POSEBNOSTI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA GRADA PULE

Zadro, Martina

Undergraduate thesis / Završni rad

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:205394

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

POSEBNOSTI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA GRADA PULE

Mentor:

doc.dr.sc. Andrijana Rogošić

Student:

Martina Zadro, 1140795

Split, rujan, 2017.

SADRŽAJ:

1. UVOD 1

2. TEMELJNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI U RAČUNOVODSTVU PRORAČUNA 2

2.1. Bilanca 3

2.1.1. Nefinancijska imovina 5

2.1.2. Financijska imovina 6

2.1.3. Obveze 7

2.1.4. Vlastiti izvori 8

2.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima 8

2.3. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji 10

2.4. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza 12

2.4.1. Priznavanje ili nepriznavanje imovine 15

2.4.2 Promjene u količini ili kvaliteti imovine 16

2.4.2.1 Promjene u količini postojeće imovine 16

2.4.2.2. Promjene u kvaliteti postojeće imovine 16

2.4.2.3. Stvaranje i otkrivenje ili uništavanje imovine 17

2.4.3. Promjene u klasifikaciji imovine 18

2.5. Izvještaj o obvezama 18

2.6. Bilješke uz financijske izvještaje 24

2.6.1. Bilješke uz Bilancu 25

2.6.2. Bilješke uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima 28

2.6.3. Bilješke uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza 28

2.6.4. Bilješke uz Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji – obrazac RAS-funkcijski 28

2.6.5. Bilješke uz Izvještaj o obvezama – Obrazac OBVEZE 29

2.6.6. Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim 29

3. SPECIFIČNOSTI IZVJEŠTAJA GRADA PULE 30

3.1. Modificirano načelo nastanka događaja 30

3.2. Prihodi i rashodi, primici i izdaci 32

3.3. Rezultat poslovanja 36

4. Zaključak 37

5. Literatura 38

PRILOZI: 40
SAŽETAK 41

1. UVOD

Financijski izvještaji predstavljaju konačan proizvod cijelog računovodstvenog procesa, te moraju pružati realan, objektivan i fer prikaz financijskog poslovanja i uspješnosti proračunskih korisnika. Osnovna svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju, uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva i novčanim tijekovima proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Cilj ovog rada je kroz dva poglavlja objasniti pojam financijskih izvještaja računovodstva proračuna, pobliže objasniti što svaki od tih izvještaja predstavlja, koje se informacije mogu pronaći u njemu te prikazati specifičnosti financijskih izvještaja proračunskog računovodstva na primjeru grada Pule.

U prvom dijelu rada prikazuje se zakonski okvir financijskog izvještavanja obveznika proračunskog računovodstva. Također definiran je i pobliže objašnjen svaki od šest financijskih izvještaja koje moraju sastaviti proračun i proračunski korisnici.

U zadnjem dijelu objašnjene su specifičnosti financijskog izvještavanja proračunskih korisnika, odnosno modificirano načelo nastanka događaja, prihodi i rashodi, primici i izdaci te financijski rezultat grada Pule.

2. TEMELJNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI U RAČUNOVODSTVU PRORAČUNA

Financijski izvještaji predstavljaju konačan proizvod cijelog računovodstvenog procesa, te moraju pružati realan, objektivan i fer prikaz financijskog poslovanja i uspješnosti proračunskih korisnika.

Osnovna svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju, uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva i novčanim tijekovima proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Za sastavljanje financijskih izvještaja odgovorna je osoba koja rukovodi službom računovodstva proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika ili osoba kojoj je povjereno vođenje računovodstva.[1]

Analitičkim okvirom predviđeno je prikupljanje računovodstvenih podataka (u razredima 0, 1, 2 i 9 prati se stanje imovine, obveza i vlastitih izvora) i sastavljanje bilance za potrebe pružanja informacija o stanju i promjenama neto vrijednosti ukupne imovine. Također, analitičkim okvirom predviđeno je posebno praćenje prihoda i rashoda od poslovnih aktivnosti (razredi 3 i 6), te prihoda i rashoda povezanih s nefinancijskom dugotrajnom imovinom (razredi 4 i 7). Posebnost je u obvezi praćenja financijskih transakcija koje nemaju obilježje prihoda i rashoda već se kao primici i izdaci odnose na aktivnosti financiranja (razredi 5 i 8).[2]

Sukladno Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu temeljni financijski izvještaji u računovodstvu proračuna su:[3]

- Bilanca na Obrascu: BIL,
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na Obrascu: PR-RAS,
- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji na Obrascu: RAS-funkcijski,
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza na Obrascu: P-VRIO,
- Izvještaj o obvezama na Obrascu: OBVEZE, i
- Bilješke.

[1] Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 59.
[2] Jakir Bajo I., Cutvarić M., Karačić M., Maletić i., Nikić J., Vašiček D. (2011): Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa, Sveučilišna tiskara d.o.o. Zagreb, str. 18-20.
[3] Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 59.

Godišnji financijski izvještaji za 2016. godinu predaju se u sljedećim rokovima:[4]

- proračunski korisnici državnog proračuna (razina 11)- Izvještaj o obvezama do 10. siječnja 2017.
- proračunski korisnici državnog proračuna i proračunski korisnici proračuna JLP(R)S (razina 11,21 i 31) do 31. siječnja 2017.
- JLP(R)S (razina 22) do 15. veljače 2017.
- proračunski korisnici državnog proračuna koji se prema organizacijskoj klasifikaciji državnog proračuna klasificiraju kao razdjeli do 15. siječnja 2017. g. konsolidirani financijski izvještaj o obvezama
- izvanproračunski korisnici državnog proračuna i izvanproračunski korisnici proračuna JLP(R)S do 15. veljače 2017. g.

Financijski izvještaji predaju se isključivo u elektronskom obliku.

2.1. Bilanca

Bilanca je vrijednosni, sustavno prikazan pregled imovine, obveza i vlastitih izvora na određeni dan. Bilanca također daje informacije o neto vrijednosti financijske imovine i neto vrijednosti ukupne imovine. Neto vrijednost financijske imovine predstavlja razliku između ukupne financijske imovine i obveza, a neto vrijednost ukupne imovine predstavlja razliku između ukupne imovine i ukupnih obveza.[5]

S obzirom da je primjena punog obračunskog koncepta za sada onemogućena iz razloga nepostojanja realne baze podataka o ukupnoj imovini, naručito o specifičnoj kao što je baština, žarište praćenja i analize bilančnih podataka usmjereni su na stanje i promjene financijske imovine kao pokazatelja održivosti fiskalnih aktivnosti.

Riječ bilanca potječe od latinske riječi „bi-lanx“ gdje se „bi“ prevodi kao dvostruki, a „lanx“ kao zdjelica vage. Vaga je simbol ravnoteže, a ravnoteža je osnovno pravilo svake bilance jer ukupna vrijednost imovine odnosno aktive uvijek mora biti u ravnoteži s ukupnom vrijednošću obveza i vlastitih izvora odnosno pasive.

Imovina se definira kao ukupni resursi koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja, i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti.

[4] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str. 15.

[5] Jakir Bajo I., Cutvarić M., Karačić M., Maletić i., Nikić J., Vašiček D. (2011): Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa, Sveučilišna tiskara d.o.o. Zagreb, str. 21.

Imovina se klasificira po svojoj vrsti (nefinancijska po pojavnim oblicima i financijska po pojavnim oblicima), trajnosti (dugotrajna i kratkotrajna imovina), i funkciji u obavljanju djelatnosti. Dugotrajnom imovinom smatra se financijska i nefinancijska imovina čiji je vijek uporabe duži od jedne godine i koja duže od jedne godine zadržava isti pojavni oblik. Dugotrajna proizvedena materijalna imovina čiji je pojedinačni trošak nabave niži od 3.500,00 kn može se klasificirati kao sitni inventar uz obvezu pojedinačnog ili skupnog praćenja u korisnom vijeku uporabe. Kratkotrajna nefinancijska imovina je imovina namijenjena obavljanju djelatnosti ili daljnoj prodaji u roku kraćem od godinu dana. Obveze su neizmirene obveze proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa. Klasificiraju se prema namjeni i ročnosti. Vlastiti izvori su ostatak imovine nakon odbitka svih obveza.[6]

Bilanca se sastavlja na Obrascu BIL. U Obrascu BIL upisuju se sljedeći podaci:[7]

- stupac 1 – broj računa iz računskog plana,
- stupac 2 – naziv,
- stupac 3 – AOP oznaka,
- stupac 4 – stanje 1. siječnja godine za koju se sastavlja izvještaj odnosno na dan početka poslovanja u tijeku godine,
- stupac 5 – stanje 31. prosinca godine za koju se sastavlja izvještaj odnosno na dan prestanka poslovanja, i
- stupac 6 – indeks promjene stanja (upisuje se cijeli broj bez decimala).

Podaci u Obrazac BIL unose se na sljedećim AOP-ima:[8]

- Nefinancijska imovina AOP 002 – 062,
- Financijska imovina AOP 063 – 161,
- Obveze AOP 162 – 223, i
- Vlastiti izvori AOP 224 – 246.

[6] Jakir Bajo I., Cutvarić M., Karačić M., Maletić i., Nikić J., Vašiček D. (2011): Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa, Sveučilišna tiskara d.o.o. Zagreb, str. 15.
[7] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str. 18.
[8] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str. 18.

2.1.1. Nefinancijska imovina

Nefinancijska imovina obuhvaća:[9]

- neproizvedenu dugotrajnu imovinu,
- proizvedenu dugotrajnu imovinu,
- plemenite metale i ostale pohranjene vrijednosti,
- sitni inventar,
- dugotrajnu nefinancijsku imovinu u pripremi, i
- proizvedenu kratkotrajnu imovinu.

U proračunskom računovodstvu prilikom nabave nefinancijske imovine iz vlastitih prihoda u Glavnoj knjizi se terete rashodi na razredu 4 i priznaju obveze na razredu 2. Istovremeno se povećavaju vlastiti izvori na razredu 9 i imovina na razredu 0. S obzirom da se prilikom nabave dugotrajne nefinancijske imovine terete rashodi na razredu 4, prilikom obračuna amortizacije ne knjiži se trošak amortizacije, nego se knjiži ispravak vrijednosti i smanjuju se vlastiti izvori.

Nefinancijska imovina evidentira se po trošku nabave ili procijenjenoj vrijednosti. Procijenjena vrijednost koristi se u slučajevima kada nema troška nabave.

