

Računovodstvo zdravstvenih ustanova s osvrtom na domove zdravlja

Habek, Karla

Master's thesis / Diplomski rad

2021

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://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:111430>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-13**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski studij Poslovne ekonomije

**RAČUNOVODSTVO ZDRAVSTVENIH USTANOVA S
OSVRTOM NA DOMOVE ZDRAVLJA**

Diplomski rad

Karla Habek

Zagreb, srpanj 2021.
Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski studij Poslovne ekonomije

**ACCOUNTING OF HEALTH INSTITUTIONS WITH
REFERENCE TO HEALTH CENTERS**

Diplomski rad

Karla Habek, 0066233833

Mentor: Prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Zagreb, svibanj 2021.

Sažetak i ključne riječi na hrvatskom jeziku

Tema ovog rada su proračunski korisnici kao dio javnog sektora Republike Hrvatske, njihova obilježja i specifičnosti te posebno računovodstveni ustroj i poslovi. Iznese su razlike profitnog u odnosu na neprofitni sektor, kao i izvori financiranja državnih (vladinih) i nedržavnih (nevladinih) neprofitnih organizacija, te posebno obilježja proračuna i proračunskih korisnika. Također, navedena su obilježja računovodstva proračunskih korisnika, njihov računski plan, poslovne knjige koje vode i financijski izvještaji koje su obvezni sastavljati. Poseban osvrt posvećen je zdravstvenim ustanovama, te je naveden način organizacije zdravstvene zaštite u Republici Hrvatskoj, a na primjeru Doma zdravlja Kutina opisane su specifičnosti djelatnosti i računovodstva zdravstvene ustanove.

Metode prikupljanja podataka za ovaj rad temeljene su na stručnoj literaturi i službenim internetskim izvorima te su provedeni dubinski intervjui metodom „lice u lice“ s voditeljicom službe za ekonomsko-financijske poslove Doma zdravlja Kutina.

Ključne riječi: neprofitni sektor, proračunski korisnici, zdravstvene ustanove, dom zdravlja, obilježja računovodstva

Sažetak i ključne riječi na engleskom jeziku

The topic of this paper are government budget users as a part of the public sector of the Republic of Croatia, their characteristics and specifics, especially the accounting structure and operations. The differences between the profit and non-profit sector are presented, as well as the sources of financing of state (governmental) and non-state (non-governmental) non-profit organizations, and especially the characteristics of the budget and budget users. Also, the characteristics of accounting of budget users, their accounting plan, business books that are kept and financial statements that are required to compile, are listed. Special attention is paid to health care institutions. It is stated the manner of organization of health care in the Republic of Croatia with the specifics of the activities and accounting of the health care institution that are described on the example of the Kutina Health Center.

The methods of data collection for this paper are based on professional literature and official Internet sources, as well as an in-depth face-to-face interviews that were conducted with the head of the economic and financial affairs department of the Kutina Health Center.

Key words: non-profit sector, government budget users, health facilities, health center, accounting features

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 prikazuju 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)

(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)

(date and time)

Sadržaj

Sažetak i ključne riječi na hrvatskom jeziku	3
Sažetak i ključne riječi na engleskom jeziku	4
1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori i metode prikupljanja podataka	1
1.3. Struktura rada	2
2. POJAM, VRSTE I OBILJEŽJA PRORAČUNSKIH I NEPROFITNIH ORGANIZACIJA.....	3
2.1. Pojmovno određenje i obilježja neprofitnih organizacija	3
2.2. Vrste neprofitnih organizacija i izvori financiranja njihovih djelatnosti	7
2.2.1. Vrste neprofitnih organizacija	7
2.2.2. Izvori financiranja djelatnosti neprofitnih organizacija	11
2.3. Proračun i proračunski korisnici	14
2.3.1. Proračun i obilježja proračuna.....	14
2.3.2. Proračunski procesi	16
2.3.2.1. Planiranje, izrada i donošenje proračuna	16
2.3.2.2. Izvršavanje proračuna, računovodstvo i financijsko izvještavanje.....	17
2.3.2.3. Nadzor i revizija u sustavu proračuna	18
2.3.2.4. Proračunski korisnici	19
2.4. Organizacija zdravstvene zaštite i vrste zdravstvenih ustanova	20
2.4.1. Obilježja zdravstvene zaštite u Republici Hrvatskoj.....	20
2.4.2. Financiranje zdravstvene zaštite.....	21
2.4.3. Zdravstvene ustanove	23
3. OBILJEŽJA RAČUNOVODSTVA PRORAČUNSKIH KORISNIKA.....	25
3.1. Računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja	26
3.1.1. Puni nastanak događaja – obračunska osnova.....	26
3.1.2. Novčana osnova	27
3.1.3. Modificirani nastanak događaja	28
3.1.4. Modificirana novčana osnova	29
3.2. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave proračunskih korisnika.....	31
3.2.1. Knjigovodstvene isprave	31
3.2.2. Poslovne knjige	32
4. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA	34
4.1. TEMELJNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI.....	35
4.1.1. Bilanca.....	35
4.1.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima	36

4.1.3.	Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji.....	38
4.1.4.	Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza	39
4.1.5.	Izvještaj o obvezama	40
4.1.6.	Bilješke uz financijske izvještaje	41
4.2.	RAČUNSKI PLAN PRORAČUNSKIH KORISNIKA	42
5.	SPECIFIČNOSTI DJELATNOSTI I RAČUNOVODSTVA ZDRAVSTVENE USTANOVE NA PRIMJERU DOMA ZDRAVLJA KUTINA	45
5.1.	Dom zdravlja Kutina kao proračunski korisnik	45
5.2.	Obilježja računovodstva Doma zdravlja Kutina.....	47
5.3.	Poslovne knjige	48
5.4.	Financijski izvještaji.....	49
5.4.1.	Bilanca.....	49
5.4.2.	Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima	50
5.4.3.	Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji	51
5.4.4.	Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza	53
5.4.5.	Izvještaj obvezama	54
6.	ZAKLJUČAK	56
	LITERATURA	57
	POPIS SLIKA	60
	POPIS TABLICA.....	60
	ŽIVOTOPIS STUDENTA	61

1. UVOD

Zdravstvene ustanove važan su dio neprofitnog sektora čija je temeljna zadaća i svrha zdravstvena zaštita stanovništva određenog područja, dok su domovi zdravlja zdravstvene ustanove primarne razine. Radi se o proračunskim korisnicima koji pripadaju neprofitnom sektoru, što znači da su osnovani s posebnom namjenom pružanja određene razine zdravstvene zaštite stanovništvu. Navedene institucije obvezne su primijeniti zakonski okvir iz područja zdravstva i proračuna, a u području računovodstva obvezne su voditi dvojno knjigovodstvo i sastavljati temeljne financijske izvještaje uvažavajući načela i pravila urednog knjigovodstva.

1.1. Predmet i cilj rada

Osnovni cilj ovoga rada je prikazati specifičnosti obilježja i računovodstva proračunskih korisnika, sustav knjigovodstva koje vode, te temeljne financijske izvještaje koje su dužni sastavljati. Poseban naglasak stavljen je na domove zdravlja, konkretno Dom zdravlja Kutina kao zdravstvenu ustanovu u sustavu proračunskih korisnika te prikazati računovodstvo te ustanove, njezin kontni plan, primjenu računovodstvenih načela, poslovne knjige koje se vode u Domu zdravlja i financijske izvještaje koji se sastavljaju.

1.2. Izvori i metode prikupljanja podataka

Prilikom pisanja rada korištena je literatura na hrvatskom jeziku te određene internetske stranice. Prvenstveno su korištene knjige domaćih autora koji su se bavili tematikom rada i posebno računovodstva proračunskih i neprofitnih organizacija, te internetske stranice sa sličnom tematikom. Računovotkinja Doma zdravlja Kutina pružila je konkretne informacije o računovodstvu i izvještavanju ove ustanove i omogućila uvid u računovodstveno poslovanje i financijske izvještaje koji se javno objavljuju. U radu su korištene metode kompilacije, klasifikacije, analize i sinteze, a osnovna metode prikupljanja podataka za potrebe ovog rada je metoda ispitivanja i to osobno „licem u lice“.

1.3. Struktura rada

Rad se sastoji od 6 dijelova koji pobliže objašnjavaju karakteristike proračunskih korisnika i njihova računovodstva s posebnim naglaskom na zdravstvene ustanove. Prvi dio rada ukratko daje uvid u pojmovno određenje neprofitnih organizacija u cjelini i proračunskih korisnika kao djela neprofitnog sektora, posebice zdravstvenih ustanova. Drugi se dio odnosi na računovodstvena obilježja proračunskih korisnika, njihov računski plan, poslovne knjige i financijske izvještaje. Nadalje, na primjeru konkretne zdravstvene ustanove, tj. Doma zdravlja Kutina, navedene su specifičnosti djelatnosti i računovodstva zdravstvenih ustanova, kao i konkretne poslovne knjige i financijski izvještaji koje ova ustanova vodi i javno objavljuje. U posljednjem dijelu iznesena su završna razmatranja.

2. POJAM, VRSTE I OBILJEŽJA PRORAČUNSKIH I NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

2.1. Pojmovno određenje i obilježja neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije po svojoj su definiciji razne udruge građana, zaklade i ustanove čiji primaran cilj osnivanja nije ostvarivanje dobiti kao kod većine ostalih organizacija. Takve organizacije često zarađuju ili skupljaju novac ali se profit ne distribuira vlasnicima, već se koristi za dalje ostvarivanje ciljeva organizacije.¹ U najužem smislu neprofitne organizacije možemo definirati kao pravne osobe koje se osnivaju radi ostvarivanja određenog javnog, općeg ili zajedničkog interesa pojedinaca, grupe građana ili šire zajednice, pri čemu ne posluju radi ostvarivanja profita niti djeluju na tržišnoj osnovi.² Važno je napomenuti da „neprofitna organizacija“ kao pojam nije definirana nijednim zakonom, već se temeljem odredbi Zakona o računovodstvu (Nar. nov., broj 90/92.) posredno može odrediti koje su to neprofitne organizacije.³ U Hrvatskoj postoji veliki broj neprofitnih organizacija, koje se razlikuju po tome skupljaju li ili zarađuju novac, koji se kasnije koristi za ostvarivanje njihovih ciljeva.

Neprofitne organizacije dio su neprofitnog sektora. Neprofitni sektor je zajednički naziv za sve subjekte koji se angažiraju u društveno prihvatljivim aktivnostima, a koji za cilj imaju povećati kvalitetu života i/ili unaprijediti lokalnu zajednicu, odnosno potaknuti društvenu promjenu. Neprofitni sektor je orijentiran prema pružanju besplatnih ili subvencioniranih usluga potrebitim korisnicima, uz isticanje društvenog aktivizma.

Neprofitne organizacije imaju više obilježja koje ih razlikuju od profitnih, a koje je važno poznavati jer imaju značajan utjecaj na ustroj računovodstva i ciljeve financijskog izvještavanja. Prva i najočitija razlika jest upravo u cilju osnivanja i djelovanja neprofitnih organizacija, naime, za razliku od profitnih organizacija koje se osnivaju prvenstveno s ciljem ostvarivanja dobiti, neprofitne organizacije imaju nenovčane ciljeve koji su usmjereni razvoju i ostvarivanju neke specifične misije kojom se nastoji poboljšati društvena zajednica u kojoj djeluju. Rezultati djelovanja profitnih organizacija vidljivi su u povećanju profita, dok je ostvarivanje ciljeva neprofitne organizacije vidljivo u ostvarenju nekog javnog dobra. Samim

¹ udruga-opcina.hr Dostupno na: <http://udruga-opcina.hr/poslovne-udruge/neprofitne-organizacije/> 2.3.2021.

² Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 4

³ Dremel, N. et al. (2004). Računovodstvo neprofitnih organizacija, RRiF, Zagreb, str. 1

time i zaposlenici u ovim dvjema vrstama organizacija se razlikuju jer su zaposleni u neprofitnim organizacijama dodatno motivirani mogućnošću boljitka koji donose svojoj društvenoj zajednici kroz rad organizacije, a često su zaposleni zapravo volonteri koji svojim sudjelovanjem u radu neprofitne organizacije žele pridonijeti nekoj svrsi za koju se ta organizacija zalaže i u smjeru koje djeluje. Upravo zbog kompleksnijih ciljeva i izvora podrške, neprofitne organizacije trebaju strategiju više nego profitne, a izbor te strategije zahtjeva kompromis između izbora ciljeva i raspoloživih resursa. Stoga je i činjenica da bi mnoge neprofitne organizacije mogle svoju politiku i planiranje formulirati mnogo lakše kada bi bile profitne organizacije.⁴

U neprofitnim organizacijama proces upravljanja može se podijeliti na četiri potprocesa, planiranje tj. utvrđivanje ciljeva poduzeća te rezultata pomoću kojih se mogu ostvariti predviđeni ciljevi, odlučivanje, rukovođenje kojim se osigurava efikasnost provedbe odluka i kontrola nad ostvarivanjem predviđenih rezultata i ciljeva. Kvalitetu upravljanja odredit će interni faktori poput veličine organizacije, njezin financijski položaj, broj članova organizacije, broj zaposlenih i sl. Svaki strateški cilj neprofitne organizacije definiran je projektom, koji proizlazi iz misije, vizije i vrijednosti te organizacije, a ostvaruje se pomoću nekoliko konkretnih ciljeva koji moraju biti specifični i konkretno definirani i realizirani kroz definirano razdoblje. Takve ciljeve naziva se SMART ciljevima, pri čemu svako slovo daje precizan opis koji određuje određeno svojstvo strateškog cilja:

- **Specific (specifični)** – ciljevi trebaju biti precizno definirani i jasni, kako onima koji ih donose, tako i drugima koji će ga procjenjivati. Važno je da precizno definiraju željeno stanje nakon provedbe planiranih projekata.
- **Measurable (mjerljivi)** – ciljevi trebaju biti vrijednosno iskazani, kako bi nakon određenog vremena mogli točno i konkretno ustvrditi i ocijeniti je li postignuto ciljano stanje ili ne. Praćenje promjene koja nastaje unutar vremenskog okvira kojeg je organizacija postavila najbolje omogućuje više manjih, mjerljivih koraka.
- **Achievable (ostvarivi)** – važno je da postavljeni strateški ciljevi budu ostvarivi u određenom vremenskom razdoblju. Poželjno je također da ciljevi budu izazovni i dovoljno motivirajući kako bi članovi neprofitne organizacije iskoristili svoje vještine, znanja i mogućnosti, kako bi ih dostigli.

⁴ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 103

- **Realistic (realni)** – ciljeve treba postaviti tako da prikazuju realne potrebe korisnika i da organizacija ima kapacitete potrebne za njihovo ispunjavanje. Važno je dobro poznavati kapacitete organizacije i njezinih djelatnika kako se ne bi postavili strateški ciljevi koji su iznad realnih mogućnosti, oni ne moraju biti jednostavni, ali važno je već pri njihovu definiranju shvatiti jesu li ili ne izvedivi i realni.
- **Time-limited (vremenski određeni)** – izvršavanje postavljenih strateških ciljeva treba biti vremenski ograničeno, odnosno treba postaviti realan vremenski okvir i rok za njihovo ostvarivanje.

Ako neprofitna organizacija prilikom određivanja svojih strateških ciljeva prati navedene smjernice, precizno će definirati sve važne stavke koje vode do ostvarivanja konkretnog ishoda kojeg će postići u određenom vremenskom razdoblju. Ispravno postavljanje ciljeva važan je korak u njihovu postizanju. Ako ciljevi nisu jasni, konkretni i ispravno postavljeni, male su šanse da će ih se ispuniti.⁵

Ono što se često naglašava kao nedostatak neprofitnih organizacija u odnosu na profitne jest nedostatak upravljačkih obilježja u ovim organizacijama, jer su menadžeri koji posjeduju potrebne osobne, komunikacijske i grupne vještine rijetko uključeni u rad neprofitnih organizacija. Samim time, realizacija svih menadžerskih uloga i postojanje trozinske hijerarhije menadžmenta nije tako često kod ovakvih organizacija.⁶

Organizacija i provedba aktivnosti neprofitne organizacije je funkcija menadžmenta koja treba odrediti uloge koje obavljaju pojedinci u organizaciji, a organizacijska struktura koja će biti primijenjena bit će ona koja najviše odgovara prirodi njihove djelatnosti i raspoloživim resursima.⁷

Kao i kod profitnih tako i kod neprofitnih organizacija postoje dva različita sustava računovodstvenog praćenja poslovanja subjekata - jednostavno i dvojno računovodstvo. Razlika između profitnih i neprofitnih organizacija prvenstveno je u cilju njihova osnivanja, dok se profitne organizacije osnivaju radi ostvarivanja profita, neprofitnima je cilj ostvarivanje određenog javnog interesa. Također, razlike između dva tipa organizacija vidljive su u izvorima prihoda, upravljačkim obilježjima i financijskom izvještavanju, tj. u samim izvještajima koje su jedni i drugi dužni podnositi.

⁵ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 105 i progressive.com.hr, dostupno na <https://progressive.com.hr/?p=4432> 15.3.2021.

⁶ Ibid, str. 93

⁷Ibid, str. 93

Tabela 1 Razlike između profitnih i neprofitnih organizacija

	PROFITNE ORGANIZACIJE	NEPROFITNE ORGANIZACIJE
RAZLOG OSNIVANJA	<ul style="list-style-type: none">• ostvarivanje profita	<ul style="list-style-type: none">• ostvarivanje određenog javnog interesa
CILJEVI	<ul style="list-style-type: none">• povećanje dobiti	<ul style="list-style-type: none">• unaprjeđenje zajednice ostvarivanjem neke specifične javne misije
UPRAVLJAČKA OBILJEŽJA	<ul style="list-style-type: none">• najčešće jasno definirana struktura i hijerarhija	<ul style="list-style-type: none">• najčešće nedostatak upravljačkih obilježja
IZVORI PRIHODA	<ul style="list-style-type: none">• prodaja robe i usluga na tržištu	<ul style="list-style-type: none">• članarine, donacije, subvencije, sponzorstva
MJERILA USPJEŠNOSTI	<ul style="list-style-type: none">• profit	<ul style="list-style-type: none">• vlastite diferencirane performanse

Izvor: Izrada autorice

2.2. Vrste neprofitnih organizacija i izvori financiranja njihovih djelatnosti

2.2.1. Vrste neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije uobičajeno se dijele s osnova vlasništva, osnivača ili osnivačkih prava na:

- Državne neprofitne organizacije (engl. governmental non-profit organizations)
- Nevladine (nedržavne) neprofitne organizacije (engl. non-governmental non-profit organizations)
- Javne neprofitne organizacije (engl. public non-profit organizations)
- Privatne neprofitne organizacije (engl. private non-profit organizations)⁸

U Republici Hrvatskoj u skladu s zakonskim određenjem neprofitne organizacije klasificiraju se na:

- Državne (vladine) neprofitne organizacije, koje su korisnici proračuna, navedene u Registru korisnika proračuna i
- Nadržavne (nevladine) neprofitne organizacije, koje se smatraju neprofitnim organizacijama u užem smislu, i navedene su u Registru neprofitnih organizacija.

