

Bilješke uz financijske izvještaje u proračunskom računovodstvu na primjeru grada Poreča i Istarske županije

Weinzierl, Velimir

Master's thesis / Diplomski rad

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:430974>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-06-23**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

VELIMIR WEINZIERL

**BILJEŠKE UZ FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE U
PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU NA
PRIMJERU GRADA POREČA I ISTARSKE
ŽUPANIJE**

Diplomski rad

Pula, 2021.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

VELIMIR WEINZIERL

**BILJEŠKE UZ FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE U
PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU NA
PRIMJERU GRADA POREČA I ISTARSKE
ŽUPANIJE**

Diplomski rad

JMBAG: 0242034874, redoviti student

Studijski smjer: Poslovna ekonomija – Financijski management

Predmet: Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentorica: Prof.dr.sc. Lorena Mošnja - Škare

Pula, rujan 2021.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani Velimir Weinzierl, kandidat za magistra poslovne ekonomije ovime izjavljujem da je ovaj Diplomski rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

V.Weinzierl

U Puli, 17. rujna, 2021. godine



IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, Velimir Weinzierl dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile

u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj diplomski rad pod nazivom „Bilješke uz financijske izvještaje u proračunskom računovodstvu na primjeru grada Poreča i Istarske županije“ koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, 17. rujna 2021. godine (datum)

Potpis

V.Weinzierl

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet rada	1
1.2. Ciljevi istraživanja	1
1.3. Metode istraživanja	1
1.4. Struktura rada	2
2. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO	3
2.1. Obveznici primjene	4
2.2. Temeljna načela proračunskog računovodstva	5
2.2.1. <i>Računovodstvena osnova – primjena modificiranog načela nastanka događaja</i>	7
2.3. Razvoj proračunskog računovodstva u Hrvatskoj	8
2.4. Računski plan	10
2.5. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave	12
2.6. Sustav financijskog izvještavanja	16
2.6.1. <i>Temeljni financijski izvještaji</i>	19
2.6.2. <i>Konsolidacija financijskih izvještaja</i>	25
2.6.3. <i>Konsolidacije financijskih izvještaja JLP/R/S</i>	27
2.6.3.1. <i>Konsolidacija bilješki</i>	28
2.6.4. <i>Konsolidacija izvještaja razdjela državnog proračuna</i>	33
3. BILJEŠKE UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU	35
3.1. Razlozi izrade bilješki uz financijske izvještaje	36
3.2. Sadržaj i forma bilješki	38
3.2.1. <i>Bilješke uz bilancu</i>	40
3.2.1.1. <i>Popis ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina</i>	41
3.2.1.2. <i>Popis sudskih sporova u tijeku</i>	43
3.2.1.3. <i>Bilješke uz AOP pozicije Obrasca Balance</i>	45
3.2.2. <i>Bilješke uz izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima – obrazac PR-RAS</i>	53
3.2.3. <i>Bilješke uz izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza – obrazac P-VRIO</i>	55
3.2.4. <i>Bilješke uz izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji – obrazac RAS-funkcijski</i>	56
3.2.5. <i>Bilješke uz izvještaj o obvezama – obrazac OBVEZE</i>	56

3.3. Zaključak.....	58
4. KOMPARATIVNA ANALIZA BILJEŠKI UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU NA PRIMJERU GRADA POREČA I ISTARSKJE ŽUPANIJE	59
4.1. Grad Poreč.....	59
4.2. Istarska županija.....	61
4.3. Analiza bilješki uz financijske izvještaje Grada Poreča i Istarske županije (1.1. – 31.12. 2020. godine)	62
4.3.1. <i>Zaglavlje Bilješki uz financijske izvještaje</i>	62
4.3.2. <i>Financijski izvještaji grada Poreča i Istarske županije – osnova sastavljanja</i>	64
4.3.3. <i>Bilješke uz bilancu – Obrazac BIL</i>	66
4.3.3.1. <i>Bilješke uz AOP pozicije Obrasca Balance</i>	68
4.3.4. <i>Bilješke uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima – Obrazac PR-RAS.....</i>	73
4.3.5. <i>Bilješke uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza – Obrazac P-VRIO.....</i>	79
4.3.6. <i>Bilješke uz Izvještaj o obvezama – Obrazac OBVEZE.....</i>	82
4.3.7. <i>Bilješke uz Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji – Obrazac RAS – funkcijski.....</i>	84
4.3.8. <i>Ovjera bilješki</i>	86
5. KRITIČKI OSVRT	87
6. ZAKLJUČAK	89
POPIS LITERATURE	92
POPIS SLIKA.....	96
POPIS TABLICA.....	98
SAŽETAK	99
SUMMARY	100

1. UVOD

1.1. Predmet rada

Predmet istraživanja ovog diplomskog rada jest prikaz teorijske osnove proračunskog računovodstva, bilješki uz financijske izvještaje u sustavu proračuna i proračunskih korisnika, te razrada na praktičnom primjeru bilješki uz godišnje financijske izvještaje koje pripremaju JLP(R)S.

1.2. Ciljevi istraživanja

Svrha i cilj provedenog istraživanja jest utvrditi teoretske osnove sustava proračunskog računovodstva sa naglaskom na bilješke koje pripremaju i sastavljaju proračuni i proračunski korisnici na razini JLP(R)S te prikazati komparativnu analizu samih bilježaka između gradskog i županijskog proračuna, proizvoljno odabranih. Isto tako, istražiti na koji način su usporedive bilješke grada i županije s obzirom na zakonske okvire, računovodstvene politike koje su detaljno analizirane u samim bilješkama.

1.3. Metode istraživanja

Istraživanje je započeto proučavanjem propisa kojima je uređeno proračunsko računovodstvo. Za pisanje rada korištena je različita literatura: knjige, internetske stranice i znanstveni radovi. Za potrebe provedbe studije slučaja kao metode istraživanja, korišteni su godišnji financijski izvještaji grada i županije s posebnim naglaskom na same Bilješke, kako bi se prikupili podaci i informacije za daljnju analizu.

Pri izradi ovog diplomskog rada korištena je komparativna metoda istraživanja.

1.4. Struktura rada

U ovome diplomskome radu govorit će se o temi „Bilješke uz financijske izvještaje u proračunskom računovodstvu na primjeru grada Poreča“. Rad se sastoji od 6 poglavlja uključujući uvod i zaključak.

U drugome poglavlju bit će riječi općenito o proračunskom računovodstvu s posebnim naglaskom na obveznike primjene, temeljna načela proračunskog računovodstva (računovodstvena osnova, tj. primjena modificiranog načela nastanka događaja), razvoj proračunskog računovodstva, računski plan, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, sustav financijskog izvještavanja (sa pojašnjenjem temeljnih financijskih izvještaja kao što su bilanca, izvješće o poslovanju, tj. prihodima i primicima, rashodima i izdacima, izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, izvještaj o obvezama te bilješke uz navedene financijske izvještaje ; konsolidacija financijskih izvještaja) te o odgovornosti i obvezama vođenja proračunskog računovodstva.

U trećemu poglavlju će se govoriti o samim bilješkama uz financijske izvještaje u proračunskom računovodstvu gdje će se fokus prvenstveno stavljati na samu definiciju bilješki sa pozivom na zakonske okvire koji definiraju iste. Unutar istog poglavlja objasnit će se sama procedura izrade Obrasca Bilješki uz bilancu i uz Izvještaj o prihodima i rashodima. Naglasak će se stavljati i na samu konsolidaciju financijskih izvještaja JLPRS-a kao i razdjela državnog proračuna u sustavu proračuna i proračunskih korisnika (konsolidacija bilješki).

U četvrtome poglavlju razradit će se srž samog diplomskog rada koji je vezan uz detaljnu komparativnu analizu bilješki uz financijske izvještaje u proračunskom računovodstvu na primjeru grada Poreča i Istarske županije za 2020. godinu (prije toga ukratko o povijesnom presjeku, geografskom položaju i važnim znamenitostima Grada i Županije).

U zadnjemu poglavlju dat će se kritički osvrt na samu komparativnu analizu bilješki uz financijske izvještaje u proračunskom računovodstvu na primjeru grada Poreča i Istarske županije te će se izvesti zaključna ocjena i dati prijedloge za eventualno poboljšanje i unapređivanje njihovog sadržaja.

2. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

Sustav računovodstva proračuna reguliran je propisima kao što su Zakon o proračunu, Zakon o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske za proračunsku godinu, Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, te Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.

Sukladno Zakonu o proračunu (NN 15/15) proračunsko računovodstvo je računovodstveni sustav koji se odnosi na knjigovodstveno praćenje, analiziranje i izvještavanje o poslovnim događajima proračuna, te proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Proračunskim računovodstvom uređuju se poslovne knjige, knjigovodstvene isprave i obrada podataka, sadržaj računa računskog plana, priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka, procjenjivanje bilančnih pozicija, revalorizacija, financijsko izvještavanje i druga područja u svezi s proračunskim računovodstvom.

Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima: točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja, te na međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor. Vodi se po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz računskog plana.

Na temelju Zakona o proračunu (NN 15/15) ministar financija donosi Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, te Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu kojima se razrađuju odredbe Zakona o proračunu (NN 15/15) vezane uz odgovornost i obveze, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, načela iskazivanja imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda i financijsko izvještavanje u sustavu proračunskog računovodstva. (*Zakon o proračunu NN 15/15*)

Zakon o proračunu uvodi i pojam „odgovorna osoba proračunskog korisnika“ koja je odgovorna za ustroj te za zakonito i pravilno vođenje proračunskog računovodstva. (*Vašiček, D. et al., 2011.*)

Ovlaštenoj stručnoj organizaciji ili osobi može se povjeriti vođenje proračunskog računovodstva. Osoba kojoj je povjereno vođenje računovodstva ili osoba koja

rukovodi računovodstvenom službom proračunskog korisnika odgovorna je za sastavljanje financijskih izvještaja. Potrebno je istaknuti da se Pravilnikom o proračunskom računovodstvu određuje da se odgovornost za vođenje računovodstva ne može prenositi na izvršitelja.

Odgovorna osoba proračunskog korisnika odgovorna je za potpisivanje i podnošenje financijskih izvještaja.

2.1. Obveznici primjene

Zakon nalaže obveznu primjenu proračunskog računovodstva proračunima i proračunskim korisnicima kao i izvanproračunskim fondovima u dijelu izvještavanja. Odredbe Zakona odnose se, dakle, na sve pravne subjekte unutar opće države, a to su: državni proračun, proračunski korisnici državnog proračuna, izvanproračunski fondovi, proračuni jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave i njihovi proračunski korisnici kao i zdravstvene ustanove u javnom sektoru.

U općem dijelu Zakona proračunski korisnici su određeni kao: „proračunski korisnici su državna tijela i tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu“. Ovakvom formulacijom obveznika primjene zadržalo se ustaljeno poimanje „proračuna i proračunskih korisnika“ kao subjekata koji obvezno vode proračunsko računovodstvo.

Primjena ovog računovodstvenog sustava i u javnom zdravstvu omogućava jednoobrazno iskazivanje financijskih transakcija, resursa i dugova u općoj državi.

Na pitanju primjene proračunskog računovodstva dolazi do izražaja potreba preciznog određivanja tzv. proračunskih korisnika i ustrojavanje jedinstvenog registra, kako korisnika državnog proračuna tako i korisnika JLP(R)S.

Bit ovog pitanja je koji subjekti se uključuju u opću državu, a tek slijedom toga dolazi do izražaja primjena unificiranog sistema računovodstva u okviru opće države.

U cilju preciznijeg obuhvata svih subjekata u sektor opće države, a sukladno Zakonu o proračunu, ustrojen je registar proračunskih korisnika¹ temeljem kriterija usklađenih sa zahtjevima međunarodnih sustava državne financijske statistike. Računovodstveni obuhvat subjekata definiran je Pravilnikom o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika. (NN 128/09, 142/14 i 23/19)

Sukladno navedenom Pravilniku za svaku se proračunsku godinu objavljuje popis korisnika proračuna (po razinama) i izvanproračunskih korisnika.

Podaci iz Registra, uz objavu u Narodnim novinama (npr. za 2011. godinu objavljeni su u NN 86/2010.) dostupni su i na Internet stranici Ministarstva financija – državne riznice – računovodstvo. (www.mfin.hr) (*Bajo et al., 2011.*)

2.2. Temeljna načela proračunskog računovodstva

Temeljna računovodstvena načela su:

- Opće prihvaćena računovodstvena načela: točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačno iskazivanje pozicija,
- Načelo urednog knjigovodstva i

¹ U smislu Zakona o proračunu:

- registar korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave popis je proračunskih korisnika i izvanproračunskih korisnika.
- proračunski korisnici su državna tijela i tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu. Kriteriji za utvrđivanje statusa proračunskog korisnika utvrđeni su podzakonskim aktom, i to:
- Korisnik je registrirana pravna osoba osnovana od strane središnje ili lokalne države,
- Korisnik je u pretežitom vlasništvu države,
- Korisniku se financira 50% ili više od 50% ukupnih rashoda iz proračuna,
- Izvanproračunski korisnici jesu izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje.

- Načelo dvostavnog (dvojnog) knjigovodstva.

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu nije pojašnjena svrha navedenih načela. Pravilnik o proračunskom računovodstvu donesen je na temelju Zakona o računovodstvu, stoga se smatra da se na temelju toga mogu prihvatiti sadržajna obilježja tih načela.

- Pouzdanost je jedno od navedenih načela te je jedno od kvalitativnih obilježja financijskih izvještaja. Informacija u financijskom izvještaju je pouzdana tada kada na njoj nema značajne pogreške i pristranosti. Pouzdanost nam predstavlja vjerno predočavanje nastalih poslovnih promjena.
- Načelo istinitosti možemo objasniti pojmom vjernog predočavanja.
- Načelo vjernog predočavanja predstavlja nam informacije koje se temelje na istinitosti obavljenih poslovnih promjena.
- Načelo pojedinačnog iskazivanja govori nam o tome da se poslovne promjene kod proračunskog računovodstva prate pojedinačno po vrstama prihoda, rashoda, stanja imovine, obaveza i vlastitih prihoda.
- Uredno knjigovodstvo govori nam o činjenici da se iz podataka može jasno iščitati vrijeme nastanka, narav i vrijednost kao i ostali podaci.
- Proračunski korisnici i proračuni vode se prema načelu dvojnog knjigovodstva prema rasporedu računskog plana koji je sastavni dio Pravilnika o proračunskom računovodstvu. (*Dremel et al., 2011.*)

2.2.1. Računovodstvena osnova – primjena modificiranog načela nastanka događaja

Sukladno važećim propisima² aktualni računovodstveni informacijski sustav opće države temelji se na specifičnom prilagođenom konceptu nastanka događaja i primjeni načela povijesnog troška u mjerenju bilančnih pozicija.

Najznačajnije specifičnosti ovog računovodstvenog modela odražavaju se u sljedećim komponentama:

1. Priznavanje prihoda temelji se na primicima financijske imovine (naplati novca i novčanih ekvivalenata);
2. Poslovni (operativni) rashodi priznaju se prema obračunskom konceptu odnosno u trenutku njihova nastanka, dakle, neovisno o novčanim izdacima pri podmirivanju obveza koje su s njima povezane;
3. Rashodi nabave dugotrajne nefinancijske imovine ne kapitaliziraju se nego se iskazuju u izvještajnom razdoblju u kojemu je stjecanje (nabava) izvršena. To nadalje, podrazumijeva da se trošenje te imovine ne iskazuje na sustavnoj osnovi kao rashod amortizacije.
4. Donacije nefinancijske imovine u okviru proračunskog sustava ne iskazuju se kao prihodi/rashodi već izravno mijenjaju vlastite izvore (kapital), dok se ove transakcije s okruženjem priznaju kao prihodi i rashodi.
5. Proračun i proračunski korisnici revaloriziraju nefinancijsku dugotrajnu imovinu primjenom koeficijenta porasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda. (*Bajo et al., 2011.*)

Iako se prema propisanom modificiranom načelu ne iskazuje rashod amortizacije (budući da se u trenutku nabave iskazuju rashodi za nabavu nefinancijske imovine, u visini ukupne nabavne vrijednosti imovine), bilančno se evidentira ispravak vrijednosti imovine.

² Članak 121., op.cit.: Zakona o proračunu to izričito navodi: „(1) Priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka temelji se na modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja. (2) Procjena imovine, obveza i izvora vlasništva obavlja se po modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška.“

Jedna od najznačajnijih modifikacija načela nastanka događaja je priznavanje prihoda po naplati, odnosno prema načelu novčanog tijeka. Zbog primjene načela sigurnosti u evidentiranju prihoda, iznosi na računima razreda 6 Prihodi poslovanja i 7 Prihodi od prodaje nefinancijske imovine vezani su uz stvaran priljev novčanih sredstava (iznimke postoje, ali su marginalne). (Bičanić et al., 2018.)

2.3. Razvoj proračunskog računovodstva u Hrvatskoj

Tijekom 2001. i 2002. godine uvodile su se promjene u hrvatskom proračunskom računovodstvu. Promjene su pokrenute prvenstveno radi potrebe za razvojem i usuglašavanjem sustava kvalifikacija s međunarodno propisanim kvalifikacijama, potrebe za kvalitetnim informacijama o poslovanju pojedinih subjekata i države kao cjeline i nužnosti usklađivanja s globalnim trendovima i zahtjevima koje su postavljali međunarodni statistički sustavi. Postavljanje ekonomske klasifikacije kao podloge za definiranje računa Računskog plana potpuno je promijenilo Računski plan. Prelazak s načela novčanog tijeka na modificirano načelo nastanka događaja donosi proračunskom računovodstvu aktivniju ulogu u proračunskim procesima, odnosno, moguće je zaključiti koliko je državna potrošnja, jesu li aktivnosti države i proračunskih korisnika izvršene s uspjehom, je li rezultat određenih aktivnosti održivi razvoj, itd. (Bičanić et al., 2015.)

U 2021. godini sustav računovodstva proračuna reguliran je sljedećim propisima: Zakonom o proračunu (NN 87/08., 136/12., 15/15.);

- Zakonom o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske za proračunsku godinu (donosi se svake godine novi Zakon, trenutno važeći objavljen je u NN 135/20 i 69/21);
- Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 126/19. i 108/20.);
- Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 145/20. i 32/21.);
- Pravilnikom o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna (NN 1/20. i 147/20.);

- Pravilnikom o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika (NN 23/19. i 83/21.);
- Pravilnikom o proračunskim klasifikacijama (NN 120/13. i 1/20.).

Do danas je Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu doživio mnogo izmjena i dopuna. Knjigovodstvene evidencije proračuna i proračunskih korisnika vode se prema novom Računskom planu i novom Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 124/14., 115/15., 87/16., 3/18., 126/19. i 108/20.) te Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15., 93/15., 135/15., 2/17., 28/17., 112/18., 126/19., 145/20. i 32/21.).

Promjene su bile potrebne zbog usklađivanja hrvatskog računovodstvenog sustava sa zahtjevima europske statistike i usklađivanja sa zahtjevima Direktive Vijeća 2011/85/EU³ o proračunskom okviru zemalja Europske Unije (u nastavku: EU). Gospodarska i ekonomska kriza ukazala je na potrebu koordinacije, proširivanja i jačanja nadzora nad ekonomskim politikama država članica EU. Zbog toga, krajem 2011. godine Europski parlament i Vijeće usvojilo je paket uredbi i direktiva. Ovaj paket, tzv. „Six pack“ i „Two pack“, propisuje preventivne i korektivne mjere koje se najvećim dijelom moraju oslanjati na statističke informacije za koje su izvor nacionalni računovodstveni sustavi zemalja članica. Direktiva Vijeća 2011/85/EU dio je tog paketa i njome se između ostalog propisuje državama članicama obveza uspostave javnih računovodstvenih sustava koji sveobuhvatno i dosljedno pokrivaju sve podsektore opće države⁴ i sadržavaju informacije potrebne za generiranje podataka na obračunskoj računovodstvenoj osnovi radi pripreme podataka temeljem standarda Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa (ESA)⁵. Pravilnik o proračunskom

³ Direktiva Vijeća EU 2011/85 od 8. studenoga 2011. o zahtjevima za proračunske okvire država članica.

⁴ Opća država podrazumijeva središnju državu, lokalnu državu i fondove socijalne sigurnosti.

⁵ ESA se uspostavila 1996. godine Uredbom Vijeća o Europskom sustavu nacionalnih i regionalnih računa u Zajednici kako bi se osigurali zajednički standardi, definicije, klasifikacije i računovodstvena pravila. Zajednička osnova pruža mogućnost usporedbe između zemalja članica. ESA je važan instrument za analizu ekonomske situacije pojedine zemlje.

računovodstvu i računskom planu (NN 114/10., 31/11.) te Pravilnik o financijskom izvještavanju (NN 32/11.), oboje iz 2011. godine, nisu u cijelosti bili prilagođeni potrebama u skladu sa zahtjevima EU-a. U lipnju 2013. godine objavljen je novi Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa, tzv. ESA 2010, s primjenom od rujna 2014. godine kojim je propisano da svi podaci koje države članice šalju Eurostatu⁶ moraju slijediti pravila novog sustava ESA 2010. U listopadu 2014. godine donesen je novi Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN 124/14., 115/15., 87/16.) koji se primjenjuje od 1. siječnja 2015. godine. (*Bičanić et al., 2015.*)

2.4. Računski plan

Članak 21. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN 124/14., 115/15., 87/16., 3/18, 126/19 i 108/20)

propisuje da se Računskim planom proračuna utvrđuju brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode/primitke i rashode/izdatke. Računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune. Osnovni računi iz Računskog plana mogu se raščlanjivati, prema potrebama, na analitičke i podanalitičke račune. Raščlanjivanje osnovnih računa u Računskom planu obavlja se po dekadnom sustavu.

