

Računovodstveni tretman državne imovine u javnom sektoru Republike Hrvatske

Kraljević, Vedran

Master's thesis / Diplomski rad

2025

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:587940>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-27**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**RAČUNOVODSTVENI TRETMAN DRŽAVNE IMOVINE U
JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE**

Diplomski rad

Vedran Kraljević

Zagreb, veljača 2025.

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**RAČUNOVODSTVENI TRETMAN DRŽAVNE IMOVINE U
JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE**

**ACCOUNTING TREATMENT OF STATE PROPERTY IN THE
PUBLIC SECTOR OF THE REPUBLIC OF CROATIA**

Diplomski rad

Student: Vedran Kraljević

JMBAG: 0067581068

Mentor: Izv. prof. dr. sc. Martina Dragija Kostić

Zagreb, veljača 2025.

SAŽETAK

Računovodstveni tretman i upravljanje državnom imovinom u javnom sektoru Republike Hrvatske obuhvaćaju širok raspon aktivnosti usmjerenih na evidentiranje, praćenje i optimalno korištenje imovine koja je u vlasništvu države. Državna imovina uključuje različite oblike poput nekretnina, šuma, vodnih resursa, infrastrukture, kulturnih dobara i poslovnih udjela te igra ključnu ulogu u ekonomskom i društvenom razvoju zemlje. Računovodstveno praćenje ove imovine uređeno je zakonskim propisima i standardima koji definiraju metode evidentiranja, vrednovanja i izvještavanja. Upravljanje državnom imovinom zahtijeva koordinaciju između različitih državnih tijela, uz primjenu principa transparentnosti i odgovornosti. Iako postoje standardi i smjernice za računovodstveno praćenje, izazovi se javljaju u vidu složenosti sustava, potrebe za boljom evidencijom i usklađenošću s međunarodnim praksama. Upravljački aspekt uključuje donošenje odluka o korištenju, prodaji ili očuvanju imovine, što zahtijeva temeljitu analizu i planiranje s ciljem postizanja optimalnih rezultata za državu i njezine građane. Diplomski rad analizira postojeći zakonski i normativni okvir za računovodstveno praćenje državne imovine te identificira glavne izazove i nedostatke u njegovoj primjeni. Također, rad nastoji istražiti prakse upravljanja državnom imovinom kako bi se predložila konkretna rješenja za poboljšanje transparentnosti, učinkovitosti i odgovornosti u upravljanju. Poseban naglasak stavlja se na usklađivanje domaćih praksi s međunarodnim standardima i preporukama, kao i na osiguravanje optimalnog korištenja državne imovine u svrhu podrške društvenom i ekonomskom razvoju.

Ključne riječi: državna imovina, računovodstvo, upravljanje, transparentnost

SUMMARY

Accounting treatment and management of state property in the public sector of the Republic of Croatia include a wide range of activities aimed at recording, monitoring and optimal use of state-owned assets. State property includes various forms such as real estate, forests, water resources, infrastructure, cultural property and business shares and plays a key role in the economic and social development of the country. Accounting monitoring of these assets is regulated by legal regulations and standards that define the methods of recording, valuation and reporting. The management of state property requires coordination between different state departments, while applying the principles of transparency and accountability. Although there are standards and guidelines for accounting monitoring, challenges arise in the form of system complexity, the need for better records and compliance with international practices. The management aspect involves making decisions about the use, sale or preservation of property, which requires thorough analysis and planning to achieve optimal results for the state and its citizens. The objectives of this study are to analyze the existing legal and normative framework for the accounting monitoring of state property and to identify the main challenges and shortcomings in its implementation. Furthermore, the study aims to explore practices in managing state property to propose concrete solutions for improving transparency, efficiency and accountability in management. Special emphasis is placed on aligning domestic practices with international standards and recommendations, as well as ensuring the optimal utilization of state property to support social and economic development.

Keywords: state property, accounting, governance, transparency

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

(vlastoručni potpis studenta)

Zagreb, veljača 2025. godine

(mjesto i datum)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

(personal signature of the student)

Zagreb, veljača 2025. godine

(place and date)

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Metode istraživanja i izvori podataka	2
1.3. Sadržaj i struktura rada	2
2. TEORIJSKI OKVIR JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI HRVATSKOJ	3
2.1. Pojmovno određenje javnog sektora.....	4
2.2. Struktura javnog sektora	7
2.3. Specifičnosti računovodstva javnog sektora	13
3. SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENOG TRETMANA DRŽAVNE IMOVINE U REPUBLICI HRVATSKOJ	20
3.1. Definicija i pojavni oblici državne imovine	21
3.2. Normativni okvir računovodstvenog praćenja državne imovine.....	27
3.3. Računovodstveno evidentiranje državne imovine – studija slučaja	33
4. UPRAVLJANJE DRŽAVNOM IMOVINOM U REPUBLICI HRVATSKOJ	46
4.1. Učinkovito upravljanje državnom imovinom.....	47
4.2. Problemi upravljanja državnom imovinom.....	54
4.3. Transparentnost upravljanja državnom imovinom	59
5. ZAKLJUČAK	68
POPIS LITERATURE	70
POPIS SLIKA	74
POPIS TABLICA	74
ŽIVOTOPIS STUDENTA	75

1. UVOD

Za privatne pravne osobe imovina predstavlja ključan resurs bez kojeg je nemoguće ostvariti poslovne ciljeve i osigurati financijski uspjeh. Nasuprot tome, državna imovina ima širi spektar namjena, uključujući i ekonomske i neekonomske svrhe. Država koristi svoju imovinu koja obuhvaća raznovrsne oblike kao što su nekretnine, šume, infrastruktura, vodni resursi, kulturni spomenici, poslovni udjeli te imovina namijenjena očuvanju nacionalne sigurnosti, na načine koji često nisu dovoljno poznati široj javnosti. Unatoč izazovima u učinkovitom upravljanju, državna imovina posjeduje značajan potencijal za generiranje prihoda i poticanje gospodarskog razvoja, osobito u kontekstu malih i srednjih poduzeća.

Najveći potencijal ove imovine leži u mogućnosti njezinog optimalnog korištenja, pri čemu bi mogla postati izvorom značajnog bogatstva za državu. Međutim, koncept učinkovitog upravljanja državnom imovinom nije univerzalan; ono što je učinkovito u jednoj zemlji možda neće biti primjenjivo u drugoj zbog različitih geografskih, političkih i gospodarskih okolnosti, kao i specifičnih ekonomskih ciljeva. U razdobljima ekonomske recesije, državna imovina može biti privatizirana kako bi se ostvario njezin puni potencijal, no privatizacija je moguća i tijekom stabilnih gospodarskih uvjeta. Važno je napomenuti da u nekim slučajevima država može efikasnije upravljati određenim oblicima imovine u usporedbi s privatnim sektorom, s obzirom na to da se ne vodi isključivo načelom profitabilnosti, već i društvenim, ekološkim i sigurnosnim ciljevima.

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet rada je istraživanje o upravljanju državnom imovinom s fokusom na njezin značaj u javnom sektoru obzirom na izazove koji postoje kao i mogućnosti za unaprjeđenje te računovodstveno praćenje državne imovine unutar javnog sektora Republike Hrvatske. Nakon teorijskog definiranja javnog sektora i državne imovine, rad analizira zakonski okvir i praktične aspekte evidentiranja imovine u proračunskom računovodstvu. Posebna pažnja posvećena je neučinkovitom upravljanju određenim oblicima imovine te njihovu potencijalu za privatizaciju ili bolju upotrebu unutar javnog sektora. Također, radom se nastoji ocijeniti razina transparentnosti u upravljanju državnom imovinom. Slijedom navedenog ciljevi rada su:

- istražiti teorijski okvir javnog sektora u Republici Hrvatskoj,

- objasniti značaj državne imovine za Republiku Hrvatsku,
- objasniti računovodstveni tretman državne imovine,
- istražiti transparentnost upravljanja državnom imovinom.

Svrha rada je olakšati razumijevanje složenosti ovog područja osobama koje nisu dovoljno upoznate s tematikom, naglašavajući da je riječ o imovini koja pripada svim građanima, a ne o privatnoj imovini pojedinaca.

1.2. Metode istraživanja i izvori podataka

U teorijskom dijelu istraživanja koristit će se raznovrsne analitičke metode temeljene na dostupnoj literaturi i podacima. Koristit će se stručne knjige, članci iz relevantnih publikacija i pouzdani internetski izvori. Uz to, konzultirat će se stručnjaci iz ovog područja kako bi se olakšalo donošenje zaključaka. U istraživanju će se primijeniti znanstvene metode kao što su analiza, klasifikacija, deskripcija, usporedba te postupci indukcije i dedukcije kako bi se obradila i interpretirala prikupljena saznanja.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Struktura rada sastoji se od pet poglavlja. U uvodnom dijelu obrađuju se cilj rada, metode prikupljanja informacija i izvori podataka te sadržaj i struktura rada. U drugom dijelu obrađuje se teorijski okvir javnog sektora u Republici Hrvatskoj gdje se definira javni sektor, njegova struktura, ali i pruža uvid u računovodstvene specifičnosti. Treći dio rada stavlja fokus na računovodstveni tretman državne imovine u Republici Hrvatskoj s posebnim naglaskom na definicije, pojavne oblike i normativni okvir te studiju slučaja koja se odnosi na primjere evidentiranja događaja vezanih uz državnu imovinu. U četvrtom dijelu rada analizira se učinkovito upravljanje državnom imovinom uz isticanje glavnih problema i osvrt na razinu transparentnosti. Na kraju, u zaključku se sumiraju najvažnije točke istraživanja.

2. TEORIJSKI OKVIR JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Javni sektor u Republici Hrvatskoj obuhvaća širok spektar organizacija i institucija koje država financira kako bi pružale usluge od javnog interesa i zadovoljile potrebe građana. Uključuje tijela državne uprave, lokalne samouprave, javne ustanove i poduzeća te neprofitne organizacije koje djeluju u suradnji s državom, a imaju za cilj osigurati dostupnost i kvalitetu usluga u različitim područjima poput zdravstva, obrazovanja, socijalne skrbi, javne sigurnosti i infrastrukture.

Državna tijela donose i provode nacionalne politike, reguliraju razne sektore i nadziru provedbu zakona, dok lokalne vlasti upravljaju lokalnim poslovima, poput održavanja komunalne infrastrukture i pružanja usluga građanima. Javne ustanove, kao što su bolnice i obrazovne institucije, pružaju temeljne usluge za dobrobit zajednice. Javna poduzeća, koja posluju u sektorima kao što su energetika i transport, osiguravaju ključne usluge i infrastrukturu od strateškog značaja za društvo. Sve ove institucije trebale bi djelovati prema načelima transparentnosti i odgovornosti kako bi se osiguralo učinkovito upravljanje javnim resursima.

Računovodstvo javnog sektora ključno je za održavanje odgovornosti i transparentnosti u korištenju državnih sredstava. Za razliku od računovodstva u privatnom sektoru, koje se fokusira na profitabilnost, računovodstvo u javnom sektoru teži pružanju maksimalne vrijednosti za građane kroz odgovorno upravljanje resursima. Točne i pouzdane financijske informacije neophodne su za donošenje kvalitetnih odluka, planiranje i kontrolu proračuna te omogućavaju široj javnosti uvid u trošenje sredstava. Na taj način javni resursi se koriste optimalno, što pridonosi općem društvenom napretku i dobrobiti građana Republike Hrvatske.

2.1. Pojmovno određenje javnog sektora

V. Vašiček i D. Vašiček (2016.) navode da postoje međunarodni statistički sustavi koji definiraju okvir za utvrđivanje javnog sektora kao i njegovu analizu, a radi se o sustavima:

- Statistika državnih financija (GFS) kao statistički sustav Međunarodnog monetarnog fonda,
- Europski sustav nacionalnih računa (ESA) kao statistički sustav Statističkog ureda Europske unije, odnosno EUROSTAT-a,
- Sustav nacionalnih računa (SNA) kao statistički sustav Ujedinjenih naroda.

Prema statistici državnih financija Međunarodnog monetarnog fonda (GFS Manual 2014: 19) javni sektor sastoji se od „svih rezidentnih institucionalnih jedinica pod izravnom ili neizravnom kontrolom rezidentnih državnih jedinica, odnosno svih jedinica sektora opće države i rezidentnih javnih društava“. Prema Europskom sustavu računa 2010 (ESA 2010) i Sustavu nacionalnih računa 2008 (SNA 2008) javni sektor obuhvaća opću državu i javna poduzeća koja se još nazivaju i kvazidržavnim poduzećima. Dokument SNA 2008 (2008: 439) predviđa mogućnost podjele javnog sektora na dva načina; prvi način dijeli javni sektor na podsektor opće države i na podsektor javnih poduzeća s time da se podsektor javnih poduzeća može dodatno podijeliti na nefinancijska javna poduzeća, financijska javna poduzeća osim središnje banke i na središnju banku, dok drugi način podjele dijeli javni sektor na podsektore središnje vlasti, regionalne vlasti i lokalne vlasti, a javna poduzeća se nalaze kao sastavni dijelovi navedenih razina vlasti, odnosno ne spadaju u posebnu kategoriju.

Osim međunarodnih institucija hrvatski autori su također definirali javni sektor u svojim radovima. Prema Miljenović, Kutnjak i Jakovac (2020.) javni sektor obuhvaća različite institucije i poduzeća kojima upravlja država, a čije se područje djelovanja može podijeliti u četiri djelatnosti: društvene, komunalne, infrastrukturne i upravne djelatnosti kojima se nastoje zadovoljiti potrebe građana. Društvene djelatnosti zadovoljavaju potrebe poput obrazovanja, zdravstva i socijalne zaštite, infrastrukturne djelatnosti zadovoljavaju potrebe za prometnom, telekomunikacijskom, energetsom i drugom infrastrukturom, upravne djelatnosti nastoje ispuniti razne administrativne potrebe građana, dok komunalne djelatnosti najčešće spadaju pod ingerenciju lokalnih vlasti koje ispunjavaju razne potrebe lokalnog stanovništva od uređenja okoliša do pružanja usluga. Definiranje javnog sektora ne mora biti ograničeno samo na pravne osobe ili tijela, već kako navodi Dimitrić (2007.) u najširem teorijskom smislu javnim sektorom

moгу smatrati ne samo određene institucionalne jedinice, već i aktivnosti odnosno usluge koje su od općeg interesa, vlasnički odnosi državne i lokalne vlasti, javne financije, javna dobra i državna regulativa.

Iz navedenoga je vidljivo kako ne postoji jedinstvena definicija javnog sektora nego se fokus stavlja na nabranje subjekata koji su u njega uključeni, što ne iznenađuje obzirom na veličinu javnog sektora. Međutim, može se zaključiti da je javni sektor dio ekonomije kojim upravlja država te da nije ograničen isključivo na državna tijela poput ministarstava, agencija i drugih već je riječ o cijelom spektru tijela i pravnih osoba koji se nalaze pod kontrolom i dominantnim utjecajem države i njezinih institucija. Najčešći korisnici usluga javnog sektora su građani, međutim odluke koje se donose u javnom sektoru utječu na cjelokupno gospodarstvo. Unatoč nepostojanju konkretne definicije, a kada se u obzir uzme što sve obuhvaća, područje javnog sektora od iznimne je važnosti za neometano funkcioniranje svih ostalih sektora. Bejaković, Vukšić i Bratić (2011.) ističu da organizacije koje proizvode robu i pružaju usluge u javnom području mogu biti javne poput ministarstava, obrazovnih institucija i javnih poduzeća ili privatne poput zdravstvenih ustanova i obrazovnih institucija koje se financiraju kroz doprinose i poreze. Bejaković i sur. (2011.) također navode da se javni sektor može financirati putem javnih i nejavnih izvora. Javne obrazovne, zdravstvene, kulturne i druge institucije financiraju se iz javnih prihoda, odnosno namjenskih prihoda i državnog proračuna dok u nejavne izvore financiranja spadaju primjerice državna poduzeća koja kroz poslovanje ostvaruju vlastite prihode.

Javni sektor je često meta kritika zbog svoje neefikasnosti i neučinkovitosti, a prevelika birokracija smatra se teretom za gospodarski, ali i općenito državni napredak. Miljenović i sur. (2020.) navode kako se funkcionalni javni sektor uvijek sagledava u mogućnosti pravovremenog zadovoljenja općih funkcija alokacije, distribucije i stabilizacije. No, u obzir treba uzeti specifičnosti s kojima se javni sektor nosi kada nastoji djelovati funkcionalno. Između ostaloga, mora zadovoljiti razne društvene potrebe od uvođenja kvalitetnog zakonodavnog okvira, donošenje stabilnog proračuna i kontrolu trošenja javnog novca uz istovremeno osiguravanje uvjeta za gospodarski rast i razvoj. Uz javni sektor se vežu i negativne stvari, osim spomenute neučinkovitosti i birokracije, javni sektor je često mjesto za zapošljavanje nestručnih kadrova na temelju stranačke pripadnosti ili rodbinske povezanosti, mjesto tzv. „uhljebljivanja“. Navedeno se smatra jednom od najvećih kočnica prema učinkovitom djelovanju javnog sektora. Obzirom na veličinu javnog sektora i kritike na njegovu

neučinkovitost, Miljenović i sur. (2020.) ističu da se zbog konstantnih reformskih želja za smanjenjem troškova i cijena javnih usluga javni sektor doveo u sustav stalnih promjena te da se radi o području koje se uvijek nalazi u fazi reorganizacije i restrukturiranja, no unatoč tomu i dalje predstavlja najstabilniji dio državne brige za društvo. Miljenović i sur. (2020.) dalje navode da se javni sektor uvijek prilagođava danom političkom, društvenom, kulturnom pa i tehnološkom okruženju zbog čega se neprestano nalazi u procesu učenja, inoviranja i proaktivnog djelovanja.

Ogroman ljudski potencijal, odnosno broj zaposlenika u javnom sektoru, kao i činjenica da državna tijela zbog brojnosti ciljeva koje moraju ispuniti imaju izrazito složenu hijerarhiju, predstavljaju problem za učinkovito upravljanje javnim sektorom. Učinkovitost javnog sektora mogla bi se povećati primjenom praksi upravljanja iz privatnog sektora ondje gdje je to moguće, a da se pritom ne šteti ispunjavanju definiranih državnih ciljeva i politika. Međutim, treba napomenuti da upravljanje javnim sektorom nije jednostavno, ne samo zbog veličine i kompleksnosti već i zbog pretjerano velikog broja zakona, pravila, odluka i druge zakonske regulative. Kada se govori o učinkovito upravljanju ne misli se isključivo na financijsku učinkovitost, nego na mogućnost da javni sektor ispuni društvene i pojedinačne potrebe uz iskorištavanje ograničenih resursa na najbolji mogući način. Zadovoljstvo društva čije se potrebe nastoje ispuniti će utjecati na ocjenu učinkovitosti javnog sektora. Stoga ispunjavanje društvenih, odnosno političkih i socijalnih pitanja može imati značajniji utjecaj od ostvarivanja profita. Javni sektor može biti pokretač općeg razvoja države ovisno o načinu kojim se njime ili njegovim pojedinim dijelovima upravlja. Vašiček i Roje (2016.) ističu da, primjerice, učinkovito upravljanje državnom imovinom može utjecati na povećanje javnih prihoda te time **snižavanje porezne presije na poduzetnike, investitore i uopće porezne obveznike**. Kada je u pitanju ekonomska učinkovitost javnog sektora ili pojedinih njegovih subjekata Vašiček (2009.) ističe da se ona mjeri temeljem tri pokazatelja, a to su ekonomičnost, učinkovitost te djelotvornost i svrhovitost. Ekonomičnost podrazumijeva najveće moguće smanjenje troškova uz pružanje iste razine usluge ili proizvoda, dok se učinkovitost odnosi na usporedbu između planiranih i ostvarenih ciljeva te kao odnos između uloženog i dobivenog. Vašiček (2009.) navodi primjer ako je cilj politike smanjiti broj nezaposlenih osoba, treba dokazati je li utvrđeno smanjenje broja nezaposlenih rezultat aktivnosti javnog sektora, odnosno njegovih subjekata ili je broj nezaposlenih smanjen zbog općeg poboljšanja ekonomskih prilika na koje subjekt nije mogao utjecati. Kriterij djelotvornosti i svrhovitosti podrazumijeva ocjenu o optimalnosti izvršenja zadaće od strane subjekta javnog sektora, odnosno o prikladnosti izvršene zadaće.

Učinkovitost označava mjeru u kojoj se ostvaruju planirani ciljevi ili rezultati i ključni je pokazatelj isplativosti u javnom sektoru.

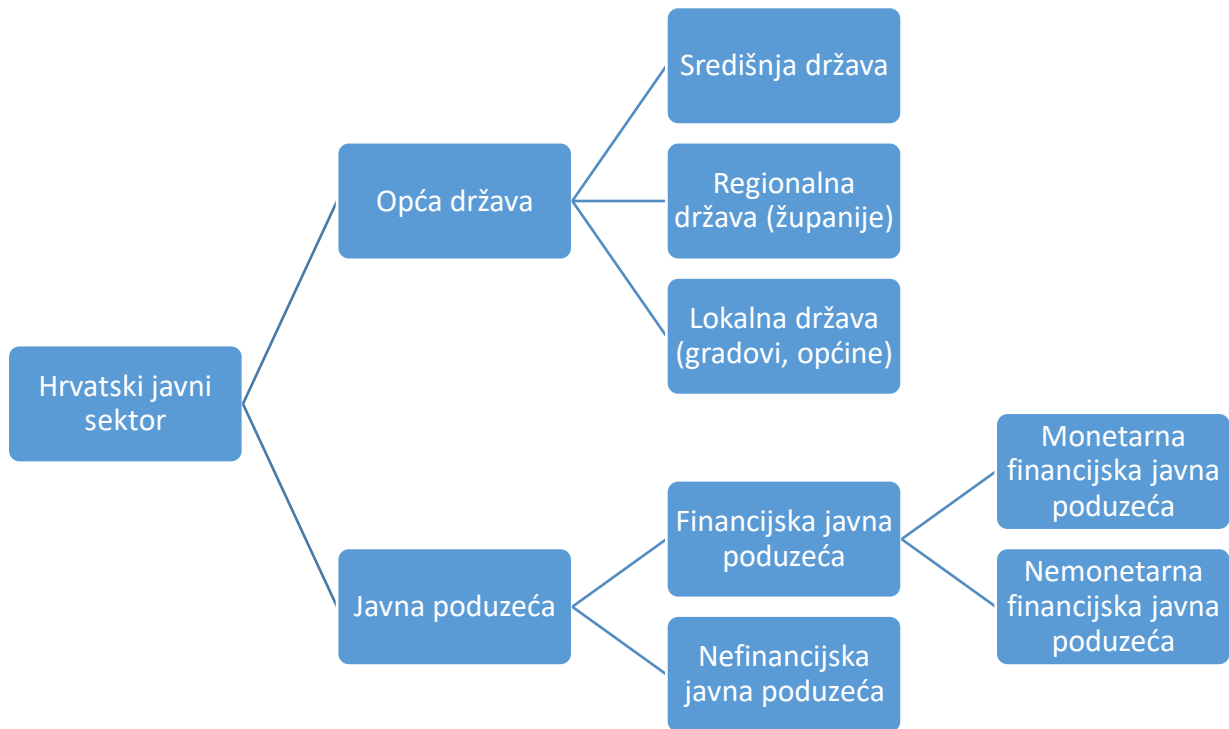
Javni sektor je specifičan po tome što istovremeno nastupa kao regulator i sudionik na tržištu. Subjekti opće države donose zakone i druge propise kojima se nastoji regulirati tržište, a istovremeno državna poduzeća nastupaju na tržištu. Ovisno o stajalištu promatrača, prednost ili nedostatak javnih poduzeća jest što na tržištu mogu nastupati kao monopolisti jer se može balansirati između ostvarivanja profita i ispunjavanja društvenih ciljeva te su upravo za takva poduzeća doneseni i posebni zakoni ovisno u kojoj djelatnosti djeluju. Iako nije u skladu s tržišnim načelima, može se smatrati logičnim da poduzeća koja nastupaju kao monopolisti i poduzeća koja posluju u strateškim djelatnostima budu pod kontrolom državne vlasti zbog njihovog utjecaja na gospodarstvo, ali i državu općenito. Jedno od karakterističnih obilježja javnih poduzeća jest upravo njihova zadaća da ispunjavaju društvene ciljeve, a da se pritom vode tržišnim načelima. U teoriji navedeno obilježje zvuči jednostavno, međutim u praksi uprave javnih poduzeća mogu se nalaziti pod značajnim pritiskom. Naime, ne smiju smanjiti kvalitetu usluge ili proizvoda s ciljem optimizacije troškova, a isto tako ne bi smjeli ostvariti negativan financijski rezultat. U oba slučaja krajnju štetu će snositi građani bilo kroz nezadovoljavajuću kvalitetu usluge ili proizvoda, bilo kroz podmirenje gubitaka poduzeća iz državnog proračuna u koji uplaćuju poreze i druga davanja.