Kao nefinancijska imovina iskazuje se imovina nabavljena:[10]

- kupnjom,
- zamjenom,
- donacijom od neprofitne organizacije, trgovačkih društava ili fizičkih osoba ili
- prijenosom unutar proračunskog sustava (prijenosi preko skupine 915).

[9] Narodne novine, (2015): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 124.
[10] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str. 18.

2.1.2. Financijska imovina

Financijska imovina se sastoji od:[11]

- novca u banci i blagajni,
- depozita, jamčevnih pologa i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo,
- potraživanja za dane zajmove,
- vrijednosnih papira,
- dionica i udjela u glavnici,
- potraživanja za prihode poslovanja,
- potraživanja od prodaje nefinancijske imovine, i
- rashoda budućih razdoblja i nedospjele naplate prihoda (aktivna vremenska razgraničenja).

Novac u banci i blagajni podrazumijeva novčana sredstva u banci, izdvojena novčana sredstva radi osiguranja plaćanja i novac i vrijednosnice u blagajni. Ta novčana sredstva na datum bilance moraju odgovarati stanju na izvadku računa banke i novca u blagajni.

Depoziti predstavljaju potraživanja na temelju pologa novca. Potraživanja za dane zajmove obuhvaćaju kako tuzemne, tako i inozemne zajmove. Prema ročnosti dijele se na kratkoročne i dugoročne.

Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine nastaju izdavanjem izlaznih računa kupcima te nefinancijske imovine.

Rashodi budućih rashoda su plaćeni ili zaračunati u obračunskom razdoblju, ali se ne odnose na to obračunsko razdoblje, npr. pretplate na časopise. Prihodi obračunskog razdoblja za koje još uvijek nisu izdani računi predstavljaju nedospjele naplate prihoda.

U skupini 16 Potraživanja za prihode poslovanja potrebno je obratiti pažnju na skupinu 167 Potraživanja za prihode iz proračuna. Izmjenama i dopunama Pravilnika u 2017. godini brišu

[11] Narodne novine, (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 124.

se odjeljci 1671 Potraživanja za prihode iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika i 9671 Obračunati prihodi iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika i priradajući osnovni računi. Ovaj odjeljak koristile su jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i to isključivo u slučajevima kada su doznačili sredstva iz izvora financiranja 1 Opći prihodi i primici svojim proračunskim korisnicima, a isti ih nisu utrošili unutar godine te su evidentirali obvezu za povrat više doznačenih sredstava na račun u 26958 Obveze proračunskih korisnika za povrat u proračun. Ova stanja su posljedica odredbe Zakona o proračunu koji propisuje kako se, za razliku od namjenskih prihoda, neutrošeni prihodi iz općih prihoda i primitaka ne prenose u sljedeću godinu. Međutim, kako se odjeljak 1671 briše u 2017. godini stanje je potrebno prenijeti na novi osnovni račun 12941 Potraživanja proračuna od proračunskih korisnika za povrat u nadležni proračun. Proračunski korisnici u Bilanci sa stanjem 31. prosinca 2016. godine iskazuju doznačena sredstva (prije povrata u riznicu) kao stanje na računu 23958 Obveze proračunskih korisnika za povrat u proračun. Kod povrata u proračun (u 2017. godini) zatvara se račun 23958. Jedinica lokalne i područne samouprave istovremeno evidentira potraživanje od korisnika za isti iznos. Potraživanja zatvara povratom novca od strane proračunskog korisnika.[12]

2.1.3. Obveze

Obveze se sastoje od:[13]

- obveza za rashode poslovanja,
- obveza za nabavu nefinancijske imovine,
- obveza za vrijednosne papire,
- obveza za kredite i zajmove, i
- odgođeno plaćanje rashoda i prihoda budućeg razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja).

Obveze se prema ročnosti dijele na kratkoročne i dugoročne obveze. Kratkoročne obveze su one obveze za koje se očekuje da će biti podmirene u roku od godine dana. Dugoročne obveze su obveze čije se podmirenje očekuje u razdoblju dužem od jedne godine.

[12] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str. 18-19.
[13] Narodne novine, (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 124.

Sve obveze u vezi s rashodima poslovanja i u vezi s nabavom nefinancijske imovine trebaju se iskazati po svojoj vrsti na analitičkim računima.

Podaci o obvezama u Bilanci razine 22 sadržavaju samo obveze za koje jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju vjerodostojnu knjigovodstvenu ispravu odnosno na kojoj je kao obveznik navedena upravo jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. To znači da jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u svojim Bilancama (i Glavnim knjigama) nemaju obveze svojih proračunskih korisnika već se obveze nalaze u njihovim Bilancama (i Glavnim knjigama).[14]

2.1.4. Vlastiti izvori

Vlastiti izvori sadrže:[15]

- vlastite izvore i ispravak vlastitih izvora,
- rezultat poslovanja,
- obračunate prihode poslovanja,
- obračunate prihode od prodaje nefinancijske imovine,
- rezerviranja, i
- izvanbilančne zapise.

Na kraju godine, odnosno na datum Bilance zatvaraju se razredi 3, 4, 5, 6, 7 i 8. Financijski rezultat u proračunskom računovodstvu može biti višak prihoda nad rashodima ili manjak prihoda nad rashodima.

2.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima prikazuje klasificirani sažetak i pojedinosti transakcija na prihodima, rashodima, neto stjecanju nefinancijske imovine i financiranju (neto stjecanje financijske imovine i neto zaduživanje).[16]

[14] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. Godinu, Riznica, broj 1, str. 21
[15] Narodne novine, (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 124.
[16] Jakir Bajo I., Cutvarić M., Karačić M., Maletić i., Nikić J., Vašiček D. (2011): Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa, Sveučilišna tiskara d.o.o. Zagreb, str. 21.

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima još se naziva i izvještaj o poslovanju. Sastavlja se na Obrascu PR-RAS.

Prihodi označavaju transakcije koje povećavaju neto vrijednost financijske imovine, a rashodi su transakcije koje smanjuju vrijednost financijske imovine. Iz izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima odnosno izvještaj o poslovanju prikazuje informacije o rezultatima investicijskog, operativnog i financijskog poslovanja. Ne uključuje podatke o planskim veličinama.

U Obrazac PR-RAS upisuju se sljedeći podaci:[17]

- stupac 1 – broj računa iz računskog plana,
- stupac 2 – naziv,
- stupac 3 – AOP oznaka,
- stupac 4 – ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine,
- stupac 5 – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine, i
- stupac 6 – indeks ostvarenja u odnosu na isto razdoblje prethodne godine (upisuje se cijeli broj bez decimala).

Također, u izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima unose se i neki bilančni računi kao što su stanje prenesenih viškova i manjkova prihoda poslovanja, obračunatih nenaplaćenih prihoda poslovanja, ali i druge podatke o nefinancijskoj imovini, financijskoj imovini, obvezama i vlastitim izvorima koji su bitni radi statističkog praćenja.

Temelj za unos podataka u Obrazac PR-RAS su iznosi na računima prihoda i rashoda, te primitaka i izdataka.

Stanja prenesenih viškova i manjkova na dan 31. prosinca 2015. godine nisu nužno ista stanjima na dan 31. prosinca 2016. godine. Kao posljedica toga najčešće se pojavljuju sljedeći poslovni događaji:[18]

- povrat sredstava u proračun koja na kraju godine nisu iskazana kao obveza za povrat već su ostala na računima prihoda i zatim prenesena u rezultatu poslovanja,
- povrat više uplaćenih sredstava HZZ-a za stručno usavršavanje i javne radove,

[17] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. Godinu, Riznica, broj 1, str. 23.
[18] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. Godinu, Riznica, broj 1, str. 24.

- promjene na računima rezultata zbog provedbe odluka o raspodjeli rezultata, i
- ispravak pogreški iz prethodnog razdoblja kolja zahtijevaju diranje računa rezultata.

U Obrascu PR-RAS razine 22 smiju biti iskazani samo viškovi odnosno manjkovi jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave, a ne smiju biti iskazani viškovi ili manjkovi proračunskih korisnika razine 22. Stanje viškova / manjkova razine 22 u Bilanci na dan 1. siječnja 2016. godine mora odgovarati viškovima / manjkovima u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Razlike se mogu pojaviti samo kao posljedica nastanka gore navedenih poslovnih događaja.

U financijskim izvještajima državnog proračuna (razina 13) i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (razina 22) za iskazivanje prijenosa prema proračunskim korisnicima iz svoje nadležnosti za financiranje redovite djelatnosti koristi se isključivo odjeljak 3671 Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovite djelatnosti. Primitkom novca na račun proračunski korisnik priznaje prihode unutar osnovnog računa podskupine 671 Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika.[19]

To znači da iznos na računima 367 kod nadležnih proračuna mora biti jednak iznosu na računima 671 kod proračunskih korisnika.

Podaci koji se unose u Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima moraju biti rezultat knjigovodstvenih evidencija.

2.3. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

Proračunske klasifikacije institucionalni su okvir kojima se sustavno iskazuju i prate prihodi i primici, te rashodi i izdaci po nositelju, cilju, namjeni, vrsti, lokaciji i izvoru financiranja.

[19] Narodne novine, (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 124.

Proračunske klasifikacije definiraju se kao:[20]

- Organizacijska klasifikacija – sadrži povezane i međusobno usklađene (hijerarhijski i s obzirom na odnose prava i odgovornosti) cjeline proračuna i proračunskih korisnika koje odgovarajućim materijalnnim sredstvima ostvaruju postavljene ciljeve.
- Programska klasifikacija – sadrži rashode i izdatke iskazane kroz aktivnosti i projekte, koji su povezani u programe temeljem zajedničkih ciljeva.
- Funkcijska klasifikcija – sadrži rashode razvrstane prema njihovoj namjeni.

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji se sastavlja na Obrascu RAS-funkcijski. Sastavljaju ga jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i razdjeli državnog proračuna. Funkcijski se klasificiraju rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine, dok se izdaci za financijsku imovinu i obveze ne razvrstavaju funkcijski, pa samim tim se i ne uvrštavaju u Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji.

U Obrazac RAS – funkcijski upisuju se sljedeći podaci:[21]

- stupac 1 – broj računa iz funkcijske klasifikacije,
- stupac 2 – naziv,
- stupac 3 – AOP oznaka,
- stupac 4 – godišnji plan tekuće godine, i
- stupac 5 – ostvareno u tekućoj godini.

