između iskorištenog pretporeza i prava na pretporez prema % iz 2014. godine, manja je od 1.000,00 kuna i ispravak se ne provodi (sukladno čl. 142. Pravilnika o PDV-u).

U 2015. godini (treća godina) po godišnjem usklađenju u obračunu za prosinac utvrđena je nova „pro rata" u iznosu 15%, pa treba utvrditi razliku iskorištenog pretporeza u odnosu na godinu nabave:

- *pravo na odbitak pretporeza u 2015. g. iznosi 2.250,00 kn (15.000 x 15%)*

- *razlika 2.250 - 3.300 = 1.050 > 1.000 - treba ispraviti iskorišteni pretporez za 1/5 razlike (1.050 / 5 = 210,00 kn).*

Povećanje odnosno smanjenje pretporeza koje je nastalo temeljem ispravka pretporeza, ne utječe na visinu troška nabave dugotrajne imovine nego se knjiži kao **poslovni prihod** odnosno **rashod.**[6] Iznos za ispravak pretporeza porezni obveznik iskazuje u obrascu za prosinac pod točkom III.15.

Uz Obrazac PDV za prosinac treba **priložiti obračun** iz kojega je vidljiv ukupan pretporez, iskorišteno (neiskorišteno) pravo na odbitak pretporeza i iznos smanjenja (povećanja) pretporeza.

U primjeru, zbog smanjenog % prava na odbitak pretporeza, ispravak za 2015. godinu treba proknjižiti kao storno pretporeza uz istovremeno povećanje rashoda.

Knjiženje:

Opis	Iznos	Konto	
		Duguje	Potražuje
2015. godina Ispravak pretporeza za nabavljenu DI zbog smanjenog % prava na odbitak pretporeza	210,00	124211 32999	

Porezni obveznik nastavlja s ispravcima iskorištenog pretporeza u slučaju promjene postotka za odbitak pretporeza ukupno pet godina za pokretnu dugotrajnu imovinu odnosno deset godina ako se radi o nekretninama. Ispravak pretporeza se ne provodi ako razlika pretporeza u pojedinoj godini ne prelazi 1.000,00 kuna.

3. PODJELA PRETPOREZA KOD NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Djelatnost neprofitnih organizacija s aspekta PDV-a dijeli se na negospodarski dio za koji ne mogu koristiti odbitak pretporeza i gospodarski dio za koji ovisno o vrsti isporuke imaju pravo na odbitak pretporeza ili se radi o oslobođenoj isporuci bez prava na odbitak pretporeza. Za razliku od proračunskih korisnika koji pored oslobođenih isporuka iz čl. 39. Zakona, obavljaju i oporezive isporuke i imaju obvezu podjele pretporeza prema % prava na odbitak pretporeza utvrđenom sukladno čl. 62. Zakona o PDV-u, neprofitne organizacije podjelu pretporeza obavljaju na drugi način. Njihovo pravo na pretporez utvrđuje se ovisno o tome hoće li određenu nabavu koristiti za potrebe gospodarske (oporezive) ili za potrebe negospodarske djelatnosti. U ovom slučaju podjela pretporeza obavlja se **prema određenom ključu** koji nije jedinstven za sve nabave kao što je to slučaj kada se podjela vrši prema "pro rati". Kod podjele pretporeza prema ključu, uglavnom nema naknadnog usklađenja podjele na kraju godine kao što to rade porezni obveznici koji podjelu obavljaju prema „pro rati". Na kraju ne utvrđuje se novi „ključ" kao u slučaju primjene „pro rate". Iznimka je u slučaju da neprofitna organizacija u okviru gospodarske djelatnosti obavlja i oslobođene isporuke u kojem slučaju podjelu obavlja prema "pro rati". Podjelu pretporeza prema % iz čl. 62. Zakona o PDV-u, obavlja neprofitna organizacija koja u okviru gospodarske djelatnosti obavlja i neku od usluga iz čl. 39. ili 40. Zakona koja je oslobođena PDV-a. Primjerice, ako udruga daje u najam dvoranu sportskom klubu za treninge, radi se o isporuci koja je prema čl. 39. točki m) oslobođena PDV-a bez prava na odbitak pretporeza.

[6] Sukladno čl. 138. st. 5. Pravilnika o PDV-u.

Kod utvrđivanja prava na odbitak pretporeza, neprofitna organizacija najprije treba utvrditi radi li se o nabavi za potrebe negospodarske djelatnosti za koju nema pravo na odbitak pretporeza ili o nabavi za gospodarsku djelatnost za koju ima pravo na odbitak pretporeza ako se radi o oporezivoj djelatnosti neprofitne organizacije. Dakle, pravo na odbitak pretporeza utvrđuje se najprije podjelom na nepoduzetnički i poduzetnički dio, a tek nakon toga, poduzetnički dio dijeli se na oporezive i oslobođene isporuke u slučaju da neprofitna organizacija u okviru gospodarske djelatnosti obavlja isporuke koje su po čl. 39. i 40. oslobođene PDV-a.

3.1. Podjela pretporeza "prema ključu"

Kod utvrđivanja prava na odbitak pretporeza za neposlovne i poslovne svrhe, polazi se od odredbe čl. 137. st. 3. Pravilnika o PDV-u, prema kojemu za svaki ulazni račun treba utvrditi hoće li se nabava koristiti u poslovne ili neposlovne svrhe. Ako je moguće utvrditi udjel korištenja u neposlovne svrhe, pretporez se mora podijeliti prema svrsi uporabe na dio koji se može i na dio koji se ne može odbiti. U navedenoj odredbi Pravilnika propisano je da se ovaj način razgraničenja provodi ako se radi o nekretninama, a osobito o pokretnim dobrima koja se u gospodarskom prometu količinski određuju prema broju, mjeri ili težini te kod korištenja usluga. Dakle, ključ podjele može biti prema broju kvadrata prostora koji se koristi za poslovne odnosno neposlovne svrhe, prema broju komada određenog proizvoda i slično.

Problem podjele pretporeza nastaje kod onih ulaznih računa koje je nemoguće propisati izravno jednoj ili drugoj djelatnosti, primjerice računi za režijske troškove (grijanje, struja, voda, najamnina i sl.). To znači da bi trebalo za svaki ulazni račun naći ključ podjele korištenja za neposlovne odnosno za poslovne namjene. Odluku o tome na koji će se način utvrđivati ključ podjele donosi sama neprofitna organizacija vodeći računa o njenoj objektivnosti. Ako podjelu nije moguće utvrditi prema fizičkim pokazateljima (broju, mjeri, težini), trebalo bi dozvoliti podjelu na temelju postotnog udjela prihoda od oporezivih isporuka u odnosu na ukupni prihod neprofitne organizacije (iako o takvom načinu podjele zasada nemamo službeno stajalište Porezne uprave).

Primjer 4.:

Neprofitna udruga „Društvo knjigovođa" u sustavu PDV-a, ostvarila je tijekom 2015. godine prihod u ukupnoj vrijednosti od 238.200,00 kuna, od čega je:

- *prihod od članarine 14.300,00 kn (članovima se ne pruža nikakva isporuka) – ne iskazuje se u PDV obrascu jer predstavlja prihod od nepoduzetničke djelatnosti*
- *donacija (bez protučinidbe) 5.400,00 kn – ne iskazuje se u PDV-obrascu (prihod od nepoduzetničke djelatnosti)*
- *prihod od gospodarske djelatnosti (organizacija seminara) 218.500,00 kn.*

Po ulaznim računima podjela pretporeza obavlja se na način propisan čl. 137. st. 3. Pravilnika o PDV-u. Za svaku nabavu treba utvrditi ključ podjele i pretporez podijeliti na poslovne i neposlovne svrhe prema fizičkim pokazateljima ili vrijednostima. Primjerice:

- račun za režije – mali dio se koristi za poduzetničku djelatnost – nije moguće utvrditi odnos – ne može se odbiti
- račun za dvoranu za seminar – može se odbiti u cijelosti
- račun za knjigovodstvene usluge – treba utvrditi ključ za podjelu – npr. prema broju proknjiženih stavaka ili slično
- račun za telefon – podjela prema potrošenim impulsima ili nekom drugom ključu.

3.2. Podjela pretporeza prema odnosu oporezivih i ukupnih isporuka ("pro rata")

Ako neprofitna organizacija u okviru gospodarske (poduzetničke) djelatnosti obavlja isporuke koje su oporezive, ali i isporuke koje su po čl. 39. ili čl. 40. Zakona o PDV-u, oslobođene PDV-a, pretporez dijeli prema odnosu oporezivih i ukupnih isporuka (prema "pro rati"). Podjela prema „pro rati" obavlja se samo kod ulaznih računa za nabave koje su u funkciji gospodarske djelatnosti. To može biti slučaj kada neprofitna organizacija pored oporezivih isporuka obavlja i isporuke iz:

- čl. 39. točka l) - usluge i s njima usko povezane isporuke dobara koje neprofitne pravne osobe obavljaju svojim članovima u njihovom zajedničkom interesu u zamjenu za članarinu utvrđenu u skladu s pravima tih osoba, pod uvjetom da to oslobođenje neće narušiti načela tržišnog natjecanja
- čl. 39. točka m) – usluge usko povezane uz sport ili tjelesni odgoj što ih obavljaju neprofitne pravne osobe osobama koje se bave sportom ili sudjeluju u tjelesnom odgoju
- čl. 40. st. 1. t. l) - najam stambenog prostora
- druge usluge iz čl. 39. ili 40. Zakona.

Kako se radi o poreznom oslobođenju bez prava na odbitak pretporeza, osim razgraničenja nabava koje se odnose na neposlovnu (općekorisnu) i poslovnu (gospodarsku) djelatnost, iznose pretporeza za koje se može dokazati da se odnose na poduzetničku djelatnost treba podijeliti na dio koji se može odbiti i na dio koji se ne može odbiti (na način iz članka 62. Zakona o PDV-u – prema % podjele kako je opisano pod točkom 2.1. za proračunske korisnike). U ovom slučaju neprofitna organizacija kao i proračunski korisnici rade usklađenje podjele pretporeza na kraju godine, te možebitni ispravak iskorištenog pretporeza za nabavu dugotrajne imovine. Neprofitna organizacija koja obavlja i oslobođene isporuke podjelu obavlja po onim ulaznim računima koji se odnose na gospodarsku djelatnost udruge, ako se radi o nabavi djelomično za potrebe oporezive, a djelomično za oslobođene isporuke.

Dakle, većina neprofitnih organizacija imat će priznavanje pretporeza za dio gospodarske djelatnosti upravo na način propisan u čl. 137. st. 3. Pravilnika o PDV-u (prema ključu u odnosu na svrhu upotrebe), dok će mali dio njih još dodatno dijeliti pretporez na dio koji se odnosi na oporezive isporuke i dio koji se odnosi na isporuke koje su po čl. 39. i 40. oslobođene PDV-a.

4. ULAZNI RAČUNI ZA ISPORUKE U 2015. S DATUMOM IZDAVANJA U 2016. GODINI

Polazeći od odredbe čl. 133. Pravilnika o PDV-u, pravo na odbitak pretporeza ostvaruje se u obračunskom razdoblju u kojemu je primljena isporuka pod uvjetom da se za tu isporuku ima odgovarajući račun. Porezni obveznik može odbiti pretporez u onome obračunskom razdoblju u kojemu je primio isporuku te da do dana podnošenja prijave za to obračunsko razdoblje ima i račun. Prema navedenome, moguće je sljedeće postupanje s ulaznim računima za isporuke do 31. prosinca 2015., za koje su računi izdani s datumom 2016. godine:

- **Ulazni računi za isporuke u 2015. godini**

Proračunski korisnici i neprofitne organizacije u 2015. godini mogli su plaćati PDV prema izdanim ili prema naplaćenim računima. Ako porez plaćaju prema izdanim računima u obračun za prosinac mogu uključiti **ulazne račune po kojima su primljene isporuke do 31. 12. 2015. i za koje imaju račun** (uključivo i R-2 račune bez obzira na plaćanje računa).

Ako ulazni račun za isporuku u 2015. godini, nosi datum 2016. godine on se može uvrstiti u obračun za prosinac (ako je primljen do dana predaje obračuna za prosinac), odnosno uključuje se u obračun za siječanj, ako je primljen do 20. veljače, tj. nakon predaje obračuna za prosinac. Prema čl. 133. Pravilnika o PDV-u, pretporez se može odbiti u onom obračunskom razdoblju u kojemu je primljena isporuka te je za tu isporuku i primljen račun do dana podnošenja Obrasca PDV za to obračunsko razdoblje.

Porezni obveznici koji PDV plaćaju prema naplaćenim naknadama i pretporez mogu odbiti po računima koji su plaćeni.

- **Naknadna odobrenja (popusti) i povrati robe - obavijest o knjiženju**

Obavijesti o knjiženju o ispravku porezne obveze odnosno pretporeza po računima iz 2015. godine zbog naknadnih popusta, odobrenog cassa-sconta, pogreške u obračunu poreza, povrata robe i slično, **evidentiraju se u obračunskom razdoblju tekuće godine prema datumu obavijesti.**

5. SASTAVLJANJE OBRASCA ZA PROSINAC 2015. GODINE

Prije sastavljanja obračuna za posljednje razdoblje oporezivanja i provođenja usklađenja potrebno je ažurirati porezne i knjigovodstvene evidencije. Redoslijedom rednih brojeva Obrasca PDV daju se napomene o tome što se iskazuje na pojedinom rednom broju vezano za specifičnost proračunskih korisnika i neprofitnih organizacija.

I. TRANSAKCIJE KOJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU I OSLOBOĐENE - UKUPNO

I.1. Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) = stupac 7 Knjige I-RA

- upisuju se podaci o obavljenim isporukama dobara i usluga u tuzemstvu za koje je temeljem čl. 75. st. 3. Zakona porezni obveznik primatelj isporuke. Isporučitelj na ove usluge ne obračunava PDV nego ispostavlja račun s napomenom *""Prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u". Na ovom rednom broju podatak će imati proračunski korisnik ili neprofitna organizacija kao izvođač građevinskih radova ili isporučitelj otpadnog materijala. Primjerice, ako je proračunski korisnik suinvestitor za određene radove i dio radova prefakturira drugom suinvestitoru koji je u sustavu PDV-a, iste treba prefakturirati s prijenosom porezne obveze.*

I.2. Isporuke dobara obavljene u drugim državama članicama = stupac 8 Knjige I-RA (isporuka na daljinu u drugu državu članicu)

- prodaja na daljinu u drugoj državi članici. Primjerice, ako se prodaju knjige, časopisi i sl. na daljinu (narudžba putem kataloga interneta i sl.) krajnjem potrošaču iznad propisanog praga isporuke u drugoj državi članici

I.3. Isporuke dobara unutar EU = stupac 9 Knjige I-RA

- **upisuju se podaci o:**
  - oslobođenim isporukama dobara poreznim obveznicima odnosno osobama registriranima za potrebe PDV-a u drugim državama članicama. Radi se o poreznom oslobođenju na temelju čl. 41. st. 1. Zakona ako je kupac dostavio PDV identifikacijski broj i pod uvjetom da postoji dokaz o otpremi dobara u drugu državu članicu.

- vrijednost ove isporuke iskazuje se u ZP obrascu u stupcu 11.

I.4. Obavljene usluge unutar EU = stupac 10 Knjige I-RA

- podaci o vrijednosti obavljenih usluga kod kojih se porezna obveza prenosi na primatelja ("reverse charge"). To su usluge iz čl. 17. stavka 1. Zakona za koje **je primatelj iz druge države članice Europske unije** obvezan obračunati i platiti PDV u svojoj državi u skladu s čl. 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Npr. usluge kliničkog ispitivanja lijekova jesu usluge koje se oporezuju prema osnovnom načelu pa se oporezuju prema sjedištu primatelja usluga. U ovom slučaju račun se izdaje s napomenom o prijenosu porezne obveze.

Podaci iskazani na ovom rednom broju iskazuju se i u Obrascu ZP, osim usluga koje su oslobođene PDV-a u državi članici gdje je transakcija oporeziva.