Unatoč nepostojanju konkretne definicije javnog sektora, njegov obuhvat i brojne karakteristike te problemi s kojima se susreće su općeprihvaćeni. S identičnim pojavama, problemima i općem okruženju susreće se privatni sektor, što znači da javni sektor, unatoč ulozi regulatora i tržišnog sudionika, nema značajnu prednost.

2.2. Struktura javnog sektora

Struktura javnog sektora odnosi se na organizaciju prethodno spomenutih institucija, tijela i agencija koje čine javni sektor, kao i njihove međusobne odnose i funkcije. Uključuje način kojim se upravlja državnim, odnosno javnim tijelima s ciljem pružanja usluga i proizvoda te ispunjavanja javnih ciljeva.

Slika 1: Struktura javnog sektora u Republici Hrvatskoj



Izvor: Izrada autora prema Bajo i sur. (2020) *Financije županija, gradova i općina*

Slika 1 prikazuje strukturu javnog sektora u Republici Hrvatskoj prema autorima Bajo i sur. (2020.). Prema Zakonu o proračunu (2022.) opća država je institucionalni sektor, koji se u Republici Hrvatskoj s obzirom na Ustavom Republike Hrvatske utvrđeno ustrojstvo države sastoji od podsektora središnje države, lokalne države i fondova socijalne sigurnosti. Kako navode Bajo i sur. (2020.) središnju državu čine svi korisnici državnog proračuna i izvanproračunski korisnici. Prema Pravilniku o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave (2009.) proračunski korisnici državnog proračuna jesu oni korisnici:

- kojima je osnivač Republika Hrvatska,
- koji ostvaruju prihode iz državnog proračuna ili temeljem javnih ovlasti, zakona i drugih propisa, pri čemu ti prihodi iznose 50% ili više od ukupnih prihoda,
- koji su navedeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Nadalje, proračunskim korisnicima proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave smatraju se oni korisnici:

- kojima je osnivač jedinica lokalne ili regionalne samouprave,
- kojima je izvor prihoda proračun jedinica lokalne ili regionalne samouprave u iznosu od 50% ili više,
- koji su navedeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Kako navode D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) proračunski korisnici državnog proračuna su ministarstva i druga tijela državne uprave poput agencija, regulatornih tijela, zatim ustanove u sustavima visokog obrazovanja kao što su sveučilišta i veleučilišta, zdravstvene ustanove i ustanove socijalne skrbi i kulture, dok u skupinu korisnika proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave spadaju ustanove iz decentraliziranih javnih funkcija poput osnovnih i srednjih škola, domova za starije i nemoćne, učeničkih domova, centri za socijalnu skrb, javne vatrogasne postrojbe, ustanove u zdravstvu i zavodi za javno zdravstvo, zatim ustanove u kulturi, dječji vrtići te ostali proračunski korisnici kao što su gradske četvrti, mjesni odbori, predstavnici vijeća manjinskih samouprava. Isti Pravilnik (2009.) propisuje da se izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave smatraju oni korisnici:

- u kojima Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i regionalne samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje,
- kojima su jedan od izvora financiranja doprinosi ili namjenski prihodi,
- koji su navedeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

U Tablici 1 navedeni su svi izvanproračunski korisnici proračuna središnje države, dok se izvanproračunskim korisnicima proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave smatraju Županijske uprave za ceste.

Tablica 1: Izvanproračunski korisnici državnog proračuna

Izvanproračunski korisnici državnog proračuna	
1.	Centar za restrukturiranje i prodaju
2.	Hrvatska agencija za osiguranje depozita
3.	HŽ infrastruktura d.o.o.
4.	Hrvatske autoceste d.o.o.
5.	HŽ putnički prijevoz d.o.o.

6.	Hrvatske ceste d.o.o.
7.	Fond za zaštitu okoliša i energetska učinkovitost
8.	Hrvatske vode
9.	Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje
10.	Hrvatski zavod za zapošljavanje
11.	Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje

Izvor: Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika

Bajo i sur. (2020.) navode kako u jedinice lokalne i regionalne samouprave spadaju općine, gradovi i županije čija tijela obavljaju funkcije, izvršavaju zadaće i donose programe propisane zakonom i odlukama donesenima na temelju zakona, za što sredstva osiguravaju u svom proračunu i u financijskom planu proračunskih korisnika. Republiku Hrvatsku karakterizira iznimno veliki broj lokalnih jedinica pogotovo kada se u obzir uzme odnos prema ukupnom broju stanovnika, a opravdanost takvog administrativnog sustava je predmet brojnih rasprava u političkim, ali i ekonomskim krugovima. Prevelika raspršenost onemogućuje, između ostaloga, kvalitetno upravljanje državnom imovinom. Županije predstavljaju podsektor regionalne države koje se osnivaju radi obavljanja poslova od regionalnog interesa. U Republici Hrvatskoj postoji 21 županija koje su, prema Zakonu o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (2020.), zadužene za poslove obrazovanja, zdravstva, prostornog i urbanističkog planiranja, gospodarski razvoj, promet i prometnu infrastrukturu, održavanje javnih cesta, planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova, zatim izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih uz gradnju te provedbu dokumenata prostornog uređenja za područje županije izvan područja velikog grada te ostale poslove sukladno posebnim propisima. Općine i gradovi predstavljaju podsektor lokalne države koji se osnivaju radi ispunjavanja gospodarskih, socijalnih i drugih ciljeva na lokalnoj razini. Prema Zakonu o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (2020.) općine i gradovi obavljaju poslove koji se odnose na uređenje naselja i stanovanje, prostorno i urbanističko planiranje, komunalno gospodarstvo, brigu o djeci, socijalnu skrb, primarnu zdravstvenu zaštitu, odgoj i osnovno obrazovanje, kulturu, tjelesnu kulturu i sport, zaštitu potrošača, zaštitu i unapređenje prirodnog okoliša, protupožarnu i civilnu zaštitu, promet na svom području te ostale poslove sukladno posebnim zakonima.

Osim opće države, hrvatski javni sektor obuhvaća i javna poduzeća koja se dijele na financijska i nefinancijska javna poduzeća. Obzirom na obuhvat, poduzeća u državnom vlasništvu obavljaju široki spektar poslova pa tako javna poduzeća mogu obavljati poslove financijskog posredovanja ili poslove poput povoljnog kreditiranja i prodaje proizvoda po pristupačnim cijenama s ciljem ispunjenja politika svojih vlasnika, odnosno središnje ili lokalne države. Bajo, Primorac i Zuber (2017.) ističu kako se prema hrvatskom zakonodavstvu javnim poduzećima smatraju društva u većinskom vlasništvu i pod kontrolom države, koja proizvode dobra i usluge za širok broj potrošača. Bajo i sur. (2020.) navode da javno poduzeće sjedinjuje elemente javnosti i tržišnosti. Prema Bajo i sur. (2020.) elementi javnosti ogledaju se u tri točke:

- najvažnije poslovne odluke donosi država kao vlasnik trajnog kapitala, bilo preko neke svoje agencije, bilo preko upravnih odbora u kojima su državni predstavnici,
- kriteriji za donošenje odluka nisu vezani isključivo za financijski rezultat, već i za šire društvene interese, odnosno državne politike,
- dobit odnosno gubici poslovanja preko državnog proračuna pripadaju cijeloj zajednici.

S druge strane, Bajo i sur. (2020.) ističu da bi se elementi tržišnosti javnog poduzeća trebali odnositi na sljedeće:

- očekuje se da javno poduzeće bude financijski stabilno na dugi rok, što znači da je podvrgnuto stalnoj tržišnoj provjeri,
- cijene koje javno poduzeće naplaćuje trebale bi se temeljiti na troškovima poslovanja.

Financijska javna poduzeća osim financijskih obavljaju i fiskalne poslove, a dodatno se dijele na podsektore monetarnih i nemonetarnih financijskih javnih poduzeća. Kako navode Bajo i sur. (2020.) monetarna financijska javna poduzeća rezidentna su depozitarna društva pod kontrolom jedinica opće države, a čine ih financijska društva, kvazi društva i tržišne neprofitne institucije čija je glavna djelatnost financijsko posredovanje i koje imaju obveze u obliku depozita ili financijskih instrumenata koji su supstituti depozita. U ovu skupinu spadaju Hrvatska narodna banka kao središnja banka Republike Hrvatske, zatim Hrvatska banka za obnovu i razvoj koja se bavi financiranjem razvoja gospodarskih djelatnosti pogotovo malog i srednjeg poduzetništva, Hrvatska poštanska banka kao komercijalna banka u većinskom državnom vlasništvu. Miljenović i sur. (2020.) navode da je glavna zadaća monetarnih financijskih poduzeća ostvariti društveni učinak uz dugoročnu financijsku stabilnost. Prema autorima Bajo i sur. (2020.) nemonetarna financijska javna poduzeća jesu sva rezidentna

financijska društva pod kontrolom jedinica opće države i ona su kombinacija nefinancijskih i nemonetarnih financijskih javnih društava čija je glavna djelatnost financijsko posredovanje te se ne izlažu riziku osiguranja financijske imovine ili stvaranja obveze. U ovu skupinu spadaju Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga čiji je zadatak nadziranje i reguliranje nebankarskog financijskog tržišta, zatim Financijska agencija koja obavlja platni promet i pruža razne proizvode i usluge u području financija, podataka i digitalizacije, Središnje klirinško depozitarno društvo koje vodi podatke i pruža usluge u području vrijednosnih papira te druga poduzeća.

Bejaković i sur. (2010.) definiraju nefinancijska javna poduzeća u Hrvatskoj kao poduzeća koja pružaju usluge od posebnog državnog interesa i posebne važnosti za provedbu ekonomskih politika Vlade RH te pokrivaju područja prometa, infrastrukture i ostalih usluga od općeg ekonomskog i društvenog interesa nad kojima država provodi redovito praćenje, kontrolu i reviziju poslovanja. Upravo zbog dijela ispunjavanja vladinih politika, nefinancijska poduzeća nude proizvode i usluge po cijenama nižim od ekonomskih čime se može narušavati tržišno natjecanje ako javno poduzeće nije monopolist. Određivanje nefinancijskih javnih poduzeća može biti izazovno, a kao najveći problem kod određivanja Bajo i sur. (2020.) navode definiranje državnog vlasništva i državne kontrole te ističu da je lakše odrediti vlasnika poduzeća nego definirati državnu kontrolu nad nekim poduzećem. Naime, vlasnik je onaj tko posjeduje više od 50% dionica ili udjela, dok se kontrola javnih vlasti obično određuje kao stvaran utjecaj države na glavne aspekte poslovanja, a ne samo na primjenu državnih regulatornih mjera.

Obzirom na spomenutu potrebu ispunjavanja različitih ciljeva, prije svega gospodarskih i socijalnih, država je dio poduzeća klasificirala kao poduzeća od posebnog, odnosno strateškog interesa. Prema autorima Bajo, Primorac i Zuber (2017.) ciljevi koje poduzeća iz ove skupine nastoje ostvariti su pravno i učinkovito obavljanje prenesene javne ovlasti, sigurnost, zdravstveno osiguranje, osiguranje kritične infrastrukture, neprekidno pružanje javnih dobara i usluga te osiguranje gospodarskih aktivnosti u interesu građana i države. Poduzeća od posebnog državnog interesa su jedina koja imaju obvezu uplatiti dio svoje dobiti u državni proračun. Prema Petrović i Šonje (2016.) državna poduzeća se formalno nalaze pod dvostruko jačim nadzorom u usporedbi s privatnima. Prvenstveno, posluju prema Zakonu o trgovačkim društvima kao i privatna poduzeća, ali i posebnim propisima koji se primjenjuju isključivo na državna poduzeća, i drugo, nalaze se pod većim fokusom javnosti. Javni interes očituje se kroz

izravnu uključenost građana kao korisnika javnih usluga te posrednu kontrolu koju provode Vlada i Sabor. Pritom različita ministarstva, agencije i druge državne institucije imaju ključnu ulogu u definiranju i zastupanju javnog interesa te u strateškom upravljanju javnim poduzećima s ciljem promicanja općeg dobra.

Bajo i sur. (2020.) navode da bi se u Republici Hrvatskoj umjesto korištene klasifikacije mogla primjeniti i strukturna klasifikacija prema metodologiji ESA 2010 koja javna poduzeća dijeli u šest skupina:

- središnja banka,
- javna društva koja primaju depozite osim središnje banke,
- javna nefinancijska društva,
- javna osiguravajuća društva,
- javne pomoćne financijske institucije,
- javni investicijski fondovi.

2.3. Specifičnosti računovodstva javnog sektora

Kako ističu autori D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) računovodstvene obrade podataka služe za dobivanje kvalitetnih informacija koje će zadovoljiti potrebe korisnika i koje će upotpuniti informacijsku podlogu potrebnu za donošenje poslovnih odluka pa se u tom smislu o računovodstvu govori kao o uslužnoj funkciji upravljanja. Računovodstvo javnog sektora razlikuje se od drugih vrsta računovodstva po obveznicima primjene, računovodstvenim standardima i zakonskoj regulativi. Obveznici primjene su već spomenuti subjekti javnog sektora, odnosno središnja država, jedinice lokalne i regionalne samouprave te njihovi proračunski i izvanproračunski korisnici, a obzirom na njihove ciljeve sasvim je logično da se proračunsko računovodstvo razlikuje od ostalih vrsta računovodstva. Djelatnosti opće države specifične su same po sebi, profit im nije glavni motiv djelovanja, financiraju se iz proračuna, obvezni su planirati potrošnju i usporediti ju sa stvarnim stanjem. Iako na međunarodnoj razini postoje računovodstveni standardi za javni sektor oni se ne primjenjuju izravno u Republici Hrvatskoj, već neizravno kroz zakonsku regulativu koja je djelomično usvojila pravila evidentiranja u skladu s međunarodnim standardima. Područje računovodstva javnog sektora Republike Hrvatske regulirano je zakonskom regulativom. Vašiček (2009.) ističe da računovodstvo javnog sektora ima dvojaki pristup jer s jedne strane mora pratiti usvojeni proračun na godišnjoj razini, što se naziva proračunskim računovodstvom, dok s druge strane postoji računovodstvo koje je usmjereno na pojedino državno tijelo gdje se kontinuirano prate

ukupna imovina i obveze kao i elementi uspješnosti. Uzevši u obzir činjenicu da proračun predstavlja temelj upravljanja državom, proračunsko računovodstvo trebalo bi poslužiti kao podrška ispunjavanju proračunskih ciljeva, ali i kao instrument koji će pomoći pri upravljanju državnim financijama. Ministarstvo financija (2024.) navodi na svojoj internetskoj stranici tri glavne funkcije proračuna: da prikazuje najvažnije državne ciljeve u jednoj godini, da služi kao instrument kojim država utječe na ekonomsko stanje te služi kao sustav kontrole prikupljanja i trošenja proračunskih sredstava. Zakon o proračunu detaljno definira planiranje i donošenje proračuna kao i rokove i nositelje aktivnosti.

Odabir računovodstvene osnove koja će se koristiti ima značajan utjecaj na cjelokupni računovodstveni sustav subjekta, a trebala bi se odabrati ovisno o ciljevima koji se žele postići financijskim izvještavanjem. Računovodstvena osnova predstavlja trenutak, odnosno obračunsko razdoblje u kojem će prihodi, rashodi, primici, izdaci, imovina i obveze biti priznati i prikazani. Četiri su temeljne računovodstvene osnove: obračunska osnova, novčana osnova, modificirana obračunska i modificirana novčana osnova. Kada se gleda sveobuhvatnost informacija, obračunska osnova smatra se najprimjerenijom jer osim protoka novca pruža informacije o nenovčanim resursima i transakcijama, nastalim i potencijalnim obvezama, a što će omogućiti procjenu kvalitetnog upravljanje i stabilnosti države. Isto navode D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) te ističu da su informacije dobivene iz financijskih izvještaja sastavljenih prema obračunskoj osnovi cjelovite i potpune tj. imaju veću širinu i obuhvat u odnosu na informacije prezentirane u financijskim izvještajima sastavljenim na novčanoj osnovi. Proračunsko računovodstvo Republike Hrvatske primjenjuje modificiranu obračunsku osnovu, a glavna karakteristika, kako navode D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) jest da se prihodi priznaju kada su sigurni glede naplate, a da se rashodi priznaju u trenutku nastanka, ne čekajući trenutak isplate što je u skladu s načelom opreznosti prema kojem se prihodi priznaju kada su stvarno nastali, a rashodi i onda kada su mogući. Obveznici primjene su državni proračun, jedinice lokalne i regionalne samouprave i njihovi proračunski i izvanproračunski korisnici. Temeljna načela proračunskog računovodstva su točnost, istinitost, pouzdanost, pojedinačno iskazivanje poslovnih događaja te vođenje dvojnog knjigovodstva. Međutim, planiranje i donošenje proračuna se temelji na novčanom konceptu, što znači da se prihodi i rashodi priznaju onda kada su stvarno naplaćeni, odnosno plaćeni, dok se s druge strane računovodstvo državnih subjekata temelji na modificiranom načelu nastanka događaja. Zbog nepodudarnosti u primjeni računovodstvenih načela dolazi do kompliciranja u stvaranju kvalitetnog računovodstvenog sustava. Isto ističe Vašiček (2009.) te navodi da su česti slučajevi gdje se u prijelaznom

razdoblju od neke varijacije prema konceptu nastanka događaja proračun donosi na novčanom konceptu, a računovodstveni sustav postavlja na modificiranom konceptu nastanka događaja te da se u tom slučaju pred računovodstvo postavlja dodatni zahtjev da uz prihode i rashode prate i primitke i izdatke kao kategorije financiranja, odnosno izvršavanja novčanog proračuna.

Definiranje i priznavanje elemenata financijskih izvještaja kod jedinica javnog sektora može se razlikovati od onog u privatnom sektoru. U proračunskom računovodstvu prihodi su de facto izjednačeni s primicima iz razloga što se priznaju onda kada su naplaćeni. Postoje vrste prihoda koje ne zahtijevaju protučinidbu niti se sučeljavaju s pripadajućim rashodima, a radi se primjerice o poreznim приходima. Kako navodi Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) prihodi se priznaju u trenutku kada su naplaćeni, odnosno u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti, iz čega se zaključuje da se za prihode primjenjuje novčana osnova. Rashodi se, ovisno o korištenoj računovodstvenoj osnovi, mogu izjednačiti s pojmom izdataka. Također, ovisno o računovodstvenoj osnovi rashodi mogu obuhvaćati novčane izdatke, troškove prodane robe, financijske rashode, amortizaciju i drugo. Prema D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) proračunski rashodi su nepovratna plaćanja s protučinidbom ili bez nje. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) navodi da se rashodi priznaju u trenutku nastanka poslovnog događaja i poslovne obveze u izvještajnom razdoblju na koji se odnose neovisno o plaćanju, iz čega se može zaključiti kako se na rashode primjenjuje obračunska osnova. Prihodi i rashodi se sučeljavaju samo kako bi se utvrdilo je li proračun u ravnoteži ili nije.

Da bi se neki resurs smatrao imovinom kod privatnih poduzeća, poduzeće između ostaloga, mora biti i vlasnik tog resursa. Međutim, kod državnih jedinica to nije slučaj jer se imovina smatra vlasništvom svih stanovnika neke države. Kako ističu D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) državne jedinice imaju pravo upravljanja imovinom što uključuje stjecanje, upotrebu, zaštitu održavanje i raspolaganje u skladu s ciljevima koji se žele ostvariti. Obzirom na ciljeve koje država mora ostvariti pojedine kategorije imovine imaju veću važnost u pružanju usluga nego li u ostvarivanju prihoda i dobiti. Što će biti priznato kao imovina ovisi o računovodstvenoj osnovi koja se primjenjuje, ako se primjenjuje novčana osnova kao imovina bit će priznat samo novac, ako se primjenjuje obračunska osnova tada će pored novca kao imovina biti priznata ostala financijska imovina, materijalna i nematerijalna imovina. O samim vrstama, evidentiranju i specifičnostima državne imovine bit će riječi u nastavku rada. Najučestalija definicija obveze jest ona koja se odnosi na primjenu obračunske računovodstvene osnove, a

glasi da je obveza rezultat prošlih transakcija između dužnika i vjerovnika te da se njezinim podmirenjem očekuje smanjenje ekonomskih koristi, odnosno odljev resursa iz subjekta. Neovisno o računovodstvenoj osnovi D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) ističu temeljna obilježja obveza, a to je da je riječ o sadašnjoj obvezi nastaloj na temelju prošlih događaja iz kojih je proizašla dužnost prema trećoj strani te da obveze rezultiraju negativnim financijskim posljedicama za subjekt jer je za njihovo podmirenje potrebno izdvojiti novac ili druga sredstva. Ukoliko bi se primjenjivala novčana osnova tada obveze de facto ne bi bile priznate jer bi se prikazivale kao izdatak u trenutku podmirenja, a ne kao podmirenje koje će nastati u budućnosti. D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) također ističu da se u proračunskom računovodstvu obveze klasificiraju prema njihovom izvoru ili porijeklu, umjesto prema uobičajenom kriteriju ročnosti pa tako obveze nisu primarno razvrstane na dugoročne i kratkoročne. Praćenje dospelosti obveza u hrvatskom sustavu računovodstva proračuna posebno se naglašava kroz Izvještaj o obvezama gdje se obveze prate prema roku dospijeca kako bi se identificirale dospjele, a neizmirene obveze. Stoga Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) definira obveze kao neizmirena dugovanja proračuna i proračunskih korisnika koja su proizašla iz prošlih događaja za čiju se namiru očekuje odljev resursa. Računovodstvo javnog sektora specifično je i po tome što Zakon o proračunu (2022.) propisuje proračunske klasifikacije za iskazivanje i sustavno praćenje prihoda, primitaka, rashoda i izdataka prema nositelju, cilju, namjeni, vrsti, lokaciji i izvoru financiranja. Proračunske klasifikacije se dijele na organizacijsku, ekonomsku, funkcijsku, lokacijsku, programsku i na izvore financiranja.

Dio regulatornog okvira jest i Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu koji detaljno propisuje načine i pravila evidentiranja svih poslovnih događaja unutar javnog sektora. Prema Pravilniku (2023.) računski plan predstavlja sistematizirani prikaz brojčanih oznaka i naziva pojedinih računa po kojima su obveznici proračunskog računovodstva obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i vlastite izvore, prihode, primitke, rashode i izdatke. Računi računskog plana podijeljeni su na razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune.