Funkcijska klasifikacija uspostavlja se već pri planiranju proračuna. Sadrži aktivnosti odnosno projekte korisnika proračuna razvrstane prema njihovoj namjeni. Plan po funkcijama znači pridjeljivanje funkcije na razini podskupine svakoj svakoj aktivnosti i projektu (programska klasifikacije) prilikom planiranja proračuna. Kako se aktivnosti i projekti sastoje od ekonomske klasifikacije rashoda unutar razreda 3 Rashodi poslovanja i 4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine, to znači da je u svakom rashodu određena funkcija. Brojčane oznake klasifikacije razvrstane su u: razrede, skupine i podskupine. U procesu izvršavanja pojedinih aktivnosti i projekata, tj. evidentiranja potrošnje rashoda unutar aktivnosti i projekata, u računovodstvu se omogućava podatak o tome u koju funkciju su utrošeni planirani rashodi. Ti podaci bitni su u procesu financijskog izvještavanja, i to kod izrade i predaje izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji. U Priručniku statistike državnih financija

[20] Narodne novine, (2013): Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 120.
[21] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str. 30.

funkcijska klasifikacije veže se uz klasificiranje rashoda, ali se posebno naglašava kako primjena funkcijske klasifikacije nije ograničena samo na rashodne transakcije. [22]

Iznosi na rashodima razreda 3 Rashodi poslovanja i rashodi razreda 4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine u Izvještaju o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji moraju odgovarati iznosu tih rashoda u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, dok se rashodi razreda 5 Rashodi za financijsku imovinu i obveze ne uključuju u Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji za razliku od Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.

Podaci iz Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji omogućavaju informaciju kolika je državna potrošnja prema svakoj od pojedinih funkcija.

Deset osnovnih funkcija države prema kojoj se raspoređuju rashodi i transakcije na nefinancijskoj imovini su:[23]

- funkcija 01 – Opće i javne službe, rashodi općih i javnih službi,
- funkcija 02 – Obrana,
- funkcija 03 – Javni red i sigurnost,
- funkcija 04 – Ekonomski poslovi,
- funkcija 05 – Zaštita okoliša,
- funkcija 06 – Usluge unapređenja stanovanja i zajednice,
- funkcija 07 – Zdravstvo,
- funkcija 08 – Rekreacija, kultura i religija,
- funkcija 09 – Obrazovanje, i
- funkcija 10 – Socijalna zaštita.

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

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza sastavlja se na Obrascu P – VRIO. Prikazuje utjecaj na neto vrijednost , ali one utjecaje koji nisu rezultat poslovnih aktivnosti odnosno financijskih transakcija.

[22] Milić A., (2014): Primjena proračunskih klasifikacija u sustavu proračuna, Riznica, broj 10, str. 12-13.
[23] Narodne novine, (2013): Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 120.

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obvez obuhvaća, kako je vidljivo i iz samog naziva, promjene u vrijednosti (revalorizaciji). Promjene u vrijednosti najčešće su rezultat inflacije ili promjena u tržišnoj vrijednosti imovine, odnosno obveza. Međutim, u praksi znatno su češći neki drugi poslovni događaji koji utječu na neto vrijednosti (razliku između imovine i obveza), a nisu rezultat aktivnosti, odnosno transakcija. Promjene u obujmu najčešće su rezultat:[24]

- izvanrednih događaja kao što su potresi, poplave, požari, ratovi, ... U ovu kategoriju se klasificira i otpis potraživanja, nepredviđeno zastrarijevanje i/ili propadanje imovine (lom, kvar, ...).,
- prirodnog prirasta,
- uobičajenih događaja koji uključuju prepoznavanje do tada neotkrivene i/ili neprepoznate imovine, npr. otkriće novog rudnika, izvora nafte ili pak iscrpljenje imovine pod zemljom uslijed vađenja, i
- rekfalifikacija – kada se neki proračunski korisnik izdvoji iz opće države i postane na primjer javno poduzeće ili obratno, u slučaju rekontruiranja ili spajanja proračunskih korisnika i javnih poduzeća.

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza nadopuna je Bilanci i Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, odnosno informacijama iz navedenih izvještaja.

U Obrazac P – VRIO se unose sljedeći podaci:[25]

- stupac 1 – broj računa iz računskog plana,
- stupac 2 – naziv,
- stupac 3 – AOP oznaka,
- stupac 4 – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine – povećanje, i
- stupac 5 – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine – smanjenje.

Pojedinačni događaji u Obrazac P – VRIO se unose kao smanjenje ili kao povećanje u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, a nikako kao i smanjenje i povećanje. Događaji koji se unose u ovaj Obrazac utječu na smanjenje ili povećanje imovine i obveza, ali nisu posljedica

[24] Jakir – Bajo I., Maletić I., (2007): Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Riznica broj 2, str. 7.
[25] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str. 27.

transakcija koje su iskazane u prihodima i rashodima. Revalorizacija, kao posljedica inflacije ili promjena u tržišnoj vrijednosti imovine i obveza, klasični je primjer promjene u vrijednosti imovine i obveza.

Poslovni događaji koji mijenjaju strukturu Bilance, ali ne i neto vrijednost (razliku između imovine i obveza) klasificiraju se u razredima 4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine i 7 Prihodi od prodaje nefinancijske imovine, te 5 Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova i 8 Primici od financijske imovine i zaduživanja.

Prihodi i rashodi poslovanja (transakcije klasificirane u razredima 3 Rashodi poslovanja i 6 Prihodi poslovanja) smanjuju, odnosno povećavaju neto vrijednost:

- prihodi kao povećanje financijske imovine i
- rashodi kao povećanje obveza ili smanjenje financijske imovine.

Primjer takvih promjena moze biti kupnja transportnoga sredstva koje se evidentira kao povećanje Transportnih sredstava na razredu 0 i smanjenje novčanih sredstava i slično.

Tablica 1: Bilanca na dan 31.12. u odnosu na onu iskazanu na dan 1.1.

Bilanca na dan 1. 1.		**Transakcije na imovini i obvezama**		**Ostale promjene na imovini i obvezama**		**Bilanca na dan 31.12.**
0 - Nefinancijska imovina		4 - Rashodi za nabavu nefinancijske imovine		91511 - Promjene u vrijednosti imovine		0 - Nefinancijska imovina
1 - Financijska imovina	+	5 - Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	+	91512 - Promjene u obujmu imovine	=	1 - Financijska imovina
2 - Obveze		7 - Prihodi od prodaje nefinancijske imovine		95121 - Promjene u vrijednosti obveza		2 - Obveze
		8 - Primici od financijske imovine i zaduživanja		91522 - Promjene u obujmu obveza		

Izvor: Jakir – Bajo I., Maletić I., (2007): Izvještaj o promjena u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Riznica broj 2, str. 8.

Iz tablice se može vidjeti koje transakcije utječu na promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, i kako one utječu na Bilancu. Također, može se vidjeti da se na podskupini 915 evidentiraju se promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza. Promjene u vrijednosti i obujmu evidentiraju se na odgovarajućim računima imovine ili obveza, u korist ili na teret računa u podskupini 915. Svaka promjena se s računa podskupine 915 prenosi u korist ili na

teret vlastitih izvora. To znači da račun podskupine 915 na kraju obračunskog razdoblja nema stanja.

Stanje iskazano na početku u odnosu na ono na kraju može se promijeniti i zbog posebnih događaja (koji nisu prodaja, kupnja, zaduživanje, davanje zajmova i slično) čiji efekt je ne samo promjena stanja na pojedinoj vrsti imovine ili obveza, nego promjena neto vrijednosti. Događaje koji rezultiraju promjenama obujma može se klasificiraati u tri skupine:[26]

- događaji koji uključuju priznavanje ili nepriznavanje postojeće imovine,
- promjene u količini ili kvaliteti imovine, i
- promjene u klasifikaciji imovine.

2.4.1. Priznavanje ili nepriznavanje imovine

Subjekt koji sastavlja financijske izvještaje mora imati vlasnička prava nad imovinom kako bi se ta imovina mogla računovodstveno priznati u Bilanci. Također, imovina mora biti u stanju donositi ekonomske koristi subjektu. Ako neka imovina za koju se zna da postoji, a koja nije klasificirana kao imovina, zbog promjene cijena, tehnologije ili zbog nekog drugog događaja postane imovinom, potrebno ju je evidentirati na podskupini 915 kako bi joj se priznala vrijednost. Međutim, može doći i do događaja koji imaju suprotan efekt. Nekada je potrebno otpisati imovinu iz Bilance. Razlog za otpisivanje imovine iz Bilance može biti njezina nemogućnost pružanja ekonomskih koristi ili pak gubitak vlasničkih prava nad imovinom.

Nekada se nefinancijska imovina može rashodovati, a njezina knjigovodstvena vrijednost otpisati i prije isteka otpisnog roka zbog toga što više nemma ekonomsku vrijednost. To se najviše događa zbog brzih promjena u tehnologijama u današnje vrijeme i u tom slučaju je najčešće riječ o otpisu opreme ili uređaja. U praksi se događa da neki objekti zbog dugog vremena izgradnje prestanu imati ekonomsko opravdanje i prije dovršavanja izgradnje i njihova stavljanja u pogon, pa tada govorimo o negativnim promjenama u obujmu imovine.

Nekoliko događaja može utjecati na priznavanje neproizvedene imovine koja se nalazi u prirodi. Opći ekonomski razvoj u obližnjim područjima ili gradnja autocesta može transformirati zemljište iz divljine ili pustopljine u ono na kojem se vlasnička prava mogu

[26] Jakir – Bajo I., Maletić I., (2007): Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Riznica broj 2, str. 8.

provesti, a zemljište se može ekonomski iskoristiti. Objekti mogu steći novu ekonomsku vrijednost zbog posebnog arheološkog, povijesnog ili kulturnog značenja koji im se pripisuje. Time postaju povijesni spomenici. Njihova sadašnja vrijednost (kao objekta) može već biti u cijelosti otpisana, ali nakon dobivanja statusa povijesnog spomenika ponovno stječe novu.[27]

2.4.2 Promjene u količini ili kvaliteti imovine

Promjene u obujmu mogu biti rezultat promjena u količini ili kvaliteti postojeće imovine, ali isto tako mogu biti rezultat otkrivenja, stvaranja ili uništavanja imovine.

2.4.2.1 Promjene u količini postojeće imovine

Požari, nevremena, potresi i slični događaji mogu utjecati na djelomično ili potpuno uništenje postojeće imovine. Te se promjene evidentiraju na podskupini 915 kao smanjenje vrijednosti oštećene ili otpis potpuno uništene imovine. Neproizvedena imovina i financijska imovina su također podložne tim događajima, iako se najčešće posljedice takvih događaja odražavaju na već proizvedenu imovinu.