I.5. Obavljene usluge osobama bez sjedišta u RH = stupac 11 Knjige I-RA

- podaci o obavljenim uslugama:
  - poreznim obveznicima **sa sjedištem u trećim zemljama** (usluge za koje je propisano mjesto oporezivanja prema mjestu primatelja, čl. 17. st. 1. Zakona i usluge za koje je propisano posebno mjesto oporezivanja iz čl. 19. do 25. Zakona). Za prijenos porezne obveze potrebno je imati porezni broj primatelja usluge izvan EU. Primjerice, usluga kliničkog ispitivanja lijekova pružena poreznom obvezniku iz trećih zemalja kao pod točkom I.4. radi se o prijenosu porezne obveze na primatelja usluge pa ne podliježe obračunu PDV-a prema hrvatskom Zakonu o PDV-u
  - poreznim obveznicima **sa sjedištem u drugoj državi članici** za koje je propisano posebno mjesto oporezivanja i za koje pojedine države članice mogu temeljem čl. 194. Direktive Vijeća 2006/112/EZ propisati prijenos porezne obveze na primatelja kada uslugu obavlja porezni obveznik koji nema sjedište u državi u kojoj se usluga oporezuje. Radi se o uslugama iz čl. 19. do 25. Zakona o PDV-u, npr. usluge na nekretnini koja se nalazi u drugoj državi članici. Do prijenosa porezne obveze na korisnika ovih usluga u drugoj državi članici dolazi samo ako je prema propisima te države propisan prijenos porezne obveze na primatelja usluge. Ako propis dotične države ne propisuje obvezu prijenosa na primatelja usluge, a pružatelj usluge nema sjedište u toj državi mora se registrirati kao porezni obveznik u državi članici u kojoj se određena usluga oporezuje. Za usluge koje se iskazuju na ovom rednom broju ne sastavlja se Zbirna prijava (Obrazac ZP).

Primjer 5.:

Građevinski fakultet je obavio uslugu izrade statičkog proračuna za nekretninu koja se gradi u drugoj državi članici. Ova usluga ne podliježe oporezivanju u Hrvatskoj, pa ako se nekretnina nalazi u državi koja je propisala prijenos porezne obveze na primatelja usluge, fakultet se neće morati registrirati za svrhe PDV-a u toj državi, nego će porezna obveza prijeći na primatelja usluge koji ima sjedište u državi u kojoj se nalazi nekretnina. Ako se prenosi porezna obveza na primatelja, vrijednost isporuke iskazuje se u Obrascu PDV na ovom rednom broju. Međutim, ako se fakultet mora registrirati u državi u kojoj je usluga oporeziva, vrijednost isporuke ne iskazuje se u Obrascu PDV, jer porezni obveznik u tom slučaju sastavlja obračun prema propisima države članice u kojoj se nalazi nekretnina.

I.6. Sastavljanje i postavljanje dobara u drugoj državi članici EU = stupac 12 Knjige I-RA

- mjesto isporuke dobara koja se sastavljaju, ako ih sastavlja isporučitelj ili netko u njegovo ime smatra se mjesto gdje se ta dobra postavljaju ili sastavljaju (primjer: isporuka stroja s montažom u drugoj državi članici).

I.7. Isporuke novih prijevoznih sredstava u EU = stupac 13 Knjige I-RA

- podaci o obavljenim isporukama novih prijevoznih sredstava u druge države članice EU koje su oslobođene PDV-a u Hrvatskoj jer je stjecatelj obveznik obračuna PDV-a u državi stjecanja (prema čl. 41. st. 1. t. b) Zakona).

I.8. Tuzemne isporuke = stupac 14 Knjige I-RA

- podaci o obavljenim isporukama u tuzemstvu koje su oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza **prema:**
  - **čl. 39. Zakona** - isporuke od javnog interesa - obrazovne, zdravstvene, usluge u kulturi, usluge socijalne skrbi, poštanske usluge, djelatnost javnog radija i televizije itd.
  - **čl. 40. st. 1. Zakona** - financijske usluge, isporuke poštanskih maraka, državnih i drugih sličnih biljega, priređivanje lutrijskih igara i igara na sreću, najam stambenih prostorija i sl.
  - **čl. 40. st. 2. Zakona** - isporuke dobara koja se koriste isključivo za djelatnosti oslobođene PDV-a na temelju čl. 39. st. 1. i čl. 40. st. 1. Zakona te isporuke dobara za čije stjecanje ili nabavu odnosno uporabu nije bio moguć odbitak pretporeza prema čl. 61. st. 1. Zakona (npr. prodaja osobnog automobila za koji pri nabavi nije bio dopušten odbitak pretporeza, prodaja dugotrajne imovine koja je korištena za oslobođene isporuke pa pri nabavi nije bio dopušten odbitak pretporeza i sl.)
  - **čl. 114. Zakona** - isporuka investicijskog zlata.

Na ovom rednom broju iskazuju se i isporuke usko vezane uz sport (uključivo i usluge najma) obavljene osobama koje se profesionalno ili amaterski bave sportom ili sudjeluju u tjelesnom odgoju. Primjerice, kada proračunski korisnik ili neprofitna organizacija daje u najam dvoranu sportskom klubu radi se o usluzi koja je temeljem čl. 39. st. 1. t. m. Zakona oslobođena PDV-a bez prava na odbitak pretporeza.

Porezni obveznik koji na ovom rednom broju iskazuje podatak vjerojatno će imati i podatak na rednom broju ***VII. Iznos godišnjeg razmjernog odbitka pretporeza (%).***

I.9. Izvozne isporuke = stupac 15 Knjige I-RA

- podaci o obavljenom izvozu dobara u treće zemlje.

I.10. Ostala oslobođenja = stupac 16 Knjige I-RA

- iskazuju se podaci o isporukama iz čl. 43., 46., 47., 48., 49., 51., 52., 53., 54. i 56. Zakona koje su oslobođene PDV-a s pravom na odbitak pretporeza.

Na ovom rednom broju iskazuje se i vrijednost inače oporezivih isporuka, a koje se kupcu zaračunavaju kao oslobođene isporuke jer

su financirane iz sredstava EU temeljem čega kupac pri nabavi može ostvariti porezno oslobođenje po članku čl. 198. Pravilnika o PDV-u.

II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE

II.1., II.2. i II.3. Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 5%, 13% ili 25% = Knjige I-RA - stupci 17 do 22

Na ovome dijelu Obrasca PDV iskazuju se podaci o vrijednosti oporezivih isporuka poreznog obveznika, i to:

- podaci o svim izdanim računima (bez obzira jesu li isporuke obavljene ili nisu)
- podaci o primljenim predujmovima za buduću oporezivu isporuku
- podaci o isporukama dobara i usluga obavljenim u neposlovne svrhe (izuzimanje dobara i usluga iz čl. 7. stavka 3. i čl. 8. st. 3. Zakona)
- podaci o nezaračunanim isporukama (za koje porezni obveznik podatke osigurava na temelju urednih i vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava u svome knjigovodstvu ili izvanknjigovodstvenoj evidenciji).

II.4. Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) = posebna evidencija

- iskazuje se vrijednost primljenih isporuka u tuzemstvu kod kojih je došlo do prijenosa porezne obveze na investitora proračunskog korisnika koji je upisan u registar obveznika PDV-a, pa je kao primatelj obvezan prema čl. 75. st. 3. Zakona obračunati i platiti PDV (odnosi se na primljene građevinske usluge, na nabavu otpadnog materijala i druge isporuke iz toga članka). Porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza, iskazanu obvezu PDV-a na ovome rednom broju iskazuje i kao pretporez na rednom broju III.4. Ako se pretporez po navedenoj nabavi koristi samo razmjerno, razmjerno će biti iskazan i pretporez. Kod izračuna "pro-rate" ne uzima se podatak s ovog rednog broja.

II.5., II.6. i II.7. Stjecanje dobara unutar EU po stopi 5%, 13% ili 25% = posebna evidencija

- upisuje se vrijednost stečenih dobara unutar Europske unije iz čl. 4. st. 1. t. 2., čl. 7. st. 3. i 4. (za vlastite potrebe) i čl. 9. st. 4. Zakona i pripadajući iznos PDV-a na stjecanje iz drugih država članica što ga obračunava sam porezni obveznik.

Ako hrvatski obveznik PDV-a nabavlja dobra iz druge države članice, on je obveznik obračuna PDV-a na stjecanje dobara unutar EU, bez obzira na vrijednost nabave. Naime, na obveznike PDV-a ne odnosi se prag stjecanja. Primjerice, ako proračunski korisnik koji je u sustavu PDV-a nabavlja tiskano izdanje knjiga, časopisa i druga dobra, obveznik je obračuna PDV-a na stjecanje dobara.

Obveza obračuna PDV-a kod stjecanja dobara unutar EU, prema čl. 31. st. 2. Zakona nastaje u trenutku izdavanja računa ili ako račun nije izdan najkasnije petnaestog dana u mjesecu nakon mjeseca u kojemu su dobra stečena. Ako je račun izdan unaprijed (prije stjecanja) porezna obveza se utvrđuje također prema datumu računa. Računi u stranoj valuti preračunavaju se u kune primjenom srednjeg tečaja HNB-a na dan nastanka obveze obračuna PDV-a, tj. prema datumu računa.

Porezni obveznik tijekom godine stjecanje dobara unutar EU iskazuje **i u Obrascu PDV-S.**

II.8., II.9. i II.10. Primljene usluge iz EU po stopama 5%, 13% ili 25% = posebna evidencija

- upisuje se vrijednost primljenih usluga iz druge države članice i iznos PDV-a po stopama 5%, 13% ili 25% koji porezni obveznik primatelj treba obračunati i platiti u skladu s odredbama čl. 75. st. 1. t. 6. Zakona (temeljem prijenosa porezne obveze, odnosno "reverse charge" postupka). Plaćanje PDV-a provodi se obračunski bez novčanog toka (porezna obveza i pretporez u istom obračunskom razdoblju samo kod poreznih obveznika koji imaju pravo na pretporez u ukupnom iznosu). Dio pretporeza koji se može odbiti iskazuje se na rednom broju III.8. do III.10.

Porezna **obveza** za primljene usluge nastaje **kada je usluga obavljena** pa se prema datumu obavljene usluge primjenjuje i srednji tečaj HNB. Ako je usluga obavljena, a nije izdan račun, obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao oporezivi događaj (tj. kada je usluga obavljena). Ako je usluga plaćena predujmom, po samom predujmu ne nastaje porezna obveza, nego tek po obavljenoj usluzi.

Za primljene usluge iz EU porezni obveznik sastavlja Obrazac PDV-S.

Primjer 6.:

U hrvatskom kazalištu gostuje umjetnik iz inozemstva. Kako se radi o usluzi koja se oporezuje prema mjestu primatelja, kazalište je obvezno na uslugu inozemnog umjetnika obračunati i platiti PDV u Hrvatskoj. Kada bi ovu uslugu hrvatskom kazalištu obavilo kazalište koje je u drugoj državi članici registrirano kao ustanova u kulturi, radi se o usluzi koja se oporezuje prema sjedištu poreznog obveznika primatelja. Međutim, ova je usluga prema čl. 39. Zakona oslobođena PDV-a, pa kazalište nije obvezno obračunati porez.

II.11., II. 12. i II.13. Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopama 5%, 13% i 5% = posebna evidencija

- iskazuje se vrijednost usluga koje poreznom obvezniku obavi porezni obveznik **sa sjedištem izvan EU,** a za koju je primatelj obvezan obračunati i platiti PDV u skladu **s čl. 75. st. 1. t. 6. Zakona,** tj. usluge koje se oporezuju prema mjestu primatelja (u skladu s čl. 17. st. 1. Zakona)
- na ovim rednim brojevima upisuje se i vrijednost isporuka koje poreznom obvezniku obavi porezni obveznik **sa sjedištem u državama članicama EU i u trećim zemljama,** a za koje je primatelj obvezan obračunati i platiti PDV u skladu **s čl. 75. st. 2. Zakona** (isporuke dobara ili usluga u tuzemstvu koje obavi porezni obveznik koji nema sjedište u tuzemstvu, PDV plaća porezni obveznik odnosno osoba registrirana za potrebe PDV-a, kojemu je obavljena isporuka dobara ili usluga).

Primjer 7.:

Popravak krova na školi obavlja krovopokrivač koji ima prebivalište u Sloveniji. Prema čl. 75. st. 2. Zakona porezna obveza prelazi na hrvatsku školu jer je izvršitelj radova porezni obveznik koji nema sjedište u RH.

II.14. Naknadno oslobođenje izvoza u okviru osobnog putničkog prometa - evidencija iz Obrasca PDV-F

- odnosi se na porezno oslobođenje dobara koja u osobnoj prtljazi iznose putnici koji nemaju prebivalište ni uobičajeno boravište na području EU.

II.15. Obračunani PDV pri uvozu - posebna evidencija

- upisuju se podaci o vrijednosti uvezenih dobara i obračunanom PDV-u pri uvozu u smislu čl. 76. st. 8. Zakona.

III. OBRAČUNANI PRETPOREZ

U Obrascu PDV pod točkom III. iskazuje se ukupna vrijednost primljenih isporuka i obračunani pretporez u primljenim isporukama dobara i usluga za koje je porezni obveznik u obračunskom razdoblju ostvario pravo na pretporez. Uvjeti za ostvarivanje prava na pretporez propisani su u čl. 60. Zakona.

III.1., III.2. i III.3. Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopama 5%, 13% i 25% = stupac 6, 7 i 8 Knjige U-RA

- iznos pretporeza sadržanog u primljenim računima od drugih poreznih obveznika za koje su izdani računi prema čl. 79. i 80. Zakona, po kojima se može odbiti pretporez
- podatak iskazan na ovome rednom broju je zbroj stupaca 6, 7 i 8 (osnovica) i zbroj stupaca 11, 13 i 15 (pretporez) Knjige U-RA za razdoblje oporezivanja
- kada porezni obveznik dijeli pretporez, na ovom rednom broju iskazuje pripadajući dio (razmjerni dio) porezne osnovice iz stupca 6, 7 i 8 Knjige U-RA.

III.4. Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) = podaci iz posebne evidencije

- vrijednost primljene isporuke i pretporeza što ga je primatelj isporuke obračunao temeljem čl. 75. st. 3. Zakona, a za koji iznos ima pravo na pretporez. Pretporez iskazuje primatelj građevinskih usluga ili kupac otpadnog materijala na koje je izvođač radova odnosno prodavatelj otpada prenio poreznu obvezu, a porezna obveza je iskazana na rednom broju II.4. Podaci se preuzimaju iz posebne evidencije o tuzemnom prijenosu porezne obveze koje je porezni obveznik primatelj isporuke dužan osigurati.

Primjer 8.:

Škola koja je u sustavu PDV-a primila je račun za građevinske usluge - zamjena krovišta. Po ovom računu škola ima pravo na odbitak pretporeza temeljem "pro rate" 7%, pa će u tom iznosu i iskazati pretporez. Obveza će biti iskazana na rednom broju II.4. u ukupnom iznosu.

III.5., III.6. i III.7. Pretporez od stjecanja dobara unutar EU (stope 5%, 13% i 25%) - posebna evidencija

- podaci iz čl. 58. st. 3. Zakona, odnosno podaci o vrijednosti stečenih dobara unutar Europske unije i iznosu PDV-a što ga je primatelj obračunao na stjecanje i iskazao na rednim brojevima II.5., II.6. ili II.7.

III.8., III.9. i III.10. Pretporez od primljenih usluga iz EU (stope 5%, 13% i 25%) - posebna evidencija

- vrijednosti primljenih usluga od poreznih obveznika iz drugih država članica te iznos PDV-a koji primatelj treba obračunati u skladu s čl. 75. st. 1. t. 6. Zakona (usluge s prijenosom porezne obveze)
- pretporez se iskazuje u visini dopuštenog odbitka pretporeza samo ako je iskazana porezna obveza na rednim brojevima II.8., II.9. odnosno II.10. Obrasca PDV.

III.11., III.12. i III.13. Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH (stope 5%, 13% i 25%) - posebna evidencija

- podaci o pretporezu koji je kao obveza iskazan na rednom broju II.11. do II.13. za primljene usluge od poreznih obveznika koji imaju sjedište izvan EU za koje dolazi do prijenosa porezne obveze na tuzemnog primatelja usluge. Porezna obveza i pravo na pretporez utvrđuje se samo obračunski (bez novčanog toka), ako porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza, odnosno u visini prava na pretporez prema utvrđenom postotku.
- podaci o vrijednosti primljenih dobara i usluga od poreznih obveznika **sa sjedištem u državama članicama EU**, kao i o iznosu PDV-a koji porezni obveznik primatelj treba obračunati u skladu s čl. 75. st. 2. Zakona (primjerice, kada na školi u Hrvatskoj građevinske radove obavlja građevinar koji ima sjedište u drugoj državi članici ili u državi izvan EU).

III.14. Pretporez pri uvozu - posebna evidencija

- iskazuju se podaci o vrijednosti uvezenih dobara i obračunanom iznosu PDV-a koji porezni obveznik može odbiti u skladu s čl. 58. st. 2. Zakona.

III.15. Ispravci pretporeza - posebni obračun

- podaci o ispravcima odbitka pretporeza iz čl. 63., 64. i 65. Zakona. Ako porezni obveznik ima podatak na ovome rednom broju, obvezan je uz prijavu PDV-a priložiti obračun iz kojega je vidljiv ukupan pretporez, iskorišteno (neiskorišteno) pravo na odbitak pretporeza i iznos smanjenja (povećanja) pretporeza. Ako porezni obveznik prema obračunu iskaže obvezu PDV-a, u obrascu na ovom rednom broju iskazuje podatak s predznakom minus (-). Kada se radi o pravu na povrat dijela pretporeza, tada se u obrascu na ovome rednom broju iskazuje podatak s predznakom plus (+).