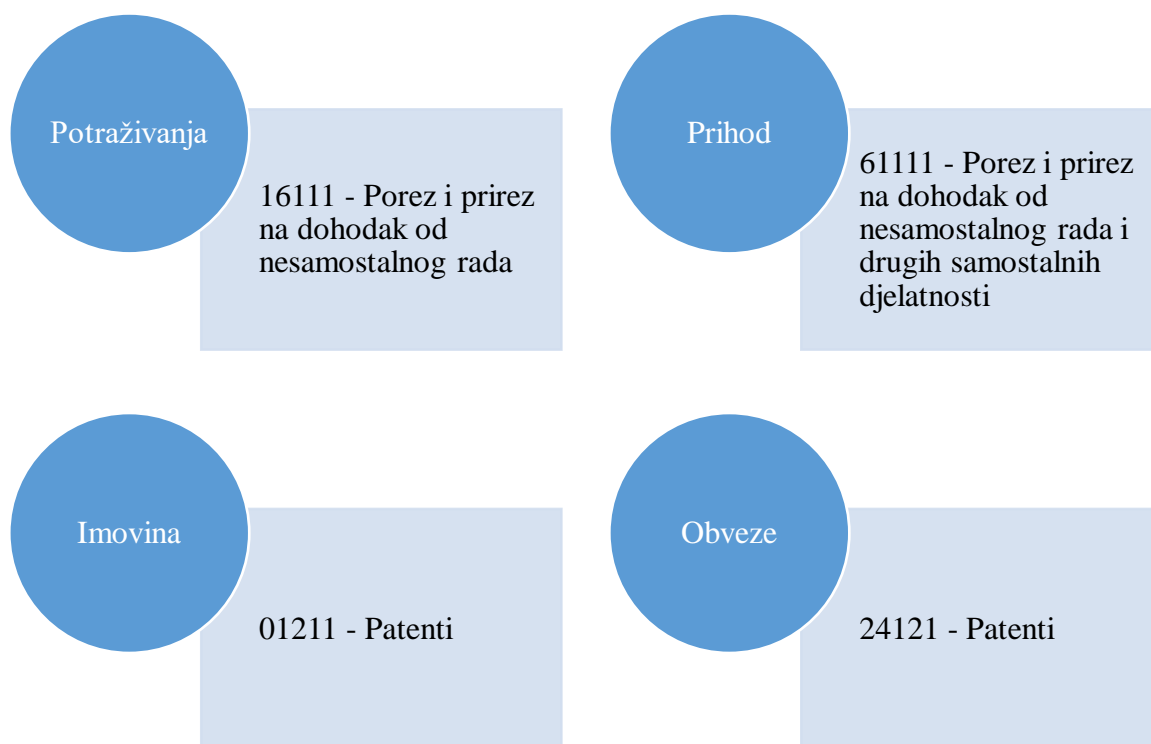
Slika 2: Struktura računskog plana

Razred/ Skupina	Podskupina	Odjeljak	Osnovni račun	Naziv
0				Nefinancijska imovina
02				Proizvedena dugotrajna imovina
	021			Građevinski objekti
		0211		Stambeni objekti
			02111	Stambeni objekti za zaposlene
			02112	Stambeni objekti za socijalne skupine građana
			02119	Ostali stambeni objekti

Izvor: Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu

Računski plan sastoji se od ukupno 10 razreda: 0 – Nefinancijska imovina; 1 – Financijska imovina; 2 – Obveze; 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; 9 – Vlastiti izvori. Računski plan se temelji na ekonomskoj klasifikaciji što znači da se prihodi i primici prate po prirodnim vrstama, a rashodi i izdaci prema ekonomskoj namjeni kojoj služe. Pravilnik navodi kako su razredi 0, 1, 2 i 9 razredi u kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora, a nazivaju se još i razredima stanja. Razredi 3, 4, 5, 6, 7 i 8 jesu razredi u kojima se prema prirodnim vrstama rashoda i izdataka te prihoda i primitaka prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti. Razredi 3, 4, 6 i 7 prate prihode i rashode pa se nazivaju razredima uspješnosti, dok razredi 5 i 8 prate izdatke i primitke te ih se naziva razredima financiranja. Kako navode D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) namjera u oblikovanju računskog plana bila je omogućiti procesuiranje podataka za izvještavanje i na obračunskoj i na novčanoj osnovi što je iznimno bitno u prijelaznom razdoblju prema primjeni potpune obračunske osnove. Prilikom definiranja računskog plana težilo se postizanju visokog stupnja sadržajne i numeričke usklađenosti svih računa, odnosno nastojalo se brojčano povezati oznake računa kao što je vidljivo na Slici 3. Obvezna je primjena računa do pete razine, a svaka detaljnija razrada moguća je ovisno o potrebama subjekta.

Slika 3: Usklađenost računa računskog plana



Izvor: Izrada autora prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu

Krajnji cilj svakog računovodstva, tako i državnog, jest pružiti informacije zainteresiranim korisnicima putem financijskih i drugih izvještaja. Kako navodi Vašiček (2009.) od računovodstva javnog sektora se zahtijeva da informira tri velike skupine korisnika, a to su stanovništvo, zakonodavna tijela i menadžeri državnih institucija te ovisno za koga se sastavljaju, financijski izvještaji se dijele na eksterne i interne financijske izvještaje. Financijski izvještaji nisu sami sebi svrha nego se sastavljaju za potrebe različitih ciljeva, a između ostaloga, prema D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) imaju za svrhu:

- usporediti stvarne rezultate s usvojenim proračunom,
- procijeniti financijske uvjete i rezultate državnih politika,
- pružiti podršku u procjeni udovoljavanja financijski relevantnim zakonima, pravilima i procedurama,
- pružaju podršku u razvoju djelotvornosti i efikasnosti.

Osim navedenoga financijski izvještaji imaju bitnu ulogu u prikazivanju načina trošenja proračunskih sredstava, odnosno prikazuju jesu li sredstva korištena u skladu s usvojenim proračunom i u skladu sa zakonskom regulativom. Financijski izvještaji mogu biti sastavljeni na različitim računovodstvenim osnovama stoga evidentirani poslovni događaji mogu dati

različite informacije unatoč tome što se radi o istim transakcijama, a najbolji primjer jest priznavanje prihoda gdje oni mogu biti priznati u trenutku nastanka događaja ili u trenutku naplate. Ovisno o primjenjenoj računovodstvenoj osnovi razlikuje se broj financijskih izvještaja koji će subjekt sastavljati. D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) ističu da je najširi okvir financijskog izvještavanja zastupljen kod primjene računovodstvene osnove nastanka događaja, neovisno o tome je li izvještajna jedinica profitna ili neprofitna. Spomenuto je da se u Republici Hrvatskoj primjenjuje modificirana obračunska osnova, a financijski izvještaji koje sastavljaju proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna su 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, izvještaj o obvezama te bilješke uz izvještaje. Međutim, računovodstvo javnog sektora ne smije biti fokusirano samo na izvještavanje, već mora biti aktivan sudionik u procesu odlučivanja i pridonijeti učinkovitim upravljanju pojedinih jedinica, ali i cjelokupnog javnog sektora. Prema Vašiček (2009.) financijski izvještaji državnih subjekata moraju osigurati informaciju koja će biti pouzdana i relevantna te koja će poslužiti kao podrška u donošenju ekonomskih, političkih i socijalnih odluka, također izvještaji moraju pružiti informaciju koja će omogućiti učinkovitu kontrolu raspolaganja javnim resursima te pomoći u uvođenju odgovornosti upravljanja financijama. Informacije koje nastaju u okviru proračunskog računovodstva, odnosno svake njegove sastavnice, od iznimne su važnosti za donošenje odluka u javnom sektoru. Specifičnost upravljanja i izvještavanja u javnom sektoru očituje se kroz činjenicu da država raspolaže specifičnim oblicima nefinancijske imovine poput infrastrukture, prirodnih bogatstava, kulturno-povijesne ili naslijeđene imovine i vojne imovine. Kako navodi Vašiček (2009.), osim imovinom, država mora transparentno objavljivati i odgovorno upravljati svojim obvezama, ne samo zbog značajnog utjecaja na monetarnu politiku, već zbog međugeneracijskog utjecaja obzirom da obveze koje preuzimaju današnje generacije ostaju teret budućim generacijama.

Specifičnost za javni sektor jest da njime upravljaju političari koji se često vode vlastitim interesima, prvenstveno ostankom na poziciji moći zbog čega mogu neučinkovito upravljati javnim resursima pred izbore što će kasnije rezultirati potrebom za rebalansom proračuna i preusmjeravanjem rashoda, a moguće i uvođenjem dodatnih nameta za građane i poduzetnike što dugoročno može imati posljedice na stabilnost i gospodarski rast.

3. SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENOG TRETMANA DRŽAVNE IMOVINE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Državna imovina u Republici Hrvatskoj obuhvaća širok raspon dobara i resursa kojima upravlja država u korist građana. Pod državnu imovinu spadaju materijalna i nematerijalna imovina, prirodni resursi, financijski instrumenti te drugi oblici imovine. Materijalna imovina uključuje pokretnu imovinu poput vozila, opreme i namještaja i nepokretnu imovinu koja se odnosi na zemljišta i zgrade koje koristi država za administrativne ili druge javne svrhe, infrastrukturu i drugo. Nematerijalna imovina obuhvaća patente, autorska prava i druga intelektualna vlasništva koja država može koristiti ili licencirati. Prirodni resursi, poput šuma, voda i mineralnih bogatstava, također su dio državne imovine, kao i financijski instrumenti, primjerice dionice i obveznice koje posjeduje država.

U Republici Hrvatskoj, upravljanje i računovodstveno praćenje državne imovine regulirano je nizom zakona i propisa koji osiguravaju transparentno i učinkovito upravljanje. Ključni zakoni uključuju Zakon o upravljanju državnom imovinom (Narodne novine br. 52/18, 155/23), Zakon o upravljanju nekretninama i pokretninama u vlasništvu Republike Hrvatske (Narodne novine br. 155/23), Zakon o proračunu (Narodne novine br. 144/21) i Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 85/24). Zakon o upravljanju državnom imovinom određuje vrste imovine u vlasništvu države, kao i načine njihova stjecanja, upravljanja i raspolaganja. Zakon o proračunu uređuje financijsko upravljanje državnim sredstvima, uključujući planiranje, izvršenje i izvještavanje o proračunu. Zakon o računovodstvu postavlja standarde za vođenje knjigovodstva i financijsko izvještavanje, osiguravajući da se državna imovina evidentira i prati prema međunarodno priznatim standardima.

Ovi zakoni i propisi zajedno osiguravaju učinkovito upravljanje državnom imovinom, njezinu pravilnu evidenciju i transparentno prikazivanje u financijskim izvještajima. To je ključno za odgovorno upravljanje javnim resursima i povjerenje građana u državne institucije.

3.1. Definicija i pojavni oblici državne imovine

Iako se na prvi pogled čini relativno jednostavnim definirati pojam imovine u stvarnosti to nije slučaj jer se imovina može pojaviti u raznim oblicima i obavljati razne funkcije. Tako Klarić i Vedriš (2014.) navode da se imovina može pojaviti kao gospodarska kategorija, pravna kategorija te kao knjigovodstvena kategorija. Pojašnjavaju kako u gospodarskom smislu imovina predstavlja različita dobra, imovinu u pravnom smislu čine subjektivna imovinska prava koja pripadaju jednom subjektu, dok u knjigovodstvenom smislu imovina predstavlja omjer aktive i pasive. Kao glavni cilj imovine može se istaknuti njezina mogućnost da se u izvjesnom vremenskom razdoblju pretvori u novac ili da se njezinim korištenjem stvori novac. Definiranje državne imovine može biti još izazovnije.

Zakon o upravljanju državnom imovinom (2018.) definira da državna imovina obuhvaća dionice i udjele u trgovačkim društvima čiji je imatelj Republika Hrvatska, Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje te Državna agencija za osiguranje štednih uloga i sanaciju banaka ako ih je stekla u postupku sanacije i privatizacije banaka; osnivačka prava u pravnim osobama kojima je Republika Hrvatska osnivač; nekretnine, i to: građevinsko zemljište i građevine, posebne dijelove nekretnine, na kojima je uspostavljeno vlasništvo Republike Hrvatske; zemljište na kojem se nalazi kamp, a na kojem je uspostavljeno vlasništvo Republike Hrvatske, neovisno o tome nalazi li se u građevinskoj zoni, na poljoprivrednom zemljištu te u šumi ili na šumskom zemljištu u vlasništvu Republike Hrvatske, pri čemu se zemljištem na kojem se nalazi kamp, u smislu ovoga Zakona, smatraju i nekretnine koje su tako definirane posebnim propisom; planinarski dom ili kuću s pripadajućim zemljištem koje služi redovitoj uporabi nekretnine, izgrađene na zemljištu uknjiženom kao vlasništvo Republike Hrvatske, neovisno o tome nalaze li se u građevinskoj zoni, na poljoprivrednom zemljištu te šumi ili šumskom zemljištu, ako u postupku pretvorbe društvenog vlasništva ili po posebnim propisima vlasništvo nisu stekle druge osobe te pokretnine koje su povjerene na upravljanje Ministarstvu ili Centru za restrukturiranje i prodaju.

Definicija državne imovine prema Zakonu o proračunu (2022.) nešto je jednostavnija te obuhvaća financijsku i nefinancijsku imovinu u vlasništvu Republike Hrvatske i jedinica lokalne i regionalne samouprave. Zakon o Središnjem registru državne imovine (2018.) također navodi da se pod pojmom državne imovine podrazumijeva sva financijska i nefinancijska imovina države uz detaljniju razradu da je riječ o imovini u vlasništvu Republike Hrvatske,

imovini jedinica lokalne odnosno regionalne samouprave, imovini trgovačkih društava, zavoda i drugih pravnih osoba čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne odnosno regionalne samouprave, imovini ustanova kojima je jedan od osnivača Republika Hrvatska ili jedinica lokalne odnosno regionalne samouprave, imovini ustanova kojima je jedan od osnivača ustanova čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne odnosno regionalne samouprave i imovini pravnih osoba s javnim ovlastima te pojavni oblici državne imovine koji su tim pravnim osobama na temelju posebnog propisa ili pravnog posla dani na upravljanje ili korištenje bez obzira na visinu vlasničkih udjela. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) definira imovinu kao resurs koji je pod kontrolom obveznika proračunskog računovodstva, rezultat je prošlih događaja i očekuje se da će u budućnosti stvarati koristi u obavljanju djelatnosti.

Državna imovina ima specifične pojavne oblike pa se tako u javnom sektoru Republike Hrvatske pojavljuju infrastrukturna imovina, naslijeđena imovina, prirodna bogatstva te vojna imovina kao kategorije materijalne imovine, zatim potraživanje na temelju poreza kao kategorija financijske imovine, a specifični oblici se pojavljuju i kod nematerijalne imovine. D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) navode se izraz infrastrukturna imovina u javnom sektoru koristi za opisivanje dugotrajne materijalne imovine poput mostova i cesta, ali i cijelih sustava kojima raspolaže pojedina država poput kanalizacijskog sustava ili sustava obrane od poplava. Radi se o imovini koja zahtijeva značajna financijska ulaganja, ali koristi od takve imovine mogu biti višedesetljetne. Naslijeđena imovina je, kako i sam naziv kaže, imovina koja je naslijeđena od prijašnjih generacija. Prije svega se misli na spomenike kulture, zgrade, umjetnine, povijesne knjige, razne muzejske primjerke te ostale artefakte. Osim kulturno-povijesnih tvorevina koje su napravili ljudi u skupinu naslijeđene imovine spadaju i prirodne znamenitosti poput nacionalnih parkova i parkova prirode. Vojna imovina jest isključivo ona imovina koja će biti upotrijebljena u svrhu nacionalne obrane pa tako obuhvaća različiti spektar od zgrada, zemljišta, opreme, prijevoznih sredstava do naoružanja. Obzirom da se radi o imovini koja služi za zaštitu suvereniteta države, javno objavljivanje detalja vezano uz isto nije primjereno. Prirodna bogatstva obuhvaćaju imovinu koja nije nastala djelovanjem ljudi već je, kako sam naziv kaže, riječ o resursima koji postoje u prirodi. Prema D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) prirodna bogatstva se mogu podijeliti na obnovljiva i neobnovljiva. Obnovljivim prirodnim bogatstvima smatraju se šume, vode i poljoprivredna zemljišta čije se korištenje može planirati u neograničenom vremenskom periodu. S druge strane, neobnovljiva prirodna bogatstva odnose se na naftu, zemni plin ili zlato čije se zalihe mogu dovesti do granice iscrpljivanja ukoliko se

njima ne upravlja odgovorno. Nematerijalna imovina jest ona imovina koja ne postoji u fizičkom obliku već se pojavljuje u obliku određenih prava. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) navodi da nematerijalna imovina obuhvaća patente, licence, koncesije, goodwill te ostala nematerijalna prava kao što su pravo ulaganja na tuđoj imovini radi korištenja iste, zaštitni znak, višegodišnji zakup zemljišta i drugo. D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) ističu da se nematerijalna imovina može podijeliti na identificiranu i neidentificiranu. Identificirana nematerijalna imovina može se steći ili prodati odvojeno od druge imovine, primjer su radio koncesije ili kvote izlova ribe. Dok se neidentificirana nematerijalna imovina ne može prodati odvojeno od druge imovine, a u ovu kategoriju spadaju goodwill, ljudski resursi i specifično za državu – snaga oporezivanja.

Prema Pravilniku (2023.) imovina se može klasificirati prema nekoliko kriterija; prema vrsti imovina se dijeli na već spomenutu financijsku i nefinancijsku imovinu; prema trajnosti dijeli se na kratkotrajnu i dugotrajnu. Kratkotrajnom imovinom smatra se imovina čiji je korisni vijek uporabe kraći od jedne godine, dok je dugotrajna ona čiji je korisni vijek uporabe duži od jedne godine. Dalje, prema načinu nastanka imovina se dijeli na proizvedenu i neproizvedenu; prema pojavnim oblicima na materijalnu i nematerijalnu, dok se prema funkciji u obavljanju djelatnosti imovina dijeli na stambene objekte, poslovne objekte, ceste, željeznice i ostale prometne objekte, uredsku opremu i namještaj, komunikacijsku opremu, opremu za održavanje i zaštitu, medicinsku i laboratorijsku opremu, instrumente, uređaje i strojeve, sportsku i glazbenu opremu, vojnu opremu, prijevozna sredstva, knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti, višegodišnje nasade i osnovno stado, sitan inventar, zalihe za obavljanje djelatnosti te robu za daljnju prodaju. Imovina u vlasništvu države, ako se njome upravlja na adekvatan način, može biti korisna u postizanju raznih državnih ciljeva uključujući i strateške ciljeve. Primjerice, državno poduzeće koje se bavi proizvodnjom i distribucijom nafte i naftnih derivata može jamčiti određenu razinu stabilnosti gospodarstva u izazovnim vremenima.

Računski plan je sistematizirani pregled brojčanih oznaka i naziva računa po kojima su obveznici proračunskoga računovodstva, između ostaloga, obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu te se radi o dokumentu koji detaljno propisuje pojavne oblike imovine. Razred 0 odnosi se na nefinancijsku imovinu i sadrži šest skupina računa. Prva skupina jest 01 Neproizvedena dugotrajna imovina. Riječ je o imovini koja postoji u materijalnom i nematerijalnom obliku te nije nastala kao rezultat djelovanja pravnih ili fizičkih osoba. Obuhvaća podskupine 011 Materijalna imovina – prirodna bogatstva, 012 Nematerijalna imovina, 019 Ispravak vrijednosti

neproizvedene dugotrajne imovine. Ispravak vrijednosti predstavlja postupno smanjenje vrijednosti imovine do kojeg dolazi uslijed korištenja ili protekom vremena. Druga skupina računa odnosi se na proizvedenu dugotrajnu imovinu i u računskom planu je klasificirana pod brojčanom oznakom 02. Za razliku od prethodne skupine radi se o imovini koja je nastala djelovanjem osoba, a također se pojavljuje u materijalnom i nematerijalnom obliku. Ukupno je sedam podskupina računa. Prva podskupina jest 021 Građevinski objekti te obuhvaća stambene, poslovne, prometne i druge objekte. Zatim 022 Postrojenja i oprema u što spadaju namještaj, uredska, komunikacijska, sportska, medicinska, vojna i druga oprema. Podskupina 023 Prijevozna sredstva obuhvaća prijevozna sredstva u cestovnom, željezničkom, zračnom te pomorskom i riječnom prometu. Knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti klasificirane su kao podskupina 024. Podskupinu 025 predstavljaju višegodinji nasadi i osnovno stado. 026 Nematerijalna proizvedena imovina se odnosi na istraživanja rudnih bogatstava, ulaganja u računalne programe te umjetnička, literarna i znanstvena djela te ostala nematerijalna imovina. Podskupina 029 čini ispravak vrijednosti navedene imovine. Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti spadaju u treću skupinu računa prema računskom planu. Sastoji se od samo jedne podskupine istoga naziva, a označena je oznakom 031. Osim plemenitih metala obuhvaća drago kamenje te knjige i umjetnička djela koja se ne koriste u obavljanju djelatnosti već se čuvaju pohranjenima radi očuvanja kulturne baštine. Skupina 04 Autogume i sitan inventar podijeljena je na podskupine 041 Zalihe sitnog inventara i autoguma, 042 Sitan inventar i autogume u upotrebi te 049 Ispravak vrijednosti sitnog inventara i autoguma u upotrebi. Ova skupina predstavlja proizvedenu nefinancijsku imovinu male vrijednosti koja se koristi tijekom više poslovnih procesa. Dugotrajna imovina koja još uvijek nije stavljena u uporabu jer se nalazi u fazi izgradnje ili u procesu nabave klasificira se u petu skupinu računa 05 Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi. Posljednju skupinu računa u razredu nefinancijske imovine čini proizvedena kratkotrajna imovina označena oznakom 06 u računskom planu. Riječ je o imovini koja se namjerava utrošiti za potrebe obavljanja djelatnosti ili prodati u roku kraćem od jedne godine. Sastoji se od pet podskupina računa koje su redom 061 Zalihe za obavljanje djelatnosti, 062 Proizvodnja u tijeku i gotovi proizvodi, 063 Zalihe vojnih sredstava za jednokratnu upotrebu, 064 Zaliha robe za daljnju prodaju, 065 Zalihe lijekova i potrošnog medicinskog materijala kod zdravstvenih ustanova. Zalihe za obavljanje djelatnosti prvenstveno služe za nesmetano pružanje javnih usluga, ali isto tako kroz strateške robne zalihe, sastavljenih od proizvoda nužnih za zaštitu života ljudi, obuhvaćaju i aspekt nacionalne sigurnosti u slučaju velikih prirodnih nepogoda, ratnog stanja, tržišnih nestabilnosti

ili drugih izvanrednih situacija. Proizvodnju u tijeku čine nedovršeni proizvodi, dok se gotovim proizvodima može dalje raspolagati jer je njihov proces proizvodnje dovršen. Zalihe vojnih sredstava obuhvaćaju streljivo i drugu vojnu opremu koja se koristi jednokratno.

Razred 1 čini financijska imovina te sadrži osam skupina računa. Prvu skupinu čini novac u banci i blagajni, označen oznakom 11 u računskom planu. Sastoji se od četiri podskupine računa koje su redom 111 Novac u banci, 112 Izdvojena novčana sredstva i depoziti u kreditnim i financijskim institucijama, 113 Novac u blagajni i 114 Vrijednosnice u blagajni. Izdvojena novčana sredstva predstavljaju sredstva koja se mogu koristiti isključivo za predviđenu namjenu, dok se vrijednosnice u blagajni odnose na poštanske marke, biljege i slično. Drugu skupinu, označenu kao 12, predstavljaju potraživanja za jamčevne pologe, potraživanja od zaposlenih te potraživanja za više plaćene poreze i ostalo. Podskupinu 122 Potraživanja za jamčevne pologe, čine potraživanja za jamčevine koje su dane kao garancija da će neki subjekt izvršiti svoje obveze. Najbolji primjer predstavljaju državna jamstva koja je Republika Hrvatska dala brodogradilištima kako bi ona mogla nastaviti s proizvodnjom. Zatim slijede podskupine 123 Potraživanja od zaposlenih, 124 Potraživanja za više plaćene poreze i doprinose, 125 Ispravak vrijednosti potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo i 129 Ostala potraživanja. Skupinu računa 13 Potraživanja za dane zajmove čine podskupine 131 Potraživanja za zajmove međunarodnim organizacijama, institucijama i tijelima EU te inozemnim vladama, 132 Potraživanja za zajmove neprofitnim organizacijama, građanima i kućanstvima, 133 Potraživanja za zajmove kreditnim i ostalim financijskim institucijama u javnom sektoru, 134 Potraživanja za zajmove trgovačkim društvima u javnom sektoru, 135 Potraživanja za zajmove kreditnim i ostalim financijskim institucijama izvan javnog sektora, 136 Potraživanja za zajmove trgovačkim društvima i obrtnicima izvan javnog sektora, 137 Potraživanja za zajmove drugim razinama vlastima te 139 Ispravak vrijednosti potraživanja za dane zajmove. Potraživanja za zajmove mogu se razlikovati prema primateljima i prema ročnosti. Prema primateljima dijele se se na tuzemna i inozemna potraživanja, a prema ročnosti na kratkoročna i dugoročna. Upravo je podjela prema ročnosti izrazito bitna za računovodstveno evidentiranje danih zajmova. Skupina računa 14 Financijski instrumenti odnosi se na vrijednosne papire koji su definirani propisima o tržištu kapitala. Klasificira se na sedam podskupina 141 Čekovi, 142 Komercijalni i blagajnički zapisi, 143 Mjenice, 144 Obveznice, 145 Opcije i drugi financijski derivati, 146 Ostali vrijednosni papiri te 149 Ispravak vrijednosti vrijednosnih papira. Iduća skupina računa se također odnosi na financijske instrumente, ali su oni vezani uz vlasničke udjele u kreditnim, financijskim i trgovačkim

društvima. Radi se o skupini 15 Financijski instrumenti – dionice i udjeli u glavnici koja je podijeljena na pet podskupina računa 151 Dionice i udjeli u glavnici kreditnih i ostalih financijskih institucija u javnom sektoru, 152 Dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava u javnom sektoru, 153 Dionice i udjeli u glavnici kreditnih i ostalih financijskih institucija izvan javnog sektora, 154 Dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava izvan javnog sektora i 159 Ispravak vrijednosti dionica i udjela u glavnici. Subjekti opće države i proračunski korisnici smiju ulagati u financijske instrumente samo ako to pridonosi ispunjenju njihovih programa i ciljeva. Kao i kod potraživanja za dane zajmove, podjela prema ročnosti jest bitna za ulaganje u financijske instrumente zbog različitog načina računovodstvenog evidentiranja. Vlasnik, odnosno osnivač trgovačkog društva odlučuje o pitanjima vezanima uz upravljanje i nadzor, određuje broj članova uprave, smjernice i slično. Skupinu 16 čine potraživanja za prihode od poslovanja koja za subjekte proračuna proizlaze iz obavljanja redovnih aktivnosti. Obuhvaća pet podskupina računa, od čega su podskupine 161 Potraživanja za poreze i 162 Potraživanja za doprinose specifične isključivo za subjekte proračuna. Naime, porezi i doprinosi predstavljaju prihode za subjekte proračuna čije je plaćanje zakonskim propisima nametnuto pravnim i fizičkim osobama od čega one ne dobivaju direktnu protuuslugu. Podskupina 163 odnosi se na potraživanja za pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna, zatim podskupine 164 Potraživanja za prihode od imovine te 165 Potraživanja za upravne i administrativne pristojbe, pristojbe po posebnim propisima i naknade. Skupina računa 17 Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine sastoji se od podskupina 171 Potraživanja od prodaje neproizvedene dugotrajne imovine, 172 Potraživanja od prodaje proizvedene dugotrajne imovine, 173 Potraživanja od prodaje plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti, 174 Potraživanja od prodaje proizvedene kratkotrajne imovine i 179 Ispravak vrijednosti potraživanja za prodanu nefinancijsku imovinu. Posljednju skupinu računa u ovome razredu čine aktivna vremenska razgraničenja i označena su oznakom 19 u računskom planu. 191 Rashodi budućeg razdoblja čine prvu podskupinu, a odnosi se na unaprijed plaćene rashode budućeg razdoblja kao što su članarine ili pretplate. Podskupina 192 Nedospjela naplata prihoda predstavlja prihode koji nisu naplaćeni u obračunskom razdoblju kojem pripadaju. Kako navode D. Vašiček i V. Vašiček (2016.) ova kategorija se pojavila zbog prelaska s novčane na modificiranu obračunsku računovodstvenu osnovu, a s ciljem da prijelazna proračunska godina ne bi bila terećena s 13 mjesečnih troškova. Potrebno je istaknuti da se ova kategorija ne mora koristiti ako subjekti ostvare dovoljno prihoda i odluče pokriti prenesene i tekuće rashode.