Nematerijalna imovina kao što je patent ili licencija uobičajeno imaju ograničen vijek trajanja, pa potekom tog vijeka trajanja izum prestaje ili se njegova vrijednost smanjuje zbog nekih novih izuma.

Materijalna neproizvedena imovina, prirodni resursi poput šuma vremenom se u količini povećavaju same po sebi, ali također može doći i do njihova smanjenja.

2.4.2.2. Promjene u kvaliteti postojeće imovine

Općenito govoreći, razlike u kvaliteti odražavaju se i na različite vrijednosti imovine. Do takvih promjena može doći zbog promjene u upotrebi imovine, štete iz okoliša nepredviđenog starenj ili duljeg trajanja dugotrajne imovine od očekivanog. Promjena u određenoj upotrebi imovine može predstavljati i promjenu u kvaliteti imovine što se odražava na promjenu u njenog vrijednosti. Na primjer, prenamjena određene zemlje u zemljište za izgradnju može povećati illi smanjiti njezinu vrijednost. Također može doći do toga da proračunski korisnik kupi novi programski paket (softwere) neophodan za unapređenje djelatnosti kojom se bavi.

[27] Jakir – Bajo I., Maletić I., (2007): Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Riznica broj 2, str. 8.

Stara računalna oprema koja se nije otpisala do kraja ne podržava rad novog softwere-a. Proračunski korisnik je u tom slučaju primoran kupiti novu računalnu opremu, iako ni stara nije otpisana do kraja.[28]

Na dugotrajnoj imovini može doći do nepredviđenih pogoršanja, koje utječu na smanjenje kvalitete, zbog utjecaja iz okoliša.

Povećanje vrijednosti postojećeg objekta ili zemljišta koje je određeno kao povijesni spomenik zbog svojeg posebnog arheološkog, kulturnog ili povijesnog značaja tretira se kao promjena u kvaliteti. Poboljšana tehnologija ugrađena u nove modele dugotrajne imovine ili novi proizvodni procesi može uzrokovati zastarijevanje po stopi većoj od dozvoljene. Smanjenja vrijednosti dugotrajne imovine zbog navedenih razloga evidentiraju se kao promjene u količini. Suprotno tome, dugotrajna imovina može trajati dulje nego što se to očekivalo. Kada se ustanovi povećana upotrebljivost, mijenja se obujam imovine zbog promjene u količini, odnosno kvaliteti.[29]

2.4.2.3. Stvaranje i otkrivenje ili uništavanje imovine

Količina zemlje obično je fiksna. Međutim, u nekim slučajevima zemlja se može stvoriti isušivanjem od mora ili rijeke korištenjem nasipa ili drugih morskih barijera. Takvo bi se stvaranje priznalo kao ostala promjena u količini. Iako se ukupna količina resursa ispod površine zemlje ne povećava, samo otkriveni resursi (nafta, zemni plin, drago kamnje i ostala rudna bogatstva) mogu se evidentirati kao imovina. Tako se otkrivenje novog ležišta koje je komercijalno iskoristivo evidentira kao ostala promjena u količini i iskazuje na podskupini 915.

Međutim, može se dogoditi da jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave dobije određenu imovinu u svrhu naplate svojih potraživanja od strane dužnika. Ugovorni sporazumi između dužnika i vjerovnika određuju ovaj način ostvarenja prava te se ovaj događaj smatra transakcijom i ne predstavlja promjenu u obujmu imovine.[30]

[28] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str. 27.
[29] Jakir – Bajo I., Maletić I., (2007): Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Riznica broj 2, str. 9.
[30] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str. 27.

2.4.3. Promjene u klasifikaciji imovine

U nekom trenutku može doći do reklasifikacije imovine i obveza iz jedne kategorije u drugu zbog promjene svrhe za koju se ta imovina koristi. Te promjene u klasifikaciji evidentiraju se kao promjene u obujmu s istom vrijednošću za oba upisa.

Stambeni objekt može promjeniti svoju svrhu u poslovni objekt ili obrnuto. Pozitivna promjena u jednoj kategoriji imovine izjednačuje se s negativnom promjenom u drugoj kategoriji. Korištenje zemlje može se promijeniti, tako da se od poljoprivrednog zemljišta dobije građevinsko zemljište. To utječe na promjene u obujmu imovine. Ako promjena u upotrebi također znači i promjenu u njenoj vrijednosti, to se evidentira također preko podskupine 915, ali se ne smatra posljedicom promjene u klasifikaciji imovine već promjenom u količini, odnosno vrijednosti imovine.

Dakle, osim onih izvanrednih događaja postoje i oni koji se evidentiraju u Obrascu P – VRIO, a koji su znatno učestaliji:[31]

- otpis nekih potraživanja – zapisnikom o gidišnjem popisu utvrđena, te na temelju Odluka zakonskog predstavnika otpisana zastarjela i nenaplativa potraživanja,
- rashodovanje dugotrajne nefinancijske imovine čija je knjigovodstvena vrijednost različita od nule,
- viškovi i objektivni manjkovi dugotrajne nefinancijske imovine, viškovi i objektivni manjkovi sitnog inventara, i
- donacije i ostali prijenosi dugotrajne nefinancijske imovine u sustavu proračuna.

2.5. Izvještaj o obvezama

Izvještaj o obvezama kao financijski izvještaj proračuna i proračunskih korisnika državnog i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave daje kompletan pregled obveza na kraju izvještajnog razdoblja i pruža uvid u niz vrlo bitnih informacija koje omogućavaju kvalitetnije donošenje odluka. Izvještaj o obvezama nezamjenjih je izvor

[31] Jakir – Bajo I., Maletić I., (2007): Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Riznica broj 2, str. 9.

informacija. Bitno je da ovaj izvještaj bude popunjen s točnim, istinitim, pouzdanim i jasnim podacima.[32]

Najveći razlog popunjavanja Izvještaja o obvezama je to što je Bilanca jedini financijski instrument koji omogućava praćenje obveza proračuna i proračunskih korisnika. Međutim, korisnici su dužni dostaviti Bilancu samo na kraju fiskalne godine, a podaci koje ona pruža često su potrebni više puta u fiskalnoj godini. U izvještaj o obvezama unose se podaci o stanju i promjeni stanja obveza tijekom kvartala. Izvještajem o obvezama propisani su intervali praćenja dospijeća od 1 do 60 dana, od 61 do 180 dana, od 181 do 360 dana i preko 360 dana.

Obveze na kraju izvještajnog razdoblja dijele se na dospjele i nedospjele. U analizama podataka Izvještaja o obvezama posebno je bitan podatak o dospjelim obvezama. Velik udio dospjelih obveza u ukupnim obvezama upućuje na financijske probleme subjekta i potrebu uspostavljanja veće kontrole nad njegovim poslovanjem.

Izvještaj o obvezama predstavlja pregled ukupnih obveza, podmirenih obveza i neizmirenih obveza proračuna odnosno proračunskih korisnika na određeni dan prema rokovima dospijeća i zadanoj strukturi. Sastavlja se na obrascu OBVEZE. Obrazac OBVEZE sadrži:[33]

- stupac 1 – broj računa iz računskog plana,
- stupac 2 – naziv,
- stupac 3 – AOP oznaka, i
- stupac 4 – iznos.

Obveze proračunskih i izvanproračunskih korisnika prate se kroz:[34]

- stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja (AOP 001),
- povećanje obveza u izvještajnom razdoblju (AOP 002),
- podmirene obveze u izvještajnom razdoblju (AOP 020), i
- stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 038).

[32] Milić A., (2014): Izvještaj o obvezama, Riznica broj 2, str. 2.
[33] Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 59.
[34] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. Godinu, Riznica, broj 1, str. 24.

Svaka od osnovnih grupa podataka razrađuje se prema vrsti obveze i većim je dijelolm prilagođena strukturi obveza koju su korisnici dužni pratiti prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu. U skladu s tim dijeli se na četiri kategorije:[35]

- međusobne obveze proračunskih korisnika,
- obveze za rashode poslovanja,
- obveze za nabavu nefinancijske imovine, i
- obveze za financijsku imovinu.

Međusobne obveze proračunskih korisnika podrazumijevaju sve obveze stvorene između proračuna i proračunskih korisnika objavljenih u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika za tekuću godinu.[36]

Međusobne obveze zapravo se u evidencijama korisnika vode na računima obveza za rashode poslovanja, nabavu nefinancijske imovine i obveze za financijsku imovinu, ali se za potrebe Izvještaja o obvezama ne razdvajaju prema navedenim vrstama nego se stavljaju u zajedničku kategoriju međusobne obveze proračunskih korisnika. Osnovni kriterij da bi se obveza mogla svrstati u kategoriju međusobnih obveza proračunskih korisnika je da je nastala u međusobnom odnosu između dva proračunska korisnika.

Slučajevi koji se smatraju međusobnom obvezom proračunskih korisnika mogu biti sljedeći:[37]

- Dva proračunska korisnika koriste istu zgradu i zajednički participiraju u troškovima.
- Jedan proračunski korisnik nositelj je troškova, dok drugi sudjeluje u trošku od strane nositelja. Nositelj troškova svoju obvezu prema dobavljaču prikazuje u cijelosti prema ekonomskoj klasifikaciji rashoda te je kao takvu i unosi u Izvještaj o obvezama na predviđene AOP-e. Proračunski korisnik u Izvještaju o obvezama za dio rashoda koji mora refundirati drugom proračunskom korisniku prikazuje kao kategoriju međusobne obveze.
- Proračunski korisnik grada X iznajmio je prostor Ministarstvu A za održavanje izvanrednih predavanja na temu zaštite okoliša. Ministarstvo obvezu za plaćanje ovog rashoda u svojoj glavnoj knjizi prikazuje na odgovarajućem osnovnom računu (obveze za materijalne rashode), ali kako se radi o ispostavljanju računa od strane drugog

[35] Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 59.
[36] Milić A., (2014): Izvještaj o obvezama, Riznica broj 2, str. 2.
[37] Milić A., (2014): Izvještaj o obvezama, Riznica broj 2, str. 4.

proračunskog korisnika u sustavu , u Izvještaju o obvezama ova obveza klasificira se kao međusobna obveza.

