

**red. prof. dr. sc. Vesna Vašiček**

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, Republika Hrvatska  
vvasicek@efzg.hr

**doc. dr. sc. Jelena Poljašević**

Ekonomski fakultet, Univerzitet u Banjoj Luci, Banja Luka, Bosna i  
Hercegovina  
jelena.poljasevic@efbl.org

## **SPECIFIČNOSTI U PRIZNAVANJU INFRASTRUKTURNE IMOVINE U JAVNOM SEKTORU<sup>1</sup>**

*Stručni rad*

### **Sažetak**

*Polazeći od implementacije računovodstvene osnove nastanka događaja (obračunske osnove) u javnom sektoru, čijom se primjenom omogućuje računovodstveno priznavanje svih skupina imovine, i od potrebe da se ukupnom imovinom u javnom sektoru efikasno upravlja, kao jednom od smjernica koncepta novog javnog menadžmenta, veliki broj zemalja napravio je značajan napredak u upravljanju javnom imovinom. Premda je dosta iskustva u primjeni obračunske osnove i nakon godina njene primjene, još uvijek postoje brojna neriješena pitanja koja se odnose na evidentiranje, priznavanje i mjerenje imovine u javnom sektoru. Riječ je o definicijskom određenju imovine u javnom sektoru, modalitetu njezinog vrijednosnog iskazivanja pri prvom priznavanju i naknadnom mjerenju i vrednovanju te prosudbi o najboljem načinu upotrebe.*

*Veliki broj različite imovine sa kojim se susreću državni entiteti (infrastrukturalna imovina, vojna imovina, naslijeđena imovina, prirodna bogatstva) dovodi do problema vezanih za njihovo priznavanje i vrednovanje. Kako bi mogli da ocijenimo rad određenog državnog entiteta, ali i kako bi sami javni menadžeri mogli da donesu kvalitetne odluke, moraju raspolagati sa relevantnim informacijama koje uključuju i informacije o imovini povjerenoj na upravljanje. Budući da državni entiteti često određene ekonomske i socijalne ciljeve ostvaruju kroz javna i privatna preduzeća, ustanove ili agencije, ovim izvještajnim entitetima država daje na raspolaganje i određenu imovinu.*

---

<sup>1</sup> Ovaj rad dio je znanstveno istraživačkog projekta 8509 „Uloga reforme sustava računovodstva i financijskog izvještavanja u razvoju učinkovitog financijskog upravljanja u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj” financiranog od strane Hrvatske zaklade za znanost.

*Cilj ovog rada je ukazati na probleme u priznavanju infrastrukturne imovine u javnom sektoru, posebno imovine kojom raspolažu javna preduzeća i ponuditi moguća rješenja u skladu sa računovodstvenim načelima. U našoj praksi pojavljuju se situacije da infrastrukturna imovina bude evidentirana u jednom izvještajnom entitetu dok drugi izvještajni entitet koristi i raspolaže sa ovom imovinom. U javnom sektoru imovina je pod kontrolom izvještajnog entiteta ukoliko ovaj entitet ima kontrolu nad koristima koje su sadržane u imovini. Istovremeno ukoliko entitet ima koristi od imovine i svi rizici koje imovina nosi također trebaju pripasti tom entitetu. U tom smislu potrebno je računovodstveno i kroz financijsko izvještavanje adekvatno definirati imovinu, utvrditi tko ima kontrolu nad njom i tko uživa koristi od imovine.*

**Ključne riječi:** *obračunska (akrualna) osnova, infrastrukturna imovina, financijsko izvještavanje;*

**JEL:** M40

## 1. UVOD

Imovina kojima raspolažu državni entiteti značajna su po iznosu i pretežno financirana porezima, doprinosima i drugim naknadama koje su ubiru od stanovništva i privatnog sektora. Javni menadžment ima obvezu dobrog upravljanja sredstvima koja su mu povjerena. Dužnost upravljanja imovinom uključuje efikasno sticanje, upotrebu, zaštitu, održavanje i raspolaganje imovinom u skladu sa ciljevima entiteta i u okviru njegove nadležnosti. Odgovornost za imovinu, kao i ocjenu njihovog efikasnog upravljanja, moguće je dobiti samo ako je ta imovina priznata u poslovnim knjigama, te prezentirana u financijskim izvještajima. U literaturi i praksi naglašena je uloga računovodstva i financijskog izvještavanja u stvaranju informacijske osovice za upravljanje imovinom u javnom sektoru (Tanzi i Prakash, 2000.; Barret, 2004.).

Priznavanje sredstava znači identificiranje postojanja sredstava, što omogućava utvrđivanje tekućih troškova, kao što je amortizacija i održavanje, te upravljanje sredstvima. Kako bi se sredstava priznala u bilanci stanja, zahtijeva se da državni entitet uspostavi rigorozan proces identifikacije svih sredstava, utvrdi valsnitvo i njihovu vrijednost. Bolja informiranost o sredstvima dovodi do kvalitetnijih odluka u vezi održavanja, prodaje viška sredstava i zamjene sredstava. Informacije o ovim troškovima potrebne su kako bi se izmjerili ukupni troškovi pruženih proizvoda i usluga. Menadžerima ove informacije služe kako bi odredili koje proizvode i usluge trebaju pružati, kao i odrediti najefikasniji način da to učine. Ove odluke su naročito značajne za većinu materijalnih sredstava kao što su infrastrukturna imovina, čija zamjena dovodi do značajnog financijskog naprezanja entiteta.

Priznavanje cjelokupnih sredstava pored utjecaja na financijski položaj izvještajnog entiteta ima direktan utjecaj i na financijsku uspješnost budući da priznata stalna imovina dovodi do amortizacije, kapitalnih dobitaka/gubitaka, revalorizacije i umanjenje vrijednosti. Pored toga osiguravaju se informacije koje omogućavaju niz analiza kao što su izračunavanje cijene koštanja pruženih dobara i usluga, ocjena i komparacija programa i projekata, ocjena ekonomičnosti i efikasnosti entiteta u obavljanju svojih aktivnosti i sl. Nepriznavanje svih sredstava koja se kontroliraju ostavlja prostor za manipulaciju i smanjuje transparentnost poslovanja države. Na primjer, ukoliko entitet ne prizna svu imovinu dolazi do iskrivljene slike financijskog rezultata; priliv od prodaje sredstava smatra se prihodom u bruto iznosu; rashodovanje, štete i gubitak vrijednosti imovine se ne prikazuje, jer imovina nije priznata u bilanci uspjeha i sl.

Iako bi svu imovinu u javnom sektoru koja ispunjava kriterije priznavanja trebalo prikazati u financijskim izvještajima, to se često ne čini. Razlozi za to mogu biti (IFAS PSC, 1996.):

- ◆ „pragmatični, kao što je progresivni rast broja imovine iznad broja prikladnog za iskazivanje u financijskim izvještajima,
- ◆ kriteriji priznavanja, posebno nezadovoljavanje kriterija koji se odnose na prihvatljive metode vrednovanja,
- ◆ politika priznavanja, prema kojoj se neke grupe imovine ne objavljuju“.

U državnim entitetima najčešće se javlja problem priznavanja određenih vrsta kapitalne imovine koja je specifična za ove entitete. To je prije svega infrastrukturna imovina, nasljedna i pojedini oblici nematerijalnih imovine. Kako se radi o sredstvima velike vrijednosti, njihovo pravilno vrednovanje direktno utječe na iskazani financijski položaj i financijsku uspješnost izvještajnih entiteta. U ovom radu pažnja će biti usmjerena na problem priznavanja infrastrukturne imovine.