Slika 1. u nastavku prikazuje osnovnu strukturu Računskog plana proračuna koji je sastavljen od 10 razreda.

⁶ Eurostat je statistički ured EU. Njegov zadatak je osigurati EU-u statističke podatke na europskoj razini koji omogućuju razne usporedbe između zemalja i regija.

Slika 1. Osnovna struktura Računskog plana

Slika 1. Osnovna struktura Računskog plana

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

Izvor: Izrađeno prema članku 22. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN 124/14., 115/15., 87/16.);

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) i
- neto vrijednost (razlika između ukupne imovine i obveza).

Razredi 3, 4, 5, 6, 7 i 8 jesu razredi u kojima se prema propisanoj ekonomskoj klasifikaciji prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti. Razredi od 3 do 8 jesu također razredi čiji se računi koriste u procesu izrade financijskih planova i proračuna, ali i u procesu izvršavanja istih. (NN 124/14., 115/15., 87/16., članak 22.)

Sadržajno, računski plan postavljen je vrlo široko. Namjera u oblikovanju računskog plana je da se omogući procesuiranje podataka za izvještavanje i na obračunskoj i na novčanoj osnovi. To je naročito značajno u prijelaznom razdoblju kada se po inerciji primjene novčanog koncepta u velikoj mjeri traže detaljne informacije o novčanim tokovima. Iz navedenih razloga struktura razreda 1 i 2 pomalo odstupa od uobičajene klasifikacije obveza i potraživanja. Brojčano, nastojalo se povezati brojeve računa, npr. obveza s konkretnim rashodima (skupina 23 – razred 3 – skupina 93; skupina 24 – razred 4 – skupina 94), a slično tome i potraživanja. Ovako strukturirane skupine obveza i potraživanja omogućit će izravno crpljenje podataka za izradu izvještaja o novčanim tokovima, a olakšat će i poslove klasificiranja (kontiranja) i knjiženja pojedinih transakcija.

Računskim planom predviđena je i skupina računa 99 – Izvanbilančni zapisi, koja sadrži stavke koje su vezane, ali nisu uključene u bilančne kategorije, i to:

- tuđa imovina dobivena na korištenje,
- dana jamstva, dana kreditna pisma, i slično. (*Bajo et al., 2011.*)

2.5. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave

Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave sastavljaju se na hrvatskom jeziku. Vrijednosti u istima izražavaju se u valutnoj jedinici koja se primjenjuje u RH, odnosno u kunama (kn). (*Bičanić et al., 2015.*)

Poslovne knjige proračunskog korisnika prema Zakonu i Pravilniku jesu: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige.

Ministar financija Pravilnikom je propisao vrstu, oblik i sadržaj poslovnih knjiga. (*Bajo et al., 2011.*)

Dnevnik je poslovna knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka. Oblik dnevnika nije propisan, te niti njegov sadržaj nije propisan. Kao i za sve ostale poslovne knjige za koje nije propisan sadržaj trebale bi sadržavati najmanje potrebne podatke o datumu nastanka promjene, datum na temelju kojega je knjiženo, opis nastale promjene i vrijednost promjene.

Glavna knjiga je sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih promjena i transakcija nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima. Knjigovodstveni računi koji su zadani na petoj razini (računi s pet znamenki) koriste se za unos podataka u glavnu knjigu. Za glavnu knjigu nije propisan oblik ni njezin sadržaj.

Pomoćne knjige jesu analitičke knjigovodstvene evidencije poslovnih promjena koje su u glavnoj knjizi iskazane sintetički (objedinjeno) i druge pomoćne evidencije o stanju i promjenama imovine i obveza za potrebe nadzora i praćenja poslovanja. Pomoćne knjige se ne moraju voditi ako se izravnim raščlanjivanjem stavki glavne knjige osiguravaju potrebni podatci. Ako se na računima glavne knjige iskazuju svi elementi pomoćnih knjiga koji su zadani Pravilnikom o proračunskom računovodstvu, pomoćne knjige nisu obvezne. (*Dremel et al., 2011.*)

Proračun i proračunski korisnici obvezni su voditi analitička knjigovodstva:

- dugotrajne nefinancijske imovine (nekada je ovo knjigovodstvo vođeno pod nazivom – Knjiga (Popis) kapitalne imovine i Knjiga sitnog inventara, a sadržajno se njihovo vođenje nastavlja u kontinuitetu) – po vrsti, količini i vrijednosti (nabavna i otpisana) te s drugim potrebnim podacima (tablica 1.),
- kratkotrajne nefinancijske imovine (zaliha materijala, proizvoda i robe) – po vrsti, količini i vrijednosti (tablica 2.),
- financijske imovine i obveza (tablica 3.), i to:
 - potraživanja i nastalih 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 i danih zajmova i kredita (po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospelosti, obračunatim kamatama). (*Bajo et al., 2011.*)

Slika 2. Elementi pomoćne knjige dugotrajne nefinancijske imovine

TABLICA 1. : Elementi pomoćne knjige dugotrajne nefinancijske imovine

Dugotrajna nefinancijska imovina	
Vrsta	
Količina	
Vrijednost	
Nabavna	Otpisana
Drugi potrebni podatci	
Naziv	
Amortizacijska grupa s odgovarajućom stopom	
Izvori nabave	
Knjigovodstveni račun	

Izvor: Dremel N., Glavota M., Jakir-Bajo I., Maletić I., Milić A.: Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika; III. izmjena i dopunjena naklada, RRiF Plus, Zagreb, 2011.

Slika 3. Elementi pomoćne knjige kratkotrajne nefinancijske imovine

TABLICA 2. : Elementi pomoćne knjige kratkotrajne nefinancijske imovine

Kratkotrajna nefinancijska imovina
Vrsta
Količina
Vrijednost

Izvor: Dremel N., Glavota M., Jakir-Bajo I., Maletić I., Milić A.: Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika; III. izmjena i dopunjena naklada, RRiF Plus, Zagreb, 2011.

Slika 4. Elementi pomoćne knjige financijske imovine i obveza

TABLICA 3.: Elementi pomoćne knjige financijske imovine i obveza

Financijska imovina	Financijske obveze
Potraživanja	Obveze
Primljeni vrijednosni papiri i drugi financijski instrumenti	Izdani vrijednosni papiri i drugi financijski instrumenti
Dani zajmovi	Primljeni zajmovi

Izvor: Dremel N., Glavota M., Jakir-Bajo I., Maletić I., Milić A.: Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika; III. izmjena i dopunjena naklada, RRiF Plus, Zagreb, 2011.

Pored navedenih analitičkih knjigovodstava proračun i proračunski korisnici vode:

- knjigu (dnevnik) blagajni (kunska, devizna, porto i druge),
 - evidenciju danih i primljenih jamstava i garancija,
 - evidenciju putnih naloga i korištenja službenih vozila,
 - knjigu izlaznih računa i obračuna potraživanja,
 - knjigu ulaznih računa i obračuna obveza, te
 - ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.
- (*Bajo et al., 2011.*)

Poslovne knjige vode se i nadalje za fiskalnu godinu, koja je jednaka kalendarskoj godini. (*Bajo et al., 2011.*)

Proračunska i kalendarska godina su jednake. Poslovne knjige se otvaraju na početku proračunske godine ili sa danom osnivanja proračunskog subjekta. Početna stanja na računima glavne knjige početkom proračunske godine moraju biti jednaka zaključnim stanjima na kraju prethodne proračunske godine (NN 124/14., 115/15., 87/16. članak 8. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu).

Poslovne knjige zaključuju se na kraju proračunske godine. Dnevnik i glavna knjiga čuvaju se najmanje jedanaest godina, a pomoćne knjige čuvaju se najmanje sedam godina. Rok čuvanja poslovnih knjiga počinje teći zadnjeg dana proračunske godine na koju se odnose (NN 124/14., 115/15., 87/16. članak 9. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu).

Člankom 10. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN 124/14., 115/15., 87/16.) je također definirano da se knjiženje i evidentiranje u poslovnim knjigama temelji na vjerodostojnim, istinitim, urednim i prethodno kontroliranim knjigovodstvenim ispravama. Knjigovodstvena isprava je pisani ili memorirani elektronički dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni.

Vjerodostojna knjigovodstvena isprava jest ona isprava koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj. Knjigovodstvena isprava je uredna kada se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom

koje je sastavljena. Poslovna promjena smatra se knjigovodstvenom promjenom ukoliko je stvarno nastala, može se izraziti u novčanom obliku, izaziva promjene stanja imovine, obveza, izvora financiranja, prihoda/primitaka i rashoda/izdataka te ima urednu knjigovodstvenu ispravu koja dokazuje posjedovanje navedenih obilježja.

Ovlaštena osoba obvezna je svaku knjigovodstvenu ispravu pregledati, a po pregledu tu ispravu potpisati. Potpisom se na knjigovodstvenoj ispravi jamči da je ona vjerodostojna i uredna i da ima potreban sadržaj. (Bičanić et al., 2015.)

Prema odredbama članka 12. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN 124/14., 115/15., 87/16.) knjigovodstvene isprave čuvaju se u sljedećim rokovima, ako drugim propisima nije određen drugi rok:

- trajno se čuvaju obračunske isprave u vezi s plaćama ili analitička evidencija plaća,
- najmanje jedanaest godina čuvaju se isprave na temelju kojih su uneseni podaci u glavnu knjigu i dnevnik,
- najmanje sedam godina čuvaju se isprave na temelju kojih su uneseni podaci u pomoćne knjige.

2.6. Sustav financijskog izvještavanja

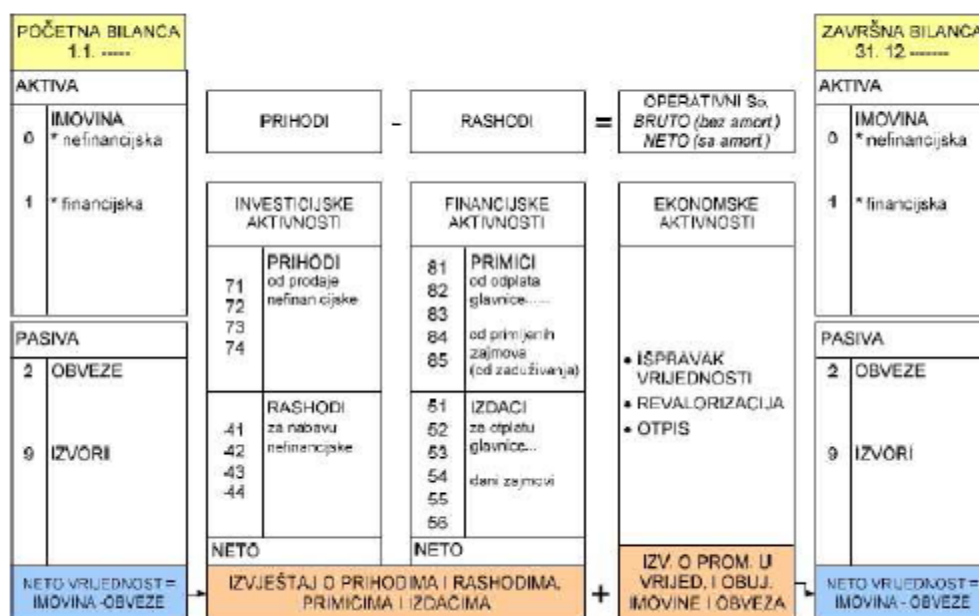
Prema opisanom računovodstvenom modelu postavljen je odgovarajući izvještajni sustav. Izvještajni sustav po svom obuhvatu uključuje stanje i promjene ukupne nefinancijske i financijske imovine. U nastavku se predstavljaju osnove ovog sustava kroz prikaz osnovnog analitičkog okvira te temeljnih financijskih izvještaja.

Polazišta u izgradnji aktualnog računovodstvenog informacijskog sustava determinirala su osnovni analitički okvir financijskog izvještavanja. Približavanje sustava konceptu nastanka događaja omogućilo je da se analitički okvir u što većoj mjeri prilagodi zahtjevima međunarodnog sustava državne financijske statistike (GFS 2001.) temeljenog na konceptu nastanka događaja. Time se postigao veći stupanj racionalnosti i univerzalnosti izvještajnog sustava jer on, osim za opće namjene, služi i kao podloga za međunarodno izvještavanje.

Primijenjena odstupanja od koncepta nastanka događaja bila su razlog što se u cijelosti nisu mogle primijeniti i sve preporuke dane u međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor. Postavljeni analitički okvir može se zorno prikazati sljedećom slikom: (Bajo et al., 2011.)

Slika 5. Analitički okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj

Slika 5. Analitički okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj



Izvor: Jakir Bajo, I. et al., 2011., str.18.

Analitičkim okvirom koji je prikazan na prethodnoj slici 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. (Broz Tominac, S. et al., 2015.)

Promjene u vrijednosti neto imovine su svojevrsan pokazatelj razvojnog trenda i uspješnosti tijekom izvještajnog razdoblja. Takav pristup u suštini odgovara poduzetničkom konceptu očuvanja kapitala⁷ te se ostvarena „razlika kapitala“ državne

⁷ Koncept očuvanja kapitala podrazumijeva da se u izvještajnom razdoblju uspješnost mjeri stupnjem prirasta odnosno smanjenja kapitala na kraju razdoblja s obzirom na početak razdoblja.

jedinice može smatrati pokazateljem uspješnosti u određenom razdoblju. Hrvatski računovodstveni koncept je usredotočen na financijsku imovinu te na poslovne transakcije koje utječu na promjenu ukupne imovine, a koje nemaju za posljedicu promjene financijske imovine, evidentiraju se zasebno u glavnoj knjizi kao izravne promjene vlastitih izvora (kapitala) i imovine o kojima se sastavlja poseban izvještaj.

Analitičkim okvirom predviđa se posebno praćenje prihoda i rashoda od poslovnih aktivnosti (razredi 3 i 6 računskog plana) te prihoda i rashoda povezanih s nefinancijskom dugotrajnom imovinom (razredi 4 i 7 računskog plana). (*Jakir Bajo, I. et al., 2011.*)

Posebnost hrvatskog analitičkog okvira sastoji se u obvezatnosti posebnog praćenja financijskih transakcija koje se kao primici i izdaci isključivo odnose na aktivnosti financiranja (5 i 8 razred računskog plana).

Ovakav pristup izraz je nastojanja da se računovodstveni sustav postavi univerzalno, i to kao:

1. proračunsko računovodstvo – za praćenje izvršenja i nadzor proračuna koji se još uvijek sastavlja uglavnom na novčanoj osnovi;
2. računovodstvo izvještajnog entiteta – za praćenje ukupnih resursa i elemenata uspješnosti;
3. statistički izvještajni sustav – prilagođen GFS-u i ne zahtijeva velika usklađenja zahtjevima međunarodnog statističkog izvještavanja. (*Broz Tominac, S. et al., 2015.*)

Primjenom obračunskog koncepta priznaju se rashodi poslovanja. Cjelovita informacija za praćenje novčanih izdataka, za potrebe praćenja izvršenja novčanog proračuna te za potrebe upravljanja likvidnošću se osigurava ekonomskim klasificiranjem obveza na opisani način. Informacije o podmirenju obveza ujedno služe kao podaci o ekonomski razvrstanim izdacima te kao elementima novčanog proračuna i na kraju kao elementi izvještaja o novčanom toku.

2.6.1. Temeljni financijski izvještaji

Temeljna financijska izvješća sadržajno su prilagođena prethodno navedenim funkcijama sustava državnog računovodstva.

Osnovna svrha financijskih izvještaja je dati informacije o financijskom položaju, uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva (poslovanja), izvršenju plana i novčanim tijekovima proračuna i proračunskih korisnika. Financijski izvještaji proračuna i korisnika proračuna jesu: (*Bičanić, N. et al., 2015.*)

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

Prema navedenom okviru ne sastavljaju se dva izvještaja: Izvještaj o promjenama u glavnici i Izvještaj o novčanom toku. Međutim, neke elemente Izvještaja o promjenama u glavnici i Izvještaja o novčanom toku nalazimo u drugim izvještajima, ali s obzirom na različitu svrhu izvještavanja, primijenjene različite računovodstvene osnove i kriterije klasifikacije otežana je usporedba i povezivanje sa sadržajem izvještaja prema usporedivom međunarodnom okviru izvještavanja. Elementi novčanih tokova sadržani su u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima iz razloga primjene novčane osnove kod priznavanja prihoda i specifičnosti priznavanja primitaka i izdataka povezanih s financijskom imovinom i financijskim obvezama. Primici od financijske imovine i zaduživanja priznati su po novčanoj osnovi i pripadali bi izvještaju o novčanom toku, ali i u tom slučaju bi trebali biti usklađeni u klasifikaciji između ulagateljskih i financijskih aktivnosti. (*Vašiček, V. et al., 2016.*)

2.6.1.1. Bilanca

Bilanca prezentira informacije (vrijednost i strukturu) o stanju imovine i obveza na početku i kraju izvještajnog razdoblja te je pokazatelj o promjenama neto vrijednosti kao pokazatelj očuvanja „kapitala“ i to:

- neto vrijednost financijske imovine (financijska imovina umanjena za obveze),
- neto vrijednost ukupne imovine (ukupna imovina umanjena za obveze). (*Jakir Bajo, I. et al., 2011.*)

Primjena punog obračunskog koncepta onemogućena je zbog nepostojanja realne baze podataka o ukupnoj imovini kao npr. baština, infrastrukturna imovina i sl., stoga je fokus praćenja i analiza bilančnih podataka kao pokazatelja održivosti fiskalnih aktivnosti usmjeren na stanje i promjene financijske imovine.

2.6.1.2. Izvješće o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima)

Izvještaj o poslovanju, po analogiji izvještaja o poslovanju države prikazuje klasificirani sažetak i pojedinosti transakcija na prihodima, rashodima, neto stjecanju nefinancijske imovine i financiranju (neto stjecanje nefinancijske imovine i neto zaduživanje). (*Jakir Bajo, I. et al., 2011.*)

Izvještaj o prihodima i rashodima korisnika proračuna izvještaj je koji se sastavlja za statističke potrebe u kojem se za izvještajno razdoblje iskazuju podaci o prihodima, rashodima i promjena na nefinancijskoj imovini. (*Bičanić, N. et al., 2015.*)

Prihodi se definiraju kao transakcije koje povećavaju neto vrijednost financijske imovine, a rashodi kao transakcije koje smanjuju neto vrijednost iste. Izvještaj o poslovanju oblikovan je na metodološkoj i klasifikacijskoj osnovi kao i proračun opće odnosno lokalne države. Iz izvještaja se mogu dobiti pregledne informacije o rezultatima poslovnih, investicijskih aktivnosti i aktivnosti financiranja. Konceptija navedenog izvještaja omogućava da ga se ugradi u izvještaj o izvršenju te da se

izravno omogućava praćenje udovoljenja proračunskim odnosno planskim ograničenjima.

S aspekta makroekonomskog upravljanja i ocjene uspješnosti, ovaj izvještaj služi za utvrđivanje dva važna analitička salda: (*Broz Tominac, S. et al., 2015.*)

- prihodi umanjeni za rashode jednaki su neto saldu poslovanja i predstavljaju zbirni pokazatelj kontinuirane održivosti poslovanja države;
- neto posuđivanje (+) / zaduživanje (-) što je jednako neto rezultatu transakcija na financijskoj imovini i obvezama, predstavlja zbirni pokazatelj koji pokazuje koliko financijskih resursa država stavlja na raspolaganje drugim sektorima u gospodarstvu, odnosno koliko koristi resursa stvorenih u drugim sektorima. Zato se taj pokazatelj može smatrati pokazateljem financijskog učinka državnih aktivnosti na gospodarstvo.

2.6.1.3. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

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 aktivnosti i projektu (programska klasifikacija) 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 funkcijska klasifikacija veže se uz klasificiranje rashoda, ali se posebno naglašava kako primjena funkcijske klasifikacije nije ograničena samo na rashodne transakcije. (*Milić, A., 2014.*)

Iznosi koji se upisuju u stupce 4 i 5 Obrasca: RAS-funkcijski moraju odgovarati ukupno iskazanim rashodima razreda 3 Rashodi poslovanja i 4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine u Obrascu: PR-RAS.

Funkcijski se klasificiraju rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine, dok se izdaci za financijsku imovinu i obveze ne razvrstavaju funkcijski, a time niti ne uključuju u ovaj izvještaj. (*Ministarstvo financija, 2017.*)

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

U izvještaju o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza iskazuju se svi utjecaji na neto vrijednost, koji nisu rezultat poslovnih aktivnosti odnosno financijskih transakcija. (*Vašiček, D. et al., 2005.*) Navedeni utjecaji se klasificiraju na promjene u vrijednosti kao što su revalorizacija ili procjena te na promjene u obujmu imovine i obveza. Revalorizacija može biti rezultat promjene u tržišnoj vrijednosti imovine odnosno obveza ili inflacije.