Slučajevi koji se ne smatraju međusobnim obvezama proračunskih korisnika jesu:[38]

- Iskazivanje obveza za poreze, doprinose iz i na plaće, obveze za PDV, carine i ostala slična davanja državi koja imaju predviđene osnovne račune za evidentiranje u okviru Računskog plana. Takve obveze ne treba posebno izdvajati i prikazivati kao međusobne obveze, nego kao dio izvorne obveze kojoj pripadaju. Tako se obveza za porez i prirez na dohodak iz plaća evidentira na odjeljku 2314 Obveze za porez i prirez na dohodak iz plaća i smatra se sastavnim dijelom podskupine 231 obveze za zaposlene, te se u Izvještaju o obvezama prikazuje u AOP-ima predviđenim za obveze za zaposlene.
- Obveza za PDV (kod proračunskog korisnika koji je u sustavu PDV-a) evidentira se na odjeljku 2392 Obveza za porez na dodanu vrijednost te se u Izvještaju o obvezama prikazuje na AOP-ima predviđenim za Ostale obveze u okviru obveza za rashode poslovanja.

Obveze za rashode (skupina 23) poslovanja su:[39]

- obveze za zaposlene (veza s računima skupine 231)
- obveze za materijalne rashode (veza s računima podskupine 232)
- obveze za financijske rashode (veza s računima podskupine 234)
- obveze za subvencije (veza s računima podskupine 235)
- obveze temeljem sredstava pomoći EU (veza s računima podskupine 236)
- obveze za naknade građanima i kućanstvima (veza s računima podskupine 237), te
- obveze za kazne, naknade šteta i kapitalne pomoći te ostale tekuće obveze (veza s računima podskupine 238 i 239).

Obveze za nabavu nefinancijske imovine (skupina 24) jesu obveze za materijalnu i nematerijalnu imovinu, građevinske objekte, postrojenja i opremu, knjige, prijevozna sredstva, obveze za nematerijalnu proizvedenu imovinu, obveze za zalihe i obveze za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini.

[38] Milić A., (2014): Izvještaj o obvezama, Riznica broj 2, str. 5.
[39] Milić A., (2014): Izvještaj o obvezama, Riznica broj 2, str. 3.

Obveze za financijsku imovinu (dio skupina 25 i 26) su:[40]

- obveze za čekove i mjenice (veza s računima poskupine 251 i 253)
- obveze za obveznice (veza s računima podskupine 254)
- obveze za ostale vrijednosne papire (veza s računima podskupine 256)
- obveza za tuzemne kredite i zajmove (veza s računima podskupine 262, 263 i 267 te odjeljcima 2643, 2644, 2645, 2653 i 2654)
- obveze za inozemne kredite i zajmove (veza s računima podskupine 261 te odjeljcima 2646, 2647, 2648, 2655 i 2656).

Izmjenom Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu u 2015. godini, promijenjen je način popunjavanja podataka u retku AOP 001 Izvještaja o obvezama. Do izmjena Pravilnika na ovom AOP-u pratilo se stanje obveza preneseno iz prethodnog izvještajnog razdoblja te se upisivao podatak s AOP-a 038 zadnjeg predanog Obrasca OBVEZE. Međutim, prema novom Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu početno stanje u izvještaju o obvezama za sve obveznike predaje uvijek je 1. siječnja godine u kojoj se predaje izvještaj. To znači da izmjenom Pravilnika Izvještaj o obvezama postaje kumulativni izvještaj, a ne kao do sada izvještaj o stanju za dio razdoblja tijekom godine.

Za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji su Izvještaj o obvezama predavali kao dio godišnjih izvještaja podatak u AOP-u 001 kod predaje za 2016. godinu neće biti različit od onog kojeg su do sada upisivali kod predaje za isto razdoblje prethodne godine te ga mogu prepisati s AOP-a 038 predanog Obrasca OBVEZE za 2015. godinu. Ovaj podatak ukupno trebao bi biti istovjetan obvezama iskazanim u Obrascu BIL za 2015. godinu. Eventualno odstupanje može nastati kod onih koji su u 2015. godini uzimali stanje skupine 29, a koja se od 2016. Godine više ne uključuje u Izvještaj o obvezama.

Proračunski korisnici jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave kao početni podatak u Izvještaju o obvezama isto upisuju stanje iskazano na AOP-u 038 predanog Obrasca OBVEZE za 2015. godinu. Do sada su morali izralčunavati početno stanje u Izvještaju o obvezama zbog različitog razdoblja predaje od svojih osnivača. Međutim, sada je razdoblje predaje svim obveznicima za sva razdoblja uvijek isto, 1. siječnja godine u kojoj se predaje izvještaj. Ovaj podatak i kod proračunskih korisnika ukupno mora biti istovjetan

[40] Milić A., (2014): Izvještaj o obvezama, Riznica broj 2, str. 3.

obvezama iskazanim u Obrascu BIL za 2015. godinu. eventualno odstupanje može nastati kod onih koji su u 2015. godini uzimali stanje skupine 29, a koja se od 2016. godine više ne uključuje u Izvještaj o obvezama.

Najveće izmjene odnose se na proračunske korisnike državnog proračuna koji su Izvještaj o obvezama predavali kao mjesečni izvještaj. U prvom redu se to odnosi na podatak u AOP 001 u izvještaju za 2016. godinu koji nikako ne može odgovarati AOP-u 038 zadnjeg predanog Obrasca OBVEZE za prosinac 2015. godine, jer ovaj obrazac, obzirom da je bio mjesečni a ne godišnji izvještaj, nije nužno sadržavao podatke zaključno s 31. prosinca 2015. godine. Iz toga slijedi da proračunski korisnici državnog proračuna koji po prvi puta predaju Izvještaj o obvezama kao dio kvartalnih izvještaja neće upisati podatak iz zadnjeg predanog izvještaja o obvezama već će za podatak uzeti ukupno stanje obveza iskazanih na AOP 163 u Obrascu BIL za 2015. godinu. Dakle, u svim izvještajnim razdobljima u 2016. godini na AOP 001 uvijek se upisuje potražni saldo računa obveza na 1. siječnja godine u kojoj se predaje izvještaj (2016.), a to mora odgovarati saldu nepodmirenih obveza u Bilanci na 31. prosinca prethodne godine (2015.) umanjeno za stanje na skupini 29 i stanju na iskazanom AOP-u 038 Izvještaja o obvezama za prethodnu godinu (2015.).[41]

Najvažniji i najdetaljniji dio Izvještaja o obvezama odnosi se na stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 038 do AOP 101). Označen je pod rednim brojem 4. AOP 038 Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja odnosi se na ukupan iznos svih obveza na 31. prosinca 2016. godine. Dakle, upisuje se potražni saldo računa obveza na dan 31. prosinca 2016. godine. Iznos na AOP 038 ne prenosi se više kao početni podatak u AOP 001 u izvještaj za drugi kvartal 2016. godine.

Podmirene obveze u 2016. godini (AOP 020 do AOP 037) rezultat su:[42]

- ukupno podmirenih obveza u 2016. godini, a koje su nastale u 2015. godini,
- svih podmirenih obveza u 2016. godini čije je dospijeće bilo zaključano s 31. prosinca 2016. godine, i
- podmirenih obveza koje dospijevaju na naplatu nakon 31. prosinca 2016. godine (obveze plaćene u 2016. godini, ali je rok za njihovo plaćanje u sljedećim razdobljima) prikazanim prema vrstama obveze (AOP 022. AOP 031 i AOP 032) i ukupno

[41] Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. Godinu, Riznica, broj 1, str. 32.
[42] Milić A., (2014): Izvještaj o obvezama, Riznica broj 2, str. 4.

podmirenih međuproračunskih obveza. Dakle, to je dugovni promet računa obveza u 2016. godini.

Nedospjele obveze na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 097 do AOP 101) obuhvaćaju obveze nastale zaključno s 31. prosinca 2016. godine, ali nisu dospjele u 2016. godini. Podatak koji se unosi predstavlja potražni saldo računa obveza na 31. prosinca 2016. podine koji dospijeva na plaćanje u budućim razdobljima.

2.6. Bilješke uz financijske izvještaje

Sastavni dio financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika su bilješke uz financijske izvještaje. Bilješke su financijski izvještaj koji predstavlja dopunu svim drugim financijskim izvještajima. Bilješke mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane, a podaci se mogu dodatno prikazati grafički i tablično. Kako bi se podaci koji se navode u Bilješkama lakše povezali s podacima u obrascima financijskih izvještaja koji se pojašnjavaju potrebno ih je označiti rednim brojevima s pozivom na AOP oznaku u izvještaju na koji se odnose.[43]

U Bilješkama uz financijske izvještaje potrebno je dodatno pojasniti svaki od financijskih izvještaja te ovisno o specifičnostima samog poslovanja, obrazlolžiti pojedine stavke u njima. Potrebno je pojasniti i određene specifičnosti poslovanja proračuna i proračunskih korisnika koje nisu vidjeljive u unificiranim, formalnim obrascima koje popunjavaju svi obveznici.

Osnovna svrha financijskih izvještaja koje sastavljaju državni proračun i proračuni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te njihovi proračuni i proračunski korisnici jest pružanje informacija o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva poslovanja. S obzirom da su Bilješke uz financijske izvještaje jedan od temeljnih financijskih izvještaja i Bilješke imaju za cilj pružiti infomacije o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva poslovanja.

Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu nije propisana službena forma ili sadržaj Bilješki kao za ostale financijske izvještaje, već samo napomene uz određene obrasce financijskih izvještaja. Sastavljanju Bilješki često se ne pridaje velika važnost. Često se sastavljaju radi zadovoljavanja zakonskih odredbi, a ne radi pojašnjavanja važnih pozicija, bitnih za razumijevanje financijskih izvještaja.

[43] Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 59.

Zaglavlje Bilješki uz financijske izvještaje treba sadržavati:[44]

- naziv obveznika,
- sjedište obveznika,
- adresu sjedišta obveznika,
- razinu,
- razdjel,
- broj RKP-a,
- matični broj,
- OIB, i
- Šifru djelatnosti prema NKD-u u 2007.

U uvodnom dijelu Bilješki uz financijske izvještaje navodi se popis zakonskih i podzakonskih akata na temelju kojih posluju proračuni, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici i obavljanju djelatnosti te koji su bitni događaji obilježili poslovanje proračunske godine. Također, potrebno se osvrnuti na obavljanje osnovne djelatnosti proračuna ili proračunskog korisnika te eventualno obavljanje dodatne ili gospodarske djelatnosti, navesti jesu li u sustavu PDV-a zbog obavljanja takve djelatnosti i uvjete poslovanja. U uvodnom dijelu je potrebno još navesti i podatke o odgovornoj osobi proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika, ime, prezime i funkciju. Odgovorna osoba potpisuje financijske izvještaje i odgovorna je za njihovu predaju. Ukoliko je ovlast prenesena na drugu osobu potrebno je navesti o kojoj se osobi radi.

2.6.1. Bilješke uz Bilancu

Pravilnikom o financijskom izvještavanju propisane su samo obvezne Bilješke uz obrazac Bilance.