Na ovome rednom broju unose se ispravci pretporeza prema čl. 63. do 65. Zakona odnosno čl. 139. - 142. Pravilnika, a odnose se na ispravak pretporeza koji je odbijen (ili nije mogao biti odbijen) ako je unutar roka za ispravak došlo do promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza. Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza osim u slučaju izlaska odnosno ulaska u sustav PDV-a te u slučaju prenamjene dobara **smatra se i promjena postotka (pro rata) u sljedećim godinama u odnosu na godinu nabave dugotrajne imovine** (vidjeti ***Primjer 3.***). U ovom se slučaju ispravak pretporeza obavlja godišnje za jednu petinu ili jednu desetinu razlike pretporeza koja je nastala zbog promjene postotka za odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj je nabavljena dugotrajna imovina.

Ispravak se provodi ako je došlo do promjene uvjeta, odnosno do promjene postotka za nekretnine u razdoblju od 10 godina, a za ostalu dugotrajnu imovinu u razdoblju od 5 godina. Postupak ispravka provodi se sukladno odredbama čl. 139. do 142. Pravilnika o PDV-u. Pretporez se ispravlja za 1/5 odnosno 1/10 iznosa pretporeza koji je bio (odnosno nije bio) odbijen pri nabavi, proizvodnji ili izgradnji gospodarskog dobra. Podatak o iznosu pretporeza koji treba ispraviti iskazuje se na ovome rednom broju s predznakom (-) ili (+).[7]

[7] Temeljem čl. 180. t. 7. Pravilnika o PDV-u ako porezni obveznik ima podatak na ovome rednom broju, obvezan je uz poreznu prijavu priložiti obračun iz kojega je vidljiv ukupan pretporez, iskorišteno (neiskorišteno) pravo na odbitak pretporeza i iznos smanjenja (povećanja) pretporeza.

Prema čl. 64. Zakona, može se ispraviti neiskorišteni pretporez u slučaju prodaje gospodarskih dobara za koja je pri nabavi korišten pretporez djelomično. Naime, prodaja dobara za koja nije bio moguć odbitak pretporeza jer su se koristila samo za oslobođene isporuke, kod prodaje radi se o isporuci koja je oslobođena PDV-a po čl. 40. st. 2. Zakona o PDV-u. Međutim, kada se prodaju dobra za koja je djelomično bio odbijen pretporez (prema "pro rati"), ova je isporuka oporeziva, ali s pravom na ispravak tada neiskorištenog dijela pretporeza, što se pokazuje prema sljedećem primjeru.

Primjer 9.: Ispravak odbitka pretporeza kod isporuke (prodaje) gospodarskih dobara (čl. 65. Zakona)

Bolnica A - nabavila je opremu u studenome 2013. godine. Pri nabavi korišten je pretporez 15% prema sljedećem primjeru:

- *NV 100.000 + 25.000 PDV*
- *25.000 x 15% = 3.750,00 iskorišteni pretporez*
- *25.000 x 85% = 21.250,00 nije iskorišteno.*

U prosincu 2015., Bolnica A je prodala opremu privatnoj poliklinici. Radi se o oporezivoj isporuci (jer je pri nabavi djelomično korišten pretporez) pa Bolnica ima pravo ispraviti dio pretporeza koji nije bio odbijen prilikom nabave. Uz pretpostavku da je postotak prava na odbitak pretporeza i u 2013. godini bio isti, tj. 15%, dio pretporeza koji se može ispraviti (odbiti) je sljedeći:

- *21.250,00 x 3 / 5 = 12.750,00 (ukupno za 2013., 2014. i 2015. godinu)*
- *R. br. III.15 - predznak plus.*

Iznos je izračunan na sljedeći način:

iznos pretporeza koji nije odbijen x (broj preostalih punih razdoblja za ispravak pretporeza + 1) / 5.

IV. Obveza PDV-a u obračunskom razdoblju (za uplatu ili za povrat)

- pod točkom IV. iskazuje se podatak o obvezi PDV-a koja je utvrđena za obračunsko razdoblje. Obveza može biti iznos za uplatu ili za povrat. Ako je PDV po obavljenim isporukama pod II. veći od iznosa pretporeza u primljenim isporukama iz točke III. obrasca iskazuje se obveza za uplatu i obrnuto, ako je iznos pretporeza pod III. veći od iznosa obveze pod II. iskazuje se pravo na povrat PDV-a.

V. Po prethodnom obračunu: neuplaćeni PDV do dana podnošenja ove prijave - više uplaćeno - porezni kredit

- pod ovom točkom iskazuju se podaci o neuplaćenom PDV-u do dana podnošenja obrasca ako je ostala obveza po prethodnom obračunu odnosno o preplati PDV-a (poreznom kreditu) iz ranijeg obračunskog razdoblja.

U PDV obrascu ne iskazuju se podaci o obračunanim i uplaćenim zateznim kamatama na nepravovremeno plaćeni PDV.

VI. Ukupno razlika: za uplatu/za povrat

- pod ovom točkom iskazuju se podaci o ukupnoj razlici PDV-a za uplatu odnosno povrat. Ova razlika rezultat je obračuna PDV-a za obračunsko razdoblje i prenesene obveze odnosno preplate (kredita) iz prethodne prijave PDV-a.

Razliku PDV-a po obračunu za prosinac treba prema čl. 76. st. 1. Zakona uplatiti najkasnije do kraja siječnja 2016. godine.

VII. Iznos godišnjeg razmjernog odbitka pretporeza (%)

Upisuje se postotak prava na odbitak pretporeza koji je utvrđen kao konačni postotak na temelju usklađenja u obračunu za prosinac 2015. i koja će se kao privremeni postotak prava na odbitak pretporeza koristiti tijekom 2016. godine do njegovog usklađenja u zadnjem obračunskom razdoblju za 2016. godinu.

VIII. OSTALI PODACI

Prema čl. 178. Pravilnika o PDV-u, pod ovom točkom upisuju se ostali podaci o promjenama značajnim za utvrđivanje obveze PDV-a i to podaci značajni za ispravak pretporeza, podaci o isporukama nekretnina te statistički podaci o transakcijama s inozemstvom i to o transakcijama unutar EU i s trećim zemljama. Svi podaci iskazani na ovom rednom broju iskazuju se u neto iznosima, tj. bez PDV-a.

Ove podatke porezni obveznik iskazuje u obračunima tijekom godine pa tako i u obračunu za prosinac. Ako porezni obveznik tijekom godine nije iskazivao ove podatke ili je to propustio samo u određenom razdoblju isto treba iskazati u obračunu za prosinac.

Unosi se iznos nabavne odnosno prodajne vrijednosti dugotrajne imovine bez PDV-a, za svu dugotrajnu imovinu koja je nabavljena odnosno prodana u obračunskom razdoblju (oprema, strojevi, sredstva za osobni prijevoz itd.), i to bez obzira je li porezni obveznik pri nabavi koristio pretporez ili nije. Kao vrijednost nabave unosi se neto iznos bez PDV-a pa i u slučaju kada pretporez nije odbijen.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

GODIŠNJI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI, PLAĆE, PDV I

14.01.2016.	OSIJEK	HOTEL OSIJEK, Šamačka 4
15.01.2016.	ZAGREB	HOTEL WESTIN, Kršnjavoga 1
18.01.2016.	DUBROVNIK	HOTEL LERO, Iva Vojnovića 14
19.01.2016.	SPLIT	HOTEL ATRIUM, Domovinskog rata 49a
20.01.2016.	RIJEKA	TRANSADRIA d.d., Riva Boduli 1

početak u svim gradovima 9,30 sati

Dr. sc. MARIJA ZUBER
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 330.5-331.2

Plaća i drugi primici pomoćnika u nastavi

Pomoćnici u nastavi su zaposleni na određeno vrijeme, u pravilu s nepunim radnim vremenom. Sredstva za njihove plaće i druge novčane primitke u pravilu se ne osiguravaju iz državnog proračuna, već iz drugih izvora. Kao osobe u radnom odnosu, pomoćnici u nastavi imaju sva prava iz radnog odnosa uređena Zakonom o radu i posebnim propisima, što podrazumijeva pravo na godišnji odmor, na plaćeni dopust, pravo na naknadu plaće za razdoblja u kojima iz opravdanih razloga ne rade i dr. No, kako se sredstva za njihove plaće ne osiguravaju u državnom proračunu, prijeporno je pitanje odnose li se na njih materijalna prava ugovorena kolektivnim ugovorima koji obvezuju ustanove obrazovanja.

1. UVOD

Ustanove osnovnoškolskog i srednjoškolskog obrazovanja su za školsku 2015/2016. godinu zaposlile veći broj pomoćnika u nastavi. Riječ je o osobama koje učenicima s tjelesnim i mentalnim poteškoćama pomažu u savladavanju fizičkih i mentalnih zahtjeva povezanih s odvijanjem procesa obrazovanja u osnovnim i srednjim školama. Njihova je zadaća da doprinesu boljoj uključenosti učenika s teškoćama u život zajednice kojoj pripadaju, kako bi se primjerenim odgojem i obrazovanjem podigla kvaliteta njihova života. Pomoćnici u nastavi trebaju biti potpora učenicima s teškoćama, ne samo u njihovom fizičkom obavljanju svakodnevnih nastavnih aktivnosti, već i njihovoj socijalizaciji i emocionalnom funkcioniranju.

Za financiranje ovih poslova koriste se različiti izvori. Jedan broj pomoćnika u nastavi financiraju jedinice lokalne samouprave odnosno jedinice regionalne (područne) samouprave, bilo iz vlastitih sredstava, sredstava dobivenih iz fondova Europske unije ili iz drugih izvora. Iako su pomoćnici u nastavi zaposlenici javnih ustanova obrazovanja, sredstva za njihove plaće u pravilu se ne osiguravaju iz državnog proračuna, već iz drugih izvora. Ta je činjenica ključna pri razmatranju njihovih prava iz radnog odnosa, što je tema ovoga članka.

2. PRAVA IZ RADNOG ODNOSA RADNIKA ZAPOSLENOG NA POSLOVIMA POMOĆNIKA U NASTAVI

2.1. Radni odnos na određeno vrijeme s nepunim radnim vremenom

Poslodavac pomoćniku u nastavi je ustanova obrazovanja, neovisno o tome iz kojeg izvora ustanova pribavlja sredstva za financiranje njegove plaće. Pomoćnici u nastavi su, bez iznimke zaposleni na **određeno vrijeme** i u pravilu s **nepunim radnim vremenom**. U ugovoru o radu koji su sklopili s ustanovom obrazovanja trebalo je navesti da je riječ o radnom odnosu na određeno vrijeme, u protivnom, ako to nije navedeno, tada se prema izričitoj odredbi čl. 11. st. 3. Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14.) smatra da je radni odnos zasnovan na neodređeno vrijeme. Trajanje ugovora o radu na određeno vrijeme moglo je biti navedeno na jedan od sljedećih načina:

- u vremenskim jedinicama - npr. radni odnos traje 10 mjeseci
- do određenog datuma - npr. radni donos traje do 10. lipnja 2016. ili
- vezivanjem uz određene okolnosti, tako da ugovor o radu prestaje ispunjenjem te okolnosti - npr. da radni odnos pomoćnika u nastavi traje do završetka nastavne 2015./2016. godine (nastavna godina traje do 10. lipnja 2016., a školska godina do 31. kolovoza).

Ukoliko je ugovor o radu zaključen na nepuno radno vrijeme, što je pravilo za pomoćnike u nastavi, u njemu je trebalo navesti **ugovoreni tjedni broj sati.** U ugovoru o radu se radno vrijeme navodi tjednim satima rada, iako se na obrascu M-1P koji se podnosi u matičnu evidenciju mirovinskih osiguranika radno vrijeme iskazuje kao prosječno dnevno radno vrijeme. Skrećemo pozornost da se radno vrijeme ugovara u kalendarskim satima (tzv. sunčani sati), iako se obveze pomoćnika u nastavi vezuju uz nastavne sate učenika kojemu asistira.

Radnika zaposlenog kao pomoćnika u nastavi poslodavac je prijavio nadležnim tijelima mirovinskog i zdravstvenog osiguranja (prijava Zavodu za mirovinsko osiguranje ujedno je i prijava Zavodu za zdravstveno osiguranje). Poslodavac je trebao radniku i uručiti primjerak te prijave.

Radnik zaposlen s nepunim radnim vremenom kao pomoćnik u nastavi može za razliku do punog radnog vremena sklopiti ugovor o radu s drugim poslodavcem. Ukoliko je prije zapošljavanja na poslovima pomoćnika u nastavi već zaposlen s nepunim radnim vremenom kod određenog poslodavca, tada mu je zaposlenje na poslovima pomoćnika u nastavi drugi usporedni radni odnos kojim povećava svoj tjedni fond radnog vremena. Radnik zaposlen s nepunim radnim vremenom može za razliku do punog tjednog fonda sati zaposliti kod drugog ili kod drugih poslodavaca. Pri tome bi, pri zasnivanju radnog odnosa sa sljedećim poslodavcem, o tome trebao obavijestiti poslodavca kod kojega je već zaposlen s nepunim radnim vremenom.

2.2. Prava iz radnog odnosa

Radnik zaposlen kao pomoćnik u nastavi ima prava iz radnog odnosa uređena Zakonom o radu i posebnim Zakonom o odgoju i obrazovanju u osnovnoj i srednjoj školi. To praktično znači da kao radnik zaposlen s nepunim radnim vremenom na određeno vrijeme ima pravo na odmore i dopuste, pravo na plaću, pravo na naknadu plaće i druga prava uređena tim propisima.

Otvoreno je pitanje **primjenjuje li se Zakon o plaćama u javnim službama, Temeljni kolektivni ugovor za javne službe i granski ko-**

lektivni ugovori zaključeni za osnovnoškolsko odnosno srednjoškolsko obrazovanje na prava iz radnog odnosa pomoćnika u nastavi, iako se za njih **sredstva za isplatu plaća ne osiguravaju u državnom proračunu**. Naime, ovim je aktima izrijekom određeno da se primjenjuju na zaposlene u javnim službama pri čemu se javnim službama smatraju ustanove kojima se sredstva za plaće osiguravaju u državnom proračunu. Kako se za ustanovu obrazovanja za dio zaposlenih sredstva za plaće osiguravaju u državnom proračunu, a za neke zaposlenike iste ustanove iz drugih izvora, prijepornim se postavlja dvojba mora li ustanova obrazovanja svim svojim zaposlenicima osiguravati ista materijalna prava (plaća, naknada plaće, nagrade, potpore i dr.), neovisno o izvoru financiranja.

O ovom pitanju nema jasnih pravnih stajališta, ni sudske prakse. Ako se ograničimo na definicije iz tih propisa kojima se uređuje njihov djelokrug, tj. na koga se odnose, proizlazi da se na pomoćnike u nastavi ne primjenjuje ni Zakon o plaćama u javnim službama ni kolektivni ugovori javnih službi jer se sredstva za njihove plaće osiguravaju iz drugih izvora.

No, to se ne može odnositi na **primjenu pravilnika o radu** ustanove obrazovanja. Ukoliko su određena pitanja sadržaja radnog odnosa uređena pravilnikom o radu, a pravilnikom nije isključena primjena određenih prava na radnike istoga poslodavca kojima se sredstva za plaće osiguravaju iz drugih izvora, mišljenja sam da se pravilnik o radu jednako primjenjuje na sve zaposlenike ustanove, uključujući i pomoćnike u nastavi.

2.3. Pravo na godišnji odmor

Pomoćnici u nastavi imaju pravo na **godišnji odmor.** Kako im se trajanje radnog odnosa na određeno vrijeme proteže kroz dvije kalendarske godine, oni ostvaruju pravo na godišnji odmor za dvije kalendarske godine: za 2015. i za 2016., ali za svaku od tih godina ne na puni godišnji odmor, nego pravo na razmjerni dio godišnjeg odmora.

Primjer 1. – Određivanje godišnjeg odmora za pomoćnika u nastavi koji je u radnom odnosu u razdoblju od 5. rujna 2015. do 10. lipnja 2016.

Uz pretpostavku da tijekom 2015. godine nije bio zaposlen prije zasnivanja radnog odnosa u školi, ovaj radnik ima pravo na:

- *razmjerni dio godišnjeg odmora za 2015. godinu, koji treba odrediti u trajanju 4/12 punog godišnjeg odmora na koji bi imao pravo da stječe pravo na puni godišnji odmor (za svaki mjesec po 1/12, s tim da se najmanje polovina mjeseca zaokružuje na puni mjesec)*
- *razmjerni dio godišnjeg odmora za 2016. godinu koji se određuje u visini 5/12 punog godišnjeg odmora.*

Da je radni odnos trajao do 15. lipnja 2016., radnik bi za 2016. ostvario pravo na 6/12 punog godišnjeg odmora jer bi se tada u broj mjeseci za određivanje dužine razmjernog dijela godišnjeg odmora uračunavao i lipanj koji ima parni broj dana (čl. 79. st. 5. Zakona o radu).

