

## PROBLEMI RAČUNOVODSTVA U JAVNOJ USTANOVI: PRIMJER SLOVENIJE

dr. sc. Meta DUHOVNIK\*  
Slovenski institut za reviziju, Ljubljana

Pregledni znanstveni članak\*\*  
UDK 657 (497.12)  
JEL M41, P36, L31

### *Sažetak*

*Autorica u članku zaključuje da zbog promjena u procesu privatizacije računovodstveni okvir za javne ustanove Slovenije ne može osigurati odgovarajući prikaz troškova, koristi i učinaka. Stoga predlaže određene promjene na osnovi rješenja koja se primjenjuju u računovodstvenoj praksi privatnog sektora. Njezini zaključci i preporuke temelje se na zahtjevu za točno i objektivno mjerenje poslovnih rezultata u javnoj ustanovi. Način postizanja toga cilja jest odgovarajuća primjena rješenja sadržanih u Međunarodnim računovodstvenim standardima javnog sektora koje donosi Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora Međunarodne federacije računovođa.*

*Cljučne riječi: javna ustanova, koristi, troškovi, učinci, Zakon o računovodstvu, Slovenski računovodstveni standardi, Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora, obračunsko načelo*

### **Uvod**

U ovom prikazu računovodstva u slovenskim javnim ustanovama razmatra se postupna primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda javnog sektora (u daljnjem tekstu: MRSJS) koje objavljuje Međunarodna federacija računovođa (u daljnjem tekstu:

---

\* Autorica zahvaljuje glavnoj urednici i recenzentima na njihovu doprinosu u izradi razumljivije konačne verzije ovog članka.

\*\* Primljeno (*Received*): 21.6.2007.  
Prihvaćeno (*Accepted*): 2.11.2007.

MFR). Kritički pristup postojećim rješenjima posljedica je relativno kompliciranog zakonodavstva koje nije u skladu s modernim računovodstvenim rješenjima, te ne može osigurati istinit i objektivan prikaz imovine, obveza, prihoda i rashoda u javnim ustanovama. Iako je računovodstveno zakonodavstvo za javni sektor u Sloveniji neka vrsta hibrida između računovodstva na gotovinskoj osnovi i računovodstva na obračunskoj osnovi, takav je hibrid više teret nego prednost za javnu instituciju prema definiciji navedenoj u ovom tekstu. Naime, on ne omogućuje točno utvrđivanje troškova i koristi, što blokira osnovu procesa odlučivanja. Prema Zakonu o računovodstvu i propisima koji se donose na njegovoj osnovi, Slovenski računovodstveni standardi (u daljnjem tekstu: SRS<sup>1</sup>) definirani su kao temelj za računovodstveno tretiranje aktivnosti u javnim ustanovama, osim ako tim zakonom nije drukčije određeno. Međutim, postoje neke bitne razlike u Zakonu o računovodstvu koje onemogućuju pravilnu primjenu SRS-a, a neizravno i MRSJS-a, na javne ustanove. Te su razlike prikazane u daljnjem tekstu.

## **1. Definicija i zakonodavni okvir slovenske javne ustanove**

Želimo li definirati slovensku javnu ustanovu, moramo krenuti od ustanove općenito. U skladu sa slovenskim zakonodavstvom (Zakon o zavodih, 2006), ustanova je pravni subjekt osnovan na području obrazovanja i odgoja, znanosti, kulture, športa, zdravstvene zaštite, socijalne skrbi, skrbi o djeci, invalidskog osiguranja, socijalnog osiguranja i drugih djelatnosti kojima ostvarivanje dobiti nije primarni cilj. U Sloveniji ustanove mogu osnivati domaće ili strane pravne ili fizičke osobe. Javne ustanove osnivaju se radi pružanja javnih usluga<sup>2</sup> i ostalih usluga koje se obavljaju na isti način i uz jednake uvjete. Osnivač javne ustanove može biti Republika Slovenija ili jedinice lokalne uprave kao što su lokalne zajednice i općine, te drugi zakonom ovlašteni subjekti. Suosnivači javne ustanove mogu biti i druge pravne i fizičke osobe. Budući da su javne ustanove dio javnog sektora, pravila njihova računovodstva određena su Zakonom o javnim financijama i Zakonom o računovodstvu.

Javne ustanove u Sloveniji vrlo su važni javni subjekti, poglavito na području obrazovanja, zdravstvene zaštite i socijalnog osiguranja.<sup>3</sup> Prije stupanja na snagu prvog slovenskog Zakona o trgovačkim društvima<sup>4</sup> 1989. godine slovensko se računovodstveno zakonodavstvo temeljilo na Zakonu o udruženom radu<sup>5</sup> (1976). Zakon o knjigovodstvu<sup>6</sup> (1976), koji je donesen na njegovoj osnovi, bio je prilično napredan, te je bio jednak za sve pravne osobe. Provedba Zakona o trgovačkim društvima rezultirala je novim računovodstvenim rješenjima.

---

<sup>1</sup> Slovenski računovodstveni standardi usklađeni su s Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja.

<sup>2</sup> Prema članku 22. Zakona o zavodima, javne usluge definirane su zakonom ili uredbama općina odnosno gradova.

<sup>3</sup> Krajem ožujka 2007. bilo je 1.490 subjekata organiziranih kao javne ustanove, većinom na području obrazovanja (830), zdravstvene zaštite i socijalnog osiguranja (254) te ostalih javnih, kolektivnih i individualnih usluga (238) (Zbirni podatci, 2007).

<sup>4</sup> Slovenski: Zakon o podjetjih.

<sup>5</sup> Slovenski: Zakon o združenem delu.

<sup>6</sup> Slovenski: Zakon o knjigovodstvu.

vodstvenim zakonodavstvom. Međutim, novi Zakon o računovodstvu, koji uzima u obzir i odredbe Direktive Vijeća 78/660/EEZ<sup>7</sup>, zamijenio je Zakon o knjigovodstvu samo na području poslovnih subjekata, bez obzira na to jesu li oni u društvenome, zadruženome, mješovitome ili privatnom vlasništvu. Pravni subjekti koji se bave neposlovnim djelatnostima nisu bili obuhvaćeni tim zakonom te su imali vlastito računovodstveno zakonodavstvo. S početkom procesa privatizacije 1993. osnovna pravila računovodstva za poslovne subjekte (uključujući i državne poslovne subjekte) prenesena su u SRS, pri čemu su uzeti u obzir i Međunarodni računovodstveni standardi.<sup>8</sup>

Osim toga, Zakon o računovodstvu počeo je obuhvaćati računovodstvena pravila za javni sektor. Iako su za neke dijelove toga sektora bila neizbježna drukčija rješenja, postoje dijelovi koji obuhvaćaju i već opisane javne ustanove, u kojima je znatno odstupanje od SRS-a na nekim područjima neprikladno. Osnivanjem privatnih poslovnih subjekata na područjima na kojima su postojale isključivo javne ustanove taj problem postaje sve očitiji jer nije moguće pouzdano uspoređivati rezultate poslovnih poduzeća u različitim sektorima (privatnome i javnome). Zato ovaj članak potiče raspravu o uvođenju MRSJS-a<sup>9</sup> u javne ustanove u Sloveniji kao dobro polazište za promjene načina razmišljanja o pravilnom korištenju novca poreznih obveznika, bilo izravno ili u obliku odgovarajućih slovenskih računovodstvenih standarda za javni sektor.

Treba naglasiti da se ovaj članak bavi isključivo javnim ustanovama, a ne drugim oblicima pravnih osoba u javnom sektoru kao što su agencije, javni fondovi i proračuni. Pokušava se dokazati da bi javne ustanove trebale primjenjivati slična računovodstvena pravila kao i subjekti privatnog sektora, kako bi mogli uspoređivati svoje poslovne rezultate s konkurentskim subjektima u privatnom sektoru.

Postojeći zakonodavni okvir Slovenije za javne ustanove obuhvaća sljedeće propise.