3.2. Normativni okvir računovodstvenog praćenja državne imovine

Područje državne imovine, kako je do sada u radu navedeno, obuhvaća široki spektar imovine. Upravo iz tog razloga potrebna je sveobuhvatna regulacija pa tako u Republici Hrvatskoj postoje brojni zakoni, uredbe, odluke, pravilnici i direktiva EU. Konkretnije, prema dostupnim podacima Ministarstva prostornoga uređenja, graditeljstva i državne imovine (2024.) područje državne imovine regulirano je s 26 zakona, 13 uredbi, 23 odluke, tri pravilnika te jednom direktivom Europske Unije. Vodeći brigu o usklađenosti s navedenom regulativom, računovodstveno praćenje državne imovine temelji se na već spomenutom Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu. Postoje i drugi zakonski okviri koji obuhvaćaju proračunsko računovodstvo poput Zakona o proračunu (Narodne novine br. 144/21), Pravilnika o proračunskim klasifikacijama (Narodne novine br. 4/24) te Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine br. 37/22). Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) propisuje knjigovodstvene isprave i poslovne knjige kojima se prati imovina, osnovna pravila evidentiranja poslovnih događaja vezanih uz imovinu, popis imovine i drugo.

Imovina se iskazuje po načelu nastanka događaja i to po povijesnom trošku. Evidentiranje imovine u poslovnim knjigama temelji se na računovodstvenim ispravama koje dokazuju da je poslovni događaj koji uključuje imovinu, bilo da se radi o nabavi, otuđenju ili trećem, uistinu nastao. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) propisuje što sve knjigovodstvena isprava mora sadržavati da bi se smatrala ispravnom, ali definira i dvije vrste poslovnih knjiga, a to su osnovne i pomoćne poslovne knjige. U osnovne poslovne knjige spadaju dnevnik i glavna knjiga. Knjiženje poslovnih događaja vezanih uz imovinu, u dnevniku se prate kronološki, odnosno redosljedom kojim su i nastali, a svaki događaj ima svoju klasifikacijsku oznaku koja se može povezati s knjigovodstvenom ispravom. Glavna knjiga predstavlja evidenciju poslovnih događaja koji su nastali na imovini i drugim bilančnim i izvanbilančnim kategorijama koji su raspoređeni po osnovnim računima prema računskom planu. Svaki poslovni događaj mora se evidentirati u dnevniku i u glavnoj knjizi radi kontrole i lakšeg praćenja imovine. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) navodi da su pomoćne poslovne knjige detaljniji prikaz stavki iz glavne knjige, a dijele se na analitičke knjigovodstvene evidencije i ostale pomoćne poslovne knjige. Analitičke knjigovodstvene evidencije organizirane su kao analitička knjigovodstva čiji saldo na dugovnoj

i potražnoj strani mora biti jednak prometu odgovarajućem računu glavne knjige. Pravilnikom (2023.) je propisana obvezna analitička evidencija po vrsti, količini i vrijednosti za:

- dugotrajnu nefinancijsku imovinu,
- kratkotrajnu nefinancijsku imovinu nabavljenu radi obavljanja poslova u zdravstvu,
- kratkotrajnu nefinancijsku imovinu nabavljenu radi obavljanja vlastite trgovačke, izdavačke i proizvođačke djelatnosti,
- kratkotrajnu nefinancijsku imovinu nabavljenu radi držanja na zalihama za djelatnost obrane, sigurnosti i prometa,
- kratkotrajnu nefinancijsku imovinu nabavljenu radi držanja na zalihama u roku dužem od godine dana,

dok se za financijsku imovinu, ovisno je li riječ o potraživanju, primljenim vrijednosnim papirima i drugim financijskim instrumentima propisuje analitička evidencija prema subjektima, računima, iznosima, rokovima dospelosti, stanjima, vrstama i obračunatim kamatama. Pomoćne poslovne knjige vode se za potrebe bilančnih i izvanbilančnih zapisa, a odnose se na knjigu blagajni, knjige ulaznih i izlaznih računa, evidencija putnih naloga, zatim evidencija tuđe imovine na korištenju, evidencija potencijalnih obveza po danim jamstvima i druge. Kao što je ranije istaknuto računski plan predstavlja podlogu za računovodstveno praćenje bilančnih pozicija proračunskih subjekata, a stoga omogućuje i analitičko praćenje svih događaja vezanih uz imovinu.

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) vrlo detaljno propisuje evidentiranje i praćenje svih bilančnih i izvanbilančnih kategorija. Praćenje nefinancijske imovine u proračunskom računovodstvu sadrži pojedine specifičnosti. Obzirom na primjenu modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja rashodi vezani uz nabavu dugotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nastanka, a uključuju kupovnu cijenu, carinu, pristojbe, nepovratne poreze i sve druge troškove izravno povezane s nabavom imovine, odnosno jednostavnije rečeno, ukupnu nabavnu vrijednost. Sve dok se nabavljena imovina ne stavi u upotrebu evidentira se kao imovina u pripremi što je u računskom planu označeno kao skupina računa 05. Tek nakon završetka procesa nabave i utvrđivanja svih ovisnih troškova koji čine trošak nabave imovina se stavlja u upotrebu i evidentira u odgovarajuću skupinu računa razreda 0 ovisno o vrsti. Pravilnik (2023.) predviđa mogućnost da proračunski subjekt može nabaviti imovinu i putem robnog zajma te financijskog ili operativnog leasinga na što će još morati platiti kamatu. Nakon što je imovina nabavljena i stavljena u upotrebu moguće je izvršiti

dodatna ulaganja kojima će se produžiti vijek upotrebe imovine, povećati kapacitet, promjeniti namjena i slično, što će se uključiti u vrijednost imovine. Primjerice, troškovi vezani uz obnovu zgrada nakon potresa smatrat će se dodatnim ulaganjem. Potrebno je razlikovati vlastitu imovine od tuđe imovine na korištenju kod proračunskog subjekta jer se dodatna ulaganja na imovini prate na drugačiji način, odnosno prate se u različitim skupinama računa. Proračunski subjekti mogu donirati ili primiti donaciju u obliku dugotrajne nefinancijske imovine od subjekata izvan i unutar općeg proračuna. U slučaju da se donacija obavlja subjektima izvan općeg proračuna tada se iskazuju i prihodi i rashodi u visini procijenjene vrijednosti imovine. U slučaju da se donacija obavlja subjektima unutar općeg proračuna tada se donacija prati preko odjeljka 915 Promjene u vrijednosti i obujmu imovine. Kada se dugotrajna nefinancijska imovina prodaje ili donira potrebno je znati njezinu tržišnu vrijednost, a postupak svođenja dugotrajne nefinancijske imovine na tržišnu vrijednost naziva se revalorizacija. Praćenje imovine karakteristične za proračunske subjekte poput dugotrajne vojne imovine, knjiga i strateških robnih zaliha u suštini se provodi na isti način kao i praćenje ostale nespecifične imovine kroz iste razrede, ali na posebnim skupinama računa. Sasvim je uobičajeno da se vrijednost dugotrajne imovine smanjuje uporabom ili protekom vremena stoga je potrebno korigirati vrijednost imovine u poslovnim knjigama. Ispravak vrijednosti imovine provodi se temeljem nabavne ili procijenjene vrijednosti uz primjenu prosječnih godišnjih stopa koje su propisane i to linearnom metodom. Tako Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) za stambene i poslovne objekte izgrađene od betona, metala, kamena ili opeke procijenjuje vijek upotrebe na 80 godina, a godišnja stopa ispravka vrijednosti jest 1,25%, dok se za znanstvenu opremu propisuje vijek upotrebe od dvije godine i stopa ispravka vrijednosti od 50%. U slučaju povećanja vrijednosti imovine neće doći do evidentiranja prihoda iz razloga što Pravilnik (2023.) propisuje da se prihodi priznaju isključivo onda kada su mjerljivi i naplaćeni, a kod povećanja vrijednosti imovine nije došlo do novčanog primitka. Bitno je istaknuti da u proračunskom računovodstvu ne postoji amortizacija jer se cjelokupni trošak nabave imovine priznaje kao rashod u trenutku nabave. Kada bi kojim slučajem amortizacija postojala njezin trošak bi vjerojatno bio iskazan kroz cijenu javnih usluga. Ako vrijednost dugotrajne nefinancijske imovine bude u potpunosti ispravljena ista će se i dalje pratiti u poslovnim knjigama sve dok ne dođe do njezine prodaje, uništenja ili drugog načina otuđenja. Uzevši u obzir specifičnost pojedinih oblika imovine poput kulturnog naslijeđa ili prirodnih bogatstava jasno je da se vrijednost takvih oblika imovine ne može ispravljati jer se radi o ekonomski neprocjenjivoj vrijednosti. Kao i drugi sudionici u ekonomskim procesima, proračunski subjekti mogu prodati svoju imovinu za što će knjižiti potraživanje, ali ne i prihod

u klasičnom smislu. Već je spomenuto da kako bi se prihod priznao treba nastati novčani primitak i upravo zbog toga proračunski subjekti će u slučaju prodaje imovine evidentirati obračunate prihode što u računskom planu spada u skupinu računa 97, a tek će naplatom biti evidentirani kao prihodi od prodaje. Kada se imovina proda treba ju isknjižiti iz poslovnih knjiga u kojima se prati, uzevši u obzir do sada ispravljenu vrijednost.

Računski plan osim nefinancijske imovine definira praćenje financijske imovine. Proračunski subjekti mogu položiti novac kod kreditnih institucija kako bi zaradili kamatu, a prije nego ista bude naplaćena evidentiraju se potraživanja za kamate na dane depozite te obračunati prihodi. U trenutku naplate evidentirati će se prihodi od kamata, slično kao i kod postupka prodaje nefinancijske imovine. Osim potraživanja za kamate, proračunski subjekti mogu imati potraživanja za jamčevne pologe, odnosno garancije i dane predujmove. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2023.) navodi da se vrijednost potraživanja može ispraviti u slučaju kada potraživanja nisu naplaćena u razdoblju dužem od dvije godine ili ako se nad dužnikom pokrenuo postupak stečaja ili likvidacije tada se potraživanje može ispraviti u 100%-tnom iznosu, a ako je dužniku odobreno oslobađanje od plaćanja potraživanja, vrijednost potraživanja će se ispraviti u visini oslobođenog iznosa. Unatoč potpuno ispravljenom iznosu potraživanja isti će se i dalje pratiti kroz poslovne knjige sve dok ne prestane postojati pravna osnova za njegovu naplatu, odnosno do naplate potraživanja. Proračunski subjekti mogu steći financijsku i nefinancijsku imovinu prijebojem potraživanja na način da proračunski subjekt prema subjektu X ima primjerice potraživanje za dane zajmove. Ako subjekt X iz nekog razloga neće biti u mogućnosti vratiti zajam, moguće je dogovoriti da umjesto zajma ponudi zemljište ili vrijednosni papir. Potraživanja ne postoje u materijalnom obliku, ali svejedno ih je moguće prodati. Kao i kod prodaje drugih oblika imovine prvo se evidentira potraživanje za prodaju, a naplatom potraživanja i prihod. Prema Pravilniku (2023.), kod financijskih instrumenata potrebno je razlikovati dvije kategorije, a to su vrijednosni papiri te dionice i udjeli u glavnici. Proračunski subjekti mogu svoja raspoloživa sredstva uložiti u vrijednosne papire poput obveznica, blagajničkih i trezorskih zapisa, raznih financijskih derivata i drugo te će se takvo ulaganje pratiti po trošku stjecanja. Razlog ulaganja jest ostvarivanje prihoda od kamata i promjene vrijednosti vrijednosnog papira. U slučaju prodaje vrijednosnog papira na sekundarnom tržištu nastat će razlika između prodajne cijene i troška stjecanja te će se ovisno o tome je li razlika pozitivna ili negativna evidentirati kao prihod ili rashod. Drugi način korištenja raspoloživih sredstava jest ulaganje u dionice i udjele u glavnici koji se također prate po trošku stjecanja. U slučaju prodaje dionica ili udjela u glavnici također

će se evidentirati prihod ili rashod. Ističe se da je Zakonom o proračunu (2022.) propisano da se novčana sredstva na računima koji se koriste za izvršenje državnog proračuna ili proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave ne smiju koristiti za ulaganje u dionice i udjele pravnih subjekata. Specifičnost financijske imovine očituje se kroz evidentiranje novčanih izdataka i primitaka vezanih uz financijsku imovinu. Osim potraživanja za dani zajam potrebno je evidentirati i izdatke sa žiroračna kako bi se olakšalo praćenje, ali izdaci se prate i za potrebe financijskog izvještavanja. Potrebno je obračunati i kamate koje će biti evidentirane kao prihod u trenutku naplate. Kada zajmoprimac vrati glavnica danog zajma evidentirat će se novčani primitak. Izdaci vezani uz financijsku imovinu prate se kroz razred 5, a novčani primici kroz razred 8 u računskom planu.

Trenutna modificirana obračunska osnova samo je usputna stanica za proračunsko računovodstvo Republike Hrvatske jer se teži potpunoj primjeni obračunske računovodstvene osnove. Iako se u Republici Hrvatskoj proračunsko računovodstvo vodi prema zakonima, odredbama i drugim propisima, a ne prema Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, zakonska regulativa djelomično je prilagođena međunarodnim standardima. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor nastali su s ciljem lakšeg praćenja i usporedbe financijskih izvještaja među državama, ali isto tako primjena ovih standarda ima za cilj povećati kvalitetu financijskog izvještavanja javnog sektora. Standardi su razvijeni od strane Međunarodnog odbora za računovodstvene standarde u javnom sektoru (IPSASB) koji djeluje u okviru Međunarodne federacije računovođa (IFAC), odnosno organizacije koja okuplja računovođe iz svih djelatnosti na svjetskoj razini. U Tablici 2 je dan primjer sličnosti između odabranog standarda i domaće regulative.

Tablica 2: Usporedba MRSJS i zakonske regulative Republike Hrvatske

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor		Zakonska regulativa Republike Hrvatske	
IPSAS 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema	Definicija Materijalna imovina čiji je vijek upotrebe duži od jednog izvještajnog razdoblja i koja se koristi u proizvodnji i opskrbi robe ili usluga, za iznajmljivanje	Zakon o proračunu/Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu	Definicija Imovina čiji je vijek upotrebe duži od jedne godine, a obuhvaća građevinske objekte, postrojenja i opremu, prijevozna sredstva, knjige i umjetnička

	<p>drugima ili za administrativne svrhe.</p> <p><u>Priznavanje</u> Priznat će se kao imovina ako je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane sa stavkom pritijecati u subjekt i ako se trošak ili fer vrijednost može pouzdano utvrditi.</p> <p><u>Mjerenje</u> Po trošku nabave ili po fer vrijednosti u slučaju stjecanja bez razmjene. Nabavnu vrijednost čine: kupovna cijena, uvozne carine, nepovratni porezi, troškovi koji se mogu izravno pripisati dovođenju imovine na mjesto i u stanje koje je potrebno da bude sposobna za upotrebu, početna procjena troškova demontaže i uklanjanja predmeta te vraćanja mjesta na kojem se nalazi u izvorno stanje.</p> <p><u>Naknadno mjerenje</u> Naknadno se iskazuje po revaloriziranom iznosu koji predstavlja fer vrijednost na datum revalorizacije, umanjen za naknadno akumuliranu</p>		<p>djela, višegodišnje nasade i drugo.</p> <p><u>Priznavanje</u> Priznat će se kao imovina ako je pod kontrolom obveznika proračunskog računovodstva, nastala kao rezultat prošlih događaja i od koje se očekuje stavaranje buduće ekonomske koristi.</p> <p><u>Mjerenje</u> Po trošku nabave ili po procijenjenoj vrijednosti u slučaju stjecanja bez razmjene (donacija). Nabavnu vrijednost čine: kupovna cijena, carine i uvozne pristojbe, nepovratni porezi, drugi ovisni troškovi koji su izravno vezani uz dovođenje imovine u radno stanje i za namjeravanu upotrebu.</p> <p><u>Naknadno mjerenje</u> Vrijednost dugotrajne proizvedene imovine ispravlja se po prosječnim godišnjim stopama ispravka vrijednosti linearnom metodom, a kao osnovica se uzima</p>
--	---	--	--

	<p>amortizaciju i naknadno akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.</p> <p><u>Prestanak priznavanja</u> Kada se od imovine ne očekuju buduće ekonomske koristi, prodajom, doniranjem, sklapanjem financijskog leasinga ili drugim načinom otuđenja.</p>		<p>nabavna, odnosno procijenjena vrijednost. Revalorizacija predstavlja naknadno mjerenje dugotrajne imovine s ciljem svođenja na tržišnu vrijednost.</p> <p><u>Prestanak priznavanja</u> Kada se imovina proda, donira, otuđi na neki drugi način ili uništi.</p>
--	---	--	---

Izvor: Izrada autora prema Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, Zakonu o proračunu i Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu

3.3. Računovodstveno evidentiranje državne imovine – studija slučaja

Računovodstveno evidentiranje državne imovine u proračunskom računovodstvu od ključne je važnosti za osiguravanje transparentnosti i učinkovitosti u upravljanju javnim resursima. Ova praksa obuhvaća razne vrste računovodstvenih događaja, uključujući nabavu dugotrajne nefinancijske imovine, dodatna ulaganja, donacije, revalorizaciju, ispravak vrijednosti, kao i transakcije povezane s kratkotrajnom imovinom, zajmovima i depozitima. Svaka od ovih aktivnosti zahtijeva precizno evidentiranje kako bi se omogućilo učinkovito praćenje i upravljanje državnom imovinom, a u nastavku su dani primjeri računovodstvenog evidentiranja na način da su prvo navedene aktivnosti koje se zatim evidentiraju na kontima i na kraju se opisuje postupak evidentiranja. Sva knjiženja provedena su prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu.

Nabava dugotrajne nefinancijske imovine:

1) Proračunski subjekt ABC koji nije u sustavu PDV-a gradi dom za umirovljenike na vlastitom zemljištu. Primljen je račun za izradu projektne dokumentacije u iznosu od 8.000,00 EUR (uključen PDV). Plaćen je i komunalni doprinos u iznosu od 7.000,00 €.

2) S izvođačem radova dogovoreni su radovi u iznosu od 500.000,00 EUR (uključen PDV) koji će biti izvršeni u roku od 10 mjeseci. Primljena je prva obračunska situacija u iznosu od 120.000,00 EUR (uključen PDV).

3) Primljen je konačni obračun u iznosu od 520.000,00 EUR (uključen PDV). Zgrada je stavljena u upotrebu.

42122 Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine – Umirovljenički dom	24212 Obveze za nabavu proizvedene dugotrajne imovine	05112 Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi – Umirovljenički dom
(1) 8.000	8.000 (1)	(1a) 8.000 535.000 (3b)
(1b) 7.000	120.000 (2)	(1c) 7.000
(2) 120.000	400.000 (3)	(2a) 120.000
(3) 400.000		(3a) 400.000

91111 Vlastiti izvori iz proračuna za nefinancijsku imovinu	11121 Novac na žiroračunu	02122 Proizvedena dugotrajna imovina – Umirovljenički dom
8.000 (1a)	7.000 (1b)	(3b) 535.000
7.000 (1c)		
120.000 (2a)		
400.000 (3a)		

1) i 1a) Obzirom da se radi o procesu gradnje imovina će se u ovom slučaju evidentirati kao imovina u pripremi. Trošak projektne dokumentacije evidentira se na dugovnoj strani kao rashod u trenutku nastanka te na potražnoj strani kao obveza sve dok se ne podmiri. Spada u ovisne troškove te se uključuje u vrijednost dugotrajne nefinancijske imovine u pripremi što je prikazano na dugovnoj strani konta, a istovremeno povećava vlastite izvore iz proračuna na potražnoj strani konta.

1b) i 1c) Komunalni doprinos se ne evidentira kao obveza jer je plaćen sa žiroračuna. Također spada u ovisne troškove i uključuje se u vrijednost imovine u pripremi te povećava vlastite izvore. Evidentira se kao i prethodna promjena.

2) Obračunska situacija predstavlja dokument o obračunu obavljenih građevinskih radova. Knjiženje je identično prethodnima, prvo se povećavaju rashodi i obveze, a zatim se iznos evidentira na dugovnoj strani konta imovine u pripremi i potražnoj strani vlastitih izvora.

3) Po završetku radova primljena je konačna obračunska situacija koja je za 20.000 EUR veća od ugovorenih radova. Od ukupnog iznosa oduzimamo već primljenu obračunsku situaciju. Način evidentiranja je identičan prethodnima.

3a) Konačno, proces nabave je dovršen, a imovina je stavljena u upotrebu. Ukupan iznos dugovne strane imovine u pripremi od 535.000 EUR evidentira se na potražnoj strani i otvara se konto dugotrajne imovine u upotrebi te se isti iznos evidentira na dugovnoj strani.

Kada bi se kupila izgrađena zgrada za koju ne postoji potreba adaptacije i sličnih radova, ne bi bilo potrebe koristiti konto imovine u pripremi.

Nabava specifične dugotrajne nefinancijske imovine:

1) Proračunski subjekt koji nije u sustavu PDV-a nabavlja vojna vozila za potrebe obrane u iznosu od 700.000 EUR.

42281 Rashodi za nabavu vojne opreme	24228 Obveze za nabavu vojne opreme	02281 Vojna oprema
(1) 700.000	700.000 (1)	(1a) 700.000
91111 Vlastiti izvori iz proračuna za nefinancijsku imovinu		
	700.000 (1a)	

1) i 1a) Trošak nabave specifične dugotrajne nefinancijske imovine priznaje se kao rashod u cjelokupnom iznosu uz knjiženje obveze na potražnoj strani konta 24228. Istovremeno se evidentira povećanje imovine na dugovnoj strani konta 02281 Vojna oprema i povećanje vlastitih izvora iz proračuna za nefinancijsku imovinu na potražnoj strani konta 91111, a sve u iznosu od 700.000 EUR.

