

RAČUNOVODSTVENO INFORMIRANJE NA PRIMJERU JAVNOG VISOKOG UČILIŠTA

Manjerović, Matea

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Karlovac
University of Applied Sciences / Veleučilište u Karlovcu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:128:815870>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-05**



VELEUČILIŠTE U KARLOVCU
Karlovac University of Applied Sciences

Repository / Repozitorij:

[Repository of Karlovac University of Applied
Sciences - Institutional Repository](#)



zir.nsk.hr



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJ

Veleučilište u Karlovcu
Poslovni odjel
Specijalistički diplomski stručni studij Poslovno upravljanje

Matea Manjerović

**RAČUNOVODSTVENO INFORMIRANJE NA PRIMJERU
JAVNOG VISOKOG UČILIŠTA**

ZAVRŠNI RAD

Karlovac, 2020.

Matea Manjerović

Veleučilište u Karlovcu

Poslovni odjel

Specijalistički diplomski stručni studij Poslovno upravljanje

**RAČUNOVODSTVENO INFORMIRANJE NA PRIMJERU
JAVNOG VISOKOG UČILIŠTA**

ZAVRŠNI RAD

Kolegij: Menadžersko računovodstvo

Mentorica: dr. sc. Dubravka Krivačić, prof. v. š.

Karlovac, studeni 2020.

Matea Manjerović

Karlovac University of Applied Sciences
Business Department
Professional Graduate Study of Business Administration

**ACCOUNTING INFORMATION ON THE EXAMPLE OF A
PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTION**

FINAL PAPER

Course: Management Accounting

Supervisor: Dubravka Krivačić, Ph. D., Professor

Karlovac, November 2020

ZAHVALA

Najveću zahvalu upućujem svojoj obitelji; hvala vam svima na bezuvjetnoj podršci i što mi nikada niste dali da odustanem i što ste me uvijek gurali naprijed tijekom školovanja.

Poslovnim kolegama i kolegicama upućujem zahvalu za cjelokupnu potporu i podršku tijekom mog školovanja, hvala im na razumijevanju i na ukazanoj podršci.

Zahvalu upućujem i mentorici Dubravki Krivačić za prihvaćeno mentorstvo, svim danim savjetima i pomoći tijekom izrade ovog završnog rada. Zahvaljujem joj na strpljenju, susretljivosti i cjelokupnoj suradnji. Bilo mi je iznimno drago ponovno surađivati sa Vama.

SAŽETAK

Završni rad obrađuje računovodstvene informacije na primjeru javnog visokog učilišta. Nakon sažetog objašnjenja sustava visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj te sustava državnog proračuna, u radu se fokus usmjerava na računovodstvene informacije javnog visokog učilišta, odnosno financijske izvještaje kao nositelje računovodstvenih informacija. Također, u radu se ukazuje na značaj računovodstvenih informacija u procesima odlučivanja javnog visokog učilišta. Tematiku se obrazlaže kroz primjere iz prakse Medicinskog fakulteta Zagreb.

Ključne riječi: računovodstvene informacije, financijski izvještaji, analiza, planiranje, odlučivanje, javno visoko učilište

ABSTRACT

The final paper deals with accounting information on the example of higher education institution. After a brief explanation of the higher education system in the Republic of Croatia and the state budget system, the paper focuses on the accounting information of the public higher education institution, ie the financial statements as holders of accounting information. Also, the paper points out the importance of accounting information in the decision making processes of a public higher education institution. The topic is explained through examples from the practice of the School of Medicine, University of Zagreb.

Key words: Accounting information, financial reports, analysis, planning, decision making, public higher education institution.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori podataka i metode istraživanja	1
1.3. Sadržaj i struktura rada	1
2. SUSTAV VISOKOG OBRAZOVANJA U REPUBLICI HRVATSKOJ	2
3. SUSTAV DRŽAVNOG PRORAČUNA	5
3.1. Definicija i svrha proračuna	5
3.2. Proračunski procesi	7
3.2.1. Planiranje, izrada i donošenje proračuna	7
3.2.2. Izvršavanje proračuna, računovodstvo i financijsko izvještavanje	8
3.3. Nadzor i revizija u sustavu proračuna	10
3.4. Sadržaj i struktura proračuna	11
3.5. Obilježja računovodstva proračunskih korisnika	13
4. RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE JAVNOG VISOKOG UČILIŠTA	17
4.1. Vrste računovodstvenih informacija	17
4.2. Ciljevi izvještavanja	19
4.3. Korisnici računovodstvenih informacija	21
4.4. Proces računovodstvenog informiranja	23
4.5. Analiza financijskih izvještaja	25
5. FINANIJSKI IZVJEŠTAJI JAVNOG VISOKOG UČILIŠTA KAO NOSITELJI RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA	28
5.1. Bilanca	31
5.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima	39
5.3. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza	42
5.4. Bilješke uz financijske izvještaje	45
5.5. Izvještaj o obvezama	47

5.6. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji.....	49
6. ZNAČAJ RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA U PROCESIMA ODLUČIVANJA JAVNOG VISOKOG UČILIŠTA	54
6.1. Značaj i dostatnost računovodstvenih informacija javnog visokog učilišta	55
6.2. Proces poslovnog planiranja proračunskih pozicija na temelju računovodstvenih informacija javnog visokog učilišta.....	56
7. ZAKLJUČAK.....	60
LITERATURA.....	63
POPIS GRAFIKONA	65
POPIS PRILOGA	66
POPIS PRIMJERA.....	67
POPIS SLIKA	68
POPIS TABLICA.....	69

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovog završnog rada je računovodstveno informiranje na primjeru odabranog javnog visokog učilišta. Cilj rada je proučiti, objasniti te na praktičnom primjeru predložiti sustav računovodstvenog informiranja na primjeru javnog visokog učilišta. Temeljem proučavanja dostupne literature, kao i praktičnog primjera, cilj je također utvrditi značaj računovodstvenih informacija u procesima odlučivanja javnog visokog učilišta.

1.2. Izvori podataka i metode istraživanja

Za izradu ovog završnog rada korištena je znanstvena i stručna literatura te podaci dostupni putem Interneta. U obradi praktičnog primjera korišteni su ključni elementi iz interne dokumentacije odabranog javnog visokog učilišta.

Jedna od primijenjenih istraživačkih metoda u radu je metoda kompilacije, konkretno spoznaja iz prethodnih istraživanja i poslovne prakse. Prikupljeni podaci iz različitih izvora analizirani su, a potom i sintetizirani sukladno definiranoj strukturi rada. U praktičnom dijelu rada prevladava metoda deskripcije.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Završni rad je podijeljen na sedam cjelina. Nakon ovog uvodnog dijela slijedi kratak pregled sustava visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj. Sukladno zadatku završnog rada, dalje se u radu detaljnije obrazlaže funkcioniranje sustava državnog proračuna kao izvora financiranja javnih visokih učilišta. U četvrtoj cjelini rada definira se i razrađuje vrste računovodstvenih informacija javnog visokog učilišta, ciljeve računovodstvenog informiranja javnog visokog učilišta, korisnike računovodstvenih informacija visokog učilišta te njihove informacijske potrebe. U petoj cjelini detaljno se objašnjava financijske izvještaje javnog visokog učilišta, kao nositelje računovodstvenih informacija, pri čemu se teorijske spoznaje povezuje s primjerima iz prakse odabranog visokog učilišta. Slijedom toga, u šestoj cjelini rada objašnjava se značaj računovodstvenih informacija u procesima odlučivanja javnog visokog učilišta. Rad završava zaključkom, nakon kojeg slijedi popis literature, slika, tablica, primjera i priloga.

2. SUSTAV VISOKOG OBRAZOVANJA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Znanstvena djelatnost i visoko obrazovanje predstavljaju djelatnosti od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku i sastavni su dio međunarodnog posebno europskoga, znanstvenoga, umjetničkog i obrazovnog prostora. Visoko obrazovanje se temelji na:¹

- ↳ akademskim slobodama, akademskoj samoupravi i autonomiji sveučilišta,
- ↳ otvorenosti visokih učilišta prema javnosti, građanima i lokalnoj javnosti,
- ↳ nedjeljivosti sveučilišnoga nastavnog rada i znanstvenog istraživanja, odnosno umjetničkog stvaralaštva,
- ↳ uzajamnosti i partnerstvu pripadnika akademske zajednice,
- ↳ europskoj humanističkoj i demokratskoj tradiciji te usklađivanju s europskim sustavom visokog obrazovanja,
- ↳ poštivanju i afirmaciji ljudskih prava,
- ↳ jedinstvu stručnog i obrazovnog rada u svrhu osposobljavanja za specifična stručna znanja i vještine,
- ↳ konceptu cjeloživotnog obrazovanja,
- ↳ povezanosti s predtercijarnim obrazovanjem te
- ↳ interakciji s društvenom zajednicom i obvezi sveučilišta, veleučilišta, visokih škola i javnih znanstvenih instituta da razviju društvenu odgovornost studenata i drugih članova akademske i znanstvene zajednice.

Visoko obrazovanje u Republici Hrvatskoj provodi se kroz sveučilišne i stručne studije. Sveučilišni studij osposobljava studente za obavljanje poslova u znanosti i visokom obrazovanju, u poslovnom svijetu, javnom sektoru i društvu općenito te ih osposobljava za razvoj i primjenu znanstvenih i stručnih dostignuća.

Sveučilišni studij obuhvaća tri razine:²

- ↳ preddiplomski sveučilišni studij – traje u pravilu tri do četiri godine i njegovim se završetkom stječe 180 do 240 ECTS bodova³. Završetkom se stječe akademski naziv sveučilišni prvostupnik/prvostupnica uz naznaku struke.

¹ Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, Narodne novine br. 123/2003.

² Agencija za znanost i visoko obrazovanje, www.azvo.hr, 06.08.2020.

³ ECTS – Europski sustav prijenosa i prikupljanja bodova. Omogućuje da se bodovi stečeni na jednom visokom učilištu uzimaju u obzir za dobivanje kvalifikacije na drugom visokom učilištu. ECTS bodovi predstavljaju rezultate učenja na temelju definiranih ishoda učenja i opterećenja za studente.

↳ diplomski sveučilišni studij – traje u pravilu jednu do dvije godine i njegovim se završetkom stječe 60 do 120 ECTS bodova. Završetkom preddiplomskog i diplomskog sveučilišnog studija čijim se završetkom stječe najmanje 300 ECTS bodova stječe se akademski naziv magistar/magistra struke.

↳ poslijediplomski sveučilišni studij – traje najmanje tri godine i njegovim se završetkom stječu u pravilu 180 ECTS bodova te akademski stupanj doktor/doktorica znanosti.

↳ poslijediplomski specijalistički studij – traje u pravilu jednu do dvije godine i njegovim se završetkom stječe akademski naziv sveučilišni specijalist/specijalistica uz naziv struke.

Stručni studij pruža studentima primjerenu razinu znanja i vještina koje omogućavaju obavljanje stručnih zanimanja i osposobljava ih za neposredno uključivanje u radni proces. Stručni studij obuhvaća sljedeće razine:⁴

↳ kratki stručni studij – traje u pravilu od dvije do dvije i pol godine i njegovim se završetkom stječe od 120 do 150 ECTS bodova te stručni naziv stručni pristupnik/pristupnica uz naznaku struke.

↳ preddiplomski stručni studij – traje tri (iznimno četiri) godine i njegovim se završetkom stječe 180 do 240 ECTS bodova te stručni naziv stručni prvostupnik/prvostupnica uz naznaku struke.

↳ specijalistički diplomski stručni studij – traje jednu do dvije godine i njegovim se završetkom stječe 60 do 120 ECTS bodova. Završetkom se stječe stručni naziv stručni specijalist/specijalistica uz naznaku struke.

U sustavu visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj djeluju privatna i javna visoka učilišta. Visoka učilišta su sveučilišta te fakulteti i umjetničke akademije u njihovom sastavu, veleučilišta i visoke škole. Visoka učilišta obavljaju svoju djelatnost kao javnu službu. Sveučilišta, fakulteti i umjetničke akademije osnivaju se radi obavljanja djelatnosti visokog obrazovanja, znanstvene, stručne i umjetničke djelatnosti te druge djelatnosti u skladu sa zakonom i svojim statutom. U okviru djelatnosti visokog obrazovanja ova visoka učilišta organiziraju i izvode sveučilišne, a u skladu sa Zakonom mogu organizirati i izvoditi stručne studije.

Veleučilišta i visoke škole osnivaju se radi obavljanja djelatnosti visokog obrazovanja putem organizacije i izvođenja stručnih studija te mogu obavljati stručnu, znanstvenu i umjetničku djelatnost u skladu sa Zakonom i svojim statutom.⁵

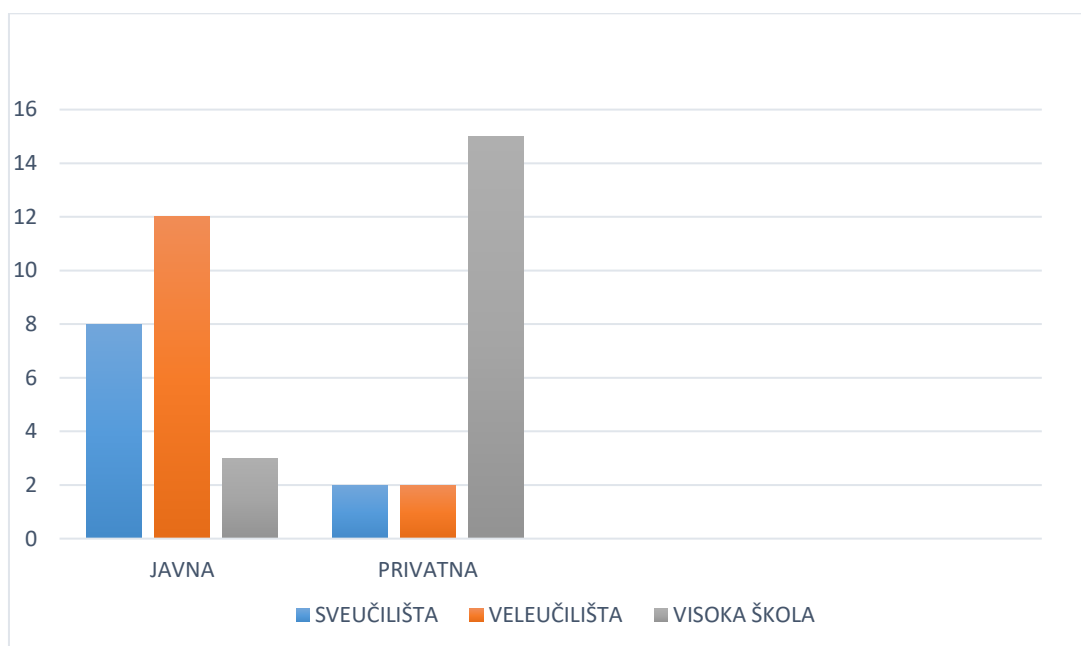
⁴ Agencija za znanost i visoko obrazovanje, www.azvo.hr, 06.08.2020.

⁵ Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, Narodne novine br. 123/2003.

Javna visoka učilišta su ona koja osniva Republika Hrvatska. Republika Hrvatska sveučilišta osniva zakonom, a veleučilišta i visoke škole osnivaju se uredbom Vlade Republike Hrvatske. Osnivačka prava nad visokim učilištima u ime Republike Hrvatske obnaša Vlada Republike Hrvatske ili Ministarstvo, sukladno aktu o osnivanju ili drugom odgovarajućem propisu.⁶ U Republici Hrvatskoj trenutno djeluje 8 javnih sveučilišta koja se sastoje od 82 sastavnice, 12 javnih veleučilišta te 3 javne visoke škole.

Privatna sveučilišta, veleučilišta i visoke škole osnivaju se odlukom osnivača na način propisan odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju i propisima koje se odnose na osnivanje ustanova.⁷ U Republici Hrvatskoj trenutno djeluju 23 privatna visoka učilišta od čega su 2 privatna sveučilišta, 2 privatna veleučilišta i 15 privatnih visokih škola. Odnos broja javnih i privatnih visokih učilišta u Republici Hrvatskoj predočen je na grafikonu 1.

Grafikon 1. Odnos broja javnih i privatnih visokih učilišta



Izvor: Vlastita izrada autorice prema podacima objavljenim na Internet stranicama Agencije za znanost i visoko obrazovanje, www.azvo.hr, 06.08.2020.

⁶ Agencija za znanost i visoko obrazovanje, www.azvo.hr, 06.08.2020.

⁷ Ibidem

3. SUSTAV DRŽAVNOG PRORAČUNA

Prihode prikupljene od poreza, doprinosa i drugih javnih davanja potrebno je radi zadovoljavanja javnih potreba rasporediti na određene korisnike. Instrument usmjeravanja prikupljenih javnih prihoda u pravcu zadovoljavanja javnih potreba je proračun (budžet).⁸ Riječ budžet potječe od francuske riječi *bougette* i engleske riječi *budget*, a označava vrećicu ili kožnu torbu u kojoj su se nalazili podaci o državnim prihodima i rashodima, a koje je ministar financija predočavao parlamentu.⁹ U kasnijim razdobljima riječ budžet se sve više odnosi na sami dokument – izrađeni zakonski prijedlog prihoda i rashoda države. U hrvatskom govornom području umjesto riječi budžet koristi se riječ proračun.

3.1. Definicija i svrha proračuna

Državni proračun je akt kojim se procjenjuju prihodi i primitci te utvrđuju rashodi i izdaci države za jednu godinu u skladu sa zakonom, a donosi ga Hrvatski sabor. Proračun se donosi za proračunsku godinu i vrijedi za tu godinu. Proračunska godina je razdoblje od dvanaest mjeseci i počinje 1. siječnja, a završava 31. prosinca kalendarske godine. Proračun se donosi i izvršava u skladu s načelima jedinstva i točnosti proračuna, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije, dobrog financijskog upravljanja i transparentnosti.¹⁰ U proračunu se prihodi i primici koji pripadaju državi i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave, kao i svi njihovi rashodi i izdaci za pojedine namjene iskazuju po bruto načelu.¹¹

Proračun predstavlja najvažniji financijski instrument države. Mnogoznačnost pojma proračun zahtijeva da se istakne njegova financijska, pravna, politička, ekonomska i socijalna priroda. Financijski aspekt proračuna očituje se u činjenici da je proračun numerički iskaz očekivanih kretanja prihoda i rashoda u novčanom obliku te da planirane prihode i rashode slijedu u pravilu i novčani tokovi.¹² Pravni aspekt proračuna proizlazi iz niza pravnih odnosa koji nastaju među raznim subjektima angažiranim u svim fazama izrade, donošenja i izvršenja proračuna. Proračun je pravni dokument kojim se osigurava legitimitet javne vlasti u kreiranju i reguliranju onih aktivnosti koje su pod kontrolom javne vlasti.¹³ Politički aspekt proračuna argumentira se činjenicom da je proračun snažno sredstvo za provođenje određenih političkih ciljeva i da je

⁸ Vašiček, D., Vašiček, V.: Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, Sveučilište u Rijeci Ekonomski fakultet, Rijeka, 2016., str. 27.

⁹ Ibidem.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ibidem.

¹² Ibidem.

¹³ Ibidem.

donošenje proračuna politički cilj.¹⁴ Ekonomski aspekt je naglašen svagdje gdje postoji izražena državna intervencija koja regulatorno djeluje na gospodarska kretanja.¹⁵ Socijalni aspekt proračuna sastoji se u njegovoj ulozi instrumenata redistribucije nacionalnog dohotka čime se osiguravaju podjednake mogućnosti zadovoljavanje javnih potreba svih pojedinaca bez obzira na njihovu ekonomsku ulogu.¹⁶

Izradu proračuna potrebno je započeti s utvrđivanjem cilja, odnosno ciljeva. Iz same definicije proračuna, kao javno-političkog akta države kojim se planira iznos prihoda i rashoda države za buduće proračunsko razdoblje, mogu se uočiti ciljevi proračuna. Zbog različitosti mišljenja o prirodi i definiciji proračuna nije moguće jednoznačno odrediti temeljni cilj proračuna. Stoga je prikladnije istaknuti neke ciljeve proračuna, a koji su međusobno supstitutivni i komplementarni kao:¹⁷

- ↳ po proračunskom instrumentariju osigurati provedbu makroekonomske politike i postići željenu razinu i dinamiku gospodarske aktivnosti,
- ↳ održati gospodarsku stabilnost, postići punu zaposlenost, te kontrolu inflacije,
- ↳ osigurati predviđeni nivo zadovoljenja javnih potreba,
- ↳ postići očekivanu razinu raspoloživosti prihoda,
- ↳ osigurati kontrolu trošenja javnog (državnog) novca,
- ↳ organizirati računovodstvenu evidenciju koja će osigurati točne i ažurne podatke o iznosima primitaka i izdataka tj. osigurati nadzor nad izvršenjem proračuna,
- ↳ na temelju ažurne računovodstvene evidencije omogućiti utvrđivanje odstupanja ostvarenog od očekivanog što će pravodobno upozoriti na dolazeće probleme,
- ↳ implementirati sustav proračuna koji će biti adekvatan političkoj, ekonomskoj, socijalnoj slici države i komparativan u odnosu na druge zemlje.