Promjene u obujmu (količini) mogu nastati iz različitih razloga: (*Jakir Bajo, I. et al., 2011.*)

- izvanredni događaji kao što su potresi, poplave, požar, rat, i sl. U ovu kategoriju se klasificira i otpis potraživanja, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine (lom, kvar, i sl.),
- uobičajeni događaji uključuju prepoznavanje do tada neotkrivene i/ili neprepoznate imovine, primjerice otkriće novog rudnika, izvora nafte ili pak iscrpljenje imovine pod zemljom uslijed vađenja,
- reklasifikacija – kada se neki proračunski korisnik izdvoji iz opće države i postane, npr. javno poduzeće ili obratno, u slučaju restrukturiranja ili spajanja proračunskih korisnika i javnih poduzeća.

2.6.1.5. Izvještaj o obvezama

Izvještaj o obvezama pregled je određenih obveza na određeni dan. (*Bičanić, N. et al., 2015.*)

Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15., 93/15., 135/15., 2/17., 28/17., 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21):

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. Sastavlja se na obrascu OBVEZE.

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 nezamjenjiv je izvor informacija. Bitno je da ovaj izvještaj bude popunjen s točnim, istinitim, pouzdanim i jasnim podacima. (*Milić, A., 2014.*)

Obveze proračunskih i izvanproračunskih korisnika prate se kroz: (*Milić, A., 2017.*)

- stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja,
- povećanje obveza u izvještajnom razdoblju,
- podmirene obveze u izvještajnom razdoblju,
- stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja.

Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15., 93/15., 135/15., 2/17., 28/17., 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21):

Svaka od osnovnih grupa podataka razrađuje se prema vrsti obveze i većim je dijelom 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:

- 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. (Milić, A, 2014.)

2.6.1.6. Bilješke uz financijske izvještaje

Svrha je bilješki da upotpune i daju dodatne informacije onima koje su prezentirane u temeljnim financijskim izvještajima. Stoga, državne jedinice trebaju: pružiti detaljnije informacije o primijenjenom računovodstvenom načelu prilikom sastavljanja financijskih izvještaja, objaviti dodatne informacije koje standardi zahtijevaju, a nisu prezentirane u financijskim izvještajima te dati dodatne informacije koje nisu prezentirane, a nužne su za objektivno razumijevanje i prezentiranje financijskih izvještaja.

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 28/17., 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21) navodi da 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.

Pravilnikom je utvrđeno da su uz Bilancu obvezne Bilješke:

1. Pregled stanja i rokova dospjeća dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih zajmova i financijskih najмова (leasing) u Tablici 1. Dani zajmovi i primljene otplate, Tablici 2. Primljeni krediti i zajmovi te otplate i Tablici 3. Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi,
2. Pregled dospjelih kamata na kredite i zajmove u Tablici 4. Dospjele kamate na kredite i zajmove,

3. Pregled ostalih ugovornih odnosa 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).

Također, utvrđeno je da jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju tablice u elektroničkom obliku Ministarstvu financija do 15. veljače tekuće za prethodnu godinu.

Nadalje se navodi da u Bilješkama uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima je potrebno navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine.

Uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza u Bilješkama se trebaju objasniti značajnije promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.

Također, uz financijske izvještaje za proračunsku godinu, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju obvezu sastavljanje Bilješke Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini u elektroničkom obliku (Obrazac UDJ). On se predaje u elektroničkom obliku Ministarstvu financija do 25. veljače za razdoblje od 1. listopada do 31. prosinca prethodne godine, a 20 dana po isteku izvještajnog razdoblja za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. travnja do 30. lipnja i od 1. srpnja do 30. rujna samo u slučaju nastalih promjena u vlasničkim udjelima.

2.6.2. Konsolidacija financijskih izvještaja

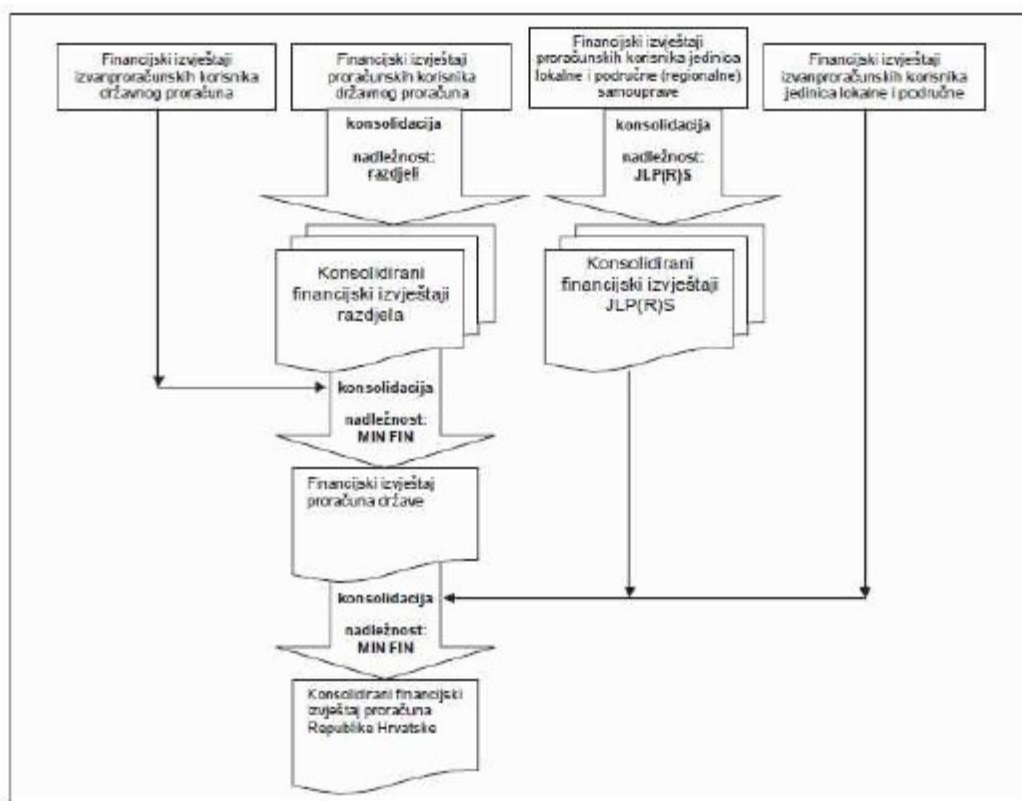
U proračunskom sustavu konsolidacija financijskih izvještaja je obvezujući postupak prikazivanja resursa i rezultata poslovanja opće države, kao jedne ekonomske cjeline odnosno jednog izvještajnog subjekta.

Postupci konsolidacije primarno ovise o organizacijskoj i institucionalnoj strukturi države i javnog sektora, ali i o stupnju izgrađenosti i načinu funkcioniranja državnog financijskog i pratećeg informatičkog sustava. (*Broz Tominac, S. et al., 2015.*)

Postupak konsolidacije financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj može se prikazati sljedećom slikom.

Slika 6. Proces konsolidacije financijskih izvještaja opće države

Slika 6. Proces konsolidacije financijskih izvještaja opće države



Izvor: Broz Tominač, S. et al., 2015., str 44.

Na slici je prikazana shema procesa konsolidacije financijskih izvještaja opće države na tri razine:

- Na prvoj razini nadležna ministarstva/razdjeli i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidiraju izvještaje svojih proračunskih korisnika. Svaki od izvanproračunskih fondova daje jedinstveni izvještaj za svoju grupu.
- Na drugoj razini konsolidirani izvještaji grupa s prve razine konsolidiraju se u izvješća proračuna (državnog i jedinica lokalne samouprave i uprave) i izvještaja izvanproračunskih fondova. Konsolidacijom na ovoj razini eliminiraju se transakcije između grupa s prve razine.
- Na trećoj razini povezivanjem izvještaja državnog proračuna i izvanproračunskih fondova (konsolidirana središnja država) s izvještajima

proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave dobiva se konsolidirani izvještaj opće države. (*Broz Tominac, S. et al., 2015.*)

Računovodstveni postupci i priprema podataka za konsolidirane financijske izvještaje države obuhvaćeni su međunarodnom standardizacijom državnog računovodstva. Za primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja pripremljen je jedinstven, opsežan standard koji se veže na standardizirana rješenja koja su uređena Međunarodnim računovodstvenim standardom – MRS27, za računovodstvo poduzetnika. U uvjetima primjene novčanog koncepta postupci konsolidacije su uređeni u okviru međunarodnog računovodstvenog standarda za primjenu navedenog modela.

2.6.3. Konsolidacije financijskih izvještaja JLP/R/S

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidiraju vlastite izvještaje s izvještajima proračunskih korisnika kojima su nadležni i to:

1. zbrajanjem jednakih stavki imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda nadležne jedinice te njenih proračunskih korisnika.
2. eliminacijom unutargrupnih transakcija i unutargrupnih salda, kao posljedice međusobnih transakcija, kako bi konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da se radi o jednom poslovnom subjektu.

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u svojim izvještajima razine 23 (konsolidirani proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave) konsolidiraju vlastiti financijski izvještaj razine 22 (proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave) te cjelovite financijske izvještaje svih proračunskih korisnika iz svoje nadležnosti razine 21 (proračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji obavlja poslove u sklopu funkcija koje se decentraliziraju). Izuzetak su financijski izvještaji centara za socijalnu skrb koji su korisnici decentraliziranih sredstava, ali osnivačka prava još su uvijek na državi. Zbog toga Ministarstvo rada, mirovinskoga sustava, obitelji i socijalne politike u cijelosti konsolidira financijske izvještaje centara za socijalnu skrb. Centri za socijalnu skrb sredstva koja ostvare od jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave iskazuju

na osnovnom računu u okviru podskupine 636 Pomoći proračunskim korisnicima iz proračuna koji im nije nadležan. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave iskazuju u financijskim izvještajima sva sredstva koja su doznačile centrima na podskupini računa 366 Pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna. Navedeno je nužno radi ispravnog postupka konsolidacije. Sredstva za ogrjev koja se daju krajnjim korisnicima iskazuju se na podskupini 372 Ostale naknade građanima i kućanstvima iz proračuna.

Tako konsolidirani financijski izvještaj razine 23 daje podatak o ukupnim prihodima i rashodima, imovini i obvezama jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunskih korisnika u njejoj nadležnosti.

Konsolidacija financijskih izvještaja za 2020. godinu provodi se za Bilancu 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 te Bilješke uz konsolidirane izvještaje. (*Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021.*)

2.6.3.1. Konsolidacija bilješki

Više o Bilješkama uz konsolidirane financijske izvještaje dano je u dijelu 2.6. ovoga teksta.

Način sastavljanja Bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njihovih korisnika, primjenjiva su i na ministarstva, odnosno razdjele državnog proračuna.

Za potrebe izrade Bilješki uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje općeg proračuna, iz Okružnice o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna, te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2020. proizlazi obveza za proračunske korisnike državnog proračuna razine razdjela da Ministarstvu financija dostave Bilješke uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje (razina 23,

odnosno 12) izrađene u skladu sa člancima 13., 14., 15., 16. i 17. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.

U pojašnjenju promjena pojedinih stavki financijskih izvještaja, u Bilješkama nije dovoljno navesti isključivo iznos ili postotak promjene stavke (koji je vidljiv i iz samog izvještaja), već je potrebno navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine. Isto se odnosi i na stavke financijskog izvještaja koje u jednom od prikazanih izvještajnih razdoblja nemaju iskazan podatak dok je u drugom razdoblju iskazan značajan iznos zbog, primjerice, novog prihoda ili primitka, rashoda ili izdatka koji je ostvaren u jednom od promatranih razdoblja. (*Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021.*)

S obzirom na to da konsolidirani financijski izvještaji prikazuju podatke za grupu (više međusobno povezanih proračuna i/ili proračunskih korisnika) kao da se radi o jedinstvenom subjektu, tako i Bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje opisno, brojčano i kombinirano dopunjuju prikazane konsolidirane podatke s pojašnjenjima propisanim Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Označavaju se rednim brojevima s pozivom na oznaku AOP-a izvještaja na koju se odnose.

U Bilješkama se iskazuju:

1. unutargrupne transakcije koje su u izvještajima eliminirane, kao, primjerice:
 - eliminacije međusobnih obveza nastalih između jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunskih korisnika odnosno proračunskih korisnika unutar iste jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u Obrascu: OBVEZE
 - eliminacije prijenosa između nadležnog proračuna i njegovih proračunskih korisnika, kao i između njegovih proračunskih korisnika u Obrascu: P-VRIO
 - iznose za koje je provedena eliminacija na AOP-u ako u konsolidaciju ulazi samo dio AOP-a i ostale eliminacije istaknute u tekstu.
2. pregled strukture manjka / viška po proračunskim korisnicima

3. pozicije iz financijskih izvještaja jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunskih korisnika na kojima je ostvareno značajnije odstupanje u odnosu na prethodnu godinu. (*Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021.*)

U pojašnjenju promjena pojedinih stavki financijskih izvještaja, u Bilješkama nije dovoljno navesti isključivo iznos ili postotak promjene stavke (koji je vidljiv i iz samog izvještaja), već je potrebno navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine. Značenje *većih odstupanja* nije definirano jer 10 % od malog iznosa, primjerice, kamata od 5.000,00 kuna nije relevantna veličina dok je na iznos od 50.000.000,00 kuna potrebno obrazložiti i odstupanje manje od 10 %.

Primjer bilješke u kojoj je ispravno i sažeto obrazloženo smanjenje jednog rashoda iz financijskog izvještaja:

AOP 180 – *Zdravstvene usluge* – u 2020. godini realizacija je manja za 46,3 % jer su u 2019. godini ponavljana uzorkovanja vode (četiri puta) na tri različite lokacije u centralnom objektu s obzirom na to da nalazi nisu zadovoljavali zdravstvenu kakvoću vode. U 2019. godini su ispitivanja bila ponavljana, ali dva puta i na samo jednom mjestu budući da se nakon provedenih postupaka sanacije razina kvalitete vode podigla. (*Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021.*)

Primjer bilješke u kojoj nije dobro obrazložen uzrok značajnog povećanja stavke financijskog izvještaja:

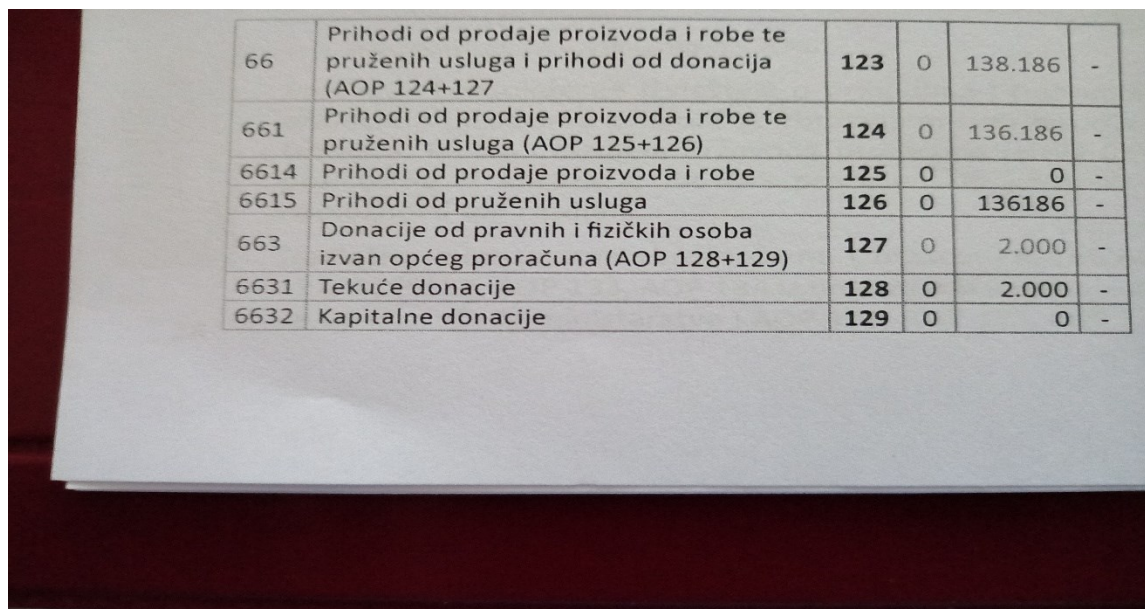
Prihodi od prodaje nefinancijske imovine (AOP 289) – cjelokupan iznos od 120.804.473 kn iskazao je Grad X. Prihodi od prodaje materijalne imovine iznose 118.455.472 kn što je povećanje od 442 % u odnosu na 2019. godinu, a prihodi od prodaje nematerijalne imovine iznose 2.349.001 kn i povećali su se u odnosu na 2019. godinu za 147 %. (*Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021.*)

Isto se odnosi i na stavke financijskog izvještaja koje u jednom od prikazanih izvještajnih razdoblja nemaju iskazan podatak dok je u drugom razdoblju iskazan značajan iznos.

Takav je primjer dan u nastavku. Ovaj proračunski korisnik je u 2020. godini ostvario značajne prihode na osnovi pruženih usluga (10 % u odnosu na ukupne prihode

poslovanja) kojih nije bilo u 2019. godini, ali nije dao nikakvo obrazloženje u Bilješkama.

Slika 7. Primjer bilješke u kojoj nije dobro obrazložen uzrok značajnog povećanja stavke financijskog izvještaja



66	Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija (AOP 124+127)	123	0	138.186	-
661	Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga (AOP 125+126)	124	0	136.186	-
6614	Prihodi od prodaje proizvoda i robe	125	0	0	-
6615	Prihodi od pruženih usluga	126	0	136186	-
663	Donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan općeg proračuna (AOP 128+129)	127	0	2.000	-
6631	Tekuće donacije	128	0	2.000	-
6632	Kapitalne donacije	129	0	0	-

Izvor: Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021., str. 27.

Kako bi se izbjeglo dvostruko prikazivanje podataka, u Bilješkama nadležni proračun mora navesti transakcije koje su u konsolidiranim financijskim izvještajima eliminirane. Ako se prilikom konsolidacije eliminira iznos na nekom AOP-u, u Bilješkama je potrebno navesti iznos koji je uzet u eliminaciju.

Primjer bilješke koja sadrži obrazloženje provedene eliminacije, uz napomenu nedostatka prikaza AOP-a na kojima je eliminacija izvršena:

U Bilanci na dan 31.12.2020. godine zbrojeni su svi AOP-ovi Grada X i proračunskih korisnika.

U procesu konsolidacije eliminirana su stanja na računu 16721 Potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun kod proračunskih korisnika (razina 21) i stanje na računu 23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskih korisnika u iznosu od 969.966 kn (razina 22), te stanje na računu 23958 Obveze proračunskih korisnika za povrat u proračun (razina 31) i stanje na računu 12941

Potraživanja proračuna od proračunskih korisnika za povrat u proračun (razina 22) u iznosu od 125.135 kn. (*Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021.*)

Primjer bilješke uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza koja sadrži detaljno obrazloženje međusobnih prijenosa nefinancijske imovine između jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i njenih proračunskih korisnika koji se u postupku konsolidacije eliminiraju:

U okviru i povećanja i smanjenja AOP-a 021 izvršena je eliminacija u ukupnom iznosu od 10.872.180 kn koja se odnosi na prijenos ulaganja u dugotrajnu nefinancijsku imovinu s Grada „X“ na proračunske korisnike Grada. Dakle, postupkom konsolidacije iz ovog izvještaja su eliminirane sljedeće transakcije između Grada i proračunskih korisnika:

- na OŠ „A“ prenijela se u vlasništvo imovina u ukupnom iznosu 34.943 kn (projektna dokumentacija i ulaganje u opremu)
- na OŠ „B“ prenijela se imovina u vrijednosti 135.397 kn (ulaganja u sanaciju krovništa zgrade)
- na OŠ „C“ prenijela se imovina u vrijednosti 1.401.733 kn (ulaganje u energetska obnovu zgrade i izgradnja nadstrešnice)
- na OŠ „D“ prenijela se imovina u vrijednosti 700.171 kn (ulaganja u zamjenu pokrova zgrade područne škole, izgradnja i rekonstrukcija školskog igrališta te ulaganje u opremu)
- na POU „E“ prenijela se imovina u vrijednosti 8.599.936 kn (dodatno ulaganje i opremanje zgrade konferencijske dvorane). (*Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021.*)

Također, nadležni proračun u Bilješkama mora iskazati manjak ili višak u poslovanju grupe ako je ostvaren te prikazati pregled strukture manjka / viška po proračunskim i izvanproračunskim korisnicima.