## 2. KARAKTERISTIKE IMOVINE U JAVNOM SEKTORU

Imovina se definira kao resursi koje kontrolira poduzeće kao rezultat prošlih događaja od kojih se očekuje pritanje budućih ekonomskih koristi u poduzeće. Ova definicija sredstava pretrpjela je određene izmjene da bi bila primjenljiva na sredstva u državnim entitetima. Osnovni razlog leži u činjenici da se imovina u ovim entitetima često drži iz drugih razloga, a ne zbog očekivanog priliva budućih ekonomskih koristi. Primjer su povijesna mjesta, parkovi, šume, muzeji, knjižnice, spomenici i sl. Uvažavajući specifičnosti sredstava u državnim entitetima, postojeća definicija je proširena dodavanjem termina „servisni potencijal“ i zamjenjujući riječ „poduzeće“ sa „entitet“, tako da definicija sredstava u MRS-JS glasi (IPSASB, 2015.): “Imovina su resursi koje entitet kontrolira kao rezultat

prošlih događaja, koja posjeduju servisni potencijal ili sposobnost da generiraju ekonomske koristi.“ Iako na izgled razumljiva, ova definicija može izazvati brojne nedoumice te je potrebno objasniti njene pojedine dijelove.

## 2.1. Koristi koje generira sredstvo kao resurs

Kada govorimo o tome da je imovina resurs, mislimo na ekonomski aspekt resursa. Po definiciji, ekonomski resurs je nešto što ima vrijednost. Kako bi resurs imao vrijednost kao ekonomsko dobro, mora postojati određeno ograničenje na njegovo korištenje. Sredstva koja su svima besplatno dostupna kao što je na primjer zrak, prirodni izvor vode i sl. su resursi, ali nisu ekonomski. Nadalje resursi dovode do generiranja budućih koristi u entitet ili generiranja usluga koje će se pružiti. Neka sredstva u sebi sadrže pravo na različite koristi, na primjer: pravo upotrebe sredstva u pružanju usluga; pravo konvertovanja u gotovinu i korist od porasta vrijednosti; pravo pritanja gotovinskih tokova od upotrebe i dr. Sredstvo se može priznati kao takvo ukoliko dovodi do priliva koristi u entitet. U entitetima profitnog sektora koristima se smatraju samo ekonomske koristi koje predstavljaju priliv gotovine i gotovinskih ekvivalenata. Međutim, budući da generiranje gotovine i ostvarenje profita nisu ciljevi entiteta javnog sektora pored pojma ekonomska korist uvodi se i pojam servisni potencijal. Imovina sadrži servisni potencijal ukoliko njegova upotreba dovodi do pritjecanja koristi samom izvještajnom ili njegovim korisnicima u skladu sa utvrđenim ciljem entiteta. Entitet prenosi dobra ili usluge koje su rijetke u poređenju s tražnjom za njima i zbog toga što dobra i usluge imaju vrijednost za entitet u unapređenju njegovih ciljeva, servisni potencijal sadržan u sredstvima može biti oblik ekonomske koristi (Christianens, 2004.). Imovina u javnom sektoru koja sadrži servisni potencijal mogu uključiti rekreacijske, transportne, nasljedne, društvene, obrambene, socijalne i administrativne strukture i stavke. Ovakva sredstva se obično drže od strane vladinih entiteta za pružanje usluga ili dobara često za opću javnu potrošnju u oblastima gdje nema tržišne konkurencije. Postoje tri vrste koristi koje generiraju sredstva u javnom sektoru:

- ◆ servisni potencijal,
- ◆ neto gotovinski tokovi (ili smanjenje gotovinskih odliva),
- ◆ bezuvjetno pravo priliva resursa.

Servisni potencijal se definira kao kapacitet sredstva da nastavi pružati usluge ili dobra u skladu sa ciljem entiteta. Servisni potencijal i servisni kapacitet uključuju sljedeće:

- ◆ kapacitet pružanja dobara ili usluga koje služe za zadovoljenje potreba korisnika,
- ◆ ostvarenje ciljeva entiteta ali bez direktnog generiranja neto gotovinskih priliva,
- ◆ kapacitet entiteta da pruži usluge ili postigne ciljeve, omogućavajući da ostvari svoju misiju,
- ◆ sposobnost da se direktno ili indirektno prilikom pružanja usluga ili dobara ostvare potrebe ili želje identifikovanih korisnika i da se unaprijede ciljevi entiteta.

Neto gotovinski prilivi ili smanjenje neto gotovinskih odliva mogu proisteći iz:

- ◆ upotrebe sredstva u proizvodnji i prodaji proizvoda i usluga,
- ◆ direktne razmjene sredstva za gotovinu i druge resurse,
- ◆ upotrebe sredstva u cilju zadovoljenja obveza,
- ◆ raspodjele sredstva vlasnicima,
- ◆ držanje gotovine u cilju kupovine drugih resursa.

Bezuvjetno pravo priliva resursa u entitet u budućnosti proizilazi iz ugovora, sporazuma ili pravom po osnovu zakona kao što je pravo naplate potraživanja, pravo ubiranja poreza i sl. Kod državnih entiteta, treba imati na umu da neekonomske koristi ne priteču u izvještajni entitet, nego građanima i ostalim korisnicima.

## **1.2. Kontrola nad imovinom**

Osnovni zahtjev kako bi sredstvo bilo priznato u bilanci izvještajnog entiteta je postojanje kontrole nad tom imovinom. Kontrola nad sredstvom se obično povezuje sa posjedovanjem koristi od imovine. Osnovni način pristupu koristi koje pruža sredstvo je kroz zakonsko vlasništvo nad resursom. Prema tome, biti titular vlasništva znači imati sva ekonomska prava i kontrolu nad sredstvima. Ekonomsko vlasništvo podrazumijeva postojanje koristi i rizika gdje entitet ima pravo pristupu koristima, ali i snosi rizike koje vlasništvo nad sredstvom uobičajeno nosi. Međutim, određivanje postojanja kontrole u javnom sektoru je mnogo teže, jer se javljaju različiti oblici vlasništva. Prema Pallotu vlasništvo se može razdvojiti na tri vrste ekonomskih prava: pravo upravljanja znači pravo da se sredstvom upravlja i da se donose odluke o njegovoj upotrebi; pravo uživanja vlasništva,

što znači pravo na uživanja u ekonomskim koristima; i pravo na prodaju, odnosno prijenos imovine (uništenje može biti dodato kao četvrto pravo). Za veliki broj javnih dobara vladina prava su obično limitirana na pravo upravljanja. Na primjer, vlada je vlasnik parkova i sportskih terena i ima pravo (obvezu) da ih održava. S druge strane, vlada ne uživa u koristima od ove imovine nego građani, niti je vladi dozvoljeno da prenese ili uništi imovinu. Naravno, u dugom vremenskom razdoblju vlada može donijeti odluku da se privatizuju i prodaju ova dobra i u tom trenutku nedostajuće vrste prava dovode do punog vlasništva. Međutim, u ovom trenutku entitet ima samo pravo upravljanja koje se uzima u obzir. Biti vlasnik, ali ne imati druga ekonomska prava (uživanje, otuđenje, uništenje) ukazuje na neperfektno vlasništvo i ova se sredstva prema Pallotu trebaju klasificirati kao društvena (državna) dobra. Slično rješenje se može naći i u FASAB<sup>2</sup> gdje je napravljena razlika između kapitalnih sredstava koja se kontrolira u smislu „vlasništva“ ili „upravljanja“. Prva sredstva su ona koja se koriste u pružanju usluga dok su druga sredstva ona koja nemaju alternativnu upotrebu kao što su vojna sredstva, nasljedna, kao i zemljište koje ne služi u pružanju usluga kao što su nacionalni parkovi, šume i sl.