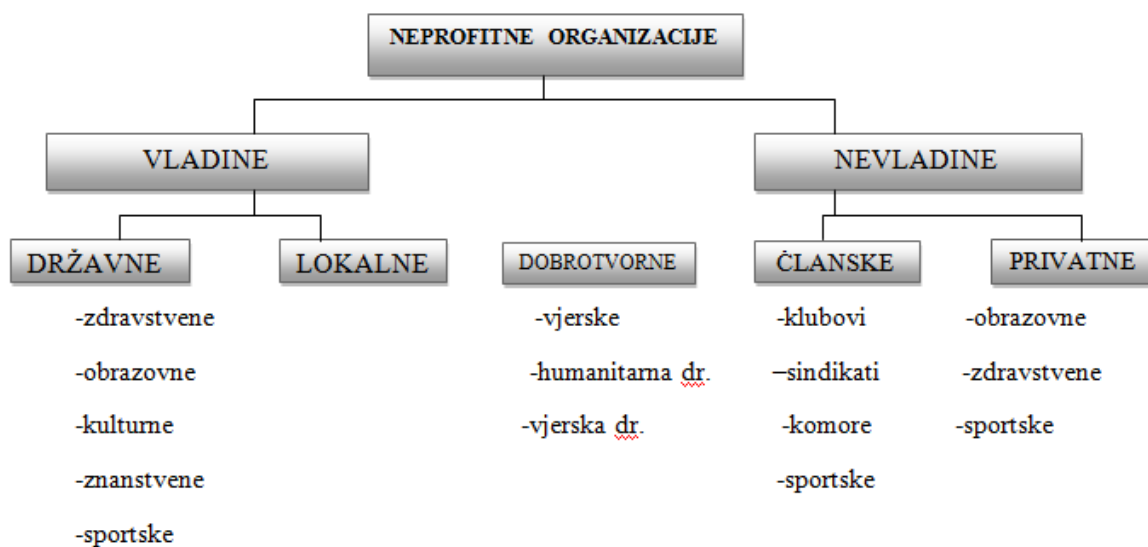
U literaturi se pojavljuje i pojam „dobrotvorni sektor“, nevezan uz državne ili nedržavne neprofitne organizacije, a njime se naglašava financijska podrška koju organizacije dobivaju od privatnih osoba u obliku dobrotvornih donacija, a također se naglašava i uloga volontera i njihovog rada i doprinosa u radu neprofitnih organizacija. Pod tim sektorom obično se ubrajaju vjerske neprofitne organizacije te vjerska i humanitarna društva.⁹

S obzirom na to da razvrstavanje neprofitnih organizacija na vladine i nevladine neprofitne organizacije zbog kombinacija izvora financiranja te pravne osnove i djelatnosti koja se obavlja ponekad nije jednostavno, od presudne je važnosti formiranje gore navedenih registra proračunskih korisnika i registra neprofitnih organizacija.

⁸ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 6

⁹ Dr. Kornelija Rukavina: Karakteristike neprofitnih i neprofitabilnih organizacija u odnosu na profitne i profitabilne, EKON. VJESNIK 1 (7): 85-90 1994. pregledni članak

Slika 1. Podjela neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj



Izvor: izrada autorice prema Dr. Kornelija Rukavina: Karakteristike neprofitnih i neprofitabilnih organizacija u odnosu na profitne i profitabilne, EKON. VJESNIK 1 (7): 85-90 1994. pregledni članak

Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika utvrđuje Ministarstvo financija sukladno Pravilniku 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. Proračunski korisnici definirani su kao državna tijela, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu. Izvanproračunski korisnici državnog proračuna i izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave jesu izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje. Sam Registar definiran je kao popis proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.¹⁰ Sadržaj registra čine

¹⁰ preuzeto iz Pravilnika 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 (NN br. 128/09, 142/14 i 23/19) Dostupno na <http://www.propisi.hr/print.php?id=9701> 11.3.2021.

podaci o proračunskim i izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna i proračunskim i izvanproračunskim korisnicima proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave - podaci o korisniku, razina nadležnosti, podaci o osnivačima/vlasnicima i izvorima financiranja, podaci o osobi ovlaštenoj za zastupanje, a podatke iz Registra Ministarstvo financija objavljuje u »Narodnim novinama« svake godine najkasnije do kraja svibnja tekuće godine za sljedeću proračunsku godinu.

Slika 2. Obrazac Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika

REGISTAR					
proračunskih i izvanproračunskih korisnika					
PODACI O KORISNIKU					
05. Naziv korisnika					
06. Osobni identifikacijski broj				07. Matični broj	
08. Adresa sjedišta			09. Poštanski broj		
10. Mjesto			11. Šifra djelatnosti		
12. Račun			13. Statistička oznaka grada/općine		
14. Osobe za kontakt			15. Statistička oznaka županije		
16. Telefon			17. Faks		
18. E-mail			19. Web stranica		
RAZINA NADLEŽNOSTI					
RAZINA 11 - PRORAČUNSKI KORISNIK DRŽAVNOG PRORAČUNA					
20. Oznaka nadležnog razdjela		21. Naziv razdjela			
RAZINA 41 - IZVANPRORAČUNSKI KORISNIK DRŽAVNOG PRORAČUNA					
22. Oznaka nadležnog razdjela		23. Naziv razdjela			
RAZINA 21 - PRORAČUNSKI KORISNIK PRORAČUNA JLP(R)S¹					
24. Naziv nadležnog proračuna JLP(R)S					
RAZINA 31 - PRORAČUNSKI KORISNIK PRORAČUNA JLP(R)S - DECENTRALIZIRANI²					
25. Naziv nadležnog proračuna JLP(R)S					
RAZINA 42 - IZVANPRORAČUNSKI KORISNIK PRORAČUNA JLP(R)S					
26. Naziv nadležnog proračuna JLP(R)S					
RAZINA 22 - PRORAČUN JLP(R)S					
27. Naziv proračuna JLP(R)S					
PODACI O OSNIVAČIMA/VLASNICIMA I IZVORIMA FINANCIRANJA					
28. Osnivač		1.	2.	3.	
29. Vlasnik		1.	2.	3.	
Izvori financiranja		Naziv		%	
30.	Država	Republika Hrvatska			
31.	Županije				
32.	Grad/Općina				
33.	Ostalo				
PODACI O OSOBI OVLAŠTENJOJ ZA ZASTUPANJE					
Ime i prezime					
34. Naziv funkcije					
Identifikacijska isprava/Broj isprave					

Izvor: Službena stranica Ministarstva financija, dostupno na <https://mfin.gov.hr/istaknute teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/registar/178> Pristupljeno 11.3.2021.

Registar neprofitnih organizacija sukladno Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija također vodi Ministarstvo financija u elektroničkom obliku i on predstavlja središnji izvor podataka o neprofitnoj organizaciji potrebnih za utvrđivanje i praćenje obveze sastavljanja i podnošenja financijskih izvještaja, utvrđivanja financijskog položaja i poslovanja te namjenskog korištenja sredstva proračuna.¹¹ Sve neprofitne organizacija, od domaćih i stranih udruga i njihovih saveza, zaklada, fundacija, ustanova, umjetničkih organizacija, komora, sindikata, udruga poslodavaca i drugih pravnih osoba kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti i za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera obvezne su upisati se u Registar neprofitnih organizacija.¹² Prema članku 5 Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, upis u Registar neprofitnih organizacija uvjet je za dobivanje sredstava iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i drugih javnih izvora, a iz navedene odredbe izostavljaju se političke stranke i vjerske organizacije.¹³

Slika 3. Obrazac RNO za podnošenje prijave upisa neprofitne organizacije u registar

Obrazac RNO			
01. Redni broj iz Registra		02. Datum upisa u Registar	
03. Datum brisanja iz Registra		04. Datum zadnje promjene	
Radne brojeve 01.-04. popunjava Ministarstvo financija			
R E G I S T A R neprofitnih organizacija			
OPĆI PODACI			
05. Naziv neprofitne organizacije			
06. Skraćeni naziv neprofitne organizacije			
07. Osobni identifikacijski broj		08. Matični broj	
09. Pravno ustrojbeni oblik		10. Broj organizacijskih dijelova	
11. Naziv matičnog registra		12. Broj iz matičnog registra	
13. Adresa sjedišta		14. Poštanski broj	
15. Mjesto		16. Šifra djelatnosti	
17. Račun	HR	18. Statistička oznaka grada/općine	
19. Osoba za kontakt		20. Statistička oznaka županije	
21. Telefon		22. Faks	
23. e-mail		24. Web stranica	
PODACI O ZAKONSKOM ZASTUPNIKU / OSOBAMA OVLAŠTENIM ZA ZASTUPANJE			
25. Ime i prezime		26. Ime i prezime	
OIB		OIB	
PODACI ZA BAZU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA			
27. Obveza vođenja dvojnog knjigovodstva		28. Obveza vođenja jednostavnog knjigovodstva	
29. Neprofitna organizacija koja udovoljava uvjetima za vođenje jednostavnog knjigovodstva, a odluči se za dvojno knjigovodstvo			
Godina osnivanja:			
Mjesto i datum,		Potpis zakonskog zastupnika	

¹¹ prema Članku 33. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Vođenje Registra neprofitnih organizacija (NN br. 121/14) Dostupno na <https://www.zakon.hr/z/746/Zakon-o-financijskom-poslovanju-i-ra%C4%8Dunovodstvu-neprofitnih-organizacija> 11.3.2021.

¹² Bičanić, N. et al. (2017). Poslovanje neprofitnih organizacija – računovodstvo, izvještavanje, oporezivanje, Sveučilišna tiskara, Zagreb, str. 20

¹³ prema Članku 34. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Upis u Registar neprofitnih organizacija (NN br. 121/14) Dostupno na <https://www.zakon.hr/z/746/Zakon-o-financijskom-poslovanju-i-ra%C4%8Dunovodstvu-neprofitnih-organizacija> 11.3.2021.

Izvor: Izvor: Službena stranica Ministarstva financija, dostupno na <http://www.mfin.hr/hr/registar-npf> Pristupljeno 11.3.2021.

2.2.2. Izvori financiranja djelatnosti neprofitnih organizacija

Kao što je već ranije navedeno, cilj neprofitnih organizacija nije i ne smije postati novac, ali one svakako trebaju biti svjesne važnosti novčanog aspekta za njihovo poslovanje i novca kao sredstva za postizanje ciljeva organizacije. U literaturi se uvriježio pojam fundraising, koji podrazumijeva sve načine prikupljanja sredstava za financiranje djelatnosti neprofitne organizacije, pri čemu najbolje rezultate na području fundraisinga ostvaruju organizacije koje vezuju svoje donatore uz projekte i samu neprofitnu organizaciju čineći ih suradnicima i razvijajući kod donatora svijest da je projekt „njihov koliko i naš“. Prilikom prikupljanja sredstava potrebno je definirati viziju i misiju organizacije kako bi ona postala prepoznatljiva u zajednici i pritom održavati odgovarajući profil organizacije, organizirati se i fokusirati na konkretne projekte, promovirati svoj rad, razviti odgovornost i transparentnost te zahvaliti donatorima.¹⁴ Važno je da organizacije stvore dobar glas, budu svjesne svojih konkurentskih prednosti i potreba i želja svojih korisnika, te budu „vidljive“ i imaju prepoznatljive „proizvode“ kako bi privukle donatore i održale dobar odnos s njima i na taj način mogle neometano obavljati svoje funkcije.

Prema Vašiček, D., Vašiček, V. - Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, pet je glavnih izvora financiranja nevladinih neprofitnih organizacija, financiranje od osnivača, financiranje iz proračuna, financiranje iz donacija, samofinanciranje te ostali izvori financiranja.

Financiranje od osnivača temelji se na pojedinačnim ulozima uplaćenim povremeno, jednokratno ili višekratno ili članarinama na mjesečnoj, kvartalnoj ili godišnjoj osnovi. Članarine kao prihodi udruge imaju obilježja nerecipročnih prihoda, a predstavljaju siguran i konstantan izvor financiranja za neprofitne organizacije.

Financiranje iz proračuna temelji se na odlukama Vlade ili ministarstva, na temelju kojih se dodjeljuju sredstva na određene programe udruga. Među udrugama koje se financiraju iz proračunskih izvora najzastupljenije su udruge koje obavljaju socijalnu, humanitarnu,

¹⁴ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 95

zdravstvenu ili obrazovnu djelatnost. Potencijalni problemi koji se mogu pojaviti kod organizacija koje se pretežno ili u potpunosti financiraju iz proračuna navode se prevelika orijentiranost na proračunska sredstva što može izazvati nemotiviranost za traženje alternativnih izvora sredstava, a zbog toga neke druge društvene potrebe mogu ostati nezadovoljene. Drugi potencijalni problem predstavlja birokratiziranost i birokratski način razmišljanja koji se mogu transferirati na neprofitne organizacije i ovaj je problem, ukoliko nastane, teže rješiv od prethodnog.

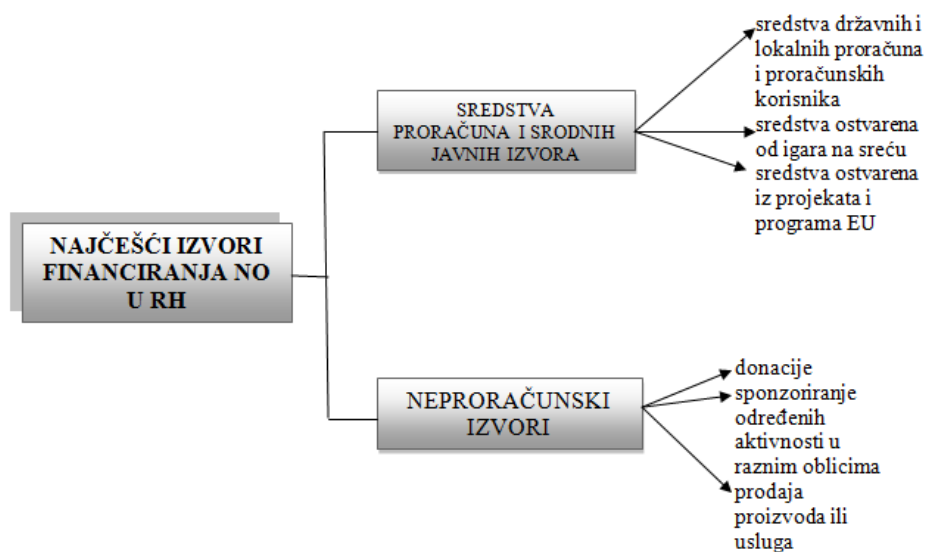
Financiranje iz donacija predstavlja prihod bez protučinidbe, a same se donacije mogu primiti u obliku novca, stvari, prava ili usluge. Donatori mogu biti fizičke i pravne osobe, domaće i inozemne. Postoje i specifične donacije kao prikupljanja sredstava u povremenim događanjima i manifestacijama poput prikupljanja pomoći stradalima u potresima ili poplavama, akcija za izgradnju bolnica i sl. Pritom je važno razlikovati donacije od sponzorstva, jer dok potonje podrazumijeva protučinidbu i tretira kao oporeziva isporuka, doniranje se porezno stimulira.

Samofinanciranje jest financiranje iz vlastitih izvora, koje nastaje kao posljedica nedostatka sredstava iz proračuna ili donacija. Neke od metoda samofinanciranja su prodaja proizvoda koje su izradili korisnici ili koje su im dali donatori, naplaćivanje usluga, korištenje materijalne imovine (npr. iznajmljivanje prostorija za sastanke drugim organizacijama) korištenje nematerijalne imovine. Ovaj oblik financiranja neprofitnih organizacija manje je zastupljen u odnosu na ostale, a u njemu prednjače strukovne udruge.

Peti tip financiranja neprofitnih organizacija je društveno poduzetništvo, koje predstavlja novi pristup financiranju neprofitnih organizacija koji u fokusu ima solidarnu ekonomiju, humanu ekonomiju i ekonomiju u službi zajednice. Razvoj društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj još je u začetcima, a on između ostalog zahtjeva i razvoj pravnog, financijskog i poreznog okvira koji će pratiti razvoj takvog oblika organizacija.

Pod ostalim izvorima financiranja neprofitnih organizacija najčešće se navodi zaduživanje kod kreditnih institucija, trgovačkih društava ili fizičkih osoba. No valja napomenuti da ovaj oblik nije čest i značajan izvor financiranja, jer priroda djelatnosti neprofitnih organizacija ne daje dovoljnu sigurnost vjerovnicima u izvore povrata sredstava.

Slika 4. Najčešći izvori financiranja neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj



Izvor: izrada autorice prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str.99

2.3. Proračun i proračunski korisnici

2.3.1. Proračun i obilježja proračuna

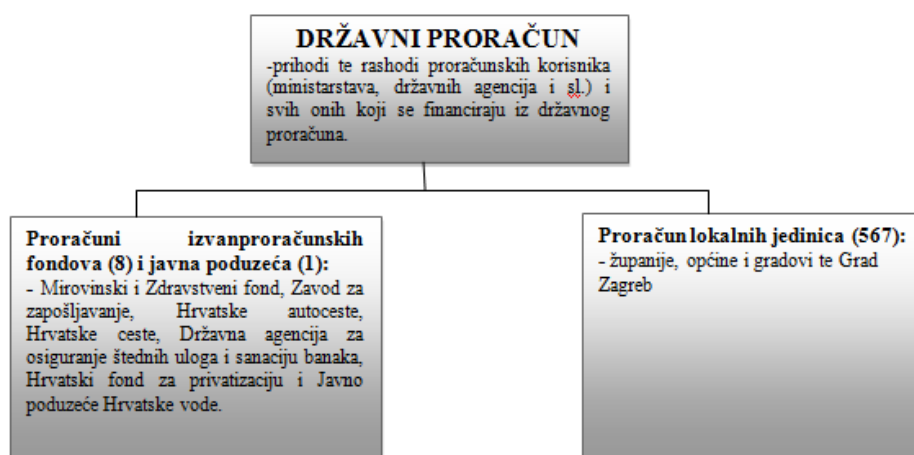
Proračun prema administrativnoj definiciji Zakona o proračunu (NN br. 87/08, 136/12, 15/15) predstavlja najvažniji financijski instrument države. U proračunu su planirani prihodi i primici te predviđeni rashodi i izdaci koji su u funkciji realizacije prioriteta, ciljeva i zadataka države i njenih tijela za jednu godinu, u skladu sa zakonom, a donosi ga Hrvatski sabor.¹⁵ Proračun se odnosi na fiskalnu godinu koja traje 12 mjeseci i važi za godinu za koju je donesen. Proračunska godina počinje 1. siječnja, a završava 31. prosinca. U tekućoj se godini donosi proračun za iduću godinu, a izvršava proračun za tekuću godinu, donesen prethodne.¹⁶

Tri su glavne funkcije proračuna:

1. prikazuje najvažnije ciljeve države u fiskalnoj godini,
2. služi kao instrument kojim država utječe na ekonomsko stanje zemlje, te
3. služi kao sustav kontrole prikupljanja i trošenja proračunskih sredstava.¹⁷

U Republici Hrvatskoj postoje tri razine proračuna: državni proračun, proračuni izvanproračunskih fondova te proračuni jedinica lokalne samouprave i uprave. Sva tri proračuna čine cjelinu - proračun opće države.

Slika 5. Proračun opće države



Izvor: izrada autorice prema Proračunskom vodiču za građane

¹⁵ Proračunski vodič za građane. Dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/I-proracun.pdf> 17.5.2021.

¹⁶ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 30

¹⁷ Proračunski vodič za građane. Dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/I-proracun.pdf> 17.5.2021.

Razlikovanje državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave jest razlikovanje prema razinama javne vlasti, dok državni proračun predstavlja proračun na razini Republike Hrvatske, proračun jedinica lokalne i područne samouprave je proračun na razini grada, općine ili županije.