Obvezne Bilješke uz Bilancu su:[45]

- pregled stanja i rokova dospijeća dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih zajmova i financijskih najmova (leasing) u Tablici 1. Dani zajmovi i

[44] Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 59.
[45] Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 59.

primljene otplate, Tablici 2. Primljeni krediti i zajmovi te otplate i Tablici 3. Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi,

- pregled dospjelih kamata na kredite i zajmove u Tablici 4. Dospjele kamate na kredite i zajmove,
- pregled ostalih i ugovornih odnose i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke, sporovi na sudu koji su u tijeku i slično).

Sve bilješke uz financijske izvještaje moraju sadržavati navedene tablice, bez obzira ima li proračun ili proračunski korisnik tražene podatke ili nema. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju tablice u elektroničkom obliku Ministarstvu financija do 15. veljače tekuće za prethodnu godinu.

U tablicu 1. Dani zajmovi i primljene otplate prikazuju se dani zajmovi koji su knjigovodstveno evidentirani preko razreda 5 – izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova. To su dani dugoročni zajmovi i krediti, ali i kratkoročni zajmovi i krediti kojima povrat dospijeva sljedeće proračunske godine. Oni se također evidentiraju preko razreda 5. U tablici se daju podaci o stanju zajma i kredita i otplati glavnice, a sve ostale rashode poput kamata ili tečajnih razlika nije potrebno navoditi. Oni se evidentiraju preko razreda 3 – rashodi poslovanja. U tablicu 2. Primljeni krediti i zajmovi te otplate upisuju se primljeni krediti i zajmovi koji su evidentirani kao primitak od financijske imovine na razredu 8 – primici od financijske imovine i zaduživanja. U stupcu ugovorena valuta i iznos upisuje se iznos kredita koji preostaje za otplatiti u stranoj valuti i kunama na dan 1. siječnja 2016. godine te na dan 31. prosinca 2016. godine. Otplaćene kamate i realizirana tečajna razlika ne upisuju se u ovaj stupac već samo otplaćena glavnica. Oni predstavljaju rashod razdoblja. Realizirane tečajne razlike koje su evidentirane tijekom 2016. godine upisuju se u stupac tečajnih razlika tekuće godine. U tablicu 3. Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi upisuju se primljeni robni zajmovi i financijski najmovi ili financijski leasing koji su proračni ili proračunski korisnici dobili tijekom proteklog razdoblja, a otplaćivali su se tijekom 2016. godine. Potrebno je upisati stanje glavnice financijskog najma na dan 1. siječnja i 31. prosinca 2016. godine. Financijski leasing se knjigovodstveno evidentira preko razreda 8 – primitaka od financijske imovine i zaduživanja, a kamate predstavljaju rashod razdoblja te se ovdje ne upisuju. U tablicu 4. Dospjele kamate na kredite i zajmove upisuju se podaci o kamatama na primljene kredite i zajmove, ali potrebno je voditi računa o upisivanju podataka. Naime, potrebno je upisati podatke o kamatama koje su dospjele tijekom 2016. godine i kamatama

koje su plaćene tijekom 2016. godine kako bi se odmah uočilo nepodmireno dugovanje za dospjele kamate na kredite i zajmove. [46]

Obvezne Bilješke uz Bilancu predstavlja i pregled ostalih ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati imovina ili obveze. Shodno tome, ukoliko su oređena potraživanja utužena te su sudski postupci u tijeku, potrebno je popisati sve sporove koji se vode s glavnicom i eventualnim kamatama. Pozitivno riješeni sudski spor naplate potraživanja rezultira prihodom.

Obvezna Bilješka predstavlja i pojašnjenje izvanbilančnih zapisa. U izvanbilančne zapise najčešće se evidentiraju sljedeći poslovni događaji:[47]

- tuđa imovina dobivena na korištenje – prijevozna sredstva ili druga imovina prema ugovoru o operativnom leasingu, stvari dobivene na korištenje prema reversu ili drugom dokumentu,
- tuđa ambalaža dobivena na korištenje – euro palate i slično
- primljena tuđa roba u komisiji ili roba na konsignaciji,
- primljeni materijall i sirovina na doradu ili lohn poslove,
- založno pravo na nekretninama ili pokretninama, hipoteka ili fidukcija,
- vinkulirane police osiguranja,
- neiskorišteni iznos okvirnih kredita ili zajmova,
- dana jamstva, kreditna pisma ili drugi instrumentni plaćanja za osiguranje podmirivanja budućih obveza – prilikom dobivanja kredita, leasinga, izdavanja poslovnih kartica, kartica za gorivo i slično, i
- dobivena jamstva ili drugi instrumentni osiguranja – za dobro izvršenje ugovora ili otklanjanje nedostataka u jamstvenom roku i slično.

Za svaku od ovih izvanbilančnih zapisa potrebno je osigurati analitičke evidencije.

Za nefinancijsku imovinu u Bilješkama može se obrazložiti dobiveni indeks o stanju imovine na početku i kraju proračunske godine. Razlozi mogu biti nabavljena imovina, prijenos imovine unutar proračuna, rashodovanje, otuđenje ili prodaja imovine. Ukoliko postoji veće odstupanje (nakon obračuna ispravka vrijednosti) potrebno je analitički obrazložiti svaki od razloga, a posebno donacije nefinancijske imovine.

[46] Nikić J. (2017): Bilješke uz financijske izvještaje, Riznica broj 1, str 35-37.
[47] Nikić J. (2017): Bilješke uz financijske izvještaje, Riznica broj 1, str 35-37.

Što se tiče financijske imovine potrebno je dati bilješku o stanju novca u banci i blagajni. Također može se objasniti svaka od transakcija na razredu 5.

2.6.2. Bilješke uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

U Bilješkama uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima potrebno je navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine.[48]

Posebno je potrebno obrazložiti ukoliko inkeds za pojedine prikazane podatke prethodne ili tekuće proračunske godine nije iskazan. Razlog tome je što nema usporednog podatka za drugu godinu. U tom slučaju se radi o novom prihodu ili primitku, ili rashodu ili izdatku u odnosu na prethodnu godinu ili se podatak prethodne godine nije pojavio u tekućoj godini. Ponekad se u obrazloženju potrebno osvrnuti na poziciju planiranu proračunom ili financijskim planom kako bi obrazložili izvršenje i odstupanje koje proizlazi iz usporedbe.

2.6.3. Bilješke uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

U Bilješkama uz Obrazac P-VRIO Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza uz pozivanje na AOP oznake obvezno se:[49]

- daje pregled otpisanih potraživanja s opisom razloga,
- daje pregled otpisanih obveza (dugova) s opisom razloga, i
- objašnjavaju značajnije promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.

2.6.4. Bilješke uz Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji – obrazac RAS-funkcijski

Proračunski korisnici su za sastavljanje financijskih izvještaja za 2015. Godine po prvi put sastavlljali obrazac o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji. Prema funkcijskoj klasifikaciji rashodi se razvrstavaju na rashode poslovanja razreda 3 i rashodi za nabavu nefinancijske imovine razreda 4, a izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajmova ne uključuju se u ovaj obrazac.

[48] Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 59.
[49] Nikić J. (2017): Bilješke uz financijske izvještaje, Riznica broj 1, str 39.

U bilješkama uz Obrazac RAS – funkcijski pojasniti funkciju prema kojoj su razvrstani rashodi razreda 3 i 4.

2.6.5. Bilješke uz Izvještaj o obvezama – Obrazac OBVEZE

Obrazac OBVEZE popunjava se temeljem podataka iz bruto bilance razreda 2 – Obveze., ali je za popunjavanje određenih pozicija potrebno analitički razraditi obveze koje su nastale tijekom 2016. godine ili su prenesene kao početno stanje iz 2015. godine. Temelj za to su analitička knjigovodstva koja obveznici financijskog izvještajavanja vode. Navedeno je da se obveze vode prema subjektima, ulaznim računima, iznosima, dospijeću, rokovima plaćanja i slično.

2.6.6. Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini – Obrazac UDJ

Pravilnikom o financijskom izvještaju propisana je obveza jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave da uz financijske izvještaje za proračunsku godinu sastavljaju obveznu Bilješku Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini u elektroničkom obliku na Obrascu: UDJ. Obrazac se u elektroničkom obliku predaje Ministarstvu financija do 15. veljače tekuće godine za prethodnu godinu. U Obrazac UDJ upisuje se puni naziv trgovačkog društva i ustanove u kojem jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima vlasništvo, ukupni kapitall trgovačkog društva te udio jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u postocima zaokruženo na dvije decimale. Podatak o uvrštenju na tržištu kapitala popunjava se samo za dionička društva koja se nalaze ili se ne nalaze na nekoj od kotacija tržišta kapitala. Za njih je potrebno navesti i broj dionica.[50]

[50] Nikić J. (2017): Bilješke uz financijske izvještaje, Riznica broj 1, str 39.

3. SPECIFIČNOSTI IZVJEŠTAJA GRADA PULE

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, pa tako i grad Pula, vode računovodstvo proračuna. Računovodstvo proračuna, kao i svako drugo računovodstvo, ima određene specifičnosti u odnosu na druga računovodstva.

3.1. Modificirano načelo nastanka događaja

Jedna od najvećih specifičnosti računovodstva proračuna u Hrvatskoj je primjena modificiranog načela nastanka događaja. Primjena modificiranog načela nastanka događaja konkretno znači da se:[51]

- ne iskazuje se rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine,
- ne iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine,
- rashodi priznaju na temelju nastanka događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- kratkotrajna imovina i sitni inventar koji se nabavljaju za obavljanje redovne djelatnosti izravno se iskazuju kao rashod u trenutku nabave. Bilančno se iskazuju i prate samo zalihe kratkotrajne imovine za preraspodjelu drugima ili daljnu prodaju, iznimno u djelatnosti zdravstva, trgovine i proizvodnje rashodi se iskazuju u trenutku stvarne potrošnje, dakle ne u trenutku nabave,
- donacije dugotrajne imovine (u okviru opće države) izravno povećavaju/smanjuju vlastite izvore.

Rashodi za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine iskazuju se u razdoblju u kojem je stjecanje izvršeno. To podrazumijeva da se trošenje te imovine ne iskazuje kao rashod amortizacije. S obzirom da se prilikom stjecanja dugotrajne imovine nabava evidentira kao trošak na razredu 4, u proračunu nema troška amortizacije. Međutim, postoji ispravak vrijednosti, i on umanjuje vlastite izvore.