U skladu sa navedenim, u Konceptualnom okviru za financijsko izvještavanje opće svrhe entiteta javnog sektora (IPSASB, 2015.) (u daljem tekstu Okvir) se navodi: “Kontrola nad resursom predstavlja sposobnost entiteta da koristi resurs na način da servisni potencijal ili ekonomska korist sadržana u resursu se koristi za pružanja usluga ili druge ciljeve.“ Pod kontrolom se može smatrati i sposobnost entiteta osigurati da koristi od resursa pritiču entitetu, a ne drugim osobama. Uopćeno, vlada i drugi entiteti javnog sektora kontrolirajući sredstvo imaju sposobnost odrediti je li (a) direktno koriste servisni potencijal u pružanju usluga građanima; (b) razmjene sadašnji servisni potencijal za drugo sredstvo kao što je gotovina; ili (c) zaposle sredstvo na bilo koji drugi način kako bi stekla korist.

Za sredstva koja koriste građani kontrolu imaju državni entiteti ako posjeduju sposobnost da kontroliraju pristup tekućem servisnom potencijalu sadržanom u sredstvu kroz određivanje razine usluga koje će sredstvo pružiti. Entitet ima kontrolu nad koristima sadržanim u jednom sredstvu ukoliko zabranom, ograničenjem, ili na neki drugi način kontrolira drugima pristup navednim koristima. Tako na primjer, prirodni resursi se identificiraju kao sredstvo, jer vlada može ograničiti njihovu upotrebu.

<sup>2</sup> Federal accounting standards advisory board

### 1.3. Karakteristike infrastrukturnih sredstava

Materijalna stalna imovina u entitetima javnog sektora čine nekretnine, postrojenja i oprema; investicijska imovina i prirodni resursi. Nekretnine, postrojenja i oprema često čine najveći dio ukupne imovine entiteta, pa su stoga značajni za prikazivanje njegovog financijskog položaja. Računovodstveno obuhvatanje ovih sredstava regulirano je Međunarodnim računovodstvenim standardom za javni sektor (u daljem tekstu MRS-JS) 17 - Nekretnine, postrojenja i oprema. Ovaj standard propisuje priznavanje, određivanje knjigovodstvene vrijednosti i troškove amortizacije ovih sredstava. Standard 17 se takođe primjenjuje i na **infrastrukturna** i nasljedna sredstva kao specifične oblike materijalnih stalnih sredstava koja se najčešće javljaju samo u entitetima javnog sektora.

Infrastrukturna sredstva ispunjavaju definiciju nekretnina, postojenja i opreme u skladu sa MRS-JS 17 i definiraju se kao nepromijenjena fizička sredstva koja putem uspostavljenih mreža olakšavaju isporuku proizvoda i usluga. Infrastrukturna sredstva se odnose na sljedeće kategorije sredstava:

- ◆ putevi, trotoari, mostovi, kanali, pješačke staze,
- ◆ kanalizacijski sustavi,
- ◆ vodovodne mreže,
- ◆ odvodni sustavi,
- ◆ pogoni za kontrolu od poplava,
- ◆ komunikacijske mreže,
- ◆ rekreativne sisteme i sl.

Infrastrukturna sredstva imaju sljedeće karakteristike (IFAC-PSC, 2001; IPSAS 17, 2015.):

- ◆ dio su šire mreže, odnosno potpuna funkcionalnost im je određena povezivanjem na širu mrežu,
- ◆ namjena im je isključiva i nepromjenjiva u smislu alternativnog korištenja,
- ◆ dugoročnost – zbog koje je vrlo teško predvidjeti korisni vijek trajanja te imovine posebno ako je za neke od oblika infrastrukturne imovine predviđen kontinuiran sustav održavanja,
- ◆ komponente ove imovine su periodično zamjenljive novim komponentama stoga je opravdano ponekad odvojeno pratiti komponente, jer imaju bitno

različit korisni vijek trajanja, kao npr., gornji asfaltni sloj ili gornji dio željezničkih pruga,

- ◆ neprenosiva je, tj. fiksirana je za određenu lokaciju.

Za korisnike financijskih izvještaja vrlo je značajna i sama ekonomska vrijednost te imovine, a u svojstvu korisnika infrastrukturnih sredstava značajan je i potencijal usluga koji je sadržan u toj imovini. Infrastrukturna imovina zadovoljava definiciju imovine, jer je i ostvarenje budućih ekonomskih koristi od te imovine nesporno, kao što je i korištenje uslužnih potencijala opravdano očekivano. Zbog specifičnosti ove imovine njeno objektivno vrednovanje često je vrlo složeno, bilo da se vrednuje po nabavnoj vrijednosti ili se vrednuje po vrijednosti na neaktivnom tržištu. Budući da je ova imovina ekonomski i finansijski značajna, država ima odgovornost za upravljanje ovom imovinom. Neprekidno ulaganje u ovu imovine je presudno za ekonomski i socijalni život; nabavka, držanje i zamjena infrastrukturnih sredstava su od vitalne dužnosti entiteta javnog sektora koji treba biti odgovoran za upravljanje performansama. Ukupni troškovi infrastrukturnih projekata su veoma visoki; priznavanje i mjerenje vrijednosti ove imovine i periodična potrošnja obuhvataju velike iznose i obuhvataju najveće obveze entiteta javnog sektora i onih koji to financiraju putem poreza i finansiranja. Zbog toga su izgradnja i zamjena infrastrukturnih sredstava predmet političkih odluka i imaju značajne financijske konsekvence.

## **2. PRIZNAVANJE INFRASTRUKTURNIH SREDSTAVA U REPUBLICI SRPSKOJ**

Republika Srpska u oblasti računovodstva u javnom sektoru usvojila je Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor koji se zasnivaju na obračunskoj osnovi. Potpuna primjena svih zahtijeva iz ovih standarda podrazumijeva njihovo postepeno uvođenje, rješavanje niza problema i prevazilaženje teškoća koje se na tom putu javljaju. Jedan od problema sa kojima se susreću državni izvještajni entiteti je i problem identificiranja i priznavanja cjelokupne državne imovine. Drugi problem je utvrditi kojoj izvještajnoj jedinici određena imovina pripada, odnosno u bilanci stanja kojeg izvještajnog entiteta će se naći ta imovina. Ukoliko je utvrđeno da je cilj financijskih izvještaja opće namjene entiteta donijeti odluke na bazi ovih izvještaja i učiniti odgovornim javni menadžment za dodijeljenu mu imovinu, onda priznavanje, odnosno nepriznavanje imovine značajno utiče na kvalitet izvještavanja i posljedično na kvalitet odluka.

Kada se govori o priznavanju sredstava, ukoliko se ova imovina koristi od strane jednog državnog entiteta, a nalazi se u knjigama drugog, prilikom konsolidacije



ova imovina će biti prikazana u konsolidiranoj bilanci stanja kao imovina Republike Srpske. Međutim, ukoliko se pojavi dilema kome pripada imovina, državnim entitetu ili javnom poduzeću koje nije u potpunom vlasništvu državnog entiteta, tada konsolidacija neće riješiti problem točnog priznavanja imovine. Udio države, odnosno općine/grada, u kapitalu javnih poduzeća priznaje se kao ulaganja u konsolidiranoj bilanci stanja općeg državnog sektora, dok se konsolidirani financijski izvještaji javnog sektora Republike Srpske ne prezentuju. Iz navednog razloga, bitno je odrediti u čijem bilansu će imovina biti prikazana.