*Zakon o računovodstvu* (donesen 1999. i obnovljen 2002. i 2006) i provedbene propise uz taj zakon:

- Pravilnik o analizi i mjerenju prihoda i rashoda osoba javnog prava<sup>10</sup> (u daljnjem tekstu: Pravilnik o analizi i mjerenju);
- Pravilnik o načinu i rokovima usklađivanja potraživanja i obveza prema članku 37. Zakona o računovodstvu<sup>11</sup> (u daljnjem tekstu: Pravilnik o usklađivanju);
- Pravilnik o načinu i stopama otpisa nematerijalne i materijalne dugotrajne imovine<sup>12</sup> (u daljnjem tekstu: Pravilnik o stopama otpisa);

---

<sup>7</sup> Četvrta direktiva Vijeća od 25. srpnja 1978, koja se temelji na članku 54, stavku (3) točki (g) Ugovora o godišnjim financijskim izvješćima određenih vrsta trgovačkih društava.

<sup>8</sup> Detaljna analiza povijesti računovodstva u Sloveniji prikazana je u radovima Turka, 2005-2006.

<sup>9</sup> Obračunski, MRSJS su zapravo Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja, prema potrebi prilagođeni uvjetima javnog sektora.

<sup>10</sup> Slovenski: Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava.

<sup>11</sup> Slovenski: Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu.

<sup>12</sup> Slovenski: Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

- Pravilnik o sastavljanju godišnjih izvješća za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnog prava<sup>13</sup> (u daljnjem tekstu: Pravilnik o sastavljanju godišnjih izvješća);
- Pravilnik o jedinstvenom kontnom planu za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnog prava<sup>14</sup> (u daljnjem tekstu: Pravilnik o jedinstvenom kontnom planu);

*Zakon o zavodima* (donesen 1991. i obnovljen 1992, 1993, 1994, 1996, 2000. i 2006);

*Zakon o javnim financijama* (donesen 1999. i obnovljen 2000, 2001, 2002. i 2007);

*Slovenski računovodstveni standardi – SRS*<sup>15</sup> (doneseni 1993. i obnovljeni 2001. i 2005).

Zakon o računovodstvu regulira knjigovodstvo i sastavljanje godišnjih izvješća za državni proračun i proračunske korisnike, kao i za osobe javnog prava i pravne osobe privatnog prava<sup>16</sup> koje ne vode svoje računovodstvene evidencije u skladu sa Zakonom o trgovačkim društvima<sup>17</sup>, Zakonom o javnim službama<sup>18</sup> i Zakonom o zadrugama.<sup>19</sup>

Zakon o zavodima regulira zakonsko područje djelovanja ustanova prema navedenoj definiciji.

Zakon o javnim financijama regulira sastavljanje, izradu i izvršenje proračuna Republike Slovenije, te proračune jedinica lokalne samouprave, upravljanje državnom imovinom i imovinom jedinica lokalne uprave, zaduživanje središnje države i jedinica lokalne uprave, jamstva središnje države i jedinica lokalne uprave, upravljanje dugom, računovodstvo i unutarnju kontrolu javnih financija te proračunski nadzor. Odredbe tog zakona koje se odnose na korisnike proračuna jedinica lokalne uprave također vrijede za dijelove jedinica lokalne uprave koji su pravne osobe.

SRS, koji je prihvaćen kao jedan od dvaju<sup>20</sup> važećih okvira financijskog izvješćivanja u skladu sa slovenskim Zakonom o trgovačkim društvima, mogu se primjenjivati za računovodstveno tretiranje aktivnosti u javnim institucijama samo ako ne postoje odgovarajuće odredbe u Zakonu o računovodstvu.

Knjigovodstvo i financijsko izvješćivanje u vezi s javnim ustanovama regulirano je Zakonom o računovodstvu. U primjeni tog zakona treba uzeti u obzir sve spomenute pravilnike.

---

<sup>13</sup> Slovenski. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

<sup>14</sup> Slovenski: Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

<sup>15</sup> SRS je u svim bitnim pitanjima usklađen s Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja.

<sup>16</sup> Treba napomenuti da u pravne osobe privatnog prava obuhvaćene Zakonom o računovodstvu ne pripadaju državna poslovna poduzeća koja ostvaruju dobit.

<sup>17</sup> Slovenski: Zakon o gospodarskih družbah.

<sup>18</sup> Slovenski: Zakon o gospodarskih javnih službah.

<sup>19</sup> Slovenski: Zakon o zadrugah.

<sup>20</sup> Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja (u daljnjem tekstu: MSFI) drugi su važeći okvir financijskog izvješćivanja za slovenska trgovačka društva.

## 2. Okvir financijskog izvješćivanja

Okvir financijskog izvješćivanja u javnim ustanovama u Sloveniji određen je Zakonom o računovodstvu i svim pratećim propisima. Taj okvir bitno odstupa od slovenskih računovodstvenih standarda koji su usklađeni s Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja. U nastavku su prikazane najočitije razlike (koje nisu brojne, ali su vrlo bitne).<sup>21</sup>

Financijska izvješća koja priprema javna ustanova na osnovi Zakona o računovodstvu jesu bilanca stanja i izvješće o prihodima i rashodima, s tim da oba obuhvaćaju dodatne dokumente.

Stavke financijskih izvješća iskazane su u dvjema kolonama: prva obuhvaća stvarne podatke i informacije relevantne za dotično razdoblje, a druga podatke koji se odnose za isto prethodno razdoblje.

U skladu s Pravilnikom o sastavljanju godišnjih financijskih izvješća, u prilogima 1. i 2. prikazani su opći obrasci financijskih izvješća prihvaćeni za javne ustanove u Sloveniji.

### 2.1. Bilanca stanja

Usporedimo li strukturu bilance stanja u javnoj ustanovi, prikazanu u prilogu 1, sa strukturom bilance koju preporučuje SRS za privatne ustanove,<sup>22</sup> vidjet ćemo da su glavne kategorije imovine i obveza usporedive s onima izvedenim prema SRS-u. Unatoč tome, prikazana bilanca stanja javne ustanove ne omogućuje dovoljno dobro razlikovanje stavki koje su zapravo bitno različite. To poglavito vrijedi za *imovinu pod upravljanjem*, koje nema ni u SRS-u ni u MRSJS-u, a posebnost je slovenskog Zakona o računovodstvu i zahtijeva posebno objašnjenje. Imovina pod upravljanjem zapravo je imovina u vlasništvu države, lokalne zajednice ili općine, prenesena radi korištenja, u promatranom primjeru, javnoj ustanovi ili nekoj drugoj pravnoj osobi u javnom sektoru. Problem je to što u slovenskom zakonodavstvu ne postoje odgovarajuće pravne osnove za takav prijenos.

Treba naglasiti da se slovenski Zakon o javnim financijama iz 2002. i 2007. kao glavni zakon na području javnih financija, ne bavi imovinom pod upravljanjem niti imenuje bilo kakvu pravnu osnovu za njezino priznavanje. Tako se ta imovina regulira samo računovodstvenim pravilima za javni sektor. Prema tome, njezino priznavanje trebalo bi biti više izuzetak nego pravilo. Ipak, situacija u javnom sektoru upravo je suprotna. Prema postojećem SRS-u (2006)<sup>23</sup> i MRSJS-u (2007) imovina pod upravljanjem ne smatra se

<sup>21</sup> O detaljnijoj analizi svih proračunskih korisnika vidjeti Duhovnik, 2004.

<sup>22</sup> SRS sadržava poseban standard *Računovodstveni postupci u neprofitnim organizacijama – pravnim osobama privatnog prava*.

<sup>23</sup> SRS iz 2001. sadržavao je mnogo posebnih odredaba u vezi s *imovinom pod upravljanjem*. Budući da nije postojala pravna osnova za tu imovinu, u objašnjenja je unesena posebna odredba (SRS, 2001) koja glasi: "Javno poduzeće te država ili općina utvrđuju svoje odnose ugovorom ili nekim drugim pravnim aktom. Njime se definira obuhvat i vrsta materijalne dugotrajne imovine pod upravljanjem, iznos iskazane materijalne dugotrajne imovine stavljene pod upravljanje, korisni vijek njezina trajanja, metoda naknadne revalorizacije te imovine, načini i mogućnosti korištenja iznosâ amortizacije uključenih u cijenu pojedinih stavki javnih dobara, cjenovna struktura koja se odnosi na pojedine stavke javnih dobara, način pokrivanja troškova održavanja materijalne dugotrajne imovine pod upravljanjem, kriteriji raspodjele dobiti ili gubitka na razini poduzeća na dio koji se odnosi na komercijalne javne usluge/komunalne usluge i na dio koji se odnosi na ostale djelatnosti javnog poduzeća, način određivanja i usklađivanja uzajamnih obveza koje proizlaze iz materijalne dugotrajne imovine pod upravljanjem i druga pitanja bitna za međusobne odnose vezane za upravljanje imovinom i poslovanjem javnog poduzeća. Budući da tretiranje imovine pod upravljanjem u SRS-u nije u skladu s onim u MRSJS-u, te su posebne odredbe tijekom revizije SRS-a 2006. izostavljene.

posebnom imovinskom stavkom nego je treba uključiti u neku drugu kategoriju kao što je imovina koja se daje u poslovni zakup i nije priznata u bilanci stanja ili imovina koja se drži u financijskom zakupu. Pri priznavanju te imovine treba uzeti u obzir glavne kriterije priznavanja imovine u financijskim izvješćima poslovnog subjekta koji zahtijevaju prijenos svih bitnih rizika i nagrada povezanih s vlasništvom. Ako se ne prenose svi bitni rizici i nagrade povezani s vlasništvom, imovina se ne treba priznavati u financijskim izvješćima, čak i ako je to imovina pod upravljanjem.