Primjer preglednog tabličnog prikaza viškova i manjkova nadležnog proračuna te proračunskih korisnika u njegovoj nadležnosti:

Pregled ostvarenih viškova i manjkova prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem obračunskom razdoblju po proračunskim korisnicima:

Slika 8. Pregled ostvarenih viškova i manjkova prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem obračunskom razdoblju po proračunskim korisnicima

RAČUNOVODSTVO								
Proračunski korisnik	AOP 629 ukup. prih. i primitci	AOP 630 ukup. rash. i izdaci	AOP 631 višak prih. i primit.	AOP 632 manjak prih. i primit.	AOP 633 višak prih. i primit.-prem.	AOP 634 manjak pr. i primit.-prem.	AOP 635 višak prih. i primitakopol.	AOP 636 manjak prih. i primitak.
Grad [redacted]	48.711.800	52.360.002	-	3.648.202	-	5.089.564	-	8.737.766
OS [redacted]	8.588.939	8.582.211	-	293.272	48.615	-	-	244.657
OS [redacted]	8.687.504	8.711.719	-	24.218	-	49.082	-	73.303
OS [redacted]	5.530.045	5.329.016	1.029	-	-	57.198	-	56.169
OS [redacted]	8.293.202	8.609.802	-	316.600	-	363.244	-	679.844
OS [redacted]	11.201.009	8.939.402	2.261.607	-	-	2.609.032	-	347.424
OGS [redacted]	1.961.345	2.025.342	-	63.997	18.948	-	-	45.049
Kajdava	1.154.276	1.164.402	-	10.126	-	63.163	-	73.289
Mosaj	1.746.489	1.777.133	19.334	-	-	175.362	-	195.696
Dječji vrtić	11.391.925	11.570.646	-	178.721	-	662.404	-	841.125
POU [redacted]	1.936.730	1.845.203	91.525	-	-	66.745	24.780	-
VP	5.603.771	5.555.348	48.423	-	-	531.341	-	483.118
SVEUKUPNO:	114.107.032	116.220.228	2.421.940	4.338.138	67.563	9.617.237	24.780	11.687.650

Izvor: Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021., str. 28.

Za potrebe izrade Bilješki uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje općeg proračuna, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave obvezne su najkasnije do 10. ožujka 2021. Ministarstvu financija dostaviti Bilješke uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje (razina 23, odnosno 12). (Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021.)

2.6.4. Konsolidacija izvještaja razdjela državnog proračuna

Ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela državnog proračuna konsolidiraju vlastite financijske izvještaje s financijskim izvještajima proračunskih korisnika kojima su nadležni i to:

- zbrajanjem jednakih stavaka imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda

- eliminacijom unutar grupnih transakcija i unutar grupnih salda, kao posljedice međusobnih transakcija, kako bi konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da se radi o jednom poslovnom subjektu.

Ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela u svojim izvještajima razine 12 (razdjel – konsolidirani izvještaj) konsolidiraju izvještaje razine 11 (proračunski korisnici državnog proračuna). Za izvještajno razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2020. razdjeli državnog proračuna konsolidiraju Bilancu 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 te Bilješke uz konsolidirane izvještaje. (*Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2021.*)

3. BILJEŠKE UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU

Bilješke su sastavni dio financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika, kako je propisano čl. 13. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Pravilnikom su propisane samo obvezne bilješke uz Bilancu, a za ostale obrasce financijskih izvještaja mogu se pojasniti važne stavke u njima. Dobro bi bilo pojasniti i određene specifičnosti poslovanja proračuna i proračunskih korisnika koje nisu vidljive u jedinstvenim, formalnim obrascima koje popunjavaju svi obveznici. Primjer sastavljanja bilješki uz svaki od obrazaca financijskih izvještaja za 2020. godinu, dan je u nastavku. (*Nikić, J., 2021.*)

Financijski izvještaji državnog proračuna, JLP(R)S, proračunskih i izvanproračunskih korisnika su izvještaji o stanju i strukturi te promjenama u vrijednosti i obujmu imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i primitaka i rashoda i izdataka. Njihova osnovna svrha je davanje informacija o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva poslovanja svih obveznika primjene proračunskog računovodstva.

Prema čl. 5. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15., 93/15., 135/15., 2/17., 28/17., 112/18., 126/19.), obveznici proračunskog računovodstva za proračunsku godinu sastavljaju:

- Bilancu na Obrascu: BIL
- Izvještaj o приходima 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.

Pored navedenih obrazaca financijskih izvještaja, obveznici proračunskog računovodstva za proračunsku godinu sastavljaju i bilješke uz financijske izvještaje, koje predstavljaju dopune podataka uz financijske izvještaje. (*Nikić, J., 2021.*)

3.1. Razlozi izrade bilješki uz financijske izvještaje

Izgled i sadržaj obrazaca financijskih izvještaja propisani su Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu kao što je i za knjigovodstveno evidentiranje propisana primjena računskog plana. Računskim planom propisana je primjena do 5. razine računskog plana, do razine osnovnog računa. Do te razine obvezna je primjena i nije dana mogućnost propisivanja drugih osnovnih računa, već samo analitička i subanalitička razrada računskog plana. To je potrebno za detaljnije knjigovodstveno evidentiranje poslovnih događaja svakog od obveznika s njihovim specifičnostima u poslovanju.

Računovodstvo proračuna obvezuje ministarstva, JLP(R)S, ustanove u kulturi, zdravstvene ustanove, visoko obrazovanje, osnovne i srednje škole, dječje vrtiće, zatvore i kaznionice, agencije, institute i druge institucije, a svaka od njih specifična je sama po sebi, svojoj djelatnosti, ali i drugim specifičnostima u obavljanju svoje osnovne i drugih djelatnosti. Poneke od njih obveznice su PDV-a, a poneke i poreza na dobit.

Knjigovodstvenim evidentiranjem sve obveznice moraju se uklopiti u računski plan proračuna, u skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune, a da to nije najbolje rješenje za njih. Međutim, nije propisano drugačije rješenje pa se postojećeg trebaju pridržavati.

Temeljem knjigovodstvenog evidentiranja u proračunskom računovodstvu, obveznici sastavljaju financijske izvještaje. Propisani obrasci financijskih izvještaja unificirani su za sve obveznike te u njima nije moguće pronaći pozicije specifične za određene djelatnosti. Svaki od obveznika ima svoje specifičnosti u poslovanju te načinu ostvarenja prihoda i primitaka, različitim vrstama rashoda. Specifičnost se ogleda upravo u pogledu različitih vrsta prihoda, a tome se pridružuju i specifične vrste rashoda i izdataka. Specifičnost svakog od obveznika posebno dolazi do izražaja u strukturi njegove imovine kako nefinancijske, tako i financijske imovine. Shodno tome, određene pozicije financijskih izvještaja su neprihvatljive i neprimjenjive određenom broju obveznika. Upravo takve specifičnosti trebalo bi pojasniti u bilješkama što bi doprinijelo boljem razumijevanju određenih pozicija financijskih izvještaja.

Obveza sastavljanja financijskih izvještaja propisana je na isti način, popunjavanjem istih pozicija financijskih izvještaja za sve obveznike proračunskog računovodstva. Potrebno je to zbog statističkih podataka, za potrebe Ministarstva financija, Europske unije i drugih državnih i međunarodnih izvještaja. Zbog usporednosti podataka, financijski izvještaji su unificirani, a za potrebe pojašnjenja specifičnosti poslovanja, određenih pozicija prihoda i rashoda, strukture imovine, sastavljaju se Bilješke uz financijske izvještaje.

Bilješke uz financijske izvještaje sastavljaju se nakon popunjavanja svih obrazaca financijskih izvještaja te za njihovo sastavljanje najčešće preostaje malo vremena. Bilješkama bi trebalo posvetiti dovoljno pozornosti prilikom sastavljanja budući da je potrebno pojasniti svaki od financijskih izvještaja te ovisno o specifičnosti samog poslovanja, obrazložiti i pojedine stavke u njima. (*Nikić, J., 2021.*)

Također, može se reći da same Bilješke potpomažu u interpretaciji i prezentaciji financijskih izvještaja izravnim korisnicima, odnosno, potencijalnim kupcima. Stoga se kao razlog izrade samih Bilješki može navesti i činjenica da se proračunski i izvanproračunski korisnici javnog sektora moraju pridržavati Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor 3 donijetog u svibnju 2000. godine koji se temelji na MRS-u 8 (Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške). Cilj tog standarda jest propisati kriterije za izbor i promjenu računovodstvenih politika zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogrešaka. Standard bi trebao poboljšati važnost i usporedivost financijskih izvještaja subjekta, kao i usporedivost financijskih izvještaja kroz razdoblja, ali i usporedivost s financijskim izvještajima drugih subjekata. (*Skupina autora, 2015.*)

MRSJS 3 bi trebale primjenjivati sve jedinice javnog sektora osim profitno orijentiranih državnih subjekata, tj. poduzeća u državnom vlasništvu koja se upućuju na primjenu MRS-a i MSFI-a jer su to relevantni standardi za poslovne jedinice bez obzira jesu li privatno ili državno vlasništvo. S obzirom da porez na dobit nije relevantan za većinu subjekata javnog sektora, ispravljanje pogrešaka i njihovih poreznih efekata te one nisu razmatrane u ovom standardu. (*Skupina autora, 2015.*)

3.2. Sadržaj i forma bilješki

Prema čl. 13. Pravilnika o financijskom izvještavanju, bilješke predstavljaju dopunu podataka uz financijske izvještaje. Bilješke mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane, a podaci se dodatno mogu prikazati grafički i tablično. Službena forma ili sadržaj Bilješki uz financijske izvještaje nije propisana, već su samo propisane napomene uz određene obrasce financijskih izvještaja kako bi se pojasnile određene pozicije financijskih izvještaja, značajne za njihovo razumijevanje.

Članak 14. Pravilnika propisuje obvezne Bilješke uz Bilancu. Potrebno ih je iskazati u tablicama, a to su:

1. Popis ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke i slično) i
2. Popis sudskih sporova u tijeku.

Kako bi se podaci koji se navode u Bilješkama lakše povezivali s podacima u obrascima financijskih izvještaja koji se pojašnjavaju potrebno ih je označiti rednim brojevima s pozivom na AOP oznaku u izvještaju na koju se odnose.

Prema čl. 15. Pravilnika, 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, navodeći broj AOP-a gdje se pojavljuju takva odstupanja.

Čl. 16. propisana je obveza navođenja objašnjenja značajnijih promjena u vrijednosti i obujmu imovine i obveza uz obrazac P-VRIO – Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza. (*Nikić, J., 2021.*)

Prema čl. 6. Pravilnika o financijskom izvještavanju, zaglavlja i podnožja svih obrazaca financijskih izvještaja jedinstveno su definirana za sve obrasce financijskih izvještaja. Shodno tome, i bilješke uz financijske izvještaje trebale bi imati isto zaglavlje i podnožje. Uvažavajući propisane podatke prema čl. 6. st. 2. Pravilnika o financijskom izvještavanju, zaglavlje Bilješki uz financijske izvještaje može ovako izgledati: (*Nikić, J., 2021.*)

Slika 9. Primjer zaglavlja bilješki uz financijske izvještaje (1.1. - 31.12. 2020.)

Broj RKP-a:	28442
Matični broj:	02537299
OIB:	01122334455
Naziv obveznika:	OPĆINA
Pošta i mjesto:	10000 ZAGREB
Ulica i kućni broj:	Sunčana 11
Razina:	22
Šifra djelatnosti:	8411 - Opće djelatnosti javne uprave
Razdjel:	-
Šifra grada/općine:	133
IBAN:	HR4424840061844000266

BILJEŠKE
UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE
ZA RAZDOBLJE OD 1. SIJEČNJA DO 31. PROSINCA 2020. GODINE

Izvor: Nikić, J., 2021., str. 54.

U uvodnom dijelu potrebno se osvrnuti na članke Pravilnika kojima je propisana obveza sastavljanja financijskih izvještaja i Bilješki uz financijske izvještaje. Uvodni dio treba sadržavati specifičnost poslovanja svakog od obveznika sastavljanja. Važno je osvrnuti se na osnovne odredbe propisane statutom ili zakonskim odredbama vezano uz osnivanje ili početak rada JLP(R)S te proračunskog ili izvanproračunskog korisnika. Dobra bilješka trebala bi obuhvatiti bitne događaje koji su obilježili poslovanje tijekom proračunske godine, primjerice statusna promjena pripajanja, odvajanja, početka rada, a ukoliko je tijekom godine došlo do promjene ustroja ili organizacije, dobro bi bilo osvrnuti se i na odredbe nove organizacijske strukture i možebitnu novu sistematizaciju radnih mjesta.

Uvodni dio trebao bi sadržavati podatke o odgovornoj osobi proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika, ime i prezime i funkciju. Odgovorna osoba potpisuje financijske izvještaje i odgovorna je za njihovu predaju, a svoju ovlast može prenijeti i na drugu osobu. Ukoliko je ovlast prenesena na drugu osobu, potrebno je navesti o kojoj se osobi radi. Važno je bilješkom obuhvatiti postupak primopredaje dužnosti ako je tijekom godine došlo do promjene čelnika.

Uvodni dio trebao bi sadržavati popis osnovnih djelatnosti proračunskog ili izvanproračunskog korisnika s popisom najvažnijih zakonskih i podzakonskih akata na temelju kojih posluju i obavljaju djelatnost. Posebna napomena treba se odnositi na

možebitno obavljanje dodatne ili gospodarske djelatnosti. Značajan je podatak radi li se o obvezniku PDV-a zbog gospodarske djelatnosti te pojasniti specifičnost obavljanja takve djelatnosti i uvjete poslovanja.

Na kraju uvodnog dijela trebalo bi navesti podatak o osobi (ili više osoba) koja je/koje su sastavljale Bilješke uz financijske izvještaje s obzirom na odgovornost da je za sastavljanje financijskih izvještaja odgovorna osoba koja rukovodi službom računovodstva proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika ili osoba kojoj je povjereno vođenje računovodstva. (Nikić, J., 2021.)

3.2.1. Bilješke uz bilancu

Bilanca predstavlja vrijednosno iskazani pregled imovine, obveza i vlastitih izvora. Sva stanja na dan 31. prosinca moraju biti točna, istinita, vjerodostojna i prethodno kontrolirana. Za svako od stanja iskazanih u bilanci trebalo je biti provedeno usklađenje sa stvarnim stanjem pa se knjigovodstveno iskazano stanje iz bilance smatra upravo stvarnim stanjem utvrđen popisom, provjeravanjem ili međusobnim usklađenjem. Bilanca predstavlja možda najvažniji obrazac financijskih izvještaja budući da se stanja utvrđena na dan 31. prosinca tekuće proračunske godine prenose kao početno stanje bilance stanja na dan 1. siječnja sljedeće proračunske godine.

Prema izmijenjenom Pravilniku, obvezne Bilješke uz Bilancu su:

1. Popis ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke i slično)
2. Popis sudskih sporova u tijeku. (Nikić, J., 2021.)

3.2.1.1. Popis ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina

Popis ugovornih odnosa koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke i slično) odnosi se najčešće na izvanbilančne zapise gdje se evidentiraju sljedeći poslovni događaji:

- založno pravo na nekretninama ili pokretninama, hipoteka ili fiducija
- dana jamstva, kreditna pisma ili drugi instrumenti plaćanja (mjenice, zadužnice, bankovne garancije) za osiguranje podmirivanja budućih obveza – prilikom dobivanja kredita, leasinga, izdavanja poslovnih kartica, kartica za gorivo i slično
- dobivena jamstva ili drugi instrumenti osiguranja – za dobro izvršenje ugovora ili otklanjanje nedostataka u jamstvenom roku i slično
- vinkulirane police osiguranja
- neiskorišteni iznos okvirnih kredita ili zajmova.

Pravilnikom o financijskom izvještavanju propisano je da se popis ugovornih odnosa koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina mora iskazati u tablici. (*Nikić, J., 2021.*)

Nadalje, Pravilnikom o izmjenama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu kojeg treba primijeniti za sastavljanje i izradu Bilješki uz financijske izvještaje za 2018. godinu, brisane su obvezne bilješke uz Bilancu koje su se odnosile na pregled stanja i rokova dospijeća dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih zajmova i financijskih najмова (leasinga) i dospjelih kamata na kredite i zajmove. (*Nikić, J., 2019.*)

Shodno izmijenjenom Pravilniku, više nije potrebno popunjavati i u Bilješkama uz Bilancu objavljivati podatke:

- Tablica 1. Dani zajmovi i primljene otplate
- Tablica 2. Primljeni krediti i zajmovi te otplate
- Tablica 3. Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi
- Tablica 4. Dospjele kamate na kredite i zajmove. (*Nikić, J., 2019.*)

Podaci se mogu dati u dvije tablice:

1. popis ugovornih odnosa koji uz ispunjenje određenih uvjeta mogu postati obveza – kada je obveznik proračunskog računovodstva dao jamstva, hipoteku, kreditno pismo ili založno pravo i sl.

Slika 10. Primjer popisa ugovornih odnosa koji mogu postati obveze

Primjer: Popis ugovornih odnosa koji mogu postati obveze

Red. br.	Datum izdavanja jamstva	Instrument osiguranja	Iznos danog jamstva	Primatelj jamstva	Namjena	Dokument	Rok važenja	Napomena
1.	14. 2. 2017.	Mjenica	300.000,00	XYZ BANKA d.d. Zagreb	Podizanje kredita	Ugovor o kreditu 14-352/2017	21. 2. 2021.	
	15. 5. 2019.	Zadužnica	20.000,00	Poslovna kartica d.o.o. Zagreb	Osiguranje plaćanja	Ugovor 95/2019	31. 12. 2021.	
3.	5. 6. 2020.	Hipoteka na nekretnini	3.000.000,00	Trgovačko društvo d.o.o. Split	Jamstvo za pozajmicu	Ugovor 123/2020	31. 10. 2021.	

Izvor: Nikić, J., 2021., str. 55.

2. popis ugovornih odnosa koji uz ispunjenje određenih uvjeta mogu postati imovina – kada je obveznik proračunskog računovodstva primio najčešće jamstva za dobro izvršenje ugovornih odnosa, nakon provedenih postupaka javne nabave, primljeno založno pravo i sl.

Slika 11. Primjer popisa ugovornih odnosa koji mogu postati imovina

Primjer: Popis ugovornih odnosa koji mogu postati imovina

Red. br.	Datum primanja jamstva	Instrument osiguranja	Iznos primljenog jamstva	Davatelj jamstva	Namjena	Dokument	Rok važenja	Napomena
1.	4. 1. 2018.	Zadužnica	1.600.000,00	Piletina d.o.o. Zagreb	Dobro izvršenje ugovora o nabavi robe	Ugovor o kreditu 14-352/2018	21. 2. 2021.	
2.	4. 2. 2020.	Zadužnica	275.800,00	Magnet d.o.o. Slavonski Brod	Jamstvo za otklanjanje nedostataka u jamstvenom roku	Ugovor o izvršenju usluge 0035-12-2020	31. 12. 2021.	
3.	16. 4. 2020.	Garancija banke	2.845.250,00	More d.o.o. Split	Jamstvo za izvršenje okvirnog sporazuma	Okvirni sporazum 0042 – 31-2020	30. 4. 2024.	

Izvor: Nikić, J., 2021., str. 55.

Dana jamstva i dani instrumenti osiguranja plaćanja, ali isto tako i primljena jamstva i primljeni instrumenti plaćanja vode se u posebnim pomoćnim knjigama, evidenciji danih i primljenih jamstava i garancija, ali se moraju voditi i u izvanbilančnoj evidenciji. (Nikić, J., 2021.)

3.2.1.2. Popis sudskih sporova u tijeku

Popis sudskih sporova u tijeku kao druga obvezna Bilješka uz Bilancu mora obvezno sadržavati:

1. sažeti opis prirode spora
2. procjenu financijskog učinka koji može prosteći iz sudskog spora kao obveza ili imovina
3. procijenjeno vrijeme odljeva ili priljeva sredstava.

Popis sudskih sporova se i ranije trebao navoditi u Bilješkama uz financijske izvještaje kao bitna činjenica budućeg poslovanja te potencijalna obveza ili potraživanje koje iz sudskog spora može proizaći. Bitna je to činjenica za upravljanje imovinom, jer ako obveznik primjene Pravilnika izgubi sudski spor, potrebno je raspolagati informacijom o visini duga i obračunatim kamatama te osigurati novčana sredstva kako bi se izbjeglo dodatno obračunavanje kamata. Pozitivno riješeni sudski spor oko naplate potraživanja rezultira priznavanjem prihoda. Shodno tome, ukoliko su određena

potraživanja utužena te su sudski postupci u tijeku, potrebno je popisati sve sporove koji se vode s glavnicom i možebitnim kamatama.

U odnosu na propisani minimalni sadržaj evidencije sudskih sporova u tijeku koja se mora tablično voditi, mogu se voditi dvije tablice:

1. popis sudskih sporova u tijeku – kada je obveznik proračunskog računovodstva tuženik pa ako izgubi sudski spor, pravomoćna presuda će rezultirati obvezom za koju je potrebno rezervirati novčana sredstva i drugi oblik imovine.

Slika 12. Primjer popisa sudskih sporova u tijeku – proračunski korisnik tuženik

Primjer: Popis sudskih sporova u tijeku – proračunski korisnik tuženik

Red. br.	Ovrhovoditelj Tužitelj	Ovršenik Tuženik	Sažeti opis prirode spora	Iznos glavnice	Procjena financijskog učinka	Procijenjeno vrijeme odljeva ili priljeva sredstava	Početak sudskog spora	Napomena
1.	Banka d.d. Zagreb	Proračunski korisnik	Naknada tečajnih razlika	7.120,00	10.000,00	6 - 2021.	18. 6. 2019.	
2.	Trg. društvo Split	Proračunski korisnik	Neplaćena obveza – sporno izvršenje usluge	27.000,00	??????	kraj 2021	5. 5. 2020.	
3.	Fizička osoba CC, Zagreb	Proračunski korisnik	Razlika plaće	26.200,00	35.000,00	???	24. 7. 2019.	