Jedna od najvećih nedoumica odnosi se na priznavanje vodovodne, kanalizacijske i toplotne infrastrukture. Prema Zakonu o utvrđivanju i prenosu prava raspolaganja imovinom na jedinice lokalne samouprave (Službeni glasnik Republike Srpske 70/06 članak 6.) navodi se sljedeće: „Komunalnu infrastrukturu u dijelu u kome je Republika Srpska titular prava raspolaganja i dobra u općoj upotrebi jedinice lokalne samouprave čine:

- a) - vodovod – objekti koji služe za proizvodnju i isporuku vode i vodovodna mreža do mjernog instrumenta uključujući i mjerni instrument,
  - kanalizacija – kanalizacijska mreža do zajedničkog priključka,
  - toplana - toplotni uređaji za proizvodnju i distribuciju toplotne energije, toplovodna mreža od mjernog instrumenta do krajnjeg korisnika,
- b) - javni parkovi u gradovima i naseljima, trgovi, ulice, lokalni putevi, javna rasvjeta, sanitarne deponije komunalnog i drugog otpada i plinovodi,
- c) - drugi objekti čiju izgradnju je financirala jedinica lokalne samouprave.

Ovom imovinom upravlja nadležno tijelo jedinice lokalne samouprave na način utvrđen zakonom i statutom jedinice lokalne samouprave i ona ne može biti u prometu.“ Na temelju ovog zakona, u Republici Srpskoj pojedine općine su izvršile uknjižavanje prava upravljanja nad navedenom imovinom. Općine i gradovi su svojim statutima odredile način upravljanja ovom imovinom. Na primjer, u Statutu grada Banja Luka stoji: „Grad na planu pružanja usluga, obavlja sljedeće poslove:

- ◆ uređuje i osigurava obavljanje komunalnih djelatnosti: proizvodnju i isporuku vode, toplotne energije, prečišćavanje i odvodnju otpadnih voda,
- ◆ osniva poduzeća, ustanove i druge organizacije za obavljanje poslova od interesa za Grad, uređuje njihovu organizaciju i upravljanje,
- ◆ uređuje i osigurava izgradnju, održavanje i korištenje javnih objekata komunalne infrastrukture.

Grad u komunalnoj i stambenoj oblasti, obavlja sljedeće poslove (Službeni glasnik grada Banja Luka broj 25/05 član 14. i 16.):

- ♦ osigurava obavljanje komunalnih djelatnosti, te organizacijske, materijalne i druge uvjete za izgradnju i održavanje komunalnih objekata i komunalne infrastrukture.

Iz prethodnog možemo vidjeti kako je jedan od ciljeva grada, odnosno općine pružanje komunalnih usluga građanima. U ostvarenju navedenog cilja potrebno je osigurati obavljanje komunalne djelatnosti, što se u većini slučajeva osigurava osnivanjem javnih poduzeća ili ustanova. Osnovna djelatnost, na primjer toplane, je proizvodnja i snabdijevanje parom i toplom vodom; proizvodnja, sakupljanje i distribucija pare i tople vode za grijanje, pogonske i druge vode, održavanje uređaja, postrojenja za proizvodnju i distribuciju toplotne energije (vrelovoda, toplinskih stanica i drugih uređaja). Kako bi moglo obaviti svoju osnovu djelatnost, ovom preduzeću je grad/općina dala pravo na upravljanje, korišćenje i održavanje, bez naknade na neodređeno vrijeme i bez prava na otuđenje i davanje u zakup toplovodnu infrastrukturu.

Postavlja se pitanje koji izvještajni entitet, javno poduzeće ili grad/općina, treba imati infrastrukturu kao imovinu priznatu u svojim poslovnim knjigama? Prema nalazima Glavne službe za reviziju Republike Srpske ova imovina se u knjigama općina uglavnom evidentiraju: kao stalna materijalna imovina dok se u knjigama komunalnih poduzeća evidentiraju kao nematerijalna imovina (pravo korištenja); uopće se ne evidentiraju ili se evidentiraju kao materijalna stalna imovina. Neko-rijetno evidentiranje ove imovine dovodi do sljedećih problema koji se javljaju i kod općina i kod komunalnih preduzeća:

- ♦ poduzeća imaju značajna ulaganja u sredstva koja nisu priznata u njihovim knjigama,
- ♦ općina se zadužuju za izgradnju infrastukture, vraćaju kredite i kamate, dok istovremeno koristi od ovih sredstava imaju poduzeća,
- ♦ općine kao većinski vlasnici komunalnih poduzeća, davanjem infrastrukturnih sredstava bez naknade, povećavaju profitabilnost poduzeća te direktno utječu na povećanje koristi manjinskih dioničara;
- ♦ onemogućava se utvrđivanje točne cijene koštanja pruženih usluga,
- ♦ naknadno ulaganje u ova sredstva ne evidentiran se u knjigama općine te vrijednost ovih sredstava nije istinita.

## 2.1. Moguća računovodstvena rješenja priznavanja infrastrukturne imovine

Ključno pitanje pri rješavanju problema priznavanja infrastrukturne imovine kod državnih entiteta je tko ima kontrolu nad imovinom, odnosno tko ima koristi od upotrebe imovine. Zakonom je pravo upravljanja nad ovom imovinom prenešeno na općine/gradove, ali bez prava prometovanja. Ukoliko vlasništvo promatramo kroz pravo upravljanja, uživanja koristi i otuđenja, uočavamo da u ovom slučaju općine/gradovi imaju samo prvo pravo što se naziva nesavršenim vlasništvom. Servisni potencijal od ovih sredstava općine/gradovi koriste za ostvarenje utvrđenog cilja, a to je pružanje komunalnih usluga dok krajnje uživanje u koristima od ovih sredstava imaju građani. Iz definicije imovine mogli bi reći da općine/gradovi imaju kontrolu nad imovinom, jer servisni potencijal koji sadrži ova imovina služi za ostvarivanje utvrđenih ciljeva općina/gradova (pružanje komunalnih usluga).

Međutim, gradovi/općine su pružanje komunalnih usluga prenijele na poduzeća ustupajući im i infrastrukturnu imovinu bez koje ova poduzeća ne bi mogla obavljati svoju osnovnu djelatnost. Preduzeća po ugovorima imaju pravo na upravljanje, korištenje i odražavanje bez prava otuđenja. Ova prava su jednaka pravima koja su prenešena Zakonom na općine/gradove. Kada promatramo koristi koje poduzeća imaju od infrastrukturnih sredstava, te koristi sada imaju ekonomsku karakteristiku, a ne servisni potencijal i pritječu poduzeću, a ne građanima. Koristi od ove imovine su novčani prilivi nastali naplatom potraživanja od korisnika za pružene im usluge. Ukoliko poduzeće ima koristi od imovine, koje se ogledaju u prilivu ekonomske koristi kroz korištenje imovine za distribuciju usluga, onda bi i svi rizici/troškovi vezani za ovu imovinu kao što su amortizacija i obezvređivanje trebali također pripasti poduzeću. Ograničenje otuđenja ove imovine nije razlog da se ona ne priznaju u knjigama poduzeća, jer i imovina dana pod hipoteku se također ne može prodavati, ali se i dalje vodi kao imovina poduzeća.