Postoji osam načela u skladu s kojima valja donositi i izvršavati proračun:

- načelo jedinstva i točnosti – zahtjeva da se prihodi i primici koji pripadaju državi i jedinicama lokalne i područne samouprave kao i rashodi i izdaci u proračunu prikazuju po brutonačelu.
- načelo jedne godine – proračun se donosi za proračunsku godinu i za tu godinu i vrijedi
- načelo uravnoteženosti – zahtjeva da proračun bude uravnotežen, odnosno da se ukupnim prihodima i primicima pokrivaju ukupni rashodi i izdaci. Ako se u toku proračunske godine zbog nepredviđenih okolnosti povećaju rashodi i izdaci, proračun se mora uravnotežiti pronalaženjem novih prihoda i primitaka, odnosno smanjenjem predviđenih rashoda i izdataka.
- načelo obračunske jedinice – svi proračunski prihodi, primici, rashodi i izdaci, kao i financijski izvještaji moraju se iskazivati u jedinstvenoj valuti, odnosno kunama.
- načelo univerzalnosti – svi prihodi i primici služe za pokrivanje svih rashoda i izdataka. Postoji i kategorija namjenskih prihoda koja se koristi za financiranje određenih rashoda i izdataka, što mora biti naglašeno njihovu u zakonskom određenju.
- načelo specifikacije – prihodi i primici, rashodi i izdaci proračuna raspoređuju se i iskazuju prema proračunskim klasifikacijama.
- načelo dobrog financijskog upravljanja – zahtjeva da se proračunska sredstva koriste u skladu s načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. Proračunskim sredstvima treba raspolagati na najbolji mogući način.
- načelo transparentnosti – sve važne proračunske informacije dostupne su široj javnosti i prezentiraju se na razumljiv i pregledan način. Na web stranici mora se objavljivati nacrt Proračuna, Proračun, izmjene i dopune Proračuna i projekcija te odluka o privremenom financiranju kao i polugodišnje i godišnje izvješće o izvršenju Proračuna.¹⁸

¹⁸ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 31 i Proračunski vodič za građane. Dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/I-proracun.pdf> 17.5.2021.

2.3.2. Proračunski procesi

Sam proračun rezultat je proračunskog procesa koji predstavlja splet odnosa između glavnih sudionika procesa na temelju kojega se u Saboru raspravlja i usvaja proračun. Jedan proračunski ciklus sastoji se od tri temeljne faze:

1. Planiranje, izrada i donošenje proračuna
2. Izvršavanje proračuna, računovodstvo i financijsko izvještavanje
3. Nadzor i revizija proračuna.

2.3.2.1. Planiranje, izrada i donošenje proračuna

Prvu fazu proračunskog procesa čine tri koraka. Prvi korak pripreme proračuna jest Prijedlog fiskalne politike za sljedeću godinu u kojem su naznačeni gospodarski pokazatelji koji bi trebali obilježiti provedbu budućeg proračuna. Tako se u prijedlogu fiskalne politike navodi kolika će biti očekivana razina BDP-a, nezaposlenosti, hoće li se mijenjati razina cijena, hoće li biti inflacije i kolika bi ona mogla biti i sl. Vladina fiskalna politika i strategija upravljanja javnom potrošnjom sadržana u proračunu ima snažan utjecaj na ponašanje stanovništva, poduzeća, financijskih institucija i ostalih subjekata ekonomskog procesa pa je važno da ima određeni kontinuitet i ne mijenja se često.

U drugom koraku Ministarstvo financija mora odrediti planirane izdatke proračunskih korisnika kako bi moglo odrediti ukupne izdatke proračuna. Stoga Ministarstvo financija dostavlja proračunskim korisnicima dokument pod nazivom Okružnica o sastavljanju i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S. Temeljni cilj okružnice jest upoznavanje korisnika državnog proračuna s okvirnim planom sredstava koje je izradilo Ministarstvo financija za svakoga od njih.

Treći korak predstavlja pregovaranje i usklađivanje zahtjeva proračunskih korisnika, što predstavlja pregovaranje između Ministarstva financija i proračunskih korisnika radi usklađivanja zahtjeva proračunskih korisnika. Tada Ministarstvo financija sastavlja konačni prijedlog državnog proračuna koji ministar financija dostavlja Vladi na razmatranje.¹⁹

¹⁹ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 34 i Proračunski vodič za građane. Dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/I-proracun.pdf> 17.5.2021.

2.3.2.2. Izvršavanje proračuna, računovodstvo i financijsko izvještavanje

Izvršavanje proračuna je ostvarivanje prihoda i izvršavanje rashoda utvrđenih proračunom. Brigu o izvršenju proračuna preuzimaju Vlada, nadležna ministarstva i drugi korisnici sredstava državnog proračuna, no posebno mjesto u izvršavanju proračuna i kontroli korištenja proračunskih sredstava ima Ministarstvo financija, a u njegovu sklopu - državna riznica. Državna riznica je složeni sustav proračunskoga i financijskog upravljanja državnim prihodima i rashodima koji ima zadaću planiranja, izvršavanja i nadzora državnog proračuna, upravljanja gotovinom i javnim dugom. Njezina prvenstvena funkcija je upravljanje javnim novcem, što podrazumijeva dnevno upravljanje likvidnošću države, upravljanje novcem koji je prikupljen u državni proračun, a trenutno nije potreban za izmirenje tekućih izdataka te upravljanje javnim dugom. Uz navedene funkcije ona također omogućuje planiranje i izvršenje proračuna u cjelini i ustrojava računovodstveni sustav proračuna.

Računovodstvenim okvirom utvrđena su pitanja izbora i primjene varijante modificirane obračunske osnove, sustavnog uređenja računskog plana i izgradnje transparentnog sustava financijskog izvještavanja. Računovodstveni sustav mora istovremeno biti podrška ali i pratiti izvršenje proračuna, prihvaćati računovodstvena pravila, osiguravati podlogu za provedbu nadzora itd.

Proračunsko izvještavanje jest financijsko izvještavanje koje osim općih ciljeva financijskog izvještavanja ima i specifične ciljeve, a to je prvenstveno osiguravanje informacija o usklađenosti proračunske potrošnje sa zakonskim okvirom i ograničenjima postavljenim proračunom.

U procesu izvršenja proračuna potrebno je prikupiti sredstva u planiranom iznosu, ta sredstva uložiti u svrhe predviđene proračunom a pri tome osigurati da se sredstva koriste zakonito, namjenski i učinkovito.²⁰

²⁰ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 45-48 i Proračunski vodič za građane. Dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/I-proracun.pdf> 17.5.2021.

2.3.2.3. Nadzor i revizija u sustavu proračuna

Nadzor podrazumijeva skup aktivnosti sa svrhom ocjenjivanja pravilnosti obavljanja određene djelatnosti i otklanjanja uočenih nepravilnosti. Osnovni je cilj posljednje faze proračunskog procesa nadzirati zakonitost, svrhovitost i pravodobnost korištenja proračunskih sredstava, otklanjati nezakonitosti i nepravilnosti te poduzimati mjere za poboljšanje stanja. U Republici Hrvatskoj nadzor proračuna organiziran je u državnoj reviziji, proračunskom nadzoru, unutarnjoj reviziji i sustavu financijskog upravljanja i kontrole.

Državna revizija je naknadni i eksterni nadzor proračunskih korisnika koji u Republici Hrvatskoj provodi Državni ured za reviziju koji za svoj rad odgovara Hrvatskom Saboru. Državni ured za reviziju najviša je revizijska institucija Republike Hrvatske čija se sredstva za rad osiguravaju u državnom proračunu Republike Hrvatske, a njime upravlja glavni državni revizor kojeg imenuje Hrvatski Sabor. Pritom se revizija, prema članku 8 Zakona o državnom uredu za reviziju definira kao provjera dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom, a obavlja se prema postupcima utvrđenim INTOSAI standardima. Prema navedenim standardima razlikuju se dvije, tj. tri vrste revizija: financijska revizija, odnosno revizija pravilnosti i revizija uspješnosti tj. učinkovitosti. Revizija pravilnosti podrazumijeva provjeru financijskih izvještaja i poslovanja subjekta s naglaskom na provjeru zakonitosti, pravilnosti i namjenskog trošenja proračunskih sredstava, a revizija učinkovitosti obuhvaća reviziju ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti. Reviziju obavljaju revizorski timovi sastavljeni od ovlaštenih državnih revizora.

Proračunski nadzor je inspekcijski nadzor zakonitosti, svrhovitosti i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava, pravodobnosti i potpunosti naplate prihoda i primitaka iz nadležnosti proračunskih korisnika i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te inspekcijski nadzor pridržavanja i primjene zakona i drugih propisa koji imaju utjecaj na proračunska sredstva i sredstva iz drugih izvora, bilo da se radi o prihodima/primicima, rashodima/izdacima, povratima, imovini ili obvezama.²¹

Unutarnja revizija je neovisna, nepristrana, zaštitna i savjetodavna aktivnost dizajnirana da dodatno poboljša aktivnosti organizacije. U njezinom se djelokrugu posebno ističe davanje

²¹ Ministarstvo financija. Dostupno na <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/nadzorne-aktivnosti/proracunski-nadzor-594/594> 18.5.2021.

mišljenja o sustavu unutarnjih kontrola i davanje preporuka za njegovo poboljšanje te praćenje provedbe preporuka. Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru obvezuje čelnike korisnika proračuna za uspostavu učinkovitog i djelotvornog, troškovno prikladnog sustava unutarnjih kontrola, a sankcije za nezakonitu i neučinkovitu potrošnju proračunskih sredstava u uvjetima nepostojanja ili slabe razvijenosti sustava unutarnjih kontrola predviđene su u prekršajnim odredbama Zakona o proračunu.²²

2.3.2.4. Proračunski korisnici

Prema Pravilniku o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave proračunski korisnici državnog proračuna su oni korisnici čiji je osnivač Republika Hrvatska te koji ostvaruju prihode iz državnog proračuna i/ili temeljem javnih ovlasti, zakona i drugih propisa, pri čemu ti prihodi iznose 50 posto ili više od ukupnih prihoda, i koji su navedeni u Registru. Sukladno članu 4 stavak 2 istog Pravilnika proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u su oni korisnici: čiji je osnivač jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i kojima je izvor prihoda proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u iznosu od 50 posto ili više, te koji su navedeni u Registru. Proračunski korisnici navedeni su u Registru proračunskih korisnika koji donosi Ministarstvo financija i u njemu se nalaze detaljni podaci o proračunskim i izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna i proračunskim i izvanproračunskim korisnicima proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, a sadržaj Registra javno se objavljuje u Narodnim novinama.

Financiranje proračunskih korisnika je većim dijelom iz proračuna svojih osnivača ili suosnivača, a proračunskim se sredstvima moraju koristiti za namjene i ciljeve zbog kojih su i osnovani.

²² prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 49-62 i Proračunski vodič za građane. Dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/I-proracun.pdf> 18.5.2021. Zakonu o državnom uredu za reviziju. Dostupno na <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> 18.5.2021. i Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna (NN br. 141/06) Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_07_96_2152.html 18.5.2021.

2.4. Organizacija zdravstvene zaštite i vrste zdravstvenih ustanova

2.4.1. Obilježja zdravstvene zaštite u Republici Hrvatskoj

Prema definiciji Zakona o zdravstvenoj zaštiti, zdravstvena zaštita predstavlja sustav društvenih, skupnih i individualnih mjera, usluga i aktivnosti za očuvanje i unapređenje zdravlja, sprečavanje bolesti, rano otkrivanje bolesti, pravodobno liječenje te zdravstvenu njegu i rehabilitaciju. Zdravstvena zaštita stanovništva Republike Hrvatske provodi se na načelima sveobuhvatnosti, kontinuiranosti, dostupnosti i cjelovitog pristupa u primarnoj zdravstvenoj zaštiti, a specijaliziranog pristupa u specijalističko-konzilijarnoj i bolničkoj zdravstvenoj zaštiti. Mjere zdravstvene zaštite provode se na temelju plana i programa mjera zdravstvene zaštite koje na prijedlog državnih zdravstvenih zavoda donosi ministar, a to su:

1. zaštita od ekoloških čimbenika štetnih za zdravlje,
2. provođenje zdravstvenog odgoja, prosvjeđivanje i promicanje zdravlja,
3. otkrivanje i otklanjanje uzroka bolesti, odnosno sprečavanje i suzbijanje bolesti te ozljeda i njihovih posljedica,
4. mjere i aktivnosti za sprečavanje, pravodobno otkrivanje i suzbijanje zaraznih i kroničnih masovnih bolesti,
5. mjere zdravstvene zaštite u vezi s radom i radnim okolišem (specifična zdravstvena zaštita radnika),
6. liječenje i rehabilitacija oboljelih, tjelesno i duševno oštećenih i ozlijeđenih osoba te osoba s invaliditetom,
7. posebne mjere zdravstvene zaštite stanovništva starijeg od 65 godina života,
8. palijativna skrb za neizlječivo bolesne, odnosno umiruće,
9. osiguravanje cjelovite zdravstvene zaštite djece i mladeži,
10. osiguravanje cjelovite zdravstvene zaštite žena,
11. opskrba lijekovima i medicinskim proizvodima za zdravstvenu zaštitu, i
12. pregledi umrlih.

Samo zdravstvo predstavlja javnu djelatnost od posebno javnog interesa čiji je cilj unaprjeđenje zdravlja, sprječavanje i pravodobno otkrivanje bolesti te liječenje i rehabilitacija bolesnika, s pomoću specifičnih sredstava, opreme i metoda rada.²³ Cilj zdravstva je pružiti zdravstvenu zaštitu kroz sustav društvenih, skupnih i individualnih mjera, usluga i aktivnosti.

²³ definicija s enciklopedija.hr. Dostupno na <https://enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=67025> 9.4.2021.

Sukladno Zakonu o zdravstvenoj zaštiti zdravstvena zaštita na teritoriju Republike Hrvatske provodi se na ukupno četiri razine:

- primarnoj – koja obuhvaća praćenje zdravstvenog stanja stanovnika i predlaganje mjera za zaštitu i unapređenje zdravlja stanovnika
- sekundarnoj - specijalističko-konzilijarnoj i bolničkoj djelatnosti
- tercijarnoj - obuhvaća pružanje najsloženijih oblika zdravstvene zaštite iz specijalističko-konzilijarnih i bolničkih djelatnosti, znanstveno-istraživački rad i izvođenje nastave, te
- na razini zdravstvenih zavoda – koja obuhvaća javnozdravstvene djelatnosti, djelatnosti transfuzijske medicine, medicine rada, mentalnog zdravlja, toksikologije i hitne medicine.²⁴

2.4.2. Financiranje zdravstvene zaštite

Sustavom financiranja zdravstvene zaštite smatra se skup načela, mehanizama, instrumenata i metoda pomoću kojih se odvija proces „prikupljanja“ sredstava zdravstvene zaštite te njihova distribucija davateljima zdravstvene zaštite.²⁵ Danas su uglavnom prisutni mješoviti modeli financiranja zdravstvene zaštite temeljeni na nekom od osnovnih modela. Uglavnom je prisutna kombinacija javnog i privatnog financiranja s različitim udjelima, a ne postoje dvije zemlje koje imaju potpuno jednak sustav financiranja zdravstvene zaštite, već njihova obilježja variraju od jedne zemlje do druge.

Sustav financiranja zdravstvene zaštite možemo podijeliti na tri modela ovisno o tome što je pretežiti izvor njihova financiranja:

1. model obveznog zdravstvenog osiguranja (Bismarckov model),
2. nacionalne zdravstvene zaštite (Beveridgeov model) i
3. tržišni model

Bismarckov model – predstavlja model financiranja zdravstvene zaštite gdje se pokrivenost zdravstvenih usluga postiže kroz sustav osiguranja i pripadnost nekoj specifičnoj kategoriji osiguranika. Ovaj se model temelji na načelima solidarnosti i uzajamnosti, a zdravstvena zaštita financira se iz doprinosa za zdravstveno osiguranje, čija stopa u Republici Hrvatskoj od travnja 2014. godine iznosi 15%. Bismarckov model funkcionira na način da građani - osiguranici redovito uplaćuju doprinos osiguranja, a iz navedenih iznosa se osim radno

²⁴ Vašiček V. et al. (2016.) Procesni pristup obračunu troškova u sustavu zdravstva, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb, str. 8

²⁵ Ibid, str. 9

aktivnog stanovništva osiguravaju i druge radno neaktivne skupine stanovništva koje imaju pravo na zdravstvenu zaštitu, kao što su maloljetne osobe, nezaposleni, umirovljenici, invalidi i dr.

Beveridgeov model – predstavlja model financiranja zdravstvene zaštite putem sredstava proračuna. Zdravstvena zaštita financira se iz državnog ili lokalnih proračuna, a sredstva se prikupljaju kroz oporezivanje za opće namjene. Tu pripadaju izravni porezi koje plaćaju pojedinci i tvrtke te neizravni porezi od prodaje roba i usluga. Država određuje koliku svotu novaca mora platiti svaki pojedini građanin, a nakon tako prikupljenoga novca ona određuje koliki će dio pripasti zdravstvu.

Tržišni model – naglasak stavlja na tržište, privatno osiguranje i osigurane rizike. Privatno financiranje predstavlja model financiranja zdravstvene zaštite putem privatnog zdravstvenog osiguranja i izravnog plaćanja troškova zdravstvene zaštite. Ovakav model podrazumijeva da svaku uslugu u zdravstvu pacijent plaća u cijelosti, bilo iz sredstava privatnog osiguranja bilo izravno pri korištenju pojedine usluge.

U Republici Hrvatskoj zdravstveni sustav ne funkcionira isključivo prema jednom modelu financiranja zdravstvene zaštite, već predstavlja kombinaciju Bismarckovog modela temeljenog na socijalnom osiguranju, odnosno doprinosima koje građani izdvajaju iz plaće i Beveridgeovog modela temeljenog na proračunskim prihodima. Udio privatnog financiranja zdravstva u Republici Hrvatskoj je zanemariv, a oko 80% troškova zdravstvene zaštite financira se iz obveznih doprinosa za zdravstveno osiguranje. Financiranje zdravstvenih usluga obavlja HZZO kao središnja financijska institucija zdravstvenog sustava, koji kao posredna institucija ubire prihode (doprinos za zdravstveno osiguranje i druge prihode) i raspodjeljuje ih pružateljima zdravstvenih usluga. Prikupljanje sredstava za troškove zdravstvene zaštite koje prikuplja HZZO izvršava se u najvećoj mjeri prihodima od poreza, prihodima od doprinosa te prihodima po osnovi Dobrovoljnoga zdravstvenog osiguranja.²⁶

²⁶ prema Vašiček V. et al. (2016.) Procesni pristup obračunu troškova u sustavu zdravstva, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb, str. 8-12 i Kovač, N. , Financiranje zdravstva – situacija u Hrvatskoj, pregledni članak

2.4.3. Zdravstvene ustanove

Sukladno Zakonu o ustanovama, ustanova je pravna osoba čije je osnivanje i ustrojstvo uređeno Zakonom, koja stječe svojstvo pravne osobe upisom u sudski registar ustanova. Ustanovu može osnovati domaća i strana fizička i pravna osoba, ako za obavljanje određene djelatnosti ili za određene ustanove nije zakonom drugačije određeno. Prema Članku 57. Zakona o ustanovama, ustanova stječe sredstva za rad pružanjem usluga ili prodajom proizvoda, ona mogu biti pribavljena od osnivača ustanove ili pribavljena iz drugih izvora i takva čine imovinu ustanove. Ako u obavljanju svoje djelatnosti ustanova ostvari dobit, ta se dobit upotrebljava isključivo za obavljanje i razvoj djelatnosti ustanove u skladu s aktom o osnivanju i statutom ustanove.²⁷ Za obveze ustanova odgovara cijelom svojom imovinom. Rad ustanova je javan, a za nadzor nad zakonitošću rada ustanove i općih akata obavlja nadležno ministarstvo.

Zdravstvene ustanove podijeljene su na tri razine.