Osnovica za otpis dugotrajne imovine jest njen početni ili revalorizirani trošak nabave (nabavna vrijednost) odnosno procijenjena vrijednost. Obračun ispravka vrijednosti provodi se pojedinačnom metodom po prosječnim godišnjim stopama linearnom metodom. Stope otpisa utvrđene su Pravilnikom. Propisane stope otpisa su obvezujuće, dok početak otpisa dugotrajne imovine nije propisan Pravilnikom, ali je uobičajeno da se početak otpisa računa

[51] Jakir Bajo I., Cutvarić M., Karačić M., Maletić i., Nikić J., Vašiček D. (2011): Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa, Sveučilišna tiskara d.o.o. Zagreb, str. 16.

od prvog u mjesecu nakon što je dugotrajna imovina stavljena u uporabu. Imovina koja nije u uporabi ili je još uvijek u pripremi se ne otpisuje. Također od ispravka vrijednosti izuzeta su prirodna bogatstva, knjige, umjetnička djela te plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti. Da bi se imovinu moglo otpisivati mora biti aktivna. Ako se za neproizvedenu materijalnu imovinu (patenti, koncesije, licence, pravo korištenja tuđih sredstava, dugogodišnji zakup i slično) ne može utvrditi korisni vijek uporabe, takva imovina se ne otpisuje do trenutka prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja ili uništenja. U računskom planu proračuna propisane su podskupine 019 i 029 za knjigovodstveno evidentiranje ispravka vrijednosti dugotrajne imovine, neproizvedene i proizvedene. Ispravak vrijednosti potrebno je knjigovodstveno evidentirati s danom bilance, odnosno s danom sastavljanja financijskih izvještaja radi iskazivanja realne vrijednosti imovine.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Smanjenje vlastitih izvora za obračun ispravka vrijednosti za 2014. godinu	317.875	91111	
	IV građevinski objekt	28.125		02921
	IV postrojenje i oprema	233.500		02922
	IV prijevozna sredstva	35.000		02923
	IV nematerijalne imovine	21.250		02926

Slika 1: Knjigovodstveno evidentiranje obračuna ispravka vrijednosti za 2014. godinu

Izvor: Nikić J. (2015): Ispravak vrijednosti dugotrajne imovine u sustavu proračuna, Riznica broj 1, str. 32.

Iz slike je vidljiva specifičnost u knjiženju ispravka vrijednosti dugotrajne imovine u računovodstvu proračuna. Kao što je prethodno i navedeno nema knjiženja troška amortizacije, nego se umanjuju vlastiti izvori na kontu 91111.

9	Vlastiti izvori (225+233-237+241+242+243)	224	13.354.457.627	9.333.191.212	69,9
91	Vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora (AOP 226-229)	225	13.237.336.584	9.202.008.762	69,5
911	Vlastiti izvori (AOP 227+228)	226	13.293.896.096	9.254.206.414	69,6
9111	Vlastiti izvori iz proračuna	227	13.067.715.725	9.026.379.613	69,1
9112	Ostali vlastiti izvori	228	226.180.371	227.826.801	100,7
912	Ispravak vlastitih izvora za obveze (AOP 230+231)	229	56.559.512	52.197.652	92,3
9121	Ispravak vlastitih izvora iz proračuna za obveze	230	56.559.512	52.197.652	92,3
9122	Ispravak ostalih vlastitih izvora za obveze	231	0	0	-

Slika 2: Vlastiti izvori iz financijskog izvještaja Bilanca grada Pule

Izvor: Pula.hr, http://pula.hr/hr/uprava/upravni-odjeli-i-sluzbe/upravni-odjel-za-financije-i-opcu-upravu/dokumenti-i-izvjesca/

Slika 2 predstavlja isječak iz financijskog izvještaja Bilance grada Pule za 2016. godinu. Njome se želi ukazati da grad Pula u svojim knjigama prilikom obračuna ispravka vrijednosti dugotrajne imovine i njegova knjiženja smanjuje vlastite izvore, baš kao što i nalaže modificirano načelo nastanka događaja.

Sitan inventar je imovina čija je pojedinačna nabavna vrijednost manja od 3500,00kn. Ulaganje se knjiži preko klase 3 i ako se odmah troši, nema utjecaja na vlastite izvore u klasi 9.

Donacije nefinancijske imovine u okviru proračunskog računovodstva iskazuju se kao prihodi i rashodi. Tekuće donacije daju se fizičkim osobama te neprofitnim i proračunskim organizacijama. Trgovačkim društvima se može dati kapitalna donacija, a ne tekuća. Knjiženja se provode tako da se zadužuje odgovarajući račun u razredu 9, a odobrava se odgovarajući račun nefinancijske imovine u razredu 0 uz istodobno priznavanje prihoda od prodaje nefinancijske imovine (razred 7) i rashoda za dane donacije (razred 3).

Knjiženja primljenih donacija se provode tako da se priznaje odgovarajući račun u razredu 9, a zadužuje se odgovarajući račun nefinancijske imovine u razredu 0 uz istodobno priznavanje prihoda od donacija (razred 6) i zaduženja rashoda za dane donacije (razred 4).

3.2. Prihodi i rashodi, primici i izdaci

Prihodi i rashodi, primici i izdaci u proračunskom sustavu računovodstva klasificirani su prema ekonomskoj klasifikaciji, te prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti. Ekonomska klasifikacija sadrži prihode i primitke po prirodnim vrstama te rashode i izdatke prema njihovoj ekonomskoj namjeni i dio je računskog plana koji predstavlja širi okvir i podlogu za računovodstvene evidencije poslovnih događaja proračuna i proračunskih korisnika. Planiranje prihoda i rashoda, primitaka i izdataka proračuna temelji se na razini podskupine ekonomske klasifikacije jer se i proračun za tekuću godinu usvaja na istoj razini, dok se projekcije za slljedeće dvije godine donose na razini skupine. Proračunski korisnici prihode u svojim financijskim planovima za tekuću godinu iskazuju na razini osnovnih računa (u državnom proračunu čak i niže), a rashode na razini podskupine.

Prema Računskom planu razredi 3 – Rashodi financiranja, 4 – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine, 5 – Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova, 6 – Prihodi poslovanja, 7 – Prihodi od prodaje nefinancijske imovine i 8 – Primici od financijske imovine i zaduživanja prate prihode i rashode te primitke i izdatke. Razredi 3, 4, 6 i 7 su razredi uspješnosti, a razredi 5 i 8 su razredi financiranja.

Tekuće aktivnosti prate razredi 3 i 6, kapitalne aktivnosti razredi 4 i 7, te financijske aktivnosti razredi 5 i 8.

Razred/ Skupina	Naziv	AOP	Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine	Indeks (5/4)	Povećanje/ Smanjenje
1	2	3	4	5	6	5-4
31	Rashodi za zaposlene	148	26.424.453	26.154.183	99,0	-270.270
32	Materijalni rashodi	160	84.142.823	85.079.621	101,1	936.798
34	Financijski rashodi	194	2.658.869	2.318.032	87,2	-340.837
35	Subvencije	213	18.002.116	17.216.036	95,6	-786.080
36	Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	221	62.560.394	63.328.354	101,2	767.960
37	Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	239	5.108.650	5.957.101	116,6	848.451
38	Ostali rashodi	248	45.813.602	48.183.815	105,2	2.370.213
3	RASHODI POSLOVANJA	147	244.710.907	248.237.142	101,4	3.526.235

Slika 3: Rashodi poslovanja grada Pule

Izvor: Pula.hr, http://pula.hr/hr/uprava/upravni-odjeli-i-sluzbe/upravni-odjel-za-financije-i-opcu-upravu/dokumenti-i-izvjesca/

Slika 2 predstavlja isječak iz financijskih izvještaja grada Pule za 2016. godinu. Rashodi poslovanja grada Pule u 2016. godini iznose 248.237.142 kn i u odnosu na prethodnu godinu čine rast od 1,4% ili za iznos od 3.526.235kn. Najveći iznos tih rashoda otpada na materijalne rashode 85.079.621 kn. Ostvareni su za 1,1% više nego u prethodnoj godini. Značajno povećanje u odnosu na prethodno razdoblje za navedenu grupu odnosi se na odjele službena, radna i zaštitna odjeća i obuća, usluge telefona, pošte i prijevoza, usluge tekućeg i investicijskog održavanja, intelektualne i osobne usluge i računalne usluge. Najveći porast rashoda poslovanja u odnosu na prethodno razdoblje odnosi se na naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade. Zabilježen je rast tih rashoda poslovanja od 16,6% odnosno 848.451 kn.

Prihodi poslovanja priznaju se u trenutku kada su postali raspoloživi odnosno mjerljivi. Prihodi poslovanja obuhvaćaju rezultate transakcija koje utječu na povećajne neto vrijednosti, a klasificiraju se u skupine računa kako je navedeno u tablici koja slijedi:

Razred / Skupina	Naziv	AOP	Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine	Indeks (5/4)	Povećanje / Smanjenje
1	2	3	4	5	6	5-4
61	Prihodi od poreza	002	147.235.390	155.410.744	105,6	8.175.354
63	Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna	047	19.804.331	20.807.029	105,1	1.002.698
64	Prihodi od imovine	071	29.076.560	31.989.932	110,0	2.913.372
65	Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada	102	62.498.910	78.676.643	125,9	16.177.733
66	Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija	120	188.843	122.250	64,7	-66.593
68	Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	134	1.957.626	2.052.664	104,9	95.038
6	**PRIHODI POSLOVANJA**	**001**	**260.761.660**	**289.059.262**	**110,9**	**28.297.602**

Slika 4: Prihodi poslovanja grada Pule

Izvor: Pula.hr, http://pula.hr/hr/uprava/upravni-odjeli-i-sluzbe/upravni-odjel-za-financije-i-opcu-upravu/dokumenti-i-izvjesca/

Prihodi poslovanja grada Pule u 2016. Godini ostvareni su u iznosu 289.059.262 kn, odnosno ostvareno je povećanje prihoda poslovanja od 10,9% odnosno 28.297.602kn. Najznačajniji prihodi za grad Pulu su prihodi od poreza koji su ostvareni u iznosu od 155.410.744 kn odnosno 5,6 % veći u odnosu na proteklo izvještajno razdoblje. Najveći porast prihoda poslovanja zabilježen je kod prihoda od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada. Rast tih prihoda iznosi 25,9% odnosno 16.177.733 kn. Povećanje tih prihoda zabilježeno je u svim podskupinama. Jedino smanjenje prihoda u odnosu na prethodnu godinu zabilježeno je u prihodima od prodaje proizvoda i robe, te pruženih usluga i prihodi od donacija.