Neevidentiranje ove imovine u poslovnim knjigama poduzeća dovodi do niza problema i do netočnih financijskih izvještaja. Nepriznavanje svih troškova koji su nastali u obavljanju osnovne djelatnosti vodi netočnom financijskom rezultatu. U našem primjeru nedostaju troškovi povezani sa infrastrukturnom imovinom. Nepotpuni troškovi onemogućavaju utvrđivanje cijene koštanja usluge ili gotovog proizvoda. U javnom sektoru to dalje dovodi do problema utvrđivanja visine subvencije od strane vlade ili općine koja se obično utvrđuje kao razlika između cijene koštanja usluge i određene prodajne cijene. Sa gledišta općine/grada, u bilanci stanja se vodi imovina koja samo izaziva troškove, a ne pruža niti ekonomsku korist niti servisni potencijal. Već je navedeno da je općina/grad prenijele na javna poduzeća obvezu pružanja komunalnih usluga.

Iz prethodnog se može zaključiti kako bi infrastrukturna imovina trebala se voditi u poslovnim knjigama javnih poduzeća bez obzira što ova poduzeća nisu pravi vlasnici ovih sredstava. S druge strane, općina/grad bi ovu imovinu vodila u izvanbilančnoj evidenciji. Odnosno, infrastrukturna imovina ne zadovoljava definiciju sredstva sa stanovišta općine/grada, jer ne dovode do pritjecanja niti ekonomske koristi niti servisnog potencijala. Moguć je i drugi pristup. Ukoliko bi se infrastrukturna imovina vodila u poslovnim knjigama općine/grada, ovaj izvještajni entitet bi trebao imati određene koristi od ovog sredstva. S druge strane, koristeći ovu imovinu poduzeća bi trebala prikazati određene troškove njihovog korištenja. Problem se može riješiti utvrđivanjem naknade koju bi poduzeća plaćala općini/gradu za korištenje infrastrukturnih sredstava. Naknada može biti fiksna i odnositi se na iznajmljivanje imovine javnim preduzećima. Može se, međutim, i općina/grad promatrati zajedno sa javnim poduzećem kao cjelina koja treba osigurati pružanje komunalnih usluga korisnicima. U ovom slučaju prihodi koji se ostvare pružanjem usluga korisnicima trebaju se podijeliti između javnog poduzeća za proizvodnju usluge i općine/grada za distribuciju usluge kroz infrastrukturnu imovinu. Korištenjem ovog pristupa također bi dobili točne financijske izvještaje i općina i javna poduzeća. U bilanci stanja općine bila bi prikazana infrastrukturna imovina, dok bi u bilanci uspjeha bili prikazani prihodi koje ove sredstva generiraju i troškovi povezani sa ovom imovinom. Ovaj pristup imao bi utjecaja i na visinu subvencije koja se ovom poduzeću daje. Budući da poduzeće treba platiti općini naknadu za korištenje imovine, njegova financijska situacija je pogoršana. Ukoliko općina želi da ovo poduzeće ne bude oštećeno, subvencija planirana u proračunu mora biti veća. S aspekta općine, ne dolazi do promjene suficita/deficita jer s jedne strane povećavaju prihodi (kroz naplatu naknade) i u istom iznosu povećavaju subvencije. Sva ulaganja općine u ovu imovinu dovest će do povećanja njihove vrijednosti u bilanci, dok će ulaganja od strane poduzeća biti evidentirana kao ulaganja u tuđu osnovnu imovinu i biti amortizirana kroz procijenjeni vijek korisnosti ovih ulaganja.

### **3. PRIZNAVANJE INFRASTRUKTURNIH SREDSTAVA U REPUBLICI HRVATSKOJ I MOGUĆA RJEŠENJA**

Prepoznavanje javne imovine, njena klasifikacija, mjerenje i vrednovanje i objavljivanje u finansijskim izvještajima vrlo je složeno i kompleksno i nema jednoznačnog određenja pojmova i njihovog obuhvata. Vodeći brigu o ograničenjima izvještaja o financijskom položaju i činjenici kako su građani stvarni vlasnici javne imovine, razlikuju se ovi pojavnici oblici javne imovine:

- ◆ javna infrastruktura,
- ◆ nekretnine,

- ◆ financijska imovina (udjeli u državnim poduzećima, novac i ostali vrijednosni papiri),
- ◆ naslijeđena imovina,
- ◆ prirodni resursi,
- ◆ vojna imovina
- ◆ pokretnine (Grubišić, Nunšinović, Roje 2009.: 350.) .

Izraz infrastrukturna imovina primjenljiv je isključivo za javni sektor da opiše specifičnu prirodu te imovine. Termin infrastrukturna imovina (sredstva) ili infrastruktura u javnom sektoru koristi se da opiše većinu dugotrajne fizičke imovine (kao npr. ceste, mostove, komunikacijske mreže) ili cijele sustave (sustav obrane od poplava, sustavi za isušivanje, vodovod, kanalizacija) kojima raspolaže pojedina zemlja. (Vašiček, D., Vašiček V., 2016.: 162.). Preciznije definiranje pojma infrastrukturne imovine u Republici Hrvatskoj za potrebe ovog rada zahtjeva razlikovanje imovine u vlasništvu Republike Hrvatske (središnje države) ili imovine u vlasništvu lokalnih jedinica (jedinica područne (regionalne) uprave i lokalne samouprave - u daljnjem tekstu lokalne jedinice). Navedena podjela je u funkciji razlikovanja različitih nadležnosti i tretmana nad infrastrukturnom imovinom, ali nema jednoznačno pravno uporište. Pitanje vlasništva, raspolaganja i upravljanja imovinom različito je riješeno za pojedine pojavne oblike infrastrukturne imovine. Propusti u zakonodavstvu dovode do nejasnoća, pravne nesigurnosti i nepokrivenosti određenog pitanja kao što su pitanje vlasništva infrastrukturne imovine. Prisutna različita rješenja posljedica su pravnog slijeda različitih propisa koji nisu međusobno usklađeni. U nekim slučajevima se određena infrastrukturna imovina izdvaja u posebnu grupu i rješava kroz posebni zakonski okvir (primjer vodovodna infrastruktura). Kako pojam vlasništva u stvarno-pravnom smislu u kontekstu infrastrukturne imovine ne može pokriti sve slučajeve često se koriste i pojmovi iz upravnog prava (pružanje javnih usluga infrastrukturnom imovinom obveza je države i lokalnih jedinica) i pojma javno dobro (na kojem se ne može sticati vlasništvo ni druga stvarna prava po bilo kojoj osnovi). Primjeri javnog dobra na kojem se ne može sticati vlasništvo su pomorsko dobro (Zakon o pomorskom dobru i morskim lukama, članak 3., članak 5 stavak 2, Narodne novine, 2003.) ili javne ceste (Zakon o javnim cestama, članak 2. Narodne novine, 2004., 2009.).