Odluku o tome kada, tj. u kojem razdoblju radnik koristi godišnji odmor, donosi poslodavac, s tim da je poslodavac dužan radnika najmanje **15 dana ranije** obavijestiti o razdoblju korištenja godišnjeg odmora. Uputno je da ustanove obrazovanja planiraju pomoćnicima u nastavi omogućiti korištenje godišnjeg odmora u razdoblju trajanja zimskog i/ili proljetnog odmora učenika, tj. u razdoblju u kojem se ne odvija nastavni proces. Ukoliko pomoćniku u nastavi prestane radni odnos, a nije iskoristio godišnji odmor na koji je stekao pravo, ustanova obrazovanja mu je obvezna **isplatiti naknadu za neiskorišteni godišnji odmor.**

2.4. Plaćeni dopust za osobne potrebe

Pomoćnik u nastavi ima pravo na plaćeni dopust za osobne potrebe na temelju čl. 86. Zakona o radu. Tim je člankom uređeno pravo svakog radnika u radnom odnosu na plaćeni dopust u trajanju do sedam dana tijekom kalendarske godine za važne osobne potrebe, pod kojima se podrazumijeva sklapanje braka, rođenje djeteta, teža bolest ili smrt člana uže obitelji. Pri tome u Zakonu o radu nisu određeni dani plaćenog dopusta na koje radnik ima pravo, već se broj dana za svaku namjenu koja je definirana osobito važnom osobnom potrebom, uređuje kolektivnim ugovorom i/ili pravilnikom o radu.

U slučaju kad tijekom trajanja radnog odnosa nastupi okolnost na temelju koje pomoćnik u nastavi temeljem čl. 86. Zakona o radu ima pravo na plaćeni dopust, **poslodavac mu mora omogućiti korištenje toga prava.** Ako pođemo od stajališta da se na njega ne odnose kolektivni ugovori javnih službi, proizlazi da mu poslodavac mora omogućiti plaćeni dopust, ali možda ne u trajanju propisanom kolektivnim ugovorom kojim se uređuju prava zaposlenih kojima se sredstva za plaće osiguravaju u državnom proračunu.

3. PLAĆA I DRUGI NOVČANI PRIMICI POMOĆNIKA U NASTAVI

3.1. Plaća za nepuno radno vrijeme

U ugovoru o radu pomoćnika u nastavi ugovorena je njegova plaća za ugovoreni tjedni fond sati. Visina ugovorene plaće ovisi o izvoru financiranja i u većini je ugovora utanačena u apsolutnom iznosu, bilo sumarno za mjesec, bilo po satu. Dakle, plaća pomoćnika u nastavi nije određena na temelju koeficijenta iz Uredbe o plaćama službenika i namještenika u javnim službama i osnovice za obračun plaća u javnim službama, već **prema drugim kriterijima.**

Ukoliko je ugovorena plaća pomoćnika u nastavi manja od propisane minimalne plaće, ustanova je dužna isplatiti mu minimalnu plaću. Zakon o minimalnoj plaći (Nar. nov., br. 39/13.), obvezuje sve poslodavce u RH i primjenjuje se na se sve zaposlene radnike, pa i na radnike zaposlene kao pomoćnici u nastavi. Prema Uredbi o visini minimalne plaće (Nar. nov., br. 140/15.), minimalna plaća za puno radno vrijeme od 1. siječnja do 31. prosinca 2016. godine iznosi **3.120,00 kn mjesečno** bruto. Za radnika zaposlenog s nepunim radnim vremenom minimalna plaća se određuje u jednakom omjeru u odnosu na minimalnu plaću za puno radno vrijeme u kakvom je omjeru njegovo ugovoreno nepuno radno vrijeme spram punog tjednog radnog vremena. Nova svota minimalne plaće možda će uvjetovati obvezu ustanove obrazovanja da radniku koji radi kao pomoćnik u nastavi počevši od siječnja 2016. godine isplaćuje pripadajuću svotu minimalne plaće, ukoliko je ta svota za radnika povoljnija od iznosa plaće ugovorenog ugovorom o radu.

Primjer 2. – Minimalna plaća za nepuno radno vrijeme

*Radnik je zaposlen kao pomoćnik u nastavi s nepunim radnim vremenom od 25 sati tjedno. S obzirom da njegov ugovoreni tjedni fond sati iznosi **62,5% punog radnog vremena,** za njega se minimalna plaća određuje u visini **62,5% minimalne plaće** propisane za puno radno vrijeme (62,5% od 3.120,00 kn) i iznosi 1.950,00 kn bruto mjesečno. Ukoliko je njegova mjesečna bruto plaća ugovorena ugovorom o radu manja od toga iznosa, ustanova obrazovanja je obvezna isplaćivati mu pripadajući iznos minimalne plaće.*

3.2. Rad duži od ugovorenog fonda tjednog nepunog radnog vremena

3.2.1. Prekovremeni rad pomoćnika u nastavi

Objektivno je moguće da se tijekom trajanja radnog odnosa pomoćnika u nastavi javi potreba za njegovim **prekovremenim radom** (npr. ukoliko se javi potreba rada u dodatnoj smjeni zbog bolesti pomoćnika drugog učenika). Prema čl. 65. st. 1. Zakona o radu, i rad duži od ugovorenog tjednog nepunog radnog vremena smatra se prekovremenim radom. Prekovremeni rad treba radniku naložiti u pisanom obliku. Poslodavac ne treba pribavljati pristanak radnika na rad u prekovremenom radu, osim ako je riječ o radniku istovremeno zaposlenom kod dva ili više poslodavca s nepunim radnim vremenom. U tom slučaju poslodavac mora pribaviti pisani pristanak radnika na prekovremeni rad.

Sati prekovremenog rada **plaćaju se uvećano** u odnosu na satnicu redovnog rada.

3.2.2. Promjena ugovorenog fonda nepunog radnog vremena

Druga je mogućnost **promjena ugovorenog fonda tjednog nepunog radnog vremena**. Javi li se objektivna potreba za povećanjem tjednog broja sati rada, poslodavac i asistent u nastavi mogu ugovoriti promjenu tjednog fonda. Npr., pomoćnik u nastavi je po obrazovanju nastavnik tjelesnog odgoja i tjelesne kulture, s ugovorenim tjednim fondom od 25 sati rada, a u školi se pojavi potreba za 5 sati njegova rada na poslovima nastavnika tjelesne kulture (npr. kao zamjena za odsutnog radnika ili iz drugog razloga). Poslodavac i radnik mogu sklopiti dodatak ugovoru o radu ili novi ugovor kojim će urediti novu okolnost jer nema zapreke da radnik određen broj sati radi jedne, a određen broj sati druge poslove kod istoga poslodavca, pri čemu za svaki od tih poslova radnik ima pravo na odgovarajuću plaću.

Dogodi li se takva situacija, poslodavac je obvezan u roku 24 sata obavijestiti Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje o promjeni ugovorenog fonda tjednog radnog vremena. Obavijest se podnosi na propisanoj **tiskanici M-3P.** Prijava promjene u osiguranju izravno utječe na dužinu mirovinskog staža osiguranika.

Iako se sumarno plaća takvog radnika sastoji od dva dijela, od kojih se svaki izračunava prema izvoru radnog prava temeljem kojega se određuje, u obrascu JOPPD se iskazuje kao jedna mjesečna plaća. Ukoliko se oba dijela mjesečne plaće isplaćuju istoga dana, tada u obrascu JOPPD mora biti iskazan sumarni podatak o ukupnoj mjesečnoj plaći. No, češća je praksa da se dio plaće koji se isplaćuje izravno s računa državne riznice i obračunava u sustavu centralnog obračuna plaća isplaćuje jednog datuma, a dio koji se obračunava prema pravilima visine plaće pomoćnika i isplaćuje s računa ustanove, drugog datuma. Tada za svaki od tih datuma treba podnijeti **zasebni obrazac JOPPD** na kojemu će biti iskazani podaci do tog datuma o isplaćenoj svoti mjesečne plaće za istoga radnika (postupa se kao u slučaju kad se mjesečna plaća isplaćuje u dva navrata, pri čemu treba paziti da se ne dogodi dvostruko iskazivanje istih sati rada).

3.3. Obvezna javna davanja pri isplati plaće

Plaća zaposlenih pomoćnika u nastavi podliježe obračunu i plaćanju svih doprinosa iz plaće i doprinosa na plaću koji se plaćaju za osobe u radnom odnosu. U praksi ima primjera da se kao pomoćnik u nastavi zaposli redoviti student ili roditelj učenika, ali ta okolnost ne mijenja obračun propisanih javnih davanja.

Poslodavac može za pomoćnika u nastavi koji se prvi put zapošljava koristiti **oslobođenje od doprinosa na plaću**, na temelju pribavljenog ispisa Hrvatskog zavoda za mirovinsko osiguranje iz kojega je vidljivo da radnik prvi put stječe status osiguranika u obveznom mirovinskom osiguranju. Ta se olakšica može koristiti u trajanju do godinu dana, iako se radi o radnom odnosu na određeno vrijeme.

U vezi s obračunavanjem predujmova poreza na dohodak, poslodavac će umanjivati poreznu osnovicu za osobni odbitak samo ukoliko mu je radnik **predao poreznu karticu PK**. Dok nema poreznu karticu PK, poslodavac ne smije poreznu osnovicu umanjivati za osobni odbitak kao neoporezivi dio dohotka. Osobni odbitak se može koristiti do visine dohotka koji se isplaćuje, pa će tako npr. radnik koji u PK kartici ima upisano jedno uzdržavano dijete i pravo na ukupni mjesečni odbitak od 3.900,00 kn, a dohodak mu nakon umanjenja za obvezne doprinose iz plaće iznosi 2.560,00 kn, pri isplati mjesečne plaće iskoristiti 2.560,00 kn od ukupnog prava na osobni odbitak.

3.4. Naknada plaće

U razdoblju kad iz zakonom ili drugim aktom određenih opravdanih razloga ne radi, pomoćnik u nastavi ima pravo na **naknadu plaće**. Pravo na naknadu plaće uređeno je čl. 95. Zakona o radu i nizom posebnih propisa (npr. Zakonom o blagdanima i neradnim danima, Zakonom o obveznom zdravstvenom osiguranju). U praksi najčešće situacije opravdanog izostanka s posla za pomoćnika u nastavi su sljedeće:

- dani državnih blagdana u kojima se ne odvija nastava
- bolest učenika kojemu je pomoćnik i
- bolest samog radnika ili bolest člana njegove obitelji temeljem koje ostvaruje pravo na bolovanje za njegu člana obitelji.

U preporukama koje su ustanovama obrazovanja dostavile lokalne jedince preko kojih se financiraju projekti zapošljavanja pomoćnika u nastavi ustanove se upućuje da u slučaju bolesti učenika pomoćnik obavlja dio ugovorenih poslova (npr. prati nastavu za svog štićenika ili da pomaže kao pomoćnik drugom djetetu kojemu je takva pomoć potrebna). Ključno je da pomoćnik i u razdoblju kad je učenik bolestan, ima pravo na plaću odnosno naknadu plaće.

4. OSTALA MATERIJALNA PRAVA

Pitanje ostvarivanja tzv. ostalih materijalnih prava je prijeporno pitanje i vezano je uz pravno tumačenje **odnose li se na pomoćnike u nastavi važeći kolektivni ugovori javnog sektora ili ne odnose.** Primjerice, postavlja se dvojba ima li i pomoćnik u nastavi u slučaju službenog putovanja s učenicima pravo na punu dnevnicu, jednako kao učitelji i nastavnici, ukoliko putovanje traje najmanje osam sati, neovisno o osiguranoj prehrani (npr. škola u prirodi, jednodnevni izleti). Pitanje je to zanimljivije ukoliko se promatra u svjetlu izvora financiranja, što je ključni argument za određivanje područja primjene kolektivnih ugovora javnog sektora, jer se u gradovima i općinama koji su prihvatili financiranje decentraliziranih funkcija u obrazovanju, svim zaposlenicima dnevnice kao dio materijalnih troškova isplaćuju iz sredstava koja osiguravaju lokalne jedinice. U nedostatku preciznih uputa i sudske prakse, mišljenja sam da će ustanova obrazovanja manje pogriješiti ukoliko se rukovodi načelom u korist radnika i u opisanom slučaju pomoćniku u nastavi osigura pravo na punu dnevnicu, jednako kao nastavnom osoblju.

Zapošljavanje značajnog broja pomoćnika u nastavi novi je fenomen, za sada izvori financiranja njihovih plaća nisu trajnog karaktera (zato se i sklapaju ugovori o radu na određeno vrijeme), ali je nesporno da se njihovim radnim angažiranjem ostvaruju društveno poželjni ciljevi, pa je opravdano očekivati da se u sljedećem razdoblju preciznije i jednoznačno urede pitanja koja se sada javljaju kao prijeporna.

ANTE LOBOJA, dipl. iur.
Uprava za sustav javne nabave, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Okvirni sporazum - važeće normativno rješenje i praksa, s osvrtom na novine koje donose nove direktive EU u području javne nabave

Zakon o javnoj nabavi definira okvirni sporazum kao sporazum između jednog ili više naručitelja i jednog ili više gospodarskih subjekata svrha kojega je utvrditi uvjete pod kojima se sklapaju ugovori tijekom određenog razdoblja, posebice u pogledu cijene i, prema potrebi, predviđenih količina. Zakon kao postupke koji prethode sklapanju okvirnog sporazuma propisuje: otvoreni postupak, ograničeni postupak, pregovarački postupak s prethodnom objavom i natjecateljski dijalog. Uz postupke nabave, Zakon kao način (tehniku zbirne nabave) predviđa okvirni sporazum. Ovaj članak se detaljnije bavi normativnim rješenjem i praksom vezanom uz okvirne sporazume, ali donosi također i kraći osvrt na odredbe novih direktiva EU u području javne nabave, u dijelu koji se odnosi na okvirni sporazum.

1. UVOD

Nove direktive o javnoj nabavi EU, koje uređuju područje klasične javne nabave (Direktiva br. 2014/24/EU) te nabave subjekata koji djeluju u području vodnog gospodarstva, energetskom i prometnom sektoru i sektoru poštanskih usluga (Direktiva br. 2014/25/EU – sektorska direktiva), stupile su na snagu 17. travnja 2014. Države članice, među kojima i RH, moraju ih transponirati u nacionalna zakonodavstva najkasnije do 18. travnja 2016., uz mogućnost odgode primjene određenih odredbi.

2. OKVIRNI SPORAZUM - PREDNOSTI

Statističko izvješće o javnoj nabavi pokazuje veliko značenje instituta okvirnog sporazuma u praksi javne nabave. Rezultat je to značajnih prednosti koje donosi okvirni sporazum, prije svega za naručitelje, ali i za gospodarske subjekte - strane okvirnog sporazuma. Najznačajnije prednosti su:

1) financijske uštede zbog nabave objedinjenih količina
2) smanjenje troškova provedbe postupaka nabave
3) smanjenje administrativnog opterećenja kod naručitelja (nema potrebe za višekratnim provođenjem postupaka nabave za isti predmet nabave koji bi inače naručitelj ponavljao više puta)
4) sigurnost u pogledu realizacije nabave.

U većini slučajeva, sklopljeni okvirni sporazum za naručitelja predstavlja sigurnu realizaciju nabave kroz dulje razdoblje, što je osobito značajno za naručitelje kao što su bolnice i druge zdravstvene ustanove (hrana; lijekovi i sl.); studentski centri (hrana), dječji vrtići (hrana), domovi za starije, i sl. 5) ali i osiguran posao za gospodarske subjekte koji su uključeni u okvirni sporazum kroz određeno razdoblje, u kojemu oni mogu planirati svoje poslovanje, investicije, te prihode i rashode (osobito ako je u pitanju obvezujući okvirni sporazum). U dosadašnjoj praksi vezanoj za sklapanje okvirnog sporazuma kao predmeti nabave najčešće se pojavljuju: hrana, gorivo, uredski i potrošni materijal, prijevoz učenika, kupnja i održavanje informatičke i druge uredske opreme, fiksna i mobilna telefonija, usluge interneta i prijenosa podataka, održavanje postrojenja, nabava loživog ulja, održavanje vozila, zaštitna odjeća i obuća, nabava guma za vozila, usluge čišćenja poslovnih prostora, licence i sl.