Osim spomenute anomalije, *imovina pod upravljanjem* iskazuje se u bilanci stanja javne ustanove zajedno sa stavkama ostale dugotrajne imovine, što znači da je nemoguće odrediti koja stavka u financijskim izvješćima stvarno predočuje imovinu pod upravljanjem. Detaljno gledano, čak ni pojam imovine pod upravljanjem nije dovoljno jasno definiran. Pravilnik o sastavljanju godišnjih izvješća određuje da se u *Pregledu stanja i promjena u dugotrajnoj nematerijalnoj imovini i materijalnoj dugotrajnoj imovini*, koji je obvezan uz bilancu stanja, iskazuje sva imovina pod upravljanjem kao i dotacije primljene u obliku imovine te druga darovana imovina u skupini *Dugotrajna nematerijalna imovina i imovina pod upravljanjem*. Budući da je darovana imovina u vlasništvu javnih ustanova, a imovina pod upravljanjem to nije,<sup>24</sup> takvo je miješanje neprihvatljivo.

Jednako je neprihvatljiv širi sadržaj imovine pod upravljanjem, koja (prema Pravilniku o jedinstvenom kontnom planu, 2002-2006) obuhvaća:

- dugotrajnu nematerijalnu imovinu
- materijalnu dugotrajnu imovinu
- novac i novčane ekvivalente koji potječu od amortizacije obračunane za dugotrajnu i nematerijalnu imovinu pod upravljanjem
- dugoročne investicije
- viškove prihoda nad rashodima (akumulirane viškove)
- viškove rashoda nad приходima (akumulirane manjkove).

Da bi se uzela u obzir posebnost javne ustanove, imovina pod upravljanjem trebala bi obuhvaćati samo materijalnu dugotrajnu imovinu (ili, u nekim slučajevima, možda i nematerijalnu imovinu), uključujući novac i novčane ekvivalente koji potječu od amortizacije obračunane za materijalnu dugotrajnu imovinu (i nematerijalnu imovinu) pod upravljanjem. Za sve ostale oblike imovine kojima raspolaže javna ustanova trebalo bi naći neku drugu odgovarajuću pravnu osnovu.

Zato bi se imovina pod upravljanjem trebala iskazivati kao posebna bilančna stavka koja obuhvaća samo materijalnu dugotrajnu imovinu, nematerijalnu imovinu i odgovarajuća novčana sredstva sve dok je njihovo iskazivanje potrebno zbog nedostatka odgovarajućega računovodstvenog rješenja.

---

<sup>24</sup> Imovina pod upravljanjem zahtijeva stalno usklađivanje dugoročnih potraživanja vlasnika s dugoročnim obvezama korisnika, kao što se navodi u Pravilniku o jedinstvenom kontnom planu (2002-2006): "Potraživanja od imovine dane na upravljanje trebaju se usklađivati s obvezama po materijalnoj imovini, dugotrajnoj nematerijalnoj imovini i investicijama dobivenim na upravljanje i priznatima u računovodstvenoj evidenciji upravitelja."

## 2.2. Izvješće o prihodima i rashodima

U prilogu 2. naveden je propisani standardni oblik izvješća o prihodima i rashodima za javne ustanove, koji je usporediv s izvješćem o prihodima i rashodima za neprofitne organizacije u SRS-u.

Za razliku od toga, Zakon o računovodstvu i provedbeni propisi uz taj zakon zahtijevaju dokumente koji se ne traže prema SRS-u. To su:

- izvješće o prihodima i rashodima prema vrsti djelatnosti
- izvješće o prihodima i rashodima na gotovinskoj osnovi
- izvješće o financijskim potraživanjima i investicijama
- izvješće o financiranju.

Izvješće o prihodima i rashodima prema vrsti djelatnosti, prikazano u prilogu 2, po strukturi je potpuno identično izvješću o prihodima i rashodima. Razlika je u tome što stavke u financijskom izvješću sadržavaju samo stvarne podatke i informacije za razdoblja u stupcima, s tim da broj stupaca odgovara vrstama djelatnosti koje obavlja javna ustanova. Za troškove ili rashode koji se ne mogu izravno pripisati određenoj vrsti aktivnosti nadležno ministarstvo treba odrediti odgovarajuće kriterije. Osim ako se ne odredi drukčije, za to se uzima udio u prihodima koji je ostvaren od svake pojedine djelatnosti.

Propisano izvješće o prihodima i rashodima na gotovinskoj osnovi u biti je izvješće o novčanom toku u obliku prikazanom u prilogu 2.

Izvješće o financijskim potraživanjima i investicijama (u skladu s odredbama Pravilnika o sastavljanju godišnjih izvješća) nastavak je izvješća o prihodima i rashodima na gotovinskoj osnovi. Izvješće o financiranju također je nastavak prethodnih dvaju izvješća.

Uz izvješće o financijskim potraživanjima i investicijama te izvješće o financiranju, i izvješće o prihodima i rashodima na gotovinskoj osnovi (sa stručnog stajališta) čini izvješće o novčanom toku. Iskazivanje tokova novca regulirano je člankom 3. Pravilnika o sastavljanju godišnjih izvješća na sljedeći način.

“Prihodi i rashodi priznaju se na gotovinskom načelu. Prema tom načelu prihod ili rashod priznaje se kada su ispunjena dva uvjeta:

- da je nastao poslovni događaj koji je rezultirao priznavanjem prihoda ili rashoda
- da je novac ili njegov ekvivalent primljen ili plaćen.

Odredbe iz drugog navoda prethodnog stavka također se smatraju ispunjenima ako su potraživanja ili obveze koje se odnose na prihode ili rashode podmirene na neki drugi način (namirom ili kompenzacijom odnosno bezgotovinskim plaćanjem), bez stvarnoga novčanog toka.

Bez obzira na odredbe prvog navoda u prvom stavku ovog članka, zbroj predujmova primljenih ili plaćenih u vezi s prihodima ili rashodima priznaje se kao prihod ili rashod po primitku ili plaćanju.

U razdoblju od nastanka određenoga poslovnog događaja do ispunjenja uvjeta za njegovo priznavanje spomenuto u prvom stavku ovog članka, prihodi i rashodi iskazuju se kao posebna stavka odgođenih prihoda ili obračunanih izdataka.”

Definicija prihoda i rashoda u citiranom članku nije u skladu sa SRS-om ni MRSJS-om. Takvi prihodi i rashodi zapravo su novčani primici i novčani izdaci te se trebaju tako i označavati. To bi znatno pridonijelo boljem razumijevanju financijskih izvješća javnih ustanova. Navedena je nedosljednost posebno vidljiva u izvješćima o financijskim potraživanjima i investicijama koja ne predstavljaju ni potraživanja ni investicije nego novčane tokove od otplate zajmova.

### **3. Računovodstveni problemi u javnim ustanovama**

Pitanje na koje treba odgovoriti u vezi s kritiziranim financijskim izvješćima jest kako ta izvješća poboljšati da bi se lakše odredili troškovi i vrednovali rezultati s obzirom na definirane koristi koje treba osigurati javna ustanova. U prvi se mah čini da propisana financijska izvješća mogu dobro odražavati aktivnosti javne ustanove jer obuhvaćaju pregled poslovanja s obračunskog stajališta, kao i sa stajališta novčanih tokova. Problemi se pojavljuju kada se dođe do sadržaja pojedinih stavki. Iako je Zakonom o računovodstvu i propisima koji se donose na njegovoj osnovi<sup>25</sup> SRS određen kao temelj za računovodstvenu obradu aktivnosti javne ustanove, ako tim zakonom nije drukčije određeno, postoje neka bitna odstupanja koja onemogućuju pravilnu primjenu SRS-a u vezi s javnim ustanovama. U tekstu koji slijedi prikazujemo najvažnija od tih odstupanja.