Izvor: Nikić, J., 2021., str. 55.

2. popis sudskih sporova u tijeku – kada je obveznik proračunskog računovodstva tužitelj pa ako dobije sudski spor, pravomoćna presuda će rezultirati povećanjem imovine, najčešće novčanih sredstava. (Nikić, J., 2021.)

Slika 13. Primjer popisa sudskih sporova u tijeku – proračunski korisnik tužitelj

Primjer: Popis sudskih sporova u tijeku – proračunski korisnik tužitelj

Red. br.	Ovrhovoditelj Tužitelj	Ovršenik Tuženik	Sažeti opis prirode spora	Iznos glavnice	Procjena financijskog učinka	Procijenjeno vrijeme priljeva sredstava	Početak sudskog spora	Napomena
1.	Proračunski korisnik	Fizička osoba AA, Zagreb	Naknada troškova parničnog postupka	13.125,00	16.000,00	kraj 2021.	11. 12. 2019.	
2.	Proračunski korisnik	Fizička osoba BB, Zagreb	Dug za zakup poslovnog prostora	25.050,00	32.000,00	kraj 2021.	5. 5. 2020.	

Izvor: Nikić, J., 2021., str. 56.

3.2.1.3. Bilješke uz AOP pozicije Obrasca Bilance

Proračuni i proračunski korisnici mogu u bilješkama uz financijske izvještaje pojasniti određene pozicije prikazane na određenim AOP-ima obrasca Bilanca. Budući da Bilanca predstavlja pregled imovine, obveza i vlastitih izvora mogu se pojasniti određene oblike nefinancijske i financijske imovine te razloge njihova povećanja ili smanjenja u odnosu na stanje na početku proračunske godine.

Bilješka uz AOP 002 – Nefinancijska imovina

Uspoređuje se stanje imovine na početku i na kraju proračunske godine pa se može obrazložiti dobiveni indeks. Razlozi odstupanja mogu biti nabavljena imovina, prijenos imovine unutar proračuna, rashodovanje, otuđenje ili prodaja imovine. Ukoliko postoji veće odstupanje može se pojasniti svaki od razloga, posebno prijenosi unutar proračuna ili donacije nefinancijske imovine.

Nije potrebno pojašnjavati i navoditi samo indeks promjene u odnosu na početno stanje, budući da je ono vidljivo i iz samog obrasca. Potrebno je pojasniti razloge odstupanja.

Vrijednost neproizvedene dugotrajne imovine (AOP 003) na dan 31.12. 2020. godine iznosi 3.192.246 kn s povećanjem od 302.968 kn ili 10,5 % u odnosu na stanje 1.1. 2020. godine. U 2020. godini evidentirano je u glavnoj knjizi 160.000 kn dotad neevidentiranih zemljišta.

Vrijednost proizvedene dugotrajne imovine (AOP 007) na dan 31. prosinca 2020. godine iznosi 24.571.229 kn s povećanjem od 3.421.785 kn ili 16,2 % u odnosu na stanje 1. siječnja 2020. godine.

Vrijednost građevinskih objekata (AOP 008) na dan 31. prosinca 2020. godine iznosi 23.387.038 kn s povećanjem od 12,8 % u odnosu na stanje 1. siječnja 2020. godine. Ostali poslovni građevinski objekti (Poduzetnički inkubator), sportski i rekreacijski tereni (nogometno igralište), javna rasvjeta i ostali građevinski objekti (grobna polja) su iz pripreme preneseni u upotrebu.

Vrijednost postrojenja i opreme (AOP 014) na dan 31. prosinca 2020. godine iznosi 525.625 kn s povećanjem od 86,5 % u odnosu na stanje 1. siječnja 2020. godine. Obavljen je prijenos opreme iz pripreme u upotrebu za Poduzetnički inkubator i Centar za posjetitelje u iznosu od 200.323 kn te je nabavljena dodatna oprema za Centar za posjetitelje. Nabavljene su nove sprave za dječja igrališta u iznosu od 56.250 kn.

Dva klima uređaja su na temelju Odluke Općinskog vijeća proslijeđena proračunskom korisniku.

Vrijednost nematerijalne proizvedene imovine (AOP 040) na dan 31. prosinca 2020. godine iznosi 606.086 kn s povećanjem od 752,9 % u odnosu na stanje 1. siječnja 2020. godine. Razlog povećanja je prijenos nematerijalne imovine Centra za posjetitelje iz pripreme u upotrebu (3D software i animacije, filmovi, zvučni zapisi), prijenos PPU OB iz pripreme u upotrebu te izrada internetske stranice i online platforme za Poduzetnički inkubator. (Nikić, J., 2021.)

Može se još nadodati i jedna važna informacija, a to je da je značajna informacija o otpisanosti imovine, posebno građevinskih objekata, postrojenja i opreme te prijevoznih sredstava i spoznaja raste li brže povećanje nabavne vrijednosti imovine ili ispravak vrijednosti? (Nikić, J., 2014.)

Što se tiče same bilješke uz AOP poziciju 002 – Nefinancijska imovina, može se reći da su uočena odstupanja u odnosu na prethodnu proračunsku godinu i u samim Bilješkama pojašnjeni razlozi odstupanja navedenih parametara koje obrazlažu što je to dovelo određenu poziciju AOP-a u stanje varijacija po pojedinim razdobljima i po pojedinim financijskim izvještajima (konkretno Bilance), pošto u pojedinačnim financijskim izvještajima nije dano objašnjenje nastalih knjigovodstvenih i računovodstvenih promjena određenog proračunskog i izvanproračunskog korisnika JLP(R)S, a i državnog proračuna.

Bilješka uz AOP 014 – Postrojenja i oprema

Najznačajnija dugotrajna nefinancijska imovina proračunskog korisnika odnosi se na postrojenja i opremu pa je uputno dati strukturu ove imovine te iskazati podatak o stanju imovine na početku i kraju godine. Iz ovih podataka vidljiva je funkcionalnost imovine odnosno je li ulaganje u nabavljenu novu imovinu veće od ispravka vrijednosti imovine kako bi se održala njena funkcionalnost.

Slika 14. Otpisanost i funkcionalnost dugotrajne nefinancijske imovine

Tablica: Otpisanost i funkcionalnost dugotrajne nefinancijske imovine

Opis	Stanje na dan 31. 12. u 000 kn					
	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.
NV Građevinski objekti	101.854	126.294	125.686	131.220	133.867	137.311
Ispravak vrijednosti	49.996	54.023	56.446	58.999	59.879	61.687
Otpisanost	49,1 %	42,8 %	43,5 %	45,0 %	44,7 %	44,9 %
NV Postrojenja i oprema	100.028	107.570	114.305	123.177	112.838	125.232
Ispravak vrijednosti	78.431	89.238	97.020	99.999	92.271	94.665
Otpisanost	78,4 %	82,9 %	84,9 %	81,3 %	81,8 %	75,5 %
NV Prijevozna sredstva	1.158	925	1167	1.167	856	792
Ispravak vrijednosti	1.149	825	869	950	638	613
Otpisanost	99,2 %	89,3 %	74,5 %	81,3 %	74,5 %	77,4 %
NV Nemater. imovina	1.091	2.149	2.149	2.149	2.284	2.284
Ispravak vrijednosti	351	1.091	1.642	1.366	1.718	1.960
Otpisanost	32,2 %	50,1 %	76,4 %	63,2 %	75,2 %	85,8 %

Izvor: Nikić, J., 2021., str. 57.

Bilješka uz AOP 052 – Građevinski objekti u pripremi

Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 114/10, čl. 29.) Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi, skupina 05 (u ovom primjeru Građevinski objekti u pripremi), sadrže ulaganja u tijeku izrade ili nabave proizvedene dugotrajne imovine.

U proračunskom računovodstvu, dugotrajna nefinancijska imovina koja se izgrađuje u više faza, knjiži se prema obračunskim situacijama izvođača na skupini računa *05 Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi*, a po dovršetku izgradnje prenosi se sa skupine 05 na odgovarajuće račune razreda 0 za dotičnu vrstu imovine. Rashodi razreda 4 knjiže se po svakoj obračunskoj situaciji.

Građevinski objekti u izgradnji uključuju se u obrazac INV-p u visini iskazane vrijednosti u izvještaju PR-RAS, odnosno rashoda evidentiranih u okviru razreda 4 temeljem zaprimljenih obračunskih situacija, bez obzira što imovina nije stavljena u uporabu. (<https://mfin.gov.hr/pristup-informacijama/statistika-i-izvjesca/posebne-napomene-o-popunjavanju-obrasca-inv-p-za-proracune-i-korisnike-proracuna-959/959>)

[Pristupljeno: 10. rujna 2021. godine]

Bilješka uz AOP 059 – Zalihe za obavljanje djelatnosti

Prema Pravilniku rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje.

Zdravstvene ustanove mogu sastaviti Bilješku u svezi zaliha za obavljanje djelatnosti. (Nikić, J., 2021.)

Bilješka uz AOP 063 – Financijska imovina

Vrijednost ukupne financijske imovine (novac i potraživanja) iznosi 3.879.217 kn i bilježi smanjenje za 7,4 % u odnosu na stanje prethodne godine. U sljedećoj tablici prikazana je struktura financijske imovine.

Slika 15. Primjer isječka iz Balance na dan 31.12. 2020. godine – Financijska imovina

Primjer: Isječak iz Balance na dan 31. 12. 2020.

Račun iz računskog plana	Opis	AOP	Stanje na dan 1. 1. 2020.	Stanje na dan 31. 12. 2020.	Indeks
1	Financijska imovina	063	4.187.249	3.879.217	92,6
11	Novac u banci i blagajni	064	95.388	1.119	1,2
12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ost.	073	3.797	29.061	765,4
15	Dionice i udjeli u glavnici	128	3.593.600	3.596.200	100,1
16	Potraživanja za prihode poslovanja	140	448.431	252.837	56,4
19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda	158	46.033	0	0,0

Izvor: Nikić, J., 2021., str. 57.

Novac u banci i blagajni (AOP 064) – novčana sredstva na računima i u blagajni manja su za 98,8 % u odnosu na početak godine te sada iznose 1.119 kn te ovise i variraju o podmiranju obveza i ostvarenju prihoda.

Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo (AOP 073) - početno stanje povećano je za 765,4 % i sada iznosi 29.061 kn. Razlog odstupanja je zato jer su u 2019. godini potraživanja za više uplaćena sredstva za financiranje redovne djelatnosti JVP iznad decentraliziranih sredstava greškom knjižena na odjeljak 163, umjesto na 129.

Potraživanje za prihode poslovanja (AOP 140)

Ispravak vrijednosti potraživanja obvezno se provodi na kraju proračunske godine uzimajući u obzir:

1. kašnjenje u naplati preko godine dana
2. pokretanje stečajnog i/ili likvidacijskog postupka nad dužnikom.

Ako se s naplatom potraživanja kasni između jedne i tri godine, vrijednost potraživanja ispravlja se po stopi od 50 %, a ako se s naplatom potraživanja kasni iznad tri godine, vrijednost potraživanja ispravlja se po stopi od 100 %. Ako je nad dužnikom pokrenut stečajni i/ili likvidacijski postupak, vrijednost potraživanja ispravlja se po stopi od 75 %. Potraživanja za koja je proveden ispravak vrijednosti po stopi 100 % te su u potpunosti ispravljena potraživanja, zadržavaju se u bilančnoj evidenciji sve do trenutka prestanka postojanja pravne osnove za njihovu naplatu. Kod provođenja ispravka vrijednosti potraživanja može se navesti podatak o dužnicima za koje je proveden ispravak vrijednosti. Dobro bi bilo navesti za koje je dužnike na kraju 2019. godine proveden ispravak vrijednosti po stopi 50 %, jer je od datuma dospijeća prošlo više od godine dana, a s datumom 31.12. 2020. godine proveden ostatak ispravka vrijednosti potraživanja za dodatnih 50 %. (*Nikić, J., 2021.*)

Bilješka uz AOP 158 – Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda

Budući da se prihodi priznaju prema novčanom načelu, podatak o aktivnim vremenskim razgraničenjima u svezi nedospjele naplate prihoda trebalo bi detaljnije obrazložiti. Unutar ove pozicije navedeni su i podaci o kontinuiranim rashodima budućih razdoblja, podatak koji je vrlo zastupljen kod proračuna i proračunskih korisnika. Trebalo bi ga detaljno pojasniti navodeći vrstu rashoda i iznos za koji nisu priznati rashodi prema nastanku događaja, već se preko aktivnih vremenskih razgraničenja prenose u sljedeću proračunsku godinu. (*Nikić, J., 2021.*)

Bilješka uz AOP 163 – Obveze

Obveze bilježe ukupno povećanje od 31,1 % u odnosu na prethodnu godinu i iznose 3.063.880 kn. U sljedećoj tablici prikazana je struktura obveza u odnosu na početak 2020. godine.

Slika 16. Struktura obveza na dan 31.12. 2020. godine

Tablica: Struktura obveza

Račun iz računskog plana	Opis	AOP	Stanje na dan 1. 1. 2020.	Stanje na dan 31. 12. 2020.	Indeks
2	Obveze	163	2.336.637	3.063.880	131,1
23	Obveze za rashode poslovanja	164	1.112.786	781.197	70,2
231	Obveze za zaposlene	165	88.293	85.433	96,8
232	Obveze za materijalne rashode	166	469.987	499.015	106,2
234	Obveze za financijske rashode	167	467	1.308	280,1
235	Obveze za subvencije	171	52.500	42.500	81,0
237	Obveze za naknade građanima i kućanstvima	172	9.946	38.859	390,7
239	Ostale tekuće obveze	174	491.593	114.082	23,2
24	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	175	433.517	278.894	64,3
26	Obveze za kredite i zajmove od kreditnih i ostalih financijskih institucija u javnom sektoru	192	790.334	2.003.789	253,5

Izvor: Nikić, J., 2021., str. 58.

Bilješke uz AOP 233 Višak prihoda poslovanja

Višak prihoda poslovanja nastao je kao rezultat prenesenog viška prihoda poslovanja prethodne godine uvećanog za ostvareni višak prihoda poslovanja tekuće godine po PR-RAS obrascu AOP 282 te umanjen za korekciju rezultata za kapitalna ulaganja. (Nikić, J., 2021.)

Bilješka uz AOP 235 Višak prihoda od financijske imovine

Višak prihoda od financijske imovine, nastao je sučeljavanjem prenesenog viška primitaka prethodne godine i ostvarenog manjka primitaka tekuće godine po PR-RAS obrascu AOP 626. (Nikić, J., 2021.)

Bilješka uz AOP 238 Manjak prihoda od nefinancijske imovine

Bilješka treba sadržavati obrazloženje provedene korekcije rezultata propisanih čl. 82. Pravilnika o proračunskom računovodstvu. Najčešća korekcija koja se provodi odnosi se na korekciju zbog kapitalnih prijenosa sredstava kojima su financirane nabave nefinancijske imovine. Ako se provodila korekcija, postoji odstupanje od iskazanih pozicija u obrascu PR-RAS i Bilanci pa ih je potrebno detaljno pojasniti.

Iz prethodno navedene interpretacije školskog primjera, uočava se da manjak prihoda od nefinancijske imovine nastaje sučeljavanjem prenesenog manjka prihoda i ostvarenog manjka prihoda tekuće godine, umanjenog za korekciju rezultata za kapitalna ulaganja.

Nadalje, može se reći da je podatak u Bilanci naveden nakon provedene korekcije rezultata i razlikuje se od podatka u Obrascu PR-RAS. Preostali iznos manjka prihoda od nefinancijske imovine će se pokriti nakon donošenja odluke o raspodjeli rezultata, jer su prihodi od obavljanja usluga iskorišteni za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine. (Nikić, J., 2016.)

Financijski rezultat u obrascu BIL dobiven je nakon korekcije rezultata između viška prihoda poslovanja i manjka prihoda od nefinancijske imovine za ostvarene kapitalne pomoći utrošene za nabavu nefinancijske imovine tijekom 2020. godine. (Nikić, J., 2021.)

3.2.2. Bilješke uz izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima – obrazac PR-RAS

Prema članku 15. Pravilnika 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.

Bilješka uz AOP 148 Rashodi poslovanja

Rashodi poslovanja izvršeni su u iznosu 7.146.172 kn. U tablici koja slijedi daje se pregled izvršenih rashoda poslovanja za razdoblje I.-XII. 2020. godine.

Slika 17. Rashodi poslovanja Općine za 2020. godinu

Tablica: Rashodi poslovanja Općine za 2020. godinu

Račun	Opis	AOP	2019.	2020.	Indeks
3	RASHODI POSLOVANJA	148	6.872.417	7.146.172	104,0
31	Rashodi za zaposlene	149	1.116.479	1.085.048	97,2
32	Materijalni rashodi	160	2.526.462	2.626.410	104,0
34	Financijski rashodi	193	42.134	69.570	165,1
35	Subvencije	216	10.000	15.200	152,0
36	Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	221	2.154.146	2.215.392	102,8
37	Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	246	228.104	294.622	129,2
38	Ostali rashodi	257	795.092	839.930	105,6

Izvor: Nikić, J., 2021., str. 59.

Bilješka uz AOP poziciju 149 Rashodi za zaposlene

Rashodi za zaposlene ostvareni su 29,8 % više, nego prošle godine, odstupanja u odnosu na prošlu godinu, zabilježena su na:

AOP 150 Plaće (bruto), ostvarene su 30,9 % više u odnosu na prošlu godinu, tijekom koje je došlo do primjene nove odluke o koeficijentima za obračun plaća, a evidentiran je i veći broj zaposlenika u odnosu na 2019. godinu.

AOP 155 Ostali rashodi za zaposlene, ostvareni su 5,3 % više u odnosu na prošlu godinu, a rezultat su isplaćenih prava iz Kolektivnog ugovora za jubilarne nagrade, otpremnine i ostale naknade službenicima Grada.

AOP 156 Doprinosi na plaće, ostvareni su 30,9 % više, nego prošle godine, a isplaćeni su sukladno važećim zakonskim propisima.

Posebno je potrebno obrazložiti ako indeks 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 i izdatku u odnosu na prethodnu godinu ili se podatak prethodne godine nije pojavio u tekućoj godini. (*Nikić, J., 2021.*)

Ponekad se u obrazloženju potrebno osvrnuti na poziciju planiranu proračunom ili financijskim planom kako bi obrazložili izvršenje i odstupanje koje proizlazi iz usporedbe. (*Nikić, J., 2018.*)

3.2.3. Bilješke uz izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza – obrazac P-VRIO

Prema čl. 15. Pravilnika o financijskom izvještavanju, u Bilješkama uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza objašnjavaju se značajnije promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.

Bilješka uz AOP 003 – promjene u vrijednosti nefinancijske imovine

U Obrazac P-VRIO evidentira se promjena u vrijednosti imovine prilikom popisnih manjkova kod imovine koja ima knjigovodstvenu vrijednost. Bilježi se smanjenje imovine, posebno se navode evidentiranja preko promjena u vrijednosti imovine koja je evidentirana kao popisni manjkovi imovine s knjigovodstvenom vrijednosti, što se bilježi kao iznos smanjenja imovine. (Nikić, J., 2021.)

Ako je tijekom proračunske godine proveden prijenos imovine unutar proračuna, preko podskupine 915, potrebno je obrazložiti vrstu i vrijednost imovine. (Nikić, J., 2018.)

Bilješka uz AOP 018 – Promjene u obujmu imovine

Promjene u obujmu financijske imovine evidentiraju se primjerice, prilikom otpisa potraživanja kod kojih su poduzete mjere naplate potraživanja, a iznosi potraživanja su preniski za pokretanje postupka ovrhe i sudskih troškova. (Nikić, J., 2021.)

Bilješka uz AOP 010 – promjene u vrijednosti financijske imovine

Proračunski korisnik raspolaže sa 630 dionica trgovačkog društva XYZ d.d. te je s 31. prosinca izvršeno knjigovodstveno usklađenje tržišne vrijednosti vrijednosnih papira s knjigovodstvenom vrijednosti. Primljena je obavijest Središnje depozitarne agencije prema kojoj je tržišna vrijednost dionica manja za 12.820 kn u odnosu na prošlogodišnju vrijednost. Razlika predstavlja promjenu u vrijednosti imovine te je evidentirano smanjenje. (Nikić, J., 2021.)

3.2.4. Bilješke uz izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji – obrazac RAS-funkcijski

Funkcijska klasifikacija sadrži rashode razvrstane prema njihovoj namjeni. Prema funkcijskoj klasifikaciji razvrstavaju se rashodi 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. U bilješkama uz obrazac RAS-funkcijski treba pojasniti funkciju prema kojoj su razvrstani rashodi razreda 3 i 4. (Nikić, J., 2021.)