Primarna razina:

- Dom zdravlja
- Ustanova za hitnu medicinsku pomoć
- Ustanova za zdravstvenu njegu
- Ljekarnička ustanova
- Ustanova za palijativnu skrb

Sekundarna razina – odnosi se na specijalističko-konzilijarnu i bolničku djelatnost

- Poliklinika
- Bolnica - opća, županijska
- Lječilište

Tercijarna razina – obuhvaća najsloženije oblike zdravstvene zaštite: specijalističko – konzilijarne bolničke djelatnosti te znanstvenoistraživački rad

- Klinika
- Kliničke bolnice
- Klinički bolnički centri

Zdravstvene ustanove dio su neprofitnog sektora, osnovane s ciljem pružanja zdravstvene zaštite kroz navedene tri razine i očuvanja zdravlja stanovništva. Kao takve, obvezne su voditi

²⁷ članak 57. Zakona o ustanovama (NN 76/93, 29/97, 47/99, 35/08, 127/19), Dostupno na: <https://www.zakon.hr/download.htm?id=313> 10.6.2021.

dvojno knjigovodstvo i sastavljati temeljne financijske izvještaje sukladno propisanom računovodstvenom i izvještajnom okviru. Važno je da zdravstvene ustanove posluju transparentno i uvažavajući načela urednog knjigovodstva i osnovnih računovodstvenih postulata. Na nadzor nad općim i pojedinačnim aktima i drugim poslovima koji se obavljaju u zdravstvenoj ustanovi na temelju javne ovlasti, primjenjuju se propisi kojima se uređuje sustav državne uprave.²⁸

Dom zdravlja zdravstvena je ustanova koja pruža zdravstvenu zaštitu u sklopu zdravstvene djelatnosti na primarnoj razini. Trenutno u Republici Hrvatskoj posluje 49 domova zdravlja²⁹ u svim većim gradovima ili središtima županija.

²⁸ Članak 64. Zakon o ustanovama (NN br. 76/93, 29/97, 47/99, 35/08, 127/19) Dostupno na: <https://www.zakon.hr/download.htm?id=313> 10.6.2021.

²⁹ prema središnji državni portal – Ministarstvo zdravstva. Dostupno na <https://zdravlje.gov.hr/kontakti/kontakti-zdravstvenih-ustanova/domovi-zdravlja-1500/1500> 9.4.2021.

3. OBILJEŽJA RAČUNOVODSTVA PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Računovodstvo po svojoj definiciji podrazumijeva znanje i vještinu evidentiranja poslovnih događaja pri čemu teži da znanstvena metodologija i tehnika evidentiranja poslovnih događaja što vjernije odrazi prirodu pojedinačnog poslovnog događaja i poslovanja izvještajnog subjekta u cjelini. Financijski izvještaji kao izlazne informacije računovodstvene obrade podataka trebaju sadržavati informacije koje su razumljive, važne, pouzdane i usporedive, a samim time i korisne širom krugu korisnika u donošenju poslovnih odluka.³⁰ U Republici Hrvatskoj postoje tri temeljna računovodstvena okvira koji su namijenjeni za rad grupe pravnih osoba povezanih zajedničkim obilježjima. Riječ je o računovodstvima koja se temelje na:

1. Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, odnosno na nacionalnim standardima koji su na njih oslonjeni – Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (poduzetničko računovodstvo)
2. Propisima na kojima se temelji računovodstvo koje primjenjuje opća država, odnosno proračuni i proračunski korisnici (računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika)
3. Propisima na kojima se temelji računovodstvo neprofitnih organizacija koje nisu u sustavu opće države (neprofitno računovodstvo).

Nužno je da se financijski izvještaji i poslovne knjige sastavljaju i vode uvažavajući načela urednog knjigovodstva. Takvi će izvještaji biti prepoznatljivi svakoj neovisnoj stručnoj osobi koja na temelju njih može donijeti sud o stanju i rezultatima poslovanja neprofitne organizacije. Zato svaki proračunski korisnik mora osigurati podatke o stanju i kretanju sredstava koje koristi, izvorima i vrstama sredstava koje koristi, izvršenju sredstva na temelju kojih se financira redovna djelatnost, o sredstvima za posebne namjene i njihovu korištenju. Navedeni podaci moraju se osigurati zasebno za redovno, tj. tekuće poslovanje, kapitalne prihode i svaku drugu (pojedinačno navedenu) djelatnost.³¹

Proračunski računovodstveni sustav temelji se na modificiranom načelu nastanka događaja propisanom Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu.³²

³⁰ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 251

³¹ Dremel, N. et al. (2004). Računovodstvo neprofitnih organizacija, RRiF, Zagreb str. 39

³² Članak 20. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20) Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=313> 11.4.2021.

Osim navedene računovodstvene osnove iskazivanja događaja, razliku se još tri koje koriste profitne i neprofitne organizacije.

3.1. Računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja

Računovodstvena osnova iskazivanja događaja definira trenutak priznavanja prihoda, primitaka, rashoda, izdataka, imovine i obveza u financijskim izvještajima, točnije ona upućuje na to kada je transakcija ili poslovni događaj priznat u financijskim izvještajima odnosno kada je uslijedio novčani tok ili nastao poslovni događaj.³³ Izbor računovodstvene osnove zavisi od ciljeva financijskog izvještavanja i različitih potreba korisnika financijskih izvještaja, a razlikuju se četiri glavne računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja:

1. Obračunska osnova – puni nastanak događaja
2. Novčana osnova
3. Modificirana obračunska osnova – modificirani nastanak događaja
4. Modificirana novčana osnova

3.1.1. Puni nastanak događaja – obračunska osnova

Računovodstvena osnova punog nastanka događaja primjenjuje se pri sastavljanju financijskih izvještaja profitnih organizacija, a prema njoj učinci transakcija i ostalih događaja priznaju se kada nastanu, a ne kada se primi ili isplati novac ili novčani ekvivalent i uključuju se u financijske izvještaje razdoblja na koje se odnose. Financijski izvještaji sastavljeni na temelju računovodstvenog načela nastanka događaja informiraju korisnike ne samo o prošlim transakcijama, već i o imovini za koju će novac biti primljen u budućnosti kao i o obvezama koje će se platiti u budućnosti.

Kod ove računovodstvene osnove prihodi se priznaju u trenutku nastanka, točnije kad su zaređeni, a rashodi u trenutku kad su nastali za ostvarenje tih prihoda. Na ovaj način realiziran je koncept sučeljavanja prihoda i rashoda prema kojem u rashode priznajemo onaj dio troškova koji su nastali u vezi s ostvarivanjem prihoda priznatih u obračunskom razdoblju.

Prema računovodstvenoj osnovi punog nastanka događaja elementi financijskih izvještaja su imovina, obveze, prihodi i rashodi zabilježeni u trenutku njihova nastanka. S obzirom na to da se iz izvještaja sastavljenih na osnovi punog nastanka događaja ne mogu vidjeti novčani

³³ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 135

tokovi, sastavlja se zasebni izvještaj o novčanim tokovima koji sadrži informacije o primicima, izdacima i čistom novčano toku, razvrstanih po aktivnostima u obračunskom razdoblju. Izvještaji sastavljeni po ovoj osnovi nastanka događaja pružaju sveobuhvatne informacije potrebne za ocjenu financijskog položaja trgovačkog društva u određenom trenutku i uspješnosti poslovanja u izvještajnom razdoblju, kao i informacije potrebne za ocjenu budućih kretanja i procjene budućeg uspjeha poslovanja.³⁴

3.1.2. Novčana osnova

Prema novčanoj osnovi, poslovni događaji i transakcije priznaju se u trenutku kada je novac primljen ili isplaćen. Tako da se prihodi neće priznavati dok novac nije primljen – bilježit će se samo novčani primici, a rashodi se neće priznavati dok novac nije isplaćen – zabilježeni će biti samo novčani izdaci.

Financijski izvještaji sastavljeni po ovoj osnovi sadrže informacije o novčanim tijekovima tijekom razdoblja i novčana salda na kraju razdoblja. Primici i izdaci klasificiraju se prema glavnim izvorima, kao što su priljevi i odljevi od poreza, pribavljanje roba i usluga, kapitalni odljevi i druge transakcije. Primjena ove računovodstvene osnove ne zahtijeva prikazivanje imovine i obveza u financijskim izvještajima, već u trenutku nabave imovine nastaje izdatak koji se u tom razdoblju u cijelosti priznaje, tako da nema izdataka zabilježenih kao imovina koja se prenosi na iduća razdoblja, a tako se ni obveze ne bilježe do trenutka dok ne dospiju na izmirenje, kada se priznaju kao izdaci. Ukoliko se prilikom sastavljanja financijskih izvještaja primjenjuje isključivo ova računovodstvena osnova, to može oslabiti kvalitetu računovodstvenih informacija, jer se prate samo oni poslovni događaji koji imaju iza sebe novčani tok, a dio poslovnih događaja i transakcija nastalih u obračunskom razdoblju ostaje nezabilježen. Ipak, unatoč određenim nedostacima primjene ove metode (ne objavljuje se stvarni financijski i ekonomski položaj, nije prezentiran izvještaj o financijskom položaju, ne objavljuje se rezultat poslovanja poslovne jedinice u razdoblju, nije moguće mjeriti uspješnost) njena primjena je česta u proračunskom računovodstvu.³⁵

³⁴ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 136

³⁵ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 138

3.1.3. Modificirani nastanak događaja

Modificirani nastanak događaja ili modificirana obračunska osnova računovodstvena je osnova po svojim obilježjima postavljena između osnove punog nastanka događaja i novčane osnove. Zavisno od obilježja i smjera modifikacije dvaju osnovnih načela, postoji modificirani nastanak događaja kao osnova koja predstavlja modifikaciju bližu punom nastanku događaja, a postoji i modifikacija bliža novcu kao osnovi računovodstvenog iskazivanja, odnosno modificirana novčana osnova.

Osnovne značajke takvog načela propisuju da se ne iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine (ali se bilančano evidentira ispravak vrijednosti), ne iskazuju se prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine, prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti, rashodi se priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju, za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi i rashodi.³⁶

Kod modificirane obračunske osnove stavke prihoda trebaju biti priznate u iznosima koji su raspoloživi za financiranje, tj. pokrivanje izdataka, i to u iznosima koji su pouzdano mjerljivi. Prihodi se priznaju kad se smatraju sigurnima glede naplate, a da bi bili sigurni trebaju zadovoljavati dva kriterija: mjerljivosti i raspoloživosti. Kriterij mjerljivosti znači da svaka stavka prihoda mora imati pouzdano izmjereno vrijednosni izraz za koji se može pouzdano ustvrditi na koje se obračunsko razdoblje odnosi. Kriterij raspoloživosti, pak, znači da se priznati prihodi mogu naplatiti unutar obračunskog razdoblja, i da su bez ograničenja raspoloživi za plaćanje dospjelih obveza.

S druge pak strane, stavke izdataka kod modificirane obračunske osnove priznaju se kada su dobra ili usluge primljeni, kao što je slučaj i kod računovodstvene osnove punog nastanka događaja. U ovom slučaju modifikacija ide za time da se prihodi priznaju u trenutku nastanka (uvažavajući načelo opreznosti, tj. priznavanja prihoda kada su stvarno nastali, a rashodi i kada su samo mogući) ne čekajući trenutak isplate.³⁷ Kao što je ranije navedeno, radi se o metodi koju proračunski korisnici koriste pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

³⁶ Bičanić N., Jakir Bajo I., Karačić M. – Proračunsko računovodstvo Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb 2017. str. 24

³⁷ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 138

3.1.4. Modificirana novčana osnova

Modificirana novčana osnova po svojim je obilježjima bliža novčanoj osnovi računovodstvenog iskazivanja, a prema ovoj osnovi u financijske izvještaje uključuju se svi primici i izdaci nastali u obračunskom razdoblju, uvećani za potraživanja koja nisu naplaćena u obračunskom razdoblju, ali se na to razdoblje odnose. Isto tako, u rashode mogu biti priznate obveze koje će biti isplaćene u idućem obračunskom razdoblju, ako se odnose na tekuće obračunsko razdoblje. Ova računovodstvena osnova mjeri novac i novčane obveze na način da se transakcije i poslovni događaji nastali tokom godine priznaju u toj godini, ako se očekuje da će rezultirati novčanim primicima i/ili izdacima određenog razdoblja nakon kraja godine. Primjena ove osnove omogućava preciznije periodično sučeljavanje prihoda i odnosnih rashoda.³⁸

Izbor o primjeni pojedine računovodstvene osnove za iskazivanje nastalih poslovnih događaja ovisi najprije o ciljevima financijskog izvještavanja proračunskog korisnika. Pojedine računovodstvene osnove u različitoj mjeri udovoljavaju postavljenim ciljevima. Kao primaran cilj financijskog izvještavanja proračunskog računovodstva navodi se potreba da informacije prezentirane u financijskim izvještajima posluže kao glavni izvor informacija pri planiranju, izvršenju i nadzoru nad proračunom.

Financijski izvještaji sastavljeni na različitim računovodstvenim osnovama iskazivanja transakcija i poslovnih događaja daju različite informacije o istim transakcijama. Elementi financijskih izvještaja mogu biti definirani na različite načine, a to najviše ovisi od vrste izvještajne jedinice, ciljeva financijskog izvještavanja i izabrane računovodstvene osnove. S obzirom na različite kriterije priznavanja i iskazivanja nastalih prihoda i rashoda po pojedinim metodama, i ukupni iznosi navedenih stavki razlikuju se po izvještajima ovisno o odabranoj metodi.

³⁸ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 138

Tabela 2. Elementi financijskih izvještaja prema različitim računovodstvenim osnovama

Računovodstvena osnova	Fokus mjerenja	Elementi financijskih izvještaja
Obračunska osnova	-ekonomski resursi	-prihodi -rashodi -imovina -obveze -neto sredstva
Novčana osnova	-novčani saldo	-novčani primici -novčani izdaci -novčani saldo
Modificirana obračunska osnova	-ukupni financijski resursi	-primici -rashodi -financijska imovina -obveze -neto financijski resursi
Modificirana novčana osnova	-tekući financijski resursi	-novčani primici + potraživanja -novčani izdaci + tekuće obveze -saldo novca i novčanih ekvivalenata

Izvor: Izrada autorice prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 143

3.2. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave proračunskih korisnika

Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja.³⁹ Proračun i proračunski korisnici vode knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, a u svom su knjigovodstvu obvezni osigurati podatke pojedinačno po vrstama prihoda i primitaka, rashoda i izdataka kao i o stanju imovine, obveza i vlastitih izvora.⁴⁰

Dvostavno ili dvojno knjigovodstvo karakteristično je po tome što koristi dvostrani konto i pritom se svaka poslovna promjena knjiži istodobno i u istom iznosu na najmanje dva računa iz računskog plana.⁴¹ Unos podataka o nastalim poslovnim događajima unose se u računovodstvene knjige na temelju uredne i vjerodostojne knjigovodstvene isprave.

3.2.1. Knjigovodstvene isprave

Knjigovodstvena isprava definirana je kao vrsta pisane poslovne isprave kojom se potvrđuje nastanak poslovnih događaja u području imovine, izvora imovine, prihoda ili rashoda. Podaci o poslovnoj promjeni o kojoj knjigovodstvena isprava govori moraju biti dostatni za nedvojbenu, istinitu i cjelovitu upis u poslovne knjige.⁴² Vjerodostojna je ona knjigovodstvena isprava koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj, a uredna je kada se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, odnosno narav, vrijednost, i vrijeme nastanka poslovnog događaja povodom kojeg je sastavljena.⁴³ Također, urednom knjigovodstvenom ispravom smatra se i isprava dobivena telekomunikacijskim putem pod uvjetom da odašiljatelj uredno odloži i čuva izvornu ispravu. Za obradu podataka proračuna mogu se rabiti podaci primljeni na odgovarajućem nositelju elektroničke obrade podataka, kao i fotokopija izvorne isprave pod uvjetom da su na njoj

³⁹ Članak 3. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20) Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=313> 11.4.2021.

⁴⁰ Članak 4. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20) Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=313> 11.4.2021.

⁴¹ fairnet.hr Knjige, evidencije i izvještaji za dvojno knjigovodstvo. Dostupno na: <https://fairnet.hr/knjige-evidencije-i-izvjestaji-za-dvojno-knjigovodstvo/> 19.3.2021.

⁴² Dremel, N. et al. (2004). Računovodstvo neprofitnih organizacija, RRiF, Zagreb str. 39

⁴³ Bičanić, N. et al. (2017). Poslovanje neprofitnih organizacija – računovodstvo, izvještavanje, oporezivanje, Sveučilišna tiskara, Zagreb, str. 66

navedeni mjesto čuvanja izvorne isprave, razlog uporabe fotokopije te potpis odgovorne osobe primatelja. Zakonski predstavnik proračuna ili osoba koju on ovlasti potpisom na ispravi jamči da je isprava istinita i da realno prikazuje računovodstvenu promjenu.⁴⁴ Prije unosa podataka u knjigovodstvo potrebno je nad knjigovodstvenom ispravom provesti računsku kontrolu kojom se utvrđuje računska kontrola iskazanih iznosa, te formalnu kontrolu koja provjerava jesu li svi propisani prilozi dostavljeni i uredno potpisani od strane ovlaštenih i odgovornih osoba. Isprave koje dolaze od drugih fizičkih ili pravnih osoba moraju imati potpis i žig.

Knjigovodstvene isprave u sustavu dvojnog knjigovodstva moraju se dostaviti na knjiženje u roku koji osigurava pravovremeni unos poslovnih promjena u poslovne knjige, a rok za unos poslovnih promjena kalendarskog mjeseca je petnaest dana nakon isteka mjeseca u kojem su promjene nastale. Rokovi čuvanja knjigovodstvenih isprava ovise o vrsti isprave, pa se tako trajno čuvaju: obračunske isprave u vezi s plaćama ili analitička evidencija plaća, najmanje jedanaest godina čuvaju se isprave na temelju kojih su uneseni podaci u dnevnik i glavnu knjigu, a najmanje sedam godina čuvaju se isprave na temelju kojih su uneseni podaci u pomoćne knjige.⁴⁵

Najčešći primjeri knjigovodstvenih isprava jesu izvadci žiro računa, ugovori, blagajnička dokumentacija, ulazni i izlazni računi, uplatnice, isplatnice i sl.

3.2.2. Poslovne knjige

Poslovne knjige proračunskih korisnika, koje imaju važnost javnih isprava, otvaraju se početkom poslovne godine ili datumom osnivanja, a zaključuju na kraju poslovne godine. Početna stanja glavne knjige na početku poslovne godine moraju biti ista kao zaključna stanja na kraju prethodne poslovne godine. Rok za čuvanje poslovnih knjiga je najmanje 11 godina, dok za pomoćne poslovne knjige to razdoblje iznosi 7 godina. Poslovne knjige moraju se voditi uredno, što znači da se iz njih točno mogu utvrditi nastale financijske promjene, po kronološkom redu, u bruto iznosima.

⁴⁴ Jakir, I., Maletić, I., Proračunsko računovodstvo, Informator, Zagreb 2001., str. 13

⁴⁵ Članak 12. (2) Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20) Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=313>
11.4.2021.

Poslovne knjige koje su prema Zakonu o proračunu obvezni voditi proračunski korisnici u sustavu dvojnog knjigovodstva jesu dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige.

1. Dnevnik – poslovna knjiga u koju se poslovne promjene unose slijedom njihova nastanka, nevezano za to uz koje su područje poslovanja vezane. Može se organizirati posebno za pojedine dijelove poslovanja, a može biti i jedinstven za sve poslovne promjene, a služi za kontrolu vremenskog redoslijeda knjiženja.
2. Glavna knjiga – predstavlja sustavnu knjigovodstvenu evidenciju svih poslovnih promjena nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima.⁴⁶
3. Pomoćne knjige - jesu analitičke knjigovodstvene evidencije poslovnih događaja koji su u glavnoj knjizi iskazani sintetički i druge pomoćne evidencije o stanju i promjenama imovine i obveza za potrebe nadzora i praćenja poslovanja.⁴⁷

Proračunski korisnici prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu moraju voditi obvezne pomoćne knjige:

- analitičkog knjigovodstva dugotrajne nefinancijske imovine
- analitičkog knjigovodstva kratkotrajne nefinancijske imovine
- analitičkog knjigovodstva financijske imovine i obveza
- knjige (dnevnik) blagajni
- evidencije putnih naloga i korištenja službenih vozila
- evidencije danih i primljenih jamstava i garancija
- knjige izlaznih računa
- knjige ulaznih računa i
- ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.⁴⁸

Kao što je ranije navedeno, poslovne knjige otvaraju se početkom poslovanja ili početkom kalendarske godine na koju se odnose i vode se za proračunsku godinu, koja je jednaka kalendarskoj.⁴⁹ Ukoliko se otvaraju početkom poslovanja, tada početno stanje računa mora

⁴⁶ Bičanić N., Jakir Bajo I., Karačić M. – Proračunsko računovodstvo Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb 2017., str. 31

⁴⁷ Bičanić N., Jakir Bajo I., Karačić M. – Proračunsko računovodstvo Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb 2017., str. 31

⁴⁸ Bičanić N., Jakir Bajo I., Karačić M. – Proračunsko računovodstvo Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb 2017. str. 32

⁴⁹ Članak 8. (1) Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20) Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=313>

biti u skladu s načelom procjenjivanja bilančnih pozicija. Ako se pak poslovne knjige otvaraju nastavno na prethodnu godinu, tada se početne bilančane pozicije trebaju preuzeti iz bilance prethodne godine.⁵⁰

4. FINACIJSKI IZVJEŠTAJI PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Financijski izvještaji predstavljaju računovodstvene informacije prezentirane u određenom standardiziranom ili nestandardiziranom pisanom obliku. Vrsta i sadržaj financijskih izvještaja ovise o njihovoj namjeni, odnosno zahtjeva njihovih korisnika.