Razlikovanje državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne samouprave je razlikovanje prema razinama javne vlasti. Državni proračun je proračun na razini Republike Hrvatske, a proračun jedinica lokalne i područne samouprave je proračun na razini općine, grada ili županije. Postupci izrade, donošenja, izvršenja i nadzora nad izvršenjem su dobrim dijelom identični za državni proračun i proračune nižih razina javne vlasti.

¹⁴ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 28.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ Ibidem.

3.2. Proračunski procesi

Jedan proračunski ciklus može se podijeliti u tri temeljne faze:¹⁸

- ↳ planiranje, izrada i donošenje proračuna,
- ↳ izvršavanje proračuna, računovodstvo i financijsko izvještavanje,
- ↳ nadzor i revizija proračuna.

3.2.1. Planiranje, izrada i donošenje proračuna

Najvažniji sudionici u procesu pripreme proračuna na državnoj razini su Sabor Republike Hrvatske, koji odobrava državni proračun nakon rasprava u Saboru i na Saborskom odboru za proračun i financije, i Vlada Republike Hrvatske, koja na temeljima ukupnih politika, strategija i ciljeva definira strategiju i strukturu državnog proračuna tj. utvrđuje ukupni iznos raspoloživih prihoda kao i način na koji će isti ostvariti te ukupni iznos javne potrošnje kao i alokaciju iznosa na pojedine funkcije države i vladine programe. Ministarstva i agencije također su ključni sudionici u procesu pripreme proračuna. Najvažniju ulogu u procesu pripreme proračuna ima Ministarstvo financija. Proračunski korisnici samostalno upravljaju procesom izrade svoje dionice proračuna te u skladu sa smjernicama i proračunskim ograničenjima procjenjuju stavke tekućih i kapitalnih rashoda i izdataka i procjenjuju dio prihoda i primitka za koje su odgovorni u prikupljanju.

Obično se u planiranju proračuna izdvajaju sljedeće vrste proračuna ovisno o pristupu planiranja:¹⁹

- ↳ proračun po stavkama, linijski proračun (eng. *line-item budgeting*) – najniži je i najmanje razvijeni oblik pripreme i planiranja proračuna u kome se specificira koliko će se potrošiti na svaku pojedinu stavku koju troši proračunski korisnik. Rashodi su prije svega organizirani po ekonomskoj klasifikaciji po kategorijama ili vrstama kao što su plaće, naknade, dobra i usluge koja se kupuju i sl.
- ↳ proračun po programima (eng. *program budgeting*) – naglasak stavlja na povezivanje dodjela sredstava proračunskim korisnicima s rezultatima, a proračun na temelju učinaka više je usmjeren na uspostavljanje indikatora učinka za svaki program i aktivnost.
- ↳ proračun na temelju mjerenja ostvarenih rezultata, proračun na temelju učinka (eng. *output budgeting, performance budgeting*) – izrazi se često koriste naizmjenično, iako se

¹⁸ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 33./34.

¹⁹ Ibidem.

programski proračun također može definirati kao vid proračuna na temelju učinka kojim se stavlja veći naglasak na programsku klasifikaciju u skladu s političkim ciljevima vlade i na potrebu efikasne alokacije sredstava.

Na osnovi smjernica Vlade, Ministarstvo financija dostavlja ministarstvima i drugim državnim tijelima i izvanproračunskim korisnicima upute za izradu prijedloga državnog proračuna, koje se sastoje od osnovnih ekonomskih pokazatelja iz smjernica te rokova i načina izrade državnog proračuna. Planiranje proračuna sastoji se iz dva temeljna dijela: planiranje prihoda i primitaka te planiranje rashoda i izdataka. Planiranje svakog proračunskog prihoda, primitka te rashoda i izdataka provodi se prema proračunskim klasifikacijama od kojih se posebno ističe organizacijska, ekonomska i programska klasifikacija.²⁰

3.2.2. Izvršavanje proračuna, računovodstvo i financijsko izvještavanje

Izvršavanje proračuna je ostvarivanje prihoda i izvršavanje rashoda utvrđenih proračunom. Doneseni proračun predstavlja zadani okvir potrošnje i određuje granice financijske slobode svim korisnicima proračuna. Brigu o izvršenju proračuna preuzimaju sva ministarstva i tijela državne vlasti u okvirima svoje nadležnosti.

Kao jedan od mogućih organizacijskih oblika upravljanja javnim prihodima i rashodima jest državna riznica. Potreba za državnom riznicom izrasla je stoga što su proračunski subjekti koji imaju zakonske i javne ovlasti voditi brigu o javnim prihodima i javnim rashodima međusobno razdvojeni, državna riznica povezuje javne prihode i javne rashode u cjelinu – jedinstveni sustav proračuna. Državna riznica je princip jednog jedinstvenog novčanog računa preko kojeg se obavljaju se financijske transakcije državnog proračuna.²¹ Svi korisnici proračuna povezani su jedinstvenim financijsko-računovodstvenim informacijskim sustavom, koje im dopušta izvršavanje transakcija i djelovanje jedino u tom jedinstvenom sustavu.

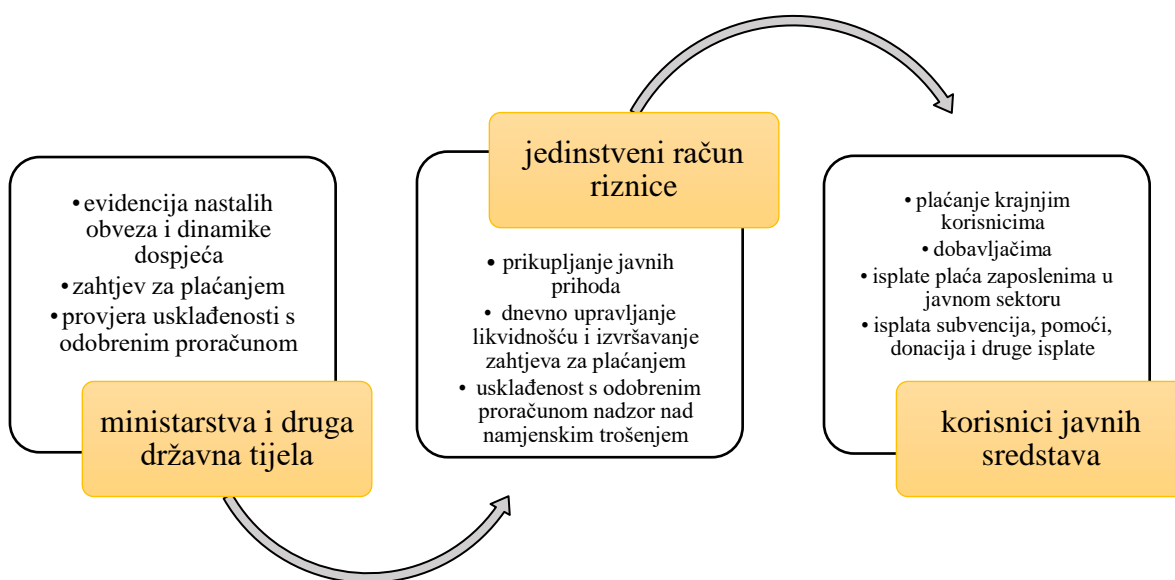
Na slici 1. predočen je tijek izvršavanja proračuna putem jedinstvenog računa riznice. 1997. godine Vlada Republike Hrvatske uspostavila je jedinstveni račun riznice te je donijela Odluku o prijelazu dijela korisnika državnog proračuna na izravnu isplatu s jedinstvenog računa riznice. Proračun ima jedinstveni račun u banci. Sustav riznice treba biti tako dizajniran da može procesuirati sve poslovne procese i transakcije, bilo da je to proces pripreme ili izvršenja

²⁰ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 37./38.

²¹ Ibidem.

proračuna, svih korisnika proračuna izravno povezanih u sustavu, kao i dio transakcija korisnika koji nisu izravno povezani u sustav.²² Korisnici proračuna koji su izravno povezani u sustavu, moraju evidentirati u sustavu sve poslovne (proračunske) procese, od financijskog plana, godišnjeg odobrenog proračuna, rezervacije i nastanka obveze do zahtjeva za plaćanje.²³ U hrvatskom proračunskom sustavu Državna riznica je organizacijska jedinica Ministarstva financija i kao sastavni dio tog ministarstva za poslove iz svog djelokruga odgovorna je nadležnom ministarstvu.²⁴ Jedinostveni račun Državne riznice preko kojeg se provode sve uplate u državni proračun i sve isplate iz državnog proračuna vodi se kod Hrvatske narodne banke.²⁵

Slika 1. Izvršavanje proračuna putem jedinstvenog računa riznice



Izvor: Vašiček D., Vašiček V.: *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*, Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet, 2016., str. 42

Računovodstvenim okvirom uređena su pitanja izbora i primjene varijante modificiranog načela nastanka događaja, sustavno uređenje računskog plana sukladno relevantnim međunarodnim ekonomskim i funkcijskim klasifikacijama javnog sektora, izgradnja transparentnog sustava financijskog izvještavanja temeljenog na propisanom sadržaju financijskih

²² Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 43.

²³ Ibidem.

²⁴ Ibidem.

²⁵ Ibidem.

izvještaja.²⁶ Računovodstvene informacije moraju biti razumljive korisnicima, a to se postiže odgovarajućom standardizacijom obrade i prezentiranja računovodstvenih informacija.²⁷

Izvještavanje o izvršenju proračuna treba osigurati potpune i pouzdane informacije o svim segmentima javne potrošnje.²⁸ Fiskalna statistika i financijska izvješća trebaju biti pouzdana, dostupna vanjskom nadzoru i moraju olakšavati utvrđivanje odgovornosti.²⁹ Izvještaji koji se sastavljaju imaju različite ciljeve izvještavanja i različitu namjenu te zbog toga postoje i različiti pristupi prilikom obrade podataka. Važnije je radi transparentnosti iskaza istaknuti razlike između podataka koji proizlaze iz izvještavanja za različite namjene nego postići potpunu usklađenost.³⁰

3.3. Nadzor i revizija u sustavu proračuna

Nadzor podrazumijeva skup aktivnosti kojima je svrha ocjenjivanje pravilnosti obavljanja određene djelatnosti i otklanjanje, na temelju nalaza obavljenog nadzora uočenih nepravilnosti.³¹ Nadzor proračuna u Republici Hrvatskoj organiziran je u sljedećim oblicima: u državnoj reviziji, proračunskom nadzoru, unutarnjoj reviziji te sustavu financijskog upravljanja i kontrole.³²

Nadzor nad izvršenjem proračuna temelji se na računovodstvenim podacima koji se prezentiraju u formi financijskih izvještaja, čiji je način sastavljanja i sadržaj propisan. Obveza sastavljanja i predočavanja financijskih izvještaja predstavlja oblik nadzora temeljen na računovodstvenim postupcima i računovodstvenim podacima. Korisnici proračuna su obvezni sastaviti godišnji obračun, koji dostavljaju nadležnom ministarstvu, a ministarstva su obvezna pregledati i uskladiti godišnje obračune proračunskih korisnika, konsolidirati te obračune i dostaviti ih u Ministarstvo financija koje izrađuje godišnji obračun državnog proračuna.³³ Nadzorom izvršenja proračuna i revizijom proračuna završava se jedan proračunski ciklus koji čini zaokruženu cjelinu.³⁴ Rezultati nadzora i revizije proračuna osiguravaju pouzdanost podataka o izvršenju proračuna i pružaju dragocjene podatke za korektivne poteze. Uvažavajući zaključke dobivene analizom ostvarenja proračuna može se pristupiti donošenju novog proračuna, odnosno ući u novi proračunski ciklus.

²⁶ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 45.

²⁷ Ibidem.

²⁸ Ibidem.

²⁹ Ibidem.

³⁰ Ibidem.

³¹ Ibidem.

³² Ibidem.

³³ Ibidem.

³⁴ Ibidem.

Državna revizija je po svojim obilježjima naknadni i eksterni nadzor proračunskih korisnika koji u Republici Hrvatskoj provodi Državni ured za reviziju. Osnovan je Zakonom³⁵, a za svoj rad odgovoran je Hrvatskom saboru. Revizija je ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima.³⁶ Revizija obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata.³⁷ Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija: INTOSAI standardima.³⁸

Reviziju obavljaju revizorski timovi sastavljeni od ovlaštenih državnih revizora. To su osobe visoke stručne spreme koje su nakon položenog ispita stekle certifikat ovlaštenog državnog revizora. U provedbi revizije učinkovitosti državni revizori se ne zadržavaju samo na prosudbi pravilnosti, zakonitosti i namjenskog trošenja, već se usmjeravaju na procjenu je li proračunska potrošnja ekonomična, djelotvorna i svrsishodna te jesu li izvršene funkcije i postignuti ciljevi programa i projekata koje provode proračunski korisnici.³⁹

3.4. Sadržaj i struktura proračuna

Sadržaj proračuna određen je samom definicijom proračuna kao temeljnog financijskog dokumenta države ili nižih razina vlasti koji sadrži sve planirane prihode i primitke te planirane rashode i izdatke u jednom fiskalnom razdoblju.⁴⁰ Uspostavljanje sustava klasifikacija u proračunu izuzetno je važno za konsolidaciju podataka za praćenje javnih financija i potrošnje na razini opće države. Standardizirani pristup obradi i prezentiranju podataka na svim razinama vlasti pridonosi usporedivosti podataka, njihovoj vjerodostojnosti, razumijevanju podataka od strane korisnika i transparentnosti.⁴¹ Uvesti klasifikacije u sustav proračuna ne znači samo u tehničkom i operativnom smislu propisati njihove nazive i brojčane oznake, već znači primijeniti sustav

³⁵ Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine, br.70/1993.

³⁶ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 53.

³⁷ Ibidem.

³⁸ INTOSAI standardi – revizijski standardi Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija, Narodne novine br. 31/19.

³⁹ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 54.

⁴⁰ Ibidem.

⁴¹ Ibidem.

klasifikacija na javnu potrošnju na svim razinama, tako da se sustavom klasifikacija potrošnja prezentira od udovoljavanja zahtjevu postavljanja misije, vizije i strateškog okvira preko definiranja programa i mjera za praćenje uspješnosti definiranih programa do donošenja i praćenja izvršenja proračuna na godišnjoj razini.⁴²

Organizacijska klasifikacija sadrži povezane i međusobno usklađene (hijerarhijski i s obzirom na odnose prava i odgovornosti) cjeline proračuna i korisnika proračuna koje odgovarajućim materijalnim sredstvima ostvaruju postavljene ciljeve.⁴³ Programska klasifikacija sadrži glavne programe, aktivnosti i projekte koji su ugrađeni u osnovni cilj rada, ljudski i materijalni resursi za izvršavanje ciljeva, kao i pokazatelji mjerenja uspješnosti programa.⁴⁴ Funkcijska klasifikacija preuzeta je iz međunarodne klasifikacije funkcija države. Posebni dio proračuna koji sadrži rashode i izdatke razvrstane po organizacijskoj, programskoj i ekonomskoj klasifikaciji povezuje se s funkcijskom klasifikacijom, koja dijeli posebni dio proračuna prema namjeni u deset osnovnih kategorija, a strukturirana je u dvije glavne hijerarhijske razine te analitičku od dvije znamenke.⁴⁵ Ekonomska klasifikacija razvrstava prihode i primitke po prirodnim vrstama te rashode i izdatke prema ekonomskoj namjeni kojoj služe, to po razredima, skupinama, podskupinama, odjeljcima i osnovnim računima.⁴⁶ Izvori financiranja čine skupine prihoda i primitaka iz kojih se podmiruju rashodi i izdaci određene vrste i utvrđene namjene. Prihodi i primici proračuna se planiraju te raspoređuju i iskazuju prema izvorima iz kojih potječu. Rashodi i izdaci se planiraju, izvršavaju i računovodstveno evidentiraju prema izvorima financiranja.⁴⁷ Lokacijska klasifikacija predstavlja prikaz rashoda i izdataka prema teritorijalno definiranim cjelinama u skladu s ustrojem Republike Hrvatske i odnosima s inozemstvom.⁴⁸ Lokacijska klasifikacija je prvenstveno statistička radi toga da se prate određeni fiskalni pokazatelji i podaci po određenim područjima.⁴⁹

Struktura proračuna određena je odredbama Zakona o proračunu⁵⁰ i provedbenih propisa koji se koriste pri izradi proračuna. Temelji se na primjeni proračunskih klasifikacija, a prema zakonskom okviru proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela. Osim toga, u višegodišnjem

⁴² Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 62./63./64.

⁴³ Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Narodne novine, br. 94/2007.

⁴⁴ Vašiček, D., Vašiček, V.: op. cit., 2016., str. 65.

⁴⁵ Ibidem.

⁴⁶ Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Narodne novine, br. 94/2007.

⁴⁷ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 68.

⁴⁸ Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Narodne novine, br. 94/2007.

⁴⁹ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 70.

⁵⁰ Zakon o proračunu, Narodne novine, br. 87/2008.

planskom okviru na razini državnog proračuna donose se strateški planovi, a na razini lokalnih jedinica planovi razvojnih programa.

Opći dio proračuna čini Račun prihoda i rashoda i Račun financiranja.⁵¹ Prikazuje ukupne prihode i rashode po ekonomskoj klasifikaciji, te ukazuje na razinu deficita ili suficita kao i načine financiranja deficita.⁵² Posebni dio proračuna sastoji se od plana rashoda i izdataka proračunskih korisnika iskazanih po vrstama, raspoređenih u programe koji se sastoji od aktivnosti i projekata.⁵³ Posebni dio proračuna prikazuje proračunsku potrošnju prema tri klasifikacije: organizacijska, programska i ekonomska te prema izvorima financiranja kojima se prati potrošnja određenih rashoda za koje su osigurani namjenski izvori financiranja.⁵⁴

3.5. Obilježja računovodstva proračunskih korisnika

Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika primjenjuje se na organizacije koje se izravno financiraju iz državnog odnosno lokalnih proračuna, a to obuhvaća ministarstva, ustanove u školstvu i znanosti, zdravstvu, državne organe i institucije i druge na koje se primjenjuju Zakon o proračunu⁵⁵, Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu⁵⁶, te Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu⁵⁷. Zakon o proračunu definira proračunsko računovodstvo kao dio računovodstvenog sustava kojim se uređuje prikupljanje, analiziranje i izvještavanje o poslovnim događajima proračunskih i izvanproračunskih korisnika.⁵⁸ S obzirom na njihovu brojnost, kao i izrazitu dinamičnost poslovnih događaja u izvršenju proračuna, definirana je jedinstvena klasifikacija konta i kontnog plana te propisana metodologija knjiženja i izvješćivanja, obvezatna za sve proračunske korisnike. Na taj je način omogućena kontrola, usporedba, povezivanje i konsolidiranje na razini države kao cjeline.⁵⁹

Proračunski korisnici državnog proračuna i proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave jesu državna tijela, ustanove, vijeća manjinske

⁵¹ Zakon o proračunu, Narodne novine, br. 96/2003.

⁵² Vašiček, D., Vašiček, V.: op. cit., 2016., str. 72.

⁵³ Zakon o proračunu, Narodne novine, br. 96/2003.

⁵⁴ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 72.

⁵⁵ Zakon o proračunu, Narodne novine, br. 96/2003.

⁵⁶ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 124/2014.

⁵⁷ Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine br. 03/2015.

⁵⁸ Zakon o proračunu, Narodne novine, br. 96/2003.

⁵⁹ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: Abeceda računovodstva u teoriji i praksi, Veleučilište u Rijeci, Veleučilište u Karlovcu; Rijeka – Karlovac, 2007., str. 63.

samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu.⁶⁰

Proračunsko računovodstvo regulirano je nizom zakona i pravilnika. Prema Zakonu o proračunu, proračunsko računovodstvo je računovodstveni sustav koji se odnosi na knjigovodstveno praćenje, analiziranje i izvještavanje o poslovnim događajima proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika.⁶¹

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisuje oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblje za koje se sastavljaju te obveze i rokovi njihova podnošenja.⁶² Osnovna svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva (poslovanja) proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika.⁶³ Za sastavljanje financijskih izvještaja odgovorna je osoba koja rukovodi službom računovodstva proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika ili osoba kojoj je povjereno vođenje računovodstva. Financijski izvještaji sastavljaju se za mjesečna razdoblja, razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja, od 1. siječnja do 30. rujna i za proračunsku godinu.⁶⁴ Proračun, proračunski i izvanproračunski korisnici financijske izvještaje za razdoblja u toku godine čuvaju do predaje financijskih izvještaja za isto razdoblje sljedeće godine, a godišnje financijske izvještaje čuvaju trajno i u izvorniku.⁶⁵

Financijski izvještaji koji se sastavljaju su:⁶⁶

- ↳ Bilanca (obrazac BIL),
- ↳ Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (obrazac PR-RAS),
- ↳ Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji (obrazac RAS-funkcijski),
- ↳ Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (obrazac P-VRIO),
- ↳ Izvještaj o obvezama (obrazac OBVEZE).