3.2.5. Bilješke uz izvještaj o obvezama – obrazac OBVEZE

Bilješke uz obrazac OBVEZE značajne su za donošenje poslovnih odluka u svezi osiguranja novčanih sredstava za podmirenje obveza, nastanka novih obveza za čije podmirenje nema dovoljno sredstava ili se dospjele obveze stalno povećavaju, a ukupne plaćene obveze tijekom proračunske godine smanjuju. Sve su to razlozi za hitna reagiranja. Shodno tome, podacima na AOP pozicijama ovog obrasca potrebno je posvetiti posebnu pozornost te ih detaljno pojasniti. (Nikić, J., 2021.)

Bilješka uz AOP 002 – povećanje obveza u izvještajnom razdoblju i AOP 019 – podmirene obveze u izvještajnom razdoblju

Usporedbom ova dva podatka dobiva se informacija o mogućnosti obveznika da tijekom proračunske godine podmiri obveze barem u istom iznosu koliko su i nastale, kako je predviđeno prilikom planiranja proračuna ili financijskog plana budući da se proračunom ili financijskim planom osiguravaju sredstva za pokriće i podmirenje obveza nastalih tijekom proračunske godine i prenesenih obveza iz prethodne proračunske godine. (Nikić, J., 2021.)

Bilješka uz AOP 035 – Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja

Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja ukazuje na neplaćene obveze koje su rezultat ili manje ostvarenih prihoda ili postoji drugi razlog. Prilikom podmirenja obveza potrebno se pridržavati roka dospijeca. Dospjele, a nepodmirene obveze koje se prenose u sljedeću proračunsku godinu potrebno je detaljno pojasniti, jer treba osigurati dodatna sredstva za njihovo podmirenje sljedeće godine. Bilješka se može dopuniti podacima iz prethodnih godina koje nisu navedene u obrascu, ali su značajne za poslovanje. (Nikić, J., 2021.)

Slika 18. Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja

OPIS	Stanje obveza na dan 31. 12. 2019.	Stanje obveza na dan 31. 12. 2020.
Međusobne obveze proračunskih korisnika	1.861.052	2.091.300
Obveze za zaposlene	11.424.338	12.659.557
Obveze za materijalne rashode	17.522.992	19.341.655
Obveze za nabavu nefinancijske imovine	844.657	412.820
Ukupno:	31.652.939	34.505.332

Izvor: Nikić, J., 2021., str. 61.

Bilješka uz AOP 091 – Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja – međusobne obveze proračunskih korisnika

Međusobne obveze proračunskih korisnika, sastoje se od obveza prijenosa sredstava državnom proračunu za prihode od prodaje stanova sa stanarskim pravom za 55 % pripadajućeg dijela 43.813,69 kune. (Nikić, J., 2021.)

3.3. Zaključak

Sadržaj i forma bilješki uz financijske izvještaje nisu propisani, prethodno je navedeno da se zaglavlje može sastaviti kao i obrasci financijskih izvještaja pa je stoga preporuka da Bilješke uz financijske izvještaje također sadržavaju sve podatke iz podnožja obrasca. Podaci se odnose na:

- 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. ovoga Pravilnika
- M. P. – oznaka za mjesto pečata.

Na kraju bilješki uz financijske izvještaje potrebno je navesti podatke o osobama za kontaktiranje i odgovornim osobama čelnika ili osobe koju je on ovlastio te potpis odgovorne osobe s desne strane, a s lijeve potpis osobe odgovorne za vođenje računovodstva ili ovlaštene osobe u službi za računovodstvo. (*Nikić, J., 2021.*)

4. KOMPARATIVNA ANALIZA BILJEŠKI UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU NA PRIMJERU GRADA POREČA I ISTARSKJE ŽUPANIJE

U ovom poglavlju govorit će se o komparativnoj analizi bilješki uz financijske izvještaje u proračunskom računovodstvu na primjeru „Grada Poreča“ i „Istarske županije“. U uvodnom dijelu govorit će se nešto o samom Gradu Poreču i Istarskoj županiji, geografskom položaju, povijesnom presjeku te važnim znamenitostima Grada i Županije. Naposljetku će se prijeći na glavni dio koji se odnosi na samu komparativnu analizu bilješki uz financijske izvještaje za 2020. godinu u sustavu proračunskog računovodstva Grada Poreča i Istarske županije.

4.1. Grad Poreč

Poreč (tal. Parenzo), grad, luka i turističko središte na zapadnoj obali Istre; 16.696⁸ stanovnika (2011.), sjedište gradske uprave i središte Poreštine. Jezgra grada nalazi se na poluočiču pravilna oblika, a suvremeno pravilno urbanističko tkivo proširilo se na okolno područje, sjeverno i južno od jezgre uz more, te prema unutrašnjosti kopna. (*Prelog, M., 1957. ; Ivančević, R., 1963.-64.*)

Poreč je jedno od najvećih središta hrvatskog turizma. Osobito se razvio od 1960-ih, tako da danas neke od najvažnijih istarskih turističkih tvrtki ondje imaju sjedište (Plava laguna d.d., Riviera d.d.). Radi opskrbe turističkog gospodarstva razvija se i plantažno poljodjelstvo (vinova loza i maslina). Na području Poreča je 20-tak hotela, 15-tak apartmanskih kompleksa, nekoliko autokampova, s mnogobrojnim sportskim terenima, plažama, kongresnim dvoranama i dr. Sjedište je osnovnih i srednjih škola, Instituta za poljoprivredu i turizam, Zavičajnoga muzeja, te Porečko-Pulske biskupije. (*Prelog, M., 1957. ; Ivančević, R., 1963.-64.*)

Područje grada Poreča bilo je naseljeno već u neolitiku. U brončano doba počinje naseljavanje brežuljaka u zaleđu. Rimljani započinju gradnju pravilne rektangularne gradske jezgre te centurijaciju cijelog povijesnog područja Poreštine. Prva kršćanska

⁸ Prema popisu stanovništva iz 2011. godine (www.dzs.hr).

općina postojala je već sredinom II. stoljeća. Tijekom IV. stoljeća počinje gradnja kompleksa porečke bazilike. Poslije pada Zapadnoga Rimskoga Carstva 476. godine, Poreč su zauzeli Istočni Goti, potom Bizantsko carstvo. Tijekom VI. stoljeća počinju prodori Avara, a u VII. stoljeću postupno naseljavanje Slavena na području Istre. Poreč 788. godine dolazi pod franačku upravu, zatim je od 1209. do 1267. godine u sastavu Akvilejskog patrijarhata, nakon čega je predan Veneciji. Kraj 18. stoljeća označava završetak vladavine Venecije u Poreču, a od 1797. godine zamjenjuje ju Austrija. U travnju 1945. godine osnažene partizanske jedinice započinju akciju oslobađanja Poreštine, a sam grad oslobođen je 29. travnja. (*Prelog, M., 1957. ; Ivančević, R., 1963.-64.*)

Tlorisnu osnovu gradske jezgre čini mreža ulica koje se sijeku pod pravim kutom i tvore pravilne četverokute. Glavna ulica i danas se zove Dekumanova (od lat. decumanus). Na vrhu poluotoka su ostatci rimskog foruma (Marafor) s hramovima (Kapitolijski i Neptunov hram). Najpoznatiji je spomenik Eufrazijeva bazilika. Uz kompleks je 1990-ih izgrađen novi biskupski dvor (arhitekt Eligio Legović). S vanjske strane kompleksa je kanonička kuća iz 1251. Crkva sv. Franje izgrađena u tipičnom gotičkom slogu u XIII. st. Peterokutna kula na ulazu u stari dio grada, iz sredine XIII. st., obnovljena je sredinom XV. st., a restaurirana 1990-ih. Izvan jezgre staroga grada barokna je crkva sv. Marije od Anđela (1747-70). Suvremena arhitektura dala je nekoliko vrijednih ostvarenja u hotelskom graditeljstvu: hoteli Kristal, Dijamant i Pical, interpolacija hotela Neptun u staroj gradskoj jezgri (sve arhitekt Julije De Luca). (*Prelog, M., 1957. ; Ivančević, R., 1963.-64.*)

4.2. Istarska županija

Istarska županija, upravno – teritorijalna jedinica na zapadu Republike Hrvatske, 2.813 km², 208.055 stanovnika (2011.), ustanovljena u prosincu 1992. zakonom kojim je država podijeljena na 20 županija i Grad Zagreb. Novim zakonom o ustrojstvu županija iz 1997. u Istarskoj županiji nisu provedene bitne promjene. Istarska županija obuhvaća najveći dio istarskog poluotoka (Istra), osim liburnijskoga dijela istočno od Učke te slovenskog i talijanskog dijela sjeverno od Dragonje. Granice joj se protežu od uvale Stupova kraj Brestove (Plomin) preko hrpta Učke i Ćićarije do hrvatsko-slovenske granice između Muna i Vodica. Administrativno je podijeljena u 10 gradova: Buje, Buzet, Labin, Novigrad, Pazin, Poreč, Pula, Rovinj, Umag i Vodnjan te 31 općinu: Bale, Barban, Brtonigla, Cerovlje, Fažana, Funtana, Gračišće, Grožnjan, Kanfanar, Karojba, Kaštelir-Labinci, Kršan, Lanišće, Ližnjan, Lupoglav, Marčana, Medulin, Motovun, Oprtalj, Pićan, Raša, Sveti Lovreč, Sveta Nedelja, Sveti Petar u Šumi, Svetvinčenat, Tar, Vabriga, Tinjan, Višnjan, Vižinada, Vrsar i Žminj.

Do 1992. područje Istarske županije bilo je podijeljeno na sedam općina (Buje, Buzet, Labin, Pazin, Poreč, Pula, Rovinj), a 1980-ih one su činile dio Zajednice općina Rijeke (s općinama riječkoga područja, Hrvatskoga primorja, Like i Gorskoga kotara).

Istarska županija je među najrazvijenijim hrvatskim regijama. Na njezinu se području nalaze ležišta boksita, kamenog ugljena, cementnoga lapora te ukrasnoga kamena (pločasti vapnenci). Razvijeni su poljodjelstvo (vinova loza, masline, žitarice, voće i povrće, cvijeće), stočarstvo (najviše ovaca i koza, te goveda), ribarstvo; industrija: prehrambena (Rovinj, Umag), tekstilna (Pula, Pazin), cementna (Umag, Pula), staklarska (Pula), keramička (Potpićan), metalna (Pula), automobilska (Buzet), brodograđevna (Pula), elektrotehnička (Buje); preradba plastičnih masa (Pazin, Raša) i dr. Osobito je razvijen turizam. Najpoznatija su i najveća turistička središta Poreč, Rovinj, Umag, Pula, Novigrad (zapadna obala) te Rabac (istočna obala). Razvijen je i lječilišni (Istarske toplice) te nautički turizam; marine: Umag, Novigrad, Červar-Porat, Poreč, Parentium, Vrsar, Valalta, Rovinj, Pula, Veruda, Pomer. Turistički su privlačni i gradići u unutrašnjosti: Motovun, Grožnjan, Oprtalj, Hum i dr., tzv. vinske ceste, ceste maslinova ulja i dr. Cestovna je mreža gusta; glavni su cestovni pravci Pula-Pazin-Rijeka (preko tunela Učka) i Pula-Buje-Trst, a u izgradnji je puni profil Istarskog

ipsilona. Županijska željeznička mreža Pula-Buzet s odvojkom za luku Bršicu posredno je (preko Slovenije) povezana s hrvatskom željezničkom mrežom. Glavne su morske luke u Puli i Bršici, a zračne u Puli i manja, sportska u Vrsaru. (<https://www.istrapedia.hr/hr/natuknice/1225/istarska-zupanija> – Pristupljeno 13.8. 2021.)

4.3. Analiza bilješki uz financijske izvještaje Grada Poreča i Istarske županije (1.1. – 31.12. 2020. godine)

U ovom potpoglavlju prijeći će se na samu komparativnu analizu načina izrade i sadržaja bilješki uz financijske izvještaje kao što su 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 i Izvještaj o obvezama Grada Poreča i Istarske županije za 2020. godinu.

4.3.1. Zaglavlje Bilješki uz financijske izvještaje

U nastavku će biti prikazana zaglavlja samih Bilježaka uz financijske izvještaje grada Poreča i Istarske županije kao prvi korak pri sastavljanju samih bilježaka, uvažavajući propisane podatke prema čl. 6. st. 2. Pravilnika o financijskom izvještavanju.

Slika 19. Zaglavlje bilješki uz financijske izvještaje grada Poreča

RH/fond/JLS/JP(R)S **GRAD POREČ – PARENZO**
52440 POREČ, OBALA MARŠALA TITA 5
RAZDJEL _____
GLAVA _____
PRORAČUNSKI KORISNIK _____

Razina	22
RKDP	35142
Matični broj:	02552329
OIB	41303906494
Šifra djelatnosti:	8411
Šifra grada:	348
Žiro račun:	HR13 2340 0091 8348 00003

BILJEŠKE UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE
za razdoblje od 01. siječnja do 31. prosinca 2020. godine

Izvor: Grad Poreč – financijska izvješća za 2020. g., 2020., str. 1.

Slika 20. Zaglavlje bilješki uz financijske izvještaje Istarske županije

REPUBLIKA HRVATSKA
ISTARSKA ŽUPANIJA
Dršćevka 3, Pazin

Razina 22
RKP 36389
Matični broj 2544474

OIB 90017522601

BILJEŠKE UZ FINACIJSKE IZVJEŠTAJE
za razdoblje od 01. siječnja do 31. prosinca 2020.

Izvor: Istarska županija – bilješke uz godišnji financijski izvještaj za 2020. godinu, 2020., str. 1.

4.3.2. Financijski izvještaji grada Poreča i Istarske županije – osnova sastavljanja

Grad Poreč

„U skladu sa čl. 5. Pravilnika o financijskom izvješćivanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15, 93/15, 135/15, 2/17 i 28/17, 112/18, 126/19 i 145/20) i Okružnice o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S za razdoblje 1. siječnja do 31. prosinca 2020. godine dostavljene od Ministarstva financija 30. prosinca 2020. godine Klasa: 400-02/20-01/29, Urbroj: 513-05-03-20-12, Grad Poreč – Parenzo je sastavio Financijske izvještaje proračuna za razdoblje od 01. siječnja do 31. prosinca 2020. godine, koji se sastoje od: Bilance (Obrazac BIL), Izvještaja o prihodima i primicima i rashodima i izdacima (Obrazac PR-RAS), Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji (Obrazac RAS funkcijski), Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (Obrazac P-VRIO), Izvještaja o obvezama (Obrazac OBVEZE) i ovih Bilješki.

Grad Poreč – Parenzo primjenjuje proračunsko računovodstvo u skladu sa Zakonom o proračunu (NN 87/08, 136/12 i 15/15) i Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20). Prema odredbama navedenih propisa Grad u svojim knjigovodstvenim evidencijama osigurava pojedinačne podatke o vrstama prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, stanju imovine, obveza i vlastitih izvora. Knjigovodstvo se vodi po načelu dvojnog knjigovodstva, prema propisanom računskom planu, vode se poslovne knjige: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige. Prihodi i primici te rashodi i izdaci iskazuju se prema modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja. Prihodi i primici priznaju se u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da su mjerljivi. Rashodi se priznaju na temelju nastanka događaja (obveze) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju. Imovina i obveze iskazuju se po računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška. Internim aktima utvrđeni su rokovi za ovjeru i dostavu financijske dokumentacije koja će se evidentirati u poslovnim knjigama 2020. godine.

U skladu s odredbama Zakona o PDV-u (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19 i 138/20) Grad Poreč – Parenzo je od 1. siječnja 2014. godine obveznik PDV-a s osnova obavljanja gospodarske djelatnosti iskorištavanja materijalne imovine (najam, zakup poslovnih prostora) pa kao pretporez može odbiti isključivo PDV sadržan u ulaznim računima koji se odnose na gospodarsku djelatnost.“
(*Grad Poreč – financijska izvješća za 2020. g., 2020.*)

Istarska županija

„Sukladno odredbama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15, 93/15, 135/15, 2/17 i 28/17, 112/18 i 126/19) sastavljeni su financijski izvještaji Proračuna Istarske županije za razdoblje od 01. siječnja do 31. prosinca 2020. godine i to: 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 (Obrazac P-VRIO), Izvještaj o obvezama (Obrazac OBVEZE).

Navedeni obrasci su sastavljeni, sukladno Okružnici o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna Ministarstva financija za razdoblje 1. siječnja do 31. prosinca 2020. godine Klasa: 400-02/20-01/29, Urbroj: 513-05-03-20-12 od 30. prosinca 2020. godine te Okružnica iz prethodnih godina. Pored izvještaja za Istarsku županiju, obrasci sadržavaju i izvještaje za Vijeća nacionalnih manjina i predstavnika.“ (*Istarska županija – bilješke uz godišnji financijski izvještaj za 2020. godinu, 2020.*)

4.3.3. Bilješke uz bilancu – Obrazac BIL

U ovom potpoglavlju biti će objašnjene obvezne bilješke koje se sastavljaju uz samu Bilancu, a koje su od velike važnosti pri samoj izradi Bilježaka, posebice pri samoj komparativnoj analizi, a to su: 1) ⁹Popis ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina i 2) Sudski sporovi u tijeku. Nadalje će biti prezentirane i same bilješke.

1) *Primljena i dana jamstva*

U nadolazećoj tablici bit će prikazan pregled primljenih i danih instrumenata plaćanja grada Poreča na dan 31.12.2020. godine.

Slika 21. Pregled primljenih i danih instrumenata plaćanja grada Poreča na dan 31.12.2020. godine

Redni broj	Instrument osiguranja	Namjena	Ukupan broj instrumenata	Iznos danog jamstva	Iznos primljenog jamstva	Potencijalni prihod	Potencijalni rashod	Razlika između prihoda i rashoda
1	2	3		4	5	6	7	8= (6-7)
1.	Bankovne garancije	Dobro izvršenje ugovora za izvedene radove i usluge	52		31.854.663	31.854.663		31.854.663
2.	Zadužnice	Dobro izvršenje ugovora za izvedene radove i	12			11.137.122		11.137.122

		usluge			11.137.122			
3.	Zadužnice	Namjensko korištenje sredstava za sufinansiranje	12	1.000.000			1.000.000	-1.000.000
4.	Zadužnice	Podizanje kredita	6	134.601.306			134.601.306	134.601.306
5.	Zadužnice	Osiguranje plaćanja zakupa za poslovni prostor	235		20.240.000	20.240.000		20.240.000
6.	Zadužnice	Osiguranje plaćanja za komunalni doprinos	299		22.421.744	22.421.744		22.421.744
7.	Zadužnice	Osiguranje plaćanja studentskih kredita	90		5.160.000	5.160.000		5.160.000
8.	Zadužnice	Osiguranje plaćanja prava na dodatak na mirovinu	58		2.900.000	2.900.000		2.900.000
9.	Zadužnice	Osiguranje plaćanja koncesija	7		5.000.000	5.000.000		5.000.000
10.	Zadužnice	Osiguranje plaćanja prava građenja	7		405.000	405.000		405.000
11.	Nagodbe	Osiguranje plaćanja prihoda grada	34		2.970.000	2.970.000		2.970.000
12.	Založno pravo	Založno pravo na nekretninama	3		299.364		299.364	-299.364
		Ukupno	815	135.601.306	102.088.529	102.088.529	135.601.306	-33.812.141

Izvor: Grad Poreč – financijska izvješća za 2020. g., 2020., str. 16.-17.

⁹ U slučaju grada Poreča, uzeta je tablica primljenih i danih instrumenata plaćanja umjesto gore navedene obvezne bilješke.

Na slici 21. imamo pregled primljenih i danih instrumenata plaćanja Grada na dan 31.12.2020. godine gdje se uočava da Grad kao instrument osiguranja plaćanja najviše koristi zadužnice što se i poklapa sa ukupnim brojem instrumenata u različite namjene, ali sa naglaskom na veći iznos danih jamstava koji predstavlja potencijalni rashod pošto Grad izdaje jamstva različitim poslovnim subjektima, što se i evidentira kao potencijalni rashod u visini od 135.601.306,00 kn naspram primljenih jamstava u korist Grada. Na kraju se i vidi da je razlika negativna što ukazuje na činjenicu da Grad više izdaje jamstva na svoju štetu (tj. trošak) nego što ih primi od npr. države, županije, itd.

Sagledavajući Istarsku županiju, može se primijetiti da je prisutan obrnuti scenario, što znači da IŽ više prima jamstva kao instrument osiguranja plaćanja (i to najviše zadužnice), nego što ih izdaje, pa se stvara pozitivna razlika potencijalnih prihoda naspram rashoda u korist Županije.

2) *Sudski sporovi u tijeku*

„Prema evidenciji Zajedničkog odvjetničkog ureda Siniša Borštner i Andrej Stanič, s kojim Grad ima potpisani ugovor o vođenju sudskih sporova, a u kojem je Grad jedna od potencijalnih stranaka i vrijednosti (potencijalna imovina/obveze Grada) predmeta pojedinog sudskog spora, a za potrebe iskazivanja podatka u izvanbilančnoj evidenciji i u ovim Bilješkama, na dan 31. prosinca 2020. godine u aktivnoj ulozi tužitelja vodi **13** sudskih sporova potencijalne imovine u vrijednosti od 2.596.302,00 kn, a u ulozi tuženika vodi **53** sudska spora potencijalne vrijednosti obveza u visini od 15.828.715,00 kn.