Financijske izvještaje proračunskih korisnika možemo podijeliti s obzirom na vrstu korisnika informacija kojima su namijenjeni, te stoga razlikujemo eksterne financijske izvještaje namijenjene vanjskim korisnicima kao što su sadašnji i potencijalni investitori, dobavljači, kupci, vlada i njene agencije, te javnost. Ovakvi su izvještaji u pravilu propisani ili standardizirani u smislu sadržaja sintetiziranih i sveobuhvatnih informacija. Drugi tip su interni financijski izvještaji, koji su uglavnom nestandardizirani i namijenjeni internim korisnicima poput uprave poduzeća, nadzornog odbora, menadžmenta itd. Informacije sadržane u financijskim izvještajima, ovisno o vrsti korisnika trebaju im pomoći pri procjeni izvora i vrsta prihoda, procjeni raspodjele i uporabe resursa, procjeni financijske efikasnosti uporabe državnih resursa, izboru optimalnih mogućnosti djelovanja i prioriteta, informiranju javnosti o kontroli, strukturi, stanju i drugim relevantnim pitanjima o imovini i sl.

Osnovni ciljevi financijskog izvještavanja jesu pružiti relevantne i pouzdane podatke o financijskom položaju, stanju, uspješnosti i novčanim tokovima subjekta koji će biti korisni širokom krugu korisnika u donošenju gospodarskih odluka.⁵¹

Financijske izvještaje proračunski korisnici sastavljaju za razdoblje u tijeku poslovne godine i za tekuću poslovnu godinu. Izvještaji se sastavljaju i predaju isključivo na razini pravne osobe s uključenim podacima o poslovanju njenih organizacijskih dijelova.⁵²

Financijski izvještaji sastavljaju se za:

11.4.2021.

⁵⁰ Članak 8. (3) Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20) Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=313> 11.4.2021.

⁵¹ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 163

⁵² Bičanić, N. et al. (2017). Poslovanje neprofitnih organizacija – računovodstvo, izvještavanje, oporezivanje, Sveučilišna tiskara, Zagreb, str. 197

- proračunsku godinu: Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza i Bilješke,
- razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja: Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i Bilješke,
- razdoblje od 1. siječnja do 31. ožujka i od 1. siječnja do 30. rujna: Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,
- mjesečna razdoblja: Izvještaj o obvezama.⁵³

Financijski izvještaji moraju pružiti objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja proračunskih korisnika, a predaju ih Ministarstvu financija, odnosno drugoj instituciji koju Ministarstvo financija ovlasti za zaprimanje i obradu financijskih izvještaja.⁵⁴

4.1. TEMELJNI FINANCISKI IZVJEŠTAJI

4.1.1. Bilanca

Bilanca ili izvještaj o financijskom položaju, jedan je od temeljnih financijskih izvještaja koji sistematizirano prikazuje stanje imovine, obaveza i vlasničke glavnice na određeni dan, tzv. datum bilance.⁵⁵ Ona prikazuje financijski položaj poduzeća te služi kao podloga za ocjenu sigurnosti poslovanja. Bilanca predstavlja dvostruki prikaz imovine: jedanput prema pojavnom obliku i drugi put prema podrijetlu, odnosno izvorima imovine. Strukturu bilance čine aktiva, tj. imovina te pasiva odnosno popis obveza. Ukupna imovina i potraživanja moraju biti jednaka, odnosno uravnotežena s ukupnim obvezama i izvorima vlasništva.⁵⁶

Imovina prikazana u bilanci predstavlja sredstva koja imaju neku vrijednost i u vlasništvu su proračunskog korisnika.⁵⁷ Prema MRSJS 1 osnovne pozicije imovine čine tekuća odnosno kratkotrajna imovina te dugotrajna imovina.

Kratkotrajna imovina je imovina za koju se očekuje da će se pretvoriti u novac u razdoblju kraćem od godine dana ili koja će se utrošiti u jednom poslovnom ciklusu, a u nju se ubrajaju

⁵³ članak 7. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN br. 03/15,93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18 i 126/19) Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=3204> 10.6.2021.

⁵⁴ članak 28. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN br. 121/14) Dostupno na <https://www.zakon.hr/z/746/Zakon-o-financijskom-poslovanju-i-ra%C4%8Dunovodstvu-neprofitnih-organizacija> 29.3.2021.

⁵⁵ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 169

⁵⁶ Jakir, I., Maletić, I., Proračunsko računovodstvo, Informator, Zagreb 2001., str. 158

⁵⁷ Jakir, I., Maletić, I., Proračunsko računovodstvo, Informator, Zagreb 2001., str. 158

novac i novčani ekvivalenti, potraživanja, zalihe, predujmovi, ulaganja i ostala kratkotrajna imovina.⁵⁸ Dugotrajna imovina jest imovina čiji je vijek trajanja duži od godine dan, odnosno neće se utrošiti u jednom poslovnom ciklusu. Međutim, obilježje dugotrajne imovine nije samo „trajnost“ u fizičkom smislu već i mogućnost njezina kontinuiranog korištenja tijekom dužeg vremenskog perioda.⁵⁹ U dugotrajnu imovinu proračunskih korisnika ubrajaju se potraživanja, infrastrukturna imovina, postrojenja i oprema, zemljište i zgrade, nematerijalna imovina i ostala dugotrajna imovina.⁶⁰

Pasivu bilance proračunskih korisnika čine stavke obveza i izvora vlasništva. Obveze i izvori vlasništva pokazuju izvore novčanih sredstava pomoću kojih je stvorena imovina pravne osobe.⁶¹ Obveze su također podijeljene na tekuće i dugoročne obveze, a ovaj financijski izvještaj ima i još jednu poziciju na strani pasive, a to je neto imovina ili glavnica.⁶²

Slika 6. Obrazac bilance proračunskih korisnika BIL (VP 152) (prva i zadnja stranica)

BILANCA		na dan _____		Obrazac BIL VP 152		Izvor: fina.hr	
Redni broj plana	Opis stavke	ADP	Stanje na početku razdoblja	Stanje na kraju razdoblja	Indeks (B4)	Opis stavke	Redni broj plana
1	2	3	4	5	6	7	8
0	MOVNA (ACP 001+02+03)	001	0	0	0	02956	02956
01	Nefinancijska imovina (ACP 001+007+046+047+051+058)	001	0	0	0	02956	02956
011	Neprocijenjena dugotrajna imovina (ACP 004+005+006)	001	0	0	0	02956	02956
0111	Intelektualna imovina – priručna bogatstva	004	0	0	0	02956	02956
0112	Neprocijenjena imovina	005	0	0	0	02956	02956
01121	Ispisani vrijednosni neprocijenjeni dugotrajni imovine	006	0	0	0	02956	02956
02	Proizvedena dugotrajna imovina (ACP 008+014+024+030+038+044)	007	0	0	0	02956	02956
021 (0292)	Građevinski objekti (ACP 008 do 012 - 013)	008	0	0	0	02956	02956
0211	Stambeni objekti	009	0	0	0	02956	02956
0212	Poslovni objekti	010	0	0	0	02956	02956
0213	Ceste, željeznice i ostali prometni objekti	011	0	0	0	02956	02956
0214	Ostali građevinski objekti	012	0	0	0	02956	02956
02921	Ispisani vrijednosni građevinski objekti	013	0	0	0	02956	02956
021 (0292)	Postrojenja i oprema (ACP 015 do 022 - 023)	014	0	0	0	02956	02956
0211	Uredske opreme i namještaj	015	0	0	0	02956	02956
0212	Komunikacijska oprema	016	0	0	0	02956	02956
0213	Oprema za vožnjačenje i zaštitu	017	0	0	0	02956	02956
0214	Mehanička i laboratorijska oprema	018	0	0	0	02956	02956
0215	Instrumenti, uređaji i strojevi	019	0	0	0	02956	02956
0216	Sportska i glazbena oprema	020	0	0	0	02956	02956
0217	Uređaji, strojevi i oprema za ostale namjene	021	0	0	0	02956	02956
0218	Vojna oprema	022	0	0	0	02956	02956
02922	Ispisani vrijednosni postrojenja i oprema	023	0	0	0	02956	02956
03 (0293)	Prijezna sredstva (ACP 025 do 028 - 029)	024	0	0	0	02956	02956
0301	Prijezna sredstva u osobnom prometu	025	0	0	0	02956	02956
0302	Prijezna sredstva u zajedničkom prometu	026	0	0	0	02956	02956
0303	Prijezna sredstva u poslovanju i zajedničkom prometu	027	0	0	0	02956	02956
0304	Prijezna sredstva u zračnom prometu	028	0	0	0	02956	02956

Izvor: fina.hr. Dostupno na: <https://www.fina.hr/godisnji-financijski-izvjestaji/obrasci> 21.5.2021.

4.1.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

⁵⁸ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 169

⁵⁹ Jakir, I., Maletić, I., Proračunsko računovodstvo, Informator, Zagreb 2001., str. 158

⁶⁰ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 169

⁶¹ Jakir, I., Maletić, I., Proračunsko računovodstvo, Informator, Zagreb 2001., str. 164

⁶² prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 170

Izvrještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima temeljni je financijski izvještaj koji osigurava informacije o prihodima i rashodima, prikazuje prihode i primitke te izdatke i druga plaćanja, te se u njemu utvrđuje višak ili manjak prihoda ostvaren u fiskalnoj godini ili nekom drugom razdoblju fiskalne godine. U literaturi se naziva i Izvrještajem o financijskoj uspješnosti, Izvrještaj o dobiti i gubitku ili Izvrještaj o dohotku. Pritom se prihodi definiraju kao povećanje ekonomskih koristi u obliku povećanja imovine i smanjenja obveza, a rashodi predstavljaju smanjenje sredstava i povećanje obveza. Klasifikacija rashoda može se izvršiti po dva kriterija, a to su kriterij prirodne vrste rashoda ili funkcionalni kriterij koji prepoznaje funkciju ili namjenu potrošnje. Kada su rashodi iskazani prema jednoj klasifikaciji, treba ih dopuniti podacima o rashodima prema drugoj klasifikaciji i tu dopunu navesti u bilješkama.⁶³ U ovaj financijski izvještaj podaci se unose iz glavne knjige, pod uvjetom njihove istovjetnosti. Proračunski korisnici koji ostvare i vlastite prihode uobičajeno je da ih iskazuju u skladu s odrednicama računovodstva proračuna uz odgovarajuće obrazloženje u bilješkama. Financijski rezultat predstavlja razliku prihoda i rashoda, te može biti dobit ili gubitak.

Slika 7. Obrazac Izvrještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima PR-RAS (VP 151) (prva i posljednja strana)

IZVRJEŠTAJ O PRIHODIMA I RASHODIMA, PRIMICIMA I IZDACIMA					Obrazac PR-RAS VP 151	
za razdoblje _____					6.00	
Obrasci: RVP: __, MB: __, OIB: __					Kontrolni broj osobe	
Naziv: _____						
Razina: __, Nazivlje: 000						
Djelatnost: Djelatnost nije upisana						
(iznosi u kunama, bez simb.)						
Redni broj red. plana	Naziv stavke	ADP	Ostvareno u		Indeks (%)	
			izvršajnom razdoblju prethodne godine	izvršajnom razdoblju tekuće godine		
1	2	3	4	5	6	7
Prilohi						
1 rashodi poslovanja						
6	Imovinski poslovanje (ADP 001-002-003-004-005-006-007-008-009-010-011-012-013-014)	001	0	0	0	
61	Priloh od poreza (ADP 003-011-012-013-014-015)	002	0	0	0	
611	Porez i priloh na osnovu (ADP 004 do 008 - 010 - 011)	003	0	0	0	
6111	Porez i priloh na osnovu od nesamostalnog rada	004				
6112	Porez i priloh na osnovu od samostalnih djelatnosti	005				
6113	Porez i priloh na osnovu od imovine i imovinskih prava	006				
6114	Porez i priloh na osnovu od kapitala	007				
6115	Porez i priloh na osnovu po godišnjim prijavama	008				
6116	Porez i priloh na osnovu dionice u postupku razora za prethodne godine	009				
6117	Povrat poreza i priloh na osnovu po godišnjim prijavama	010				
6118	Povrat uvida ostvarenog poreza na osnovu za decentralizirane funkcije	011				
612	Porez na dohod (ADP 013 do 016 - 017)	012	0	0		
6121	Porez na dohod od poslovanja	013				
6122	Porez na dohod po osnovu na naknade za korištenje prava i za usluge	014				
6123	Porez na dohod po osnovu na naknade, odnose i usluge u oostu	015				
6124	Porez na dohod po godišnjim prijavama	016				
6125	Povrat poreza na dohod po godišnjim prijavama	017				
613	Porez na imovinu (ADP 018 do 023)	018	0	0		
6131	Stalni porez na nepokretnu imovinu	018				
6132	Porez na nasljedstva i darove	020				
6133	Porez na kapitalne i financijske transakcije	021				
6134	Povremeni porez na imovinu	022				
6135	Detalni stalni porez na imovinu	023				
614	Porez na rovu i usluge (ADP 024 do 031)	024	0	0		
6141	Porez na oostu vrijednost	026				
6142	Porez na promet	028				
6143	Povremeni porez i trošarine	027				
6144	Porez na korištenje oostu ili izdavanje aktivnosti	029				
6145	Detalni porez na rovu i usluge	030				
6171	Obveza primljenih zajmova od državnog proračuna - kreditornih	800				
6172	Obveza primljenih zajmova od državnog proračuna - dugornih	801				
6173	Obveza primljenih zajmova od županjskih proračuna - kreditornih	802				
6174	Obveza primljenih zajmova od županjskih proračuna - dugornih	803				
6175	Obveza primljenih zajmova od gradskih proračuna - kreditornih	804				
6176	Obveza primljenih zajmova od gradskih proračuna - dugornih	805				
6177	Obveza primljenih zajmova od općinskih proračuna - kreditornih	806				
6178	Obveza primljenih zajmova od općinskih proračuna - dugornih	807				
6179	Obveza primljenih zajmova od HZZO-a - kreditornih	808				
6180	Obveza primljenih zajmova od HZZO-a - dugornih	809				
6181	Obveza primljenih zajmova od ostalih izvanproračunskih korisnika državnog proračuna - kreditornih	810				
6182	Obveza primljenih zajmova od ostalih izvanproračunskih korisnika državnog proračuna - dugornih	811				
61711	Obveza primljenih zajmova od izvanproračunskih korisnika županjskih, gradskih i općinskih proračuna - kreditornih	812				
61712	Obveza primljenih zajmova od izvanproračunskih korisnika županjskih, gradskih i općinskih proračuna - dugornih	813				
61713	Zaostaci za općasti garantije za izdatke ostale vrijednosti papira u zemlji - dugoročne	814				
Radni iz red. plana		opća		Iznosi na kraju prethodne godine		Indeks (%)
1	2	3	4	5	6	7
Obvezni dodatni podaci						
2624-2633	Obveza za zajmove po faktoringu od kreditnih institucija, osiguravajućih društava, financijskih institucija i neprofitnih društava u javnom sektoru	816				
2634-2635	Obveza za financijski leasing od ostalih financijskih institucija u javnom sektoru	817				
2636	Obveza za financijski leasing od ostalih lokalnih financijskih institucija izvan javnog sektora	818				
2637	Obveza za zajmove po faktoringu od lokalnih financijskih institucija izvan javnog sektora	819				
2638	Obveza za financijski leasing od lokalnih financijskih institucija	820				
2639-2647	ostalih lokalnih financijskih institucija, lokalnih trgovačkih društava i lokalnih društava	821				
2648-2654	Obveza za zajmove po faktoringu od lokalnih trgovačkih društava izvan javnog sektora	822				
U _____ dana _____ 20__ godine						
Ostala za korištenje _____						
Telefon za kontakt _____						
Odgovorne osobe _____						

Izvor: fina.hr. Dostupno na: <https://www.fina.hr/godisnji-financijski-izvjestaji/obraci> 21.5.2021.

⁶³ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 170

4.1.3. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji sastavlja se za proračunsku godinu na obrascu RAS-funkcijski, a sadrži podatke:

- stupac 1 – broj računa iz funkcijske klasifikacije,
- stupac 2 - naziv računa,
- stupac 3 – AOP oznaka,
- stupac 4 – ostvareno u prethodnoj godini,
- stupac 5 – ostvareno u tekućoj godini i
- stupac 6 - indeks ostvarenja u odnosu na prethodnu godinu.

Možemo reći da je temeljna kontrola podataka unesenih u Obrazac RAS-funkcijski sljedeća: zbroj rashoda po svakoj od funkcija (AOP 001 + 018 + 024 + 031 + 071 + 078 + 085 + 103 + 110 + 125) treba odgovarati iznosu na AOP 402 Ukupni rashodi u Obrascu: PR-RAS.⁶⁴

U ovom financijskom izvještaju sadržani su podaci o rashodima proračunskog korisnika klasificirani prema funkciji kojoj su namijenjeni. Rashodi se klasificiraju na rashode za opće javne usluge, obranu, javni red i sigurnost, ekonomske poslove, zaštitu okoliša, zdravstvo, rekreaciju, kulturu i religiju, obrazovanje i socijalnu zaštitu.⁶⁵ Svaki proračunski korisnik u Izvještaju o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji navodi rashode nastale u njegovom poslovanju uz odgovarajuću oznaku AOP i navođenje podfunkcije u vezi s kojom su rashodi nastali.

Slika 8. Obrazac Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji RAS-funkcijski (VP 154) (prva i posljednja strana)

⁶⁴ teb.hr Sastavljanje Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji 12.4.2021.

⁶⁵ teb.hr Sastavljanje Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji 12.4.2021.