3. SVRHA OKVIRNOG SPORAZUMA

Dakle, ***okvirni sporazum kao tehnika za zbirnu nabavu primjenjuje se u pravilu za uobičajene nabave roba, usluga odnosno radova, koje se ponavljaju u određenom razdoblju.*** Kada naručitelj u određenom razdoblju treba sklopiti više istovjetnih ugovora, okvirni sporazum je praktično rješenje. Naručitelj tada provodi postupak javne nabave, s namjerom sklapanja okvirnog sporazuma, u kojem bira gospodarski subjekti (ili više njih), s kojim(a) će sklopiti okvirni sporazum. Kasnije, kada nastane konkretna potreba za robama/uslugama/radovima, naručitelj će sklopiti ugovor, na način kako je to određeno sklopljenim okvirnim sporazumom. Ovdje treba napomenuti da postupak sklapanja ugovora za usluge iz Dodatka II.B Zakona, propisan člankom 44. Zakona, nije namijenjen za sklapanje okvirnih sporazuma.

Primjer iz prakse (Mišljenje Ministarstva gospodarstva, listopad 2014.): Mora li naručitelj sklopiti ugovor na temelju okvirnog sporazuma sklopljenog na razdoblje od četiri godine, ako su preostala sredstva od planiranog iznosa nedostatna za podmirenje obveze po četvrtom ugovoru

U dopisu naručitelja navodi se da je sklopljen okvirni sporazum za predmet: telekomunikacijske usluge (...). Navodi se da su planirana sredstva za izvršenje okvirnog sporazuma u iznosu od 865.000,00 kuna s PDV-om, te da je člankom 2. predmetnog okvirnog sporazuma

predviđeno sklapanje četiri godišnja ugovora temeljem okvirnog sporazuma, ovisno o osiguranim sredstvima naručitelja. U odnosu na upit naručitelja, koji se odnosi na pitanje obveze sklapanja četvrtog ugovora temeljem okvirnog sporazuma, s obzirom na nedostatna financijska sredstva za izvršenje ugovora, cijeni se da, uzimajući u obzir pravnu prirodu okvirnog sporazuma sklopljenog temeljem Zakona o javnoj nabavi, te također odredbe samog okvirnog sporazuma u kojem je određeno sklapanje godišnjih ugovora temeljem sklopljenog okvirnog sporazuma ovisno o osiguranim sredstvima naručitelja za izvršenje pojedinog ugovora, mišljenja smo da pod navedenim uvjetima, naručitelj nije obvezan sklopiti (četvrti) godišnji ugovor temeljem okvirnog sporazuma.

4. ODREĐIVANJE KOLIČINE PREDMETA NABAVE KOD OKVIRNOG SPORAZUMA

Zakon određuje da za potrebe sklapanja okvirnog sporazuma naručitelj provodi otvoreni, ograničeni, pregovarački postupak s prethodnom objavom ili natjecateljski dijalog sukladno odredbama Zakona. Naručitelj prije sklapanja okvirnog sporazuma mora poštivati sva formalna pravila koja se odnose na izabrani postupak javne nabave (rokovi, tehničke specifikacije, razlozi isključenja, uvjeti i dokazi sposobnosti, kriteriji za odabir ponude i sl.). Okvirni sporazum se ne može sklopiti provedbom pregovaračkog postupka bez prethodne objave. Naručitelji uglavnom provode **otvoreni postupak** javne nabave s namjerom sklapanja okvirnog sporazuma, a rjeđe provode ograničeni ili pregovarački s prethodnom objavom. Neovisno o tome koji postupak javne nabave provodi, naručitelj u **pozivu na nadmetanje** navodi *uključuje li poziv na nadmetanje sklapanje ugovora ili sklapanje okvirnog sporazuma.* Naručitelj u dokumentaciji za nadmetanje kod okvirnog sporazuma s jednim gospodarskim subjektom, bilo da jesu određeni svi uvjeti *(„okvirni ugovor")* ili da nisu određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora o javnoj nabavi *(„okvirni ugovor", ako to naručitelj odredi u dokumentaciji za nadmetanje)* određuje:

a) **točnu količinu predmeta nabave, ili**
b) **okvirnu količinu predmeta nabave.**

Okvirna količina predmeta nabave određuje se u slučaju robe ili usluga za koje naručitelj, zbog njihove prirode ili drugih objektivnih okolnosti **(npr. režijski troškovi),** ne može unaprijed odrediti točnu količinu. Stvarna nabavljena količina robe ili usluga na temelju sklopljenog okvirnog sporazuma može biti veća ili manja od okvirne. Kod okvirnog sporazuma s jednim gospodarskim subjektom, u kojem nisu određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora o javnoj nabavi, a koji ne obvezuje na sklapanje ugovora o javnoj nabavi, naručitelj u dokumentaciji za nadmetanje određuje **predviđenu količinu predmeta nabave.** Kod okvirnih sporazuma s više gospodarskih subjekata naručitelj u dokumentaciji za nadmetanje određuje **predviđenu količinu predmeta nabave.**

5. JAMSTVO ZA OZBILJNOST PONUDE I JAMSTVO ZA IZVRŠAVANJE OKVIRNOG SPORAZUMA

U postupku javne nabave koji se provodi s namjerom sklapanja okvirnog sporazuma naručitelj može od gospodarskih subjekata tražiti jamstvo za ozbiljnost ponude za slučaj: 1. odustajanja ponuditelja od svoje ponude u roku valjanosti, 2. dostavljanja neistinitih podataka (lažni dokumenti), 3. nedostavljanja izvornika ili ovjerenih preslika prilikom provjere ponuditelja, 4. odbijanja potpisivanja okvirnog sporazuma.

Također, naručitelj može od gospodarskih subjekata tražiti jamstvo za izvršavanje okvirnog sporazuma, u slučajevima kada okvirni sporazum obvezuje na sklapanje ugovora (*okvirni sporazum s jednim gospodarskim subjektom u kojem su određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora – okvirni ugovor, te okvirni sporazum s jednim gospodarskim subjektom u kojem nisu određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora, ali je naručitelj odredio da okvirni sporazum obvezuje na sklapanje ugovora).*

Primjer iz prakse: Naručitelj je u dokumentaciji za nadmetanje kod sklapanja okvirnog sporazuma s više gospodarskih subjekata, tražio jamstvo za ozbiljnost ponude i za slučaj da odabrani ponuditelj odbije potpisati ugovor o javnoj nabavi

Naručitelj je objavio otvoreni postupak javne nabave s namjerom sklapanja okvirnog sporazuma s tri gospodarska subjekta, na rok od 4 godine, broj objave: 2013/S 002-0039182), za predmet: telekomunikacijske usluge. Okvirni sporazum ne obvezuje na sklapanje ugovora o javnoj nabavi. Na dokumentaciju žalbu je izjavio žalitelj XY d.o.o.

Žalitelj ističe da je točkom 6.6. dokumentacije za nadmetanje traženo jamstvo za ozbiljnost ponude između ostaloga i za slučaj da odabrani ponuditelj odbije zaključiti ugovor o javnoj nabavi. Budući da se radi o okvirnom sporazumu s tri gospodarska subjekta koji ne obvezuje na sklapanje ugovora, jamstvo za ozbiljnost ponude može biti traženo samo za slučaj odbijanja potpisivanja okvirnog sporazuma, a ne i za slučaj odbijanja potpisivanja ugovora. Odredbom čl. 76. st. 1. Zakona propisano je za koje slučajeve naručitelj može tražiti jamstvo za ozbiljnost ponude. Dakle, u konkretnom slučaju naručitelj namjerava sklopiti okvirni sporazum, a ne ugovor o javnoj nabavi, a dokumentacijom za nadmetanje je traženo jamstvo za ozbiljnost ponude, između ostaloga za slučaj odbijanja potpisivanja okvirnog sporazuma ili ugovora o javnoj nabavi. Budući da se u konkretnom postupku radi o sklapanju okvirnog sporazuma, stoga je i jamstvo za ozbiljnost ponude trebalo tražiti za slučaj odbijanja potpisivanja okvirnog sporazuma, a ne za slučaj odbijanja potpisivanja ugovora. Stoga je žalbeni navod ocijenjen kao osnovan. (Rješenje Državne komisije: UP/II-034-02/13-01/699)

6. OKVIRNI SPORAZUM S VIŠE GOSPODARSKIH SUBJEKATA

Ukoliko naručitelj sklapa okvirni sporazum s više gospodarskih subjekata dokumentacija za nadmetanje treba sadržavati **podatke o broju gospodarskih subjekata** koji će biti strane okvirnog sporazuma. Okvirni sporazum s više gospodarskih subjekata sklapa se s najmanje **tri** gospodarska subjekta. Ako naručitelj ne dobije unaprijed određen broj sposobnih gospodarskih subjekata i/ili valjanih ponuda koje zadovoljavaju kriterije za odabir ponude, smije sklopiti okvirni sporazum i s **manjim brojem** sposobnih gospodarskih subjekata od predviđenog broja, odnosno **i s jednim**. Ali, Zakon daje mogućnost naručitelju, da nakon isteka roka za dostavu, poništi postupak javne nabave ako nije dobio unaprijed određen broj sposobnih gospodarskih subjekata i/ili valjanih ponuda za sklapanje okvirnog sporazuma.

Pri tome treba imati u vidu i odredbu članka 38. stavka 9. Zakona, koja obvezuje naručitelja da u dokumentaciji za nadmetanje odredi postupak sklapanja ugovora o javnoj nabavi na temelju sklopljenog okvirnog sporazuma. Druga rečenica istoga stavka određuje da u slučaju kada *„naručitelj u postupku javne nabave za sklapanje okvirnog*

sporazuma s više gospodarskih subjekata dobije samo jednu valjanu ponudu, smije sklopiti okvirni sporazum s jednim gospodarskim subjektom, pod uvjetom da je u dokumentaciji odredio i jedan od postupaka sklapanja ugovora na temelju okvirnog sporazuma iz čl. 39. st. 1. ili 2. Zakona".

Odredbe čl. 39. Zakona propisuju način sklapanja ugovora temeljem sklopljenog okvirnog sporazuma, kada je okvirni sporazum sklopljen s jednim gospodarskim subjektom i u njemu:

1. su određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora o javnoj nabavi
2. nisu određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora o javnoj nabavi.

Prema tome, ukoliko naručitelj želi koristiti mogućnost koju mu pruža Zakon, da prilikom provedbe postupka nabave s namjerom sklapanja okvirnog sporazuma s više gospodarskih subjekata, u slučaju kada je dostavljena samo jedna valjana ponuda, sklopi okvirni sporazum samo s jednim gospodarskim subjektom, tada mora u dokumentaciji odrediti, osim postupka sklapanja ugovora s više gospodarskih subjekata i postupak sklapanja ugovora s jednim gospodarskim subjektom. Dakle, ukoliko naručitelj ne bi predvidio takvu mogućnost, bio bi obvezan poništiti takav postupak javne nabave, temeljem članka 100. stavka 3. točke 3. Zakona.

Primjer iz prakse: Naručitelj je u dokumentaciji za nadmetanje kod sklapanja okvirnog sporazuma s više gospodarskih subjekata umjesto termina „predviđene" količine koristio termin „okvirne" količine

Žalitelj ističe da je točkom 2.3. dokumentacije za nadmetanje propisano da je količina predmeta nabave određena „okvirno", čime je naručitelj postupio protivno odredbi članka 6. Uredbe o načinu izrade i postupanju s dokumentacijom za nadmetanje i ponudama, budući da je navedenom odredbom propisano da naručitelj mora odrediti „predviđenu", a ne „okvirnu" količinu predmeta nabave.

Činjenica je da je citiranom odredbom propisano da naručitelj određuje predviđenu količinu predmeta nabave, a naručitelj je propisao da je količina predmeta nabave određena „okvirno". Naime, iz točke 2.3. dokumentacije za nadmetanje je nedvojbeno da nije određena točna količina predmeta nabave, a što je u skladu sa svrhom odredbe članka 6. stavka 1. Uredbe. Korištenje termina „okvirno" za količinu predmeta nabave koja nije točno određena u konkretnom slučaju nije od utjecaja na zakonitost dokumentacije za nadmetanje, pa je žalbeni navod neosnovan. (Rješenje Državne komisije: UP/II-034-02/13-01/699)

7. RAZDOBLJE NA KOJE MOŽE BITI SKLOPLJEN OKVIRNI SPORAZUM

Zakon o javnoj nabavi donosi odredbe koje se tiču razdoblja (roka) na koje se može sklopiti okvirni sporazum. Kad je u pitanju okvirni sporazum s više gospodarskih subjekata - isti se smije sklopiti na razdoblje **do četiri godine**, dok se okvirni sporazum s jednim gospodarskim subjektom smije sklopiti na razdoblje **do dvije godine**. Okvirni sporazum se, iznimno, može sklopiti na dulje razdoblje ako postoje opravdani razlozi vezani uz predmet nabave okvirnog sporazuma koje javni naručitelj mora obrazložiti u pozivu na nadmetanje i dokumentaciji za nadmetanje (*Uredba, članak 3. stavak 1. toč. 6. podtoč. 4.*).

Primjer iz prakse: Naručitelj pita može li, temeljem okvirnog sporazuma sklopljenog na određeni iznos za 2013. i 2014. godinu, sklopiti ugovor do ukupnog iznosa predviđenog okvirnim sporazumom, iako bi se izvršenje ugovora sklopljenog na temelju okvirnog sporazuma, proširilo i na 2015. godinu, dakle, i nakon isteka okvirnog sporazuma. (Mišljenje Ministarstva gospodarstva, iz prosinca 2014.)

Ako je naručitelj tijekom trajanja okvirnog sporazuma ugovorio, odnosno nabavio usluge u vrijednosti manjoj od ukupnog iznosa predviđenog okvirnim sporazumom, mišljenja smo da u vremenu trajanja, odnosno važenja okvirnog sporazuma, tj. prije isteka roka na koji je okvirni sporazum sklopljen, može pod uvjetima određenima okvirnim sporazumom sklopiti pojedinačni ugovor o javnoj nabavi, ***čije je izvršenje duže od razdoblja trajanja samog okvirnog sporazuma.***

Dakle, trajanje pojedinačnih ugovora sklopljenih temeljem okvirnog sporazuma može biti dulje ili kraće od roka na koji je sklopljen okvirni sporazum, ali uz napomenu da isti ugovori moraju biti sklopljeni prije isteka roka na koji je sklopljen okvirni sporazum, dakle u vrijeme važenja samog okvirnog sporazuma.

8. SLUČAJEVI KADA OKVIRNI SPORAZUM OBVEZUJE NA SKLAPANJE UGOVORA O JAVNOJ NABAVI

Tijekom primjene prethodnog Zakona o javnoj nabavi (Nar, nov., br. 110/07., 125/08.), okvirni sporazum nije imao snagu ugovora. Važeći Zakon u vezi okvirnog sporazuma donosi određenje da okvirni sporazum, koji je sklopljen s jednim gospodarskim subjektom i u kojemu su određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora o javnoj nabavi, **obvezuje na sklapanje ugovora o javnoj nabavi na temelju tog okvirnog sporazuma.** S druge strane okvirni sporazum koji je sklopljen s jednim gospodarskim subjektom i u kojemu nisu određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora o javnoj nabavi, obvezuje na sklapanje ugovora o javnoj nabavi na temelju tog okvirnog sporazuma **ako je naručitelj to odredio u dokumentaciji za nadmetanje** *(Uredba, čl. 3. st. 1. toč. 6. podtoč. 6.)*. Ostale vrste okvirnog sporazuma ne obvezuju strane okvirnog sporazuma na sklapanje ugovora o javnoj nabavi na temelju okvirnog sporazuma (*okvirni sporazumi sklopljeni s više gospodarskih subjekata*).

9. TIPOVI OKVIRNOG SPORAZUMA

Zakon uređuje dva osnovna **tipa** okvirnog sporazuma:

1. okvirni sporazum u kojemu su **određeni svi** uvjeti i
2. okvirni sporazum u kojem **nisu određeni** svi uvjeti za sklapanje ugovora.

Za **prvi tip** okvirnog sporazuma značajno je da on unaprijed određuje sve uvjete pod kojima će se sklapati i izvršavati budući ugovori koji se temelje na tom okvirnom sporazumu (*predmet nabave; količina predmeta nabave – točna ili okvirna; uvjeti pod kojima se sklapaju pojedinačni ugovori o javnoj nabavi tijekom određenog razdoblja i cijena; mjesto izvođenja radova, isporuke robe ili pružanja usluga; rok, način i uvjeti plaćanja*). Takav tip okvirnog sporazuma ne zahtijeva nikakve naknadne dogovore između strana okvirnog sporazuma (dopunjeni uvjeti, drugi uvjeti) *već su svi uvjeti određeni u samom okvirnom sporazumu*. Takav se okvirni sporazum u praksi koristi za nabavu detaljno specificirane robe/radova/usluga, čije se tehničke specifikacije s protekom vremena ne mijenjaju, i koje se plaćaju na temelju unaprijed odredivih parametara (npr. nabava goriva za motorna vozila; usluge čišćenja i sl.). Kao što je naprijed

navedeno, ovaj tip okvirnog sporazuma, ako je sklopljen s jednim gospodarskim subjektom, prema važećem Zakonu obvezuje na sklapanje ugovora o javnoj nabavi **(*„okvirni ugovor“*)**.