Potencijalna obveza po sudskim sporovima u tijeku na dan 31.12.2020. iznosi 13.232.413,00 kn, a proknjižena je na računu 9915 – *Potencijalne obveze po osnovi sudskih sporova.*“ (*Grad Poreč – financijska izvješća za 2020. g., 2020.*)

Istarska županija u svojoj tablici ostvaruje procjenu financijskog učinka u iznosu od 10.950.636,92 kn sudskih sporova koji još traju i to u svrhu naplate potraživanja od strane tuženika koji su najčešće raznorazni obrti čije je procijenjeno vrijeme odljeva ili priljeva najčešće u narednih 5 godina.

4.3.3.1. Bilješke uz AOP pozicije Obrasca Bilance

U ovom potpoglavlju prezentirat će se bilješke uz samu bilancu grada Poreča i Istarske županije kroz 6 tablica koje su u nastavku detaljno pojašnjene i analizirane.

Tablica 1. Stanje bruto bilance po razredima računskog plana grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine

Račun	Opis	AOP iz BIL	GRAD POREČ	ISTARSKA ŽUPANIJA	Indeks
			31.12.2020.	31.12.2020.	
0	Nefinancijska imovina	002	784.020.809,00	248.907.568,00	31,7
1	Financijska imovina	063	330.157.193,00	311.567.179,00	94,4
	Ukupno imovina	001	1.114.178.002,00	560.474.747,00	50,3
2	Obveze	169	118.517.014,00	150.299.136,00	126,8
9	Vlastiti izvori	229	995.660.988,00	410.175.611,00	41,2
	Ukupno obveze i vlastiti izvori	168	1.114.178.002,00	560.474.747,00	50,3

Izvor: Obrada autora

Iz tablice 1. se mogu uočiti razlike Grada i Županije sa aspekta ukupne imovine i ukupnih obveza i vlastitih izvora. Vidljivo je da Grad Poreč ima veću vrijednost ukupne aktive i pasive (dvostruko više, posebno nefinancijske imovine u aktivi te vlastitih izvora u pasivi) nego Istarska Županija. Grad Poreč ima vrijednost aktive 1.114.178.002,00 kn, dok Istarska županija 560.474.747 kn (od čega 560.161.000 kn otpada na ukupnu imovinu, a 313.747 kn na Vijeća nacionalnih manjina).

Tablica 2. Nefinancijska imovina grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine

Račun	Opis	AOP iz BIL	GRAD POREČ	ISTARSKA ŽUPANIJA	Indeks
			31.12.2020.	31.12.2020.	
01	Neproizvedena dugotrajna imovina	003	133.422.248,00	60.498.845,00	45,3
02	Proizvedena dugotrajna imovina	007	636.133.053,00	184.349.208,00	29,0
04	Sitan inventar	047	0,00	1.530.712,00	0,0
05	Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi	051	1.358.699,00	2.528.803,00	186,1
0	Imovina	001	770.914.000,00	248.907.568	32,3

Izvor: Obrada autora

Iz tablice 2. je vidljivo da Grad Poreč prednjači vezano uz vrijednost nefinancijske imovine (posebno proizvedena dugotrajna imovina kao što su izgradnja cesta, javne rasvjete, itd.), dok je kod Istarske županije vezano uz ostale građevinske objekte (bolnice, ljekarna, ambulanta, škole), uredske opreme, prijevoznih sredstava, itd. Jedina razlika jest u tome što Istarska županija bilježi sitan inventar u svojoj imovini čija nabavna vrijednost i ispravak vrijednosti iznosi 1.530.712,00 kn, što u gradu Poreču nije slučaj, tj. nema ga evidentirano. No, što se tiče dugotrajne nefinancijske imovine u pripremi može se vidjeti da je ona zabilježena u imovini Grada u vrijednosti 1.358.699,00 kn (npr. izvlačilište na rivi), dok u Županiji u visini od 2.528.803,00 kn.

Tablica 3. Financijska imovina grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine

Račun	Opis	AOP iz BIL	GRAD POREČ	ISTARSKA ŽUPANIJA	Indeks
			31.12.2020.	31.12.2020.	
11	Novac u banci i blagajni	064	33.557.371,00	70.312.779,00	209,5
12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo	073	2.018.444,00	15.567.637,00	771,27
13	Potraživanja za dane zajmove	082	250.000,00	78.058.078,00	312,2
15	Dionice i udjeli u glavnici	129	269.606.386,00	133.201.492,00	49,4
16	Potraživanja za prihode poslovanja	141	20.455.055,00	9.715.597,00	47,5
17	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	158	3.623.108,00	240.756,00	6,65
19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda	164	646.829,00	4.470.840,00	691,2
1	Financijska imovina	063	330.157.193,00	311.567.179,00	94,4

Izvor: Obrada autora

U tablici 3. može se vidjeti da je vrijednost financijske imovine u Gradu Poreču veća za 6 % u odnosu na Istarsku županiju i to zahvaljujući dionicama i udjelima u glavnici pošto zauzima najveći udio financijske imovine (82%). Nadalje, promatrajući stavke financijske imovine kod Istarske županije može se uočiti da depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo imaju vrijednost od 15.567.637,00 kn. Sagledavajući Istarsku županiju, najmanji udio financijske imovine zauzimaju potraživanja od prodaje nefinancijske imovine (0,08%).

Tablica 4. Potraživanja za prihode poslovanja grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine

Račun	Opis	GRAD POREČ			ISTARSKA ŽUPANIJA		
		Stanje na dan 31.12.2020.	Ispravak vrijednosti potraživanja na dan 31.12.2020.	Vrijednost potraživanja nakon ispravka vrijednosti na dan 31.12.2020.	Stanje na dan 31.12.2020.	Ispravak vrijednosti potraživanja na dan 31.12.2020.	Vrijednost potraživanja nakon ispravka vrijednosti na dan 31.12.2020.
161	Potraživanja za poreze	7.677.900,00	4.202.630,00	3.475.270	721.200,00	0,00	721.200,00
163	Potraživanja za pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna	221.481,00	0,00	221.481,00	4.554.259,00	0,00	4.554.259,00
164	Potraživanja za prihode od imovine	28.954.109,00	22.233.054,00	6.721.055,00	17.762.623,00	0,00	17.762.623,00
165	Potraživanja za administrativne pristojbe i prihode po posebnim propisima	17.166.303,00	7.679.927,00	9.486.376,00	1.128,00	0,00	1.128,00
168	Potraživanja za kazne i upravne mjere	1.623.796,00	1.072.923,00	550.873,00	4.500,00	0,00	4.500,00
169	Ispravak vrijednosti potraživanja		-35.188.534,00			-13.328.113,00	
16	Ukupno	55.643.589,00	35.188.534,00	20.455.055,00	23.043.710,00	-13.328.113,00	9.715.597,00

Izvor: Obrada autora

U ovoj tablici 4. razgraničena su potraživanja za prihode poslovanja na potraživanja za poreze, pomoći iz inozemstva i od subjekata od unutar općeg proračuna, za prihode od imovine, administrativne pristojbe i prihode po posebnim propisima, za kazne i upravne mjere i na kraju ispravak vrijednosti potraživanja. U slučaju grada Poreča, može se vidjeti da najviša vrijednost otpada na potraživanja za prihode od imovine, no ako sagledamo vrijednost potraživanja nakon ispravka vrijednosti, onda prednjače potraživanja za administrativne pristojbe i prihode po posebnim propisima. S druge

strane, promatrajući Istarsku županiju, zanimljivo je što nije bilo podataka o ispravcima vrijednosti potraživanja od prihoda poslovanja, iz razloga što su iskazane zbrojno, tako da su ta polja ostavljena prazna, no ispravak vrijednosti potraživanja iznose 13.328.113,00 kn koje se odnose na kašnjenja naplate dospjelih potraživanja preko godine dana i nakon tri godine. Usporedbom dolazi se do zaključka da ukupna vrijednost potraživanja nakon ispravka vrijednosti iznosi 9.715.597,00 kn što je manje u odnosu na Grad. Napomena vezana za ovu tablicu se odnosi na to da je podatak o potraživanju za prihode od prodaje proizvoda i robe te pružene usluge ukalkuliran u ovu tablicu u iznosu od 240.756 kn na poziciji AOP 153.

Tablica 5. Obveze grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine

Račun	Opis	AOP iz BIL	GRAD POREČ	ISTARSKA ŽUPANIJA	Indeks
			31.12.2020.	31.12.2020.	
23	Obveze za rashode poslovanja	170	10.353.857,00	20.490.755,00	197,9
24	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	181	9.745.008,00	6.620.066,00	67,9
26	Obveze za kredite i zajmove	198	98.418.149,00	123.111.040,00	125,1
2	Obveze	169	118.517.014,00	150.221.861,00	126,8

Izvor: Obrada autora

Što se tiče tablice 5. svakako se može primijetiti da Istarska županija ima veću zaduženost od grada Poreča što je i logično, posebno kada se radi o obvezama za kredite i zajmove prema Ministarstvu financija za ŽCGO Kaštijun – EU IPA ISPA 2007-2011 u iznosu od 61.792.738 kn, obveze prema Ministarstvu poljoprivrede u iznosu od 1.012.500 kn i kredit Zagrebačke banke za kapitalne projekte za domove za starije i nemoćne u iznosu od 16.964.514 kn sa rokom dospijeca 30.06.2029. godine te kredit Privredne banke Zagreb u iznosu od 43.341.288 kn za kapitalne projekte Istarske županije i to izgradnju medicinske srednje škole, OŠ Mate Balote Buje, OŠ Petra Studenca, Dom za starije osobe i Dom za starije osobe Pula sa rokom otplate 30.11.2036. godine. Ako sagledamo na razini JLP(R)S, vodeći udio vezan je, također, za obveze za kredite i zajmove u vrijednosti 98.418.149,00 kn, od čega 20.000.000,00 kn se odnosi na novo zaduživanje Grada za podignuti kredit za rekonstrukciju gradske rive, 4.000.000,00 kn kredita za ESIF – JR, od čega je iskorišteno u 2020. godini iznos

od 2.718.149 kn i dugoročni beskamatni zajam iz državnog proračuna u iznosu od 7.700.000,00 kn. Po obvezama za kredite i zajmove nema dospjelih obveza.

Tablica 6. Vlastiti izvori grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine

Račun	Opis	AOP iz BIL	GRAD POREČ	ISTARSKA ŽUPANIJA	Indeks
			31.12.2020.	31.12.2020.	
911	Vlastiti izvori	231	1.054.890.289,00	410.175.611,00	38,9
912	Ispravak vlastitih izvora za obveze	234	-98.418.149,00	-123.111.040,00	125,1
922	Višak/manjak prihoda	238	16.585.108,00	139.951.733,00	843,8
96	Obračunati prihodi poslovanja	246	19.081.870,00	8.342.412,00	43,7
97	Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine	247	3.521.870,00	139.518,00	4,0
99	Izvanbilančni zapisi	249	0,00	833.430.795,00	0,0
9	Vlastiti izvori	229	995.660.988,00	1.268.929.029,00	127,4

Izvor: Obrada autora

U tablici 6. vidljivo je da su vlastiti izvori u Istarskoj županiji dominantniji u odnosu na grad Poreč u iznosu od 1.268.929.029,00 kn. Izvanbilančni zapisi iznose 833.430.795,00 kn i odnose se na knjiženja instrumenata osiguranja plaćanja u 2020. godini i potencijalnih obveza za sudske sporove. Primljeni i izdani instrumenti osiguranja plaćanja na dan 31.12.2020. godine iznose 524.389.325,00 kn. Na dan 31.12.2020. godine Istarska županija ima ukupno 235.260.000,00 kn izdanih instrumenata plaćanja, od toga je tijekom 2020. godine izdano 37.610.000 kn, a vraćeno 2.200.000 izdanih instrumenata osiguranja plaćanja.

Početno stanje potencijalnih sudskih sporova iznosi 11.883.061 kn. U 2020. godini vrijednost sudskih sporova na dan 31.12.2020. godine iznosi 10.950.637 kn. Otplata danih suglasnosti u iznosu od 9.575.368,00 kn, a odnosi se na otplate: Opće bolnice Pula, Lučke uprave Rabac, Plinare d.o.o., Politehnike Pula, Azri d.o.o., Lučke uprave

Umag/Novigrad, Istarskih domova zdravlja i Zavoda za javno zdravstvo Istarske županije. U tuđu imovinu danu na korištenje spadaju poslovne zgrade u Flanatičkoj 29 Pula, Splitskoj 14 Pula, Dršćevki 3 u Pazinu, Zgrada Admiraliteta Riva 8 u Puli kao i CIS, Sv. Polikarp 2 Pula i zgrada na adresi Trg I. Istarske brigade, Pula. Zgrade su imovina Grada Pule, Grada Pazina i Republike Hrvatske. U izvanbilančnoj evidenciji kao tuđa imovina dana na korištenje evidentirani su aparati za vodu u vlasništvu društva „Vitalis voda d.o.o.“ kao i osobni automobili u vlasništvu društva „Auto Benussi d.o.o.“, a u najmu Istarske županije. (*Grad Poreč – financijska izvješća za 2020. g., 2020. ; Istarska županija – bilješke uz godišnji financijski izvještaj za 2020. g., 2020.*)

4.3.4. Bilješke uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima – Obrazac PR-RAS

U ovom potpoglavlju analizirat će se Bilješke uz sam Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima kroz nadolazeće dvije tablice koje će u nastavku biti detaljno razjašnjene.

Tablica 7. Prikaz ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka po razredima računskog plana grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine

Račun	Opis	AOP iz PR-RAS	GRAD POREČ	ISTARSKA ŽUPANIJA	Indeks
			31.12.2020.	31.12.2020.	
6	Prihodi poslovanja	001	120.738.981,00	334.958.419,00	277,4
7	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	289	14.059.203,00	235.054,00	1,7
8	Primici od financijske imovine i zaduživanja	410	30.418.149,00	49.090.111,00	161,4
	Ukupno prihodi i primici	629	165.216.333,00	384.283.584,00	232,6
3	Rashodi poslovanja	148	103.386.929,00	239.545.769,00	231,7
4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	341	58.245.222,00	90.481.910,00	155,3
5	Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	518	7.474.585,00	18.133.703,00	242,6
	Ukupno rashodi i izdaci	630	169.106.736,00	348.161.382,00	205,9
922	Manjak prihoda i primitaka	632	-3.890.403,00	36.122.202,00	-928,5
922	Višak prihoda i primitaka preneseni	633	20.475.511,00	19.693.431,00	96,2
922	Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju	635	16.585.108,00	55.815.633,00	336,5

Izvor: Obrada autora

U tablici 7. imamo prikaz ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka po razredima računskog plana grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine gdje je vidljivo da sama Županija ostvaruje veće prihode i primitke, ali isto tako i rashode i izdatke zahvaljujući prihodima poslovanja u iznosu od 334.958.419,00 kn i rashodima poslovanja u visini od 239.545.769,00 kn. Grad Poreč je ostvario manjak prihoda i primitaka u iznosu od 3.890.403,00 kn, dok Istarska županija višak koji će se prenijeti u 2020. godini u iznosu 36.122.202,00 kn, dok višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju iznosi 55.815.633,00 kn, dok za Grad Poreč iznosi 16.585.108,00 kn.

Tablica 8. Struktura ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka po skupinama računskog plana grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine

Račun	Opis	AOP iz BIL	GRAD POREČ	ISTARSKA ŽUPANIJA	Indeks
			31.12.2020.	31.12.2020.	
61	Prihodi od poreza	002	52.658.027,00	137.475.025,00	261,1
611	Prihodi od poreza na dohodak	003	34.783.589,00	119.112.130,00	342,4
63	Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar opće države	045	19.096.308,00	177.166.371,00	927,8
632	Pomoći od međunarodnih organizacija te institucija i tijela EU	049	1.332.776,00	8.752.155,00	656,7
633	Pomoći proračunu iz drugih proračuna	054	3.292.812,00	48.011.234,00	1458,1
635	Pomoći izravnjanja za decentralizirane funkcije	060	4.701.940,00	64.782.057,00	1377,8
64	Prihodi od imovine	074	7.692.814,00	14.392.664,00	187,1
641	Prihodi od financijske imovine	075	679.429,00	1.596.720,00	235,0
642	Prihodi od nefinancijske imovine	083	7.013.385,00	11.728.960,00	167,2
6421	Naknade za koncesije	084	1.119.818,00	9.543.072,00	852,2
6422	Prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine	085	4.799.789,00	2.185.887,00	45,5
65	Prihodi od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima	105	40.213.013,00	4.356.133,00	10,8
651	Upravne i administrativne pristojbe	106	2.021.758,00	4.355.546,00	215,4
652	Prihodi po posebnim propisima	111	2.472.232,00	587,00	0,0
66	Prihodi od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga i prihodi od donacija	123	203.964,00	929.162,00	455,6
663	Donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan javnog sektora	127	203.964,00	227.841,00	111,7
68	Kazne i upravne mjere i ostali prihodi	136	874.855,00	639.064,00	73,0
683	Ostali prihodi	147	282.686,00	41.292,00	14,6
31	Rashodi za zaposlene	149	12.148.705,00	39.529.210,00	325,4
32	Materijalni rashodi	160	30.872.494,00	26.317.509,00	85,2

34	Financijski rashodi	193	1.266.673,00	2.934.924,00	231,7
35	Subvencije	212	611.935,00	9.873.124,00	1613,4
36	Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	221	33.369.678,00	124.100.327,00	371,9
37	Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	246	7.546.679,00	12.732.371,00	168,7
38	Ostali rashodi	257	17.570.765,00	24.058.304,00	136,9
41	Rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine	342	6.046.728,00	4.739.497,00	78,4
42	Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine	354	50.737.266,00	81.397.402,00	160,4
45	Rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini	393	1.461.228,00	80.400.182,00	5502,2
842	Primljeni krediti i zajmovi od kreditnih i ostalih financijskih institucija u javnom sektoru	480	2.718.149,00	77.475,00	2,9
844	Primljeni krediti i zajmovi od kreditnih i ostalih financijskih institucija izvan javnog sektora	485	20.000.000,00	40.184.081,00	200,9
51	Izdaci za dane zajmove i depozite	519	250.000,00	11.679.494,00	4671,8
53	Izdaci za dionice i udjele u glavnici	570	1.891.252,00	577.475,00	30,5
54	Izdaci za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova	583	5.333.333,00	5.876.733,00	110,2

Izvor: Obrada autora

U ovoj tablici 8. prikazana je struktura ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka po skupinama računskog plana grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine.

Počevši od stavki prihoda poslovanja, izdvojene su sljedeće: Prihodi od poreza, Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar opće države, Prihodi od imovine, Prihodi od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima, Prihodi od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga i prihodi od donacija i kazne, upravne mjere i ostali prihodi.

Analizirajući navedene podatke u tablici, može se zaključiti da Istarska županija ostvaruje veće prihode naspram grada Poreč, izuzev prihoda od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima te kazne, upravne mjere i ostali prihodi. Sagledavajući stavke prihoda poslovanja Županije, dolazi se do zaključka da najviši udio otpada na pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar opće države u iznosu od 177.166.371,00 kn. Tekuće pomoći od institucija i tijela EU iznose 8.752.155,00 kn, a odnose se na prihode za projekte: KEY-Q, METRIS PLUS, Prihodi za projekt sanacije

sakralnih objekata Venetskog podrijetla, LIFE SEC ADAPT, itd. Tekuće pomoći iz drugih proračuna iznose 48.011.234,00 kn, a odnose se na pomoći od Ministarstava i to za projekte MOZAIK 3, KLIM, SUPPORT, IDEAL, BEAT, zatim prihodi Ministarstva uprave za troškove povjerenih poslova Ureda državne uprave, Ministarstva hrvatskih branitelja za troškove ukopa, itd. Pomoći izravnjanja za decentralizirane funkcije izvršene su u iznosu od 64.782.057,00 kn od čega su tekuće pomoći izravnjanja za decentralizirane korisnike naplaćene u iznosu od 59.737.192,00 kn. Kapitalne pomoći izravnjanja naplaćene su u iznosu od 5.044.865,00 kn. Tekuće pomoći od Državnog proračuna u iznosu od 54.068.058,00 kn plaćene su za sustav navodnjavanja u iznosu od 51.997.103,00 kn, za projekte GEOISTRA, KLIM i CREW 418.191,00 kn, za projekt Mozaik III 1.551.304,00 kn, za pomoći proračunskim korisnicima 39.246,00 kn i za projekt ORKA 62.214,00 kn.

Najmanji udio Županije se odnosi na kazne, upravne mjere i ostale prihode koje iznose 639.064,00 kn, a odnose se na naplatu prihoda od prodaje službenih novina, prihoda od izdavanja dopusnica u cestovnom prometu, prihoda gradova za službenički sud, te u okviru ostalih prihoda uplata dijela plaće dužnosnika za COVID 19 u iznosu od 41.292,00 kn.

Što se tiče grada Poreča, prevladavajući udio se odnosi na prihode od poreza u iznosu od 52.658.027,00 kn (Porez na dohodak 34.783.859,00 kn, Porezi na imovinu 16.383.876,00 kn i Porezi na robu i usluge 1.490.562,00 kn). Najmanji udio otpada na prihode od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga i prihodi od donacija u iznosu od 203.964,00 kn (Tekuće donacije 79.282,00 kn i kapitalne donacije 124.682,00 kn).