IZVJEŠTAJ O RASHODIMA PREMA FUNKCIJSKOJ KLASIFIKACIJI

za razdoblje _____

Obrasci: RVP: _____ MB: _____ OB: _____

Ime: _____

Razina: Razdjel: 000

Djelatnost: Djelatnost nije upisana

Obrazac RA-5-funkcijski
VP 154

KLJ

Kontrolni broj obrasci

Bil. o. št. funk. klas.	Opis stavka	AOP	Ostvarenje u		Indeksi	E	F	G	H
			prethodnoj godini	tekućoj godini					
1	2	3	4	5	6				
01	Očite javne usluge (AOP 000+008+009+013 do 017)	001							
011	Izdana i zadržavana djela, financijski i fiskalni poslovi, vanjski poslovi (AOP 003 do 008)	002							
0111	Izdana i zadržavana djela	003							
0112	Financijski i fiskalni poslovi	004							
0113	Vanjski poslovi	005							
012	Inozemna ekonomska pomoć (AOP 007+008)	006							
0121	Ekonomska pomoć usmjerenja u razvoju i zemljama u tranziciji	007							
0122	Ekonomska pomoć usmjerenja preko međunarodnih agencija	008							
013	Očite usluge (AOP 010 do 012)	009							
0131	Očite usluge vezane za službenice	010							
0132	Buvajljano planiranje i statističke usluge	011							
0133	Ostale očite usluge	012							
014	Osnovna istraživanja	013							
015	Istraživanja i razvoj: Očite javne usluge	014							
016	Očite javne usluge koje nisu drugdje svrstane	015							
017	Transakcije vezane za javni dug	016							
018	Prijenos početnog karaktera između različitih državnih razina	017							
02	Obznan (AOP 019 do 023)	018							
001	Vojna obznan	019							
002	Civilna obznan	020							
003	Inozemna vojna pomoć	021							
004	Istraživanja i razvoj: obznan	022							
005	Rashodi za obraznu (aj) nisu drugdje svrstani	023							
03	Javni red i sigurnost (AOP 024 do 030)	024							
031	Usluge policije	025							
032	Usluge prisilne zaštite	026							
033	Štovi	027							
034	Zalovi	028							
035	Istraživanje i razvoj: Javni red i sigurnost	029							
036	Rashodi za javni red i sigurnost (aj) nisu drugdje svrstani	030							
04	Ekonomske poslovi (AOP 032+035+039+040+050+055+057+062+070)	031							
041	Opci ekonomski i trgovački i poslovi vezani uz rad (AOP 033+034)	032							
0411	Opci ekonomski i trgovački poslovi	033							
0412	Opci poslovi vezani uz rad	034							
0413	Ekonomske, komercijalne i druge usluge (AOP 035 do 038)	035							

Izvor: fina.hr. Dostupno na: https://www.fina.hr/godisnji-financijski-izvjestaji/obraci_10.6.2021.

4.1.4. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza sastavlja se za proračunsku godinu na obrascu P-VRIO. U njemu su prikazane promjene u vrijednosti i promjene u obujmu imovine proračunskog korisnika i promjene u vrijednosti i promjene u obujmu njegovih obveza. Pod odgovarajućom AOP oznakom navodi se iznos povećanja ili iznos smanjenja u odnosu na prethodnu godinu.

Slika 9. Obrazac Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza P-VRIO (VP 156)

IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U VRIJEDNOSTI I OBUJMU IMOVINE I OBEVEZA		Obrazac P-VRIIO (VI* 136)	
za medobje		od	
Broj računa: RKP: , MG: , OD:		od	
Naziv: Račun: Račun: 000		Korisnik tog računa	
Djelovnik: Djelovnik nije upisan			
Redni broj	Opis	OD	DO
P101	Promjena u vrijednosti obujmu imovine (ODP001-010)	001	010
P1011	Promjena u vrijednosti (revalorizacija) imovine (ODP001-010)	001	010
	Promjena u vrijednosti (revalorizacija) nefinancijska imovina (ODP001 do 009)	001	009
	Neproizvedena dugovajna imovina	009	
	Proizvedena dugovajna imovina	009	
	Elementi imovni i ostale pohranjene vrijednosti	009	
	Šehi i novac i slične gume	009	
	Dugovajna nefinancijska imovina u pripremi	009	
	Proizvedena kreditovajna imovina	009	
	Promjena u vrijednosti (revalorizacija) financijska imovina (ODP011 do 019)	009	019
	Novac u banci i blagajni	011	
	Dajnice, jamčevni listovi i poručivanja od zapaljenih za više plaćena porezima	013	
	Poručivanja za dana tajnov	015	
	Vrijednosni papiri	017	
	Dionice i udjeli u glavnici	019	
	Poručivanja za prihode poslovanja	019	
	Promjena od prodaje nefinancijska imovina	019	
P102	Promjena u obujmu imovine (ODP011-019)	001	019
	Promjena u obujmu nefinancijska imovina (ODP001 do 009)	001	009
	Neproizvedena dugovajna imovina	009	
	Proizvedena dugovajna imovina	009	
	Elementi imovni i ostale pohranjene vrijednosti	009	
	Šehi i novac i slične gume	009	
	Dugovajna nefinancijska imovina u pripremi	009	
	Proizvedena kreditovajna imovina	009	
	Promjena u obujmu financijska imovina (ODP021 do 029)	009	029
	Novac u banci i blagajni	009	
	Dajnice, jamčevni listovi i poručivanja od zapaljenih za više plaćena porezima	009	
	Poručivanja za dana tajnov	009	
	Vrijednosni papiri	009	
	Dionice i udjeli u glavnici	009	
	Poručivanja za prihode poslovanja	009	
	Promjena od prodaje nefinancijska imovina	009	
P103	Promjena u vrijednosti (revalorizacija) obujmu obveza (ODP030-040)	001	040
P1031	Promjena u vrijednosti (revalorizacija) obveza (ODP030 do 039)	001	039
	Obveze za rashode poslovanja	001	
	Obveze za rashode u nefinancijska imovina	001	
	Obveze za vrijednosna papira	001	
	Obveze za kreditna tajnov	001	
P1032	Promjena u obujmu obveza (ODP041 do 044)	001	044
	Obveze za rashode poslovanja	001	
	Obveze za rashode u nefinancijska imovina	001	
	Obveze za vrijednosna papira	001	
	Obveze za kreditna tajnov	001	

Izvor: fina.hr. Dostupno na: <https://www.fina.hr/godisnji-financijski-izvjestaji-obraci> 10.6.2021.

4.1.5. Izvještaj o obvezama

Izvještaj o obvezama sastavlja se za proračunsku godinu na obrascu OBEVEZE, a početno stanje obveza prvog dana proračunske godine mora odgovarati stanju obveza na zadnji dan prethodne godine. Obrazac ovog izvještaja sadrži 4 stavke: broj računa iz računskog plana, naziv, AOP oznaku i iznos. Na poziciji AOP 001 Stanje obveza 1. siječnja (=AOP 038 iz izvještaja o obvezama za prethodnu godinu) upisuje se ukupni potražni saldo obveza na zadnji dan proračunske godine. Povećanje obveza u izvještajnom razdoblju (AOP 002) predstavlja zbroj potražne strane ukupnih obveza u izvještajnom razdoblju, što konkretno za izvještajno razdoblje. Pod međusobnim obvezama proračunskih korisnika (AOP 003) podrazumijevaju se obveze koje su nastale u međusobnom odnosu između korisnika u sustavu proračuna. Pozicija AOP 020 predstavlja Podmirene obveze u izvještajnom razdoblju, a AOP 038 Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja. Na navedenu poziciju upisuje se zbroj stanja ukupnih obveza na početku izvještajnog razdoblja (AOP 001) i povećanja ukupnih obveza u izvještajnom razdoblju (AOP 002) umanjeno za podmirene obveze u izvještajnom razdoblju (AOP 020). Nedospjele obveze na kraju izvještajnog razdoblja su one obveze koje su nastale u tekućem i prethodnim razdobljima, a koje nisu dospjele u izvještajnom razdoblju.⁶⁶

⁶⁶ poslovni-edukator.hr Dostupno na: <https://www.poslovni-edukator.hr/index.php/izvjestaj-o-obvezama-za-razdoblje-1-6-16-ispravak-u-casopisu-broj-2-16> 10.6.2021.

Slika 10. Obrazac Izvještaja o obvezama Obveze (VP 159) (prva i posljednja strana)

IZVJEŠTAJ O OBVEZAMA
za razdoblje _____

Obveze: **VP1:** _____ **VP2:** _____ **VP3:** _____

Ime: _____ **VP1:** _____ **VP2:** _____ **VP3:** _____

Odgovornost: **VP1:** _____ **VP2:** _____ **VP3:** _____

Obveze
(VP 159)

640
Kontrolni broj obrasca

Radnik na službu		ORG	POP	Brisk
1	2	3	4	5
		Štampa obveza u izvješću (AGI ¹ 020 ¹ za izvješće o obvezama za prethodnu godinu)	001	
		Podrijetvo obveza u izvješćnom nadobliju (AGI ¹ 020 ¹ 040 ¹ 010 ¹ 010)	002	0
		Međuobvezne obveze proračunskih korisnika	003	
23		Obveze za metode postrojenja (AGI ¹ 020 do 023)	004	0
231		Obveze za zapošljavanje	005	
232		Obveze za materijalne resurse	006	
233		Obveze za financijske resurse	007	
234		Obveze za subvencije	008	
235		Obveze za pomoć primljenih unutar općeg proračuna po prostornim jedinicama	009	
236		Obveze za pomoć građanima i kućanstvima	010	
237		Obveze za kazne, naknade šteta i kapitalne pomoći	011	
238		Obveze za isplate obveza	012	
24		Obveze za nabavu nefinancijske imovine	013	
do 25.20		Obveze za financijsku imovinu (AGI ¹ 015 do 019)	014	0
25.1		Obveze za dionice i imenice	015	
252		Obveze za obveze	016	
253		Obveze za ostale vrijednosne papire	017	
254		Obveze za suzdržane kredite i zajmove	018	
255		Obveze za isplata kredite i zajmove	019	
26		Podrijetvo obveza u izvješćnom nadobliju (AGI ¹ 021+022+023+024)	020	0
		Međuobvezne obveze proračunskih korisnika	021	
27		Obveze za metode postrojenja (AGI ¹ 022 do 026)	022	0
271		Obveze za zapošljavanje	023	
272		Obveze za materijalne resurse	024	
273		Obveze za financijske resurse	025	
274		Obveze za subvencije	026	
275		Obveze za pomoć primljenih unutar općeg proračuna po prostornim jedinicama	027	
276		Obveze za pomoć građanima i kućanstvima	028	
277		Obveze za kazne, naknade šteta i kapitalne pomoći	029	
278		Obveze za isplate obveza	030	
28		Obveze za nabavu nefinancijske imovine	031	
do 28.20		Obveze za financijsku imovinu (AGI ¹ 032 do 037)	032	0
28.1		Obveze za dionice i imenice	033	
282		Obveze za obveze	034	
283		Obveze za ostale vrijednosne papire	035	
284		Obveze za suzdržane kredite i zajmove	036	
285		Obveze za isplata kredite i zajmove	037	
29		Obveze za pomoć primljenih unutar općeg proračuna po prostornim jedinicama	038	0
30		Obveze za pomoć građanima i kućanstvima	039	0
31		Obveze za kazne, naknade šteta i kapitalne pomoći	040	0
32		Obveze za isplate obveza	041	0

Izvor: fina.hr. Dostupno na: <https://www.fina.hr/godisnji-financijski-izvjestaji/obrasci> 10.6.2021.

4.1.6. Bilješke uz financijske izvještaje

Bilješke uz financijske izvještaje sastavni su dio financijskih izvještaja koji služe kao vrijedan izvor informacija i dodatnih podataka za razumijevanje financijskih izvještaja. One trebaju pružiti informacije o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i računovodstvenim politikama koje se primjenjuju za značajnije transakcije i poslovne događaje i također pružiti dodatne informacije koje nisu prezentirane u financijskim izvještajima a nužne su za fer prezentiranje. Bilješke trebaju biti prezentirane sustavno, a bitno je da se određenom oznakom poveže stavka u izvještaju s informacijom o istoj u bilješkama.⁶⁷

⁶⁷ prema Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka, str. 174

4.2. RAČUNSKI PLAN PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Kontni ili računski plan sistematizirani je popis šifri i konta koji omogućava lako i jednostavno snalaženje u poslovnim knjigama. On predstavlja sustavni raspored knjigovodstvenih razreda, skupina, osnovnih i analitičkih konta, razvrstanih prema broju, nazivu i sadržaju. Sukladno članku 21. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu, računskim planom proračuna utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode/primitke i rashode/izdatke.

Tabela 3. Razredi računskog plana proračunskih korisnika

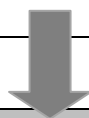
RAZRED	
Brojčana oznaka	Naziv razreda
0	Nefinancijska imovina
1	Financijska imovina
2	Obveze
3	Rashodi poslovanja
4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine
5	Izdaci za finansijsku imovinu i otplate zajmova
6	Prihodi poslovanja
7	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine
8	Primici od finansijske imovine i zaduživanja
9	Vlastiti izvori

Izvor: izrada autorice prema Bičanić N., Jakir Bajo I., Karačić M. – Proračunsko računovodstvo Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb 2017., str. 25

Važno je napomenuti kako postoje određene razlike računskih planova nevladinih neprofitnih organizacija i proračunskih korisnika. Računski plan neprofitnog računovodstva sadrži 7 razreda – redom, 0: Nefinancijska imovina, 1: Financijska imovina, 2: Obveze, 3: Prihodi, 4: Rashodi, 5: Vlastiti izvori, 6: Izvanbilančani zapisi. Od navedenih 7 razreda šest ih je bilančnih (0-5) i jedan izvanbilančni (6). Razredi odjeljci računskog plana neprofitnih organizacija navode se u Pravilniku o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, a računski plan proračunskih korisnika određen je člancima Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu. Usprkos razlikama, oba računska plana imaju i sličnosti, pa tako kao i kod računskog plana nevladinih neprofitnih organizacija i u ovom slučaju odjeljci računskog plana se mogu raščlanjivati na analitičke i podanalitičke račune. Raščlanjivanje odjeljaka u računskom planu obavlja se po dekadnom sustavu. S obzirom na to da se radi o zdravstvenoj ustanovi, do raščlanjivanja može doći kod nabavljene medicinske opreme u razredu 4 kada se pobliže iskazuje što je točno od opreme nabavljeno i u kojem iznosu.

Tabela 4. Struktura računa u računskom planu proračunskog računovodstva na primjeru razreda 4

Razred	Skupina	Podskupina	Odjeljak	Opis
4				Rashodi za nabavu nefinancijske imovine
	42			Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine
		422		Postrojenja i oprema
			4224	Medicinska i laboratorijska oprema



Analitički Subanalitički	Opis
4224	Medicinska oprema
42240	Oprema za fizikalnu terapiju

Izvor: izrada autorice

Na kraju izvještajnog razdoblja rezultat se utvrđuje tako da se za ukupan iznos rashoda i izdataka odobravaju računi rasporeda rashoda i izdataka u skupinama 39, 49 i 59 i zadužuju odgovarajući računi rezultata poslovanja skupine 92. Za ukupnu svotu prihoda i primitaka zadužuju se računi rasporeda prihoda i primitaka u skupinama 69, 79 i 89 i odobravaju odgovarajući računi rezultata poslovanja u skupini 92. Ako je potražna strana na računima rezultata poslovanja skupine 92 veća od dugovne za utvrđenu razliku zadužuje se odgovarajući račun rezultata poslovanja i odobrava odgovarajući račun viška prihoda i primitaka u skupini 92. Ako je dugovna strana na računima rezultata poslovanja skupine 92 veća od potražne za utvrđenu razliku odobrava se odgovarajući račun rezultata poslovanja i zadužuje odgovarajući račun manjka prihoda i primitaka u skupini 92. Na kraju godine svi računi u razredima 3, 4, 5, 6, 7 i 8 se zatvaraju.⁶⁸

⁶⁸ Članak 81 Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20) Dostupno na <http://www.propisi.hr/print.php?id=313> 11.4.2021.

5. SPECIFIČNOSTI DJELATNOSTI I RAČUNOVODSTVA ZDRAVSTVENE USTANOVE NA PRIMJERU DOMA ZDRAVLJA KUTINA

5.1. Dom zdravlja Kutina kao proračunski korisnik

Dom zdravlja Kutina javna ustanova je koja obavlja zdravstvenu djelatnost. Radi se o pravnoj osobi čiji je osnivač Sisačko-moslavačka Županija, a prava i dužnosti osnivača obavlja predstavničko tijelo Županije.⁶⁹ Dom zdravlja Kutina započeo je sa obavljanjem djelatnosti kao samostalna ustanova 1.9.2007. godine, po Rješenju Ministarstva zdravstva i socijalne skrbi. Do tada je Dom zdravlja Kutina postojao kao ispostava u sustavu Doma zdravlja Sisačko-moslavačke županije.⁷⁰

U okviru svoje djelatnosti navodi se kako Dom zdravlja Kutina obavlja pet osnovnih djelatnosti:

1. djelatnosti ugovorene sa HZZO na razini primarne zdravstvene zaštite, koje uključuju 17 timova opće medicine, 2 tima zdravstvene zaštite predškolske djece, zdravstvenu zaštitu žena, po 11 timova zaduženih za dentalnu zdravstvenu zaštitu i patronažu te koordinatora za palijativnu skrb i mobilni palijativni tim.
2. djelatnosti ugovorene sa HZZO na razini specijalističko-konzilijarne zdravstvene zaštite. Ova zdravstvena zaštita uključuje radiološku djelatnost, djelatnost fizikalne medicine te neurološku i psihijatrijsku ambulantu.
3. djelatnost iz djelokruga medicine rada – dijelom temeljem ugovora sa HZZO, a dijelom pružanjem usluga na tržištu. Medicina rada djeluje s jednim timom.
4. ljekarnička djelatnost – od 2020. godine u ljekarni u Lipovljanima
5. poslovi u okviru povećanog zdravstvenog standarda.⁷¹

Vizija ove zdravstvene ustanove jest da Dom zdravlja Kutina bude vodeća institucija primarne zdravstvene zaštite na području Gradova Kutina, Novska i Popovača te Općina Velika Ludina, Lipovljani i Jasenovac. Kao osnovni ciljevi ističu se osiguranje kontinuiranog obavljanja djelatnosti te postizanje da sva zdravstvena zaštita bude dostupna stanovnicima na području koje pokriva Dom zdravlja Kutina, osiguranje uvjeta za rad novih djelatnosti, trajna edukacija zaposlenih zbog novih metoda rada, usavršavanje zdravstvenih radnika te

⁶⁹ dz-kutina.hr Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/Kontakt/Dom-zdravlja-Kutina/O-nama> 9.4.2021.

⁷⁰ Bilješke uz financijske izvještaje Doma zdravlja Kutina za razdoblje 1.1.2020.-31.12.2020. str. 1 Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/Dokumenti/Financijska-izvje%C5%A1%C4%87a> 11.4.2021.

⁷¹ Bilješke uz financijske izvještaje Doma zdravlja Kutina za razdoblje 1.1.2020.-31.12.2020. str. 1 Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/Dokumenti/Financijska-izvje%C5%A1%C4%87a> 11.4.2021.

organiziranje i provođenje preventivnih aktivnosti usmjerenih na očuvanje i unapređenje zdravlja te aktivnosti u Centru za majku i dijete.⁷²

Tijela Doma zdravlja Kutina sukladno Statutu iz 2019. godine čine upravno vijeće, ravnatelj, stručno vijeće, etičko povjerenstvo, stručni kolegij, povjerenstvo za lijekove i povjerenstvo za kvalitetu.

Slika 11. Zgrada Doma zdravlja Kutina



Izvor: dz-kutina.hr Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/> 12.4.2021.

Dom zdravlja Kutina korisnik je državnog proračuna, kao i proračuna lokalne i područne samouprave. Uveden je u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika pod brojem 43206, na razni 31 – proračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji obavlja poslove u sklopu funkcija koje se decentraliziraju.⁷³ Kao takva, ova zdravstvena ustanova nije obveznik poreza na dobit.

Glavni izvori financiranja Doma zdravlja Kutina su upravo državni proračun i proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Dio sredstava financira se iz vlastitih izvora, točnije, zarade ostvarene pružanjem usluga medicine rada kao što su liječnički pregledi za vozače, pregledi koji se zahtijevaju pri zapošljavanju, pregledi potrebni za nošenje oružja, sistematski pregledi i sl. U vlastite izvore ubraja se i zarada ostvarena prodajom proizvoda u ljekarni na lokaciji Lipovljani.

⁷² Izjava o viziji, misiji i ključnim poslovnim ciljevima Doma zdravlja Kutina

⁷³ Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za razdoblje: 1.siječanj 2013.- 30.rujan 2013.

5.2. Obilježja računovodstva Doma zdravlja Kutina

Ustroj službe za ekonomsko-financijske poslove u Domu zdravlja čine:

1. voditelj službe za ekonomsko-financijske poslove
2. viši stručni referent (glavni knjigovođa ustanove)
3. stručni računovodstveni referenti.