⁶⁰ Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine br. 128/2009.

⁶¹ Zakon o proračunu, Narodne novine, br. 87/2008.

⁶² Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine, br. 03/2015.

⁶³ Ibidem.

⁶⁴ Ibidem.

⁶⁵ Ibidem.

⁶⁶ Ibidem.

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu⁶⁷ definiraju se knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizacija knjigovodstva, sadržaj Računskog plana i druga područja koja se odnose na proračunsko računovodstvo.⁶⁸ Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja.

Poslovne knjige proračuna i proračunskih korisnika jesu dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige. Dnevnik je knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka.⁶⁹ Glavna knjiga je sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih promjena i transakcija nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima.⁷⁰ Pomoćne knjige jesu analitičke knjigovodstvene evidencije stavki koje su u glavnoj knjizi iskazane sintetički i druge pomoćne evidencije za potrebe nadzora i praćenja poslovanja.⁷¹ Proračun i proračunski korisnici obavezno vode analitička knjigovodstva:⁷²

- ↳ dugotrajne nefinancijske imovine – po vrsti, količini i vrijednosti (nabavna i otpisana) te s drugim potrebnim podacima,
- ↳ kratkotrajne nefinancijske imovine (zalihe materijala, proizvoda i robe) – po vrsti, količini i vrijednosti,
- ↳ financijske imovine i obveza i to:⁷³
 - ↳ potraživanja i obveza (po subjektima, računima, pojedinačnim iznosima, rokovima dospelosti, zateznim kamatama i dr.),
 - ↳ primljenih i izdanih vrijednosnih papira i drugih financijskih instrumenata (po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospelosti, stanjima),
 - ↳ potraživanja i obveza po osnovi primljenih kredita i zajmova te danih zajmova (po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospelosti, obračunatim kamatama).

Pored analitičkih knjigovodstava proračun i proračunski korisnici vode knjigu (dnevnik) blagajni (kunska, devizna, porto i druge), evidenciju danih i primljenih jamstava i garancija,

⁶⁷ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 124/2014.

⁶⁸ Ibidem.

⁶⁹ Ibidem.

⁷⁰ Ibidem.

⁷¹ Ibidem.

⁷² Ibidem.

⁷³ Ibidem.

evidenciju putnih naloga i korištenja službenih vozila, knjigu izlaznih računa, knjigu ulaznih računa te ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.⁷⁴

Računski (kontni) plan proračunskog računovodstva sadrži 10 razreda:⁷⁵

- ↪ 0 – Nefinancijska imovina,
- ↪ 1 – Financijska imovina,
- ↪ 2 – Obveze,
- ↪ 3 – Rashodi poslovanja,
- ↪ 4 – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine,
- ↪ 5 – Rashodi za financijsku imovinu i otplate zajmova,
- ↪ 6 – Prihodi poslovanja
- ↪ 7 – Prihodi od prodaje nefinancijske imovine,
- ↪ 8 – Primici od financijske imovine i zaduživanja,
- ↪ 9 – Vlastiti izvori

Razredi 0, 1, 2 i 9 jesu razredi u kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora. Pregled stanja imovine i obveza temelj je za izračunavanje pokazatelja održivosti aktivnosti proračuna i proračunskih korisnika a to su: financijska neto vrijednost (razlika između financijske imovine i obveza), neto vrijednost (razlika između ukupne imovine i obveza).⁷⁶

Razredi 3, 4, 5, 6, 7, 8 jesu razredi u kojima se prema propisanoj ekonomskoj klasifikaciji prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti.⁷⁷

⁷⁴ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 124/2014.

⁷⁵ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: op.cit., 2007., str. 64.

⁷⁶ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 124/2014.

⁷⁷ Ibidem.

4. RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE JAVNOG VISOKOG UČILIŠTA

Pojam informacije moguće je definirati na različite načine. Informacija predstavlja obrađene podatke prikazane u takvom obliku koji su pogodni za primaoca i koji imaju značajnu vrijednost u tekućim ili budućim aktivnostima i odlukama.⁷⁸ Isto tako može se reći da je informacija takav podatak koji u tijeku privredne aktivnosti donosi nova saznanja koja nam na osnovi postojećih znanja i iskustava govori o promjeni nekog stanja unutar poduzeća ili o okruženju koji je prethodno provjeren i analiziran, prikladna osnova za donošenje odluka o utjecaju na daljnji tijek privredne aktivnosti.⁷⁹

Računovodstvene informacije predstavljaju prikazivanje računovodstvenih podataka i informacija svim zainteresiranim korisnicima na jasan i razumljiv način. Informacije su razumljive onda kada korisnici izvještaja mogu shvatiti njihovo značenje. U tom smislu od korisnika se očekuje da imaju određeno predznanje o aktivnostima izvještajne jedinice i okruženja u kojem posluje, kao i da imaju volju da prouče te informacije. Za neku se informaciju kaže da je važna ako može pomoći u procjeni prošlih, sadašnjih i budućih događaja i u potvrđivanju i ispravcima prošlih procjena. Da bi informacija bila važna mora biti i ažurna. Na važnost neke informacije utječe njena priroda i značaj. Informacija je značajna onda ako njeno propuštanje ili krivi navod mogu utjecati na donošenje odluka od strane korisnika ili na procjene na temelju financijskih izvještaja.⁸⁰ Pouzdana informacija ne sadrži značajne pogreške i nagađanja, a može ovisiti o korisnicima koji trebaju informaciju.⁸¹

4.1. Vrste računovodstvenih informacija

Računovodstvene informacije temelj su za donošenje strateških, taktičkih i operativnih odluka ovisno o razini menadžmenta kojem su namijenjene. Informacije za poslovne svrhe mogu se promatrati i klasificirati s raznih gledišta.⁸² Kada se govori o informacijama potrebnim u procesu upravljanja, sasvim je sigurno da u tome vrlo značajno mjesto pripada financijskim, tj. računovodstvenim informacijama. Računovodstvene informacije možemo podijeliti na operativne (poslovne) informacije, financijsko računovodstvo i upravljačko računovodstvo.

⁷⁸ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever S., Žager, L.: Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 2008., str. 25.

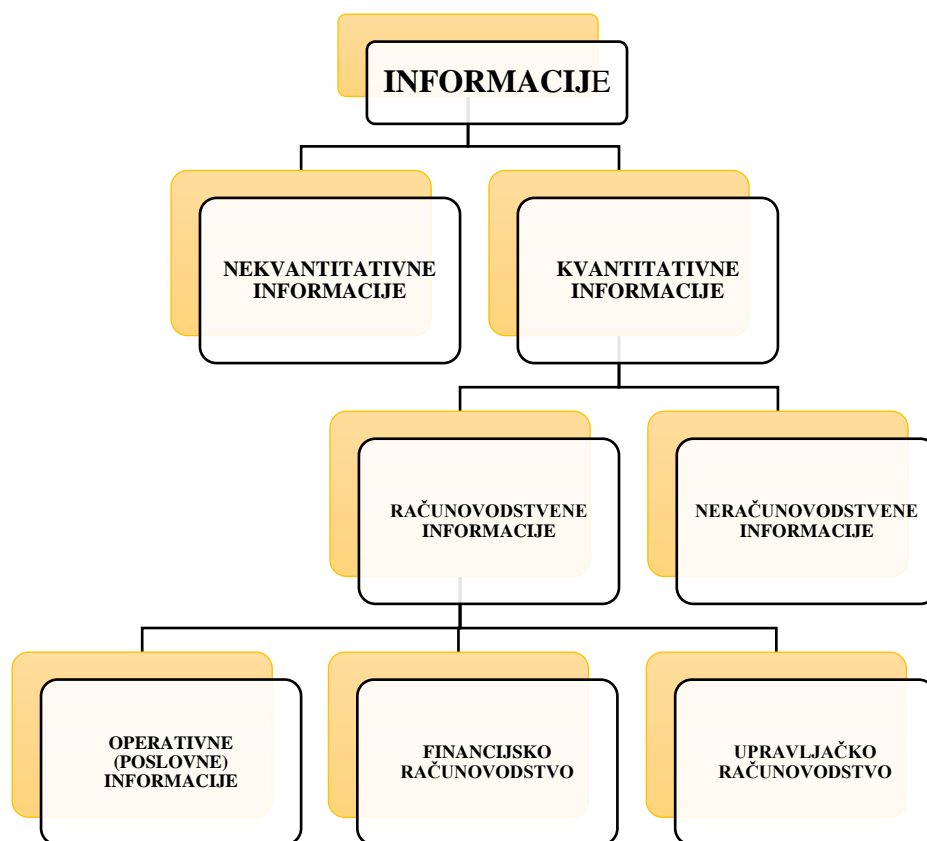
⁷⁹ Ibidem.

⁸⁰ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016. str. 166.

⁸¹ Ibidem.

⁸² Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: op.cit., 2007., str. 46.

Slika 2. Vrste informacija



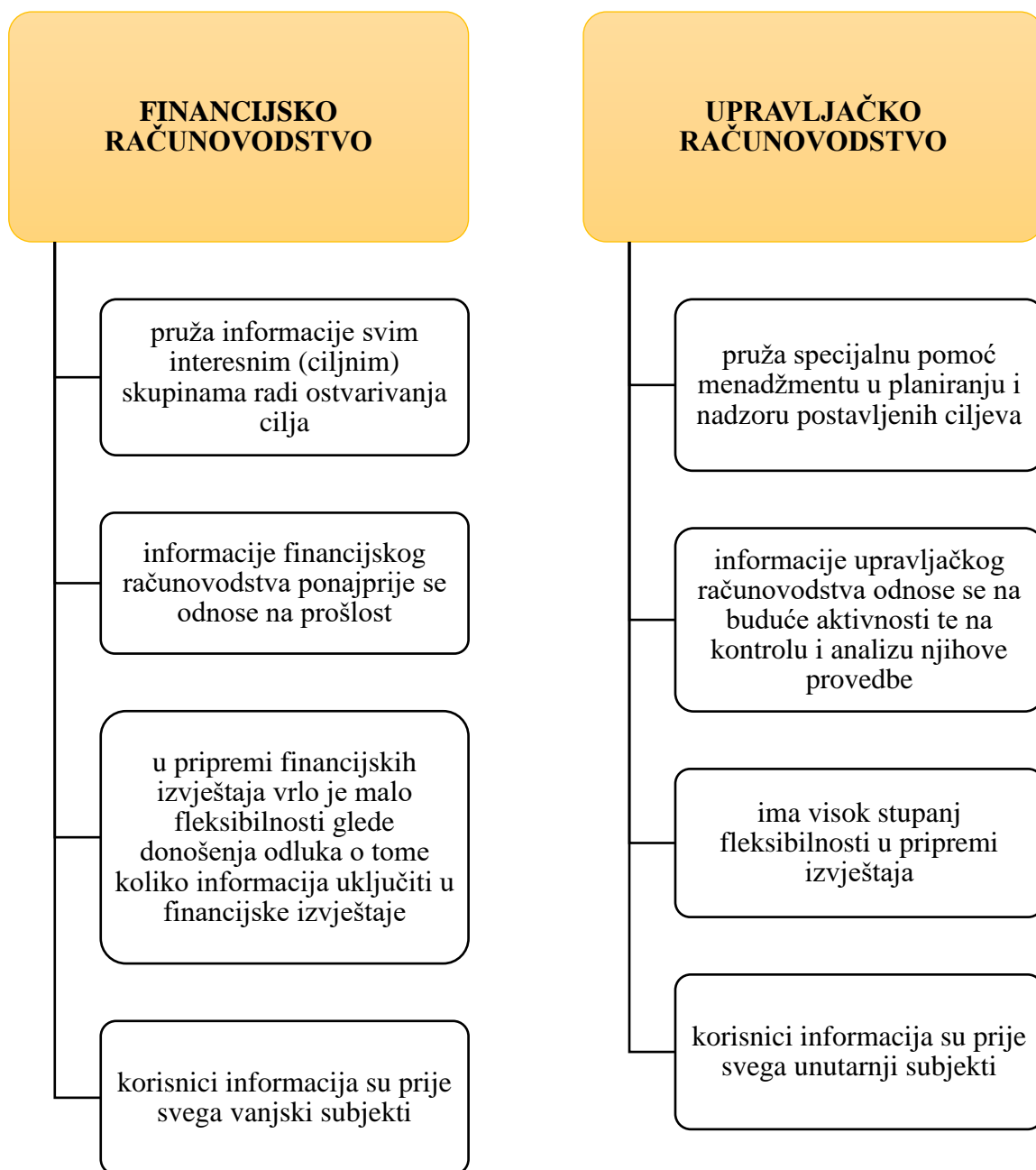
Izvor: Anthony R.N., Reece J.S.: *Računovodstvo, Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRIF Plus, 2004., str. 4.*

Velik broj operativnih informacija potreban je radi vođenja svakodnevnih aktivnosti poduzeća. Primjerice, zaposlenicima se moraju isplatiti točne svote plaća. Država stoga zahtijeva vođenje evidencije za svakog zaposlenog iz koje se mogu vidjeti zarađene i isplaćene svote kao i različiti odbitci. Prodaja mora znati s kojim proizvodima raspolaže za prodaju i nabavu te prodajnu cijenu za svaki proizvod. Osoba u skladištu mora znati što ima na zalihama. Operativne informacije čine najveći dio računovodstvenih informacija.

Financijsko računovodstvo je onaj dio računovodstva koji je primarno okrenut vanjskim korisnicima informacija. Zbog toga se u praksi često naziva i eksterno računovodstvo. Pruža povijesne podatke (npr. podaci o zalihama, kupcima, dobavljačima) koji su bitno važni i za vanjske i unutarnje korisnike.

Upravljačko računovodstvo je onaj dio računovodstva koji pruža informacije primarno unutarnjim korisnicima, kao što je menadžment. Najvažnije aktivnosti jesu planiranje i kontrola.

Slika 3. Računovodstvene informacije kod financijskog i upravljačkog računovodstva



Izvor: Vlastita izrada autora prema knjizi: Gulin D., Perčević H.: *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2013., str. 4./5.

4.2. Ciljevi izvještavanja

Financijski izvještaji državnih jedinica (proračunskih korisnika) moraju pružiti kvalitetnu informaciju standardiziranu u određenoj formi pri čemu temeljnu odrednicu predstavlja primijenjena računovodstvena osnova i metode pojedinih elemenata izvještaja. Ciljeve financijskih izvještaja općenito se može definirati pružanjem informacija o financijskom položaju,

uspješnosti i promjenama financijskog položaja izvještajne jedinice.⁸³ Financijsko izvještavanje nije samo sebi svrhom, nego znači pružanje korisnicima relevantne i pouzdane informacije o izvještajnoj jedinici. Informacija koju treba izvijestiti jedinica javnog sektora bit će određena prema informacijskim potrebama korisnika financijskih izvještaja tih jedinica i treba biti uvjetovana vrstom izvještajne jedinice.⁸⁴

Financijski izvještaji države i lokalne vlasti upotrebljivi su za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka i odmjeraivanje odgovornosti i primarno imaju svrhu:⁸⁵

- ↳ uspoređivanje aktualnih rezultata s usvojenim proračunom,
- ↳ procjenjivanje financijskih uvjeta i rezultata državnih operacija,
- ↳ podrška u procjeni udovoljavanja financijsko relevantnim zakonima, pravilima i procedurama,
- ↳ podrška u razvoju djelotvornosti i efikasnosti.

Financijski izvještaji također trebaju biti prezentirani korisnicima sa svrhom ukazivanja jesu li stečeni i upotrijebljeni resursi u skladu sa zakonskim i ugovornim zahtjevima, uključujući financijska ograničenja ustanovljena od strane nadležnih zakonskih autoriteta, ukazivanja jesu li stečeni i korišteni resursi u skladu s zakonski usvojenim proračunom.⁸⁶

Kvalitativna obilježja jesu obilježja koja informacije prezentirane u financijskim izvještajima čine upotrebljivima i svrsishodnima korisnicima tih izvještaja. Kvalitativna obilježja su: razumljivost, relevantnost, materijalnost, pouzdanost, sadržajnost, prevaga biti nad formom, neutralnost, razboritost, potpunost, usporedivost, pravodobnost, uravnoteženost.⁸⁷ Cilj je da se postigne odgovarajuća ravnoteža između kvalitativnih obilježja kako bi se postigli ciljevi financijskog izvještavanja. Relativna važnost pojedinih obilježja u različitim slučajevima stvar je profesionalne procjene i konkretne potrebe za određenim informacijama.⁸⁸

⁸³ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 163

⁸⁴ Ibidem.

⁸⁵ Ibidem.

⁸⁶ Ibidem.

⁸⁷ Ibidem.

⁸⁸ Ibidem.

4.3. Korisnici računovodstvenih informacija

Spektar korisnika računovodstvenih informacija prezentiranih u financijskim izvještajima je vrlo širok. Korisnici se mogu svrstati u različite skupine ovisno o načinu upotrebe informacija, mjestu i vremenu upotrebe no osnovna i najčešća podjela korisnika je na:⁸⁹

- ↪ vanjske (eksterne) korisnike,
- ↪ unutarnje (interne) korisnike.

Potrebe korisnika financijskih izvještaja su u cjelovitoj informaciji o poslovanju, ukupnim resursima i dugovima. Informacije, ovisno o vrsti korisnika im trebaju pomoći pri:⁹⁰

- ↪ procjeni izvora i vrsta prihoda,
- ↪ procjeni raspodjele i uporabe resursa,
- ↪ procjeni razine prihoda koji su dostatni za financiranje troškova poslovanja,
- ↪ predviđanju dinamike i opsega novčanih tokova te dospijuća dugova na plaćanje,
- ↪ procjeni sposobnosti podmirenja kratkoročnih i dugoročnih obveza,
- ↪ procjeni ukupnih državnih mogućnosti,
- ↪ informiranju javnosti, odnosno poreznih obveznika o kontroli, strukturi stanju i drugim relevantnim pitanjima o imovini,
- ↪ procjeni financijske efikasnosti upotrebe državnih resursa,
- ↪ procjeni ekonomskog utjecaja državnih aktivnosti na ukupno gospodarstvo,
- ↪ izboru optimalnih mogućnosti djelovanja i prioriteta,
- ↪ procjeni zakonitosti uporabe resursa,
- ↪ procjeni kvalitete upravljanja i čuvanja resursa.

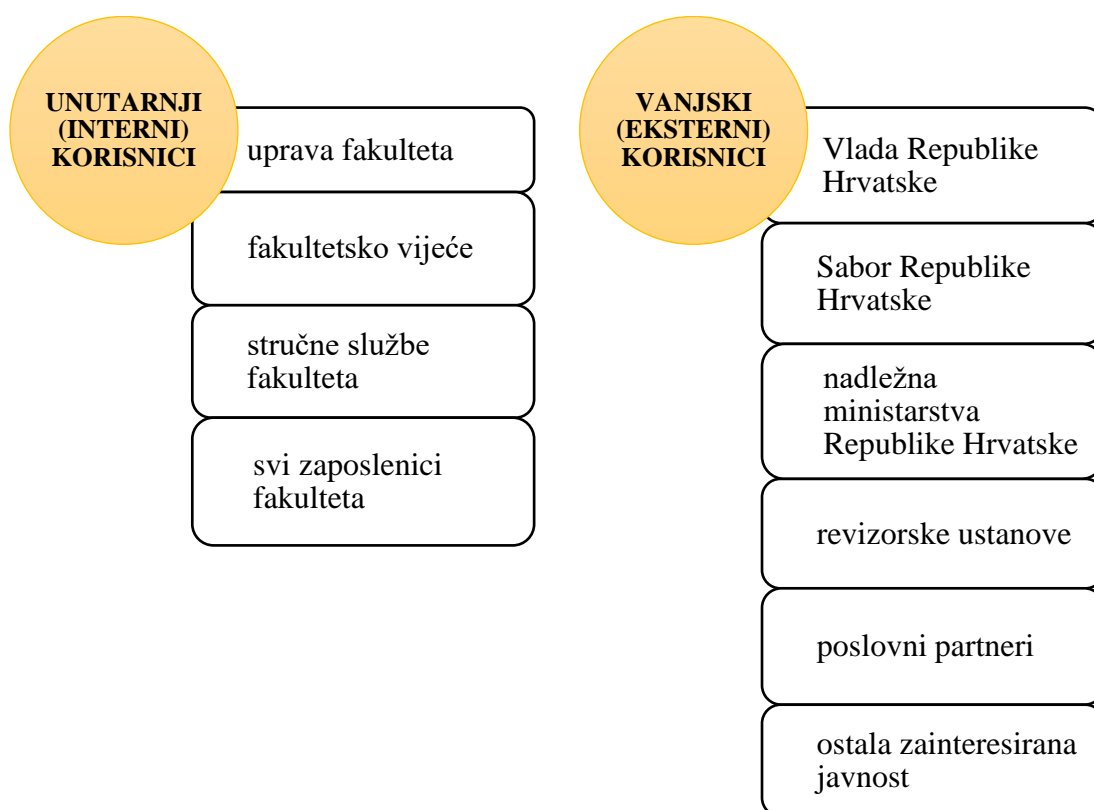
Iz slike 4 je vidljivo kako visoka učilišta imaju veliki broj korisnika računovodstvenih informacija. Od unutarnjih korisnika tu su uprava fakulteta na čelu sa dekanom fakulteta. Zatim, unutarnji korisnici još mogu biti članovi fakultetskog vijeća koje se po dužnosti sastoji od dekana, prodekana, pročelnika katedri, pročelnika vijeća predmeta – predstojnici zavoda i čelnici podružnica Fakulteta. Dodatno se u Fakultetsko vijeće biraju još predstavnici iz redova redovitih profesora, izvanrednih profesora, docenata i asistenata, te predstavnika studenata. Od stručnih službi tu su Odsjek za financije i računovodstvo, Odsjek za izgradnju i održavanje, Odsjek za pravne, kadrovske i opće poslove, Odsjek za informatičku djelatnost, Odsjek zaštite na radu i zaštite od požara, Ured za stalno usavršavanje, Ured za izdavačku djelatnost, Ured za nabavu,

⁸⁹ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016. str. 164.