Iz navedenoga se zaključuje kako je proces nabave specifične državne imovine identičan procesu nabave tzv. standardne imovine. Specifičnost se ogleda kroz namjenu korištenja imovine obzirom da će se ista koristiti za potrebe obrane suvereniteta države i nacionalne sigurnosti, a što osim države nitko drugi ne može osigurati, stoga se ovakva imovina smatra specifičnim pojavnim oblikom.

Dodatna ulaganja na dugotrajnoj nefinancijskoj imovini:

- 1) Zbog posljedica potresa proračunski subjekt morao je obnoviti zgradu fakulteta. Primljen je račun projektanta u iznosu od 120.000 EUR.
- 2) Primljena je prva obračunska situacija u iznosu od 2.000.000,00 EUR. Plaćen je račun projektanta.
- 3) Primljena je druga obračunska situacija u iznosu od 5.000.000,00 EUR.
- 4) Primljen je konačni obračun u iznosu od 13.300.000,00 EUR. Objekt je stavljen u upotrebu.

45111 Dodatna ulaganja na građevinskim objektima		24511 Obveze za dodatna ulaganja na građevinskim objektima		05119 Ostali građevinski objekti u pripremi - Fakultet	
(1) 120.000		(2b) 120.000	120.000 (1)	(1a) 120.000	13.420.000(4b)
(2) 2.000.000			2.000.000 (2)	(2a) 2.000.000	
(3) 5.000.000			5.000.000 (3)	(3a) 5.000.000	
(4) 6.300.000			6.300.000 (4)	(4a) 6.300.000	
<hr/>		<hr/>		<hr/>	
91111 Vlastiti izvori iz proračuna za nefinancijsku imovinu		11121 Novac na žiroračunu		02123 Zgrade znanstvenih i obrazovnih institucija - Fakultet	
	120.000 (1a)		120.000 (2b)	S ⁰ = X	
	2.000.000(2a)			(4b)13.420.000	
	5.000.000(3a)				
	6.300.000(4a)				

Dodatna ili investicijska ulaganja su sva ulaganja kojima se produžuje vijek upotrebe, mijenja namjena, povećava kapacitet ili poboljšavaju svojstva imovine. U ovu kategoriju spada i obnova zgrade. Postupak knjiženja je identičan nabavi dugotrajne nefinancijske imovine, osim u dijelu rashoda obzirom da se ovdje evidentiraju preko konta dodatnih ulaganja na građevinskim objektima. Vrijednost dodatnog ulaganja povećava postojeću vrijednost zgrade.

Revalorizacija građevinskog objekta:

1) Izvršena je revalorizacija uredskog objekta pri čemu je vrijednost objekta smanjena za 30.000,00 EUR.

02121 Uredski objekt		91511 Promjene u vrijednosti imovine		91121 Ostali izvori vlasništva za nefinancijsku imovinu	
$S^0 = X$	30.000 (1)	(1) 30.000	30.000 (1a)	(1a) 30.000	

1) Smanjenje vrijednosti evidentira se na potražnoj strani konta 02121 Uredskih objekata te na dugovnoj strani konta 91511 koji se odnosi na promjene u vrijednosti imovine.

1a) Konta u podskupini 915 nemaju konačno stanje u bilanci stoga se konto 91511 zatvara na potražnoj strani, a smanjenje vrijednosti prenosi se na teret smanjenja ostalih izvora vlasništva za nefinancijsku imovinu pod kontom 91121

Već spomenuta revalorizacija predstavlja promjenu u vrijednosti dugotrajne nefinancijske imovine koja nije rezultat provedene transakcije. Promjena se evidentira preko osnovnog računa 91511, a na teren vlastitih izvora za nefinancijsku imovinu.

Međusobni prijenosi i donacije:

1) Proračunski korisnik dobio je od nadležnog ministarstva računalnu opremu u vrijednosti 25.000,00 EUR.

2) Proračunski korisnik donirao je prijevozno sredstvo sportskom društvu u vrijednosti od 80.000,00 EUR.

02211 Računalna oprema		91512 Promjene u obujmu imovine		91111 Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu	
(1) 25.000		(1a) 25.000	25.000 (1)		25.000 (1a)

38215 Kapitalne donacije sportskim društvima		23821 Obveze za kapitalne donacije neprofitnim organizacijama		72313 Prihodi od prodaje kombi vozila	
(2) 80.000		(2a) 80.000	80.000 (2)		80.000 (2a)

02313 Kombi vozila		02923 Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava	
S ⁰ = 80.000	80.000 (2b)	(2b) 80.000	80.000 S ⁰ =

1) i 1a) Povećanje imovine kod proračunskog korisnika evidentira se na dugovnoj strani konta 02211 Računalna oprema u iznosu od 25.000 EUR te se isti iznos evidentira na potražnoj strani konta 91512 Promjene u obujmu imovine. Obzirom da je konto 91512 prijelazni konto, isti se zatvara na dugovnoj strani i evidentira se povećanje na kontu 91111 Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu. U ovom slučaju nije došlo do evidentiranja rashoda zato što je isti već evidentiran u računovodstvu ministarstva koje je doniranu imovinu nabavilo.

2) Kapitalna donacija evidentira se u trenutku donošenja odluke nadležnog tijela o donaciji. Na dugovnoj strani konta 38215 evidentira se rashod za kapitalne donacije sportskim društvima u iznosu od 80.000 EUR dok se na potražnoj strani konta 23821 evidentira obveza za kapitalne donacije.

2a) Zatvara se konto obveza i evidentira se povećanje prihoda od prodaje kombi vozila u iznosu od 80.000 EUR.

2b) Doniranu imovinu potrebno je isknjižiti iz evidencije proračunskog korisnika na način da se iznos od 80.000 EUR evidentira na potražnoj strani konta 02313 Kombi vozila i dugovnoj strani konta 02923 Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava. Kada vrijednost prijevoznog sredstva ne bi bila u potpunosti ispravljena, za neispravljene iznos evidentiralo bi se smanjenje konta vlastitih izvora.

Nefinancijska imovine može se donirati, a postupak evidentiranja ovisi o tome odvija li se donacija unutar okvira opće države ili između subjekata od kojih je jedan izvan sektora opće države. Ukoliko su oba subjekta unutar sektora opće države evidentira se smanjenje imovine kod jednog subjekta, a povećanje imovine kod drugog subjekta. Donacije se evidentiraju preko podskupine konta 915 Promjene u vrijednosti i obujmu imovine.

Ispravak vrijednosti nefinancijske imovine:

1) Na kraju godine obračunat je ispravak vrijednosti uredskog namještaja nabavljenog prije dvije godine, a čija je nabavna vrijednost 50.000,00 EUR.

02212 Uredski namještaj	02922 Ispravak vrijednosti uredskog namještaja	91511 Promjene u vrijednosti imovine
S ⁰ = 50.000	12.500 S ⁰ = 6.250 (1)	(1) 6.250 6.250 (1a)
91111 Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu		
(1a) 6.250		

1) i 1a) Propisana stopa ispravka vrijednosti za uredski namještaj iznosi 12,5% na godišnjoj razini. Smanjenje vrijednosti evidentira se na potražnoj strani konta 02922 Ispravak vrijednosti opreme te na dugovnoj strani konta 91511 Promjene u vrijednosti imovine. Konto 91511 se zatvara te se smanjenje vrijednosti imovine prenosi na teret izvora vlasništva.

Proračunski korisnici provode smanjenje vrijednosti dugotrajne imovine po osnovi ispravka vrijednosti uz istodobnu evidenciju smanjenja izvora vlasništva. Kao što je spomenuto u radu, ovdje ne postoji osnova za iskazivanje rashoda amortizacije jer je ukupna vrijednost dugotrajne imovine već priznata kao rashod u trenutku nabave. Dugotrajna imovina ispravlja se jednom godišnje i to primjenom godišnjih stopa ispravka vrijednosti koje su propisane Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu. Imovina će se evidentirati u bilanci sve do trenutka prodaje, darovanja ili drugog načina otuđenja, unatoč tome što je u potpunosti ispravljena.

Prodaja dugotrajne nefinancijske imovine:

1) Putem prethodno provedene javne dražbe prodana je glazbena oprema proračunskog subjekta po cijeni od 12.000,00 EUR. Proračunski subjekt je ispostavio račun kupcu. Nabavna vrijednost glazbene opreme iznosi 30.000,00 EUR, a ispravak vrijednosti 20.000,00 EUR.

2) Kupac je platio račun.

Isporuka ne podliježe zaračunavanju PDV-a.

17226 Potraživanje od prodaje glazbene opreme		97226 Obračunati prihodi od prodaje glazbene opreme		02262 Glazbena oprema	
(1) 12.000	12.000 (2)	(2a) 12.000	12.000 (1)	S ⁰ = 30.000	30.000 (1a)
02922 Ispravak vrijednosti glazbene opreme		91111 Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu		11121 Novac na žiroračunu	
(1a) 20.000	20.000 S ⁰ =	(1a) 10.000		(2) 12.000	
72262 Prihodi od prodaje glazbene opreme					
	12.000 (2a)				

1) Prodajom imovine nastaju potraživanja od kupaca i prihodi. Iznos od 12.000 EUR evidentira se na dugovnoj strani konta 17226 Potraživanje od prodaje glazbene opreme te na potražnoj strani konta 97226 Obračunati prihodi od prodaje glazbene opreme. Obračunati prihodi priznaju se zbog primjene modificirane računovodstvene osnove koja definira da se prihodi priznaju samo onda kada su naplaćeni.

1a) Kada se imovina proda istu je potrebno isknjižiti iz evidencije što se provodi na način da se zatvaraju konta 02262 Glazbena oprema i 02922 Ispravak vrijednosti glazbene opreme, a za preostali knjigovodstveni iznos smanjuju se vlastiti izvori iz proračuna što je prikazano na dugovnoj strani konta 91111.

2) i 2a) Nakon što je kupac platio račun zatvara se konto potraživanja i povećava se konto 11121 Novac na žiroračunu. Sada kada su prihodi plaćeni zatvara se konto obračunatih prihoda i na potražnoj strani konta 72262 Prihodi od prodaje glazbene opreme se evidentiraju stvarno nastali prihodi.

Otuđenje imovine znači da se ista prestaje evidentirati u poslovnim knjigama proračunskog subjekta. Imovina se može otuđiti prodajom, darovanjem, krađom, rashodovanjem, inventurnim manjkom i slično.

Nabava kratkotrajne nefinancijske imovine:

- 1) Nabavljen je sitan inventar u vrijednosti od 5.000,00 EUR.
- 2) Sitan inventar u vrijednosti od 3.000,00 EUR stavljen je u upotrebu uz primjenu 100% -tnog otpisa.

<u>32251 Rashod sitnog inventara</u>		<u>23225 Obveze za sitan inventar</u>		<u>04111 Zalihe sitnog inventara</u>	
(1) 5.000			5.000 (1)	(1a) 5.000	3.000 (2)
<u>91111 Izvori vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu</u>		<u>04211 Sitan inventar u upotrebi</u>		<u>04921 Ispravak vrijednosti sitnog inventara u upotrebi</u>	
(2a) 3.000	5.000 (1a)	(2) 3.000			3.000 (2a)

1) i 1a) Nabava sitnog inventara evidentira se na dugovnoj strani konta 32251 Rashod sitnog inventara te na potražnoj strani konta 23225 Obveze za sitan inventar. Istovremeno se knjiži i povećanje zaliha sitnog inventara na dugovnoj strani konta 04111 i povećanje izvora vlasništva iz proračuna na potražnoj strani konta 91111.

2) Stavljanjem sitnog inventara u upotrebu smanjuju se zalihe na potražnoj strani konta 04111 za iznos od 3.000 EUR i povećava konto 04211 Sitan inventar u upotrebi za isti iznos. Nakon što se sitan inventar stavi u upotrebu smanjuju se izvori vlasništva i povećava se ispravak vrijednosti sitnog inventara u upotrebi na potražnoj strani konta 04921.

Dani dugoročni zajam:

- 1) Proračunski subjekt dao je dugoročni zajam neprofitnoj organizaciji na rok od dvije godine u iznosu od 50.000,00 EUR.
- 2) Obračunata je kamata za prvu godinu u iznosu od 2.000,00 EUR.
- 3) Na kraju prve godine neprofitna organizacija vratila je ratu zajma u iznosu od 25.000,00 EUR i pripadajuće kamate.

11121 Novac na žiroračunu		51212 Izdaci za dane dugoročne zajmove neprofitnim organizacijama		13212 Potraživanja za dugoročne zajmove neprofitnim organizacijama	
(3) 27.000	50.000 (1)	(1) 50.000		(1a) 50.000	25.000 (3a)
91112 Izvori vlasništva iz proračuna za financijsku imovinu		16432 Potraživanje za kamate na dane zajmove neprofitnim organizacijama		96432 Obračunati prihodi od kamata na dane zajmove neprofitnim organizacijama	
(3a) 25.000	50.000 (1a)	(2) 2.000	2.000 (3)	(3b) 2.000	2.000 (2)
81212 Povrat glavnice danih dugoročnih zajmova neprofitnim organizacijama		64321 Prihodi od kamata na dane zajmove neprofitnim organizacijama u tuzemstvu			
	25.000 (3)		2.000 (3b)		

1) i 1a) Davanjem zajma smanjuje se žiroračun na potražnoj strani konta 11121 te se povećavaju izdaci za dane dugoročne zajmove na dugovnoj strani konta 51212. Istovremen se evidentira povećanje potraživanja za dane zajmove kao i povećanje izvora vlasništva iz proračuna za financijsku imovinu.

2) Nakon što je kamata obračunata evidentira se povećanje potraživanja za kamate na dugovnoj strani konta 16432 i povećanje obračunatih prihoda od kamata na potražnoj strani konta 96432.

3) Uplatom rate zajma i kamate, proračunski subjekt evidentira povećanje novca na kontu žiroračuna, zatvara konto potraživanja za kamate 16432 i na potražnoj strani konta 81212 evidentira primitak, odnosno povrat glavnice danog zajma.

3a) i 3b) Obzirom da je dio zajma vraćen, smanjuje se konto potraživanja za dane zajmove 13212 u iznosu od 25.000 EUR i smanjuje se konto izvora vlasništva. Kamata je naplaćena što znači da se može zatvoriti konto obračunatih prihoda i evidentirati stvarno nastali prihod od kamata na dane zajmove na kontu 64321

Kratkoročni depoziti:

- 1) Proračunski korisnik je višak novčanih sredstava u iznosu od 33.000,00 EUR oročio na rok od 3 mjeseca.
- 2) Obračunata je kamata u iznosu od 990 EUR.
- 3) Po isteku tromjesečnog razdoblja izvršen je povrat glavnice te je naplaćena kamata.

11121 Novac na žiroračunu		11221 Kratkoročni depoziti kod kreditnih institucija		16413 Potraživanje za kamate na oročena sredstva i depozite po viđenju	
(3) 33.000	33.000 (1)	(1) 33.000	33.000 (3)	(2) 990	990 (3a)
(3a) 990					
96413 Obračunate kamate na oročena sredstva i depozite po viđenju		64132 Prihod od kamata na depozite po viđenju			
(3b) 990	990 (2)		990 (3b)		

- 1) Zbog odljeva novca smanjuje se konto 11121 na potražnoj strani i povećava se konto kratkoročnih depozita 11221 na dugovnoj strani u iznosu od 33.000 EUR.
- 2) Obračunata je kamata od 3% na dane depozite te se evidentira potraživanje za kamate na oročena sredstva preko dugovne strane konta 16413 i prihod od obračunatih kamata na potražnoj strani konta 96413
- 3) Proračunski subjekt je primio povrat glavnice što se evidentira na dugovnoj strani konta 11121 Novac na žiroračunu i smanjuje se konto kratkoročnih depozita 11221 za iznos od 33.000 EUR.
- 3a) i 3b) Zatvara se konto potraživanja za kamate te se za iznos od 990 EUR povećava konto žiroračuna. Kamate su naplaćene stoga se zatvara konto prihoda od obračunatih kamata i evidentiraju se stvarno nastali prihodi od kamata na depozite na potražnoj strani konta 64132.

Ulaganje u financijske instrumente - Udjeli

- 1) Proračunski subjekt osniva trgovačko društvo u svom vlasništvu. Osnivački kapital iznosi 300.000,00 EUR, a iznos je uplaćen na žiroračun društva.

11121 Novac na žiroračunu		53212 Izdaci za ulaganje u dionice i udjele u glavnicu trgovačkih društava u javnom sektoru		15212 Dionice i udjeli u glavnicu trgovačkih društava u javnom sektoru	
	300.000 (1)	(1) 300.000		(1a) 300.000	

91112 Izvori vlasništva iz proračuna za financijsku imovinu	
	300.000 (1a)

1) Evidentira se smanjenje novca na žiroračunu putem potražne strane konta za iznos od 300.000 EUR te se isti iznos prikazuje na kontu 53212 kao izdatak za ulaganje u dionice i udjele u glavnicu trgovačkih društava u javnom sektoru. Istovremeno se evidentira povećanje financijske imovine preko dugovne strane konta 15212 Dionice i udjeli u glavnicu trgovačkih društava u javnom sektoru te povećanje izvora vlasništva za financijsku imovinu na potražnoj strani konta 91112.

Višeplaćeni porezi kod proračunskog subjekta

- 1) Obveznik poreza na dohodak po godišnjoj prijavi izvršio je uplatu od 19.000 EUR.
- 2) Uvidom u rješenje Porezne uprave utvrđeno je da je po konačnom obračunu obveznik bio dužan platiti iznos od 18.000 EUR te se evidentira povrat više plaćenog poreza.

11121 Novac na žiroračunu		61151 Prihod od poreza na dohodak po godišnjoj prijavi	
(1) 19.000	1.000 (2)	19.000 (1)	1.000 (2)

- 1) Primljena je uplata, stoga se povećava novac na žiroračunu preko dugovne strane konta 11121 i evidentiraju se stvarno nastali prihodi na potražnoj strani konta 61151 Prihodi od poreza.
- 2) Obzirom da je porezni obveznik preplatio iznos porezne obveze, za utvrđenu razliku smanjuje se konto 11121 Novac na žiroračunu i provodi se storno na potražnoj strani konta 61151.

4. UPRAVLJANJE DRŽAVNOM IMOVINOM U REPUBLICI HRVATSKOJ

Upravljanje državnom imovinom u Republici Hrvatskoj predstavlja složen i višedimenzionalan proces, ključan za održivi razvoj i ekonomsku stabilnost zemlje. Razlikovanje pojmova poput upravljanja, raspolaganja i uporabe državne imovine od suštinske je važnosti kako bi se osigurala transparentnost i odgovornost u postupanju s javnim resursima. Kroz koordinirane aktivnosti država nastoji optimalno iskoristiti svoj portfelj, usklađujući ekonomske, društvene i kulturne ciljeve s dugoročnim interesima građana. Ovo uključuje sveobuhvatno upravljanje nekretninama, trgovačkim društvima i drugim oblicima imovine, pri čemu se poseban naglasak stavlja na racionalnost i učinkovitost.

Unatoč određenom napretku, upravljanje državnom imovinom u Republici Hrvatskoj i dalje se suočava s nizom izazova. Ključni problem predstavlja složena i fragmentirana regulativa koja obuhvaća različite zakone, uredbе i odluke, često s neusklađenim definicijama. Takav zakonski okvir otežava učinkovito upravljanje i koordinaciju među nadležnim tijelima, što dovodi do nejasno definiranog vlasništva i odgovornosti. Osim toga, nepostojanje sveobuhvatnog registra imovine otežava praćenje i valorizaciju državne imovine, dok neadekvatna organizacija i manjak stručnog kadra dodatno kompliciraju ovaj proces. Razvoj jedinstvenog i transparentnog sustava upravljanja postaje nužan za postizanje dugoročnih ciljeva.

U Hrvatskoj postoji problem s transparentnošću u vezi s državnom imovinom, osobito kada je riječ o javnom objavljivanju podataka o vlasništvu, vrijednosti i učincima koje ta imovina stvara. Iako je 2020. godine učinjen značajan korak naprijed donošenjem dokumenta o kriterijima za utvrđivanje pravnih osoba od posebnog interesa za državu, još uvijek postoji potreba za unapređenjem transparentnosti. Država bi trebala jasno i redovito objavljivati razloge vlasništva nad određenim poduzećima, kao i detalje o upravljanju tim poduzećima. To bi omogućilo bolje razumijevanje i učinkovitije upravljanje državnom imovinom, uz veću odgovornost prema javnosti.

4.1. Učinkovito upravljanje državnom imovinom

Prije svega, bitno je definirati razliku između upravljanja, raspolaganja i uporabe državnom imovinom jer se radi o sličnim, ali ne i istim pojmovima. Upravljanje državnom imovinom, prema Zakonu o upravljanju državnom imovinom (2023.), podrazumijeva sve sustavne i koordinirane aktivnosti i dobre prakse kojima država racionalno, transparentno i javno upravlja državnom imovinom i s njom povezanim obvezama, u ime i za račun građana radi održivog razvoja Republike Hrvatske, a osobito izvršavanje svih vlasničkih ovlasti i preuzimanje svih vlasničkih obveza vezanih uz državnu imovinu, sklapanje pravnih poslova koji za posljedicu imaju prijenos, otuđenje ili ograničenje prava vlasništva Republike Hrvatske u korist druge pravne ili fizičke osobe, zatim poduzimanje svih radnji povezanih s državnom imovinom vodeći se pažnjom dobrog gospodara i načelima upravljanja državnom imovinom radi uređenja pravnih odnosa na državnoj imovini te utvrđivanje ili promjenu namjene državne imovine. Zakon o upravljanju državnom imovinom (2023.) definira da raspolaganje državnom imovinom podrazumijeva sklapanje pravnih poslova čija je posljedica prijenos, otuđenje ili ograničenje prava vlasništva Republike Hrvatske u korist druge pravne ili fizičke osobe kao što su prodaja, darovanje, osnivanje prava građenja, osnivanje prava služnosti, zakup, najam, razvrgnuće suvlasničkih zajednica, zamjena, koncesija, osnivanje prava zaloga na državnoj imovini ili na drugi način te davanje na uporabu državne imovine. Za raspolaganje državnom imovinom u pravilu se plaća odgovarajuća naknada. Uporaba državne imovine podrazumijeva izvršavanje svih vlasničkih ovlasti i preuzimanje svih vlasničkih obveza za državnu imovinu, ali bez prava raspolaganja navedenom državnom imovinom.

Upravljanje državnom imovinom ima veliki utjecaj na cjelokupno djelovanje države te se prema Grubišić, Nušinović i Roje (2009.) smatra jednom od ključnih sastavnica javnog sektora. Zadatak države da upravlja imovinom nije jednostavan jer se mora voditi briga o očuvanju prirodnih bogatstava, kulturno-povijesnog naslijeđa i svih drugih oblika imovine, a da se pritom ostvaruju i ekonomski ciljevi poput gospodarskog rasta i povećanje kvalitete života. Specifičnost trgovačkih društava u državnom vlasništvu jest da se ne vode isključivo ostvarivanjem profita, što ne znači da ga izbjegavaju, već imaju zadaću ostvariti i određene društvene, ali i političke ciljeve koje država ili lokalna jedinica smatraju bitnima. Međutim, upravo dvostruki ciljevi mogu biti oprečni u smislu da jedan od ciljeva neće biti ispunjen na adekvatan način, a najčešće će se društveni i politički ciljevi ostvarivati na štetu financijskih.

Prema Zakonu o upravljanju državnom imovinom (2023.) tri glavna dionika zadužena za upravljanje državnom imovinom u Republici Hrvatskoj su Ministarstvo prostornoga uređenja, graditeljstva i državne imovine, Centar za restrukturiranje i prodaju te Državne nekretnine d.o.o. No, potrebno je istaknuti da iako se radi o glavnim dionicima oni ne upravljaju sveukupnom državnom imovinom. Primjerice, koncesije nad poljoprivrednim zemljištem su u nadležnosti Ministarstva poljoprivrede, šumarstva i ribarstva, kulturno-povijesna dobra su u nadležnosti Ministarstva kulture i medija i tako dalje. Zakon o upravljanju nekretninama i pokretninama u vlasništvu Republike Hrvatske (2023.) propisuje i uvođenje novog sustava za evidenciju nekretnina pod nazivom Interni registar nekretnina (IRN) kojeg će uspostaviti i održavati Ministarstvo prostornoga uređenja, graditeljstva i državne imovine, a čija je izrada i edukacija zaposlenika u tijeku. Ovim zakonom uvodi se i djelomična koordinacija upravljanja državnom imovinom pod ingerencijom ministarstva nadležnog za državnu imovinu, ali samo za nekretnine i pokretnine u vlasništvu Republike Hrvatske u odnosu na druga državna tijela kojima su povjereni poslovi upravljanja nekretninama i pokretninama. Stoga se može reći da u Hrvatskoj postoji poludecentralizirani model upravljanja državnom imovinom, a što ističe i Svjetska banka (2019.). Osnivanjem jedinstvenog ministarstva, ureda, agencije ili bilo kojeg drugog tijela koje bi barem vodilo poslove koordinacije upravljanja sveukupne, a ne samo dijela imovine u vlasništvu države uvelike bi utjecalo na razvoj gospodarstva i povećanje učinkovitosti državne imovine, skratili bi se administrativni postupci, a samim time ubrzao proces raspolaganja te stavljanja nekretnina i drugih oblika imovine u uporabu.

