

Kristina Kožar Perez, dipl. oec.<sup>1</sup>

## FISKALNA ODGOVORNOST KORISNIKA DRŽAVNOG PRORAČUNA

### Fiscal Responsibility of Spending Agencies

**SAŽETAK:** Računovodstvo proračuna definirano je Zakonom o proračunu te nizom drugih propisa iz područja proračunskog računovodstva. Navedene propise u poslovanju primjenjuju korisnici koji se financiraju iz sredstava državnog proračuna i sredstava lokalnog proračuna. Temelj računovodstva proračuna čine proračunske klasifikacije i osnovna načela računovodstva. Funkcija proračunskih klasifikacija je osigurati praćenje prihoda i rashoda na način koji omogućava sastavljanje izvješća koja će biti usporediva sa ostalim zemljama na nacionalnim razinama. Unutar računovodstva nužno je osigurati kontrolu primjene proračunskih načela kroz fiskalnu odgovornost i fiskalna pravila. U ovom radu opisuju se fiskalna pravila propisana Uredbom o sastavljanju i predaji Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila koja se nameću korisnicima proračunskih sredstava s ciljem ujednačavanja postupanja. Uvažavajući sustav propisanih fiskalnih pravila kroz različita poslovna područja utvrđuje se fiskalna odgovornost čelnika proračunskih korisnika.

**Ključne riječi:** fiskalna pravila, fiskalna odgovornost, proračunsko računovodstvo

**ABSTRACT:** Budgetary accounting is defined by the Budget act and a number of other regulations in field of budgetary accounting. These regulations apply to public beneficiaries financed from state budget funds and local budgets. Budget classifications and the basic principles of accounting are the basis of accounting. The function of budget clarification is to ensure the monitoring of revenues and expenditures in a way that allows the preparation of reports which will be comparable with other countries. Within the accounting it is necessary to ensure control of the applications of budgetary principles through fiscal responsibility and fiscal policies. In this paper we describe the fiscal rules imposed on users of budgetary funds defined by Fiscal act in order to harmonize procedures for users. Fiscal responsibility of budgetary beneficiaries is determined considering the system of fiscal rules laid down by different business areas.

**Keywords:** fiscal rules, fiscal responsibility, budgetary accounting

<sup>1</sup> Hrvatski šumarski institut, kristina@sumins.hr

## 1. UVOD

Proračunsko računovodstvo u Republici Hrvatskoj uređeno je Zakonom o proračunu (NN, 2008./87), Zakonom o izvršenju državnog proračuna koji se donosi za svaku godinu, Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN, 2010./114, 2011./31) i Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN, 2011./32). Obveznici primjene navedenih zakonskih propisa su državni proračun, proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunski korisnici državnog proračuna i proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Zakon o fiskalnoj odgovornosti (NN, 2010./139) određuje pravila kojima se ograničava državna potrošnja, jača odgovornost za zakonito, namjensko i svrhovito korištenje proračunskih sredstava te jača sustav kontrola i nadzora u svrhu osiguranja fiskalne odgovornosti. Cilj ovoga Zakona jest osiguranje i održavanje fiskalne odgovornosti, transparentnosti te srednjoročne i dugoročne održivosti javnih financija.<sup>2</sup> U svrhu provođenja Zakona nužna su poboljšanja u sustavu kroz jačanje fiskalnih pravila i fiskalne odgovornosti čelnika ustanova.

## 2. FINACIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLE, FISKALNA ODGOVORNOST

Financijsko upravljanje i kontrola podrazumijeva niz aktivnosti koje proračunski korisnik planira poduzeti s ciljem rješavanja uočenih nedostataka u poslovnim procesima temeljem samoprocjene sustava<sup>3</sup>.