⁹⁰ Ibidem.

Centar za međunarodnu suradnju i dr. Također tu su i svi ostali zaposlenici fakulteta koji mogu biti korisnici računovodstvenih informacija ukoliko ih to zanima. Od vanjskih korisnika to su Vlada Republike Hrvatske, Sabor Republike Hrvatske, nadležna ministarstva za visoka učilišta, revizorske ustanove, bilo da je to Državna revizija ili neke druge revizorske ustanove, svi poslovni partneri visokih učilišta te sva ostala zainteresirana javnost. Također korisnici mogu biti i studenti koji mogu u svakom trenutku vidjeti na stranicama fakulteta aktualne financijske izvještaje ukoliko ih to zanima.

Slika 4. Korisnici računovodstvenih informacija visokih učilišta



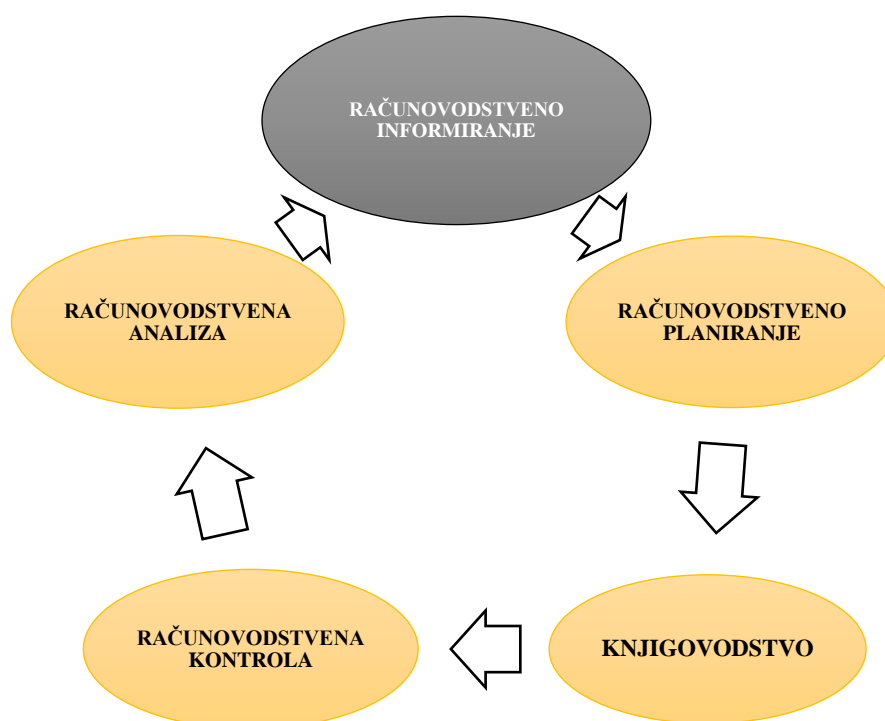
Izvor: Vlastita izrada autorice

4.4. Proces računovodstvenog informiranja

S gledišta računovodstvene djelatnosti, računovodstveni sustav se sastoji od sljedećih elemenata:⁹¹

- ↪ računovodstvenog planiranja,
- ↪ knjigovodstva,
- ↪ računovodstvene kontrole,
- ↪ računovodstvene analize i
- ↪ računovodstvenog informiranja.

Slika 5. Računovodstveni sustav



Izvor: Dražić – Lutitsky I., Gulin D., Mamić – Sačer I., Tadijančević S., Tušek B., Vašiček V., Žager K., Žager L.: Računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2010., str. 16.

Računovodstveno informiranje, odnosno računovodstvene informacije, kao najznačajniji dio informacijskog sustava predstavlja kompleksan skup izvještaja za različite korisnike, koji su rezultat računovodstvenog planiranja, knjigovodstva, računovodstvene kontrole i računovodstvene analize.⁹² Zadatak je računovodstvenog informiranja predložiti korisnicima informacije na temelju kojih oni donose strategijske, taktičke i operativne odluke ovisno o razini menadžmenta. Te

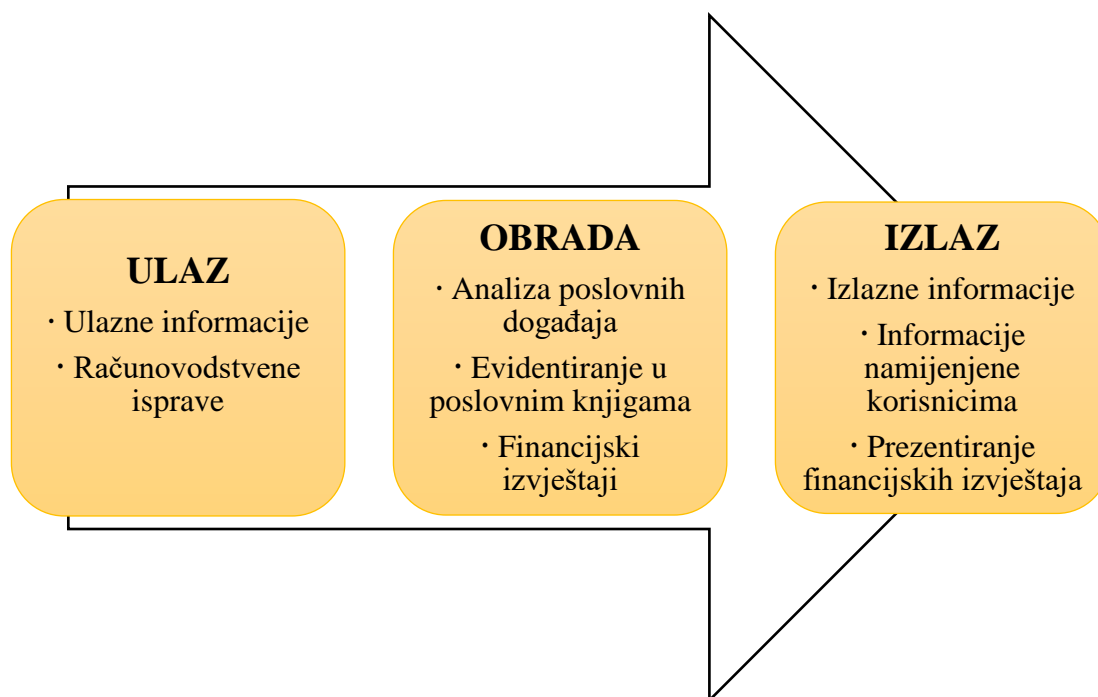
⁹¹ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: op.cit., 2007., str. 15.

⁹² Ibidem.

informacije moraju udovoljiti zahtjevima kvalitete, što znači da moraju biti troškovno djelotvorne, razumljive, važne i pouzdane, da moraju biti na vrijeme raspoložive u cilju predviđanja i djelovanja nositelja odlučivanja te da ih se mora moći provjeriti i usporediti tijekom vremena s drugim poslovnim subjektima.⁹³

Korisnici mogu informacije primati u obliku pisanih izvješća ili usmenim informiranjem, međutim danas je najučestalije razmjenjivanje informacija putem suvremenih medija, odnosno Interneta, Intraneta ili e-maila. Informacijska tehnologija omogućuje nove pristupe u strukturiranju i generiranju informacija, pri čemu se kao velika prednost osobito ističe mogućnost izrade izvješća prema konkretnim zahtjevima korisnika.⁹⁴

Slika 6: Računovodstveno informacijski sustav



Izvor: Ramljak B.: Interne računovodstvene kontrole u javnom sektoru, Sveučilište u Splitu, Split, 2012., str. 3.

Na slici 6. predočen je računovodstveno – informacijski sustav. Mnogo je različitih ulaznih informacija koje se opravdavaju adekvatnom dokumentacijom. Njihova obrada uvjetovana je zakonodavnim okvirom, računovodstvenim načelima, standardima i politikama. U svi fazama računovodstvenog procesa provode se kontrolni postupci koji mogu biti prethodni i naknadni.

⁹³ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: op.cit., 2007., str.17./18.

⁹⁴ Ibidem.

U fazi „ulaza“ provodi se preventivni postupak kontrole. Naglasak se stavlja na kontrolu unesenih podataka u knjigovodstvene isprave (formalna, sadržajna i računska provjera ispravnosti – kontrola). Te na kontrolu adekvatnog kontiranja i sl.⁹⁵ U fazi „obrade“ obavlja se kontrola same obrade podataka provodeći osnovne računovodstvene kontrole te provjera usklađenosti sa zakonima, pravilnicima i sl. U računovodstvenom smislu provode se primjerice sljedeće kontrole: kontrola duguje = potražuje, usklađenost analitičke sa sintetičkom evidencijom, usklađenost dnevnika i glavne knjige, dok se prilikom provjere primjene zakonskih propisa veliki naglasak stavlja na Zakon o proračunu, Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Pravilnik o utvrđivanju korisnika proračuna i vođenju registra, Pravilnik o proračunskim klasifikacijama.⁹⁶ U fazi „izlaza“ provjerava se objektivnost i pouzdanost izlaznih računovodstvenih informacija predloženih u financijskim izvještajima vodeći računa o shemama i sadržaju izvještaja te o rokovima u kojima su dužni predati financijske izvještaje.⁹⁷

4.5. Analiza financijskih izvještaja

Analiza financijskih izvještaja može se opisati kao proces primjene različitih analitičkih sredstava i tehnika pomoću kojih se podatci iz financijskih izvještaja pretvaraju u upotrebljive informacije relevantne za upravljanje.⁹⁸ Financijski menadžment mora, prije svega analizirati poslovanja da bi se na temelju onoga što je ostvareno u prethodnim razdobljima moglo praviti planove za budućnost.⁹⁹ Analiza financijskih izvještaja ponajprije je orijentirana na vrijednosne ili novčane podatke i informacije. Prema tome, analiza financijskih izvještaja usmjerena je na kvantitativne financijske informacije i zbog toga se često naziva još i financijskom analizom.¹⁰⁰ Uobičajeno se ističe kako postoje tri aktivnosti koje opredjeljuju postanak i razvoj analize financijskih izvještaja. To su financijsko upravljanje, upravljačko računovodstvo i financijsko računovodstvo.¹⁰¹

⁹⁵ Ramljak, B.: Interne računovodstvene kontrole u javnom sektoru, Sveučilište u Splitu, Split, 2012., str. 3.

⁹⁶ Ibidem.

⁹⁷ Ibidem.

⁹⁸ Boflek, B., Stanić, M., Knežević, S.: Vertikalna i horizontalna financijska analiza poslovanja tvrtke, Veleučilište u Slavonskom Brodu, Slavonski Brod, 2012., str. 149.

⁹⁹ Ibidem.

¹⁰⁰ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L.: Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 2008., str. 32.

¹⁰¹ Ibidem.

Analiza financijskih izvještaja može se opisati kao proces primjene različitih analitičkih sredstava i tehnika s pomoću kojih se podaci iz financijskih izvještaja pretvaraju u uporabljive informacije relevantne za upravljanje.¹⁰² Uobičajena analitička sredstva i postupci koji se koriste u analizi financijskih izvještaja jesu:¹⁰³

- ↳ komparativni financijski izvještaji koji omogućavaju uočavanje promjena tijekom vremena (više obračunskih razdoblja) te uočavanje tendencija promjena s pomoću serije indeksa,
- ↳ strukturni financijski izvještaji koji omogućavaju uvid u strukturu,
- ↳ analiza s pomoću pokazatelja,
- ↳ specijalizirane analize.

Važnost analize financijskih izvještaja razmatra se u prvom redu s aspekta upravljanja poslovanjem i razvojem poduzeća. Ona prethodi procesu upravljanja ili prethodi procesu planiranja koji čini sastavni dio upravljanja. Dobar financijski plan mora uvažavati dobre osobine poduzeća i njegove slabosti. Zadatak analize financijskih izvještaja upravo je u tome da prepozna dobre osobine poduzeća da bi se te prednosti mogle iskoristiti, ali i da prepozna slabosti poduzeća kako bi se mogla poduzeti korektivna akcija.¹⁰⁴

Analiza financijskih izvještaja osigurava informacije kao temeljni input na osnovi kojeg je moguće promišljanje i prosuđivanje poslovanja poduzeća u svrhu donošenja odluka tj. upravljanja. Međutim, informacije koje proizlaze iz te analize nisu sveobuhvatne i ne osiguravaju razmatranje cjeline poslovanja poduzeća. U tom kontekstu uočavaju se određena ograničenja u primjeni analize financijskih izvještaja za potrebe upravljanja. Naime, ta analiza osigurava samo financijske informacije koje iako su vrlo važne za upravljanje, nisu sveobuhvatne.¹⁰⁵

U procesu analize financijskih izvještaja moguće je koristiti se čitavim nizom različitih postupaka, koji su prije svega utemeljeni u raščlanjivanju i uspoređivanju. Komparativni financijski izvještaji koji služe kao podloga za provedbu horizontalne analize mogu se razmatrati u kontekstu uspoređivanja. Horizontalnom analizom nastoje se uočiti tendencija i dinamika promjena pojedinih pozicija temeljnih financijskih izvještaja. Na temelju uočavanja tih promjena prosuđuje se kakva je uspješnost i sigurnost poslovanja promatranog poduzeća.¹⁰⁶ Suprotno tome, strukturni financijski izvještaji koji služe kao podloga za provedbu vertikalne analize mogu se

¹⁰² Boflek, B., Stanić, M., Knežević, S.: op. cit., 2012., str. 149.

¹⁰³ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L.: op.cit., 2008., str. 32.

¹⁰⁴ Ibidem.

¹⁰⁵ Ibidem.

¹⁰⁶ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L.: op.cit., 2008., str. 224.

razmatrati u kontekstu raščlanjivanja. Vertikalna analiza omogućava uvid u strukturu financijskih izvještaja.¹⁰⁷

Pokazatelje se obično promatra kao nositelje informacija koje su potrebne za upravljanje poslovanjem i razvojem poduzeća.¹⁰⁸ Zavisno od toga koje se odluke žele donositi, naglašava se važnost pojedinih tipova pokazatelja. U skladu sa različitim zahtjevima razlikuje se nekoliko skupina financijskih pokazatelja:¹⁰⁹

- ↳ pokazatelji likvidnosti – mjere sposobnosti poduzeća da podmiri svoje dospjele obveze,
- ↳ pokazatelji zaduženosti – mjere koliko se poduzeće financira iz tuđih izvora sredstava,
- ↳ pokazatelji aktivnosti – mjere kako efikasno poduzeće upotrebljava svoje resurse,
- ↳ pokazatelji ekonomičnosti – mjere odnos prihoda i rashoda, tj. pokazuju koliko se prihoda ostvari po jedinici rashoda,
- ↳ pokazatelji profitabilnosti – mjere povrat uloženog kapitala, što se smatra najvišom upravljačkom djelotvornošću,
- ↳ pokazatelji investiranja – mjere uspješnost ulaganja u obične dionice.

¹⁰⁷ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L.: op.cit., 2008., str. 224.

¹⁰⁸ Ibidem.

¹⁰⁹ Boflek, B., Stanić, M., Knežević, S.: op. cit., 2012., str. 162.

5. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI JAVNOG VISOKOG UČILIŠTA KAO NOSITELJI RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA

Financijskim izvještajima može se smatrati računovodstvene informacije prezentirane u određenom standardiziranom ili nestandardiziranom pisanom obliku. Vrste i sadržaj financijskih izvještaja zavise o njihovoj namjeni, odnosno od zahtjeva njihovih korisnika. Uobičajeno se ističu dva pristupa oblikovanju i sadržaju financijskih izvještaja i to:¹¹⁰

- ↳ financijskih izvještaja namijenjenih javnosti za koje je oblik i sadržaj propisan ili standardiziran zakonom ili obveznom primjenom određenih računovodstvenih standarda,
- ↳ financijskih izvještaja namijenjenih internim korisnicima koji imaju neformalni, neobvezni oblik i sadržaj prilagođen konkretnoj potrebi korisnika.

Uobičajeno se razlikuju dvije osnovne vrste financijskih izvještaja, a to su:¹¹¹

- ↳ eksterni financijski izvještaji – u pravilu su propisani ili standardizirani u smislu sadržaja sintetiziranih i sveobuhvatnih informacija i koji udovoljavaju potrebama većine korisnika u okruženju izvještajne jedinice,
- ↳ interni financijski izvještaji – u pravilu su nestandardizirani jer su sastavljeni prema zahtjevima pojedinog korisnika u okviru izvještajne jedinice.

Posebности oblikovanja eksternog financijskog izvještavanja države i proračuna proizlaze primarno iz ciljeva izvještavanja i potreba korisnika za informacijama koje izvještajni sustav pruža. Financijski izvještaji državnih jedinica (proračunskih korisnika) moraju pružiti kvalitetnu informaciju standardiziranu u određenoj formi pri čemu temeljnu odrednicu predstavlja primijenjena računovodstvena osnova i metode mjerenja pojedinih elemenata izvještaja.¹¹²

Najznačajniji rezultat standardizacije financijskog izvještavanja su temeljni financijski izvještaji. Financijskim izvještajima oblikovan je dio procesa financijskog izvještavanja, jer financijsko izvještavanje u širem smislu obuhvaća i niz drugih relevantnih informacija koje su u užoj ili široj vezi s informacijama prezentiranim u financijskom izvještajima, ali nisu predmet izravne računovodstvene obrade. Financijski izvještaji sadrže podatke o imovini, obvezama, vlasničkom kapitalu, prihodima i rashodima, uključujući dobit i gubitke, drugim promjenama vlasničkog kapitala i novčanim tokovima subjekta.

¹¹⁰ Vašiček, D., Vašiček, V.: op. cit., 2016., str. 162.

¹¹¹ Ibidem.

¹¹² Ibidem.

Javna visoka učilišta, kao proračunski korisnici, dužni su sastavljati eksterne financijske izvještaje čiji je oblik i sadržaj, te obveza i rokovi podnošenja propisan Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu¹¹³. Sukladno Zakonskoj regulativi¹¹⁴, temeljni financijski izvještaji javnih visokih učilišta za proračunsku godinu su:

- ↪ Bilanca,
- ↪ Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,
- ↪ Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
- ↪ Bilješke uz financijske izvještaje.

Pored navedenih godišnjih financijskih izvještaja sastavljaju se još financijski izvještaji na mjesečnoj razini (Izvještaj o obvezama), kvartalnoj razini (Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima) i polugodišnjoj razini (Bilješke).

Slika 7: Obvezna financijska izvješća javnih visokih učilišta za pojedina razdoblja

1. SIJEČNJA - 31. OŽUJKA	<ul style="list-style-type: none"> • Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, • za mjesečna razdoblja Izvještaj o obvezama
1. SIJEČNJA - 30. LIPNJA	<ul style="list-style-type: none"> • Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima • Bilješke
1. SIJEČNJA - 30. RUJNA	<ul style="list-style-type: none"> • Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, • za mjesečna razdoblja Izvještaj o obvezama
PRORAČUNSKA GODINA	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanca • Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima • Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji. • Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza • Bilješke

Izvor: Vlastita izrada autorice prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu

¹¹³ Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine, br. 03/2015.

¹¹⁴ Ibidem.

Zaglavlja i podnožja obrazaca financijskih izvještaja jedinstveno su definirana za sve obrasce. Zaglavlje obrasca popunjava se na sljedeći način prikazan u sljedećoj tablici.