Donošenjem Zakona o upravljanju nekretninama i pokretninama u vlasništvu Republike Hrvatske napravio se veliki korak u definiranju prava i obveza sudionika u procesu upravljanja nefinancijskom državnom imovinom. Prema Zakonu o upravljanju nekretninama i pokretninama (2023.), nekretninama u vlasništvu Republike Hrvatske se smatraju neizgrađeno građevinsko zemljište, građevine sa zemljištem za redovitu uporabu te građevine, stanovi i poslovni prostori, planinarski objekti, kamp, neprocijenjeno građevinsko zemljište, rezidencijalni objekti, nekretnine pod posebnim načinom upravljanja, nekretnine od strateškog značaja za Republiku Hrvatsku, na kojima je uspostavljeno vlasništvo Republike Hrvatske. Zakon navodi da državnim nekretninama mogu upravljati Ministarstvo graditeljstva, prostornoga uređenja i državne imovine, županije, gradovi koji su sjedišta županija, veliki gradovi te poduzeće u stopostotnom državnom vlasništvu Državne nekretnine d.o.o. Ministarstvo na temelju sporazuma može prenijeti pravo upravljanja nekretninom na drugo državno tijelo pod uvjetom da se tom nekretninom upravlja isključivo u svrhu koje je i prenesno. Kada

prestane postojati svrha zbog koje je preneseno pravo upravljanja nekretninom, istom će ponovno upravljati Ministarstvo, a sve nadležnosti i obveze upravljanja za svaku vrstu nekretnine propisani su Zakonom.

Centar za restrukturiranje i prodaju, prema Zakonu o upravljanju državnom imovinom (2023.), nadležan je za upravljanje dionicama i poslovnim udjelima u trgovačkim društvima čiji je imatelj Republika Hrvatska, a koja nisu utvrđena kao društva od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku. Također, upravlja dionicama i poslovnim udjelima u trgovačkim društvima čiji su imatelji Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje i Državna agencija za osiguranje štednih uloga i sanaciju banaka za dionice i poslovne udjele u trgovačkim društvima koje je stekla u postupku sanacije i privatizacije banaka. Centar za restrukturiranje i prodaju ne upravlja dionicama onih trgovačkih društava čije je upravljanje i raspolaganje uređeno posebnim zakonom kao i restrukturiranje trgovačkih društava i drugih pravnih osoba koje nisu od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku. Zakonom o upravljanju državnom imovinom (2023.) propisano je da je Centar nadležan za stjecanje dionica i udjela, sudjelovanje u postupcima predstečajne nagodbe sukladno odredbama propisa kojima se uređuje financijsko poslovanje i predstečajne nagodbe, u kojima Centar za restrukturiranje i prodaju ima pravni položaj zakonskog zastupnika državnog portfelja dionica i poslovnih udjela neovisno o vjerovničkom položaju, prijenos dionica bez naknade hrvatskim ratnim vojnim invalidima iz Domovinskog rata i članovima stradalih ili nestalih branitelja, zatim ima pravo predlagati članove skupština, nadzornih odbora i uprava u trgovačkim društvima čijim dionicama i udjelima upravlja te obavlja druge djelatnosti propisane internim statutom. Ovisno o vlasničkom udjelu portfelj Centra se dijeli na većinski i manjinski. Ako država raspolaže s više od 50% vlasničkog udjela smatra se većinskim vlasnikom, a dok se u suprotnom smatra manjinskim vlasnikom.

Darovanje nekretnina od strane središnje vlasti lokalnim jedinicama je uobičajena praksa kojom se nastoji potaknuti razvoj lokalne jedinice. Jedinica lokalne ili regionalne samouprave može zahtijevati pravo raspolaganja državnom nekretninom bez naknade za potrebe izgradnje poduzetničke infrastrukture, vrtića, bolnica, domova za starije i nemoćne te za sve druge potrebe koje će pridonijeti gospodarskom razvitku ili povećanju socijalnih interesa stanovnika lokalne jedinice. Tako je na primjer, krajem 2023. godine Republika Hrvatska darovala nekretninu i zemljište veličine 453m², tržišne vrijednosti 72.800 eura Gradu Osijeku za potrebe proširenja grobnog polja i grobnog deponija dok se Grad Osijek obvezao da će nekretninu

privesti namjeni zbog koje mu je darovana u roku od pet godina, a što je vidljivo iz Odluke Vlade Republike Hrvatske dostupnoj na internetskoj stranici Ministarstva prostornoga uređenja, graditeljstva i državne imovine. Isto tako jedinicama lokalne i regionalne samouprave Ministarstvo može povjeriti na upravljanje nekretnine koje su im potrebne u svrhu njihova smještaja, ali pravo raspolaganja nad nekretninama ostaje na Ministarstvu. Drugim riječima, subjekti preuzimaju sva vlasnička prava osim prava na otuđenje i opterećenje nekretnina. Zakon o nekretninama i pokretninama u vlasništvu Republike Hrvatske (2023.) propisuje da osim lokalnim jedinicama Ministarstvo može dati nekretnine na upravljanje ili uporabu tijelima državne uprave i drugim proračunskim korisnicima, javim visokim učilištima, političkim strankama i nezavisnim saborskim zastupnicima za potrebe obavljanja poslova iz njihove nadležnosti uz naknadu ili bez naknade. Identični propisi primjenjuju se i na pokretnine u vlasništvu Republike Hrvatske. Ovakav način darivanja nekretnina ispunjava dva cilja, a to su smanjenje portfelja državne imovine i stavljanje u uporabu neiskorištene imovine.

Nekretnine same po sebi predstavljaju izrazito kvalitetan kapital koji učinkovitim upravljanjem može pridonijeti ostvarivanju kulturnih, socijalnih, gospodarskih i drugih ciljeva kako države tako i lokalnih jedinica. Prodaja ili aktivacija neiskorištenih nekretnina u vlasništvu države može utjecati na smanjenje državnog deficita i javnog duga. Da državna imovina ima značajnu ulogu govori i činjenica da prema Obrazloženju općeg dijela državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika za 2025. i projekcije za 2026. i 2027. godinu, planirani prihodi od prodaje nefinancijske imovine u 2025. godini iznose 90,5 milijuna eura. Odgovorno upravljanje nekretninama neće dovesti samo do povećanja prihoda već i do smanjenja rashoda koji nastaju održavanjem neiskorištene imovine. Kako se navodi u dokumentu Svjetske banke (2019.) da bi se osiguralo djelotvorno i učinkovito upravljanje državnom imovinom potrebno je uvesti odgovarajuće politike upravljanja imovinom poput definiranja cilja politike koji će nastojati postići fiskalnu održivost i smanjiti oportunitetne troškove, zatim je potrebno odrediti strateški pristup postizanju ciljeva, odnosno hoće li se ići u privatizaciju imovine, zadržavanje imovine u državnom vlasništvu, ali uz povećanje produktivnosti i konkurentnosti ili će se prijeći na učinkovitije oblike vlasništva i upravljanja.

Učinkovito upravljanje državnom imovinom je dugotrajan proces i potrebno je izvjesno vrijeme kako bi se stvorio odgovarajući model upravljanja. Dokumenti Republike Hrvatske vezani uz državnu imovinu usmjereni su na parcijalne ciljeve poput privatizacije, povećanja produktivnosti i konkurentnosti imovine ili promjene oblika vlasništva i upravljanja, ali kao što

ističe Svjetska banka (2019.) nedostaje vizija u definiranju svrhe i ciljeva sveobuhvatnog državnog vlasništva. Činjenica da Ministarstvo prostornoga uređenja, graditeljstva i državne imovine kao krovna ustanova koja vodi brigu o državnoj imovini nema kontrolu nad imovinom velikog broja državnih tijela predstavlja značajan izazov, a upravo fragmentiranost državne imovine zahtijeva da se donesu strateški akti i načela upravljanja koja će se odnositi na sve oblike imovine i primjenjivati na sva državna tijela. Poseban napredak u povećanju učinkovitosti upravljanja trgovačkim društvima u državnom vlasništvu napravljen je ulaskom Republike Hrvatske u proces pristupanja članstvu OECD-a obzirom na brojne zahtjeve i smjernice koje se trebaju ispuniti, a prije svega uskladiti zakonsku regulativu sa smjernicama OECD-a za korporativno upravljanje. Prema Izvješću o poslovanju pravnih osoba u državnom vlasništvu za 2022. godinu (2023.) preporuke koje je OECD uputio Hrvatskoj odnose se na: osnivanje jedinice za koordinaciju vlasništva, izradu dokumenta vlasničke politike i uspostava jakih standarda korporativnog upravljanja i objavljivanja, postavljanje financijskih i nefinancijskih ciljeva državnim poduzećima, usklađivanje pravnog i regulatornog okvira, odnosno izrada novog sveobuhvatnog zakona, unifikacija pravnih oblika državnih poduzeća, proširenje opsega zbirnog izvješća, poboljšanje objavljivanja financijskih i nefinancijskih informacija, povećanje učinkovitosti sustava internih kontrola u poduzećima, uspostavljanje stručnih i neovisnih nadzornih odbora koji će se birati transparentnim postupkom, uspostavljanje neovisnih revizijskih odbora, osnaživanje nadzornih odbora za obavljanje funkcije određivanja strategije i nadzora nad upravljanjem, autonomno imenovanje uprave te nadzor bez političkog utjecaja. U trenutku pisanja rada, u javnom savjetovanju nalazi se novi zakonski okvir kojim se nastoji uvesti većina navedenih preporuka. Također, jedan od zahtjeva za pristupanje OECD-u jest uvođenje antikorupcijskih mehanizama u upravljanje državnim poduzećima gdje se Hrvatska obvezala da u upravljačkim strukturama poduzeća ne smiju biti pripadnici političkih stranaka čime bi se trebao smanjiti utjecaj politike na državna poduzeća.

Državno vlasništvo ima značajnu ulogu u Republici Hrvatskoj, a jedan od razlog tomu jest naslijeđe bivšeg socijalističkog sistema gdje je takav oblik vlasništva bio dominantan. Danas je država zastupljena u brojnim poduzećima, mahom su to poduzeća u sektorima energetike, infrastrukture, transporta, ali i komunalna poduzeća. Temeljem utvrđenih kriterija Republika Hrvatska donijela je 2021. godine Odluku o pravnim osobama od posebnog interesa koja obuhvaća ukupno 36 trgovačkih društava. Donošenjem Odluke o kriterijima za utvrđivanje pravnih osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku 2020. godine Hrvatska je definirala razloge državnog vlasništva barem za dio poduzeća iako bi navedno bilo preporučljivo provesti

za sve oblike imovine. Na snazi je i Uredba o uvjetima za izbor i imenovanje članova nadzornih odbora i uprava pravnih osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku koja propisuje da se članovi uprave biraju provođenjem javnog natječaja dok za izbor članova nadzornog odbora nije predviđen natječaj što je u suprotnosti s preporukama OECD-a. 2017. godine Hrvatska je uvela Kodeks korporativnog upravljanja trgovačkim društvima u kojima Republika Hrvatska ima dionice ili udjele koji predstavlja skup načela profesionalnog poslovnog ponašanja i dobrih običaja kojima se jača vlasnička odgovornost. Kodeks korporativnog upravljanja trgovačkim društvima (2017.) ima za cilj uspostaviti, održati i unaprijediti visoke standarde korporativnog upravljanja i transparentnosti poslovanja trgovačkih društava koje spadaju u državni portfelj kako bi se učinkovito i odgovorno upravljalo državnom imovinom i postigla dobrobit za trgovačko društvo kroz povećanje vjerodostojnosti, profesionalizma i konkurentnosti, ali i dobrobiti za zajednicu.

U Strategiji upravljanja državnom imovinom 2019. – 2025. (2019.) je naveden strateški cilj upravljanja državnom imovinom, a to je održivo, ekonomično i transparentno upravljanje i raspolaganje imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske. Da bi se strateški cilj upravljanja državnom imovinom mogao ostvariti prije svega je potrebno napraviti kvalitetan registar državne imovine po pojavnim oblicima koji bi sadržavao sve bitne podatke za imovinu poput vlasništva, stanja, vrijednosti, generiranih prihoda i rashoda i slično. Učinkovito upravljanje državnim poduzećima podrazumijeva i prodaju onih poduzeća koja nisu od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku i ne pridonose zacrtanim ciljevima središnje i lokalne države. U Strategiji upravljanja državnom imovinom za razdoblje 2019. – 2025. (2019.) ističe se da Republika Hrvatska treba prodati udjele u poduzećima u kojima ima manjinski udio, dok u poduzećima gdje ima većinski udio treba težiti daljnjem smanjenju udjela kroz traženje strateškog partnera iz privatnog sektora. Nadalje, Strategija navodi argumente za državno vlasništvo koji se trebaju očitovati u području od posebnog nacionalnog interesa osobito u slučaju kada se interes javnosti ne može točno definirati, zatim u području visokog stupnja složenosti različitih interesa, području gdje javni interes nije zadovoljen ili gdje postoji monopol te u području infrastrukture gdje su potrebna velika kapitalna ulaganja u kojima privatni sektor ne može biti efikasan. Međutim, interesi države i stanovništva se mijenjaju te ih je potrebno preispitivati i po potrebi prilagoditi.

Kao što je ranije spomenuto za svaku aktivnost vezanu uz državnu imovinu, bilo da se radi o nabavi, očuvanju, aktivaciji, prodaji ili drugom načinu otuđenja trebaju se definirati ciljevi koji

se žele ostvariti te njihov učinak. Obzirom na široki spektar pojavnih oblika državne imovine ona se može koristiti za postizanje različitih ciljeva. Pojedini oblici imovine specifični su za javni sektor pa kako navodi Fruk (2015.) osnovni cilj takvih oblika državne imovine, prvenstveno kulturno-povijesne baštine, jest očuvati njezinu vrijednost kako bi u njoj mogle uživati i buduće generacije, a eventualno od nje ostvarivati prihode. Crnković, Požega i Briševac (2010.) također ističu da je prije nego li se država odluči na prodaju financijske ili nefinancijske imovine potrebno definirati ciljeve koji se tim postupkom žele ostvariti, a prema autorima ciljevi prodaje državne imovine su povećanje prihoda, poticanje ekonomske efikasnosti i konkurencije, povećanje efikasnosti državnih poduzeća, smanjenje utjecaja države na gospodarstvo te dispresija vlasništva. Također, jednom kada se poduzeća privatiziraju doći će do smanjenja političkog utjecaja u njihovom upravljanju te će se voditi prema tržišnim načelima, a što će u konačnici utjecati na povećanje učinkovitosti. Država bi se trebala posvetiti restrukturiranju poduzeća u kojima ima značajan utjecaj dovođenjem stručnih i iskusnih menadžera iz privatnog sektora te tako restrukturirana poduzeća prodati. Brodogradilišta su primjer lošeg poslovanja jer se natječu s jeftinijim i učinkovitijim poduzećima s Dalekog Istoka. Restrukturiranjem poslovanja na način da umjesto velikih brodova i trajekata proizvode specijalizirane jedrilice, jahte ili druge oblike luksuznih brodova poduzeća bi se mogla podignuti na noge i privući zainteresirane ulagače..

Dokument Svjetske banke (2019.) naveo je ključne preporuke koje bi Hrvatska trebala implemetirati za provedbu reforme upravljanja državnom imovinom. Tako se navodi da upravljanje imovinom treba biti u skladu s kontinuiranim strateškim pristupom razvoja Hrvatske. Izradom Nacionalnog plana oporavka i otpornosti, Nacionalnog programa reformi, ali i Nacionalne razvojne strategije Republike Hrvatske donesena je i Strategija upravljanja državnom imovinom 2019.-2025. godine. Iduća preporuka jest ubrzanje privatizacije. Usporedbom Izvješća o radu Centra za restrukturiranje i prodaju iz 2023. i 2022. godine vidljivo je smanjenje broja provedenih privatizacija. 2023. godine CERP je donio odluku o prodaji dionica i udjela za 56 društava, dok je realizirano njih 37, što predstavlja smanjenje u odnosu na 2022. godinu kada je doneseno 87 odluka o prodaji dionica i poslovnih udjela, a realizirano ih je 56. U obzir treba uzeti i pretpostavku da ne postoje zainteresirane osobe za kupnju pojedinih dionica koje se nastoje prodati. Nadalje, preporučuje se osnivanje središnjeg koordinacijskog tijela koje bi koordiniralo upravljanje i raspolaganje svom državnom imovinom, a ne samo jednim dijelom. Hrvatska je novim Zakonom o upravljanju nekretninama i pokretninama u vlasništvu Republike Hrvatske riješila pitanje upravljanja privremeno

oduzetom imovinom u kaznenim postupcima. Preporuka je upravljanju imovinom pristupiti iz aspekta privatnih poduzeća koja primjenjuju tzv. cost-benefit analizu. Stoga Svjetska banka (2019.) navodi da što više Hrvatska napreduje prema ugrađivanju troškova i koristi kao glavnih kriterija za upravljanje imovinom, to su bolji uvjeti za objedinjavanje obrazloženja, korištenja i ocjenjivanja državne imovine. U prethodnom poglavlju naglasak je bio na računovodstvenom vrednovanju imovine, ali u poglavlju o upravljanju opisano je da se vrijednost ne može promatrati samo sa stajališta knjigovodstvene vrijednosti obzirom na učinak koji imovina može imati na proračunski deficit u slučaju prodaje ili na zadovoljavanje političkih i društvenih potreba koje mogu imati daljnji utjecaj na gospodarstvo u slučaju doniranja imovine lokalnim jedinicama.

Državna imovina predstavlja veliki potencijal, a na koju se do prije nekoliko godina obraćalo pozornost samo kada se privatizacijom poduzeća i prodajom dijela nefinancijske imovine nastojao prikupiti novac za podmirenje javnog duga. Međutim, upravljanje državnom imovinom postalo je jedno od ključnih područja u Hrvatskoj. U prilog tomu se ističe činjenica da su se aktivnosti vezane uz reforme upravljanja državnom imovinom uvrstile u relevantne nacionalne strateške dokumente koji imaju za cilj osigurati razvoj gospodarstva, ali i društva općenito. Uvrštavanje upravljanja državnom imovinom u strateške dokumente je do prije nekoliko godina, kada su se politike upravljanja imovinom donosile ad hoc, bilo nezamislivo.

4.2. Problemi upravljanja državnom imovinom

Unatoč znatnom napretku, pogotovo posljednjih nekoliko godina, i dalje ostaju određeni problemi kada je u pitanju upravljanje državnom imovinom. Prvenstveno je to veliki broj regulatornih propisa, nabrojani u trećem poglavlju, koji se odnose na područje državne imovine. Međutim, u Izvješću o poslovanju pravnih osoba u državnom vlasništvu za 2022. godinu (2023.) navodi se da postoje i drugi propisi koji se indirektno odnose na upravljanje imovinom ovisno radi li se o trgovačkim društvima ili pravnim osobama osnovanim posebnim zakonima, jesu li uvršteni u kotacije tržišta kapitala kao i o tome vode li pravne osobe svoje poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu, sukladno pravilima proračunskog, neprofitnog računovodstva ili primjenjuju kontni plan za kreditne institucije. Ovako veliki broj propisa proizlazi iz raznolikosti pojavnih oblika državne imovine te činjenici da svaka imovina zahtijeva drugačiji pristup upravljanju. Pretjerana regulativa kojom se nastoji propisati svaki aspekt upravljanja imovinom u teoriji može zvučati kao odgovarajuće rješenje, no u praksi se

to ne pokazuje. Naime, netko tko je zadužen za upravljanje državnom imovinom će sav fokus staviti na ispunjavanje zakonske regulative umjesto da mu fokus bude isključivo na povećanju učinkovitosti upravljanja imovinom. Zsigurno najizraženiji problem velikog broja propisa jesu različite definicije državne imovine. Umjesto da postoji sustavna definicija, u Hrvatskoj različiti zakoni na različite načine definiraju isti pojam zbog čega je koordinirano upravljanje automatski otežano. Jednostavno rečeno, zakonodavni okvir je fragmentiran i neusklađen.

Neadekvatna zakonska regulativa utječe i na određivanje vlasništva nad državnom imovinom, a nejasno definirano vlasništvo dovodi do nemogućnosti odgovarajućeg upravljanja. Kako ističe dokument Svjetske banke (2019.) većina nekretnina i državnih poduzeća je u nadležnosti resornih ministarstava i lokalnih i regionalnih jedinica pri čemu ne postoji jasna linija odgovornosti niti jasno definirani ciljevi koji se žele postići. O nedostatak agregiranih strategija, politika i pravila koji dodatno pogoršavaju fragmentaciju upozoravaju Roje, Popović i Flynn (2020.) Bez jasno definiranog vlasništva nad državnom imovinom nije moguće provoditi odluke o prodaji, zakupu, koncesiji i druge. Veliki broj pojavnih oblika državne imovine te državnih tijela i poduzeća koji njome upravljaju zahtijevaju razvoj zakonodavstva koje bi definiralo politiku vlasništva i omogućilo učinkovito i odgovorno upravljanje imovinom.

U Republici Hrvatskoj ne postoji sveobuhvatan registar državne imovine koji bi obuhvaćao financijsku i nefinancijsku imovinu kojom upravljaju sve jedinice opće države i državna poduzeća. Kvalitetan registar državne imovine nije potreban samo zbog evidencije pojava oblika imovine već i zbog njihove vrijednosti. Kako navodi Bajo (2013.) Republika Hrvatska nema kvalitetno izrađenu državnu bilancu upravo zbog nedostatka informacija o vrijednosti nefinancijske imovine. Podaci o ukupnoj vrijednosti imovine predstavljaju osnovu za upravljanje kako imovinom tako i obvezama države, a izradom kvalitetne bilance stanja porastao bi ugled države pred inozemnim i domaćim vjerovnicima što bi pozitivno utjecalo na uvjete zaduživanja države na financijskim tržištima. Budući da se zbog nekvalitetne evidencije ne može utvrditi ukupan javni portfelj imovine Grubišić i sur. (2009.) dali su zanimljiv prijedlog, a to je da se javna imovina podijeli na portfelj upravljive i neupravljive imovine. Navode da bi se dva portfelja razlikovala ovisno o tome mogu li se utvrditi fizička, financijska i pravna obilježja, s time da bi se portfelj upravljive imovine vrednovao u skladu s mogućnostima njezine alternativne upotrebe, a portfelj neupravljive imovine se ne bi vrednovao sve dok se ne riješe sva ograničenja vezana uz raspolaganje imovinom, odnosno konkretno dok

se ne riješe vlasnička prava. Grubišić i sur. (2009.) ističu da bi se portfelj neupravljive imovine trebao kontinuirano dopunjavati te nakon što se evidentiraju svi potrebni podaci ista bi se trebala prebaciti u portfelj upravljive imovine. Kako navodi Svjetska banka (2019.) poboljšanje sveukupnog IT sustava za upravljanje imovinom omogućilo bi sveobuhvatno godišnje financijsko izvještavanje o zakupima, koncesijama, nekretninama i državnim poduzećima u nadležnosti resornih ministarstava i jedinica lokalne samouprave. Za razliku od nefinancijske imovine, vrijednost i strukturu financijske imovine je lakše odrediti obzirom da evidenciju o istoj vodi Hrvatska narodna banka putem financijskih računa koji prikazuju prikazuju vrijednosti stanja te transakcija, vrijednosnih i tečajnih usklađivanja i ostalih promjena financijske imovine i obveza po sektorima. Prema dostupnim podacima Hrvatske narodne banke za 2024. godinu ukupna financijska imovina opće države iznosila je oko 37,7 milijardi eura te se odnosi na vlasnički kapital i dionice, gotovinu i depozite, kredite i drugo.