Drugi tip okvirnog sporazuma ne određuje sve uvjete budućih ugovora o javnoj nabavi koji će se temeljiti na tom okvirnom sporazumu, već samo postavlja okvir unutar kojeg će se oni sklapati i izvršavati. Okvirni sporazum tog tipa je po svojoj prirodi nepotpun i pretpostavlja da neki uvjeti nisu određeni ili da svi uvjeti nisu određeni na obvezujući način, tako da će strane okvirnog sporazuma neke uvjete za sklapanje budućih ugovora o javnoj nabavi koji se temelje na njemu, dogovoriti naknadno. U takvim slučajevima, iz dokumentacije za nadmetanje mora biti razvidno da će pojedini uvjeti za sklapanje ugovora na temelju okvirnog sporazuma biti naknadno, prije sklapanja ugovora, određeni.

Pri sklapanju ugovora koji se temelje na okvirnom sporazumu, strane ne smiju mijenjati **bitne uvjete** okvirnog sporazuma (*članak 38. stavak 10. Zakona*). Ako je takav okvirni sporazum sklopljen s više gospodarskih subjekata, za svaki pojedini ugovor o javnoj nabavi na temelju okvirnog sporazuma gospodarski subjekti koji su uključeni u okvirni sporazum će trebati ponovno međusobno konkurirati. U praksi će se ovaj tip okvirnog sporazuma primjenjivati za nabavu robe i/ili usluga, čiji su tehnički opisi i/ili cijene podložni čestim promjenama na tržištu (*npr. proizvodi na području informacijske tehnologije, hrana i sl.*).

Vezano za činjenicu da se okvirni sporazum može sklopiti s jednim ili više gospodarskih subjekata moguće su četiri različite kombinacije okvirnog sporazuma, i to:

1. **okvirni sporazum koji je sklopljen s jednim gospodarskim subjektom i u njemu su određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora o javnoj nabavi** (*okvirni ugovor*)
2. **okvirni sporazum koji je sklopljen s jednim gospodarskim subjektom i u njemu nisu određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora** (*obvezuje na sklapanje ugovora na temelju tog okvirnog sporazuma, ako je naručitelj tako odredio*)
3. **okvirni sporazum koji je sklopljen s više gospodarskih subjekata i u njemu su određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora o javnoj nabavi** (*nije obvezujući*). U slučaju da najpovoljniji gospodarski subjekt nije u mogućnosti izvršiti predmet, grupu ili dio predmeta nabave, *ugovor o javnoj nabavi za predmet, grupu ili dio predmeta nabave,* može se sklopiti sa sljedećim najpovoljnijim gospodarskim subjektom iz okvirnog sporazuma), te
4. **okvirni sporazum koji je sklopljen s više gospodarskih subjekata i u kojemu nisu određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora**. Ovaj okvirni sporazum nije obvezujući (*ugovor se sklapa nakon ponovljenog poziva na dostavu ponuda gospodarskim subjektima).*

Za svaku od navedenih mogućih kombinacija okvirnog sporazuma, Zakon propisuje različito postupanje naručitelja kada sklapa ugovore na temelju tako sklopljenog okvirnog sporazuma. U tom smislu naručitelj u dokumentaciji mora odrediti postupak sklapanja ugovora na temelju okvirnog sporazuma *(Uredba, članak 3. stavak 1. toč. 6. podtoč. 5.).*

10. ODLUKA O SKLAPANJU UGOVORA O JAVNOJ NABAVI NA TEMELJU OKVIRNOG SPORAZUMA

Sukladno članku 99. stavku 2. Zakona *„izvršnošću odluke o odabiru nastaje ugovor o javnoj nabavi odnosno okvirni sporazum“*. Dakle, u postupku javne nabave s ciljem sklapanja okvirnog sporazuma, **okvirni sporazum nastaje u trenutku izvršnosti odluke o odabiru**. Također, ako je nastanak okvirnog sporazuma uvjetovan suglasnošću mjerodavnog tijela, okvirni sporazum nastaje u trenutku pribavljanja suglasnosti. Naručitelj ne smije sklopiti okvirni sporazum niti pristupiti njegovu izvršenju prije izvršnosti odluke o odabiru.

Kako će se sklapati ugovori na temelju okvirnog sporazuma, s jedne će strane ovisiti o uvjetima koje određuje okvirni sporazum (*jesu li svi uvjeti za sklapanje ugovora određeni u okvirnom sporazumu ili ne*), a s druge strane o broju gospodarskih subjekata s kojima je okvirni sporazum sklopljen (*jedan ili više*). Sklapanje pojedinih ugovora na temelju okvirnog sporazuma dopušteno je samo između onog odnosno onih naručitelja i onog odnosno onih gospodarskih subjekata, koji su strane okvirnog sporazuma.

Kod okvirnog sporazuma s više gospodarskih subjekata:

1. u kojem su određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora o javnoj nabavi, te
2. u kojem nisu određeni svi uvjeti za sklapanje ugovora o javnoj nabavi,

prilikom sklapanja ugovora naručitelj donosi **odluku o sklapanju ugovora o javnoj nabavi na temelju okvirnog sporazuma,** koju u roku sedam dana od sklapanja ugovora na temelju okvirnog sporazuma (*ako se ugovor sklapa sukladno članku 39. stavku 3. Zakona*) odnosno 15 dana od dana sklapanja ugovora (*ako se ugovor sklapa nakon ponovljenog poziva na dostavu ponuda*), dostavlja svim gospodarskim subjektima iz okvirnog sporazuma.

Nakon postupka sklapanja ugovora temeljem okvirnog sporazuma, naručitelj može odmah sklopiti ugovor. Na odluku o sklapanju ugovora na temelju okvirnog sporazuma nezadovoljni ponuditelj može uložiti žalbu Državnoj komisiji. Rok za žalbu u navedenim slučajevima iznosi **30 dana od primitka odluke o sklapanju ugovora** na temelju okvirnog sporazuma, u odnosu na postupak sklapanja ugovora na temelju okvirnog sporazuma i ugovor.

11. OBAVIJEST O SKLOPLJENIM UGOVORIMA

Naručitelj je obvezan za svaki sklopljeni okvirni sporazum poslati na objavljivanje *obavijest o sklopljenom ugovoru* najkasnije 48 dana od dana sklapanja okvirnog sporazuma. U slučaju pojedinačnih ugovora o javnoj nabavi sklopljenih na temelju okvirnog sporazuma, naručitelj nije obvezan poslati na objavljivanje obavijest o sklopljenim ugovorima. Ukoliko naručitelj ne pošalje na objavljivanje u Elektronički oglasnik javne nabave RH obavijest o sklopljenom ugovoru, isto je sukladno članku 182. stavku 1. točki 9. Zakona sankcionirano kao prekršaj za pravnu osobu ili jedinicu lokalne i područne (regionalne) samouprave, te za odgovornu osobu.

12. OKVIRNI SPORAZUM PREMA NOVIM DIREKTIVAMA EU

U odnosu na institut okvirnog sporazuma nove direktive sadrže slična rješenja kakva su i u važećim direktivama Europskog parlamenta i Vijeća: *Direktiva 2004/18/EZ i Direktiva 2004/17/EZ od 31. ožujka 2004., s kojima je usklađen važeći Zakon o javnoj nabavi RH, ali i zakonodavstva u području javne nabave ostalih država članica EU*. Nove direktive EU donose istovjetnu definiciju pojma okvirni sporazum.

12.1. Pravila koja se primjenjuju kod dodjele ugovora na temelju okvirnog sporazuma

Nove direktive, „klasična“ *u članku 33., a sektorska u članku 51,. reguliraju način dodjele ugovora koji se temelje na okvirnom spo-*

razumu. Pri tome, direktive ističu neka pravila koja se tiču dodjele takvih ugovora:

1) *Navedeni se postupci dodjele ugovora mogu primijeniti samo između onih javnih naručitelja koji su u pozivu na nadmetanje ili u pozivu na potvrdu interesa jasno naznačeni, i onih gospodarskih subjekata koji su potpisnici sklopljenog okvirnog sporazuma.*
2) Nova „klasična" Direktiva, u članku 33., donosi odredbu prema kojoj „ugovori koji se temelje na okvirnom sporazumu ne smiju ni pod kojim uvjetima za sobom povlačiti **izmjenu bitnih uvjeta okvirnog sporazuma,** posebno u slučaju navedenom u stavku 3. istoga članka *(koji se odnosi na okvirni sporazum sklopljen s jednim gospodarskim subjektom, u kojem slučaju se ugovori na temelju tog sporazuma dodjeljuju u granicama uvjeta utvrđenih u okvirnom sporazumu). Navedeno pravilo propisano je i važećim Zakonom o javnoj nabavi, a odnosi se na javne i sektorske naručitelje. Također, za klasični, odnosno javni sektor važna je uputa iz uvodnog dijela direktive, da* se **okvirni sporazumi ne bi trebali koristiti na neodgovarajući način ili na način kojim bi se spriječilo, ograničilo ili narušilo tržišno natjecanje.** Takvu odredbu poznaje i važeći Zakon o javnoj nabavi.

Nova sektorska Direktiva, u članku 51. stavku 2. točki 3. donosi odredbu, prema kojoj **sektorski naručitelji ne smiju okvirni sporazum primjenjivati nepravilno ili na način kojim bi onemogućavali, ograničavali ili narušavali tržišno natjecanje**. Isto načelo propisano je važećim Zakonom o javnoj nabavi, i za javne i za sektorske naručitelje.

3) U uvodnom dijelu nove „klasične" Direktive se navodi da javni naručitelji ne bi trebali biti obvezni nabavljati radove, robu ili usluge koji su obuhvaćeni okvirnim sporazumom, na temelju tog okvirnog sporazuma. Iz navedenoga proizlazi da države članice, prilikom transponiranja odredbi Direktive, koje se odnose na instutut okvirnog sporazuma u nacionalne propise, ne bi trebale nametati obvezu naručiteljima da sklapaju obvezujuće okvirne sporazume, već prepustiti samim naručiteljima da u dokumentaciji za nadmetanje sami odrede obvezuje li okvirni sporazum strane okvirnog sporazuma na njegovo izvršenje, odnosno na sklapanje ugovora za njegovo izvršenje.
4) Nove direktive donose jedno vrlo važno pojašnjenje, vezano za samu praktičnu primjenu okvirnih sporazuma, a to je da se ***„ugovori koji se temelje na okvirnom sporazumu trebaju dodijeliti prije završetka trajanja samog okvirnog sporazuma, dok se trajanje pojedinih ugovora koji se temelje na okvirnom sporazumu ne treba (dakle, nije obvezno) podudarati s trajanjem tog okvirnog sporazuma, nego bi moglo, po potrebi biti kraće ili dulje".*** *Ovdje treba naglasiti da rečeno određenje iz novih direktiva, da izvršenje ugovora koji se temelje na okvirnom sporazumu može biti dulje ili kraće od razdoblja na koje je skloljen sam okvirni sporazum, korespondira i s praksom javne nabave temeljem važećeg Zakona o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj, kako je naprijed i istaknuto u ovom tekstu.*

Ovo je u praksi vrlo značajno određenje, imajući u vidu samu svrhu okvirnih sporazuma, a to je da se oni u pravilu sklapaju za uobičajene nabave robe/usluga/radova (predmeti nabave, kao što su: hrana, gorivo, uredski i potrošni materijal, kupnja i održavanje informatičke i druge uredske opreme, fiksna i mobilna telefonija, usluge interneta i prijenosa podataka, licence, i sl.), koji su potrebni naručitelju za njegovo funkcioniranje.

Dakle, ukoliko naručitelj sklopljenim ugovorima temeljem okvirnog sporazuma nije realizirao sve predviđene količine robe/usluga/radova iz okvirnog sporazuma, on može prije isteka samog okvirnog sporazuma sklopiti ugovor čije će izvršenje trajati i dulje od samog okvirnog sporazuma. Također, ukoliko je dinamika realizacije okvirnog sporazuma brža od one koja je predviđena u samom okvirnom sporazumu, može se dogoditi da naručitelj sklopljenim ugovorima realizira okvirni sporazum i brže nego što je predviđeno, primjerice, ako su temeljem okvirnog sporazuma sklopljenog na dvije godine bila predviđena dva godišnja ugovora, a naručitelj predviđene količine robe (npr. informatičke opreme) nabavi već u prvoj godini trajanja okvirnog sporazuma.

12.2. Trajanje okvirnog sporazuma

Nova „klasična" Direktiva predviđa mogućnost da „trajanje okvirnog sporazuma ne može biti dulje od **četiri** godine, osim u iznimnim valjano opravdanim slučajevima posebno vezanima uz predmet okvirnog sporazuma.

Ista direktiva predviđa da se iznimno može dopustiti sklapanje okvirnih sporazuma na rok dulji od četiri godine. Takvi slučajevi, koji bi trebali biti valjano opravdani, osobito predmetom okvirnog sporazuma, mogli bi se na primjer pojaviti kada je gospodarskom subjektu potrebna oprema za koju je razdoblje amortizacije dulje od četiri godine i koja mora biti dostupna u svakom trenutku tijekom cijelog trajanja okvirnog sporazuma.

Rok na koji se sklapa okvirni sporazum navodi se u Obavijesti o nadmetanju: *„U slučaju okvirnog sporazuma, naznaka o planiranom trajanju okvirnog sporazuma u kojoj se, prema potrebi, navode razlozi za svako trajanje duže od četiri godine; koliko je moguće, naznaka vrijednosti ili opsega ili učestalosti ugovora, broj i, prema potrebi, predloženi maksimalni broj gospodarskih subjekata koji će sudjelovati"* (Prilog V Direktive, dio C, toč.10.a).

Prema novoj sektorskoj Direktivi, članak 51. stavak 1. točka 3. *„trajanje okvirnog sporazuma ne može biti dulje od **osam** godina, osim u iznimnim valjano opravdanim slučajevima posebno vezanima uz predmet okvirnog sporazuma".*

12.3. Postupci koji prethode sklapanju okvirnog sporazuma

Člankom 33. stavkom 1. nove „klasične" Direktive 2014/24/EU propisano je da „javni naručitelji mogu sklopiti okvirne sporazume pod uvjetom da primjenjuju postupke predviđene istom Direktivom". Po važećem Zakonu o javnoj nabavi, sukladno članku 38. stavku 2. Zakona: „Za potrebe sklapanja okvirnog sporazuma javni naručitelj provodi otvoreni, ograničeni, pregovarački postupak s prethodnom objavom ili natjecateljski dijalog sukladno odredbama ovoga Zakona"). *Dakle, važeći Zakon o javnoj nabavi ne dozvoljava korištenje pregovaračkog postupka bez prethodne objave radi sklapanja okvirnog sporazuma.*

Nova „klasična" Direktiva propisuje kao postupke nabave: otvoreni postupak; ograničeni postupak; partnerstvo za inovacije; natjecateljski postupak uz pregovore; natjecateljski dijalog i pregovarački postupak bez prethodne objave. S obzirom na odredbu članka 33. iste Direktive, prema kojoj javni naručitelji mogu sklopiti okvirne sporazume pod uvjetom da primjenjuju postupke predviđene istom Direktivom, nema zapreke da država članica EU, pa tako i RH, omogući sklapanje okvirnog sporazuma ne samo provedbom otvorenog i ograničenog postupka, partnerstva za inovacije, natjecateljskog postupka uz pregovore i natjecateljskog dijaloga već i provedbom pregovaračkog postupka bez prethodne objave.

Nova sektorska Direktiva kao postupke nabave propisuje: otvoreni postupak; ograničeni postupak; pregovarački postupak s prethodnim pozivom na nadmetanje i pregovarački postupak bez prethodne objave, te partnerstvo za inovacije i natjecateljski dijalog, kao nove postupke za sektorske naručitelje. U tom smislu, sukladno članku 51. stavku 1. nove sektorske Direktive, „Naručitelji mogu sklopiti okvirne sporazume, pod uvjetom da primjenjuju postupke predviđene istom Direktivom".

12.4. Postupci dodjele ugovora temeljem okvirnog sporazuma po novoj „klasičnoj" Direktivi

U članku 33. stavku 2. nove „klasične" Direktive (*Direktiva 2014/24/EU)* propisano je da se ugovori na temelju okvirnog sporazuma dodjeljuju u skladu s postupcima propisanima istim člankom Direktive. Navedeni se postupci mogu primijeniti samo između onih javnih naručitelja koji su u pozivu na nadmetanje ili u pozivu na potvrdu interesa jasno imenovani u ovu svrhu i onih gospodarskih subjekata koji su potpisnici sklopljenog okvirnog sporazuma.