Tablica 1. Sadržaj zaglavlja financijskih izvještaja proračunskog korisnika

NAZIV OBVEZNIKA	Upisuje se naziv proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika iz propisa, rješenja ili drugog odgovarajućeg akta
RKP BROJ	Upisuje se broj iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika
MATIČNI BROJ	Upisuje se matični broj iz Obavijesti o razvrstavanju poslovnog subjekta prema NKD-u 2007. Državnog zavoda za statistiku
OIB	Upisuje se osobni identifikacijski broj kojeg je proračunu, proračunskom i izvanproračunskom korisniku dodijelilo Ministarstvo financija – Porezna uprava
POŠTA I MJESTO	Upisuje se poštanski broj sjedišta proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika iz popisa poštanskih brojeva i naziva mjesta/grada prema sjedištu proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika
ADRESA SJEDIŠTA	Upisuje se naziv sjedišta proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika: ulica i broj
RAZINA	Unose se oznake 11/12/13/21/22/23/31/41/42 a označavaju:
	11 – proračunski korisnik državnog proračuna
	12 – razdjel – konsolidirani izvještaj
	13 – državni proračun
	21 – proračunski korisnik proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
	22 – proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
	23 – konsolidirani proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
	31 – proračunski korisnik proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koji obavlja poslove u sklopu funkcija koje se decentraliziraju
	41 – izvanproračunski korisnik državnog proračuna
	42 – izvanproračunski korisnik proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
RAZDJEL	Proračunski i izvanproračunski korisnik državnog proračuna upisuje brojčanu oznaku organizacijske klasifikacije razdjela državnog proračuna koji mu je nadležan
ŠIFRA DJELATNOSTI	Upisuje se brojčana oznaka razreda djelatnosti iz Obavijesti o razvrstavanju poslovnog subjekta prema NKD-u 2007. Državnog zavoda za statistiku
ŠIFRA ŽUPANIJE	Upisuje se statistička oznaka županije koju prema Pravilniku o registru prostornih jedinica dodjeljuje Državna geodetska uprava
ŠIFRA GRADA/OPĆINE	Upisuje se statistička oznaka grada/općine koju prema Pravilniku o registru prostornih jedinica dodjeljuje Državna geodetska uprava
OZNAKA RAZDOBLJA	Upisuje se godina i mjesec kojim završava razdoblje za koje se obrazac predaje u formatu GGGG-MM

Izvor: Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine, br. 3/15

Podnožje obrazaca popunjava se na sljedeći način:¹¹⁵

- ↪ Mjesto ____ datum ____ - upisuje se sjedište proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika, datum i godina,
- ↪ osoba za kontaktiranje – upisuje se ime osobe koja je sastavila izvještaj,
- ↪ telefon za kontakt – upisuje se telefonski broj osobe za kontaktiranje
- ↪ odgovorna osoba – upisuje se ime osobe određene u skladu s člankom 4. stavkom 2. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu,
- ↪ M.P. – oznaka za mjesto pečata.

5.1. Bilanca

Temeljni financijski izvještaj koji osigurava informaciju o financijskom položaju je bilanca. Bilanca je iskaz stanja imovine, obveza i vlasničke glavnice na određeni datum, odnosno datum bilance.¹¹⁶ Sastoji se od dva dijela, aktive (koja obuhvaća imovinu) i pasive (koja sadrži obveze i kapital). Ovisno o formi, vremenu ili razlogu sastavljanja razlikujemo nekoliko vrsta bilanci. Obično se razlikuju i u praksi susreću:¹¹⁷

- ↪ početna bilanca – sastavlja se prilikom osnivanja poduzeća, tj. na početku poslovanja poduzeća.
- ↪ zaključna bilanca – poduzeća koja posluju duži niz godina obračun poslovanja obavezno provode na kraju godine i sastavljaju zaključnu bilancu.
- ↪ pokusna bilanca – sastavlja se radi kontrole, odnosno provjere ispravnosti provedenih knjiženja.
- ↪ konsolidirana bilanca – sastavlja se na razini složenih poduzeća. Cilj joj je prikazati sustav složenih poduzeća kao jednu cjelinu.
- ↪ zbrojna bilanca – također se sastavlja na razini složenih poduzeća, ali se ovdje ne prebijaju međusobni odnosi već se jednostavno zbrajaju istovrsne stavke iz bilanci pojedinih poduzeća.
- ↪ diobena i fuzijska bilanca – sastavlja se prilikom razdvajanja poduzeća na dva ili više pravna subjekta. Fuzijska nastaje u suprotnom slučaju kada se dva ili više poduzeća integriraju u jedno novo poduzeće.
- ↪ sanacijska bilanca – sastavlja se radi sanacije (ozdravljenja) poduzeća. služi kao osnova utvrđivanja nastalih gubitaka u poslovanju i mjera za njihovo rješavanje,

¹¹⁵ Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine, br. 3/2015.

¹¹⁶ Vašiček, D., Vašiček, V., op.cit., 2016., str. 169.

¹¹⁷ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L.: op.cit., 2008., str. 66./67.

↳ likvidacijska bilanca i dr.

Uvidom u strukturu i sadržaj propisane bilance u proračunskom računovodstvu uočava se specifična klasifikacija imovine. U redosljediu unosa pozicija u bilancu primijenjen je kriterij rastuće unovčivosti ili likvidnosti. Bilanca sadrži informacije (vrijednost i strukturu) o stanju imovine i obveza na početku i kraju izvještajnog razdoblja te indeks promijene i ukazuje na promjene neto vrijednosti imovine kao pokazatelja očuvanja vlastitih izvora i to: neto vrijednost financijske imovine (financijska imovina umanjena za obveze) i neto vrijednost ukupne imovine (ukupna imovina umanjena za obveze). Bilanca se iskazuje na obrascu BIL.

Bilanca, kao i svi drugi propisani financijski izvještaji Medicinskog fakulteta Zagreb dostupni su javno, na poveznici: <https://mef.unizg.hr/o-nama/ustroj/strucne-sluzbe/odsjek-za-financije-i-racunovodstvo>.

Primjer 1: Bilanca Medicinskog fakulteta Zagreb na dan 31. 12. 2019.

Na dan 31. 12. 2019. godine Medicinski fakultet Zagreb je sastavio svoju zaključnu bilancu. Sastavio ga je na obrascu BIL, oznaka kojeg se nalazi u gornjem desnom uglu izvještaja. U zaglavlje bilance unesene su informacije o obvezniku sastavljanja bilance, a sastoje se od RKP broja (01888 – broj pod kojim se Medicinski fakultet vodi u Registru proračuna i proračunskih korisnika), naziva obveznika – Medicinski fakultet, razine 11 (razina 11 označava da je Medicinski fakultet proračunski korisnik državnog proračuna), razdjela (080 - oznaka organizacijske klasifikacije razdjela državnog proračuna koji mu je nadležan) i djelatnosti (8542 Visoko obrazovanje).

Nadalje, izvještaj se sastoji od sljedećih elemenata: Stavka 1: Račun iz računskog plana; Stavka 2: Opis stavke; Stavka 3: AOP oznake; Stavke 4: Stanje 1. siječnja; Stavke 5: Stanje 31. prosinca; Stavke 6: Indeks promjene stanja. Sadrži informacije o imovini, obvezama i vlastitim izvorima te ostale obavezne analitičke informacije. Svaka navedena kategorija podijeljena je na podkategorije, koje su iskazane u kuskim iznosima, bez lipa, sa stanjem na dan 1. siječnja i na dan 31. prosinca 2019. godine. Na kraju obrasca navedena je informacija o tome gdje i kada je obrazac ispunjen, ime i prezime te broj telefona osobe za kontakt te ime i prezime odgovorne osobe. Na dnu obrasca, s desne strane, mjesto je za potpis odgovorne osobe i pečat. (vidljivo iz priloga 1., str. 33.)

Prilog 1: Zaglavlje, podnožje i stavke bilance Medicinskog fakulteta Zagreb na dan 31. prosinac 2019.

BILANCA					Obrazac BIL VP 152	
na dan 31.prosinac 2019.						
Obveznik: RKP: 01888					1.393.588.481,26	
Naziv: MEDICINSKI FAKULTET					Kontrolni broj obrasca	
Razina: 11, Razdjel: 080						
Djelatnost: 8542 Visoko obrazovanje						
iznosi u kunami , bez lipa						
Račun iz rač. plana	Opis stavke	AOP	Stanje 1. siječnja	Stanje 31. prosina	Indeks (5/4)	
1	2	3	4	5	6	

U Zagrebu, dana: <u>31.01.2020.</u>	Odgovorna osoba (potpis)
Osoba za kontaktiranje: Ljiljana Svečnjak	_____
Telefon za kontakt: 4566931	
Odgovorna osoba: prof.dr.sc. Marijan Klarica	M.P.

Izvor: Interni dokumenti Medicinskog fakulteta Zagreb

Iz bilance Medicinskog fakulteta Zagreb uočava se da je pod kategorijom Račun iz računskog plana 0231 Prijevozna sredstva u cestovnom prijevozu pod AOP brojem 025 na dan 1. siječanj 2019. zabilježena vrijednost od 506.974 kuna. Međutim, tijekom godine došlo je do nabavke novog službenog vozila Fakulteta te je na kraju godine ta vrijednost iznosila 660.973 kn, odnosno došlo je do povećanja vrijednosti pa je stoga indeks povećanja iznosio 130,4%. Izgled zapisa je sljedeći:

0231	Prijevozna sredstva u cestovnom prometu	025	506.974	660.973	130,4
------	---	------------	---------	---------	-------

Isto tako, u kategoriji Račun iz računskog plana 113 Novac u blagajni pod AOP brojem 071 na dan 1. siječanj 2019. zabilježena je vrijednost od 90.275 kuna. Tijekom godine došlo je do izmjene i donošenja novih pravila o blagajničkom poslovanju pa je smanjen iznos dopuštenog blagajničkog maksimuma. Slijedom toga vidljivo je da je vrijednost novca na dan 31. prosinac

2019. bila manja u odnosu na vrijednost novca na dan 01. siječanj 2019 te je iznosila 12.867 kuna. Samim time došlo je i do smanjenja indeksa koji iznosi 14,3 %. Zapis je sljedeći:

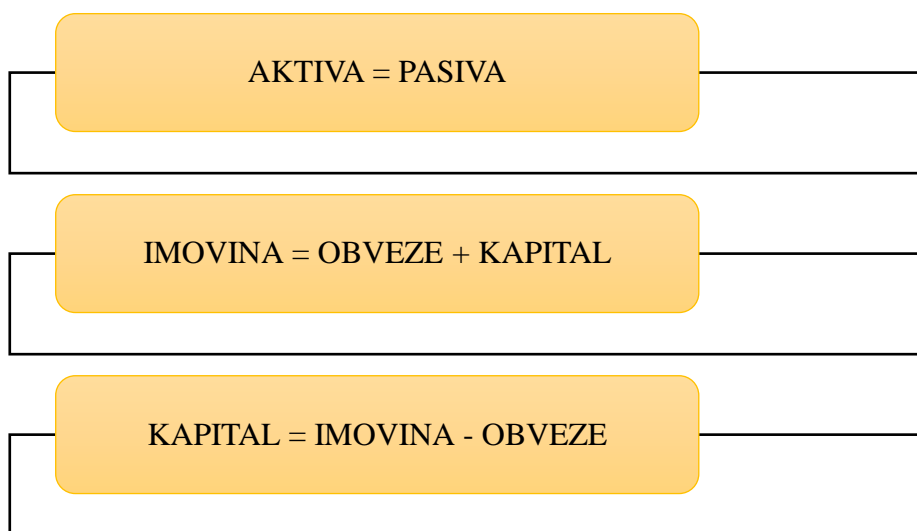
113	Novac u blagajni	071	90.275	12.867	14,3
-----	------------------	-----	--------	--------	------

Značajna promjena dogodila se je u kategoriji Račun iz računskog plana 24 Obveze za nabavu nefinancijske imovine pod AOP brojem 175. Na dan 01. siječanj zabilježena je vrijednost od 340.660 kuna dok je na dan 31. prosinac 2019. zabilježena vrijednost od 2.873.414 kn što je dovelo do povećanja od 843,5%. Razlog toga je što je krajem godine u 12. mjesecu isporučeno puno opreme, a računi su ispostavljeni u siječnju 2020. godine. Navedeno je zapisano kao:

24	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	175	340.660	2.873.414	843,5
----	--	-----	---------	-----------	-------

S obzirom na to da bilanca prikazuje imovinu poduzeća s dva različita aspekta, to upućuje i na nužnost postojanja vrijednosne jednakosti, odnosno bilančne ravnoteže između aktive i pasive. U aktivi se prikazuje imovina, a u pasivi izvori te imovine. Obveze prema izvorima imovine ovisno o kvaliteti te obveze obično se dijele na obveze prema vlasniku i obveze prema ostalim kreditorima, pa se i temeljna bilančna ravnoteža zapisuje kao što je prikazano na slici 8.

Slika 8: Prikaz bilančne ravnoteže



Izvor: Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L.: *Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 2008., str.*

61.

Skraćenu bilancu Medicinskog fakulteta Zagreb može se prikazati kao što je predočeno u tablici 2.

Tablica 2. Skraćena bilanca Medicinskog fakulteta Zagreb na dan 31. 12. 2018. i 31. 12. 2019.

	2018.	2019.
AKTIVA		
DUGOTRAJNA IMOVINA	325.627.108	325.861.780
a) Nematerijalna	1.790.169	1.404.559
b) Materijalna	323.836.939	324.457.221
KRATKOTRAJNA IMOVINA	78.545.771	79.598.669
a) Potraživanja	22.057.878	29.315.132
b) Kratkotrajna financijska	282.000	282.000
c) Novac u banci i blagajni	56.205.893	50.001.537
UKUPNO AKTIVA	404.172.879	405.460.449
PASIVA		
a) Kapital i rezerve	376.740.976	377.189.212
b) Dugoročne obveze	24.986.145	24.329.956
c) Kratkoročne obveze	2.397.795	3.876.169
d) Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	47.963	65.112
UKUPNO PASIVA	404.172.879	405.460.449

Izvor: Vlastita izrada autora prema podacima sa službenih stranica Medicinskog fakulteta Zagreb

Na temelju unesenih podataka Bilance možemo izračunati neke od pokazatelja analize financijskih izvještaja te horizontalnu ili vertikalnu analizu. U tablici 3. možemo vidjeti izračun vertikalne analize Bilance Medicinskog fakulteta. Vertikalna analiza provodi se tako da se aktiva i pasiva u bilanci označavaju sa 100, a druge pozicije stavljaju se u odnos s njima kako bi se dobila njihova struktura.

Tablica 3: Vertikalna analiza bilance Medicinskog fakulteta Zagreb za 2018. i 2019.

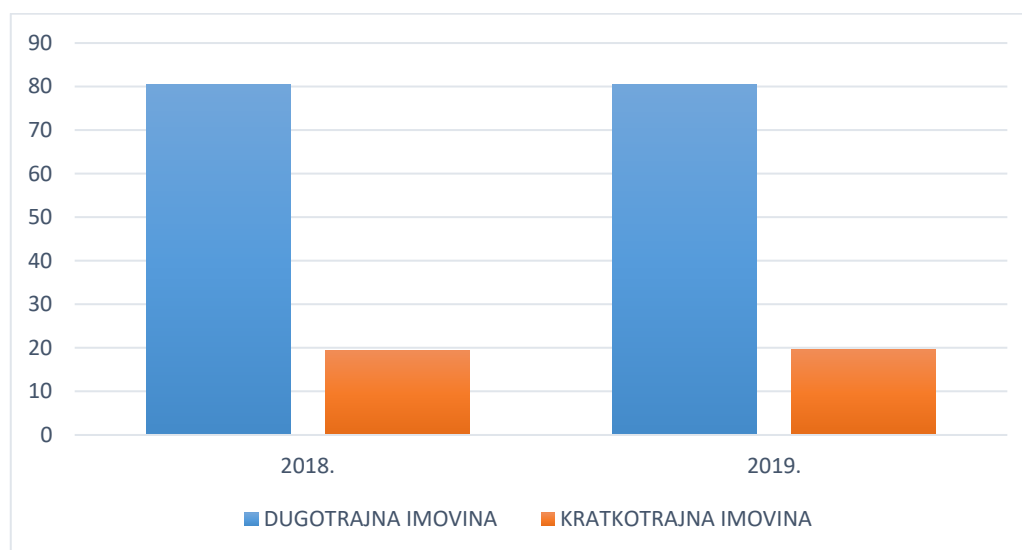
	2018.	2019.	2018. (%)	2019. (%)
AKTIVA				
DUGOTRAJNA IMOVINA	325.627.108	325.861.780	80,57	80,37
c) Nematerijalna	1.790.169	1.404.559	0,44	0,35
d) Materijalna	323.836.939	324.457.221	80,12	80,02
KRATKOTRAJNA IMOVINA	78.545.771	79.598.669	19,43	19,63
d) Potraživanja	22.057.878	29.315.132	5,46	7,23
e) Kratkotrajna financijska	282.000	282.000	0,07	0,07
f) Novac u banci i blagajni	56.205.893	50.001.537	13,91	12,33
UKUPNO AKTIVA	404.172.879	405.460.449	100	100
PASIVA				
e) Kapital i rezerve	376.740.976	377.189.212	93,21	93,03
f) Dugoročne obveze	24.986.145	24.329.956	6,18	6,00
g) Kratkoročne obveze	2.397.795	3.876.169	0,59	0,96
h) Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	47.963	65.112	0,02	0,01
UKUPNO PASIVA	404.172.879	405.460.449	100	100

Izvor: Vlastita izrada autora prema podacima iz tablice 2. (vidi str. 35.)

Na Medicinskom fakultetu Zagreb u 2018. godini udio ukupne dugotrajne imovine u aktivi iznosi 80,57% dok je udio kratkotrajne imovine 19,43%. Najznačajnija stavka dugotrajne imovine je materijalna imovina koja čini 80,12% aktive, dok je najznačajnija stavka kratkotrajne imovine novac u banci i blagajni sa 13,91%. U 2019. godini dugotrajna imovina bilježi blagi pad te njezin udio u aktivi iznosi 80,37%, gdje je također najznačajnija stavka materijalne imovine sa 80,02%. Udio kratkotrajne imovine je nešto veći nego 2018. godine te iznosi 19,63% sa također najznačajnijom stavkom novac u banci i blagajni sa 12,33% koji je za razliku od 2018. godine nešto manji.

Na grafikonu 2. Udio dugotrajne i kratkotrajne imovine u 2018. i 2019. godini (str. 37.) može se vidjeti slikovni prikaz podataka koji su izneseni u radu na str. 36.

Grafikon 2: Udjel dugotrajne i kratkotrajne imovine Medicinskog fakulteta Zagreb u 2018. i 2019.



Izvor: Vlastita izrada autorice

Osim vertikalne analize na temelju podataka moguće je izračunati i određene financijske pokazatelja. U nastavku su izračunati i predloženi koeficijenti zaduženosti, vlastitog financiranja te odnosa duga i glavnice Medicinskog fakulteta Zagreb za 2019. godinu.

KOEFICIJENT ZADUŽENOSTI

$$\text{koeficijent zaduženosti} = \frac{\text{ukupne obveze}}{\text{ukupna imovina}}$$

$$\text{koeficijent zaduženosti} = \frac{28.271.237}{405.460.449}$$

$$\text{koeficijent zaduženosti} = 0,07$$

Izračunata vrijednost koeficijenta zaduženosti od 0,07 znači da se 7% imovine konkretnog fakulteta financira iz kratkoročnih i dugoročnih obveza.

KOEFICIJENT VLASTITOG FINANCIRANJA

$$\textit{koeficijent vlastitog financiranja} = \frac{\textit{glavnica}}{\textit{ukupna imovina}}$$

$$\textit{koeficijent vlastitog financiranja} = \frac{377.189.212}{405.460.449}$$

$$\textit{koeficijent vlastitog financiranja} = 0,93$$

Koeficijent vlastitog financiranja u vrijednosti 0,93 znači da se 93% imovine fakulteta financira iz vlastitog kapitala.

ODNOS DUGA I GLAVNICE

$$\textit{odnos duga i glavnice} = \frac{\textit{ukupne obveze}}{\textit{glavnica}}$$

$$\textit{odnos duga i glavnice} = \frac{28.271.237}{377.189.212}$$

$$\textit{odnos duga i glavnice} = 0,08$$

Koeficijent odnosa duga i glavnice pokazuje da na 1 kn glavnice dolazi 0,08 kn ukupnih obaveza fakulteta.

Na temelju niza informacija iz bilance, kao temeljnog financijskog izvještaja, može se zaključiti kako je bilanca vrlo kompleksan financijski izvještaj. Svaki parametar tog financijskog izvještaja vrlo je bitan kako bi se moglo kvalitetno pratiti razvoj, u ovom slučaju fakulteta te kako bi se u skladu sa stanjima iz bilance, kao i drugim financijskim izvještajima donosile što bolje poslovne odluke, mogli izraditi što bolji i precizniji financijski planove te kako bi se ostvario što bolji odnos prihoda i rashoda, odnosno financijski rezultat.