Nakon obnove SRS-a najveći računovodstveni problem u javnim ustanovama bilo je iskazivanje imovine pod upravljanjem, o kojoj se govori samo u Zakonu o računovodstvu i provedbenim propisima uz taj zakon. Imovina pod upravljanjem ne spominje se ni u Zakonu o javnim financijama (iz 2007), koji je sada na snazi, ni u onome iz 2002, koji je vrijedio do 3. rujna 2007. Nasuprot tome, Zakon o javnim financijama naglašava da država ili lokalna zajednica radi javnog interesa može organizirati državnu ili društvenu imovinu u pravnom obliku javne ustanove, javne gospodarske ustanove, javnog poduzeća, javnog fonda ili javne agencije. Takve pravne forme nisu osnova za priznavanje posebne imovine pod upravljanjem, što znači da bi se državna ili društvena imovina mogla priznati unutar pravnog okvira prije spomenutih subjekata, u pravnom obliku njezina prijenosa.

U Zakonu o računovodstvu i propisima koji se donose na osnovi njega troškovi smanjenja vrijednosti i amortizacije smatraju se nekom vrstom ostatka troškovnih stavki bez odgovarajuće pravne ili ugovorne osnove. Zato je SRS 35, koji regulira računovodstvene postupke u javnim ustanovama, 2001. izmijenjen i dopunjen odredbom koja javna poduzeća, državu i lokalne zajednice obvezuje da “svoje odnose reguliraju ugovorom ili nekim drugim pravnim dokumentom. Tim se dokumentom određuje obuhvat i vrsta materijalne dugotrajne imovine pod upravljanjem, iskazani iznos te materijalne dugotrajne imovine, njezin korisni vijek trajanja, model njezina mjerenja nakon priznavanja, načini i mogućnosti korištenja iznosa amortizacije obuhvaćenih cijenom javnog dobra, cjenovna struktura javnog dobra, način pokrivanja troškova održavanja materijalne dugotrajne imovine pod upravljanjem, kriteriji raspodjele dobiti ili gubitka javnog poduzeća među njegovim javnim uslugama i komercijalnim djelatnostima, način usklađivanja međusobnih ob-

---

<sup>25</sup> Članak 4. Pravilnika o analizi i mjerenju propisuje: “Imovina i obveze subjekata koji podliježu javnom pravu priznaju se, mjere i procjenjuju u skladu sa Zakonom o računovodstvu i propisima koji se donose na njegovoj osnovi. Sve što nije izričito određeno tim zakonom i propisima regulira se SRS-om.”



veza i potraživanja koja proizlaze iz materijalne dugotrajne imovine pod upravljanjem te druga pitanja bitna za međusobne odnose vezana za upravljanje imovinom i poslovanje javnog poduzeća.”

Iako se SRS 35 odnosi na gospodarske javne usluge, sličnosti se mogu naći i u drugim javnim uslugama<sup>26</sup>, u kojima se rezidualna priroda amortizacije odražava u posebnim odredbama, npr.:

*Ako iznos imovine primljen od države ili lokalne zajednice za pokrivanje amortizacijskih troškova ili iznos za pokrivanje amortizacijskih troškova uključenih u vrijednost dobara ili usluga koje su prodane u nekom računovodstvenom razdoblju premašuje amortizacijske troškove imovine u istom računovodstvenom razdoblju, razlika se smatra odgođenim prihodom* (članak 61. Pravilnika o analizi i mjerenju).

S obzirom na nedostatak drugih srodnih odredaba, nije jasno zašto je višak iznosa financijera upravo onaj iznos kojim se namjeravaju pokriti amortizacijski troškovi. Taj višak mogao bi se po pravilu priznati kao višak prihoda koji potvrđuje uspješnost poslovanja javne institucije (u usporedbi sa standardom) ili upozorava na neodgovarajuće izvore financiranja zbog lošeg planiranja. Višak prihoda može se upotrijebiti za pokrivanje troškova kasnijeg razdoblja.

*Definirani korisnici jedinstvenoga kontnog plana odbijaju troškove amortizacije od odgovarajućih obveza ako ti troškovi nisu uključeni u cijenu dobara i usluga ili ako nisu pokriveni javnim izvorima financiranja* (članak 10. Pravilnika o stopama otpisa).

*Za definirane korisnike jedinstvenoga kontnog plana amortizacija izračunana na strani iznosa koji se amortizira (jednaka razlici između troškova revalorizacije zbog ojačanja<sup>27</sup> i troškova prije revalorizacije) ne smatra se troškom amortizacije nego se izravno odbija od odgovarajuće obveze* (članak 11. Pravilnika o stopama otpisa).

Osim neodgovarajućeg tretiranja amortizacijskih troškova, posljedica tih dviju odredaba jest necjelovito priznavanje amortizacijskih troškova u izvješću o prihodima i rashodima, što znači da je priznati iznos viška prihoda ili rashoda netočan, a troškovi javne ustanove nisu usporedivi s troškovima sličnih, npr. komercijalnih ustanova, koje obavljaju istu djelatnost na osnovi koncesije. Time se gube komparativni kriteriji za ocjenu učinkovitosti. Takav gubitak kriterija dodatno naglašavaju odredbe Pravilnika o sastavljanju godišnjih izvješća (članak 23), prema kojima odgovorno ministarstvo utvrđuje odgovarajuće kriterije za troškove ili izdatke što se ne mogu izravno pripisati određenoj vrsti djelatnosti. Ako nije drukčije određeno, uzima se razmjerni dio prihoda ostvaren od svake djelatnosti. Ti se kriteriji temelje na pretpostavci da djelatnost koja donosi veće prihode automatski stvara razmjerno veće rashode, te stoga nisu jasni stvarni troškovi koji proizlaze iz pojedinačnih djelatnosti.

<sup>26</sup> Neki provedbeni propisi, npr. Pravilnik o usklađivanju, također upućuju na tu sličnost, što potvrđuje navod članka 7. Pravilnika o usklađivanju: “Usklađivanje potraživanja od imovine pod upravljanjem, evidentiranih u knjizi izravnih korisnika državnog proračuna ili proračuna lokanih zajednica, s obvezama po imovini pod upravljanjem koje su evidentirane u knjigama neizravnih korisnika državnog proračuna ili proračuna lokalnih zajednica, odnosno u knjigama javnih poduzeća, obavlja se na osnovi podataka koje su dostavili ti korisnici imovine, podijeljeni u podskupine, ili na osnovi podbilance imovine pod upravljanjem kao što je određeno SRS-om 35.44 za javna poduzeća.”

<sup>27</sup> Prema SRS-u (2001), ojačanje je povećanje amortizacijskog iznosa zbog naknadne revalorizacije.

Zakon o računovodstvu i propisi koji se donose na njegovoj osnovi obuhvaćaju i neke druge odredbe, koje također nisu u skladu sa SRS-om.

*Stope i način redovitog otpisa za proračun, proračunske korisnike i ostale osobe javnog prava utvrđuje ministar financija (članak 42. Zakona o računovodstvu).*

Stope koje na osnovi te odredbe propisuje Pravilnik o stopama otpisa standardne su i ne moraju nužno odražavati očekivani korisni vijek trajanja imovine. Zato bi bilo opravdano obvezati javne ustanove da realno procjenjuju korisni vijek trajanja svoje imovine.

*Zakupljene nekretnine smatraju se dugotrajnom materijalnom imovinom (članak 6. Pravilnika o stopama otpisa).*

Takva odredba onemogućuje pravilno priznavanje financijskog zakupa.

Osim toga, treba naglasiti da je izvješće o prihodima i rashodima na gotovinskoj osnovi zapravo izvješće o novčanim tokovima, s prilično nesustavnom podjelom tih tokova u tri dijela. Prvi dio (izvješće o prihodima i rashodima na gotovinskoj osnovi) obuhvaća tokove novca ostvarene poslovnim aktivnostima te investicijskim i financijskim poslovima. Drugi dio (izvješće o financijskim potraživanjima i investicijama) obuhvaća tokove novca od investicijskih aktivnosti, a treći dio (izvješće o financiranju) sadržava novčane tokove od financijskih aktivnosti.