U pokušaju da se napravi distinkcija između pravnog okvira i ekonomske prirode imovine, naglasak je stavljen na razlikovanje vlasništva, od prava upravljanja i od prava korištenja. Pojmovi upravljanja i raspolaganja nekretninama definisani su Zakonom o upravljanju i raspolaganju imovinom u vlasništvu Republike

Hrvatske (Narodne novine, 2013.) i Strategijom upravljanja i raspolaganja imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske od 2013. do 2017. (Narodne novine, 2013.a). Upravljanje državnom imovinom podrazumijeva sve sustavne i koordinirane aktivnosti i dobre prakse kojima država optimalno i održivo upravlja svojom imovinom u svrhu ostvarivanja svog organizacijskog strateškog plana. Raspolaganje državnom imovinom podrazumijeva pravo na otuđenje, opterećenje, ograničenje i odricanje od prava. (članak 2). Upravljanje nekretninama podrazumijeva sticanje nekretnina, raspolaganje nekretninama i ostvarivanje svih drugih vlasničkih prava u skladu sa propisima koji uređuju vlasništvo i druga stvarna prava. (članak 3., stavak 3.) Raspolaganje nekretninama predstavlja prodaju nekretnina, davanje u zakup ili najam, osnivanje prava građenja, dokapitalizaciju trgovačkih društava unošenjem nekretnina u temeljni kapital trgovačkih društava, darovanje, zamjenu, osnivanje založnog prava na nekretnini, osnivanje prava služnosti na nekretnini, razvrgnuće suvlasničke zajednice nekretnina, zajedničku izgradnju ili financiranje izgradnje i druge načine raspolaganja u skladu sa propisima koji uređuju vlasništvo i druga stvarna prava. (članak 48.) (Narodne novine, 2013.).

Upravljanje imovinom na razini središnje države regulirano je Zakonom o upravljanju i raspolaganju imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske (Narodne novine, 2013.) u Državnom uredu za upravljanje državnom imovinom (DUUDI). Vlada Republike Hrvatske, u cilju učinkovitijeg upravljanja imovinom donosi odluku o trgovačkim društvima od strateškog i posebnog interesa. U Odluci o utvrđivanju popisa trgovačkih društava i drugih pravnih osoba od strateškog i posebnog interesa za Republiku Hrvatsku (Narodne novine 2013.b, 2015., 2016.) razlikuju se trgovačka društva od strateškog interesa u kojima Republika Hrvatska uz gospodarske ostvaruje i strateške ciljeve: zakonsko i učinkovito ostvarivanje prenesenih javnih ovlasti, sigurnost, osiguranje zdravlja, važne infrastrukture, neometanu opskrbu stanovništva i poslovnih subjekata, te osiguranje gospodarskih službi u interesu građana i države, a koja prihode ostvaruju na temelju dodijeljenih javnih ovlasti u kojima država sudjeluje u određivanju cijene proizvoda i usluga od trgovačkih društava od posebnog interesa u kojima Republika Hrvatska ima većinski udio, a koja nisu infrastrukturna, energetska i sl., trebaju restrukturiranje, dokapitalizaciju, ili privatizaciju u cijelosti ili u dijelu, a koja dosežu visoku dodanu vrijednost i dobit.

U prvu grupu društava ulaze javna trgovačka društva kao što su: Hrvatske ceste d.o.o., Hrvatske autoceste d.o.o., HŽ Infrastruktura d.o.o., Plovput d.o.o., Hrvatska elektroprivreda d.d., Plinacro d.d., Janaf d.d., Hrvatske šume d.o.o., Hrvatska lutrija d.o.o., Hrvatske vode, Hrvatska banka za obnovu i razvitak (HBOR), Državna agencija za osiguranje štednih uloga i sanaciju banaka (DAB) i druga trgovačka društva Državna poduzeća od posebnog interesa su: pomorske luke, zračne luke, ACI, Jadrolinija i sl.

Vrijednost javnih trgovačkih društava koja koriste infrastrukturnu imovinu u bilanci države ili lokalne jedinice računovodstvenim rječnikom rečeno može se iskazivati kroz kapital ili kroz imovinu. U prvom slučaju je to kroz posjedovanje akcija ili udjela trgovačkog društva koje je u pretežnom vlasništvu države (od 50% + 1 dionica do 100% vlasništva). U drugom slučaju je posjedovanje imovine koja je iskazana u vlasništvu države ili lokalne jedinice kao njena imovina, a koja može biti dana na upravljanje ili korištenje javnom trgovačkom društvu. DUUDI navedena trgovačka društva od strateškog interesa iskazuje kroz udjele u vlasništvu.

Drugo pitanje, gdje je i kako iskazana infrastrukturna imovina u trgovačkim društvima od strateškog interesa različito je riješeno. Infrastrukturna imovina može biti iskazana u bilanci trgovačkog društva (kao njegova imovina), u podbilanci trgovačkog društva u kojoj se izdvojeno iskazuje javna (infrastrukturna) imovina i javni kapital ili u izvanbilančnoj evidenciji (tuđa imovina s pravom korištenja). Na primjer obveza je trgovačkih društava koja upravljaju javnim cestama da se sredstva koja čine imovinu Republike Hrvatske evidentiraju izdvojeno (Zakon o cestama, čl. 94., Narodne novine, 2011.). Također, prema Zakonu o željeznici sredstva kojima Republika Hrvatska finansira održavanje željezničke infrastrukture i regulisanje željezničkog prijevoza vode se izdvojeno u poslovnim knjigama upravitelja infrastrukture (Zakon o željeznici, čl. 21., Narodne novine 2013.c).

Problematika vrednovanja infrastrukturne imovine u financijskim izvještajima javnih trgovačkih društava dodatno se usložnjava mogućnostima različitog tretmana izvora financiranja nabavke infrastrukturne imovine. Infrastrukturna imovina se financira često iz prihoda namijenjenih izgradnji infrastrukture (npr. naknada za ceste, vodna naknada i sl.), cijena usluge, ali i iz proračuna države ili lokalne jedinice, iz naknade za koncesije i drugih namjenskih izvora.

Javno trgovačko društvo sredstva namijenjena izgradnji infrastrukture može iskazivati različito. Javna trgovačka društva pri evidentiranju poslovnih događaja i financijskom izvještavanju dužna su pridržavati se Zakona o računovodstvu (Narodne novine, 2015.) i zavisno od veličini primijeniti ili Hrvatske standarde financijskog izvještavanja ili Međunarodne standarde financijskog izvještavanja i Međunarodne računovodstvene standarde. Navedene transfere novca i ugovore o sufinanciranju izgradnje infrastrukture moguće je, prema naprijed navedenih propisima i pravilima, tretirati dvojako. Računovodstveno promatrajući, ta sredstva se u financijskim izvještajima primatelja tih sredstava (javnih trgovačkih društava) mogu tretirati ili kao kapital (kapitalni pristup), ili kao prihod (dobitni pristup). Kapitalni pristup podrazumijeva da se za iznos primljenih financijskih sredstava kojima je sufinancirana izgradnja infrastrukturne imovine poveća temeljni kapital javnog trgovačkog društva. Dobitni pristup podrazumijeva povećanje imovine

društva kada se završi investicija, a financijska se sredstva kojima je sufinancirana investicija od strane drugih, stave na „odgođene prihode“, pa se onda svake godine knjigovodstveno evidentira dio tih odgođenih prihoda na „pravi“ prihod i to odgovarajući dio koliko iznosi amortizacija te imovine i to u razmjenu dijelu u kojem je sudjelovalo sufinansiranje. Dok kapitalni pristup pretpostavlja da cijena usluge uključuje i nadoknadu amortizacije što znači da se kroz cijenu od korisnika usluge „naplaćuje“ i amortizacija imovine dobitni pristup prema kome iznose treba priznati kao prihod tokom razdoblja i sistematično povezati s troškom amortizacije koji trebaju nadoknaditi, smanjuje pritisak na cijenu usluge i očekivanja da se mora osigurati kroz amortizaciju obnavljanje infrastrukturne imovine. (Vašiček, Rogošić 2009.: 145.) Primjena dobitnog pristupa ima za posljedicu da infrastrukturna imovina nije vidljiva u izvještajima javnih trgovačkih društava kao povećanje javnog kapitala.