### 2.1. Uspostava i razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrola

Jačanje financijskog upravljanja započinje donošenjem Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (NN 2006./141). Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole pri Ministarstvu financija poduzela je radnje za pokretanje postupaka definiranja poslovnih procesa proračunskog korisnika kako bi se osigurala jednoobraznost u poslovanju, utvrdile odgovornosti u provođenju aktivnosti u poslovnim procesima, te definirali rokovi godišnjeg izvještavanja. Navedeni postupci omogućili su poboljšanja u poslovanju, definiranih vizijom i misijom proračunskih korisnika, povećali transparentnost te utjecali na smanjenje troškova i rizika poslovanja.

### 2.2. Proračunsko računovodstvo - fiskalna odgovornost

Strategijom razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru RH za razdoblje od 2009. do 2011. godine utvrđen je cilj daljnjeg razvoja upravljanja proračunskim sredstvima, uspostavljanjem jače transparentnosti sustava unutar pro-

<sup>2</sup> Zakon o fiskalnoj odgovornosti, NN, 2010./139, čl. 2.

<sup>3</sup> Stepić D., Knežević M., Kozina D.: **Plan uspostave i razvoja financijskog upravljanja i kontrola**, Financije, pravo i porezi, TEB, Poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, 3/12, 2012., str. 87.

računskog sustava. Izjavom o fiskalnoj odgovornosti koju popunjava čelnik korisnika državnog proračuna propisuje se utvrđivanje odgovornosti pri zakonitom, namjenskom i svrhovitom trošenju sredstava, te uspostavljanje sustava financijskog upravljanja i kontrola za razdoblje od jedne kalendarske – proračunske godine.<sup>4</sup> Posebice se pritom naglašava odgovornost čelnika proračunskog korisnika za uspostavu, razvoj i provedbu sustava financijskog upravljanja i kontrola.

### 3. UPITNIK O FISKALNOJ ODGOVORNOSTI

Upitnik o fiskalnoj odgovornosti je dokument koji obuhvaća različita područja djelovanja proračunskih korisnika od planiranja i izvršavanja proračuna, područja javne nabave, računovodstva i izvještavanja. Uz Izjavu se dostavljaju i Upitnik o fiskalnoj odgovornosti, Plan otklanjanja slabosti i nepravilnosti, Izvješće o otklonjenim slabostima i nepravilnostima (počevši od 2012. godine za 2011. godinu) te Mišljenje unutarnjih revizora o sustavu financijskog upravljanja i kontrola za područja koja su revidirana u prethodnoj godini. Upitnik predstavlja samoprocjenu rada unutar pojedinog proračunskog korisnika.

#### 3.1. Planiranje proračuna

Člankom 17. Zakona o proračunu propisan je izgled i definirane odrednice financijskoga plana proračunskih korisnika koji predstavlja osnovni dokument svakog proračunskog korisnika u financijskom poslovanju. Financijski se plan usvaja i provodi u skladu s načelima jedinstva i točnosti proračuna, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije te dobrog financijskog upravljanja i transparentnosti. Sredstva proračunskoga korisnika troše se za financiranje rashoda i programa definiranih u financijskom planu proračunskog korisnika u okviru jedne proračunske godine koja je istovjetna kalendarskoj godini i traje od 01. siječnja do 31. prosinca. Uravnoteženi financijski plan podrazumijeva da se ukupnim prihodima i primicima financiraju rashodi i izdaci uvažavajući preneseni poslovni rezultat iz prethodnog razdoblja. Preneseni viškovi iz ranijeg razdoblja koriste se za financiranje povećanih aktivnosti, dok se manjak poslovnog rezultata namiruje iz prihoda i primitaka u proračunskoj godini ili smanjenjem predviđenih rashoda. Korištenje sredstava u financijskom planu počiva na načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. Pri izradi financijskog plana prate se smjernice odnosno upute za izradu prijedloga državnog proračuna za trogodišnje razdoblje koje se vezuju uz Program Vlade Republike Hrvatske. Smjernice sadrže prihode i rashode, primitke i izdatke raspoređene prema proračunskim klasifikacijama definiranim u Zakonu o proračunu uz obrazloženje prijedloga financijskog plana koji definira djelokrug i sažetak rada korisnika za proračunsku - kalendarsku godinu. Obrazloženje se temelji na ciljevima i programima proračunskog korisnika zbog kojih je osnovan. Proračunske klasifika-