Prikazani novčani tokovi trebali bi se sustavno svrstavati u tri skupine – u novčane tokove od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti. To bi bio važan doprinos transparentnosti tih financijskih izvješća. Istodobno bi se računovodstvena rješenja približila rješenjima koja nude SRS i MRSJS.

#### 4. Pojednostavnjeni primjer

Radi isticanja važnosti problema imovine pod upravljanjem, prikazat ćemo jedan pojednostavnjeni primjer.

Tablica 1. Početna bilanca stanja javne ustanove

Stavka	NJ <sup>a</sup>
1. nekretnine	100
2. ispravak vrijednosti nekretnina	(0) <sup>b</sup>
3. oprema	100
4. ispravak vrijednosti opreme	(0)
5. ukupna imovina	200
6. obveze/vlastiti izvori	200
7. ukupne obveze i vlastiti izvori	200

<sup>a</sup> NJ označava novčane jedinice.

<sup>b</sup> Zagrade označavaju negativne brojeve.

Izvor: autorov izračun

Promotrimo dva pravna subjekta: jedan je javna ustanova koja podliježe Zakonu o računovodstvu, a druga je privatna ustanova koja je dužna primjenjivati SRS. Svu imovinu javne ustanove čini imovina pod upravljanjem, a sva imovina privatne ustanove njezina je vlastita imovina.

Početna bilanca te javne ustanove razlikuje se od početne bilance privatne ustanove po tome što su za javnu ustanovu izvor imovine obveze po imovini pod upravljanjem, a za privatnu ustanovu to su vlastiti izvori.

Pretpostavimo da cijena istoga javnog dobra koje proizvode obje ustanove iznosi 10 NJ, a troškovi koji se odnose na računovodstveno razdoblje iznose:

*14 NJ za privatnu ustanovu, i to:*

- amortizacijski troškovi za zgrade s očekivanim korisnim vijekom trajanja od 50 računovodstvenih razdoblja 2 NJ;
- amortizacijski troškovi za opremu s očekivanim korisnim vijekom trajanja od 12,5 računovodstvenih razdoblja 8 NJ;
- troškovi radne snage 4 NJ;

*19 NJ za javnu ustanovu, i to:*

- amortizacijski troškovi za zgrade 3 NJ (važeaća stopa otpisa iznosi 3% po računovodstvenom razdoblju);
- amortizacijski troškovi za opremu 12 NJ (važeaća stopa otpisa iznosi 12% po računovodstvenom razdoblju);
- troškovi radne snage 4 NJ.

Uz pretpostavku da su izdane fakture podmirene odmah, a primljeni novac upotrijebljen za naknade zaposlenicima, imovina i obveze na kraju računovodstvenog razdoblja izgledaju kao u tablicama 2. i 3.

*Tablica 2. Zaključna bilanca stanja privatne ustanove*

Stavka	NJ
1. nekretnine	100
2. ispravak vrijednosti nekretnina	(2)
3. oprema	100
4. ispravak vrijednosti opreme	(8)
5. novac i novčani ekvivalenti	6
6. ukupna imovina	196
7. vlastiti izvori	200
8. manjak (višak rashoda nad prihodima)	(4)
9. ukupne obveze i vlastiti izvori	196

*Izvor: izračun autora*

Tablica 3. Zaključna bilanca stanja javne ustanove

Stavka	NJ
1. nekretnine	100
2. ispravak vrijednosti nekretnina	(3)
3. oprema	100
4. ispravak vrijednosti opreme	(12)
5. novac i novčani ekvivalenti	6
6. ukupna imovina	191
7. obveze po imovini pod upravljanjem	191
8. višak/manjak	0
9. ukupne obveze i vlastiti izvori	191

Izvor: izračun autora

U izvješću o prihodima i rashodima privatna ustanova iskazuje manjak od 4 NJ iako su njezini rashodi zbog nižih amortizacijskih troškova manji od rashoda javne ustanove (za 4 NJ). Javna ustanova koja podliježe Zakonu o računovodstvu može pokriti dio amortizacijskih troškova (koji nisu uključeni u cijenu) izravno obvezama po imovini pod upravljanjem. U takvoj situaciji, koja je u stvarnosti mnogo složenija, obavljanje nekih djelatnosti unutar javnog sektora može se činiti prihvatljivijim iako to zapravo nije. Osim toga, bez dobrog poznavanja i preispitivanja financijskih izvješća ne može biti posve jasno što je “subvencija” obveza po osnovi imovine pod upravljanjem.

U mnogim slučajevima kada javna ustanova ne obavlja samo javne usluge nego i neke komercijalne usluge u njezinim se financijskim izvješćima može priznavati i višak, iako bi pružanje istih usluga uz jednake uvjete u usporedivoj privatnoj ustanovi rezultiralo znatnim manjkom.

## 5. Moguća rješenja

Iako se računovodstvena rješenja koja se primjenjuju u javnim ustanovama bitno razlikuju od suvremenih računovodstvenih rješenja, te razlike nisu nepremostive i mogle bi se relativno lako uskladiti. U tom smislu predlažemo rješenje koje se dugoročno može primijeniti i na druge osobe javnog prava. U nastavku je predstavljen jedan od mogućih način postizanja tog rješenja.

Na međunarodnoj razini MRSJS<sup>28</sup> koji je donio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (u daljnjem tekstu: OMRSJS) pri MFR-u stupili su na snagu i njihova primjena svakim danom postaje sve intenzivnija. OMRSJS razvija MRSJS koji vrijedi u računovodstvu na obračunskoj osnovi i MRSJS koji se primjenjuje u raču-

<sup>28</sup> Za detaljniji prikaz vidjeti priručnik, 2006.

novodstvu na gotovinskoj osnovi. MRSJS propisuje uvjete priznavanja, mjerenja, iskazivanja i objavljivanja za transakcije i poslovne događaje u financijskim izvješćima opće namjene<sup>29</sup>, a njihov je cilj primjena u općim financijskim izvješćima svih poslovnih subjekata javnog sektora, uključujući središnju državu, jedinice regionalne i lokalne uprave te njihove sastavne jedinice kao što su ministarstva, agencije, odbori i komisije. Za razliku od toga, MRSJS se ne primjenjuje na državne poslovne subjekte (u daljnjem tekstu: DPS), koji obično primjenjuju MSFI.

Radi lakšeg definiranja statusa javne ustanove, započet ćemo s definicijom DPS-a iz priručnika, 2007. Prema toj definiciji, DPS je pravni subjekt koji ima ova obilježja:

- a) predstavlja poslovni subjekt ovlašten za sklapanje ugovora u vlastito ime;
- b) dana mu je financijska i poslovna ovlast za obavljanje poslovne djelatnosti;
- c) u sklopu svojega uobičajenog poslovanja prodaje dobra i usluge drugim pravnim subjektima uz dobit ili punu naknadu troškova;
- d) ne mora se oslanjati na stalno financiranje države da bi mogao trajno poslovati (osim kupnje proizvoda prema načelu nepristrane transakcije);
- e) podliježe kontroli subjekta javnog sektora.

Uz pretpostavku da javne ustanove nisu osnovane radi ostvarivanja dobiti i da se mnoge od njih potpuno ili djelomično oslanjaju na javno financiranje, javna ustanova nije DPS. Ona je kao takva potencijalni korisnik MRSJS-a. Tu pretpostavku potvrđuje i Pirnat (2007), naglašavajući da se pravni subjekt treba smatrati potpuno neprofitnim, a ne neprofitnim u pojedinim aktivnostima, što znači da slovenske javne ustanove pripadaju neprofitnim organizacijama.

Ako je istina da je javna ustanova potencijalni korisnik MRSJS-a, onda ćemo pomnije ispitati kakva bi bila financijska izvješća sastavljena na toj osnovi.

Financijska izvješća namijenjena korisnicima koji ne mogu tražiti financijske informacije radi zadovoljavanja svojih specifičnih potreba za informacijama jesu financijska izvješća opće namjene. Takvi su korisnici npr. građani, glasači, njihovi predstavnici i ostala javnost. Pojam *financijska izvješća* u MRSJS-u obuhvaća sva izvješća i obrazloženja koja se smatraju dijelom financijskog izvješća opće namjene.