1) Ako je okvirni sporazum sklopljen s jednim gospodarskim subjektom, ugovori na temelju tog sporazuma dodjeljuju se u granicama uvjeta utvrđenih u okvirnom sporazumu. Za dodjelu tih ugovora javni naručitelji mogu se obratiti gospodarskom subjektu, stranci okvirnog sporazuma, u pisanom obliku, tražeći da dopuni svoju ponudu, ako je to nužno.

2) Ako je okvirni sporazum sklopljen s više gospodarskih subjekata, taj se okvirni sporazum provodi (izvršava) na jedan od sljedećih načina:

(a) prema uvjetima okvirnog sporazuma, bez ponovne provedbe nadmetanja, ako su u navedenom okvirnom sporazumu utvrđeni svi uvjeti za izvođenje radova, pružanje usluga odnosno za isporuku robe, kao i objektivni uvjeti za odabir onog gospodarskog subjekta koji ih, kao stranka iz okvirnog sporazuma, izvodi. Rečeni se uvjeti odabira gospodarskog subjekta navode u dokumentaciji o nabavi za okvirni sporazum

(b) ako se okvirnim sporazumom utvrđuju svi uvjeti za izvođenje radova, odnosno pružanje usluga koji su predmet okvirnog sporazuma, dijelom bez ponovne provedbe nadmetanja u skladu s točkom (a), a dijelom s ponovnim otvaranjem nadmetanja među gospodarskim subjektima koji su stranke u okvirnom sporazumu u skladu s točkom (c), ako tu mogućnost potiču javni naručitelji u dokumentaciji o nabavi za okvirni sporazum

(c) ako u okvirnom sporazumu nisu utvrđeni svi uvjeti za izvođenje radova, pružanje usluga i za isporuku robe, **ponovnom provedbom nadmetanja među gospodarskim subjektima.**

Ponovljena nadmetanja temelje se na istim uvjetima koji se primjenjuju pri dodjeli okvirnih sporazuma i, ako je nužno, na preciznije definiranim uvjetima i ako je potrebno, drugim uvjetima iz dokumentacije o nabavi za okvirni sporazum.

12.5. Dodjela ugovora temeljem okvirnog sporazuma prema novoj sektorskoj Direktivi

Nova sektorska Direktiva 2014/25/EU, u članku 51. stavku 2., sadrži odredbe koje su relevantne za dodjelu ugovora temeljem sklopljenog okvirnog sporazuma, za sektorske naručitelje. Direktiva ne regulira detaljno pitanje procedure dodjele navedenih ugovora, već primarno upućuje na to da sam naručitelj u dokumentaciji za nadmetanje određuje **objektivna pravila i kriterije dodjele ugovora** temeljem okvirnog sporazuma (npr. provedba „mini" nadmetanja,i sl.), poštujući pri tome **načelo jednakog tretmana** prema svim gospodarskim subjektima koji su uključeni u okvirni sporazum, kao i **načela tržišnog natjecanja**.

U tom smislu ista Direktiva navodi da se „ugovori koji se temelje na okvirnom sporazumu dodjeljuju na temelju nepristranih pravila i kriterija koji mogu uključiti ponovnu provedbu nadmetanja među gospodarskim subjektima koji su potpisnici okvirnog sporazuma, kako je sklopljen. Ta pravila i kriteriji navode se u dokumentaciji za nadmetanje. Objektivna pravila i kriteriji na koje se upućuje moraju osigurati jednako postupanje prema gospodarskim subjektima koji su stranke sporazuma.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA temeljem ovlaštenja Klasa: UP/I-406-01/12-01/05, Urbroj: 526-15-02/1-12-2 od 20. lipnja 2012. godine, upisana u Registar nositelja programa pod Evidencijskim brojem 5,

organizira

PROGRAM IZOBRAZBE U PODRUČJU JAVNE NABAVE

od 25. - 29. siječnja 2016.

budući da pripremu i provedbu postupaka javne nabave smiju obavljati ovlašteni predstavnici naručitelja od kojih najmanje jedan mora posjedovati važeći certifikat u području javne nabave.

Voditelj programa:
mr. sc. Jasna Nikić, savjetnica-urednica HZRIF-a.

DUNJA ŠARIĆ, dipl. iur.
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Volontiranje maloljetnika

U mjesecu prosincu susrećemo se s brojnim humanitarnim akcijama i općenito spremni smo svoje vrijeme pokloniti drugima. Kako smo društvo koje je kroz dugi niz godina pogođeno gospodarskom krizom, potrebite nije teško pronaći. Stoga je nužno od najranije dobi kroz razne aktivnosti civilnog društva uključivati i najmlađe ne bi li izrasli u društveno osviještene građane koji će se naučiti starati sami za sebe, ali i za dobrobit drugih. Volonterstvo, dragovoljan, nenaplatan rad je jedan od kamena temeljaca civilnoga društva jer oživljava najplemenitija stremljenja čovječanstva - zauzimanje za mir, slobodu, mogućnost izbora, sigurnost i pravičnost za sve ljude.[1] Djecu i mlade u odgojno-obrazovnom sustavu Republike Hrvatske i u neformalnim oblicima učenja potrebno je upoznati s vrijednostima, ulogom i značajem volontiranja, omogućiti im stjecanje iskustva volontiranja, te kroz građanski odgoj i obrazovanje razviti cjelovitu osposobljenost za volontiranje, društvenu solidarnost i aktivno građanstvo.
No kako uopće mlade uključiti u volontiranje i na taj im način približiti volontiranje i je li to uopće dopušteno?

1. UVOD

Volontiranje se prepoznaje i promiče kao aktivnost ili usluga od interesa za Republiku Hrvatsku koja dovodi do poboljšanja kvalitete života, izgradnje socijalnog kapitala, osobnog razvoja, do aktivnog uključivanja osoba u društvena zbivanja te do razvoja humanijega i ravnopravnijega demokratskog društva. Volontiranjem se doprinosi društvenom razvoju, građanskom sudjelovanju, socijalnoj koheziji i socijalnom uključivanju. Volontiranjem se stječu iskustva i razvijaju kompetencije potrebne i korisne za aktivno sudjelovanje u društvu, osobni razvoj i osobnu dobrobit.[2]

Iz navedenog razabiremo da od najranije dobi treba djecu i uopće maloljetne osobe uljučivati kako bi odrasli u osobe koje se znaju same starati o sebi, ali i o onima koji u tome nisu bili tako spretni uslijed životnih okolnosti.

2. ZAKONODAVNI OKVIR

Prvo zakonsko reguliranje prava i obveze volontera i organizatora volontiranja **Zakonom o volonterstvu** (Nar. nov., br. 58/07.) donosi hrvatsko zakonodavno tijelo 2007. godine zbog uočene potrebe za zakonskom regulacijom, bez obzira što je u Hrvatskoj postojala dobro uhodana pravna praksa. Zakon je donesen radi osiguravanja društveno poticajnog okruženja za razvoj volonterstva i od tada se primjenjuje u neizmijenjenom obliku sve do 2013. kada doživljava znatnije izmjene i dopune.

Zakonom o volonterstvu uređuju se osnovni pojmovi vezani uz volontiranje, temeljna načela, uvjeti, prava i dužnosti volontera, organizatora volontiranja, uvjeti sklapanja ugovora o volontiranju, donošenje Etičkog kodeksa volontera, izdavanje potvrde o volontiranju, državnu nagradu, te nadzor nad izvršavanjem.

Nacionalni odbor za razvoj volonterstva u svibnju 2008. godine donosi **Etički kodeks volontera** propisujući pravila ponašanja volontera, organizatora volontiranja i korisnika. Kodeks predstavlja skup vrijednosti, načela i standarda kojima se usmjerava proces organiziranog uključivanja volontera u aktivnosti za opću dobrobit, promiču najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske, a počiva na načelu da je volonterstvo temelj civilnog društva i od vitalne važnosti za razvoj (sudioničke) demokracije jer kroz sudjelovanje u društvenim procesima jača i osobna odgovornost građana volontera.[3] Općenitim Kodeksom organizatore volontiranja potiče se na sastavljanje vlastitih kodeksa kojima će definirati vlastite potrebe i specifičnosti, a ujedno dati jasniju definiciju rada budućim volonterima.

Potom se donosi **Pravilnik o sadržaju izvješća o obavljenim uslugama i aktivnostima organizatora volontiranja** (Nar. nov., br. 101/08.), kojim se stari Pravilnik[4] stavlja izvan snage i proširuju obveze organizatora volontiranja uredivši sadržaj izvješća o obavljenim uslugama ili aktivnostima organizatora volontiranja, način izvještavanja, izvještajno razdoblje i rok za dostavljanje izvješća te druga pitanja važna za izvješće. Na kraju Pravilnika nalazi se i Obrazac izvješća organizatora volontiranja o obavljenim uslugama ili aktivnostima organiziranog volontiranja, a na internetskoj stranici Ministarstva socijalne politike i mladih postoje *web* aplikacije za prijavu podataka.

3. VOLONTIRANJE

Volontiranjem se, u smislu Zakona o volonterstvu, smatra dobrovoljno ulaganje osobnog vremena, truda, znanja i vještina kojima se obavljaju usluge ili aktivnosti za dobrobit druge osobe ili za zajedničku dobrobit, a obavljaju ih osobe na način predviđen Zakonom, bez postojanja uvjeta isplate novčane nagrade ili potraživanja druge imovinske koristi za obavljeno volontiranje, ako Zakonom nije drukčije određeno.[5] Volonterka ili volonter ne može volontiranje uvjetovati ispunjenjem neke činidbe (davanja, činjenja, propuštanja ili trpljenja) ili stjecanjem imovine, novčane nagrade ili koristi. S time da Zakon izrijekom popisuje **što se ne smatra novčanom nagradom ili imovinskom koristi.**[6]

[1] Opća deklaracija o volonterstvu.

[2] Članak 2. Zakona o volonterstvu (Nar. nov., br. 58/07., 22/13.).

[3] Preambula Etičkog kodeksa volontera (Nar. nov., br. 55/08.).

[4] Pravilnik o sadržaju izvješća o obavljenim uslugama i aktivnostima organizatora volontiranja (Nar. nov., br. 106/07. i 127/07.).

[5] Članak 3. Zakona o volonterstvu.

[6] Novčanom nagradom ili imovinskom koristi za volontere ne smatraju se:

– računom potvrđene novčane naknade isplaćene za plaćanje radne odjeće, opreme i predmeta za zaštitu potrebnih za volontiranje

– računom potvrđene novčane naknade isplaćene u svrhu troškova putovanja, smještaja i prehrane koji nastanu u vezi s volontiranjem

– računom potvrđene novčane naknade isplaćene u svrhu troškova prehrane, zbrinjavanja i obuke životinje u vlasništvu volontera koja sudjeluje u aktivnostima ili uslugama volontiranja

– novčane naknade isplaćene u svrhu plaćanja medicinskih usluga i cjepiva primljenih u svrhu obavljanja volontiranja

Volontiranje je dobrovoljno i solidarno obavljanje aktivnosti ili usluga slobodnom voljom volonterke ili volontera.

Volonter je, sukladno odredbama Zakona, fizička osoba koja volontira u Republici Hrvatskoj ili u inozemstvu, sukladno važećim nacionalnim i međunarodnim propisima, ako drugačije nije uređeno ovim Zakonom, dok je **maloljetna volonterka ili volonter** osoba mlađa od 18 godina, a starija od 15 godina koja volontira u Republici Hrvatskoj ili u inozemstvu, sukladno odredbama Zakona.[7]

Volontiranje organizira **organizator volontiranja**. Organizator volontiranja može biti udruga, zaklada i fundacija, ustanova i svaka druga pravna osoba iz čijeg osnivačkog akta proizlazi da nije osnovana s ciljem stjecanja dobiti, a i tada može u svoj rad uključivati volontere samo u one aktivnosti koje su usmjerene isključivo zajedničkoj dobrobiti. Organizator volontiranja utvrđuje potrebu za uključivanjem volontera, vrstu aktivnosti, odnosno usluga i način i postupke pružanja tih usluga, temeljem programa volontiranja.

Volontiranje maloljetnih osoba je Zakon detaljnije uredio štiteći dobrobit maloljetnih osoba. Stoga je organizator volontiranja dužan maloljetnom volonteru osigurati adekvatne uvjete prikladne njihovoj dobi, te nadzor i podršku stručne osobe. Primjerice, došlo je i do usklađenja s Obiteljskim zakonom (Nar. nov., br. 103/15.) u kojem je propisano da roditelji imaju pravo i dužnost djetetu mlađem od šesnaest godina života zabraniti noćne izlaske bez svoje pratnje ili pratnje druge odrasle osobe u koju imaju povjerenja, tako da maloljetnici ne mogu volontirati u razdoblju od 23 sata do 6 sati ujutro.

4. NAČELA

Kako su maloljetne osobe nedovoljno zaštićene vlastitim iskustvom od okoline u kojoj žive, zakonodavac ne propušta obvezu dodatno ih zaštititi zakonskim normama. Zakon o volonterstvu tu ranjivu skupinu štiti cijelim nizom odredaba.

Između mnogih načela koja se odnose na sve organizatore volontiranja, volontere i korisnike izdvajamo načelo zaštite maloljetnih volontera.

Već prilikom ugovaranja volontiranja maloljetne osobe postoje posebnosti. Isprva sklapanje ugovora o volontiranju još uvijek nije zakonska obveza baš u svakoj situaciji. Uputno je urediti međusobna očekivanja, no nije i zakonska obveza. Prema Zakonu o volonterstvu postoje ugovori o volontiranju koji traže pisanu formu.[8] Ugovor o volontiranju maloljetne osobe nije nužno sklopiti u pisanoj formi, no ako ga sklapa maloljetna osoba s navršenih 15 godina i starija maloljetna osoba može ga sklopiti samo uz pisanu suglasnost zakonske zastupnice ili zastupnika.

Potom maloljetni volonteri smiju volontirati isključivo na aktivnostima ili pružanjem usluga primjerenima njihovoj dobi, tjelesnom, psihičkom i moralnom stupnju razvoja i vještinama koje ne predstavljaju rizik za njihovo zdravlje, razvoj i uspjeh u izvršavanju školskih obveza. Volontiranje maloljetnih volontera obavlja se uz obvezni nadzor i podršku organizatora volontiranja, korisnika volontiranja, zakonskih zastupnika maloljetnih volontera te drugih odraslih osoba. Postoje i dodatne obveze za osobu organizatora volontiranja koji mora osobitu pozornost posvetiti zaštiti dobrobiti, zdravlja i ćudoređa maloljetnih volontera te osigurati odgovarajuće uvjete prikladne njihovoj dobi te nadzor i podršku stručne osobe.

Maloljetni volonteri **ne smiju biti izloženi**:

- volontiranju izvan granica Republike Hrvatske bez suglasnosti zakonske zastupnice ili zastupnika te bez pratnje zakonske zastupnice ili zastupnika ili organizatora volontiranja
- dugotrajnom volontiranju[9]
- volontiranju povezanom s teškim tjelesnim naporom ili rizicima koji ugrožavaju ili bi mogli ugroziti njihov život, zdravlje, ćudoređe, razvoj ili izvršavanje školskih obveza.

Maloljetni volonteri mogu na jednostavniji način prestati volontirati jer mogu prestati obavljati volonterske aktivnosti u bilo kojem trenutku bez suglasnosti, ali uz znanje zakonskog zastupnika.

Sva druga prava koja uživaju volonteri uživaju i maloljetni volonteri.

Načelo odgoja za volontiranje utvrđeno člankom 13. Zakona po kojem maloljetna osoba mlađa od 15 godina života može biti uključena u obavljanje odgojno-obrazovnih volonterskih aktivnosti kao aktivnosti usmjerenih zajedničkom dobru i odgoju za volontiranje, i to samo u svrhu odgoja i obrazovanja na način koji pridonosi njezinu razvoju i socijalizaciji, uz uvjet da je **organizator volontiranja odgojno-obrazovna ustanova, ustanova socijalne skrbi ili druga pravna osoba** koja organizira volontiranje u odgojne i obrazovne svrhe uz suglasnost nadležnih tijela državne uprave, odgojno-obrazovnih ustanova ili ustanova socijalne skrbi. Napominjemo da i ove osobe organizatori volontiranja obvezno pribavljaju **pisanu suglasnost** zakonskog zastupnika ili zastupnice maloljetne volonterke ili volontera. Iako su ovakve osobe organizatori volontiranja, nije dopušteno obavljati volonterske aktivnosti ili usluge u razdoblju između 23 sata i 6 sati, a maloljetna osoba volonter može prestati obavljati volonterske aktivnosti u bilo kojem trenutku bez suglasnosti, ali uz znanje zakonske zastupnice ili zastupnika.