Ministarstvo prostornoga uređenja, graditeljstva i državne imovine nadležno je za poslove upravljanja državnom imovinom u svojoj nadležnosti, ali ne i imovinom u nadležnosti drugih državnih tijela. Sva državna tijela trebala bi upravljati državnom imovinom koordinirano u cilju postizanja, prije svega strateških, ali i ostalih ciljeva. Propisivanjem načela upravljanja državnom imovinom u Zakonu o upravljanju državnom imovinom išlo se u djelomično standardiziranje upravljanja, ali definicije propisanih načela su preopćenite i djeluje da su donesene isključivo pro forme. Nadalje, Strategija upravljanja državnom imovinom 2019.-2025. donesena je na temelju Zakona o upravljanju državnom imovinom koji obuhvaća samo imovinu kojom upravlja Ministarstvo i Centar za restrukturiranje i prodaju. Ministarstvo bi trebalo biti koordinator upravljanja za cjelokupnu državnu imovinu tako da ona ispunjava zacrtane ciljeve, a same odluke bi trebala donositi državna tijela i poduzeća koja su odgovorna za upravljanje imovinom u svojoj nadležnosti.

Nedostatak praćenja rezultata i kontrole nad državnom imovinom može dovesti do neučinkovitog upravljanja. Primjerice, kada se nekretnina donira jedinici lokalne ili regionalne samouprave ministarstvo nadležno za poslove državne imovine trebalo bi pratiti učinke koji se postižu s tom nekretninom i koristi li se nekretnina u one svrhe za koje je i darovana. Cilj treba biti staviti imovinu u uporabu, a ne samo prebaciti pravo upravljanja ili raspolaganja nad istom te ustvrditi da je došlo do poboljšanja u procesu aktivacije neiskorištene imovine. Imovina se donira s razlogom i za postizanje određenih lokalnih interesa te rezultati moraju pratiti taj cilj. No planiranje proračuna lokalne jedinice koja u svom vlasništvu ima vrijedne nekretnine ili

druge oblike imovine podložno je određenim manipulacijama. Primjerice, prema Zakonu o proračunu (2022.) lokalne jedinice ne smiju planirati deficit proračuna, međutim lokalna jedinica može navesti kako planira prodati vrijedno zemljište te time povećati prihodovnu stranu planiranog proračuna, a da u stvarnosti zemljište nikada ne proda. Praćenje rezultata i kontrole nad imovinom treba primijeniti na sve pojavne oblike imovine i na sva resorna ministarstva, lokalne jedinice, državna poduzeća, ustanove, agencije i druga državna tijela. Praćenjem rezultata omogućuje se i nagrađivanje odgovornih osoba za postignute uspjehe na središnjoj i lokalnoj razini. Nedostatak jasno definirane odgovornosti u području upravljanja državnim imovinom također utječe na učinkovitost jer ne postoje sankcije ili nagrade za negativne ili pozitivne rezultate. Primjenom analize troškova i koristi, koja je uobičajena u privatnom sektoru, ubrzat će se proces aktivacije neiskorištenih nekretnina i prodaje državnih poduzeća koja ne ostvaruju zadovoljavajuće rezultate, a isto ističe i Svjetska banka (2019.). Naime, privatna poduzeća nastoje uz što manje troškova stvoriti što više, odnosno na najbolji mogući način iskoristiti imovinu koja im je na raspolaganju. Dokument Svjetske banke (2019.) navodi da je zadaća tvoraca politike definirati što će se dobiti na temelju uloženog te koncentrirati napore oko rukovođenja na ciljeve ili skupine imovine. Učinkovitim upravljanjem državnim poduzećima povećat će se konkurentnost privatnog sektora iz razloga što neproduktivna poduzeća u državnom vlasništvu oduzimaju financijske, kapitalne, ljudske i druge resurse ostalim tržišnim sudionicima koji bi te resurse mogli koristiti učinkovitije. Državna poduzeća, pogotovo poduzeća koja djeluju kao monopolisti, trebaju biti pokretači gospodarstva, a ne mjesto za zapošljavanje podobnih kadrova.

Ranije spomenuto proračunsko računovodstvo koje se temelji na modificiranoj obračunskoj osnovi ne primjenjuje se na cjelokupni javni sektor, već samo na opću državu i njezina institucionalna tijela. Poduzeća u državnom vlasništvu primjenjuju obračunsko načelo pri evidentiranju i priznavanju imovine koje se temelji na Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, a kojima se koriste i poduzeća iz privatnog sektora. Stoga je preporučljiva primjena jedinstvenog računovodstva po obračunskoj osnovi za razliku od sadašnje situacije. Problem učinkovitim upravljanju državnim imovinom predstavlja i razlika između njezine računovodstvene i društvene vrijednosti. Primjerice Imunološki zavod koji je nekada bio na popisu pravnih osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, a čije je pravna situacija danas zamršena, imao je zasigurno manju računovodstvenu vrijednost imovine u odnosu na njegov značaj i doprinos društvu, zdravlju, znanosti pa čak i nacionalnoj sigurnosti. Isto tako, stanovnici mogu biti emocionalno ili povijesno vezani uz određenu imovinu čija bi prodaja

mogla rezultirati nezadovoljstvom i eventualnim gubitkom vlasti zbog čega je političari ne žele prodati iako bi takav ishod bio najlogičniji. Ponekad niti računovodstveno vrednovanje nije idealno za sve oblike imovine jer se u obzir ne uzimaju oportunitetne koristi koje imovina može stvarati. Primjerice, banka u državnom vlasništvu može imati relativno mali udio imovine, ali potencijal njezina rasta u sektoru financija, ako se vodi tržišnim načelima, može biti značajan.

Kako ističu Crnković i sur. (2010.) problem kod upravljanja državnom imovinom jest način kategorizacije određenih državnih poduzeća u skupinu poduzeća od posebnog interesa. Na popisu društava od posebnog interesa nalaze se poduzeća koja po svojoj djelatnosti spadaju u prirodni monopol i za koja je jasno zašto se nalaze na popisu. No na popisu se nalaze i društva koja posluju u djelatnosti turizma i trgovine, što znači da se državna poduzeća natječu s konkurentima na tržištu i nije jasno koji državni interes ostvaruju. Preispitivanje državnog vlasništva je poželjno jer je opći dojam da su državna poduzeća manje učinkovita i da ostvaruju lošije financijske rezultate u odnosu na poduzeća u privatnom vlasništvu. Problem je, kako se navodi u dokumentu Svjetske banke (2019.), što državna poduzeća u određenim sektorima nastupaju kao monopolisti te se njihovi rezultati ne mogu usporediti s konkurentima iz privatnog sektora jer oni ne postoje.

Državna poduzeća podložna su zapošljavanju nedovoljno stručnih kadrova na temelju političke pripadnosti, posebice u upravama i nadzornim odborima, no taj problem bi trebao biti riješen primjenom smjernica OECD. Kao i kod nefinancijske imovine, vlasništvo državnih poduzeća disperzirano je kroz zakonsku regulativu, ali i kroz nadležnost institucija. Nedostatak radne snage, a pogotovo kvalificirane, predstavlja sve veći problem u svim sektorima pa tako i u javnom sektoru. Upravljanje državnom imovinom nije jednostavno te zahtijeva specijalizirane vještine za koje je potrebno stvoriti obrazovani kadar. Uzevši u obzir da Hrvatska ima poludecentralizirani model upravljanja problem stvaranja stručnog kadra moguće je riješiti na agregiranoj razini, odnosno na razini ministarstva i većih gradova, međutim problem jest prevelika decentraliziranost Hrvatske u smislu velikog broja gradova i općina koje nemaju dovoljno kompetentnih ljudi za obavljanje poslova upravljanja imovinom. Dokaz tomu jest i neadekvatna evidencija državne imovine na lokalnoj razini. Trebalo bi educirati osoblje na lokalnoj razini prije nego li se imovina donira i prenese na upravljanje lokalnoj jedinici. Hrvatska bi trebala izdvojiti značajna novčana sredstva za osposobljavanje stručnog kadra, što se ne treba promatrati kao trošak već kao dugoročna investicija. Jednom kada se stvore obrazovani ljudi može im se povjeriti više odgovornosti u upravljanju državnom imovinom

kako bi samostalno mogli rješavati probleme koji se javljaju. Iako je prema Zakonu o upravljanju državnom imovinom propisano da Vlada Republike Hrvatske na prijedlog Ministarstva prostornog uređenja, graditeljstva i državne imovine, a na temelju Strategije upravljanja državnom imovinom mora donijeti Godišnji plan upravljanja državnom imovinom do 30. studenog tekuće godine to se nije učinilo od 2021. godine kada je objavljen posljednji Godišnji plan i Izvješće o provedbi Godišnjeg plana upravljanja državnom imovinom.

Značajan problem upravljanju državnom imovinom predstavljaju stalne organizacijske izmjene u ovom području. Isto navodi i Fruk (2015.) te ističe da nema kontinuiranog, organiziranog i racionalnog upravljanja imovinom jer se više bavi osnivanjem i ustrojstvom institucija koje se bave upravljanjem državnom imovinom, nego samom brigom oko imovine. Fruk (2015.) dalje navodi kako je jedan od dugoročnih ciljeva Republike Hrvatske koji bi se trebao ostvariti racionalno upravljanje državnom imovinom koje je moguće ostvariti objedinjavanjem upravljanja pod ingerencijom jednog državnog tijela. Upravljanje državnom imovinom trebalo bi biti pitanje nacionalnog interesa u kojem će surađivati svi politički akteri od vlasti do oporbe. Treba težiti postizanju međusobnog dogovora i definiranju dugoročnih ciljeva koji će jamčiti stabilnost u upravljanju državnom imovinom, a ne da sa svakom promjenom vlasti dolazi do promjene modela upravljanja. Iz svega navednog može se zaključiti da se upravljanje državnom imovinom u Hrvatskoj nije vodilo na sustavan način već su se događale promjene modela upravljanja sa svakom promjenom vlasti, a tek je unazad nekoliko godina područje upravljanja državnom imovinom počelo sazrijevati donošenjem višegodišnjih strateških planova, no još je mnogo prostora za napredak.

4.3. Transparentnost upravljanja državnom imovinom

Roje, Vašiček i Mišetić (2016.) ističu da transparentno upravljanje državnom imovinom vodi pravnoj sigurnosti za investitore i poduzetnike kao korisnike i kupce imovine. U Hrvatskoj nedostaje transparentnosti kada je u pitanju javno objavljivanje podataka vezanih uz državnu imovinu od vlasništva, vrijednosti pa sve do učinaka koji se stvaraju. No, kao što je u radu već istaknuto, određeni korak ka povećanju transparentnosti Hrvatska je napravila 2020. godine donošenjem Odluke o kriterijima za utvrđivanje pravnih osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku koji navodi pet kriterija od kojih barem jedan mora biti zadovoljen da bi se poduzeće klasificiralo u kategoriju od posebnog interesa. Kriteriji su:

- da je osnovna djelatnost pravne osobe upravljanje općim dobrima i dobrima od interesa za Republiku Hrvatsku, koja su kao takva utvrđena posebnim propisima (područja vezana uz vode, šume, poljoprivredna zemljišta, pomorsko dobro, ceste, željeznice i sl.),
- da je u opisu djelatnosti pravne osobe upravljanje, održavanje i unaprjeđenje infrastrukture i distribucijskih mreža u kojima fizička infrastruktura predstavlja prirodni monopol, zbog čega se konkurencija na tržištu ne može razviti (promet, elektroničke komunikacije, energetika i sl.), a koje su važne za neometano kretanje i opskrbu stanovništva i poslovnih subjekata,
- da je pravna osoba davatelj univerzalne usluge koja se obavlja kao javna usluga sukladno zakonodavstvu Europske unije i Republike Hrvatske, kao što su proizvodnja i distribucija električne energije, poštanske usluge, elektroničke komunikacijske usluge te ostale djelatnosti koje se obavljaju kao javne usluge, a njima se osigurava pravo kupca na javnu uslugu propisane kvalitete na cijelom području Republike Hrvatske po realnim, usporedivim i transparentnim cijenama,
- da je pravna osoba obveznik primjene zakonskih ili podzakonskih akata koji za cilj imaju smanjenje energetske siromaštva, odnosno zaštite ugroženih potrošača kojima su, zbog iznimno slabe financijske situacije, otežani pristup i korištenje javne usluge u okviru univerzalne usluge,
- da osnovna djelatnost kojom se bavi pravna osoba ima poseban značaj za Republiku Hrvatsku, a odnosi se na upravljanje nekretninama i drugom imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske, pružanje usluga isključivo za nadležna tijela javne uprave (poput izrade službenih dokumenata, informatičke sigurnosti i sl.), obrambenu industriju, proizvodnju i distribuciju nafte i plina, medicinske proizvode, elektroničke komunikacije, financije, bankarstvo, informatiku, igre na sreću, turizam, cestovni, željeznički, zračni i pomorski promet.

Kako je ranije navedeno preispitivanje razloga za vlasništvo nad nekom imovinom je poželjno, a primjer povremenog preispitivanja jest Odluka o izmjeni Odluke o pravnim osobama od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku (2023.) kojom se s popisa briše Hrvatska agencija za osiguranje depozita iz razloga što više ne ispunjava navedene kriterije, a na popis je dodana javna ustanova Hrvatska radiotelevizija. Osim povremenog preispitivanja država bi trebala javno objavljivati i razloge za vlasništvo u pravnim osobama što se u Hrvatskoj djelomično čini kroz Izvješće o poslovanju pravnih osoba u državnom vlasništvu. U Izvješću o poslovanju pravnih osoba u državnom vlasništvu (2023.) se navodi da država ima vlasništvo nad

poduzećima iz razloga što može nastupati kao poduzetnik na tržištu koji nastoji ostvariti ciljeve javne politike, s time da ako poduzeće nastupa kao monopolist na tržištu tada ima zadaću pružiti javnu uslugu uz primjenu visoke razine učinkovitosti i transparentnosti, a ako se natječe s drugim poduzećima na tržištu tada ima za cilj ostvariti što bolji financijski rezultat koji mora biti na razini sektora u kojem posluje i time pridonijeti prihodima državnog proračuna. Nadalje, u Izvješću se navodi da u Hrvatskoj postoje dva modela upravljanja trgovačkim društvima u državnom vlasništvu. Prvi model se odnosi na pravne osobe od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku koje karakterizira podjela vlasničkih prava između Ministarstva financija i nadležnih ministarstava ovisno o djelatnosti poduzeća, a što je prikazano u Tablici 3.

Tablica 3: Podjela vlasničkih ovlasti među ministarstvima

Ministarstvo financija	Resorno ministarstvo
Kreira i predlaže regulatorni okvir u odnosu na državnu imovinu u dijelu trgovačkih društava u državnom vlasništvu	Preispituje razloge za državno vlasništvo kao i ulogu države u pravnim osobama od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku
Donosi upute, smjernice i ostale akte s ciljem unapređenja korporativnog upravljanja u društvima u državnom vlasništvu	Predstavlja državu na skupštinama pravnih osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku te koristi glasačka prava
Kroz set planova i izvještaja prati poslovanje državnih poduzeća	Provodi proces izbora članova nadzornih odbora i uprava te kandidate predlaže Vladi Republike Hrvatske
Izrađuje skupno izvješće o poslovanju državnih poduzeća te ga javno objavljuje	
Formira i predlaže Vladi Republike Hrvatske listu pravnih osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku	
Provodi aktivnosti s ciljem unapređenja kompetencija članova nadzornih i revizijskih odbora	
Vodi politiku dividendi	

Izvor: Izrada autora prema Izvješću o poslovanju pravnih osoba u državnom vlasništvu za 2022.

godinu

Drugi model se odnosi na društva koja se ne spadaju u kategoriju od posebnog interesa te kojima upravlja Centar za restrukturiranje i prodaju koji ih, kako sam naziv kaže, želi restrukturirati i prodati. Prema Izvješću o radu Centra za restrukturiranje i prodaju (2024.) u 2023. godini doneseno je ukupno 56 odluka o prodaji dionica i poslovnih udjela za 49 trgovačkih društava te je nastavljen postupak prodaje za 12 trgovačkih društava za koja su odluke donesene u

prijašnjim razdobljima. Od ukupno 56 trgovačkih društava realizirana je prodaja za njih 37 te je ostvaren prihod od 8.252.576,09 eura. U Tablici 4 je prikazan broj donesenih odluka, realiziranih prodaja i ostvarenih prihoda po načinu prodaje.

Tablica 4: Odluke Centra za restrukturiranje i prodaju

Način prodaje	Donesene odluke o prodaji u 2023.	Prodano u 2023.	OSTVARENI PRIHODI (u EUR)
Prodaja dionica i poslovnih udjela javnim nadmetanjem	37	13	917.000,75
Neposredna prodaja dionica i poslovnih udjela	1	1	1.103.010,00
Prodaja dionica na uređenom tržištu kapitala	12	17	5.711.931,47
Prodaja dionica i poslovnih udjela javnim prikupljanjem ponuda	0	0	0,00
Istiskivanje manjinskih dioničara	4	4	501.137,28
Povlačenje dionica s uvrštenja na uređenom tržištu kapitala	1	1	2.256,59
Pravo prvokupa	1	1	17.240,00
UKUPNO	56	37	8.252.576,09

Izvor: Izvješće o radu Centra za restrukturiranje i prodaju za 2023. godinu

Prema Izvješću o pravnim osobama u državnom vlasništvu za 2022. godinu (2023.) poduzeća su ostvarila ukupno 10,2 milijarde eura prihoda, što je povećanje od preko 50% u odnosu na prethodnu godinu. Gotovo 70% prihoda, odnosno 7,1 milijardu eura ostvarila su dva najveća poduzeća INA d.d. i HEP d.d. Najveći relativni rast prihoda ostvarila su poduzeća Hrvatske ceste d.o.o., Croatia Airlines d.d., zračne luke Zadar, Split i Rijeka i Hrvatska kontrola zračne plovidbe d.o.o. Uzevši u obzir činjenicu da je 2021. godine sektor transporta bio ograničen zbog međunarodnih restrikcija kojima se nastojao suzbiti virus COVID-19 te ukidanjem istih 2022. godine relativan rast prihoda kod navedenih poduzeća nije iznenađujući. S druge strane, zabilježen je i značajan rast rashoda od preko 65% te su ukupni rashodi iznosili 10,4 milijarde eura. Oko 72% rashoda odnosi se na poduzeća INA d.d. i HEP d.d. U Tablici 5 su prikazana poduzeća koja su ostvarila najveću dobit/gubitak 2022. godine. Kada se pogleda pet pravnih osoba s najvećom dobiti njih čak četiri se odnosi na poduzeća koja posluju s prirodnim resursima bilo da je riječ o nafti, plinu ili šumama.

Tablica 5: Najveća dobit/gubitak pravnih osoba

Pravna osoba	Dobit (u EUR)	Pravna osoba	Gubitak (u EUR)
INA- Industrija nafte	243.759.554	HEP	-620.892.868
Jadranski naftovod	40.717.202	Croatia Airlines	-18.203.451
Hrvatske šume	32.192.837	HŽ Cargo	-11.044.233
HŽ Infrastruktura	16.077.121	Borovo	-1.307.628
Plinacro	15.090.846	Zračna luka Pula	-1.108.273

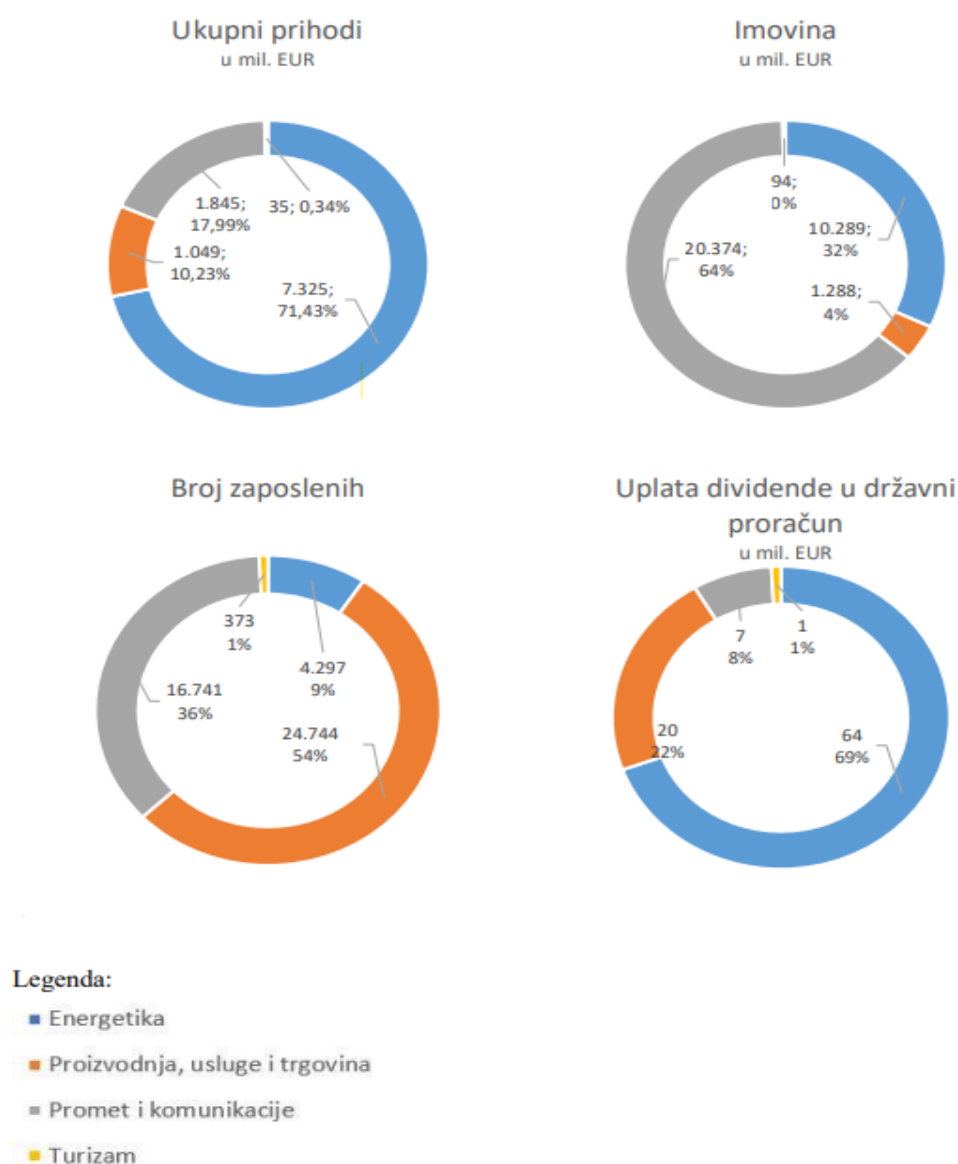
Izvor: Izrada autora prema Izvješću o poslovanju pravnih osoba u državnom vlasništvu za 2022. godinu

Pravne osobe koje su uspješno poslovale ostvarile ukupnu neto dobit u visini 455,8 milijuna eura, dok su pravne osobe koje su poslovale s gubitkom ostvarile 654,6 milijuna eura gubitka. Stoga, ukupan neto gubitak pravnih osoba, ako bi se promatralo kao jedan portfelj, iznosi 199,7 milijuna eura. Iz Tablice 5 je vidljivo kako je najveći gubitak od čak 620,9 milijuna eura ostvario HEP d.d. i to zbog državne intervencije u gospodarstvo radi ublažavanja inflatornih pritisaka zbog cijena energenata za kućanstva i poduzetnike. Navedno je primjer kako državna poduzeća ostvaruju društvene ciljeve nauštrb financijskih. Međutim treba uzeti u obzir da su državna poduzeća vlasništvo države, odnosno svih građana koji plaćaju poreze i druga davanja i kako u ekonomiji ne postoji „besplatan ručak“. Državna poduzeća dio svoje dobiti uplaćuju u državni proračun na temelju odluke Vlade Republike Hrvatske, čime povećavaju prihodovnu stranu proračuna. Tako je 2022. godine, kako je navedeno u Izvješću, obvezu uplate u državni proračun imalo 17 trgovačkih društava koja su uplatila ukupno 91.690.281,14 eura, od čega je INA d.d. uplatila preko 58 milijuna eura. Prema podacima iz Izvješća o pravnim osobama u državnom vlasništvu za 2022. godinu (2023.) državna poduzeća ostvarila su investicije u iznosu od preko 1,2 milijarde eura. Obzirom da su ukupne investicije u Hrvatskoj 2022. godine, kako navodi Državni zavod za statistiku (2024.), iznosile oko 9,8 milijardi eura, udio investicija državnih poduzeća u ukupnim investicijama iznosio je oko 12%.