Na razini lokalnih jedinica infrastrukturna imovina povezana je s obavljanjem komunalnih djelatnosti. Riječ je o objektima i uređajima komunalne infrastrukture. U Zakonu o komunalnom gospodarstvu (Narodne novine 2003.a, 2004., 2009., 2011., 2012., 2014.) određeno je što se smatra komunalnim djelatnostima. To su: osiguranje pitkom vodom, odvodnja i pročišćavanje otpadnih voda, prevoz putnika u javnom prometu, održavanje čistoće, odlaganje komunalnog otpada, održavanje javnih površina, održavanje nerazvrstanih cesta, tržnice na malo, održavanje groblja i krematorija te obavljanje pogrebnih poslova, obavljanje dimnjačarskih poslova i javna rasvjeta. Uz navedene djelatnosti predstavničko tijelo može odrediti još neke nespomenute djelatnosti kao komunalne djelatnosti od lokalnog značaja.

Komunalne djelatnosti mogu obavljati u skladu s odredbama Zakona o komunalnom gospodarstvu, članak 3, stavak 1. (Narodne novine 2003.a, 2004., 2009., 2011., 2012., 2014.)

- ◆ trgovačko društvo koje osniva jedinica lokalne samouprave,
- ◆ javna ustanova koju osniva jedinica lokalne samouprave,
- ◆ služba – vlastiti pogon (u daljnjem tekstu: vlastiti pogon), koju osniva jedinica lokalne samouprave,
- ◆ pravna i fizička osoba na osnovu ugovora o koncesiji,
- ◆ pravna i fizička osoba na osnovu ugovora o povjeravanju komunalnih poslova.



Obavljanje komunalne djelatnosti najčešće je uređeno kroz posebno osnovana komunalna (javna) trgovačka društva koja su pravno samostalna, u pretežnom ili 100% vlasništvu lokalnih jedinica i s značajnim utjecajem lokalnih jedinica na upravljanje i financiranje (primjer komunalna trgovačka društva za osiguranje vode, odvod, čistoću, prijevoz i sl). Druga varijanta je da lokalna jedinica osniva javnu ustanovu za obavljanje određenih komunalnih djelatnosti (primjer javne ustanove su groblja i krematoriji). Razlike između obavljanja djelatnosti kroz trgovačko društvo ili javnu ustanovu značajne su po mnogo obilježja: pravna osnova, ustroj i način organizacije djelovanja, područje zapošljavanja i prava iz rada, poreski status i slična pitanja. Obavljanje komunalne djelatnosti kroz vlastite pogone je putem odjela ili sektora gradske ili općinske uprave koji su pod nadzorom izvršnog tijela te jedinice i s financiranjem kroz proračun lokalne jedinice.

Obavljanje komunalne djelatnosti kroz koncensioniranu javnu službu znači da predstavničko tijelo dodjeljuje koncesiju fizičkoj ili pravnoj osobi na određeno vrijeme (do 30 godina) uz naknadu koja pripada proračunu lokalne jedinice. Druga varijanta je da se komunalni poslovi povjeravaju ugovorom putem javnog konkursa. Zakon ne sadrži odredbe o vlasništvu nad komunalnom infrastrukturom, a što je, s obzirom na vrijednost komunalne infrastrukture značajno pitanje, a koje posljedično ima utjecaj na vrijednost i iskazivanje infrastrukturne imovine u financijskim izvještajima. U ovisnosti o prethodno navedenim mogućim načinima obavljanja komunalne djelatnosti, komunalna infrastruktura gledano kroz vlasništvo nad infrastrukturom može biti:

- ◆ u vlasništvu lokalnih jedinica,
- ◆ vlasništvu trgovačkih društava ili javnih ustanova koja obavljaju komunalnu djelatnost na prethodno navedeni način,
- ◆ kao javno dobro u opštoj upotrebi nad kojim se ne može sticati pravo vlasništva niti druga stvarna prava po bilo kojoj osnovi.

U slučaju obavljanja komunalne djelatnosti kroz vlastite pogone infrastrukturna imovina iskazana je u financijskim izvještajima proračuna lokalne jedinice. Vrednuje se i iskazuje po pravilima proračunskog računovodstva. U slučaju obavljanja komunalne djelatnosti kroz javna trgovačka društva pitanje iskazivanja imovine nije jednoznačno. Moguća su dva rješenja:

- ◆ izgrađena komunalna infrastruktura ostaje u vlasništvu lokalnih jedinica, a kroz društveni ugovor ustupa se na upravljanje u svrhu obavljanja komunalne djelatnosti javnom trgovačko društvo ili

- ♦ izgrađena komunalna infrastruktura prenosi se u vlasništvo javnih trgovačkih društava.

U praksi prevladava drugi način, tj. komunalna infrastruktura daje se u vlasništvo javnih trgovačkih društava komunalne djelatnosti. U nekim slučajevima posebnim propisima jasno je definirano vlasništvo nad infrastrukturom. Npr. prema Zakonu o vodama (Narodne novine 2009.) i Zakonu o financiranju vodnog gospodarstva (Narodne novine 2009.a) vodna infrastruktura je u vlasništvu javnih trgovačkih društava (isporučitelja vodnih usluga), a oni u vlasništvu lokalnih jedinica. Pri iskazivanju prenesene ili novoizgrađene infrastrukturne imovine u vlasništvo javnih trgovačkih društava pojavljuju se dvije varijante u evidenciji: kapitalni i dobitni pristup sa svim učincima kako je već istaknuto na iskaz javnog kapitala i uspješnost poslovanja javnih trgovačkih društava. U obavljanju komunalne djelatnosti kroz dodjelu koncesija koncesionar je vlasnik imovine dok traje ugovor o koncesiji nakon čega imovina prelazi u vlasništvo koncudenta (lokalne jedinice) ili prirastaju općem odnosno javnom dobru izvan vlasničko pravnog režima, a koncudent njome samo upravlja. (Đerda, D. <http://www.pravst.unist.hr/zbornik.php?p=24&s=162>)

Prethodno navedeni prikaz računovodstvenog tretmana infrastrukturne imovine ukazuje na različita postupanja iz čega proizlazi zaključak da je potrebno težiti uređenju tih pitanja. Ne postoji jedinstveni pristup u evidenciji, priznavanju i mjerenju infrastrukturne imovine što je djelomično rezultat nedorečenosti propisa, ali isto tako i ekonomske prirode infrastrukturne imovine koja je u funkciji isporuke javne usluge koja nema ekonomsku cijenu koja se naplaćuje od krajnjeg korisnika. Složenost odnosa vlasništva, upravljanja i korištenja imovine uz naglašenu specifičnu upotrebnu vrijednost imovine i izvore financiranja zahtijeva pristup u evidentiranju, vrednovanju i iskazivanju infrastrukturne imovine koji uključuje i uravnotežuje političku, ekonomsku, računovodstvenu perspektivu i daje najbolje rješenje u danim okolnostima. Računovodstvena rješenja trebala bi, u skladu sa računovodstvenim načelom, da je suština događaja važnija od forme te da se prati ekonomska priroda imovine i kontrola nad koristima do imovine te dati fer prikaz buduće ekonomske koristi od imovine.

#### 4. ZAKLJUČAK

Veliki broj različite imovine sa kojom se susreću državni entiteti dovodi do brojnih pitanja vezanih za njihovo priznavanje i vrednovanje. Kako bi mogli da ocjenimo rad određenog državnog entiteta, ali i kako bi sami javni menadžeri mogli da donose kvalitetne odluke, moraju raspolagati sa relevantnim informacijama koje uključuju i informacije o povjerenim sredstvima. Budući da državni entiteti

često određene ekonomske i socijalne ciljeve ostvaruju kroz javna i privatna preduzeća, ustanove, ili agencije, ovim izvještajnim entitetima država daje na raspolaganje i određena sredstva.