Za računovodstvene poslove zaduženo je ukupno pet osoba koje su hijerarhijski različito raspoređeni. Voditelj, točnije voditeljica službe za ekonomsko-financijske poslove organizira rad i rukovodi službom i vrši nadzor nad radom referenta u Ispostavi, vlastoručno potpisuje knjigovodstvene dokumente spremne za knjiženje, utvrđuje i predlaže financijske podatke važne za kreiranje financijske politike ustanove i sudjeluje u pripremi poslovnih odluka, organizira rad financijske operative, odgovara za točnost podataka završnih računa i obavlja i druge poslove u okviru stručne osposobljenosti, po nalogu ravnatelja. Viša stručna referentica samostalno vodi glavnu knjigu, otvara poslovne knjige za tekuću godinu i iste zaključava krajem poslovne godine, usklađuje poreznu evidenciju sa točnim knjigovodstvenim stanjem, prati uplate i isplate sa žiro računa, sudjeluje u izradi financijskih planova, analiza i financijskih izvještaja te obavlja ostale poslove po nalogu ravnatelja, pomoćnika ravnatelja, glavne sestre i voditelja službe, u skladu s opisom radnog mjesta u Sistematizaciji poslova. Stručni računovodstveni referenti Doma zdravlja Kutina su tri osobe koje su zadužene za poslove prikupljanja, kontrole i izrade propisane izvještajne, medicinske i financijske dokumentacije u okviru djelatnosti koja se obavlja u pojedinoj ispostavi, obavljanja kontakata sa strankama-korisnicima usluga, distribucije dokumenata prispjelih iz Uprave i obavljanje ostalih poslova prema nalogu ravnatelja, pomoćnika ravnatelja, voditelja službe i voditelja ispostave, kojima odgovaraju za svoj rad.⁷⁴

Računovodstveni sustav Doma zdravlja Kutina proračunski je računovodstveni sustav i kao takav temelji se na modificiranom načelu nastanka događaja.

⁷⁴ Prilog br.1 Pravilnika o unutarnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta Doma zdravlja Kutina – Sistematizacija poslova, odnosno radnih mjesta i položaja prema organizacijskim jedinicama, mjestu rada, te uvjetima za sklapanje ugovora o radu i brojem izvršitelja na pojedinim radnim mjestima

5.3. Poslovne knjige

Poslovne knjige koje se vode su:

1. dnevnik – knjiga u koju se poslovne promjene unose slijedom vremenskog nastanka
2. glavna knjiga – sustavna knjigovodstvena evidencija nastalih poslovnih promjena i transakcija. Početna stanja glavne knjige na početku proračunske godine moraju biti ista kao zaključna stanja na kraju prethodne.⁷⁵
3. pomoćne knjige:
 - knjiga blagajne
 - analitička evidencija dobavljača i kupaca
 - analitička evidencija dugotrajne imovine
 - knjiga ulaznih računa
 - knjiga izlaznih računa i
 - evidencija putnih naloga i korištenja službenih vozila

Navedene se knjige vode za proračunsku godinu, koja je jednaka kalendarskoj godini. Pri vođenju poslovnih knjiga važno je da se uvijek poštuju pravila knjigovodstvene struke: urednost, preglednost i ažuriranost. Poslovne knjige vode se u skladu s utvrđenim računovodstvenim politikama, na temelju vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava kao dokaza da su poslovne promjene uistinu nastale.

Poslovne knjige zaključuju se na kraju proračunske godine i čuvaju se: dnevnik i glavna knjiga – najmanje jedanaest godina, te pomoćne knjige – najmanje sedam godina. Rok čuvanja poslovnih knjiga počinje teći zadnjeg dana proračunske godine na koju se odnose. Ako se poslovne knjige vode kao elektronički zapis, glavna knjiga se mora nakon zaključivanja na kraju proračunske godine potpisati elektroničkim potpisom, zaštititi na način da nije moguća izmjena njezinih dijelova ili listova i da se može u svakom trenutku otisnuti na papir. U suprotnom se glavna knjiga ispisuje i uvezuje u roku od 120 dana od isteka proračunske godine na koju se odnosi, a osoba ovlaštena za zastupanje proračuna i proračunskog korisnika mora je potpisati.⁷⁶

⁷⁵ Bičanić N., Jakir Bajo I., Karačić M. – Proračunsko računovodstvo Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb 2017. str. 31

⁷⁶ Članak 9 Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20) Dostupno na <http://www.propisi.hr/print.php?id=313> 11.4.2021.

5.4. Financijski izvještaji

Kao proračunski korisnik, Dom zdravlja Kutina sastavlja godišnje, polugodišnje i kvartalne izvještaje. U godišnje financijske izvještaje ubrajaju se:

- bilanca
- izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima
- izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji
- izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza
- izvještaj o obvezama, te
- bilješke uz financijske izvještaje.

Polugodišnje se sastavljaju:

- izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i
- izvještaj o obvezama

Kvartalno:

- izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.

Izvještavanje doma zdravlja Kutina je izvještavanje za decentraliziranu funkciju zdravstva pa se navedeni izvještaji dostavljaju i državnoj razini i lokalnoj razini.

5.4.1. Bilanca

Izvještaj o financijskom položaju ili bilanca Doma zdravlja Kutina sastavlja se za proračunsku godinu. Bilanca prikazuje stanje imovine, obveza i vlastitih izvora na određen dan, navodi se stanje istih stavki na početku i na kraju godine, a svaka se promjena navodi pod AOP oznakom i ističe se iznos povećanja ili smanjenja u odnosu na prethodno obračunsko razdoblje. Ukoliko se iznos značajnije promijenio, pod istom AOP oznakom se detaljnije u Bilješkama uz financijske izvještaje objašnjavaju se razlozi promjena. Bilanca Doma zdravlja Kutina na dan 31.12.2020. pokazuje da se ukupna vrijednost imovine te obveza i vlastitih izvora smanjila u odnosu na prethodnu godinu za 716.472,00 kn. Došlo je do smanjenja potraživanja za prihode od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga, a kako je objašnjeno u bilješkama uz bilancu, značajno smanjenje u iznosu potraživanja u odnosu na prethodnu godinu posljedica je otpisa nenaplativih potraživanja po provedenoj inventuri sa danom

31.12.2020. godine. Potraživanja u ukupnom iznosu od 950.834,34 kn su otpisana temeljem Odluke o otpisu nenaplativih potraživanja.⁷⁷

Slika 12. Bilanca Doma zdravlja Kutina na dan 31.12.2020. (prva i posljednja strana)

BILANCA		Ostvarenje BIL.		Ostvarenje BIL.		Ostvarenje BIL.	
na dan 31. prosinac 2020.		31.12.2020.		31.12.2020.		31.12.2020.	
Naziv: 0208 ZDRAVLJE KUTINA		31.12.2020.		31.12.2020.		31.12.2020.	
Razina: 21. Razdjel: 00		31.12.2020.		31.12.2020.		31.12.2020.	
Ostvarenje: 002 Općinaštinje specijalističke medicinske prakse		31.12.2020.		31.12.2020.		31.12.2020.	
1	MALINA (ACDP 002-002)	001	26.147.947,00	26.147.947,00	001	26.147.947,00	26.147.947,00
11	Netražena imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.117.000,00	001	22.800.000,00	22.117.000,00
111	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
112	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
113	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
114	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
115	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
116	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
117	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
118	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
119	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
120	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
121	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
122	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
123	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
124	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
125	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
126	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
127	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
128	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
129	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
130	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
131	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
132	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
133	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
134	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
135	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
136	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
137	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
138	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
139	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
140	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
141	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
142	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
143	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
144	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
145	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
146	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
147	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
148	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
149	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
150	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
151	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
152	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
153	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
154	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
155	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
156	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
157	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
158	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00
159	Netražena imovina - dugotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	22.800.000,00	22.800.000,00	001	22.800.000,00	22.800.000,00
160	Netražena imovina - kratkotrajna imovina (ACDP 002-002-001-001-001-001-001)	001	0,00	0,00	001	0,00	0,00

Izvor: dz-kutina.hr Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/Dokumenti/Financijska-izvje%20A1%20C4%87a> 10.6.2021.

5.4.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima sastavlja se četiri puta tokom obračunske/kalendarske godine na obrascu PR-RAS i dostavlja Fina-i. U njemu se unose svi prihodi i primici te rashodi i izdaci nastali u izvještajnom razdoblju tekuće i prethodne obračunske godine. Krajem 2020. godine ukupni prihodi poslovanja Doma zdravlja Kutina iznosili su 25.784.041,00 kn, dok su ukupni rashodi poslovanja iskazani prema ovom izvještaju iznosili 26.147.947,00 kn. Tako je ostvaren korigirani višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju u iznosu od 942.961,00 kn, što je za 363.907,00 kn manje od viška ostvarenog godinu ranije. Najveći iznos rashoda u 2020. godini bili su rashodi za zaposlene u iznosu od 25.747.746,00 kn. Najveći iznos prihoda ostvaren je iz nadležnog

⁷⁷ Bilješke uz financijske izvještaje za 2020. godinu. Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/Dokumenti/Financijska-izvje%20A1%20C4%87a> 10.6.2021.

proračuna i od HZZO-a na temelju ugovornih obveza u iznosu od 21.165.141,00kn. Prihodi i rashodi poslovanja bili su u obračunskom razdoblju 2020.godine veći u odnosu na prethodnu godinu, ali su prihodi od prodaje nefinancijske imovine bili 3 puta manji u odnosu na 2019.

Slika 13. Izvještaj o приходима i rashodima, primicima i izdacima Doma zdravlja Kutina za 2020. godinu, stranica 1 od 16

IZVJEŠTAJ O PRIHODIMA I RASHODIMA, PRIMICIMA I IZDACIMA		Obrazac PR-RAS VP 151			
za razdoblje 1. siječanj 2020. do 31. prosinac 2020.		304.650,00 Kontrolni broj obrazca			
Oznaka: RKP-43206		304.650,00			
Naziv: DOM ZDRAVLJA KUTINA		Kontrolni broj obrazca			
Razina: 31, Razdjel: 000					
Djelatnost: 8822 Djelatnost specijalističke medicinske prakse					
		Iznosi u kunama, bez jaja			
Račun iz rač. plana	Naziv stavke	ACP	Ostvareno u izvještajnom razdoblju preth. godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuć. godine	Indeks (5/4)
1	2	3	4	5	6
Prihodi i rashodi poslovanja					
9	PRIHODI POSLOVANJA (ACP 002-039+045+074+105+123+130+136)	001	22.484.540	25.776.508	114,6
01	Prihodi od poreza (ACP 003-012+016+024+032+035)	002	0	0	-
011	Porez i prizet na dohodak (ACP 004 do 009 - 010 - 011)	003	0	0	-
0111	Porez i prizet na dohodak od nesamostalnog rada	004			-
0112	Porez i prizet na dohodak od samostalne djelatnosti	005			-
0113	Porez i prizet na dohodak od imovine i imovinskih prava	006			-
0114	Porez i prizet na dohodak od kapitala	007			-
0115	Porez i prizet na dohodak po godišnjoj prijavi	008			-
0116	Porez i prizet na dohodak utvrđen u postupku nadzora za prethodne godine	009			-
0117	Povrat poreza i prizeta na dohodak po godišnjoj prijavi	010			-
0119	Povrat više odmerenog poreza na dohodak za decentralizirane funkcije	011			-
012	Porez na dobit (ACP 013 do 016 - 017)	012	0	0	-
0121	Porez na dobit od poljoprivreke	013			-
0122	Porez na dobit po obrisku na naknade za korištenje prava i za usluge	014			-
0123	Porez na dobit po obrisku na kamate, dividende i udjele u dobiti	015			-
0124	Porez na dobit po godišnjoj prijavi	016			-
0125	Povrat poreza na dobit po godišnjoj prijavi	017			-
013	Porez na imovinu (ACP 018 do 021)	018	0	0	-
0131	Stalni porezi na nepokretnu imovinu	019			-
0132	Porez na nasljeđiva i darove	020			-
0133	Porez na kapitalni i financijske transakcije	021			-
0134	Povremeni porezi na imovinu	022			-
0135	Ostali stalni porezi na imovinu	023			-
014	Porez na robu i usluge (ACP 025 do 031)	024	0	0	-
0141	Porez na dodanu vrijednost	025			-
0142	Porez na promet	026			-
0143	Prometni porezi i trošarine	027			-
0145	Porezi na korištenje dobara ili izvođenje aktivnosti	028			-
0146	Ostali porezi na robu i usluge	029			-
0147	Porez na dobitke od igara na sreću i ostali porezi od igara na sreću	030			-
0148	Naknade za pretjerivanje igara na sreću	031			-
015	Porez na međunarodnu trgovinu i transakcije (ACP 033-034)	032	0	0	-
0151	Carni i carinski pristojbe	033			-
0152	Ostali porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	034			-
016	Ostali prihodi od poreza (ACP 036 do 038)	035	0	0	-
0161	Ostali prihodi od poreza koje plaćaju pravna osoba	036			-
0162	Ostali prihodi od poreza koje plaćaju fizičke osobe	037			-
0163	Ostali neraspoređeni prihodi od poreza	038			-
02	Doprinosi (ACP 040-043+044)	039	0	0	-
021	Doprinosi za zdravstveno osiguranje (ACP 041+042)	040	0	0	-
0211	Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje	041			-
0212	Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje za slučaj otklone na radu	042			-
022	Doprinosi za mirovinsko osiguranje	043			-
023	Doprinosi za zapošljavanje	044			-
03	Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna	045	304.650	348.174	114,4

Izvor: dz-kutina.hr Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/Dokumenti/Financijska-izvje%C5%A1% C4%87a> 11.4.2021.

5.4.3. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji sastavlja se za proračunsku godinu na obrascu RAS-funkcijski.

Pritom funkcijska klasifikacija AOP 085 obuhvaća rashode za funkciju 07 – Zdravstvo, koji se klasificiraju na: 071 medicinski proizvodi, pribor i oprema - podfunkcija koja uključuje lijekove, proteze i ostale medicinske proizvode, uređaje i opremu, 072 podfunkcija je službe za vanjske pacijente koja obuhvaća rashode za medicinske, stomatološke i prateće medicinske usluge koje se pružaju pacijentima kod kuće, 073 su bolničke službe, točnije smještaj pacijenata u bolnici i dnevnu njegu, funkcija 074 označava službe javnog zdravstva te obuhvaća pružanje usluga javnog zdravstva kao npr. rashodi zavoda za transfuziju krvi,

rashodi otkrivanja bolesti, prevencije (cijepjenja, imunizacije) i prikupljanja epidemioloških podataka, 075 je funkcija za istraživanje i razvoj zdravstva te 076 poslovi i usluge zdravstva koji nisu drugdje svrstani kao npr. rashodi uspostavljanja i praćenja provođenja strategije zdravstva.

U navedenom financijskom izvještaju Doma zdravlja Kutina nekad se navodi i stavka za AOP 110, koji obuhvaća rashode za funkciju 09 – Obrazovanje, točnije podfunkciju 094 Visoka naobrazba npr. poslijediplomske studije za liječnike koji su na specijalizaciji te im je poslijediplomski studij obvezni dio specijalističkog usavršavanja te podfunkciju 095 koja označava obrazovanje koje se ne može definirati po stupnju obuhvaća obrazovne programe uglavnom za odrasle za koje nije potrebna prethodna obuka, što uključuje seminare i dodatna stručna usavršavanja zaposlenika, edukacije radi produženja licence za zdravstvene radnike.

U 2020. godini najveći iznos rashoda ostvaren je na AOP 091 – Službe za vanjske pacijente, u iznosu od 23.140.098,00kn (gotovo 300.000 kn veće nego godine ranije) i to u najvećem iznosu za opće i specijalističke medicinske usluge. Ukupan kontrolni zbroj na kraju ovog financijskog izvještaja iznosio je 26.147.947.

Slika 14. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji za 2020. godinu Doma zdravlja Kutina (prva i posljednja strana)

IZVJEŠTAJ O RASHODIMA PREMA FUNKCIJSKOJ KLASIFIKACIJI

za razdoblje 1. siječanj 2020. do 31. prosinac 2020.

Obrazac RAS-funkcijai VP 154

Obveznik: **BNP-43294**
 Naziv: **DOM ZDRAVLJA KUTINA**
 Razina: **31, Razdjel: 000**
 Djelatnost: **862 Djelatnost specijalističke medicinske prakse**

DZ Kutina, HR
Kontrolni broj obraza

Brojč. ozn. funk. klas.	Opis stavke	AOP	Ostvareno u prethodnoj godini		Ostvareno u tekućoj godini		Indeks (94)
			a	b	c	d	
1		3	a	b	c	d	
01	Opće javne usluge (ACP 002+004+009+013 do 017)	001	0	0	0	0	
011	Izvršna i zakonodavna tijela, financijski i fiskalni poslovi, vanjski poslovi (ACP 003 do 005)	002	0	0	0	0	
0111	Izvršna i zakonodavna tijela	003	0	0	0	0	
0112	Financijski i fiskalni poslovi	004	0	0	0	0	
0113	Vanjski poslovi	005	0	0	0	0	
012	Inozemna ekonomska pomoć (ACP 007+008)	006	0	0	0	0	
0121	Ekonomska pomoć zveigjena u razvoju i zemljama u tranziciji	007	0	0	0	0	
0122	Ekonomska pomoć usmjerena pratio međunarodnih agencija	008	0	0	0	0	
013	Opće usluge (ACP 010 do 012)	009	0	0	0	0	
0131	Opće usluge vezane za službeni	010	0	0	0	0	
0132	Stručnjstvo, planiranje i statističke usluge	011	0	0	0	0	
0133	Ostale opće usluge	012	0	0	0	0	
014	Obrazovna usluživanja	013	0	0	0	0	
015	Istraživanje i razvoj, Opće javne usluge	014	0	0	0	0	
016	Opće javne usluge koje nisu drugdje svrstane	015	0	0	0	0	
017	Financijske usluge za javni dug	016	0	0	0	0	
018	Prijenos općeg karaktera između različitih državnih razina	017	0	0	0	0	
02	Obrana (ACP 019 do 023)	018	0	0	0	0	
021	Vojna obrana	019	0	0	0	0	
022	Ostala obrana	020	0	0	0	0	
023	Inozemna vojna pomoć	021	0	0	0	0	
024	Istraživanje i razvoj, obrane	022	0	0	0	0	
025	Razloži za obranu koji nisu drugdje svrstani	023	0	0	0	0	
03	Javni red i sigurnost (ACP 025 do 030)	024	0	0	0	0	
031	Usluge zaštite	025	0	0	0	0	
032	Usluge postupne zaštite	026	0	0	0	0	
033	Sudovi	027	0	0	0	0	
034	Zatvori	028	0	0	0	0	
035	Istraživanje i razvoj, javni red i sigurnost	029	0	0	0	0	
036	Razloži za javni red i sigurnost koji nisu drugdje svrstani	030	0	0	0	0	
04	Ekonomske poslovi (ACP 032+035+039+040+050+056+057+062+070)	031	0	0	0	0	
041	Opći ekonomski, trgovački i poslovi vezani uz rad (ACP 033+034)	032	0	0	0	0	
0411	Opći ekonomski i trgovački poslovi	033	0	0	0	0	
0412	Opći poslovi vezani uz rad	034	0	0	0	0	
042	Poljoprivreda, šumarstvo, ribarstvo i lov (ACP 036 do 038)	035	0	0	0	0	
0421	Poljoprivreda	036	0	0	0	0	
0422	Šumarstvo	037	0	0	0	0	
0423	Ribarstvo i lov	038	0	0	0	0	
043	Gosno i energija (ACP 040 do 045)	039	0	0	0	0	

Brojč. ozn. funk. klas.	Opis stavke	AOP	Ostvareno u prethodnoj godini	Ostvareno u tekućoj godini	Indeks (94)
1	2	3	4	5	6
104	Ostali dijeca	101			
105	Nezaposlenost	102			
106	Stanovanje	103			
107	Socijalna pomoć stanovništvu koje nije obuhvaćeno redovnim socijalnim programima	104			
108	Istraživanje i razvoj socijalne zaštite	105			
109	Aktivnosti socijalne zaštite koje nisu drugdje svrstane	106			
	Kontrolni zbroj (ACP 001+010+024+031+071+079+080+103+110+120)	107	22.862.041	26.147.947	114,4

U _____ dana: _____
 Odgovorna osoba (potpis)
 Osoba za kontaktiranje: Marija Mlarić
 Telefon za kontakt: 044 630 177
 Odgovorna osoba: Sanja Habek dpl.jur.