Kada se financijska izvješća sastavljaju na obračunskoj računovodstvenoj osnovi, ona obuhvaćaju izvješće o financijskom stanju, izvješće o financijskim rezultatima, izvješće o novčanom toku i izvješće o promjenama neto imovine/temeljnog kapitala. Kada se u sastavljanju financijskih izvješća primjenjuje gotovinsko računovodstveno načelo, glavno financijsko izvješće jest izvješće o novčanim primicima i plaćanjima.

Osim financijskih izvješća opće namjene, pravni subjekt može sastavljati izvješća za druge stranke (npr. za državna tijela, zakonodavca ili stranke koje imaju nadzornu funkciju). Podaci u takvim financijskim izvješćima posebne namjene prilagođeni su specifičnim potrebama za informacijama posebnih korisnika. OMRSJS također potiče primjenu MRSJS-a i u pripremi financijskih izvješća posebne namjene.

---

<sup>29</sup> Financijskim izvješćima koja se sastavljaju prema okviru financijskog izvješćivanja i namijenjena su zadovoljavanju uobičajenih potreba za informacijama širokog kruga korisnika.

Obračunski MRSJS zapravo je MSFI<sup>30</sup>, prema potrebi prilagođen uvjetima javnog sektora. On osigurava (također u usporedbi sa slovenskim računovodstvenim rješenjima za javni sektor):

- stvarno poboljšanje informacijske osnove za donošenje odluka u vezi s imovinom i obvezama javnog sektora
- veću transparentnost računovodstvenih podataka i, u skladu s time,
- veću odgovornost za donesene odluke.

Razmotrimo sada glavne razlike između MRSJS-a i MSFI-ja.

- Kad je riječ o javnom sektoru, u nekim se slučajevima terminologija MRSJS-a razlikuje od one koja se rabi u MSFI-ju. Najbolji primjer jest upotreba izraza *subjekt* (u MSFI-ju *poduzeće*), *prihod* (u MSFI-ju *dohodak*), *izvješće o financijskim rezultatima* (u MSFI-ju *račun dobiti i gubitka*), *izvješće o financijskom stanju* (u MSFI-ju *bilanca stanja*) i *neto imovina/temeljni kapital* (u MSFI-ju *temeljni kapital*).
- Neki MRSJS sadržava prijelaznu odredbu koja dopušta odstupanje od pravila tih standarda u prijelaznom razdoblju.
- MRSJS sadržava drukčije definicije stručnih termina svojstvenih javnom sektoru.
- U usporedbi s MSFI-jem, MRSJS sadržava dodatne komentare i objašnjenja za primjenu tih standarda u računovodstvu subjekata u javnom sektoru.
- Neka su rješenja prilagođena potrebama javnog sektora.

Uzmemo li u obzir da je SRS zapravo pojednostavnjena inačica MSFI-ja, postoje ove dvije mogućnosti primjene rješenja iz MRSJS-a:

- po uzoru na prilagodbu MSFI-jeva potrebama javnog sektora, možemo prilagoditi SRS kako bi se on mogao primjenjivati na javni sektor u Sloveniji (bolje rješenje); ili
- možemo izravno primjenjivati relativno široki MRSJS.

Prije donošenja konačne odluke trebali bismo razmotriti troškove i koristi svakog od rješenja. Radi lakšeg odlučivanja, trebali bismo se upoznati s glavnim prednostima računovodstva na obračunskoj osnovi, a to su sljedeće.

- Računovodstvo na obračunskoj osnovi olakšava planiranje, financijsko upravljanje i odlučivanje u vođenju te osigurava solidan i prihvaćen način mjerenja gospodarstva, učinkovitosti i djelotvornosti javnih politika. Osim toga, ono omogućuje precizno uspoređivanje financijskih izvješća među organizacijama javnoga i privatnog sektora, što je jedan od bitnih ciljeva financijskog izvješćivanja. To je poglavito važno kada se privatnom sektoru daju koncesije za pružanje javnih usluga.

- Računovodstvo na gotovinskoj osnovi uvelike ili potpuno zanemaruje obveze koje će poslovni subjekt morati ispuniti u budućnosti te ne priznaje koristi što će se ostvariti od kupljene imovine tijekom određenog razdoblja. Stoga financijska izvješća sastavljena na gotovinskoj osnovi sadržavaju ograničene količine korisnih podataka za financijske voditelje i nositelje odlučivanja.

---

<sup>30</sup> MSFI donosi Odbor za međunarodne računovodstvene standarde.

Prema jednoj analizi (FEE, 2007), prijelaz na obračunsko računovodstvo ipak podrazumijeva znatne stalne troškove i rizike, bez obzira na očekivane koristi. Iskustvo Švicarske (Duhovnik, 2006) pokazuje da je najveći problem u uvođenju MRSJS-a konsolidacija poslovnih subjekata u javnom sektoru. Prema tim podacima, uobičajeniji pristup računovodstvu na obračunskoj osnovi jest da se prijelaz započne na nižim razinama javnog sektora. Mnoga lokalna i regionalna javna tijela primjenjuju neki oblik obračunskog načela, čak i ako središnja država vodi računovodstvo na gotovinskoj osnovi.<sup>31</sup> U Sloveniji je javna ustanova dobar primjer javnog poslovnog subjekta niže razine na kojoj bi vrijedilo započeti.

Na kraju ovog poglavlja valja spomenuti europske zemlje (IFAC, 2006) koje su usvojile, ili su u procesu usvajanja MRSJS-a na obračunskoj osnovi (navest ćemo ih abecednim redom).

- Albanska vlada planira uvesti MRSJS uz potporu talijanske vlade, Programa za razvoj UN-a i Svjetske banke.
- Francuska vlada prelazi na računovodstvo na obračunskom načelu. Mjerodavni standardi u procesu razvoja temelje se na MSFI-ju, MRSJS-u i Francuskim računovodstvenim pravilima.
- Mađarska, Letonija i Litva sudjeluju u projektu suradnje u reformi računovodstva i drugim reformama kojima se predviđa usvajanje MRSJS-a.
- Nizozemska vlada provodi pilot-projekt uvođenja MRSJS-a uz potrebne izmjene i dopune.
- Norveška vlada provodi pilot-projekt prijelaza na potpuno obračunski način računovodstva. Norveška primjenjuje MRSJS kad ne postoje mjerodavni norveški računovodstveni standardi za privatni sektor.
- Slovačka planira usvajanje MRSJS-a.
- Švicarska je već usvojila MRSJS. U financijskom izvješćivanju savezne vlade usvojeni su standardi stupili na snagu 2007.

Na 17. svjetskom kongresu računovođa u Istanbulu (od 13. do 16. studenoga 2006) također je bilo govora o važnosti MRSJS-a za javni sektor (Duhovnik, 2006). Istaknuto je kako primjena odgovarajućih računovodstvenih standarda u javnom sektoru omogućuje državama upravljanje na temelju brojki, a ne instinktivno.

## **6. Zaključak**

S obzirom na okolnosti i rješenja predložena u ovom članku, javne bi ustanove mogle biti dobro polazište za uvođenje MRSJS-a u Sloveniji. Njegovo uvođenje u javne ustanove moglo bi biti relativno jednostavno jer su im postojeća rješenja vrlo bliska. Međutim, Slovenija najprije treba odlučiti o načinu uključivanja MRSJS-a u svoj nacionalni zakonodavni okvir.

---

<sup>31</sup> Mišljenjeje 80% ispitanika (iz 20 zemalja EU).

## **Prilog 1.**

### ***Bilanca stanja slovenske javne ustanove***

#### *Imovina*

##### *A) Dugotrajna imovina i imovina pod upravljanjem*

- Dugotrajna nematerijalna imovina
- Ispravak vrijednosti dugotrajne nematerijalne imovine
- Nekretnine
- Ispravak vrijednosti nekretnina
- Oprema i druga materijalna dugotrajna imovina
- Ispravak vrijednosti opreme i druge materijalne dugotrajne imovine
- Dugoročna kapitalna ulaganja
- Dugoročni krediti i depoziti
- Dugoročna poslovna potraživanja

##### *B) Kratkotrajna imovina bez zaliha, odgođenih rashoda i obračunanih prihoda*

- Novac u blagajni i novčani ekvivalenti
- Stanje na računima u bankama i drugim financijskim institucijama
- Kratkoročna tekuća potraživanja
- Predujmovi i kolaterale
- Kratkoročna potraživanja od korisnika jedinstvenoga kontnog plana<sup>32</sup>
- Kratkoročne investicije
- Kratkoročna potraživanja po osnovi financiranja
- Ostala kratkoročna potraživanja
- Obračunani a neplaćeni rashodi
- Odgođeni rashodi i obračunani prihodi

##### *C) Zalihe*

- Izvadak iz računa troškova materijala
- Materijal
- Sitni alati i pakiranje
- Nedovršena proizvodnja i usluge
- Proizvodi
- Izvadak iz računa troškova robe
- Roba
- Ostale zalihe

#### *Izvanbilančne stavke*

---

<sup>32</sup> Korisnici jedinstvenoga kontnog plana jesu proračun, proračunski korisnici i druge osobe javnog prava koje su obvezne primjenjivati jedinstveni kontni plan što ga propisuje ministar financija.