Razred/ Skupina	Naziv	AOP	Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine	Indeks (5/4)	Povećanje / Smanjenje
1	2	3	4	5	6	5-4
41	Rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine	335	1.436.858	3.532.619	245,9	2.095.761
42	Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine	347	17.322.088	32.405.788	187,1	15.083.700
45	Rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini	387	895.187	1.123.571	125,5	228.384
4	RASHODI ZA NABAVU NEFINANCIJSKE IMOVINE	334	19.654.133	37.061.978	188,6	17.407.845

Slika 5: Rashodi za nabavu nefinancijske imovine

Izvor: Pula.hr, http://pula.hr/hr/uprava/upravni-odjeli-i-sluzbe/upravni-odjel-za-financije-i-opcu-upravu/dokumenti-i-izvjesca/

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine grada Pule u 2016. godini iznose 37.061.978 kn. Ti rashodi bilježe porast od 88,6%. To znači da se u nabavu nefinancijske imovine u 2016. godini uložilo 17.407.845 kn više nego u 2015. godini. Najveći udio u ukupnim rashodima zabilježen je kod rashoda za nabavu proizvedene dugotrajne imovine koji čine 87,1% ukupnih rashoda i iznose 32.405.788 kn.

Razred/ Skupina	Naziv	AOP	Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine	Indeks (5/4)	Povećanje / Smanjenje
1	2	3	4	5	6	5-4
71	Prihodi od prodaje neproizvedene dugotrajne imovine	282	5.070.540	12.466.860	245,9	7.396.320
72	Prihodi od prodaje proizvedene dugotrajne imovine	294	5.508.667	5.600.218	101,7	91.551
7	PRIHODI OD PRODAJE NEFINANCIJSKE IMOVINE	281	10.579.207	18.067.078	170,8	7.487.871

Slika 6: Prihodi od prodaje nefinancijske imovine

Izvor:Pula.hr, http://pula.hr/hr/uprava/upravni-odjeli-i-sluzbe/upravni-odjel-za-financije-i-opcu-upravu/dokumenti-i-izvjesca/

Prihodi od prodaje nefinancijske imovine iznose 18.067.078 kn i u odnosu na prethodno razdoblje povećali su se za 70,8% odnosno 8.487.871 kn. Čine ih zemljište i prihodi od prodaje građevinskih objekata.

3.3. Rezultat poslovanja

Obveznici proračunskog sustava računovodstva ne ostvaruju dobit ili gubitak kako je to slučaj u računovodstvu poduzetnika. U proračunskom računovodstvu rezultat poslovanja predstavlja višak prihoda nad rashodima kao pozitivan financijski rezultat ili manjak prihoda nad rashodima kao negativan financijski rezultat.

92213	Višak primitaka od financijske imovine - preneseni	629	0	0	-
92223	Manjak primitaka od financijske imovine - preneseni	630	0	6.123.123	-
	UKUPNI PRIHODI I PRIMICI (AOP 401+408)	631	271.342.026	307.126.340	113,2
	UKUPNI RASHODI I IZDACI (AOP 402+519)	632	270.489.322	289.073.639	106,9
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA (AOP 631-632)	633	852.704	18.052.701	2.117,1
	MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA (AOP 632-631)	634	0	0	-
9221-9222	Višak prihoda i primitaka - preneseni (AOP 405-406+629-630)	635	0	0	-
9222-9221	Manjak prihoda i primitaka - preneseni (AOP 406-405+630-629)	636	2.376.860	1.524.164	64,1
	Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju (AOP 633+635-634-636)	637	0	16.528.537	-
	Manjak prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem razdoblju (AOP 634+636-633-635)	638	1.524.164	0	0,0

Slika 7: Financijski rezultat

Izvor: Pula.hr, http://pula.hr/hr/uprava/upravni-odjeli-i-sluzbe/upravni-odjel-za-financije-i-opcu-upravu/dokumenti-i-izvjesca/

Ukupni prihodi i primici ostvareni su u iznosu 307.126.340 kn odnosno za 13,2% više nego u istom izvještajnom razdoblju 2015. godine, a rashodi i izdaci ostvareni u 2016. Godini iznose 289.073.639 kn što je za 6,9% više nego u proteklom izvještajnom razdoblju u 2015. godini.

Bez obzira na ukupno povećnje rashoda i izdataka u odnosu na prethodno razdoblje, tijekom 2016. godine je ostvaren višak prihoda i primitaka u iznosu od 18.052.701 kn što predstavlja rezultat poslovanja grada Pule za 2016. godinu.

Preneseni rezultat – manjak, kojeg je bilo potrebno pokriti u 2016. godini iznosi 1.524.164 kn, te je konačni rezultat grada Pule – višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju i iznosi 16.528.537 kn.

4. Zaključak

Financijski izvještaji koje moraju sastavljati obveznici proračunskog računovodstva su bilanca, izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, izvještaj o obvezama, izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, izvještaj o promjenama u obujmu i vrijednosti imovine i obveza i bilješke uz financijske izvještaje. Obrasci za sastavljanje financijskih izvještaja su propisani, te ih se svaki obveznik sastavljanja financijskih izvještaja mora pridržavati.

Bilanca je vrijednosni, sustavno prikazan pregled imovine, obveza i vlastitih izvora na određeni dan. Bilanca također daje informacije o neto vrijednosti financijske imovine i neto vrijednosti ukupne imovine. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima prikazuje klasificirani sažetak i pojedinosti transakcija na prihodima, rashodima, neto stjecanju nefinancijske imovine i financiranju (neto stjecanje financijske imovine i neto zaduživanje). Funkcijski se klasificiraju rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine, dok se izdaci za financijsku imovinu i obveze ne razvrstavaju funkcijski, pa samim tim se i ne uvrštavaju u Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine prikazuje utjecaj na neto vrijednost , ali one utjecaje koji nisu rezultat poslovnih aktivnosti odnosno financijskih transakcija. Izvještaj o obvezama kao financijski izvještaj proračuna i proračunskih korisnika državnog i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave daje kompletan pregled obveza na kraju izvještajnog razdoblja i pruža uvid u niz vrlo bitnih informacija koje omogućavaju kvalitetnije donošenje odluka. Bilješke su financijski izvještaj kojim se nastoji pobliže objasniti pojedine informacije iz ostalih izvještaja.

Modificirano načelo nastanka događaja podrazumijeva priznavanje prihoda kada postanu raspoloživi, a rashoda kada nastanu. Grad Pula, kao i ostali obveznici proračunkog računovodstva, prihode i rashode prati kroz financijske, investicijske i tekuće aktivnosti. Pula je u 2016. godini ostvarila višak prihoda i primitaka nad rashodima i izdacima.

5. Literatura

Knjige:

1. Jakir Bajo I., Cutvarić M., Karačić M., Maletić i., Nikić J., Vašiček D. (2011): Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa, Sveučilišna tiskara d.o.o. Zagreb, str. 13-275.

Časopis:

1. Dremel N. (2016): Pripreme za obračun za 2016. godinu u proračunskom računovodstvu, Računovodstvo, revizija i financije, br. 12/2016, str. 22-37.
2. Jakir – Bajo I., Maletić I., (2007): Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Riznica broj 2, str. 7-14.
3. Milić A., (2014): Izvještaj o obvezama, Riznica broj 2, str. 2-9.
4. Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str. 15-33.
5. Milić A., (2014): Primjena proračunskih klasifikacija u sustavu proračuna, Riznica, broj 10, str. 9-15.
6. Nikić J. (2017): Bilješke uz financijske izvještaje, Riznica broj 1, str 34-39.
7. Nikić J. (2015): Ispravak vrijednosti dugotrajne imovine u sustavu proračuna, Riznica broj 1, str. 30-32.
8. Nikić J. (2014): Utvrđivanje, korekcija i raspodjela rezultata, Riznica broj 2, str. 14-17.
9. Vargašević Čonka I. (2015): Izmjene i dopune Pravilnika o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Riznica broj 1, str. 33-35.
10. Vargašević Čonka I. (2015): Promjene u proračunskom računovodstvu, Računovodstvo, revizija i financije, broj 12/2015, str. 3-4.

Pravilnik/Zakon:

1. Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 59.
2. Narodne novine, (2013): Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 120.

3. Narodne novine, (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 124.

Internet izvori:

1. Pula (2017): Dokumenti i izvješća, raspoloživo na: http://pula.hr/hr/uprava/upravni-odjeli-i-sluzbe/upravni-odjel-za-financije-i-opcu-upravu/dokumenti-i-izvjesca/ [27.07.2017.]

PRILOZI:

Popis tablica

Tablica 1: Bilanca na dan 31.12. u odnosu na onu iskazanu na dan 1.1. 14

Popis slika

Slika 1: Knjigovodstveno evidentiranje obračuna ispravka vrijednosti za 2014. godinu 31
Slika 2: Vlastiti izvori iz financijskog izvještaja Bilanca grada Pule 31
Slika 3: Rashodi poslovanja grada Pule 33
Slika 4: Prihodi poslovanja grada Pule 34
Slika 5: Rashodi za nabavu nefinancijske imovine 35
Slika 6: Prihodi od prodaje nefinancijske imovine 35
Slika 7: Financijski rezultat 36

SAŽETAK

Osnovna svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju, uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva i novčanim tijekovima proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika. U ovom radu cilj je objasniti koje financijske izvještaje sastavljaju obveznici proračunskog računovodstva te specifičnosti tih izvještaja na primjeru grada Pule. U prvom dijelu su pobliže objašnjeni svaki od šest financijskih izvještaja koje obveznici proračunskog računovodstva moraju sastaviti, a u drugom dijelu specifičnosti financijskih izvještaja proračunskog računovodstva. Najveća posebnost proračunskog računolvodstva je primjena modificiranog načela nastanka događaja. Prihodi i rashodi prate se kroz investicijske, tekuće i financijske aktivnosti.

Ključne riječi: *financijski izvještaji, proračunsko računovodstvo, prihodi i rashodi*

SUMMARY

The main purpse of the financial statements is to provide information on the finanancial positions, performance of set goals and budget cash flows, and lastly budget and extrabudgetary users. The purpose of this paper is to explain which finacial statements are complied by public sector accounting obligations and the specifics of these reports as for example the city of Pula. The first section of this paper discusses each of the six financial statements that public sector accounting obligations must complie. The second section of the paper examines the specifics of financial statements of public sector accounting. The greatest specialty of public sector accounting is the application of modified accrual basis. Revenue and expenditures are monitored through investment, current and financial activities.

Key words: *financial reports, public sector accounting, revenue and expenditures*