Izvor: dz-kutina.hr Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/Dokumenti/Financijska-izvje%20A1%20C4%2087a> 10.6.2021.

5.4.4. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza također je jedan od godišnjih financijskih izvještaja proračunskih korisnika, dakle, i zdravstvenih ustanova. U tom se izvještaju prikazuju promjene nastale u proteklih godinu dana na dugotrajnoj proizvedenoj i neproizvedenoj imovini, nefinancijskoj i financijskoj imovini, novcu u banci, vrijednosnim papirima, potraživanjima i obvezama.

Ovaj financijski izvještaj za razdoblje od 1.1.- 31.12.2020. godine ukazao je na smanjenje od 449,00 kn u vrijednosti i obujmu imovine, konkretno na smanjenje proizvedene dugotrajne imovine u odnosu na prethodnu godinu.

Slika 15. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Doma zdravlja Kutina za 2020. godinu uz pripadajuće objašnjenje za odstupanje uz oznaku AOP 021 u Bilješkama

IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U VRIJEDNOSTI I OBUJMU IMOVINE I OBEVZA za razdoblje 1. siječanj 2020. do 31. prosinac 2020.		Obrazac P-VRIO (VP 156)			
Oznaka: BOP-4326 Naziv: DOM ZDRAVLJA KUTINA Razina: 31. Razdjel: 069 Opis: 069 Izjavnost: specijalizirane medicinske prakse		31.12. 31.12.2020.			
Redni broj plana	NAZIV	Iznos povećanja		Iznos smanjenja	
		1	2	3	4
0101	Promjene u vrijednosti i obujmu imovine (ACP 010-010)	001	0	0	449
01011	Promjene u vrijednosti (nevalorizacija) imovine (ACP 010-010)	002	0	0	0
	Promjene u vrijednosti (valorizacija) nefinancijske imovine (ACP 010 do 010)	003	0	0	0
	Proizvedena dugotrajna imovina	004			
	Proizvedena kratkotrajna imovina	005			
	Prihodi i ostali prihodi	006			
	Prihodi i ostali prihodi	007			
	Prihodi i ostali prihodi	008			
	Prihodi i ostali prihodi	009			
	Promjene u vrijednosti (valorizacija) financijske imovine (ACP 011 do 017)	010	0	0	0
	Novac u banci i blagajni	011			
	Depoziti, penzionski fondovi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo	012			
	Potraživanja za dane zapise	013			
	Vrijednosni papiri	014			
	Ostalo i udjel u glavnici	015			
	Potraživanja za prihode poslovanja	016			
	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	017			
01012	Promjene u obujmu imovine (ACP 010-010)	018	0	0	449
	Promjene u obujmu nefinancijske imovine (ACP 010 do 010)	019	0	0	449
	Proizvedena dugotrajna imovina	020			
	Proizvedena kratkotrajna imovina	021	0	0	449
	Prihodi i ostali prihodi	022			
	Prihodi i ostali prihodi	023			
	Prihodi i ostali prihodi	024			
	Prihodi i ostali prihodi	025			
	Promjene u obujmu financijske imovine (ACP 011 do 017)	026	0	0	0
	Novac u banci i blagajni	027			
	Depoziti, penzionski fondovi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo	028			
	Potraživanja za dane zapise	029			
	Vrijednosni papiri	030			
	Ostalo i udjel u glavnici	031			
	Potraživanja za prihode poslovanja	032			
	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	033			
01013	Promjene u vrijednosti (valorizacija) i obujmu obveza (ACP 010-010)	034	0	0	0
01021	Promjene u vrijednosti (valorizacija) obveza (ACP 010 do 010)	035	0	0	0
	Ostalo za nabavu poslovanja	036			
	Ostalo za nabavu nefinancijske imovine	037			
	Ostalo za vrijednosne papire	038			
	Ostalo za kreditne i zapise	039			
01022	Promjene u obujmu obveza (ACP 010 do 010)	040	0	0	0
	Ostalo za nabavu poslovanja	041			
	Ostalo za nabavu nefinancijske imovine	042			
	Ostalo za vrijednosne papire	043			
	Ostalo za kreditne i zapise	044			

U _____ dan: _____
Oznaka za konsolidaciju: Marena Marić
Telefon za kontakt: 044 630 177
Odgovorna osoba: Sanja Habek dipl.iur.

Odgovorna osoba (papir): _____

Bilješke uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (Obrazac P-VRIO)

Bilješka br. 1

AOP 021 Proizvedena dugotrajna imovina

Iznos od 449 kn odnosi se na sadašnju vrijednost imovine rashodovane i iskrijžene temeljem Odluke po inventuri.

Kutina, 29.01.2021.

Izradila:

Marena Marić dipl.oec.

Ravnateljica:

Sanja Habek dipl.iur.univ.spec.iur.

Izvor: dz-kutina.hr Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/Dokumenti/Financijska-izvje%C5%A1%C4%87a> 12.4.2021.

5.4.5. Izvještaj obvezama

Izvještaj o obvezama sastavlja se za proračunsku godinu na obrascu OBVEZE. Obrazac ovog izvještaja sadrži 4 stavke: broj računa iz računskog plana, naziv, AOP oznaku i iznos.

Ovdje se navode sve obveze nastale u tijeku obračunskog razdoblja, počevši od iznosa obveza na kraju prethode godine (stanja na dan 1.siječnja) do stanja nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja i iznos u kojem su nastale. Za razdoblje 1.1. – 31.12.2020. godine u Domu zdravlja Kutina došlo je do povećanja obveza u iznosu od 27.358.321,00 kn, a iznos podmirenih obveza bio je 27.338.861,00 kn. Najveći dio nastalih obveza odnosio se na obveze za rashode poslovanja, najviše obveze za zaposlene i međusobne obveze proračunskih korisnika.

Slika 16. Izvještaj o obvezama za 2020. godinu Doma zdravlja Kutina

IZVJEŠTAJ O OBVEZAMA		Obveze (uP 158)	
za razdoblje 1. siječanj 2020. do 31. prosinac 2020.			
Obveznik: RKP- 4326			
Naziv: DOM ZDRAVLJA KUTINA			
Račun: 21, Račun: 009			
Djelatnost: 8622 Djelatnost specijalističke medicinske prakse			
		1.09.000.00	
		Kontabilni broj poslovanja	
Redni br. rač. plana	OPB	AOP	Iznos
1	2	3	4
	Stanje obveza 1. siječnja (=AOP 030' iz izvještaja o obvezama za prethodnu godinu)	001	1.176.212
	Povećanje obveza u izvještajnom razdoblju (AOP 030+030+012+013)	002	27.358.321
	Medusobne obveze proračunskih korisnika	003	72.014
23	Obveze za rashode poslovanja (AOP 005 do 011)	004	26.693.274
231	Obveze za zaposlene	005	10.000.000
232	Obveze za materijalne rashode	006	6.747.622
233	Obveze za financijske rashode	007	4.385
235	Obveze za subvencije	008	
237	Obveze za naknade građanima i kućanstvima	009	
238	Obveze za kućne, naknade šteta i kapitalne pomoći	010	
239	Obveze za ostale obveze	011	756.622
24	Obveze za rashode nefinancijske imovine	012	387.511
do 26.26	Obveze za financijsku imovinu (AOP 014 do 018)	013	0
201.202	Obveze za odloveni i impenja	014	
204	Obveze za obveznice	015	
206	Obveze za ostale vrijednosne papire	016	
201.201.201.201.201.	Obveze za kamatne kredite i zajmove	017	
201.201.201.201.201.	Obveze za kamatne kredite i zajmove	018	
201.201.201.201.	Obveze za kamatne kredite i zajmove	019	
	Podmirene obveze u izvještajnom razdoblju (AOP 020+021+029+030)	019	27.338.861
	Medusobne obveze proračunskih korisnika	020	72.014
23	Obveze za rashode poslovanja (AOP 022 do 028)	021	24.934.240
231	Obveze za zaposlene	022	17.276.364
232	Obveze za materijalne rashode	023	4.506.774
233	Obveze za financijske rashode	024	3.463
235	Obveze za subvencije	025	
237	Obveze za naknade građanima i kućanstvima	026	
238	Obveze za kućne, naknade šteta i kapitalne pomoći	027	
239	Obveze za ostale obveze	028	307.259
24	Obveze za rashode nefinancijske imovine	029	387.511
do 26.26	Obveze za financijsku imovinu (AOP 031 do 035)	030	0
201.202	Obveze za odloveni i impenja	031	
204	Obveze za obveznice	032	
206	Obveze za ostale vrijednosne papire	033	
201.201.201.201.201.	Obveze za kamatne kredite i zajmove	034	
201.201.201.201.	Obveze za kamatne kredite i zajmove	035	
	Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 031+032+019) (=AOP 037+038)	036	1.197.739
	Stanje podmirenih obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 039+040+039+040)	037	0
	Medusobne obveze proračunskih korisnika (AOP 039 do 042)	038	0
	Prisporazanje 1 do 60 dana	039	
	Prisporazanje 61 do 180 dana	040	
	Prisporazanje 181 do 360 dana	041	
	Prisporazanje preko 360 dana	042	
23	Ukupno obveze za rashode poslovanja (AOP 044+045+050+054+058+074)	043	0
231	Obveze za zaposlene (AOP 044 do 046)	044	0
	Prisporazanje 1 do 60 dana	045	
	Prisporazanje 61 do 180 dana	046	
	Prisporazanje 181 do 360 dana	047	
	Prisporazanje preko 360 dana	048	
232	Obveze za materijalne rashode (AOP 048 do 050)	049	0
	Prisporazanje 1 do 60 dana	050	
	Prisporazanje 61 do 180 dana	051	

Stranica: 29

Izvor: Izvor: dz-kutina.hr Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/Dokumenti/Financijska-izvje%C5%A1%C4%87a> 10.6.2021.

Važno je napomenuti da svi finansijski izvještaji moraju biti uredno popunjeni, temeljeni na urednim i ispravnim knjigovodstvenim ispravama i potpisani od strane odgovorne osobe.

6. ZAKLJUČAK

Osnovna podjela neprofitnih organizacija je na 2 tipa: državne (vladine) organizacije koje su korisnici državnog proračuna i navode se u Registru proračunskih korisnika, te neprofitne organizacije u užem smislu, navedene u Registru neprofitnih organizacija. Proračunski korisnici predstavljaju one korisnike kojima većina prihoda proizlazi iz državnog ili proračuna jedinica lokalne ili regionalne samouprave. Sam proračun ostvaruje se kroz 3 proračunska procesa, a pri njegovu donošenju i izvršavanju valja poštivati 8 proračunskih načela. Proračunsko računovodstvo nalaže korištenje računskog plana s ukupno 10 razreda (0 – 9), vođenje dnevnika, glavne knjige i pomoćnih poslovnih knjiga te sastavljanje financijskih izvještaja prema modificiranoj obračunskoj osnovi.

Zdravstvene ustanove dio su neprofitnog sektora, a osnivaju se s ciljem pružanja zdravstvene zaštite na primarnoj razini stanovništvu područja na kojem djeluju. One su korisnici državnog te proračuna jedinica lokalne i područne samouprave. Kao takve, primjenjuju proračunsko računovodstvo. Dom zdravlja Kutina proračunski je korisnik koji kao samostalna ustanova posluje od 2007. godine, a osnovan je s ciljem da sva zdravstvena zaštita bude dostupna stanovnicima na području koje ta zdravstvena ustanova pokriva, te da se njegovi djelatnici mogu stalno stručno usavršavati i imati kvalitetne uvjete za rad. I ovaj Dom zdravlja je proračunski korisnik i njegovi su glavni izvori financiranja državni proračun i proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, ali se dio sredstava ostvaruje i iz vlastitih izvora. Računovodstvo u ovoj ustanovi je tipično proračunsko računovodstvo, a računovodstveni poslovi organizirani su u Službi za ekonomsko-financijske poslove, koje vodi ukupno 5 osoba na 3 hijerarhijske razine.

U ovom radu poseban je osvrt dan na zdravstvene ustanove i Dom zdravlja Kutina. Prezentirani podaci trebaju se promatrati u kontekstu teške situacije u kojoj se čitava država i zdravstveni sustav našao u posljednje vrijeme zbog pandemije virusa Covid-19 te navedeno treba uzeti u obzir za određivanje uspješnosti poslovanja neke zdravstvene ustanove. Ukoliko zdravstvena ustanova posluje sukladno zakonima i propisima i svi njezini zaposlenici se trude pružiti najbolju moguću zdravstvenu skrb svojim pacijentima, poslovanje se može smatrati uspješnim.

LITERATURA

1. Bičanić, N. et al. (2017). Poslovanje neprofitnih organizacija – računovodstvo, izvještavanje, oporezivanje, Sveučilišna tiskara, Zagreb
2. Bičanić N., Jakir Bajo I., Karačić M. – Proračunsko računovodstvo Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb 2017.
3. Bičanić N., Vođenje neprofitnog računovodstva - dvojno ili jednostavno knjigovodstvo? Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2019/vodenje-neprofitnog-racunovodstva-dvojno-ili-jednostavno-knjigovodstvo/> 19.3.2021.
4. Dremel, N., Javor Lj., Parać, G., Turković-Jarža, L. Računovodstvo neprofitnih organizacija, RRiF, Zagreb 2004.
5. Jakir, I., Maletić, I., Proračunsko računovodstvo, Informator, Zagreb 2001.
6. Kovač, N. , Financiranje zdravstva – situacija u Hrvatskoj, pregledni članak
7. Rukavina, K., Karakteristike neprofitnih i neprofitabilnih organizacija u odnosu na profitne i profitabilne organizacije, Ekonomski fakultet Osijek, 1994.
8. Skupina autora, Računovodstvo neprofitnih organizacija s analitičkim računskim planom, primjerima knjiženja i propisima, RRiF-plus d.o.o., Zagreb, 2009.
9. Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, EFRI, Rijeka
10. Vašiček V. et al. (2016.) Procesni pristup obračunu troškova u sustavu zdravstva, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb
11. dz-kutina.hr Dostupno na: <https://dz-kutina.hr/> 9.4.2021.
12. enciklopedija.hr. Dostupno na <https://enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=67025> 9.4.2021.
13. Jednostavno knjigovodstvo: obavezne knjige i evidencije. Dostupno na: <https://fairnet.hr/jednostavno-knjigovodstvo-obavezne-knjige-i-evidencije/> 19.3.2021.
14. Jednostavno knjigovodstvo - vodič, RNO portal – info portal za udruge. Dostupno na <https://www.cerno-zagreb.hr/sites/default/files/documents/jednostavno%20knjigovodstvo%20vodic.pdf> 19.3.2021.
15. Ministarstvo financija, Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/registar/178> 11.3.2021

16. Ministarstvo financija, Proračunski nadzor. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/nadzorne-aktivnosti/proracunski-nadzor-594/594> 18.5.2021.
17. Nefitne organizacije, 2019. Dostupno na <http://udruga-opcina.hr/poslovne-udruga/neprofitne-organizacije/> 2.3.2021.
18. Nefitne organizacije, Obrasci i propisi za predaju finansijskih izvještaja. fina.hr Dostupno na: <https://www.fina.hr/neprofitne-organizacije#koristenje-dokumentacije-i-podataka> 19.3.2021.
19. Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za razdoblje: 1.siječanj 2013.- 30.rujan 2013.
20. Pravilnik o nefitnom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_01_1_14.html 9.4.2021.
21. Pravilnik o unutarnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta Doma zdravlja Kutina – Sistematizacija poslova, odnosno radnih mjesta i položaja prema organizacijskim jedinicama, mjestu rada, te uvjetima za sklapanje ugovora o radu i brojem izvršitelja na pojedinim radnim mjestima
22. 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
Dostupno na <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/registar/178> 11.3.2021.
23. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu. Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=313> 11.4.2021.
24. Pravilnik o unutarnjoj reviziji korisnika proračuna. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_07_96_2152.html 18.5.2021.
25. 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. Dostupno na: <http://www.propisi.hr/print.php?id=9701> 18.5.2021.
26. Proračunski vodič za građane. Dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/II-pproces.pdf> 17.5.2021.

27. poslovni edukator. Dostupno na: <https://www.poslovni-edukator.hr/index.php/izvjestaj-o-obvezama-za-razdoblje-1-6-16-ispravak-u-casopisu-broj-2-16> 10.6.2021
28. središnji državni portal – Ministarstvo zdravstva. Dostupno na <https://zdravlje.gov.hr/kontakti/kontakti-zdravstvenih-ustanova/domovi-zdravlja-1500/1500> 9.4.2021.
29. Zakon o državnom uredu za reviziju. Dostupno na <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> 18.5.2021.
30. Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija. Dostupno na <https://www.zakon.hr/z/746/Zakon-o-financijskom-poslovanju-i-ra%C4%8Dunovodstvu-neprofitnih-organizacija> 11.3.2021.
31. Zakon o ustanovama, pročišćeni tekst zakona NN 76/93, 29/97, 47/99, 35/08
32. Zrilić, A., Vođenje nabave: Određivanje SMART ciljeva
Dostupno na: <https://progressive.com.hr/> 15.3.2021.

POPIS SLIKA

Slika 1. Podjela neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj	8
Slika 2. Obrazac Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika.....	9
Slika 3. Obrazac RNO za podnošenje prijave upisa neprofitne organizacije u registar.....	10
Slika 4. Najčešći izvori financiranja neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj.....	13
Slika 5. Proračun opće države	14
Slika 6. Obrazac bilance proračunskih korisnika BIL (VP 152) (prva i zadnja stranica)	36
Slika 7. Obrazac Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima PR-RAS (VP 151) (prva i posljednja strana)	37
Slika 8. Obrazac Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji RAS-funkcijski (VP 154) (prva i posljednja strana).....	38
Slika 9. Obrazac Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza P-VRIO (VP 156).....	39
Slika 10. Obrazac Izvještaja o obvezama Obveze (VP 159) (prva i posljednja strana)	41
Slika 11. Zgrada Doma zdravlja Kutina.....	46
Slika 12. Bilanca Doma zdravlja Kutina na dan 31.12.2020. (prva i posljednja strana).....	50
Slika 13. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Doma zdravlja Kutina za 2020. godinu, stranica 1 od 16	51
Slika 14. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji za 2020. godinu Doma zdravlja Kutina (prva i posljednja strana)	52
Slika 15. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Doma zdravlja Kutina za 2020. godinu uz pripadajuće objašnjenje za odstupanje uz oznaku AOP 021 u Bilješkama	53
Slika 16. Izvještaj o obvezama za 2020. godinu Doma zdravlja Kutina.....	54

POPIS TABLICA

Tabela 1 Razlike između profitnih i neprofitnih organizacija.....	6
Tabela 2. Elementi financijskih izvještaja prema različitim računovodstvenim osnovama....	30
Tabela 3. Razredi računskog plana proračunskih korisnika.....	42
Tabela 4. Struktura računa u računskom planu proračunskog računovodstva na primjeru razreda 4	43

ŽIVOTOPIS STUDENTA

Osobni podaci

Ime i prezime: Karla Habek

Datum rođenja: 26. travnja 1994.

Mjesto rođenja: Zagreb

Obrazovanje

2014. Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij Poslovna ekonomija

2009. - 2013. Opća gimnazija u Kutini

Znanja i vještine

Strani jezici: Engleski jezik (aktivno)

Njemački jezik (pasivno)

Španjolski jezik (pasivno)

Poznavanje rada s Microsoft Office alatima.