*Obveze*

*D) Kratkoročne obveze, obračunani rashodi i odgođeni prihodi*

- Kratkoročne obveze po plaćenim predujmovima i kolateralama
- Kratkoročne obveze prema zaposlenicima
- Obveze prema dobavljačima
- Ostale kratkoročne obveze iz redovitog poslovanja
- Kratkoročne obveze prema korisnicima jedinstvenoga kontnog plana
- Kratkoročne obveze prema financijerima
- Kratkoročne financijske obveze
- Obračunani nenaplaćeni prihodi
- Obračunani rashodi i odgođeni prihodi

*E) Izvori sredstava i dugoročne obveze*

- Opća sredstva
- Pričuvna sredstva
- Dugoročni odgođeni prihodi
- Dugoročna rezerviranja
- Dugoročne financijske obveze
- Ostale dugoročne obveze
- Obveze po dugotrajnoj nematerijalnoj imovini i materijalnoj dugotrajnoj imovini
- Obveze po dugoročnim investicijama
- Viškovi prihoda nad rashodima (akumulirani viškovi)
- Viškovi rashoda nad приходima (akumulirani manjkovi)

*Izvanbilančne stavke*

*Obvezni dokumenti u vezi s bilancom stanja jesu:*

pregled stanja i promjena u dugotrajnoj nematerijalnoj imovini i materijalnoj dugotrajnoj imovini

pregled stanja i promjena u dugoročnim kapitalnim ulaganjima i kreditima

ostali dokumenti propisani Pravilnikom o sastavljanju godišnjih izvješća.

## **Prilog 2.**

### ***Izvešće o prihodima i rashodima slovenskih javnih ustanova, uključujući i obvezne prateće dokumente***

#### *Izvešće o prihodima i rashodima*

##### *A) Poslovni prihodi*

- Prodaja proizvoda i usluga
- Povećanje i smanjenje zaliha robe i nedovršene proizvodnje
- Prodaja robe i materijala

##### *B) Financijski prihodi*

##### *C) Izvanredni prihodi*

##### *D) Poslovni prihodi od revalorizacije*

- Prodaja materijalne dugotrajne imovine
- Ostali poslovni prihodi od revalorizacije

##### *E) Ukupni prihodi*

##### *F) Troškovi robe, materijala i usluga*

- Troškovi prodanog materijala i robe
- Troškovi materijala
- Troškovi usluga

##### *G) Troškovi radne snage*

- Plaće i naknade plaća
- Troškovi socijalnog osiguranja
- Ostali troškovi radne snage

##### *H) Amortizacijski troškovi*

##### *I) Rezervacije*

##### *J) Porez na dohodak*

##### *K) Ostali troškovi*

##### *L) Rashodi financiranja*

##### *M) Izvanredni rashodi*

##### *N) Poslovni rashodi revalorizacije*

- Rashodi za prodaju materijalne imovine
- Ostali poslovni rashodi revalorizacije

##### *O) Ukupni rashodi*

##### *P) Višak*

##### *Q) Manjak*

- Akumulirani višak iz prethodnih godina namijenjen pokrivanju rashoda računovodstvenog razdoblja

- Prosječni broj zaposlenika na osnovi radnih sati u računovodstvenom razdoblju
- Broj radnih mjeseci

### ***Izvešće o prihodima i rashodima na gotovinskoj osnovi***

#### ***I. Ukupni prihodi***

##### *1. Prihodi od javnih usluga*

###### *A) Prihodi od javnih sredstava*

###### *a) Sredstva iz državnog proračuna*

Sredstva iz državnog proračuna za tekuću potrošnju  
Sredstva iz državnog proračuna za investicije

###### *b) Sredstva iz općinskog proračuna*

Sredstva iz općinskih proračuna za tekuću potrošnju  
Sredstva iz općinskih proračuna za investicije

###### *c) Sredstva iz fondova socijalnog osiguranja*

Sredstva iz fondova socijalnog osiguranja za tekuću potrošnju  
Sredstva iz fondova socijalnog osiguranja za investicije

###### *d) Sredstva iz javnih fondova i agencija*

Sredstva iz javnih fondova za tekuću potrošnju  
Sredstva iz javnih fondova za investicije  
Sredstva iz javnih agencija za tekuću potrošnju  
Sredstva iz javnih agencija za investicije

###### *e) Sredstva iz proračunâ na osnovi dotacija iz inozemstva*

###### *f) Sredstva državnog proračuna iz proračunskih izvora EU*

###### *B) Ostali prihodi od pružanja javnih usluga*

Prodaja proizvoda i usluga u sklopu pružanja javne usluge

Primljene kamate

Podjela dobiti i dividende javnih poduzeća, javnih fondova, javnih financijskih institucija, drugih poduzeća i drugih financijskih institucija

Ostali tekući prihodi od pružanja javnih usluga

Kapitalni dobiti

Domaće dotacije

Dotacije iz inozemstva

Dotacije za uklanjanje posljedica prirodnih katastrofa

Ostala sredstva iz proračuna EU

Sredstva dobivena od ostalih europskih institucija

##### *2. Komercijalna prodaja robe i usluga*

Komercijalna prodaja robe i usluga

Primljene kamate

Rente i drugi kapitalni prihodi

Podjela dobiti i dividende javnih poduzeća, javnih fondova, javnih financijskih institucija, drugih poduzeća i drugih financijskih institucija

Ostali tekući prihodi koji ne proizlaze iz pružanja javnih usluga

## ***II. Ukupni rashodi***

### *1. Rashodi za pružanje javnih usluga*

#### *A) Plaće i ostale isplate zaposlenicima*

Plaće i dodaci na plaće

Naknada za godišnji odmor

Naknade i isplate

Dodaci za produktivnost

Dodaci za prekovremeni rad

Plaće za ugovorni rad nerezidenata

Ostale isplate zaposlenicima

#### *B) Doprinosi poslodavaca za socijalno osiguranje*

Doprinos za mirovinsko i invalidsko osiguranje

Doprinos za zdravstveno osiguranje

Doprinos za nezaposlenost

Rodiljna naknada

Premije za dopunsko kolektivno mirovinsko osiguranje

#### *C) Izdaci za robu i usluge za pružanje javnih usluga*

Uredski i opći materijal i usluge

Posebni materijal i usluge

Energija, voda, komunalne usluge i komunikacije

Troškovi i usluge prijevoza

Izdaci za poslovna putovanja

Tekuće održavanje

Poslovne rente

Kazne i odštete

Porez na isplaćene plaće

Ostali poslovni rashodi

#### *D) Plaćanje tuzemnih kamata*

#### *E) Plaćanje inozemnih kamata*

#### *F) Subvencije*

#### *G) Transferi pojedincima i kućanstvima*

#### *H) Transferi neprofitnim organizacijama i ustanovama*

#### *I) Ostali tekući transferi u zemlji*

*J) Investicijski rashodi*

- Troškovi zgrada i prostora
- Troškovi vozila
- Troškovi opreme
- Troškovi ostale materijalne imovine
- Troškovi imovine koja se gradi, rekonstruira i adaptira
- Investicijsko održavanje i obnova
- Troškovi zemljišta i prirodnih resursa
- Troškovi nematerijalne imovine
- Studije izvedivosti, projektna dokumentacija i investicijsko inženjerstvo
- Troškovi robnih i interventnih zaliha