5.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

U izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima prezentirane su sve vrste prihoda i rashoda iz poslovanja i iz transakcija na nefinancijskoj imovini (prihodi od prodaje nefinancijske imovine, rashodi za nabavu nefinancijske imovine) te primici i izdaci iz transakcija na financijskoj imovini i obvezama (primici od financijske imovine i zaduživanja, izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova), pri čemu je primijenjena ekonomska klasifikacija. Izvještaj sadrži usporedne podatke za tekuće razdoblje i prethodno razdoblje te indeks promijene (tekuće/prethodno). Ujedno predstavlja sažeti prikaz transakcija nastalih kod proračunskog korisnika u određenom vremenskom razdoblju.¹¹⁸

Kroz ovaj izvještaj prate se:¹¹⁹

- ↳ prihodi poslovanja (kao transakcije koje povećavaju neto vrijednost imovine),
- ↳ rashodi poslovanja (kao transakcije koje smanjuju neto vrijednost imovine),
- ↳ transakcije na nefinancijskoj imovini,
- ↳ transakcije na financijskoj imovini i obvezama.

U izvještaj se unose informacije o dinamici računa glavne knjige na kojima je u tijeku godine bio planirani iznos, odnosno na kojima je postojala transakcija. Prikazuje se na obrascu PR-RAS.

Primjer 2: Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Medicinskog fakulteta Zagreb za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2019.

Kao i bilanca, tako i izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima u gornjem desnom uglu ima oznaku da se radi o specifičnom izvještaju, u ovom slučaju pod kraticom PR-RAS. Za razliku od bilance, koja se sastavlja na točno određeni dan, izvješće o prihodima i rashodima, primicima i izdacima sastava se za određeno razdoblje, u ovom slučaju za razdoblje od 1. siječnja 2019. – 31. prosinca 2019. godine. Nakon navedenog slijedi zaglavlje koje sadrži podatke o obvezniku koji predaje izvještaj.

Stavke izvještaja su: Račun iz računskog plana; Naziv stavke; AOP oznake; Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine; Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine;

¹¹⁸ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit, 2016., str. 241.

¹¹⁹ Budimir, V.: Proračunsko računovodstvo, Veleučilište u Požegi, Požega, 2017. str. 125.

Indeks promjene stanja. Obrazac je podijeljen u 5 velikih kategorija. Najprije su predočene informacije o prihodima i rashodima poslovanja, odnosno prihodi i rashodi od nefinancijske imovine. Zatim slijede informacije o primicima i izdacima. Također su predočene i obvezne analitičke informacije. Na kraju je kategorija vezana uz obvezne dodatne informacije. Svaka od tih kategorija podijeljena je u podkategorije. U podnožje izvještaja PR-RAS se, kao i u izvještaju BIL, unosi mjesto i datum sastavljanja izvještaja, ime i prezime te broj telefona osobe za kontakt, kao i ime i prezime odgovorne osobe.

Prilog 2: Zaglavlje Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Medicinskog fakulteta Zagreb za razdoblje od 1. siječanja 2019. do 31. prosinaca 2019.

IZVJEŠTAJ O PRIHODIMA I RASHODIMA, PRIMICIMA I IZDACIMA					Obrazac PR-RAS VP 151
za razdoblje 1.siječanj 2019. do 31. prosinac 2019.					
Obveznik: RKP: 01888					3.553.749.128,27
Naziv: MEDICINSKI FAKULTET					Kontrolni broj obrasca
Razina: 11, Razdjel: 080					
Djelatnost: 8542 Visoko obrazovanje					iznosi u kunama , bez lipa
Račun iz rač. plana	Naziv stavke	AOP	Ostvareno u izvještajno m razdoblju preth. godine	Ostvareno u izvještajno m razdoblju tekuće godine	Indeks (5/4)
1	2	3	4	5	6

Izvor: Interni dokumenti Medicinskog fakulteta Zagreb

Iz izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Medicinskog fakulteta Zagreb vidljivo je da je na kontu 6 Prihod poslovanja došlo do povećanja ostvarenih prihoda ostvarenih u izvještajnom razdoblju tekuće godine u odnosu na ostvarene prihode u razdoblju prethodne godine. Tekuće godine ostvareno je 220.088.989 kuna prihoda, dok je u prethodnom razdoblju ostvareno 214.118.103 kuna. Indeks promjene iznosi 102,8. Zapis je zaveden kao:

6	PRIHODI POSLOVANJA (AOP 002+039+045+074+105+123+130+136)	001	214.118.103	220.088.989	102,8
---	---	-----	-------------	-------------	-------

Neke od značajnijih promjena može se vidjeti na kontu 634 Pomoći od izvanproračunskih korisnika, gdje je došlo do velikog povećanja u odnosu na iznos ostvaren u prethodnom razdoblju te je indeks promjene 1.420,1%. Navedeno je posljedica toga što je tijekom godine fakultet

zaposlio dodatne zaposlenike putem mjere zapošljavanja pod nazivom „Stručno osposobljavanje za rad“ te je time dobio sredstva od Hrvatskog zavoda za zapošljavanje. Sredstva ostvarena u tekućem izvještajnom razdoblju iznosila su 45.115 kuna, dok su sredstva ostvarena u izvještajnom razdoblju prethodne godine iznosila 3.177 kuna.

634	Pomoći od izvanproračunskih korisnika (AOP 058+059)	057	3.177	45.115	1.420,1
-----	---	-----	-------	--------	---------

Zatim je do značajnijeg povećanja došlo na kontu 639 Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna, gdje je u prethodnom razdoblju ostvareno 340.177 kuna, dok je u tekućem razdoblju ostvareno 5.961.847 kuna, što predstavlja indeks promjene od 1.752,6%. Razlog tome je što je fakultet dobio sredstva za bilateralne projekte i poticajna sredstva za znanstvenike za prijave na EU projekte. Također doznačena su sredstva od Ministarstva hrvatskih branitelja za nabavu kapitalne opreme i uređenje dodatnog prostora za DNA laboratorij i sredstva Ministarstva znanosti i obrazovanja za nabavu znanstvene opreme.

639	Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna (AOP 070 do 073)	069	340.177	5.961.847	1.752,6
6391	Tekući prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna	070	154.734	550.782	356,0
6392	Kapitalni prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna	071		5.341.673	-
6393	Tekući prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava	072	185.443	69.392	37,4
6394	Kapitalni prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava	073			-

Iz Izvještaja je vidljivo da su rashodi ostvareni u tekućem razdoblju iznosili 204.958.100 kuna, dok su u prethodno razdoblju bili manji i iznosili su 200.873.509 kuna, što predstavlja indeks promjene od 102,0%.

3	RASHODI POSLOVANJA (AOP 149+160+193+212+221+246+257)	148	200.873.509	204.958.100	102,0
---	--	-----	-------------	-------------	-------

Tako je na kontu 3213 Stručno usavršavanje zaposlenika došlo do većih rashoda ostvarenih u tekućem razdoblju i oni su iznosili 1.019.031 kuna, a indeks promjene bio je 123,0%. Razlog je taj što je došlo do povećanja broja sudionika na EU projektima, koji sudjeluju na stručnim usavršavanjima.

	Stručno usavršavanje zaposlenika	164	828.691	1.019.031	123,0
--	----------------------------------	-----	---------	-----------	-------

Zatim se na kontu 3225 Sitni inventar i auto gume može vidjeti značajnije povećanje iznosa ostvarenog u tekućem razdoblju. U prethodnom razdoblju taj iznos je bio 215.184 kuna, dok je u tekućem razdoblju iznosio 514.482 kuna, zbog čega je indeks promjene 239,1%. Razlog tome je to što je došlo do veće potrebe za nabavkom kaveza za životinje i ostale opreme u sklopu EU projekta.

3225	Sitni inventar i auto gume	171	215.184	514.482	239,1
------	----------------------------	-----	---------	---------	-------

Na kontu 4227 Uređaji, strojevi i oprema za ostale namjene dogodio se značajni porast rashoda. U prethodnom razdoblju ostvareno je 21.977 kuna rashoda, a u tekućem razdoblju 606.161 kuna pa je indeks promjene 2.758,2%. Razlog tome je što se u tijeku godine obnavljao veći broj zavoda na fakultetu te je zbog toga došlo do nabave novog laboratorijskog namještaja potrebnog za održavanje seminara i provođenja znanstvenog rada.

4227	Uređaji, strojevi i oprema za ostale namjene	367	21.977	606.161	2.758,2
------	--	-----	--------	---------	---------

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

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza sadrži podatke o promjenama u vrijednosti i promjenama u obujmu imovine i obveza, koje uzrokuju događaji koji utječu na neto vrijednost, a nisu rezultat uobičajenih poslovnih aktivnosti odnosno financijskih transakcija kao i reklasifikacija i zamjena jedne vrste imovine/obveza drugom. Evidentiraju se na odgovarajućim računima imovine i obveza, a u korist ili na teret računa vlastiti računi u podskupini 915 Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.¹²⁰ Ovaj izvještaj po svome sadržaju dopuna je podataka iz bilance i sadrži iznose povećanja i smanjenja u izvještajnom razdoblju po vrsti promjena i kategoriji imovine ili obveza.

Stanja iskazana u bilanci na početku razdoblja mijenjaju se ovisno o poslovnim događajima i transakcijama vezanim uz pojedine vrste imovina i obvezama nastalim u tijeku razdoblja. U tijeku razdoblja mogu se dogoditi i situacije da se stanje iskazano na početku u odnosu na ono iskazano na kraju razdoblja promijeni, a da nije došlo do kupnje, prodaje, zaduživanja ili sl. Promjene u vrijednosti su najčešće rezultat inflacije ili promjena u tržišnoj vrijednosti imovine odnosno obveza.

¹²⁰ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016. str. 243.

Događaji koji rezultiraju promjenama u obujmu imovine i obveza mogu se klasificirati na događaje povezane sa:¹²¹

- ↪ priznavanjem ili nepriznavanjem imovine,
- ↪ promjenama u količini ili kvaliteti imovine,
- ↪ promjene u klasifikaciji imovine.

Promjene u obujmu najčešće su rezultat:¹²²

- ↪ izvanrednih događaja kao što su poplave, potresi, požar, rat i dr. (u ovu kategoriju se klasificira i otpis potraživanja, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine),
- ↪ prirodnog prirasta,
- ↪ nepredviđenih šteta (znatni gubitci inventara zbog požara, krađe i sl.).

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza iskazuje se na obrascu P-VRIO.

Primjer 3: Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Medicinskog fakulteta Zagreb za razdoblje od 1. siječanja do 31. prosinaca 2019.

Kao i prethodna dva izvještaja, tako i izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza u gornjem desnom uglu ima naznačenu oznaku, u ovom slučaju oznaku P-VRIO. S obzirom da je struktura izvještaja propisana Pravilnikom¹²³, zaglavlje obrasca sadrži osnove podatke o obvezniku koji predaje obrazac. Za razliku od izvještaja BIL i izvještaja PR-RAS, ovaj izvještaj u koloni 4 i 5 iskazuje iznos povećanja ili smanjenja imovine. Iz izvještaja je vidljivo da se vrijednost i obujam imovine u promatranoj godini smanjio u ukupnom iznosu 148.708 kuna, od čega je iznos smanjenja sitnog inventara iznosio 109.066 kuna, a iznos smanjenja proizvedene dugotrajne imovine iznosio 39.642 kuna. Do smanjenja je došlo zbog neupotrebljivosti imovine, zastarjelosti imovine te istrošenosti knjiga. U podnožju izvještaja, kao i kod prethodnih izvještaja navode se informacije propisane Pravilnikom¹²⁴, što je vidljivo u prilogu 3.

¹²¹ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016. str. 243.

¹²² Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine, br. 124/2014.

¹²³ Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine, br. 03/2015.

¹²⁴ Ibidem.

Prilog 3. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Medicinskog fakulteta
Zagreb za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2019.

IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U VRIJEDNOSTI I OBUJMU IMOVINE I OBVEZA			Obrazac P-VRIO (VP 156)	
za razdoblje 1.siječanj 2019. do 31. prosinac 2019.				
Obvezni k: RKP: 01888 Naziv: MEDICINSKI FAKULTET Razina: 11, Razdjel: 080 Djelatnost: 8542 Visoko obrazovanje			17.983,81 Kontrolni broj obrasca	
Račun iz rač. plana	NAZIV	AOP	Iznos povećanja	Iznos smanjenja
1	2	3	4	5
9151	Promjene u vrijednosti i obujmu imovine (AOP 002+018)	001	0	148.708
91511	Promjene u vrijednosti (revalorizacija) imovine (AOP 003+010)	002	0	0
	Promjene u vrijednosti (revalorizacija) nefinancijske imovine (AOP 004 do 009)	003	0	0
	Neproizvedena dugotrajna imovina	004		
	Proizvedena dugotrajna imovina	005		
	Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti	006		
	Sitni inventar	007		
	Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi	008		
	Proizvedena kratkotrajna imovina	009		
	Promjene u vrijednosti (revalorizacija) financijske imovine (AOP 011 do 017)	010	0	0
	Novac u banci i blagajni	011		
	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo	012		
	Potraživanja za dane zajmove	013		
	Vrijednosni papiri	014		
	Dionice i udjeli u glavnici	015		
	Potraživanja za prihode poslovanja	016		
	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	017		
91512	Promjene u obujmu imovine (AOP 019+026)	018	0	148.708
	Promjene u obujmu nefinancijske imovine (AOP 020 do 025)	019	0	148.708
	Neproizvedena dugotrajna imovina	020		
	Proizvedena dugotrajna imovina	021		39.642
	Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti	022		
	Sitni inventar	023		109.066
	Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi	024		
	Proizvedena kratkotrajna imovina	025		
	Promjene u obujmu financijske imovine (AOP 027 do 033)	026	0	0
	Novac u banci i blagajni	027		
	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo	028		
	Potraživanja za dane zajmove	029		
	Vrijednosni papiri	030		
	Dionice i udjeli u glavnici	031		
	Potraživanja za prihode poslovanja	032		
	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	033		

Prilog 3. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Medicinskog fakulteta
Zagreb za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2019. – nastavak

9152	Promjene u vrijednosti (revalorizacija) i obujmu obveza (AOP 035+040)	034	0	0
91521	Promjene u vrijednosti (revalorizacija) obveza (AOP 036 do 039)	035	0	0
	Obveze za rashode poslovanja	036		
	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	037		
	Obveze za vrijednosne papire	038		
	Obveze za kredite i zajmove	039		
91522	Promjene u obujmu obveza (AOP 041 do 044)	040	0	0
	Obveze za rashode poslovanja	041		
	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	042		
	Obveze za vrijednosne papire	043		
	Obveze za kredite i zajmove	044		
U Zagrebu, dana: 31.01.2020. Osoba za kontaktiranje: Ljiljana Svečnjak Telefon za kontakt: 4566931 Odgovorna osoba: prof.dr.sc. Marijan Klarica			Odgovorna osoba (potpis)	

Izvor: Interni dokument Medicinskog fakulteta Zagreb (18.08.2020.)

5.4. Bilješke uz financijske izvještaje

Bilješke su obavezni sastavni dio financijskih izvještaja. Bilješke su vrijedni izvor informacija o izabranim računovodstvenim politikama, primijenjenim pravilima mjerenja, vrednovanja, objavljivanja podataka sadržanih u temeljnim financijskim izvještajima kao i dodatnih podataka koji pomažu razumijevanju financijskih izvještaja.¹²⁵ Prema odredbama MRSJS 1¹²⁶ Prezentiranje financijskih izvještaja, bilješke trebaju:¹²⁷

- ↳ pružiti informaciju o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama koje su izabrane i primijenjene za značajne transakcije i poslovne događaje,
- ↳ objaviti informaciju koju zahtijevaju MRSJS-ovi, a koja nije prezentirana u financijskim izvještajima,
- ↳ pružiti dodatnu informaciju koja nije prezentirana u financijskim izvještajima, ali je nužna za fer prezentiranje.

¹²⁵ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016. str. 174.

¹²⁶ MRSJS 1 – Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor

¹²⁷ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016., str. 174.

Bilješke trebaju biti prezentirane sustavno, a mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane. Označavaju se rednim brojevima s pozivom na AOP oznaku izvještaja na koju se odnose. Obvezne bilješke uz bilancu su:¹²⁸

- ↳ pregled stanja i rokova dospijeca dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih zajmova i financijskih najmova,
- ↳ pregled dospjelih kamata na kredite i zajmove,
- ↳ pregled ostalih ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta mogu postati obveza ili imovina.

U bilješkama uz izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdacima potrebno je navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine, dok se u bilješkama uz izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza objašnjavaju značajnije promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.

Primjer 4. Bilješke uz financijsko izvješće Medicinskog fakulteta Zagreb za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2019.

U okviru zaglavlja bilješki uz financijsko izvješće Medicinskog fakulteta Zagreb navedene su sljedeće informacije: razdjel, djelatnost, razina, RKP broj, matični broj fakulteta, osobni identifikacijski broj (OIB) te žiro-račun. Nakon toga za svaku stavku u izvještaju koji predočava neku značajniju promjenu, u bilješkama se obrazlaže razlog zbog kojega je do promjene došlo.

U konkretnom slučaju je, na primjer, u izvještaju o prihodima i rashodima, primitcima i izdacima (PR-RAS) pod AOP brojem 167 Uredski materijal i ostali materijalni rashodi, došlo do povećanja od 119,20 kuna, zbog toga što je zbog povećane aktivnosti na europskim projektima došlo i do povećanih rashoda za uredski materijal. U bilanci je kod bilješke pod AOP brojem 025 Prijevozna sredstva u cestovnom prometu, vidljivo povećanje od 130,40 kuna, zbog toga što je bilo potrebno nabaviti novo službeno vozilo fakulteta.

Zatim na obrascu PR-RAS pod AOP brojem 176 Usluge tekućeg i investicijskog održavanja vidljivo je povećanje rashoda s 4.171.585 kuna na 6.475.436 kuna, zbog toga jer se tijekom godine obnavljao veliki broj zavoda na fakultetu.

¹²⁸ Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine, br. 3/2015.

Također navedeno je da je na AOP 350 Licence došlo do povećanja s 84.425 kuna na 103.594 kune jer je bila potrebna nabava novog programa potrebnog u Uredu za izdavačku djelatnost.

Nakon što je za svaki izvještaj označena bilješka koja je dovela do neke značajnije promjene, na kraju bilješki navode se propisane informacije o mjestu i datumu ispunjavanja izvještaja, imenu i prezimenu osobe zadužene za kontakt, imenu i prezimenu odgovorne osobe, odnosno zakonskog predstavnika, te službeni žig visokog učilišta.

Sve ostale bilješke kao i ostala financijska izvješća također se mogu vidjeti na službenim stranicama Medicinskog fakulteta Zagreb na poveznici: <https://mef.unizg.hr/ona/ustroj/strucne-sluzbe/odsjek-za-financije-i-racunovodstvo>.

5.5. Izvještaj o obvezama

Izvještaj o obvezama predstavlja pregled ukupnih obveza, podmirenih obveza i neizmirenih obveza proračuna odnosno proračunskih korisnika na određeni dan prema rokovima dospijeca i zadanoj strukturi. Izvještaj o obvezama je od iznimne važnosti, jer daje potpun pregled obveza proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika na kraju izvještajnog razdoblja (tromjesečno, godišnje). Obveze proračunskih i izvanproračunskih korisnika prate se:¹²⁹

- ↳ stanjem obveza na početku izvještajnog razdoblja,
- ↳ povećanjem obveza u izvještajnom razdoblju,
- ↳ podmirenim obvezama u izvještajnom razdoblju,
- ↳ stanjem obveza na kraju izvještajnog razdoblja.

Svaka od osnovnih grupa podataka razrađuje se prema vrsti obveze i većim je dijelom prilagođena strukturi obveza koju su korisnici dužni pratiti po četiri kategorije:¹³⁰

- ↳ međuproračunske obveze,
- ↳ obveze za rashode poslovanja,
- ↳ obveze za nabavu nefinancijske imovine i
- ↳ obveze za financijsku imovinu.

Sastavlja se na obrascu OBVEZE.

¹²⁹ Vašiček, D., Vašiček, V.: op.cit., 2016. str. 245.

¹³⁰ Ibidem.

Primjer 5: Izvještaj o obvezama Medicinskog fakulteta Zagreb za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2019.

Izvještaj o obvezama Medicinskog fakulteta Zagreb u zaglavlju iskazuje oznaka OBVEZE. Glavni dio izvještaja se sastoji od 4 stavke. Obuhvaća Račun iz računskog plana, Opis, AOP oznaku te Iznos.

Iz izvještaja je vidljivo da je početno stanje obveza na dan 1. siječnja 2019. godine iznosilo 27.383.939 kuna, a sastoji se od nepodmirenih obveza za plaće za 12. mjesec 2018. godine koje su podmirene u siječnju 2019. godine, materijalnih i financijskih rashoda podmirenih u siječnju 2019. godine kao i obveza za EU predujmove. Zapis je zaveden na sljedeći način:

	Stanje obveza 1. siječnja (=AOP 036* iz Izvještaja o obvezama za prethodnu godinu)	001	27.383.939
--	---	------------	-------------------

Prilog 4: Zaglavlje Izvještaja o obvezama Medicinskog fakulteta Zagreb za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2019.