Kako navodi Svjetska banka (2019.) državna poduzeća u većinskom i manjinskom vlasništvu države trebalo bi uvrštavati na uređeno tržište kapitala, odnosno burzu jer bi se time omogućila točna procjena vrijednosti imovine. Prema podacima Izvješća za 2022. godinu na Zagrebačkoj burzi bile su uvrštene dionice pet trgovačkih društava koja spadaju u skupinu od posebnog interesa te dva poduzeća iz portfelja Centra za restrukturiranje i prodaju ukupne tržišne kapitalizacije 5,7 milijardi eura. Poduzeća uvrštena za Zagrebačku burzu su Adriatic Croatia

International Club, Croatia Airlines, INA – Industrija nafte, Hrvatska poštanska banka, Jadranski naftovod, Jadroplov te Vjesnik koji se nalazi u postupku likvidacije. Općeniti problem dionica koje kotiraju na Zagrebačkoj burzi pa tako i navedenih državnih poduzeća jest previsoka cijena koja onemogućava uključivanje građana u trgovanje, čime se smanjuje volatilnost trgovanja domaćim dionicama. Osim financijskog značaja, poduzeća u državnom vlasništvu pojavljuju se i kao značajan poslodavac. Prema podacima Izvješća, 2022. godine državna poduzeća u prosjeku su zapošljavala 46.155 zaposlenika od čega ih je najviše bilo zaposleno u Hrvatskoj pošti njih čak 9.444, zatim u Hrvatskim šumama njih 8.217, HŽ Infrastrukturi 4.779 te INA-i 3.072 zaposlenika. Upitna je opravdanost i učinkovitost ovako velikog broja zaposlenika u pojedinim društvima, no to nije u fokusu ovog rada.

Slika 4: Podaci prema djelatnostima pravnih osoba



Izvor: Izvješće o poslovanju pravnih osoba u državnom vlasništvu za 2022. godinu

Iz Slike 4 vidljivo je kako najveći udio u prihodima i uplatama dividendi u državni proračun imaju poduzeća iz sektora energetike. Obzirom na prirodu djelatnosti sektor prometa i komunikacija zbog velikih infrastrukturnih potreba ima najveći udio u imovini. Po broju zaposlenih prednjači sektor proizvodnje, usluga i trgovine, a slijedi ga sektor prometa i komunikacije. Iz priloženoga je vidljivo kako je sektor energetike najefikasniji ako se gleda omjer prihoda i broja zaposlenih.

Zbog standardiziranih računovodstvenih pravila nije moguće ostvariti zadovoljavajuću razinu transparentnosti stoga je potrebno napomenuti, a isto se navodi i u Izvješću o pravnim osobama u državnom vlasništvu za 2022. godinu (2023.), da se financijski podaci ne odnose na poduzeća Hrvatske vode, Centar za restrukturiranje i prodaju, Hrvatsku banku za obnovu i razvitak, Hrvatsku poštansku banku d.d. te Hrvatsku agenciju za osiguranje depozita obzirom da navedena poduzeća primjenjuju drugačije vrste računovodstva s drugačijim financijskim izvještajima te nije moguće konsolidirati njihove podatke. Nestandardizirana računovodstvena pravila predstavljaju problem kod usporedbe podataka s poduzećima iz drugih država. Osim financijskih podataka Izvješće o pravnim osobama u državnom vlasništvu donosi pregled nefinancijskih podataka. Kada je u pitanju upravljačka struktura državnih poduzeća, u nadzornim odborima državnih poduzeća bilo je ukupno 217 članova, od kojih 74 žene i 143 muškarca. Zastupljenost spolova unutar nadzornih odbora iznosila je 66% muškaraca i 34% žena. Udio žena na poziciji predsjednice nadzornog odbora bio je 18%, što znači da je 12 žena obnašalo tu funkciju. Kada je riječ o upravama državnih poduzeća, spolna zastupljenost bila je 81% u korist muškaraca te 19% žena. Od ukupnog broja predsjednika uprava, žene su činile 15%, odnosno 7 žena je zauzimalo mjesto predsjednice uprave.

Za razliku od financijske imovine gdje su podaci transparentno objavljeni, lako ih je pronaći te su razumljivi široj javnosti, podaci o nefinancijskoj imovini su praktički nedostupni. Postoji nekoliko registara koji pružaju uvid u pojedine pojavne oblike nefinancijske imovine poput registra poljoprivrednog zemljišta, ali ne postoji agregirana evidencija koja bi obuhvatila svu nefinancijsku imovinu u vlasništvu države. Središnji registar državne imovine trebao bi predstavljati sveobuhvatnu evidenciju državne imovine. Kako navode djelatnici Središnjeg registra državne imovine u odgovoru na e-mail od 27. lipnja 2024., iako je Zakonom o Središnjem registru državne imovine navedeno kako se Središnji registar sastoji od evidencije nekretnina, pokretnina, financijske imovine, prava i obveza te drugih pojava oblika imovine, javno dostupan registar obuhvaća samo evidenciju nekretnina, a ne svu imovinu države. EU

projektom pod nazivom „Uspostava sustava evidencije i upravljanja državne imovine“ javni registar je nadograđen s ostalim modulima evidencije te bi se uskoro trebalo ići u aplikativnu provedbu ovog projekta.

Na internetskim stranicama Središnjeg registra državne imovine dostupan je Javni preglednik koji omogućuje javnu pretragu imovine u državnom vlasništvu te prikazuje određene statističke podatke o broju nekretnina u Registru, zbroj površina po pojavnom obliku i županijama, broj te površinu stanova i poslovnih prostora po županijama, nekretnine u posebnom statusu, pojavne oblike imovine po načinu korištenja i drugo. Prema podacima Javnog preglednika državne imovine, Republika Hrvatska raspolaže s 356.138 nekretnina od čega preko 80% otpada na šume i šumska zemljišta, a oko 15% na vodne građevine. Površine po pojavnom obliku su podijeljene na poljoprivredno zemljište, turističko i građevinsko zemljište te na šume, šumska zemljišta i drugo. Ukupna površina poljoprivrednog zemljišta u Hrvatskoj na dan 13. siječnja 2025. godine iznosi 28.483.898,99 m², turistička i građevinska zemljišta obuhvaćaju površinu od 663.796.208,07 m², dok najviše otpada na šume, šumska zemljišta i drugo čak 16.992.018.491,78 m². U vlasništvu države jesu 1.291 stan i 2.466 poslovnih prostora. Problem evidencije vidi se upravo na primjeru stanova. Naime, za neke županije uopće ne postoji evidentirana vrijednost stanova. Primjerice, država je vlasnik 268 stanova u Osječko-baranjskoj županiji te u Javnom pregledniku stoji kako je njihova vrijednost 0,00 eura. S druge strane, podaci o poslovnim prostorima su kvalitetniji te je za istu županiju evidentirano da država u svom vlasništvu ima 246 poslovnih prostora čija je vrijednost 800.725,53 eura, dok je ukupna vrijednost svih poslovnih prostora u državnom vlasništvu 37.743.056,92 eura. Nadalje, Hrvatska u svom vlasništvu ima 2.422 nekretnina s posebnim statusom. U ovu kategoriju spadaju kulturna dobra, pomorska dobra, arheološka nalazišta, ceste i drugo. Prikazani su pojavni oblici imovine prema načinu korištenja koji može biti profitan i neprofitan. Od ukupno 356.138 nekretnina njih 1.201 dano u najam, 625 ih je dano u zakup, 9 ih ima pravo građenja, a 7 ih je u koncesiji te putem navedenih načina korištenja država ostvaruje profit. Nadalje, 313 nekretnina je dodjeljeno na korištenje, 237 ih se nalazi u administrativnoj uporabi, a 53 ih se koristi na bespravan način što znači da na temelju navedenih načina korištenja država ne ostvaruje nikakav profit. Postoje nekretnine, njih 26, koje se koriste na više načina. Međutim, ističe se da za čak 353.667 nekretnina, odnosno njih 99,31% uopće ne postoji evidentiran način upotrebe.

Osim utvrđivanja svih pojavnih oblika imovine u državnom vlasništvu za učinkovito i transparentno upravljanje, prema Grubišić i sur. (2009.) potrebno je ustanoviti vlasnička i upravljačka prava nad svakom imovinom. Grubišić i sur. (2009.) dalje ističu kako bi stvaranje sveobuhvatnog registra državne imovine potaknulo njezino priznavanje i vrednovanje što bi pridonijelo uvođenju i razvoju profesionalnoga, a ne politički obilježenoga upravljanja državnom imovinom. Dapače, kao što je istaknuto u radu, razvoj sveobuhvatnog registra trebao bi biti prvi korak prema učinkovitom upravljanju državnom imovinom.

5. ZAKLJUČAK

Javni sektor je složena mreža institucija i poduzeća pod kontrolom države, koji obuhvaća razne djelatnosti od društvenih do infrastrukturnih. Unatoč čestim kritikama zbog neučinkovitosti i birokracije, njegova važnost za stabilnost i funkcioniranje gospodarstva je neupitna. Iako postoje različite perspektive o ulozi i organizaciji javnog sektora, ključno je njegovo prilagođavanje političkim, društvenim i ekonomskim uvjetima te kontinuirano poboljšavanje učinkovitosti kako bi odgovorio na potrebe građana. Struktura javnog sektora predstavlja temeljnu organizaciju institucija i poduzeća kojima država upravlja s ciljem ispunjavanja javnih ciljeva i pružanja usluga. Ovaj sektor uključuje središnju i lokalnu vlast, kao i različita javna poduzeća, čime pokriva široki spektar ekonomskih i socijalnih funkcija. Iako je često kritiziran zbog neučinkovitosti i složenosti, javni sektor igra ključnu ulogu u stabilnosti i razvoju države. Njegova struktura omogućava prilagodbu promjenjivim društvenim, političkim i ekonomskim uvjetima, što je ključno za održavanje javnog interesa i zadovoljavanje potreba građana. Struktura javnog sektora u Republici Hrvatskoj složeno je organizirana, obuhvaćajući različite institucije i tijela na središnjoj i lokalnoj razini, kao i javna poduzeća. Svaki podsektor ima specifične uloge u ostvarivanju javnih ciljeva, osiguravanju usluga i upravljanju resursima. Javni sektor uključuje i financijska te nefinancijska poduzeća koja su ključna za provedbu državnih politika. Upravljanje tim sustavom zahtijeva balansiranje između tržišnih načela i javnog interesa, s posebnim naglaskom na učinkovitost i prilagodbu promjenjivim potrebama društva. Računovodstvo javnog sektora usmjereno je na prikupljanje i obradu podataka kako bi se osigurale pouzdane informacije za donošenje odluka i učinkovito upravljanje. Razlikuje se od drugih oblika računovodstva po specifičnim standardima i obveznicima te uključuje praćenje proračuna i financijskih aktivnosti državnih tijela. Proračunsko računovodstvo igra ključnu ulogu u planiranju, kontroli i alokaciji javnih resursa. Odabir računovodstvene osnove, kao i jasna definicija prihoda, rashoda, imovine i obveza, ključni su za osiguranje transparentnosti i odgovornosti u upravljanju financijama javnog sektora.

Imovina ima raznolike oblike i funkcije što čini njezino definiranje složenim zadatkom. U državnom kontekstu, imovina obuhvaća materijalne i nematerijalne resurse koje država koristi za postizanje svojih ciljeva, uključujući infrastrukturu, prirodna bogatstva, kulturnu baštinu i financijske resurse. Pravilno upravljanje državnom imovinom ključno je za održavanje javnih usluga i ostvarivanje dugoročnih strateških ciljeva, a evidentiranje i klasifikacija te imovine

prilagođeni su specifičnostima javnog sektora. Područje državne imovine u Republici Hrvatskoj obuhvaća širok spektar resursa od nekretnina i prirodnih bogatstava do financijskih instrumenata. Praćenje i evidentiranje imovine regulirano je nizom zakona, uredbi i pravilnika, a temelji se na načelima proračunskog računovodstva. Cilj je osigurati transparentnost, točnost i pouzdanost u upravljanju tim resursima, s fokusom na dvojnog knjigovodstvom i preciznim evidentiranjem svih poslovnih događaja vezanih uz imovinu. Pravilna regulacija ključna je za učinkovito upravljanje i ispunjavanje javnih ciljeva.

Upravljanje državnom imovinom predstavlja ključan element za održivi razvoj i ekonomski napredak Republike Hrvatske. Usmjereni naponi na koordinirano upravljanje, evidenciju i aktivaciju imovine mogu značajno pridonijeti gospodarskom rastu. Unatoč postignutom napretku, upravljanje državnom imovinom i dalje je opterećeno brojnim regulatornim izazovima i fragmentiranim zakonodavstvom. Raznolikost i složenost propisa otežavaju učinkovito upravljanje, a nepostojanje jedinstvenog registra i koordinacije dodatno komplicira situaciju. Povećanje transparentnosti u upravljanju državnom imovinom u Hrvatskoj ostvareno je uvođenjem jasnih kriterija za utvrđivanje poduzeća od posebnog interesa i donošenjem odluka koje reflektiraju stvarne potrebe i prioritete države. Iako su poduzeti važni koraci, uključujući javno objavljivanje financijskih i nefinancijskih podataka, ostaje potreba za daljnjim unaprjeđenjem evidencije i boljim uvidom u cjelokupnu državnu imovinu kako bi se osigurala učinkovitost i odgovornost. Da bi se postigla bolja kontrola i iskorištenost državne imovine, nužno je pojednostaviti zakonodavni okvir, unaprijediti evidenciju i osigurati jasnu odgovornost nadležnih tijela, osigurati transparentnost i efikasnost u raspolaganju imovinom te definirati jasne strateške ciljeve kako bi se iskoristio puni potencijal državne imovine za dobrobit svih građana.

POPIS LITERATURE

1. Bajo, A. (2013) Upravljanje imovinom i obvezama javnog sektora. Aktualni osvrti, 6(50), str. 1-2. Dostupno na: <https://repozitorij.ijf.hr/islandora/object/ijf%3A253/datastream/FILE0/view>, pristupljeno 22.12.2024.
2. Bajo, A., Zuber, L. i Primorac, M. (2017.) Uspješnost financijskog poslovanja poduzeća (trgovačkih društava) u vlasništvu države. Fiscus : razborito i odgovorno upravljanje financijama javnog sektora, Vol. 2, br. 5, str. 1-22. Dostupno na: <https://repozitorij.ijf.hr/islandora/object/ijf%3A107/datastream/FILE0/view>, pristupljeno 19.12.2024.
3. Bajo, A. et al. (2020) Financije županija, gradova i općina. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.
4. Bejaković, P., Vukšić, G. i Bratić, V. (2011.) Veličina javnog sektora u Hrvatskoj. Hrvatska i komparativna javna uprava : časopis za teoriju i praksu javne uprave, Vol. 11 No. 1, 2011., str. 99-125. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/195648>, pristupljeno 21.06.2024.
5. Centar za restrukturiranje i prodaju (2024.) Izvješća. Dostupno na: <https://www.cerp.hr/izvjesca-strategije-i-planovi/85>, pristupljeno 04.12.2024.
6. Crnković, B., Požega, Ž. i Briševac, J. (2010). Privatizacija, državno vlasništvo i poslovni rezultat poduzeća. Ekonomski vjesnik, XXIII(2), str. 333-350. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/94791>, pristupljeno 22.07.2024.
7. Dimitrić, M. (2007.) Računovodstvo rashoda javnog sektora na mikro i makro razini. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 269-286. Dostupno na: <https://www.croris.hr/crosbi/publikacija/prilog-skup/527390>, pristupljeno 20.06.2024.
8. Eurostat (2024.) Public Sector Dostupno na: www.ec.europa.eu, pristupljeno 18.06.2024.
9. European Commission (2010.) European system of accounts; ESA 2010 [online]. Dostupno na: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5925693/KS-02-13-269-EN.PDF>, pristupljeno 18.06.2024.
10. Fruk, Ž. (2015). Specifičnosti upravljanja državnom imovinom u Republici Hrvatskoj uz osvrt na međunarodna iskustva, Praktični menadžment, 6(1), str. 147-151. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/212477>, pristupljeno 21.07.2024.

11. Grubišić, M., Nušinović, M. i Roje, G. (2009) Prema učinkovitom upravljanju državnom imovinom. *Financijska teorija i praksa*, 33(3), str. 335-374. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/74964>, pristupljeno 17.07.2024.
12. International Federation of Accountants (2022.) *International Public Sector Accounting Standards*. New York: IFAC. Dostupno na: <https://www.ipsasb.org/>, pristupljeno 05.07.2024.
13. International Monetary Fund (2014.). *Government Finance Statistic Manual 2014* [online]. Dostupno na: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/2014/gfsfinal.pdf>, pristupljeno 18.06.2024.
14. Klarić, P. i Vedriš, M. (2014.) *Građansko pravo*. Zagreb: Narodne novine d.d.
15. Miljenović, D., Kutnjak G. i Jakovac P. (2020.) Determiniranje obilježja djelotvornosti javnog sektora i javnog menadžmenta. *Zbornik Veleučilišta u Rijeci*, Vol. 8 (2020), No. 1, str. 295-311. Dostupno na: <https://repository.efri.uniri.hr/islandora/object/efri:2300/datastream/FILE0/view>, pristupljeno 20.06.2024.
16. Ministarstvo financija (2023.) *Izvješće o poslovanju pravnih osoba u državnom vlasništvu za 2022. godinu*. Dostupno na: https://mfin.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/trg_dr/Izvje%C5%A1%C4%87e%20o%20poslovanju%20pravnih%20osoba%20u%20dr%C5%BEavnom%20vlasni%C5%A1tvu%20za%202022.%20godinu%20.pdf, pristupljeno 22.12.2024.
17. Ministarstvo prostornoga uređenja, graditeljstva i državne imovine (2024.) *Državna imovina*. Dostupno na: <https://mpgi.gov.hr/pristup-informacijama-16/zakoni-i-ostali-propisi/podrucje-upravljanja-drzavnom-imovinom/10964>, pristupljeno 28.12.2024.
18. Odluka o kriterijima za utvrđivanje pravnih osoba od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, *Narodne novine* br.22/20. (2020.)
19. Petrović, S. i Šonje, V. (2016) Je li privatizacija državnih poduzeća nužan uvjet njihovog uspješnog poslovanja u Hrvatskoj?. *Privredna kretanja i ekonomska politika*, 25(1 (138)), str. 37-88. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/239841>, pristupljeno 30.06.2024.
20. *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu*, *Narodne novine* br. 158/23. (2023.)
21. *Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i*

- područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine br. 128/09., 142/14., 23/19. i 83/21. (2009.)
22. Roje, G., Popović, J. i Flynn, S. (2020.) Online course. Improving Public Asset Management in South East Europe, IMF. Dostupno na: <https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2020/12/improving-public-asset-management-in-south-east-europe>, pristupljeno 17.07.2024.
23. Roje, G., Vašiček, D. i Mišetić, D. (2016.) Government asset management as an element of the economic prosperity in Western Balkans: Croatia's undergoing reform example // Conference proceedings: 10th International Conference Economic Integrations, Competition and Cooperation, "Accession of the Western Balkan Region to the European Union / Kumar, A. ; Kandžija, V. (ur.). Nica: CEMAFI International. str. 397-422. Dostupno na: <https://www.croris.hr/crosbi/publikacija/prilog-skup/623451>, pristupljeno 24.07.2024.
24. Strategija upravljanja državnom imovinom za razdoblje 2019. – 2025., Narodne novine br. 96/19. (2019.)
25. Svjetska banka (2019.) Upravljanje državnom imovinom. Dostupno na: <https://thedocs.worldbank.org/en/doc/445241604615163404-0080022020/original/14Upravljanjedrzavnomimovinom.pdf>, pristupljeno 18.07.2024.
26. United Nations (2009.) System of National Accounts 2008: SNA 2008 [online]. Dostupno na: <https://unstats.un.org/sd/nationalaccount/docs/sna2008.pdf>, pristupljeno 18.06.2024.
27. Vašiček D. i Vašiček V. (2016.) Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci.
28. Vašiček, D. (2009.) Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru. Hrvatska i komparativna javna uprava : časopis za teoriju i praksu javne uprave, Vol. 9. No. 2., 2009., str. 393-420. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/200243>, pristupljeno 24.06.2024.
29. Vašiček, D. i Roje, G. (2016.) Upravljanje državnom imovinom u funkciji efikasnijeg javnog sektora // XVII. Međunarodni Simpozij: "A2A - Agenda reformska Za Aplikaciju za prijem u članstvo EU" / Ivanišević, M. ; Dmitrović, M. (ur.). Sarajevo: Revicon, str. 581-599. Dostupno na: <https://www.croris.hr/crosbi/publikacija/prilog-skup/636235>, pristupljeno 20.06.2024.

30. Vlada Republike Hrvatske (2023.) Nacionalni program reformi. Dostupno na:
<https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/2016/Sjednice/2023/Travanj/212%20sjednica%20VRH/Nacionalni%20program%20reformi%202023.pdf>, pristupljeno 20.07.2024.
31. Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne novine br. 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19, 144/2 (2001.)
32. Zakon o proračunu, Narodne novine br. 144/21. (2021.)
33. Zakon o Središnjem registru državne imovine, Narodne novine br. 112/18. (2018.)
34. Zakon o upravljanju državnom imovinom, Narodne novine br. 52/18. i 155/23. (2018.)
35. Zakon o upravljanju nekretninama i pokretninama u vlasništvu Republike Hrvatske, Narodne novine br. 155/23. (2023.)

POPIS SLIKA

Slika 1: Struktura javnog sektora u Republici Hrvatskoj	8
Slika 2: Struktura računskog plana	17
Slika 3: Usklađenost računa računskog plana	18
Slika 4: Podaci prema djelatnostima pravnih osoba	64

POPIS TABLICA

Tablica 1: Izvanproračunski korisnici državnog proračuna	9
Tablica 2: Usporedba MRSJS i zakonske regulative Republike Hrvatske	31
Tablica 3: Podjela vlasničkih ovlasti među ministarstvima	61
Tablica 4: Odluke Centra za restrukturiranje i prodaju	62
Tablica 5: Najveća dobit/gubitak pravnih osoba	63

ŽIVOTOPIS STUDENTA

Vedran Kraljević

Zagreb, Hrvatska | +385977948442 | vedran0701@gmail.com

Datum rođenja: 07.01.1999.

Državljanstvo: hrvatsko

Spol: Muško

RADNO ISKUSTVO

- **2022. – 2024.** Zagreb, Hrvatska

Studentski posao – Administracija

Ministarstvo prostornoga uređenja, graditeljstva i državne imovine

Pomoćni administrativni poslovi u procesu obrade zahtjeva za obnovu potresom oštećenih objekata.

- **2020. – 2021.** Zagreb, Hrvatska

Studentski posao – Trgovac

Pevex d.d.

Rad s kupcima, prodaja artikala, prodaja borova, održavanje čistoće poslovnog prostora.

- **2020. – 2020.** Zagreb, Hrvatska

Studentski posao – Skladišni radnik

Domus Cargo d.o.o.

Pomoćni skladišni poslovi

- **2017. – 2017.** Zagreb, Hrvatska

Učenički posao – Proizvodnja

Ledo d.o.o.

Proizvodnja sladoleda.

OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

- **2018. – TRENUTAČNO** Zagreb, Hrvatska

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij Poslovne ekonomije -

Računovodstvo i revizija

Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Internetske stranice: <https://www.efzg.unizg.hr/>

- **2014. – 2018.** Zagreb, Hrvatska

Ekonomist

Prva ekonomska škola

Internetske stranice: <http://www.ss-prva-ekonomska-zg.skole.hr/>

POČASTI I NAGRADE

- **01/2023.** Grad Zagreb
Dobitnik Stipendije Grada Zagreba za izvrsnost za akademsku godinu 2022./2023.
- **12/2022.** Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
Priznanje za izvrstan uspjeh te imenovanje u Savjet najboljih studenata preddiplomskih, diplomskih i integriranih studija Ekonomskog fakulteta – Zagreb za akademsku godinu 2022./2023.
- **02/2022.** Sveučilište u Zagrebu
Dobitnik Sveučilišne stipendije za izvrsnost za akademsku godinu 2021./2022.
- **02/2021.** Sveučilište u Zagrebu
Dobitnik Sveučilišne stipendije za izvrsnost za akademsku godinu 2020./2021.

KONFERENCIJE I SEMINARI

- **02/2019. – 02/2019.** Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
Tečaj EU izvori podataka
Pretraživanje podataka na službenim stranicama Europske unije i EUROSTAT-a

JEZIČNE VJEŠTINE

- **MATERINSKI JEZIK:** hrvatski
- **DRUGI JEZICI:** engleski

VOZAČKA DOZVOLA

- **Vozačka dozvola:** B

DIGITALNE VJEŠTINE

MS office (Word, Excel, PowerPoint), Internet

HOBII I INTERESI

- **Ulaganje na tržištima kapitala, trgovanje valutama, kripto valute**

Dnevno trgovanje na tržištu valuta - Forex

Dugoročno ulaganje u dionice i kripto valute