*2. Rashodi za komercijalnu prodaju robe i usluga*

*A) Plaće i ostale isplate zaposlenicima*

*B) Doprinosi poslodavaca za socijalno osiguranje*

*C) Troškovi robe i usluga*

**III. Višak prihoda nad rashodima**

Višak rashoda nad приходima

***Izvyješće o financijskim potraživanjima i investicijama***

**IV. Primici od otplate kredita**

*1. Otplata kredita*

- Otplata kredita odobrenih pojedincima
- Otplata kredita odobrenih javnim fondovima
- Otplata kredita odobrenih javnim poduzećima i trgovačkim društvima u vlasništvu države ili lokalnih zajednica
- Otplata kredita odobrenih financijskim institucijama
- Otplata kredita odobrenih privatnim poduzećima
- Otplata kredita odobrenih lokalnim zajednicama
- Otplata inozemnih kredita
- Otplata kredita odobrenih državnom proračunu
- Otplata kredita odobrenih javnim agencijama
- Otplata plaćenih jamstava

*2. Prodaja udjela u temeljnom kapitalu*

**V. Izdaci za kredite**

*1. Krediti*

- Krediti pojedincima
- Krediti javnim fondovima

Krediti javnim poduzećima i trgovačkim društvima u vlasništvu države ili lokalnih zajednica  
Krediti financijskim institucijama  
Krediti privatnim poduzećima  
Krediti lokalnim zajednicama  
Krediti inozemstvu  
Krediti državnom proračunu  
Krediti javnim agencijama  
Plaćanja dospjelih jamstava

2. *Povećanje udjela u temeljnom kapitalu i investicijama*

**VI. Primici umanjeni za izdatke za kredite (izdaci umanjeni za primitke od kredita)**

***Izvjeshće o financiranju***

**VII. Dugovi**

1. *Unutarnji dug*

Krediti uzeti od banaka  
Krediti uzeti od ostalih financijskih institucija  
Krediti iz državnog proračuna  
Krediti iz proračuna lokalnih zajednica  
Krediti iz fondova socijalnog osiguranja  
Krediti iz ostalih javnih fondova  
Krediti od ostalih domaćih kreditora

2. *Inozemni dug*

**VIII. Otplate duga**

1. *Otplate unutarnjeg duga*

Otplate kredita poslovnim bankama  
Otplate kredita ostalim financijskim institucijama  
Otplate kredita državnom proračunu  
Otplate kredita proračunima lokalnih zajednica  
Otplate kredita fondovima socijalnog osiguranja  
Otplate kredita ostalim javnim fondovima  
Otplate kredita ostalim domaćim kreditorima

2. *Otplate inozemnog duga*

Otplate duga međunarodnim financijskim institucijama  
Otplate duga stranim državama  
Otplate duga stranim bankama i financijskim institucijama  
Otplate duga stranim kreditorima  
Otplate glavnice vrijednosnih papira izdanih na stranim tržištima

### **IX. Neto zaduženost (neto otplate duga)**

**X. Povećanje imovine na računima** [(višak prihoda nad rashodima + primici umanjeni za isplate kredita + neto zaduženost) – (višak rashoda nad приходima + isplate umanjene za primitke po kreditima + neto otplate duga)]

ili

**Smanjenje imovine na računima** [(višak rashoda nad приходima + isplate umanjene za primitke po kreditima + neto otplate duga) – (višak prihoda nad rashodima + primici umanjeni za isplate kredita + neto zaduženost)]

*S engleskog prevela Ankica Zerec*

### LITERATURA

**AJPES, 2007.** Zbirni podatki o številu poslovnih subjektov v PRS po stanju na dan 31. 3. 2007. [online]. Ljubljana: Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve. Available from: [[http://www.ajpes.si/docDir/Statisticno\\_raziskovanje/PRS/PRS-podatki\\_iz\\_poslovnega\\_registra\\_na\\_dan\\_31032007.pdf](http://www.ajpes.si/docDir/Statisticno_raziskovanje/PRS/PRS-podatki_iz_poslovnega_registra_na_dan_31032007.pdf)].

**Duhovnik, M., 2004.** “Državni računovodski izkazi na mikro in makro ravni”. *Zbornik 36. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 25-48.

**Duhovnik, M., 2005.** “Sestavljanje državne premoženjske bilance in njena povezava z državnim proračunom”. *Zbornik 37. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 53-72.

**Duhovnik, M., 2006.** “XVII. svetovni računovodski kongres”. *Revizor*, 17 (12), 150-154.

**FEE, 2007.** *Accrual Accounting in Public Sector*. Brussels: Fédération des Experts Comptables Européens, Public Sector Committee.

**Fourth** Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the Annual Accounts of Certain Types of Companies. 78/660/EEC. OJ L 222, 14.8.1978.

**IFAC, 2006.** *IPSAS Adoption by Governments* [online]. New York: International Federation of Accountants. Available from: [[http://www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS\\_Adoption\\_Governments.pdf](http://www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS_Adoption_Governments.pdf)].

**IFAC, 2007.** *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.

**Pirnat, R., 2007.** “Ločevanje pridobitne in nepridobitne dejavnosti v javnem sektorju”. *7. davčna konferenca Slovenskega inštituta za revizijo: Zbornik referatov*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 135-145.

**Pravilnik** o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, UL 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04/, 75/04, 117/04, 141/04, 117/05, 138/06). Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Pravilnik** o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu, UL 117/, 134/03). Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Pravilnik** o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, UL 45/05, 114/06, 138/06. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Pravilnik** o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, UL 134/03, 34/04, 13/05, 114/06, 138/06. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Pravilnik** o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, UL 115/02, 21/03, 134/03, 126/04. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Slovenski računovodski standard 35**, UL 107/01. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Slovenski računovodski standardi**, UL 118/05, 10/06, 112/06. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Slovenski računovodski standardi**. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993.

**Turk I., 2006.** "Iz zgodovine računovodstva v Sloveniji. Zakonsko enotenje zaključnih računov pri nas od leta 1945 do leta 1993 (1)". *Iks*, 33 (4), 163-167.

**Turk, I., 2005.** "Iz zgodovine računovodstva v Sloveniji. Temelji zakonskega poenotenja računovodenja pri nas leta 1945 in splošni pogled na njegovo kasnejše razvijanje." *Iks*, 32 (12), 134-141.

**Turk, I., 2006.** "Iz zgodovine računovodstva v Sloveniji. Zakonsko enotenje računovodskih načel od leta 1945 do leta 1993". *Iks*, 33 (1-2), 271-280.

**Turk, I., 2006.** "Iz zgodovine računovodstva v Sloveniji. Zakonsko enotenje kontnega načrta in njegovo razvijanje pri nas od leta 1945 do leta 1991". *Iks*, 33 (3), 271-196.

**Turk, I., 2006.** "Iz zgodovine računovodstva v Sloveniji. Zakonsko enotenje zaključnih računov pri nas od leta 1945 do leta 1993 (2)". *Iks*, 33 (5), 64-68.

**Zakon** o gospodarskih družbah, UL 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 84/98, 6/99, 54/99, 31/00, 36/00, 45/01, 59/01, 93/02, 57/04, 139/04, 42/06, 60/06, 26/07, 33/07, 67/07. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Zakon** o gospodarskih javnih službah, UL 32/93, 30/98, 127/06. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Zakon** o javnih financah, UL 14/07. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Zakon** o javnih financah, UL 56/02. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Zakon** o knjigovodstvu, UL 58/76. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Zakon** o podjetjih, UL 77/88. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Zakon** o računovodstvu, UL 114/06. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.



**Zakon** o zadrugah, UL 13/92, 7/93, 13/93, 22/94, 35/96, 31/00, 41/07, 62/07). Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Zakon** o zavodih, UL 127/06. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Zakon** o združenem delu, UL 53/76. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

**Meta Duhovnik**  
**The Problems of Accounting in a Public Institution:**  
**The Case of Slovenia**

*Abstract*

*In the article the author determines that, due to changes during the privatisation process, the Slovenian framework for public institution accounting is unable to assure the relevant presentation of costs, benefits and effects. She therefore proposes certain changes based on solutions applied in the private sector accounting practices. Her conclusions and recommendations, however, are based on a need for a true and fair measurement of a public institution's results. The recommended way to achieve this goal is the proper application of solutions included in the International Public Sector Accounting Standards issued by the International Public Sector Accounting Standards Board of the International Federation of Accountants.*

*Key words: public institution, benefits, costs, effects, Accounting Act, Slovenian Accounting Standards, International Public Sector Accounting Standards, accrual principle*