IZVJEŠTAJ O OBVEZAMA			Obveze (VP 159)
za razdoblje 1.siječanj 2019. do 31. prosinac 2019.			
Obveznik:	RKP: 01888		24.634.930,15
	Naziv: MEDICINSKI FAKULTET		Kontrolni broj obrasca
	Razina: 11, Razdjel: 080		
	Djelatnost: 8542 Visoko obrazovanje		iznosi u kunama, bez lipa
Račun iz rač. plana	OPIS	AOP	Iznos
1	2	3	4

Izvor: Interni dokumenti Medicinskog fakulteta Zagreb

Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja je 28.206.125 kuna, zbog obaveza za plaće za prosinac koje su podmirene u siječnju 2020. godine, materijalnih i financijskih rashoda podmirenih u siječnju 2020. godine i obveza za EU predujmove.

	Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 091 do 094)	090	28.206.125
--	---	------------	-------------------

5.6. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji omogućava informaciju o državnoj potrošnji prema svakoj od pojedinih 10 funkcija države prema međunarodnoj klasifikaciji funkcija države (COGOF)¹³¹. Funkcije države definirane su međunarodnom klasifikacijom Ujedinjenih naroda. Funkcije države su:¹³²

- ↪ 01 – Opće javne usluge,
- ↪ 02 – Obrana,
- ↪ 03 – Javni red i sigurnost,
- ↪ 04 – Ekonomski poslovi,
- ↪ 05 – Zaštita okoliša,
- ↪ 06 – Usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice,
- ↪ 07 – Zdravstvo,
- ↪ 08 – Rekreacija, kultura i religija,
- ↪ 09 – Obrazovanje,
- ↪ 10 – Socijalna zaštita.

Informacije se iskazuju kroz izvještaj oznake RAS – funkcijski. Iznosi od kojih se sastavlja izvještaj moraju odgovarati ukupno iskazanim rashodima poslovanja i rashodima za nabavu nefinancijske imovine u izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji sadrži usporedne podatke za tekuće razdoblje i prethodno razdoblje te indeks promjene (tekuće/prethodno).

Primjer 6: Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Medicinskog fakulteta Zagreb za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2019.

Zaglavlje i podnožje izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, kao i kod drugih izvještaja, propisano je Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.

¹³¹ COGOF – klasifikacija funkcija države i dio je skupine klasifikacija funkcija izdataka, također poznate kao „funkcionalne klasifikacije“ koji čine dio Sustava nacionalnih računa. Izrađen je za razvrstavanje tekućih transakcija, kapitalnih izdataka i povećanja financijske imovine od strane opće države i njezinih podsektora. Nadležno tijelo mu je Statistički odjel Ujedinjenih Naroda (UNSD).

¹³² Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Narodne novine, br. 26/2010.

Iz izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Medicinskog fakulteta Zagreb vidljivo je da je u AOP kategoriji 120 Drugi stupanj visoke naobrazbe u tekućoj godini ostvareno više nego u prethodnoj i iznosilo je 179.213.968 kuna, dok je u prethodnoj iznosilo 177.319.349 kuna. Došlo je do povećanja troškova zbog velikog broja studija i studenata te je indeks povećanja iznosio 101,1%.

0942	Drugi stupanj visoke naobrazbe	120	177.319.349	179.213.968	101,1
------	--------------------------------	-----	-------------	-------------	-------

Zatim se još može vidjeti da je u AOP kategoriji 123 Istraživanje i razvoj obrazovanja u tekućoj godini ostvareno manje nego u prethodnoj. Indeks promjene iznosio je 95,4%. Ti troškovi obuhvaćaju troškove znanstvenih projekata EU, drugih međunarodnih projekata, dodiplomski integrirani studij na engleskom jeziku, studij sestriinstva, poslijediplomske doktorske studije, poslijediplomske specijalističke studije, tečajeve trajne edukacije i dr.

097	Istraživanje i razvoj obrazovanja	123	43.637.309	41.619.567	95,4
-----	-----------------------------------	-----	------------	------------	------

U podnožju izvještaja navedene su informacije kao i kod prethodno objašnjenih izvještaja.

Prilog 5. Zaglavlje Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Medicinskog fakulteta za razdoblje 1. siječanj 2019. do 31. prosinac 2019. g.

IZVJEŠTAJ O RASHODIMA PREMA FUNKCIJSKOJ KLASIFIKACIJI						Obrazac RAS-funkcijski VP 154
za razdoblje 1.siječanj 2019. do 31. prosinac 2019.						
Obveznik: RKP: 01888						306.781.717,14 Kontrolni broj obrasca
Naziv: MEDICINSKI FAKULTET						
Razina: 11 , Razdjel: 080						
Djelatnost: 8542 Visoko obrazovanje						
						iznosi u kuna ma, bez lipa
Brojč. ozn. funk. klas.	Opis stavke	AOP	Ostvareno u prethodnoj godini	Ostvareno u tekućoj godini	Indeks (5/4)	
1	2	3	4	5	6	

Izvor: Interni dokumenti Medicinskog fakulteta Zagreb

Primjer 7: Referentna stranica: Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika Medicinskog fakulteta Zagreb za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2019.

Prilikom predaje financijskih izvještaja prva stranica je referentna stranica koja sadrži sintetizirane informacije iz financijskih izvještaja. U zaglavlju su ponovo osnovne informacije i to: RKP broj, matični broj fakulteta, naziva obveznika (fakulteta), poštanski broj i mjesto, ulica i broj, razina, šifra djelatnosti, razdjel šifre grada i općine. Zatim, tu je kategorija potpunosti izvještaja gdje se označava jesu li svi izvještaji potpuni, odnosno ima li pogrešaka. Za razliku od financijskih izvještaja, kod referentne stranice imena i prezimena osobe za kontakt i zakonskog predstavnika ne navode se u podnožju već u zaglavlju izvještaja. Nakon toga, u glavnom dijelu izvještaja se za svaki financijski izvještaj upisuju glavne kategorije iznosa za prethodnu godinu/početak godine i za tekuću godinu/kraj godine. U podnožju se navodi mjesto i datum predaje izvještaja, potpis voditelja računovodstva, potpis odgovorne osobe te se stavlja pečat ustanove.

Prilog 6. Referentna stranica: Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika
Medicinskog fakulteta Zagreb za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2019.

Referentna stranica

Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika

za razdoblje: 1. siječanj 2019. – 31. prosinac 2019.

Broj RKP-a:	01888	AOP oznaka razdoblja:	2019-12	5.278.772.240,62	
Matični broj:	03270211	Proračun nema korisnika pa izvještaj vrijedi i kao konsolidirani:	NE	Kontrolni broj izvještaja	
Naziv obveznika:	MEDICINSKI FAKULTET			Od datuma:	1.1.2019
Pošta i mjesto:	10000	ZAGREB		Do datuma:	31.12.2019
Ulica i kućni broj:	ŠALATA 3			OIB:	45001686598
Razina:	11	Proračunski korisnik državnog proračuna i glava unutar nadležnog ministarstva			
Šifra djelatnosti:	8542	Visoko obrazovanje			
Razdjel:	080	Razdjel: MINISTARSTVO ZNANOSTI I OBRAZOVANJA			
Šifra grada/opć.:	133	Županija: GRAD ZAGREB, grad/općina: GRAD ZAGREB			

Pregled popunjenosti obrazaca:	Popunjen		Broj pogrešaka	
	DA	PR-RAS (VP 151)	Nema	
	DA	BIL (VP 152)	Nema	
	DA	RAS funkcijski (VP 154)	Nema	
	DA	P-VRIO (VP 156)	Nema	
	DA	Obveze (VP 159)	Nema	

Osoba za kontaktiranje: Ljiljana Svecnjak
Telefon: 4566931 Telefaks: 4920052
Adresa e-pošte za kontakt: ljiljana.svecnjak@mef.hr
Adresa e-pošte obveznika: mf@mef.hr
Zakonski predstavnik: prof.dr.sc. Marijan Klarica

Stanje kontrola: Izvještaj nema pogrešaka

Obrazac	Opis stavke	AOP oznaka	Prethodna godina / početak godine	Tekuća godina / kraj godine
PR-RAS	PRIHODI POSLOVANJA (AOP 002+039+045+074+105+123+130+136)	001	214.118.103	220.088.989
	RASHODI POSLOVANJA (AOP 149+160+193+212+221+246+257)	148	200.873.509	204.958.100
	Višak prihoda i primitaka raspotoživ u sljedećem razdoblju (AOP 631+633-632-634)	635	41.124.721	40.287.035
	Manjak prihoda i primitaka za pokrivenje u sljedećem razdoblju (AOP 632+634-631-633)	636	0	0
Bilanca	Nefinancijska imovina (AOP 003+007+046+047+051+058)	002	325.627.108	325.861.780
	Financijska imovina (AOP 064+073+081+112+128+140+157+158)	063	78.545.771	79.598.669
	Obveze (AOP 164+175+176+192+220)	163	27.431.903	28.271.237
	Vlastiti izvori (224 + 232 - 236 + 240 do 242)	223	376.740.976	377.189.212
RAS-funcijski	Opće javne usluge (AOP 002+006+009+013 do 017)	001	0	0
	Ekonomski poslovi (AOP 032+035+039+046+050+056+057+062+070)	031	0	0
	Rashodi vezani za stanovanje i kom. pogodnosti koji nisu drugdje svrstani	084	0	0
	Obrazovanje (AOP 111+114+117+118+121 do 124)	110	220.956.658	220.833.535
	Kontrolni zbroj (AOP 001+018+024+031+071+078+085+103+110+125)	137	220.956.658	220.833.535
P-VRIO	Promjene u vrijednosti i obujmu imovine (AOP 002+018)	001	0	148.708
	Promjene u obujmu imovine (AOP 019+026)	018	0	148.708
	Promjene u vrijednosti (revalorizacija) i obujmu obveza (AOP 035+040)	034	0	0
	Promjene u obujmu obveza (AOP 041 do 044)	040	0	0
Obveze	Stanje obveza 1. siječnja (=AOP 036* iz izvještaja o obvezama za prethodnu godinu)	001	-	27.383.939
	Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 001+002-019) i (AOP 037+090)	036	-	28.206.125
	Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 038+043+079+084)	037	-	0
	Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 091 do 094)	090	-	28.206.125

Versija Excel datoteke: 5.0.8.

U ZAGREBU dana 31.1. 2020 godine.

(potpis voditelja računovodstva)

(potpis odgovorne osobe)

REPUBLIKA HRVATSKA	
SVEUČILIŠTE U ZAGREBU	
MEDICINSKI FAKULTET	
Primljeno	31.01.2020.
Klasifikacijska oznaka	Ustr. jedinica
400-05/20-01/1	10108
Urudžbeni broj	Prilozi Vrijednos
380-59-10108-20-505	

Izvor: Interna dokumentacija Medicinskog fakulteta Zagreb (18.08.2020.)

Nakon što su sastavljeni svi financijski izvještaji, nakon što su prekontrolirani i nakon što ih je potpisala odgovorna osoba, predaju se za to nadležnim tijelima. Obrasci se ispišu s računala te ih se urudžbira. Jedan primjer financijskog izvještaja ostaje u arhivi fakulteta.

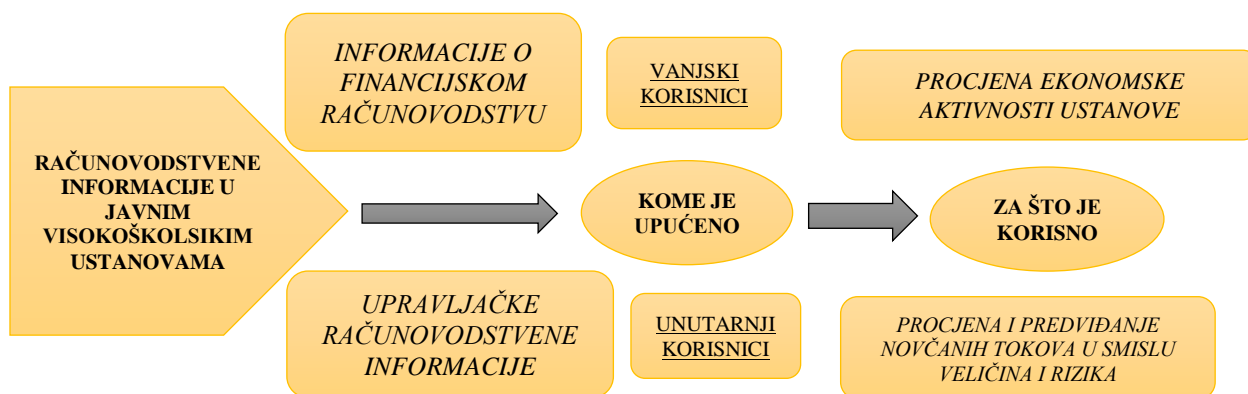
Iz konkretnog primjera referentne stranice može se vidjeti da su još jednom iznesene najvažnije informacije sastavljenih financijskih izvještaja koji su obvezni za predaju. Tako se za obrazac PR-RAS iznose ukupni prihodi i ukupni rashodi poslovanja ostvareni u prethodnoj i tekućoj godini kao i višak prihoda i primitka raspoloživ u sljedećem razdoblju te manjak prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem razdoblju. Za Bilancu se još jednom piše vrijednost financijske i nefinancijske imovine, obveza te vlastitih izvora. Na obrascu RAS-funkcijski u ovom slučaju sadrži podatke za troškove obrazovanja, te kontrolni zbroj. Obrazac P-VRIO sadrži iznos promjena u vrijednosti i obujmu imovine. I na kraju se još jednom iznosi koliko je stanje obveza 1. siječnja, koliko je stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja te koliko je stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja.

6. ZNAČAJ RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA U PROCESIMA ODLUČIVANJA JAVNOG VISOKOG UČILIŠTA

Glavni cilj računovodstva je pružanje informacija kako bi se zainteresiranim stranama omogućilo potkrepljivanje relevantnih odluka. Moramo uzeti u obzir da se potreba za informacijama razlikuju u odnosu na različite kategorije korisnika pa prilikom prikupljanja i samog oblikovanja informacija treba voditi računa o potrebama korisnika. Općenito, računovodstvene informacije su osnova za određivanje pokazatelja u pogledu svih izvršenih ekonomskih i finansijskih transakcija, osiguravajući također sigurnost potrebnu za stvaranje pouzdanih predviđanja. Finansijske i računovodstvene informacije karakteriziraju finansijski položaj i rad institucija, korištenje resursa kako za njihove vlastite potrebe za informacijama tako i za treće strane (riznica, kreditne institucije, trgovinski partneri, porezni organi i sl.).¹³³ Prema količini podataka koje sadrže, većina računovodstvenih informacija su poslovne informacije temeljem kojih se izrađuju finansijski izvještaji. Računovodstvo visokoškolskih obrazovnih ustanova informira uglavnom o:¹³⁴

- ↳ izvršavanju proračuna prihoda i rashoda, realizaciji proračuna,
- ↳ imovini kojim upravlja,
- ↳ trošku programa odobrenih kroz proračun.

Slika 9: Prikaz računovodstvenih informacija u javnim visokoškolskim ustanovama s obzirom na primatelje i korisnost



Izvor: Izrada autorice prema Drăgușin C. P., Criveanu, M.: The importance of the accounting information in higher education institutions management; Annals of the „Constantin Brâncuși, University of Târgu Jiu, Economy Series; Issue 5/2014.

¹³³ Drăgușin, C. P., Criveanu, M.: The importance of the accounting information in higher education institutions management; Annals of the „Constantin Brâncuși“ University of Târgu Jiu, Economy Series; Issue 5/2014.

¹³⁴ Ibidem.

Kao što se može vidjeti na slici 6., u akademskim obrazovnim ustanovama računovodstvene informacije mogu se svrstati u dvije razine:

- ↳ informacije o financijskom računovodstvu i
- ↳ upravljačke računovodstvene informacije.

Prva skupina obuhvaća izvještaje namijenjene prije svega vanjskim korisnicima (studentima i njihovim roditeljima, državnim tijelima, javnosti ili zajednici), kako bi mogli ocijeniti ekonomsku aktivnost ustanove. Druga skupina je namijenjena prvenstveno menadžerima visokih učilišta. Omogućava im procjenu i predviđanje novčanih tokova i potencijala učilišta. Putem financijskih izvještaja rezultati visokih učilišta dostupni su javnosti, koja će kao korisnik visoko obrazovnih usluga dobiti povratne informacije o upravljanju resursima i djelovati u skladu s tim. U tom pogledu stručnjaci na terenu vjeruju da bi računovodstvene informacije trebale omogućiti korisnicima da procijene sposobnost učilišta da proizvede korist te podrazumijeva sposobnost njegovih „vođa“ da učinkovito koriste resurse.¹³⁵

6.1. Značaj i dostatnost računovodstvenih informacija javnog visokog učilišta

Računovodstvene informacije ne služe samo kod donošenja poslovnih odluka, one imaju višestruku funkciju, između ostalog služe kao podrška za izradu poslovnih planova organizacije. Računovodstvena evidencija i financijsko izvještavanje je primarni izvor podataka koji se koristi u planiranju, kontroli i analizi. Kvaliteta financijskih izvještaja podrazumijeva njihovu korist u procesu poslovnog odlučivanja. Kako proces poslovnog odlučivanja započinje fazom prikupljanja relevantne informacijske podloge jasno je da će nekvalitetne informacije dovesti do krive poslovne odluke. Povećani zahtjevi za računovodstvenim informacijama i porasla očekivanja korisnika u pogledu dostupnosti i kvalitete računovodstvene informacije stvaraju stalni pritisak na unapređenja i inoviranje računovodstvenih obrada i iskaza.¹³⁶

Kvaliteta djelovanja organizacije, pa tako i visokog učilišta, uvelike ovisi o kvaliteti računovodstvenih informacija dobivenih kroz financijske izvještaje. Stoga je neophodno da se u obrazloženju odluka menadžerima visokih učilišta daju visokokvalitetne financijske i računovodstvene informacije koje im pomažu da usmjere sveučilište prema očekivanom

¹³⁵ Drăgușin, C. P., Criveanu, M.: op.cit., Issue 5/2014.

¹³⁶ Ibidem.

institucionalnom napretku.¹³⁷ S obzirom na IPSAS 1¹³⁸ „Predstavljanje financijskih izvještaja“ za procjenu korisnosti informacija distribuiranih kroz financijske izvještaje potrebno je uzeti u obzir četiri glavna kvalitativna zahtjeva i to:¹³⁹

- ↳ razumljivost – kvaliteta informacija koju korisnici lako razumiju,
- ↳ relevantnost – kvaliteta informacija koja utječe na ekonomske odluke korisnika po prirodi/ili značaju jer da bi bile relevantne informacije moraju na vrijeme stići do korisnika,
- ↳ vjerodostojnost – računovodstvene informacije moraju otkrivati poštene, cjelovite i nepristrane događaje i transakcije koji se događaju na sveučilištu u svim značajni aspektima, financijskoj poziciji i njezinim prednostima,
- ↳ usporedivost – računovodstvene informacije trebale bi pružiti priliku za procjenu vremenskih kretanja u financijskom položaju i uspješnosti sveučilišta te osigurati usporedivost financijskih izvještaja različitih visokoškolskih ustanova.

Nesumnjivo je da u ekonomskom informacijskom sustavu akademskih obrazovnih institucija primarnu ulogu imaju financijske računovodstvene informacije, a u prilog tome ističu se sljedeći razlozi: pružaju precizan prikaz događaja i transakcija koji se odvijaju na visokom učilištu, te imaju najviši stupanj sigurnosti i vjerodostojnost. Praktično računovodstvo javnih ustanova akademskog obrazovanja nudi korisnicima, a posebno menadžmentu visokog učilišta, vrijedne informacije u vezi s izvršavanjem proračuna prihoda i rashoda, realizacijom proračuna i sl.¹⁴⁰ Konkretno, računovodstvene informacije distribuirane kroz financijske izvještaje moraju omogućiti rukovoditeljima da potkrijepe svoje odluke kako bi učinkovito upravljali proračunskim i izvanproračunskim resursima.