<sup>4</sup> Prema Uredbi o sastavljanju izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila, NN, 2011/78.

cije koje se koriste pri planiranju su: organizacijska, ekonomska, funkcijska, lokacijska, programska i izvori financiranja.<sup>5</sup>

Organizacijska klasifikacija podrazumijeva cjeline proračuna i proračunskih korisnika u njihovu sastavu prema temeljnim zadaćama. U nastavku je primjer organizacijske klasifikacije Hrvatskoga šumarskog instituta.

**Tablica 1. Organizacijska klasifikacija u financijskom planu Hrvatskog šumarskog instituta**

Razdjel	080 Ministarstvo znanosti, obrazovanja i sporta
Glava	08008 Javni instituti u Republici Hrvatskoj
Proračunski korisnik	2967 Hrvatski šumarski Institut

Izvor: Interni dokument Hrvatskog šumarskog instituta

Ekonomska klasifikacija vezana je uz primjenu brojčanih oznaka i naziva računa računskog plana za iskazivanje imovine, obveza, izvora vlasništva te prihoda i primitke, rashode i izdatke u okviru razreda 10 računskoga plana. Funkcijska klasifikacija preuzeta je iz međunarodne klasifikacije funkcija države dok je lokacijska klasifikacija određena sjedištem proračunskog korisnika. Programska klasifikacija definira glavni program i ostale programe i aktivnosti proračunskog korisnika. U nastavku je primjer programske klasifikacije Hrvatskoga šumarskog instituta.

**Tablica 2. Programska klasifikacija u financijskom planu Hrvatskog šumarskog instituta**

Strategija	Znanost
Glavni program	Razvoj znanosti i istraživanja
Program	Redovna djelatnost javnih instituta

Izvor: Interni dokument Hrvatskog šumarskog instituta

Izvori financiranja prikazuju skupine prihoda i primitaka iz kojih se podmiruju rashodi i izdaci prema vrsti i namjeni. Osnovni izvori financiranja su: opći prihodi i primici, doprinosi, vlastiti prihodi, prihodi za posebne namjene, pomoći, donacije i namjenski primici od zaduživanja.

### 3.2. Izvršavanje financijskog plana

Izvršavanje financijskoga plana proračunskog korisnika moguće je započeti tek po njegovom donošenju odnosno prihvaćanju od strane predstavničkog tijela. Sredstva za preuzimanje obveza, bilo investicijske prirode bilo redovitih godišnjih nabava, moraju biti osigurana u financijskom planu. Kontrolni postupci provode se na nekoliko razina s ciljem praćenja utroška sredstava - od postupka sklapanja ugovora, usklađenosti nabava s financijskim planom i planom javne nabave te uz dobivenu

<sup>5</sup> Prema Zakonu o proračunu, op. cit.

suglasnost Vlade Republike Hrvatske za preuzimanje obveza koje zahtijevaju plaćanja u idućim godinama<sup>6</sup>. Zakonom o proračunu posebno se naglašava odgovornost vezana uz naplatu prihoda i primitaka te način korištenja sredstava. Namjenski prihodi i primici, ali i vlastiti prihodi proračunskoga korisnika uplaćuju se u državni proračun osim ako Zakonom o izvršenju državnoga proračuna nije drugačije određeno. Međutim, kada proračunski korisnik nema obvezu uplate namjenskih i vlastitih prihoda u proračun, sredstva se koriste za podmirivanje rashoda redovne djelatnosti prema odobrenom financijskom planu. Svaka isplata sredstava mora biti temeljena na vjerodostojnoj dokumentaciji odnosno knjigovodstvenoj ispravi. Sadržaj isprave ukazuje na vrstu i količinu isporučene robe, izvršenih usluga ili obavljenih radova te njihovu usklađenost s elementima ugovora. Isplate donacija, pomoći, subvencija i sl. prate se kroz izvješća o namjenskom korištenju sredstava. Financijska kontrola zaprimljenih dokumenata vezana je uz proceduru zaprimanja, provjere računa i odobrenja plaćanja.