Prilikom donošenja odluke koji izvještajni entitet treba da ovu imovinu prizna u svojoj bilanci, treba imati u vidu osnovna računovodstvena načela, prvenstveno da je u računovodstvu suština važnija od forme i da je za priznavanje sredstva bitna ekonomska, a ne pravna suština. U javnom sektoru sredstvo je pod kontrolom izvještajnog entiteta ukoliko ovaj entitet ima kontrolu nad koristima koje su sadržane u sredstvu. Istovremeno, ako entitet ima koristi od sredstva i svi rizici koje sredstvo nosi također trebaju pripasti tom entitetu.

## LITERATURA

1. Barret, P. (2004.) *Financial Management in the Public Sector – How Accrual Accounting and Budgeting enhances Governance and Accountability*, CPA Forum: Challenge of change: Driving governance and accountability, Singapore.
2. Christiaens, J. (2006.) *Should capital assets be recognised in governmental accounting?*, 4th International conference on accounting, auditing and management in public sector reforms, Siena,
3. Christianens, J. (2004.) *Reforms: Comparing Flemish technical issues with international standards*. Gent University, Belgium
4. Đerđa, D. (2009.) *Problematika vlasništva objekata i uređaja komunalne infrastrukture u Republici Hrvatskoj*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu (Online) <http://www.pravst.unist.hr/zbornik.php?p=24&s=162>
5. IFAC PSC (1996.) *Study 11- Governmental Financial Reporting*, New York,
6. IFAC PSC (2001.) *Study 13- Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*, New York
7. IPSASB (2015.) *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: elements and recognition in financial statements*“,
8. *International monetary fund: Government finance statistics manual 2001*.
9. Grubišić, M., Nušinić, M., Roje, G. (2009.) *Prema učinkovitom upravljanju državnom imovinom*, *Financijska teorija i praksa* 33 (3) str. 335-374.
10. *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor; Savez računovođa i revizora Republike Srpske; Banja Luka, 2004*.
11. *Narodne novine (2003.) Zakon o pomorskom dobru i morskim lukama*, *Narodne novine d.d., Zagreb, broj 58/2003*.

12. Narodne novine (2004.) Zakon o cestama, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 84/2011.
13. Narodne novine (2013.) Zakon o upravljanju i raspolaganju imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 94/2013.
14. Narodne novine (2013.a) Strategija upravljanja i raspolaganja imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske od 2013. do 2017., Narodne novine d.d., Zagreb, broj 76/2013.
15. Narodne novine (2013.b) Odluka o utvrđivanju popisa trgovačkih društava i drugih pravnih osoba od strateškog i posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 120/2013.
16. Narodne novine (2015., 2016.) Odluka o izmjeni i dopuni Odluke o utvrđivanju popisa trgovačkih društava i drugih pravnih osoba od strateškog i posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 74/2015 i 44/116.
17. Narodne novine (2013.c) Zakon o željeznici, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 94/2013.
18. Narodne novine (2015.) Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 78/2015.
19. Narodne novine (2003.a) Zakon o komunalnom gospodarstvu - pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 26/2003.
20. Narodne novine (2004., 2009., 2011., 2012., 2013., 2014., 2015.) Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o komunalnom gospodarstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 82/2004., 178/2004., 38/2009., 79/2009., 153/2009., 49/2011., 144/2012., 94/2013. - Zakon o održivom gospodarenju otpadom, 153/2013. - Zakon o gradnji, 147/2014. i 36/2015. - Zakon o pogrebničkoj djelatnosti)
21. Narodne novine (2009.) Zakon o vodama, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 153/2009.
22. Narodne novine (2011., 2013., 2014.) Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o vodama, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 63/2011., 130/2011., 56/2013. i 14/2014.
23. Narodne novine (2009.a) Zakon o financiranju vodnog gospodarstva, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 153/2009.
24. Narodne novine (2011., 2013., 2014.) Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju vodnog gospodarstva, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 90/2011., 56/2013. i 154/2014.
25. Pallot J. Elements of the theoretical framework for public sector accounting“, Accounting, auditing & accountability journal, 5 (1)

26. Službeni glasnik Republike Srpske (2006.) Zakon o utvrđivanju i prenosu prava raspolaganja imovinom na jedinice lokalne samouprave, broj 70/06.
27. Službeni glasnik grada Banja Luka (2005.) Statut grada Banja Luke, broj 25/05.
28. Vašiček, V., Rogošić, N. (2009.) Financiranje trgovačkih društava u javnom sektoru: Dobitni ili kapitalni pristup priznavanju državnih potpora, Zbornik referata III. konferencije - HRVATSKI JAVNI SEKTOR u aktualnim gospodarskim uvjetima/ Davor Vašiček (ur.). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2009. 121-147.
29. Vašiček, D., Vašiček, V. (2016.) Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka
30. Tanzi, V., Prakash T. (2000.) The Cost of Government and the Misuse of Public Assets, Working paper WP/00/180, International Monetary Fund, Washington.

**Vesna Vašiček, Ph.D, Full Professor**

Faculty of Economics and Business, University of Zagreb, Zagreb,  
Republic of Croatia  
vvasicek@efzg.hr

**Jelena Poljašević, Ph.D, Assistant Professor**

Faculty of Economics, University of Banja Luka, Banja Luka, Bosnia and Her-  
zegovina  
jelena.poljasevic@efbl.org

## **SPECIFICS IN RECOGNITION OF THE INFRASTRUCTURE ASSETS IN PUBLIC SECTOR<sup>3</sup>**

*Professional paper*

### **Abstract**

*A large number of countries have made significant improvement in the public assets management starting from implementation of accrual accounting basis (accrual basis) in the public sector whose application enables accounting recognition of all assets groups and from the necessity of efficient management of total assets in public sector as one of the guidelines of new public management concepts. Eventhough, there is a large number of experiences in the application of accrual basis and after years of its application, still there are numerous unsolved issues regarding recording, recognition and measurement of assets in the public sector. It is about definition of the assets in the public sector, modality of its value at first recognition and subsequent measurement and evaluation and judgement about best way of use.*

*A large number of different assets of state entities (infrastructure assets, military assets, inherited assets, natural resources) causes problems regarding its recognition and evaluation. In order to evaluate performance of state entity but also for public managers to make quality decision, it is necessary to have relevant information that include information about assets entrusted for management. Since state entities achieve certain economic and social goals through public and private companies, institutions or agencies, state gives certain asset to these reporting entities.*

---

<sup>3</sup> This work has been supported by Croatian Science Foundation's funding of the project 8509 Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia. Any opinions, findings, and conclusions or recommendations expressed in this material are those of the author(s) and do not necessarily reflect the views of Croatian Science Foundation.

*The aim of this work is to show problems in recognition of infrastructure assets in public sector, especially assets at disposal of the public companies, and to give potential solutions in accordance with accounting standards. There are situations in our practice where infrastructure asset is recorded in one reporting entity and use in other reported entity. In public sector the asset is under reporting entity's control if this entity has control on benefits from the assets. In the same time, if entity has benefits from assets all risks from that assets also belong to the company. In that sense, it is necessary to define assets adequately through accounting and financial reporting and to determine who controls the assets and enjoys its benefits.*

**Keyword:** *accrual accounting basis, infrastructure assets, financial reporting;*

**JEL:** M40