5. SKLAPANJE UGOVORA O VOLONTIRANJU

Ugovorom o volontiranju volonter i organizator volontiranja **ugovaraju međusobna prava i obveze** i specifičnosti potrebe za pojedinačnu volontersku aktivnost ili pružanja pojedine volonterske usluge. Naravno, uz Zakonom predviđene prava i obveze koje sklapanjem ugovora o volontiranju stranke na sebe preuzimaju[10] ugovor o volontiranju može sadržavati i potpis drugih ugovornih strana koje imaju posebna prava, obveze i interese za specifičan oblik volontiranja. Maloljetna osoba s navršenih 15 godina i starija maloljetna osoba može sklopiti ugovor o volontiranju i volontirati samo uz pisanu suglasnost zakonske zastupnice ili zastupnika. Ugovor o volontiranju zaključuje se u usmenom ili pisanom obliku, s time da zakonodavac taksativno navodi u kojim je slučajevima obvezno

– novčane naknade isplaćene za troškove edukacije izvan školskog sustava potrebne za volontiranje

– računom potvrđene novčane naknade isplaćene u svrhu troškova koji nastanu u vezi s izvršavanjem volonterskih usluga i aktivnosti

– novčane naknade isplaćene za premije osiguranja volonterke ili volontera za slučaj smrti, tjelesne ozljede ili profesionalne bolesti tijekom volontiranja, odnosno novčane naknade u svrhu osiguranja odgovornosti za štetu nastalu kod organizatora volontiranja ili treće osobe

– džeparac za putovanja isplaćen volonterima, uz uvjet da iznos džeparca ne premašuje iznos dnevnica propisanih za državne službenike

- novčana sredstva isplaćena u svrhu naknade troškova pribavljanja dokumenata ili plaćanja pristojbi nužnih za omogućavanje volontiranja

– računom potvrđene novčane naknade isplaćene za druge troškove koji nastanu u vezi s obavljanjem volonterskih usluga i aktivnosti

– isplaćeni novčani iznosi dobitnicima Državne nagrade za volontiranje

- naknade i troškovi isplaćeni u sklopu programa Europske unije i međunarodnih programa koji se odnose na financiranje programa volontiranja.

[7] Članak 6. Zakona o volonterstvu.

[8] Zaključivanje ugovora o volontiranju **u pisanom obliku obvezno je** u slučajevima predviđenim člankom 26. Zakona o volonterstvu:

– volontiranje povezano s povećanim rizicima za život i zdravlje volontera

– volontiranje stranih državljana u Republici Hrvatskoj,– volontiranje državljana Republike Hrvatske u inozemstvu, a koje organiziraju ili suorganiziraju organizatori volontiranja sa sjedištem u Republici Hrvatskoj

– dugotrajno volontiranje

– volontiranje s djecom, osobama s invaliditetom, starim i nemoćnim osobama, bolesnim osobama ili osobama koje su potpuno ili djelomice lišene poslovne sposobnosti,

– kad volonterka ili volonter to zahtijevaju

– u drugim slučajevima određenima ovim Zakonom.

S time da više ne postoji odredba u Zakonu o obveznom pisanom obliku ugovora o volontiranju u slučaju kada ga sklapaju vjerska zajednica, javna ustanova, turistička zajednica i druga neprofitna pravna osoba, državna tijela i tijela jedinica lokalne i područne samouprave, s obzirom da je radi smanjenja administriranja ocijenjeno da nije potrebno u svakom slučaju kada su navedeni subjekti organizatori volontiranja propisivati obvezu sklapanja ugovora u pisanom obliku.

[9] Dugotrajno volontiranje je ono koje volonter obavlja redovito i kontinuirano, na tjednoj osnovi u razdoblju od najmanje tri mjeseca bez prekida.

[10] Članak 30. Zakona o volonterstvu propisuje cijeli niz prava i obveza ugovornih strana.

sastavljanje ugovora u pisanom obliku.[11] Kao što smo već naveli, ugovor o volontiranju maloljetne osobe ne mora biti sklopljen u pisanoj formi što ne znači da ne moramo pribaviti suglasnost, i to u pisanom obliku. Dakle, suglasnost mora biti ugovorna stavka ili poseban dokument u pisanom obliku.

U slučajevima zaključivanja ugovora o volontiranju u usmenom obliku, organizator volontiranja bit će obvezan izdati pisanu potvrdu o volontiranju, ako volonter to zatraži.

Ako se ugovorne strane ipak odluče za sastavljanje ugovora, članak 27. Zakona o volonterstvu određuje da su **bitni sastojci** ugovora o volontiranju podaci o:

- ugovornim stranama te njihovu prebivalištu, odnosno sjedištu
- mjestu volontiranja i vremenu trajanja volontiranja
- volonterskim aktivnostima ili uslugama koje će obavljati
- pravima i obvezama volontera i organizatora volontiranja
- osobnoj sigurnosti volontera tijekom volontiranja u skladu s odredbama Zakona
- načinu osiguravanja ugovorenih prava volontera i
- načinu prestanka ugovora o volontiranju.

Pri sastavljanju ugovora valja obratiti pozornost i na ostala prava i obveze volontera, ali i organizatora volontiranja. Ostali sastojci nisu nužni, no ne bi ih bilo zgorega ugovoriti, kako kasnije ne bi bilo nesuglasica, primjerice naknada troškova volonteru nastalih u vezi s volontiranjem.

Ugovor o volontiranju **prestaje** u skladu s člankom 28. Zakona, primjerice kad organizator volontiranja prestane djelovati bez pravnog sljednika, istekom roka na koji je ugovor sklopljen ili ispunjenjem ugovornih uvjeta, sporazumnim raskidom, jednostranim raskidom, iz drugih razloga određenima ugovorom o volontiranju i slično.

Naravno da obje strane ugovornog odnosa imaju mogućnost raskinuti ugovor o volontiranju, s time da Zakon propisuje neke posebnosti. U načelima smo vidjeli da maloljetni volonteri mogu prestati obavljati volonterske aktivnosti u bilo kojem trenutku bez suglasnosti, ali uz znanje zakonske zastupnice ili zastupnika iz čega je nesumnjivo razvidno načelo dobrovoljnosti volontiranja.

Organizator volontiranja može raskinuti ugovor o volontiranju u Zakonom predviđenim slučajevima:

- kad prestane potreba za volontiranjem
- kad nije u mogućnosti osigurati uvjete za dalje volontiranje
- kad utvrdi da volonterka ili volonter ne ispunjava ugovorene obveze
- u slučajevima kršenja dopunskih etičkih pravila donesenih za pojedine oblike volontiranja
- u slučajevima predviđenima Kodeksom
- kad se ispuni uvjet određen ugovorom o volontiranju.

6. POTVRDA O VOLONTIRANJU

Bitna izmjena Zakona o volonterstvu, na čiju su nužnost upućivali svi sudionici procesa volontiranja u Hrvatskoj, jest Potvrda o kompetencijama stečenim kroz volontiranje.[12] Volonter ima pravo na detaljan opis poslova i aktivnosti volontiranja, pravo na stjecanje novih znanja, vještina i kompetencija kroz volontiranja, pravo na priznavanje vještina, kompetencija i iskustva stečenog volontiranjem, te ukoliko zatraži, pravo na potvrdu o kompetencijama stečenim kroz volontiranje. Volontiranje, pored velikog doprinosa aktivnostima od općeg dobra, snažno doprinosi i razvoju osobnih potencijala te stoga predstavlja jedan od alata za unapređenje kompetencija koje možemo koristiti za daljnji osobni i profesionalni napredak.[13] No, kako Zakon o volonterstvu **zabranjuje dugotrajno[14] volontiranje** maloljetnim osobama, zapravo proizlazi da takve osobe ne bi mogle steći potvrdu o kompetencijama stečenim volontiranjem. Putem potvrde o stečenim kompetencijama u skladu s člankom 34.a volonteru se omogućuje prepoznavanje vlastitih znanja, vještina, sklonosti, mogućnosti, ali i učiniti vidljivim iste kompetencije eventualnom budućem poslodavcu, koristiti ih kao dodatni izvor informacija za dopunsku ispravu o studiju (diploma supplement)[15] te u daljnjem procesu obrazovanja, što se čini iznimno zanimljivo srednjoškolcima. Također, potvrda doprinosi prepoznavanju neformalnog i informalnog učenja[16] stečenog volonterskim angažmanom[17]. Stoga čudi kako je zakonodavac izuzeo ovu skupinu od mogućnosti stjecanja iste, pretpostavka je da djeca ipak volontiraju u kraćim intervalima između školskih obveza.

Maloljetnom volonteru preostaje jedino na vlastiti zahtjev dobiti **potvrdu o volontiranju** uređenu člankom 34. Zakona o volonterstvu. Takav dokument nema Zakonom propisane forme, stoga ga valja načiniti i u njega unijeti što volonter i organizator volontiranja žele.

7. INSTITUCIONALNI OKVIR

Za provođenje Zakona nadležno je Ministarstvo socijalne politike i mladih, središnje tijelo državne uprave u čijem je djelokrugu volonterstvo. U provedbi Zakona posredno i aktivno sudjeluje **Nacionalni odbor za razvoj volonterstva**[18], kao savjetodavno tijelo Vlade Republike Hrvatske, uvodi se i novo tijelo, **Savjet za mlade**.

Zakon se neposredno primjenjuje od strane volontera, organizatora volontiranja i pružatelja edukacije organizatorima volontiranja u svojim regijama, Regionalni volonterski centri Zagreba, Rijeke, Splita i Osijeka (**Hrvatska mreža volonterskih centara**).

8. ZAKLJUČAK

Volontiranje kao društveno korisna djelatnost prepoznato je od strane države koja propisima pokušava olakšati samu volontersku djelatnost, ali i na razini pojedinca donosi blagodati što za same korisnike volonterske usluge, što za osobu volontera. Volontiranje dovodi do poboljšanja kvalitete života, izgradnje socijalnog kapitala, osobnog razvoja, do aktivnog uključivanja osoba u društvena zbivanja te do razvoja humanijega i ravnopravnijega demokratskog društva. Stoga ne čudi da se pokušava mlade od malih nogu upoznati s volontiranjem i uključivati ih u isti. Zakonodavac je pri sačinjavanju zakonodavnog okvira pošao s pretpostavkom da se radi o ranjivoj skupini društva koju treba dodatno zaštititi zakonskom normom te je postavljen niz odredaba s tim ciljem.

[11] Pogledati bilješku broj 9.

[12] Zakonska obveza propisana člankom 30. Zakona o volonterstvu.

[13] „Kako do potvrde o kompetencijama stečenim kroz volontiranje“ Vodič za organizatore volontiranja i volontere, internetska stranica Ministarstva socijalne politike i mladih u suradnji s odborom za razvoj volonterstva, predsjednica Nacionalnog odbora za razvoj volontera Lejla Šehić Relić.

[14] Članak 12. stavak 5. Zakona o volonterstvu.

[15] Dokument koji opisuje znanja i vještine koje su stekle osobe s visokom stručnom spremom, a koji upotpunjuje informacije sadržane u službenim svjedodžbama i diplomama, čineći ih razumljivim, osobito poslodavcima i institucijama izvan zemlje u kojoj su izdani - definicija preuzeta iz „Kako do potvrde o kompetencijama stečenim kroz volontiranje“ Vodič za organizatore volontiranja i volontere, internetska stranica Ministarstva socijalne politike i mladih u suradnji s odborom za razvoj volonterstva.

[16] Zakon o hrvatskom kvalifikacijskom okviru (Nar. nov., br. 22/13.) - Neformalno učenje *(engl. Non-formal Learning)* je organizirana aktivnost učenja čija je svrha stjecanje i unapređivanje kompetencija za osobne, društvene i profesionalne potrebe, a ne dokazuje se javnom ispravom. Informalno učenje *(engl. Informal Learning)* je neorganizirana aktivnost stjecanja kompetencija iz svakodnevnih iskustava te drugih utjecaja i izvora iz okoline za osobne, društvene i profesionalne potrebe.

[17] „Kako do potvrde o kompetencijama stečenim kroz volontiranje“ Vodič za organizatore volontiranja i volontere, internetska stranica Ministarstva socijalne politike i mladih u suradnji s odborom za razvoj volonterstva.

[18] To tijelo jest sastavljeno od predstavnika tijela državne uprave (Predstavnik/ica Nadležnog tijela, Ureda za udruge, Ureda za ljudska prava i prava nacionalnih manjina, Nacionalne zaklade za razvoj civilnog društva, predstavnik/ica središnjeg tijela državne uprave u čijem je djelokrugu obrazovanje, zdravstvo), predstavnika organizacija civilnoga društva koje su organizatori volontiranja, nezavisnih stručnjaka koji se bave volonterstvom i civilnim društvom i predstavnika tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Vlada Republike Hrvatske imenuje Nacionalni odbor za razvoj volonterstva svake dvije godine.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA temeljem ovlaštenja Klasa: UP/I-406-01/12-01/05, Urbroj: 526-15-02/1-12-2 od 20. lipnja 2012. godine, upisana u Registar nositelja programa pod Evidencijskim brojem 5,

organizira

PROGRAM IZOBRAZBE U PODRUČJU JAVNE NABAVE

od 25. - 29. siječnja 2016.

budući da pripremu i provedbu postupaka javne nabave smiju obavljati ovlašteni predstavnici naručitelja od kojih najmanje jedan mora posjedovati važeći certifikat u području javne nabave.

Voditelj programa:
mr. sc. Jasna Nikić, savjetnica-urednica HZRIF-a.

Mjesto i vrijeme održavanja:
Zagreb, dvorana HZRIF-a, Jakova Gotovca 1/II, od ponedjeljka do petka od 9,00 do 18,00 sati.

Literatura:
Priručnik sa ispisom prezentacija predavača
Zbirka novih propisa: Zakon o javnoj nabavi i provedbeni propisi - prikladna za polaganje pismenog ispita

Naknada:
Naknada po sudioniku za pohađanje programa izobrazbe iznosi 3.000,00 kn s uključenim PDV-om, a uključuje literaturu i okrijepu tijekom održavanja programa izobrazbe.

Sudionicima će po završetku izobrazbe biti uručena propisana Potvrda o pohađanju Programa izobrazbe koja je preduvjet za pristupanje polaganja pismenog ispita.

Informacije i prijave:
HZRIF, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II, www.rif.hr, telefoni: 01/4686-500; 4686 502;
telefax: 01/4686-496, e-mail: pretplata@rif.hr

Uplate:
HZ RIF, Zagreb, IBAN: HR1423600001101241118 ili gotovinom prije početka. OIB: 75508100288.

ZBOG OGRANIČENOG BROJA MJESTA
PRIJAVA OBVEZNA

Prijavnica

ZA PROGRAM IZOBRAZBE U PODRUČJU JAVNE NABAVE

Dvorana HZRIF, Zagreb, 25. - 29. siječnja 2016.

1. ..... 3. .....
Ime i prezime polaznika, datum rođenja i godina: Ime i prezime polaznika, datum rođenja i godina:

2. ..... 4. .....
Ime i prezime polaznika, datum rođenja i godina: Ime i prezime polaznika, datum rođenja i godina:

Naziv i adresa naručitelja: .....

OIB: ..... e-mail: ..... telefon: ..... telefax.: .....

M.P. Ovlaštena osoba:

.....

Pretplata
2016.

Pretplata za jedno izdanje časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" za 2016. godinu s uključenim PDV-om:

1. TISKANO IZDANJE ..... **1.298,00 kn**
2. INTERNET IZDANJE ..... **998,00 kn**
3. TISKANO + INTERNET IZDANJE ..... **1.796,00 kn**

PRETPLATA UKLJUČUJE:

- 12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica"
- prilog RIF-ove Obavijesti 2016.
- 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006.)
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodstva, poreza, prava i plaća
- jedan sat usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima

RAČUNOVODSTVO i financije

PRETPLATA NA 3 I VIŠE IZDANJA UKLJUČUJE:

- popust 15% na ukupan iznos pretplate
- 12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica"
- prilog RIF-ove Obavijesti 2016.
- neograničen broj telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006.)
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodstva, poreza, prava i plaća
- dva sata usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima

POSEBNA PONUDA

Poštovane dame i gospodo pretplatnici, za 2016. godinu slobodni smo vam ponuditi:

POSEBNU PONUDU PO CIJENI OD 3.898,00 KUNA S PDV-OM KOJA UKLJUČUJE:

- tiskano izdanje časopisa (12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica")
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006.)
- 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a, prilog RIF-ove Obavijesti 2016.
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodstva, poreza prava i plaća
- jedan sat usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima
- 1 pisani odgovor
- 5 seminara / radionica u toku godine

PO PRIHVAĆANJU PONUDE SKLAPA SE UGOVOR

Kupcima posebne ponude omogućava se plaćanje u 6 jednakih rata, a pristup seminarima i radionicama uz obveznu prethodnu najavu.
Ako se odlučite za posebnu ponudu ili imate dodatnih pitanja molimo da nam se javite:

e-mailom **pretplata@rif.hr**
telefonom **01/4501 425** *ili* **01/4501 423.**

Za informacije o našim ostalim proizvodima i uslugama posjetite našu internet stranicu **www.rif.hr**