### 3.3. Izvještavanje

Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu<sup>7</sup> propisuju se vrsta financijskih izvještaja, rokovi i način predaje financijskih izvještaja kako je predočeno u Tablici 3.

Tablica 3. Izvještavanje proračunskih korisnika u proračunskom računovodstvu

Razdoblje izvještavanja	Vrsta financijskog izvještaja	Rokovi predaje
Siječanj - ožujak	Izvještaj o prihodima i rashodima korisnika proračuna (Obrazac S-PR-RAS)	10. travanj
Siječanj - lipanj	Izvještaj o prihodima i primicima, rashodima i izdacima (Obrazac: PR-RAS) Bilješke	10. srpanj
Siječanj - rujanj	Izvještaj o prihodima i rashodima korisnika proračuna (Obrazac S-PR-RAS)	10. listopad
Siječanj - prosinac	Bilanca Izvještaj o prihodima i primicima, rashodima i izdacima (Obrazac: PR-RAS) Izvještaj o promjenama u vrijednosti (Obrazac P-VRIO) Bilješke	do 15. veljače
Siječanj - prosinac, mjesečno	Izvještaj o obvezama (Obrazac: Obveze)	10. u mjesecu

Izvor: vlastita obrada

<sup>6</sup> Prema Uredbi o sastavljanju Izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila, op. cit.

<sup>7</sup> Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 2011./32

### 3.4. Javna nabava

Zakonom o javnoj nabavi<sup>8</sup> uređuju se postupci sklapanja ugovora o javnoj nabavi i okvirnih sporazuma radi nabave robe, radova ili usluga, pravna zaštita u vezi s tim postupcima i nadležnost središnjega tijela državne uprave nadležnog za sustav javne nabave. Cilj zakonskog propisa je osiguravanje učinkovitosti u nabavama i ekonomičnost trošenja sredstava. Mogućnost provođenja postupaka javne nabave definirana je planom nabave kao temeljnim dokumentom. Upitnik o fiskalnoj odgovornosti prati provedene postupke javne nabave procijenjene vrijednosti do 70.000,00 kn, nabave roba i usluga viših od 300.000,00 kn, radove čija je vrijednost procijenjena na iznos viši od 500.000,00 kn te postupak oglašavanja u Elektroničkom oglasniku javne nabave. Prati se ugovaranje instrumenata osiguranja plaćanja i odredbi o ugovornim kaznama, propisane kriterije kvalitete izvođenja radova te izvještavanje po provedenim postupcima. Dokumentaciju je nužno čuvati najmanje četiri godine od završetka postupka javne nabave, te redovito predavati izvještaje tijelu nadležnom za sustav javne nabave.

### 3.5. Računovodstvo

Kontrolni postupci u računovodstvu usmjereni su na utvrđivanje načina postupanja računovodstvenom dokumentacijom i vođenjem poslovnih knjiga. Obvezne poslovne knjige su: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige.<sup>9</sup> Uz glavne knjige proračunski korisnici moraju voditi i pomoćne te analitičke knjige koje detaljnije opisuju poslovne promjene za potrebe analize i nadzora. Glavne i analitičke knjige moraju biti usuglašene. Knjigovodstvena isprava prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu<sup>10</sup> jest pisani ili memorirani elektronički dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni koja na uredan i vjerodostojan način opisuje nastale poslovne promjene prethodno kontrolirane odnosno ovjerene potpisom ovlaštene osobe. Dakle, uz račun kao dokument za knjiženje važna je i popratna dokumentacija: narudžbenice kojima se potvrđuje nabava, ugovori s dobavljačima, primke, izdatnice i slično. Ovjera dokumenata podrazumijeva kontroliranu ispravu u smislu postojanja izvještaja o obavljenoj usluzi odnosno isporuci robe te izvedenim radovima. Račun kao podloga za knjiženje mora sadržavati podatke propisane poreznim propisima. Proračunsko računovodstvo temelji se na modificiranom načelu nastanka događaja. Ono podrazumijeva priznavanje poslovnih promjena na rashodovnoj strani u izvještajnom razdoblju u kojem u nastale, neovisno o vremenu kada su plaćene, dok se prihodi i primitke priznaje u trenutku kada postaju raspoloživi, odnosno naplaćeni. Osim redovnih izvora financiranja, proračunski korisnici mogu primati donacije financijske i