6.2. Proces poslovnog planiranja proračunskih pozicija na temelju računovodstvenih informacija javnog visokog učilišta

Proces prikupljanja i davanja informacija od vitalne je važnosti u organizacijama visokog obrazovanja. Te organizacije trebaju kvalitetne informacije koje mogu dobiti putem različitih distribucijskih kanala. Računovodstvene informacije visokoškolskih ustanova ne bi stoga trebale sadržavati samo pisana izvješća. Važno je istražiti tko su relevantni korisnici računovodstvenih informacija. Naime, nemaju svi članovi visokog učilišta izravan pristup informacijama iz računovodstvenog sustava. Dekani dobivaju računovodstvene izvještaje svakog mjeseca ili na

¹³⁷ Drăgușin, C-P., Criveanu, M.: op.cit.; 2014

¹³⁸ IPSAS 1 – Predstavljanje financijskih izvještaja

¹³⁹ Drăgușin, C-P., Criveanu, M.: op.cit.; 2014

¹⁴⁰ Ibidem.

vlastito traženje, a koje sastavljaju djelatnici financijsko računovodstvene organizacijske jedinice. S druge strane, zaposlenici fakulteta ne koriste računovodstvene informacije iz računovodstvenog sustava u njihovom svakodnevnom radu.¹⁴¹ Znači da njihove potrebe i zahtjevi nisu isti pa niti informacije ne mogu biti u istom obliku niti istovremeno prezentirane.

Prezentirani računovodstveni i izvještajni sustav je opće namjene i nije prilagođen specifičnostima djelatnosti visokog obrazovanja. Za donošenje upravljačkih odluka na visokim učilištima potrebne su dodatne informacije koje se osiguravaju kroz interno financijsko izvještavanje koje sadrži informacije ciljano obrađene i usmjerene odlučivanju. Recentna istraživanja pokazuju da interno izvještavanje nije dovoljno razvijeno što ograničava mogućnost provedbe novog modela financiranja jer je slaba dostupnost i transparentnost informacija koje su potrebne kao parametri financijskog upravljanja.¹⁴²

U velikim institucijama upravljanje proračunom složen je sustav, koji bez pouzdane informacijske podrške može biti konfuzan pa i neupotrebljiv. Za učinkovito planiranje računovodstvenog rada sveučilišta su dužna obraćati više pozornosti mikro razini te za bolje izvršavanje treba osigurati bolje sudjelovanje menadžmenta u razvoju proračuna. Što se tiče makro razine, menadžment će uključivati usvajanje osnovnih i odlučujućih koraka na temelju analize prihoda i rashoda i na temelju rezultata svih razina organizacijske strukture.¹⁴³

Financiranje javnog visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj oslonjeno je prvenstveno na financiranje iz državnog proračuna. Promatrano u zadnjih dvadeset godina, u Republici Hrvatskoj se dodjela sredstava visokim učilištima iz državnog proračuna uglavnom temeljila na iznosu iz prethodne proračunske godine, uvećanom za dani postotak rasta koji je obično usklađen s rastom BDP-a ili umanjenom u slučajevima nepovoljnih gospodarskih i fiskalnih kretanja.

Djelatnost, a time i financiranje visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj, izravno ili neizravno, regulirano je nizom propisa. Djelatnost visokog obrazovanja regulirana je Zakonom o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju¹⁴⁴. Međutim, kod javnih visokih učilišta područje javnog financiranja regulirano je propisima iz područja proračuna i javnih financija, prvenstveno

¹⁴¹ Pettersen, I.-J., Solstad, E.: The role of accounting information in a reforming area: A study of higher education institutions; Financial Accountability & Management; Blackwell Publishing Ltd; 2007.

¹⁴² Budimir, V., Dragija Kostić, M., Dražić Lutilsky, I., Vašiček, V.: Upravljanje troškovima i mjerenje uspješnosti u sustavu javnog visokog obrazovanja; Tim4pin; Zagreb, 2018., str.28.

¹⁴³ Mamontova, N.A., Novak, A.F.: Management accounting of higher education institutions: implementation stages and realization features; Economics, Entrepreneurship, Management; 2015.

¹⁴⁴ Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, Narodne novine 123/2003

Zakonom o proračunu¹⁴⁵ i podzakonskim aktima, koji obvezuju javna visoka učilišta na primjenu pravila u području: planiranja proračuna, izvršenja proračuna, proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja. Posljedica takvog zakonskog okvira je da u nekim pitanjima ili područjima nema preciznih zakonskih rješenja ili ne postoji dovoljna usklađenost zakonskih rješenja što izaziva određene poteškoće u njihovoj implementaciji te su operativna rješenja podložna čestim promjenama, *ad hoc* rješenjima te nepotpunoj i nedosljednoj primjeni.¹⁴⁶

Razumljive, točne, vjerodostojne i relevantne računovodstvene informacije izuzetno su bitne u procesima odlučivanja javnog visokog učilišta. S obzirom da se javna visoka učilišta financiraju više od 50% sredstvima iz državnog proračuna, ona na kraju godine sastavljaju prijedlog financijskog plana za iduću godinu i projekciju plana za sljedeće dvije godine. U tom trenutku vrlo je bitno da je računovodstvena informacija prezentirana kroz financijske izvještaje razumljiva, vjerodostojna, relevantna i usporediva kako bi ovlaštene osobe za sastavljanje plana mogle što bolje donijeti plan.

U skladu s navedenim, i na visokom učilištu iz praktičnog primjera, Medicinskom fakultetu Zagreb, u Odsjeku za financije i računovodstvo svake godine izrađuje se projekcija plana, odnosno planiraju proračunske pozicije na temelju računovodstvenih informacija. Projekcije se šalju nadležnim tijelima. Isto tako, osim financiranja kroz državni proračun visoka učilišta mogu se financirati i putem vlastitih sredstava, od kojih su najznačajnije školarine. Medicinski fakultet Zagreb ostvaruje vlastite prihode koje može trošiti u skladu s, na razini fakulteta donesenim, Pravilnikom o trošenju vlastitih prihoda. Pravilnik je izrađen na temelju računovodstvenih informacija iz prethodnih razdoblja.

Vlastite prihode Medicinski fakultet Zagreb ostvaruje od: provođenja tečaja stalnog usavršavanja, provođenja poslijediplomskih specijalističkih studija, provođenja znanstvenih i istraživačkih projekata te stručnih projekata, elaborata i ekspertiza, nakladničke djelatnosti, iznajmljivanja prostora i opreme, donacija za koje ugovorom nije određena njihova namjena, školarina i participacija studenata u troškovima studija na akreditiranim studijskim programima koje izvodi Fakultet.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Zakon o proračunu, Narodne novine br. 87/2008.

¹⁴⁶ Budimir, V., Dragija Kostić, M., Dražić Lutlisky, I., Vašiček, V.: Upravljanje troškovima i mjerenje uspješnosti u sustavu javnog visokog obrazovanja; Tim4pin; Zagreb; 2018., str.10./11.

¹⁴⁷ Pravilnik o mjerilima i načinu korištenja vlastitih i namjenskih prihoda; Sveučilište u Zagrebu Medicinski fakultet Zagreb; Zagreb; 2015.

Prilog 7. Prijedlog financijskog plana Medicinskog fakulteta Zagreb za 2020. i projekcija
plana za 2021. i 2022. godinu – opći dio

RKP-NAZIV PRORAČUNSKOG KORISNIKA	1888 SVEUČILIŠTE U ZAGREBU - MEDICINSKI FAKULTET
MJESTO I DATUM	10.11.2019.
OSOBA ZA KONTAKTIRANJE	Ljiljana Svečnjak i Marina Sočković
TELEFON ZA KONTAKT	4566970 i 4566931
E-MAIL ZA KONTAKT	ljiljana.svecnjak@mef.hr; marina.sockovic@mef.hr

**PRIJEDLOG FINANCIJSKOG PLANA ZA 2020. I PROJEKCIJA PLANA ZA 2021. I 2022. GODINU
OPĆI DIO**

		Prijedlog plana za 2020.	Projekcija plana za 2021.	Projekcija plana za 2022.
	PRIHODI UKUPNO	203.816.455	202.852.296	206.264.322
6	PRIHODI POSLOVANJA	203.816.455	202.852.296	206.264.322
7	PRIHODI OD NEFINANCIJSKE IMOVINE	0	0	0
	RASHODI UKUPNO	210.968.894	208.808.780	215.454.754
3	RASHODI POSLOVANJA	198.390.600	201.155.144	201.945.434
4	RASHODI ZA NEFINANCIJSKU IMOVINU	12.578.294	7.653.636	13.509.320
	RAZLIKA - VIŠAK / MANJAK	-7.152.439	-5.956.484	-9.190.432

		Prijedlog plana za 2020.	Projekcija plana za 2021.	Projekcija plana za 2022.
DONOS	Ukupan donos neutrošenih prihoda iz prethodne/ih godina	27.300.000	20.147.561	14.191.077
ODNOS	Ukupan odnos neutrošenih prihoda u sljedeću godinu	-20.147.561	-14.191.077	-5.000.645

		Prijedlog plana za 2020.	Projekcija plana za 2021.	Projekcija plana za 2022.
8	PRIMICI OD FINANCIJSKE IMOVINE I ZADUŽIVANJA	0	0	0
5	IZDACI ZA FINANCIJSKU IMOVINU I OTPLATE ZAJMOVA	0	0	0
	NETO FINANCIRANJE	0	0	0

	VIŠAK / MANJAK + DONOS + ODNOS + NETO FINANCIRANJE	0	0	0
--	---	----------	----------	----------

Izvor: www.mef.hr (27.08.2020.)

7. ZAKLJUČAK

Sustav visokog obrazovanja i znanstvene djelatnosti u Republici Hrvatskoj predstavljaju djelatnosti od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku i sastavni su dio međunarodnog europskog, znanstvenog, umjetničkog i obrazovnog prostora. Visoko obrazovanje u Republici Hrvatskoj provodi se kroz sveučilišne i stručne studije. Sveučilišni studij osposobljava studente za obavljanje poslova u znanosti i visokom obrazovanju, u poslovnom svijetu, javnom sektoru i društvu općenito te ih osposobljava za razvoj i primjenu znanstvenih i stručnih dostignuća. Stručni studij pruža studentima primjerenu razinu znanja i vještina koje omogućavaju obavljanje stručnih zanimanja i osposobljava ih za neposredno uključivanje u radni proces. Kroz sustav visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj djeluju privatna i javna visoka učilišta. Javna visoka učilišta su ona koja osniva Republika Hrvatska. Republika Hrvatska osniva sveučilište zakonom, a veleučilište i visoku školu uredbom Vlade Republike Hrvatske. Privatno sveučilište, veleučilište i visoka škola osnivaju se odlukom osnivača na način propisan odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju i propisima koje se odnose na osnivanje ustanova.

Javna visoka učilišta financiraju se kroz sustav proračuna. Proračun predstavlja najvažniji financijski instrument države i donosi se za proračunsku godinu. Nakon rasprava u Saboru i na Saborskom odboru za proračun i financije, Sabor odobrava državni proračun. Doneseni proračun predstavlja zadani okvir potrošnje i određuje granice financijske slobode svim korisnicima proračuna. Za izvršenje proračuna brigu preuzimaju sva ministarstva i tijela državne vlasti, u okvirima svoje nadležnosti.

Prilikom sastavljanja proračuna ključne su računovodstvene informacije. Računovodstvene informacije predstavljaju obrađene podatke, prikazane u obliku koji je pogodan za primatelja. Ključne su u provođenju tekućih i planiranju budućih aktivnosti i odluka. Za računovodstvene informacije može se reći i da predstavljaju prikazivanje računovodstvenih podataka i informacija svim zainteresiranim korisnicima na jasan i razumljiv način. U tom smislu od korisnika se očekuje da imaju određeno predznanje o aktivnostima izvještajne jedinice i okruženja u kojem posluje, kao i da imaju volju da prouče te informacije. Korisnici računovodstvenih informacija mogu se svrstati u različite skupine, a najčešće ih se promatra kao vanjske i unutarnje. Kod javnih visokih učilišta također se raspoznaje unutarnje i vanjske korisnike, od kojih su vanjski Vlada Republike Hrvatske, Sabor Republike Hrvatske, nadležna ministarstva Republike Hrvatske, revizorske ustanove, poslovni partneri, studenti te sva ostala

zainteresirana javnost, dok je od unutarnjih najzastupljeniji korisnik uprava, na čelu s dekanom visokog učilišta.

Prilikom prezentiranja računovodstvenih informacija sastavljaju se standardizirani ili nestandardizirani financijski izvještaji u pisanom obliku. Vrsta i sadržaj ovise o njihovoj namjeni. Rezultat standardizacije financijskog izvještavanja su temeljni financijski izvještaji. Javna visoka, učilišta kao proračunski korisnici, dužni su sastavljati eksterne financijske izvještaje čiji su oblik, sadržaj i rokovi podnošenja propisani Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Bilanca kao temeljni financijski izvještaj osigurava informaciju o financijskom položaju visokog učilišta te se sastavlja na određeni dan, odnosno datum bilance. Prikazuje stanje imovine i obveza na početku i na kraju izvještajnog razdoblja. Zatim, u izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima iskazuju su sve vrste prihoda i rashoda iz poslovanja i iz transakcija na nefinancijskoj imovini, te primici i izdaci iz transakcija na financijskoj imovini i obvezama. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza sadrži informacije o promjenama u vrijednosti i promjenama u obujmu imovine i obveza, a uzrokuju ih događaji koji utječu na neto vrijednost te nisu rezultat uobičajenih poslovnih promjena. Bilješke su obavezni sastavni dio financijskih izvještaja. Predstavljaju vrijedni izvor informacija o izabranim računovodstvenim politikama te primijenjenim pravilima mjerenja izvještajnih pozicija. Zatim, izvještaj o obvezama, koji je od velike važnosti jer daje potpun pregled obveza proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika na kraju izvještajnog razdoblja. Također tu je i izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, koji omogućava informaciju o državnoj potrošnji prema svakoj od pojedinih funkcija države, a prema međunarodnoj klasifikaciji funkcija države. Svaki od ovih temeljnih financijskih izvještaja ima svoju svrhu te je neophodan, s obzirom da daje pregled poslovanja i informacije za daljnje poslovanje.

Nakon analize računovodstvenih informacija iz financijskih izvještaja Medicinskog fakulteta Zagreb može se zaključiti kako isti posluje uspješno. Financira se iz vlastitih izvora te podmiruje sve svoje dospjele obveze. Također, fakultet provodi veliki broj projekata, kako europskih, tako i domaćih, što su ujedno dodatni izvori financiranja različitih aktivnosti, nabave nove opreme i sl. Bez obzira na određene oscilacije u visini prihoda i rashoda tijekom godine, temeljem analiziranih računovodstvenih informacija može se zaključiti da fakultet posluje uspješno. Temeljem kvalitetnih računovodstvenih informacija omogućen je kontinuitet u procesu planiranja proračunskih pozicija, čime su osigurane pretpostavke za daljnje poslovno odlučivanje te održivost poslovanja.

Na kraju se može zaključiti kako je glavni cilj računovodstva pružanje informacija kako bi se zainteresiranim stranama omogućilo potkrepljivanje odluka. Ukoliko je kvaliteta računovodstvenih informacija velika, velika je i kvaliteta djelovanja. Stoga je neophodno da se u obrazloženjima daju visokokvalitetne računovodstvene informacije koje pomažu visokim učilištima u daljnjem institucionalnom napretku. Računovodstveni sustav javnih visokih učilišta zahtjevna je i kompleksna djelatnost. Razumljive, točne, vjerodostojne i relevantne računovodstvene informacije izuzetno su bitne u procesima odlučivanja javnog visokog učilišta, kako bi njihovo poslovanje bilo uspješno i održivo.

LITERATURA

Knjige i članci:

1. Anthony, R.N., Reece J.S.: **Računovodstvo, Financijsko i upravljačko računovodstvo**, RRIF – plus d.o.o., 2004.
2. Boflek, B., Stanić, M., Knežević, S.: **Vertikalna i horizontalna financijska analiza poslovanja tvrtke**, Veleučilište u Slavonskom Brodu, Slavonski Brod, 2012.
3. Budimir, V.: **Proračunsko računovodstvo**, Veleučilište u Požegi, Požega, 2017.
4. Budimir, V., Dragija Kostić, M., Dražić Lutilsky, I., Vašiček, V.: **Upravljanje troškovima i mjerenje uspješnosti u sustavu javnog visokog obrazovanja**, Tim4pin, Zagreb, 2018.
5. Dragusin, C. – P., Criveanu, M.: **The importance of the accounting information in higher education institutions management**; Annals of the „Constantin Brancusi“; University of Targu Jiu; 2014.
6. Dražić – Lutilsky, I., Gulin, D., Mamić – Sačer, I., Tadijančević, S., Tušek, B, Vašiček, V., Žager, K., Žager, L.: **Računovodstvo**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2010.
7. Gulin D., Perčević H.: **Financijsko računovodstvo – izabrane teme**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2013.
8. Mamontova, N.A., Novak, A.F.: **Management accounting of higher education institutions: Implementation stages and realization features**; Economics, Entrepreneurship, Management; 2015.
9. Pettersen, I-J., Solstad, E.: **The role of accounting information in a reforming area: A study of higher education institutions**; Financial Accountability & Management; Blackwell Publishing; 2007.
10. Ramljak, B.: **Interne računovodstvene kontrole u javnom sektoru**, Sveučilište u Splitu, Split, 2012.
11. Vašiček, D., Vašiček, V.: **Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija**, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2016.
12. Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: **Abeceda računovodstva u teoriji i praksi**, Veleučilište u Rijeci, Veleučilište u Karlovcu, Rijeka – Karlovac, 2007.
13. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager L.: **Analiza financijskih izvještaja**, Masmedia, Zagreb, 2008.

Propisi:

14. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine 3/15.
15. Pravilnik o mjerilima i načinu korištenja vlastitih i namjenskih prihoda, Sveučilište u Zagrebu, Medicinski fakultet, Zagreb, 2015.
16. Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Narodne novine 26/10
17. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine 124/14
18. Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine 128/09
19. Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine 70/93
20. Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08
21. Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, Narodne novine 123/03

Internetski izvori:

22. Agencija za znanost i visoko obrazovanje, www.azvo.hr (06.08.2020.)
23. Medicinski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, www.mef.hr (27.08.2020.)

Ostalo:

24. Interna dokumentacija Medicinskog fakulteta Zagreb

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1: Odnos broja javnih i privatnih visokih učilišta.....	4
Grafikon 2: Udio dugotrajne i kratkotrajne imovine u 2018. i 2019. godini.....	37

POPIS PRILOGA

Prilog 1: Zaglavlje, podnožje i stavke bilance Medicinskog fakulteta na dan 31.prosinac 2019.....	33
Prilog 2: Zaglavlje izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Medicinskog fakulteta za razdoblje 1. siječanj 2019. – 31. prosinac 2019.....	40
Prilog 3: Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Medicinskog fakulteta za razdoblje 1. siječanj do 31. prosinac 2019.....	44
Prilog 4: Zaglavlje izvještaja o obvezama Medicinskog fakulteta za razdoblje 1. siječanj 2019. do 31. prosinac 2019.....	48
Prilog 5: Zaglavlje izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Medicinskog fakulteta za razdoblje 1. siječanj 2019. do 31. prosinac 2019.....	50
Prilog 6: Referentna stranica: Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za razdoblje 1. siječanj 2019. – 31. prosinac 2019.....	52
Prilog 7: Prijedlog financijskog plana Medicinskog fakulteta Zagreb za 2020. i projekcija plana za 2021. i 2022. godinu – opći dio.....	59

POPIS PRIMJERA

Primjer 1: Bilanca Medicinskog fakulteta na dan 31.12.2019.....	32
Primjer 2: Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Medicinskog fakulteta za razdoblje 1. siječanj 2019. – 31. prosinac 2019.....	39
Primjer 3: Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Medicinskog fakulteta za razdoblje 1. siječanj do 31. prosinac 2019.....	43
Primjer 4: Bilješke uz financijsko izvješće za razdoblje od 1.1.2019. do 31.12.2019. godine.....	46
Primjer 5: Izvještaj o obvezama Medicinskog fakulteta za razdoblje 1. siječanj 2019. do 31. prosinac 2019.....	48
Primjer 6: Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Medicinskog fakulteta za razdoblje 1. siječanj 2019. do 31. prosinac 2019.....	49
Primjer 7: Referentna stranica: Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za razdoblje 1. siječanj 2019. – 31. prosinac 2019.....	51

POPIS SLIKA

Slika 1: Izvršavanje proračuna putem jedinstvenog računa riznice.....	9
Slika 2: Vrste informacija.....	18
Slika 3: Računovodstvene informacije kod financijskog i upravljačkog računovodstva.....	19
Slika 4: Korisnici računovodstvenih informacija visokih učilišta.....	22
Slika 5: Računovodstveni sustav.....	23
Slika 6: Računovodstveno informacijski sustav.....	24
Slika 7: Obvezna financijska izvješća javnih visokih učilišta za pojedina razdoblja.....	29
Slika 8: Prikaz bilančne ravnoteže.....	34
Slika 9: Prikaz računovodstvenih informacija u javnim visokoškolskim ustanovama s obzirom na primatelje i korisnost.....	54

POPIS TABLICA

Tablica 1: Sadržaj zaglavlja financijskih izvještaja proračunskog korisnika.....	30
Tablica 2: Bilanca Medicinskog fakulteta na dan 31.12.2018. i 31.12.2019. godine.....	35
Tablica 3: Vertikalna analiza bilance Medicinskog fakulteta za 2018. i 2019. godinu.....	36