<sup>8</sup> Zakon o javnoj nabavi, NN, 2011./90, čl. 1.

<sup>9</sup> Bičanić N. i dr.: **Proračunsko računovodstvo, primjena Računskog plana s primjerima knjiženja**, TEB-Poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, 2011., str. 30.

<sup>10</sup> Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN, 2010./114, 2011./31, čl. 11. st. 2.

nefinancijske imovine. Njihova je obveza pritom pratiti tijek donacija i zahtijevati izvješća o utrošku sredstava u skladu s definiranim namjenama.

### 3.6. Plan otklanjanja slabosti i nepravilnosti

Plan otklanjanja slabosti i nepravilnosti sastavlja se za svako područje poslovanja u kojemu su prepoznate određene slabosti i nepravilnosti. Sadrži opis slabosti i nepravilnosti, akcijski plan njihova otklanjanja u definiranom vremenskom roku te odgovorne osobe za uklanjanje istih. Nakon proteka godine sastavlja se Izvješće o otklonjenim slabostima i nepravilnostima utvrđenim prethodne godine. Proračunski korisnici koji imaju unutarnju reviziju sastavljaju i Mišljenje unutarnjih revizora o sustavu financijskog upravljanja i kontrola za revidirana područja.

## 4. ZAKLJUČAK

Transparentnost poslovanja proračunskih korisnika državnog proračuna u svim područjima poslovnih aktivnosti, praćenje tijeka novca, izvještavanje u sustavu uz postojanje jasnih pravila ponašanja proračunskih korisnika nužna su pretpostavka stvaranja stabilnog i sigurnog javnog sektora. Javni novac je novac svih stanovnika države i stoga je izuzetno važno znati što je tim novcem financirano, koji su to programi i aktivnosti na koje je novac utrošen, s kojim ciljem i u konačnosti na koji način. Propisivanje načina trošenja i jasna poruka čelnicima proračunskih korisnika da je sredstva nužno koristiti u svrhu i namjenu za koju su određena te da nepoštivanje takvog načina poslovanja povlači posljedice predstavlja temelj uređenog sustava. Fiskalna odgovornost proračunskih korisnika samo je jedan od “kotačića” u čitavom složenom mehanizmu funkcioniranja države.

## Literatura

1. Bičanić N., Jaki-Bajo I., Maletić I., Milić A.: **Proračunsko računovodstvo, primjena Računskog plana s primjerima knjiženja**, TEB-poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, 2011.
2. Bičanić N., Jaki-Bajo I., Maletić I., Milić A.: **Proračunsko računovodstvo, primjena Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu**, TEB-Poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, 2011.
3. Bičanić N., Jaki-Bajo I., Maletić I., Parać G.: **Planiranje uspostavljanje unutarnje financijske kontrole i financijsko izvještavanje**, TEB-Poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, 2007.
4. **Zakon o proračunu**, NN, 2008./87
5. **Zakon o fiskalnoj odgovornosti**, NN, 2010./139
6. **Zakon o javnoj nabavi**, NN, 2011./90
7. **Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru**, NN 2006./141
8. **Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu**, NN 2011./32
9. **Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu**, NN, 2010./114, 2011./31
10. **Uredba o sastavljanju izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o promjeni fiskalnih pravila**, NN, 2011./78