Nadalje, promatrajući stavke rashoda poslovanja dolazi se do zaključka da najviši udio otpada na pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna u iznosu od 124.100.327,00 kn koje se sastoje od tekuće pomoći inozemnim vladama u iznosu od 1.721.482,00 kn, tekuće pomoći unutar općeg proračuna 1.930.386,00 kn, kapitalne pomoći unutar općeg proračuna u iznosu od 2.050.687,00 kn, tekućih pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna u iznosu od 6.306.859,00 kn i kapitalnih pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna u iznosu od 340.000,00 kn, te proračunskim korisnicima za financiranje redovne djelatnosti na kontu 367 u iznosu od 107.394.818,00 kn.

Najmanji udio otpada na financijske rashode u visini od 2.934.924,00 kn gdje su najznačajniji rashodi kamate za primljeni kredit za Kaštijun u iznosu od 1.832.787,00 kn koje se zajedno sa glavnicom uplaćuju u Državni proračun RH. Osim kamata, u ove rashode spadaju još: usluge banaka i usluge platnog prometa IŽ, kamate za primljene kredite (PBZ i Zagrebačka banka) kao i negativne tečajne razlike i zatezne kamate.

Promatrajući grad Poreč, može se iščitati da najviši udio se kao i kod Županije i odnosi na pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna, u vrijednosti od 33.369.678,00 kn. Pomoći unutar općeg proračuna (AOP 228) isplaćene su za sufinanciranje rada Fonda za razvoj poljoprivrede i agroturizma Istre, pomoć za produženi boravak učenika iz Poreča u OŠ J.Rakovac Sv.Lovreč, pomoć za književnu građu K.Š. Gjalski i za pomoć za projekt EU Pomoćnici u nastavi – projekt INkluzivne škole 5+. Ostvarenje rashoda proračunskih korisnika za financiranje redovne djelatnosti iz izvora grada iznosi 30.275.509,00 kn, a manje ostvarenja rashoda kod proračunskih korisnika odnosi se na zatvaranje vrtića i škola radi poštivanja epidemioloških mjera vezanih uz Covid – 19.

Najmanji udio Grada se odnosi na subvencije u iznosu od 611.935,00 kn. Dane su za sufinanciranje kamata poduzetničkih kredita, kamata za poticanu stanogradnju i kupnju prvog stana, za poticanje razvoja poduzetništava trgovačkim društvima izvan javnog sektora i sufinanciranje rada poštanskih ureda po mjesnim odborima.

Analizirajući navedene podatke u tablici vezane uz stavke rashoda poslovanja, ponovno vidimo da Istarska županija ima veća izvršenja rashoda u odnosu na grad Poreč, izuzev materijalnih rashoda.

Nadalje, promatrajući stavke rashoda za nabavu nefinancijske imovine, Istarska županija ponovno prednjači, izuzev u rashodima za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine.

Promatrajući podatke Županije, može se primijetiti da veći dio rashoda za nabavu nefinancijske imovine otpada na rashode za nabavu proizvedene dugotrajne imovine u iznosu od 81.397.402,00 kn gdje najveći udio u rashodima imaju radovi na sustavu za navodnjavanje Červar Porat – Bašarinka i radovi na Medicinskoj školi u Puli.

Najmanji udio Županije odnosi se na rashode za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine u vrijednosti 4.739.497,00 kn, a koji se odnose na rekonstrukciju kuće istarskih

kaštela u Momjanu, planiranje razvoja Linskoga kanala, projekta za rekonstrukciju Regionalnog centra kompetentnosti – Škole za turizam, ugostiteljstvo i turizam u Puli, i za navodnjavanje poljoprivrednog zemljišta na području Bujštine i u Valturi.

Što se tiče grada Poreča, vidljivo je da najveći udio se odnosi na rashode za nabavu proizvedene dugotrajne imovine u iznosu od 50.737.266,00 kn gdje je zabilježeno najveće povećanje kod građevinskih objekata (AOP 355) iz razloga što je Grad realizirao dvije velike investicije i to na rekonstrukciju gradske rive i sanaciju odlagališta komunalnog otpada Košambra.

Najmanji udio Grada se odnosi na rashode za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini u vrijednosti od 1.461.228,00 kn. Povećanje se odnosi na početak izgradnje dječjeg vrtića u Žbandaju u izvještajnom razdoblju.

Što se tiče primitaka od financijske imovine i zaduživanja, primjetno je da Istarska županija ima veći udio u stavci primljenih kredita i zajmova od kreditnih i ostalih financijskih institucija izvan javnog sektora u odnosu na grad, dok grad Poreč ima veći udio u stavci primljenih kredita i zajmova od kreditnih institucija i ostalih financijskih institucija u javnom sektoru u odnosu na županiju.

Najveći udio Istarske županije otpada na primljene kredite i zajmove od kreditnih i ostalih financijskih institucija izvan javnog sektora u vrijednosti od 40.184.081,00 kn i to za građevinske radove u OŠ M. Balote Buje i za Medicinsku školu u Puli. Najmanji udio se odnosi na primljene kredite i zajmove od kreditnih i ostalih financijskih institucija u javnom sektoru u visini od 77.475,00 kn primljenog zajma iz državnog proračuna.

Što se tiče strukture primitaka samog grada Poreča, vidljivo je da najveći udio otpada na primljene kredite i zajmove od kreditnih i ostalih financijskih institucija izvan javnog sektora u iznosu od 20.000.000,00 kn, a odnosi se na podignuti kredit od Privredne banke d.d. Zagreb za rekonstrukciju gradske rive. Najmanji udio otpada na primljene kredite i zajmove od kreditnih i ostalih financijskih institucija u javnom sektoru u visini od 2.718.149,00 kn, a odnosi se na podignuti kredit od HBOR-a za financiranje projekta ESIF – modernizacija javne rasvjete.

Promatrajući stavke izdataka za financijsku imovinu i otplate zajmova, razvidno je da Istarska županija ima veće vrijednosti u odnosu na grad Poreč, izuzev stavke izdataka za dionice i udjele u glavnici.

Najveći udio u strukturi izdataka Istarske županije odnosi se na izdatke za dane zajmove i depozite u vrijednosti od 11.679,494,00 kn i to dane zajmove tuzemnim trgovačkim društvima izvan javnog sektora u iznosu od 11.341.994,00 kn i to za zajmove Fonda za razvoj poljoprivrede i agroturizma 337.500,00 kn. Najmanji udio odnosi se na izdatke za dionice i udjele u glavnici trgovačkih društava u javnom sektoru u iznosu od 577.475,00 kn.

Što se tiče samog grada Poreča, prevladavajući je udio u strukturi izdataka grada na stavci izdataka za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova u iznosu od 5.333.333,00 kn, a odnose se na otplatu kredita iz prethodnih godina za izgradnju škola u Žbandaju i Finidi. Najmanji udio vezan je za stavku izdataka za dane zajmove i depozite u visini od 250.000,00 kn, a odnosi se na isplaćenu kratkoročnu pozajmicu Lučkoj upravi Poreč. (*Grad Poreč – financijska izvješća za 2020. g., 2020. ; Istarska županija – bilješke uz godišnji financijski izvještaj za 2020. g., 2020.*)

4.3.5. Bilješke uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza – Obrazac P-VRIO

U ovom potpoglavlju bit će više riječi o samoj analizi bilješki uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza prateći Obrazac P-VRIO.

Tablica 9. Stavke promjena u vrijednosti i obujmu imovine i obveza grada Poreča na dan 31.12.2020. godine

Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza			GRAD POREČ
Račun	Opis	AOP iz BIL	31.12.2020.
02	Proizvedena dugotrajna imovina	005	4.882.430,00
12	Depozit, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih i ostalo	012	9.604,00
17	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	017	-742.994,00
16	Potraživanja za prihode poslovanja	032	-2.548.471,00
23	Obveze za rashode poslovanja	040	-1.215,00

Izvor: Obrada autora

U tablici 9. prikazane su stavke promjena u vrijednosti i obujmu imovine i obveza grada Poreča na dan 31.12.2020. godine temeljem istoimenog Izvještaja.

Prva promjena se odnosi na stavku proizvedene dugotrajne imovine, točnije, financijske imovine skupine 02 gdje se njena vrijednost uvećala za 4.882.430,00 kn, a odnosi se na prijenos u vlasništvo Grada od strane Fonda za zaštitu okoliša i energetske učinkovitosti spremnika za odvojeno prikupljanje otpada bez naknade u iznosu od 266.164,00 kn, na dobivena računala i računalnu opremu bez naknade od strane Ministarstva prostornog uređenja, graditeljstva i državne imovine u iznosu od 37.475,00 kn. Prema preporuci revizije stanova u najmu koje je napravila Komisija za dodjelu gradskih stanova u dugotrajnu imovinu unijeti su stanovi koji nisu bili proknjiženi u imovini Grada u iznosu od 4.578.791,00 kn, a stanove koji nisu u vlasništvu Grada brisani su iz imovine Grada u iznosu od 15.075.799,00 kn.

Druga promjena se odnosi na stavku depozita, jamčevnih pologa i potraživanja od zaposlenih i ostalo (financijska imovina) gdje se njena vrijednost povećala za 9.604,00 kn, a odnosi se isključivo na tečajne razlike za potraživanja od prodanih stanova za staru deviznu štednju.

Treća promjena se odnosi na stavku potraživanja od prodaje nefinancijske imovine gdje se njena vrijednost umanjila za 742.994,00 kn, a odnosi se na revalorizaciju obroka za prodane stanove na kojima je postojalo stanarsko pravo.

Četvrta promjena se odnosi na stavku potraživanja za prihode poslovanja gdje se njena vrijednost umanjila za 2.548.471,00 kn, što je izvršeno na temelju donesenih Odluka o oslobađanju ili odgodi plaćanja lokalnih poreza, zakupnine, komunalne naknade, naknade za uporabu javnih površina i spomeničke rente kao mjere za ublažavanja posljedica COVIDA-19 od strane Gradskog vijeća Grada Poreč-Parenzo i državnih tijela. Prema tim odlukama oslobođeno je plaćanje poreza na javne površine u iznosu od 1.336.895,00 kn, zakupa poslovnih prostora u iznosu od 513.666,03 kn, naknade za uporabu javnih površina (prometovanje turističkog vlakića) u iznosu od 45.000,00 kn, komunalne naknade u iznosu od 237,00 kn i spomeničke rente u iznosu od 651.686,00 kn. Otpisana su i potraživanja do 50,00 kn na temelju članka 32. Uredbe o kriterijima, mjerilima i postupku za odgodu plaćanja, obročnu otplatu duga te prodaju, otpis ili djelomičan otpis potraživanja u iznosu od 987,00 kn za porez na kuće za odmor, poreza na potrošnju, poreza na javne površine, naknade za nezakonito

izgrađene zgrade u prostoru, prodaju zemljišta, i naknade za priključak na vodne građevine.

Peta promjena se odnosi na stavku obveza za rashode poslovanja gdje se njena vrijednost smanjila za 1.215,00 kn, a odnosi se na storniranje dva računa za duplo fakturirane usluge iz 2018. i 2019. godine i vraćanje računa dobavljaču kao nepriznati trošak iz 2017. godine.

Tablica 10. Stavke promjena u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Istarske županije na dan 31.12.2020. godine

Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza			ISTARSKA ŽUPANIJA
Račun	Opis	AOP iz BIL	31.12.2020.
01	Neproizvedena dugotrajna imovina	004	2.274.063,00
1	Financijska imovina	012	12.794,00
13	Potraživanja za dane zajmove	082	1.550.327,00
02	Proizvedena dugotrajna imovina	005	297.200,00
02	Proizvedena dugotrajna imovina	005	-1.628.066,00
369	Prijenosi proračunskim korisnicima	234	-39.105.333,00

Izvor: Obrada autora

U tablici 10., slično kao i u prethodnoj tablici, prikazane su stavke promjena u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, ali Istarske županije, na dan 31.12.2020. godine temeljem istoimenog Izveštaja.

Na AOP 001 iskazane su promjene u vrijednosti i obujmu imovine: smanjenje u iznosu od 40.733.399,00 kn i povećanje u vrijednosti od 4.134.384,00 kn. Iskazano povećanje se odnosi na promjene u vrijednosti imovine u iznosu od 3.837.184,00 kn (AOP 002) i povećanje u obujmu imovine u iznosu 297.200,00 kn (AOP 021). Povećanje u vrijednosti imovine odnosi se na povećanje: neproizvedene dugotrajne imovine u iznosu od 2.274.063,00 kn (AOP 004), financijske imovine u iznosu od 12.794,00 kn (AOP 012) koja se odnosi na revalorizaciju depozita Fonda za poljoprivredu u OTP banci te 1.550.327,00 kn na potraživanja za dane zajmove. Povećanje u promjeni obujma imovine odnosi se na proizvedenu dugotrajnu imovinu u iznosu od 297.200,00 kn, dobivenu od strane Ministarstva financija. Ukupno smanjenje u vrijednosti obujma imovine u iznosu od 40.733.399,00 kn (AOP 018) odnosi se na smanjenje proizvedene

dugotrajne imovine u iznosu od 1.628.066,00 kn i 39.105.333,00 kn kao rezultat prijenosa proračunskim korisnicima Istarske županije. (*Grad Poreč – financijska izvješća za 2020. g., 2020. ; Istarska županija – bilješke uz godišnji financijski izvještaj za 2020. g., 2020.*)

4.3.6. Bilješke uz Izvještaj o obvezama – Obrazac OBVEZE

U ovom potpoglavlju biti će više riječi o samoj analizi Bilješki uz sam Izvještaj o obvezama uz Obrazac OBVEZE prateći stanje obveza (dospjelih i nedospjelih), kao i međusobnih obveza proračunskih korisnika grada Poreča i Istarske županije u ovom primjeru.

Tablica 11. Stanje obveza, dospjelih i nedospjelih obveza i međusobne obveze proračunskih korisnika grada Poreča i Istarske županije na dan 1.1.2020. i 31.12.2020. godine

Opis	AOP iz BIL	GRAD POREČ		ISTARSKA ŽUPANIJA		Indeks
		1.1.2020.	31.12.2020.	1.1.2020.	31.12.2020.	
Stanje obveza 01. siječnja	001	94.235.581,00	-	115.915.019,00	-	123,0
Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja	036	-	118.517.014,00	-	150.233.520,00	126,8
Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja	037	-	809.096,00	-	1.104.549,00	136,5
Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja	090	-	117.707.918,00	-	149.128.971,00	126,7
Međusobne obveze proračunskih korisnika	091	-	773.566,00	-	149.491,00	19,3

Izvor: Obrada autora

Tablica 11. prikazuje stanja obveza, dospjelih i nedospjelih obveza i međusobne obveze proračunskih korisnika grada Poreča i Istarske županije na dan 1.1.2020. i 31.12.2020. godine.

Gledajući sa aspekta grada Poreča, vidljivo je da je stanje obveza 1. siječnja 94.235.581,00 kn, od čega su u tekućoj godini podmirene obveze iz 2019. godine u iznosu 91.553.144,00 kn, a ostalo je nepodmireno obveza u iznosu od 2.682.437,00 kn od čega je dospjelo 541.696,00 kn. Nepodmirene dospjele obveze odnose se na nagodbe za izvlaštenje nekretnina za koje se partneri ne slažu sa iznosom za uplatu, pa neće preuzeti uplatu i na zadržavanje sredstava za otklanjanje nedostatka u izgradnji OŠ Finida za koji iznos još nije došao zapisnik o otklonjenim nedostacima.

Nadalje, ako promotrimo stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja, tj. 31.12.2020. godine, vidimo da ono iznosi 118.517.014,00 kn, od čega stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja iznosi 809.096,00 kn, dok stanje nedospjelih obveza iznosi 117.707.918,00 kn.

Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja u iznosu 809.096,00 kn odnosi se prvenstveno na režijske troškove za prosinac, računi su zaprimljeni u siječnju 2021. godine, ali na njima je ispisan datum plaćanja 31.12.2020. godine.

Nadalje, ako promotrimo stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja, vidimo da ono iznosi 117.707.918,00 kn, od čega za međusobne obveze proračunskih korisnika u iznosu od 773.566,00 kn, obveze za rashode poslovanja u iznosu od 9.462.130,00 kn, obveze za nabavu nefinancijske imovine u iznosu od 9.054.073,00 kn i obveze za financijsku imovinu u iznosu od 98.418.149,00 kn.

Međusobne obveze proračunskih korisnika iznose 773.566,00 kn, od čega 678.093,00 kn odlazi u obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskih korisnika, 93.935,00 kn su obveze za povrat općinama za financiranje JVP i 1.538,00 kn obveza 55 % uplata od prodanih stanova za doznaku u državni proračun.

Gledajući sa aspekta Istarske županije, vidljivo je da je stanje obveza na dan 31.12.2020. godine iznosi 150.233.520,00 kn. Obveze na dan 1.1.2020. godine su iznosile 115.915.019,00 kn. Povećanje obveza u izvještajnom razdoblju iznosi 668.669.424,00 kn, podmirene obveze izvještajnog razdoblja iznose 634.350.923,00 kn što rezultira saldonom obveza na dan 31.12.2020. godine 150.233.520,00 kn zajedno sa stanjem obveza prenesenim iz prethodne godine u iznosu od 115.915.019,00 kn. Stanje dospjelih obveza na dan 31.12.2020. godine iznosi 1.104.549,00 kn i to za rashode poslovanja 592.722,00 kn i za nabavu nefinancijske imovine 511.827,00 kn.

Stanje nedospjelih obveza na dan 31.12.2020. godine iznosi 149.128.971,00 kn. Nedospjele obveze odnose se na sredstva kredita Ministarstva financija za projekt EU IPA ISPA 2007-2011 za Kaštijun u iznosu od 61.792.738,00 kn čija je otplata započela 2017. godine, te kredit prema Ministarstvu poljoprivrede u iznosu 1.012.500,00 kn koji se otplaćuje po predloženom i odobrenom od strane Ministarstva financija, terminskom planu izvršavanja obveza. Obvezu Istarske županije čini i kredit Zagrebačke banke za uređenje domova za stare i nemoćne osobe u iznosu od 16.964.514,00 kn sa rokom dospjeća 30.06.2029. te kredit prema Privrednoj banci Zagreb za kapitalne projekte u iznosu od 43.341.288,00 kn sa rokom dospjeća 30.11.2036. godine. Ostale nedospjele obveze Istarske županije odnose se na međusobne obveze proračunskih korisnika u iznosu od 149.491,00 kn, obveze za rashode poslovanja u iznosu od 19.759.426,00 kn i obveze za nabavu nefinancijske imovine u iznosu od 6.108.239,00 kn. Obveze Vijeća na dan 31.12.2020. u iznosu od 775,00 kn odnose se na nedospjele obveze za rashode poslovanja. (*Grad Poreč – financijska izvješća za 2020. g., 2020. ; Istarska županija – bilješke uz godišnji financijski izvještaj za 2020. g., 2020.*)

4.3.7. Bilješke uz Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji – Obrazac RAS – funkcijski

U ovom posljednjem potpoglavlju analizirat će se same Bilješke uz Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji prateći Obrazac RAS-funcijski u nadolazećoj tablici po vrstama funkcijske klasifikacije grada Poreča i Istarske županije.

Tablica 12. Ostvarenja po vrstama funkcijske klasifikacije grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine

Šifra	Naziv funkcijske klasifikacije – OPIS	AOP oznaka	GRAD POREČ	ISTARSKA ŽUPANIJA	Indeks
			OSTVARENO u tekućoj godini	OSTVARENO u tekućoj godini	
01	OPĆE JAVNE USLUGE	001	20.574.558,00	63.120.069,00	226,5
03	JAVNI RED I SIGURNOST	024	1.279.340,00	1.878.775,00	128,7
04	EKONOMSKI POSLOVI	031	32.734.190,00	67.523.683,00	518,4
05	ZAŠTITA OKOLIŠA	071	18.596.199,00	5.544.022,00	93,8
06	USLUGE UNAPREĐENJA STANOVANJA I ZAJEDNICE	078	27.427.994,00	311.569,00	1,1
07	ZDRAVSTVO	085	1.430.141,00	868.688,00	41,7
08	REKREACIJA, KULTURA I RELIGIJA	103	12.890.558,00	11.630.009,00	63,9

09	OBRAZOVANJE	110	8.035.655,00	63.081.618,00	979,5
10	SOCIJALNA ZAŠTITA	125	8.388.007,00	8.734.775,00	99,3
UKUPNO RASHODI		137	131.356.642,00	222.693.208,00	197,3

Izvor: Obrada autora

U tablici 12. prikazana su ostvarenja po vrstama rashoda prema funkcijskoj klasifikaciji grada Poreča i Istarske županije u tekućoj godini, tj. na dan 31.12.2020. godine temeljem istoimenog Izvještaja.

Analizirajući istoimenu tablicu, dolazi se do zaključka da Istarska županija ima razrađene rashode po funkcijama općih javnih usluga, javnog reda i sigurnosti, ekonomskih poslova, obrazovanja i socijalne zaštite te stoga ostvaruje ukupne rashode u iznosu od 222.693.208,00 kn naspram grada Poreča, dok grad Poreč prezentira razradu sljedećih rashoda: zaštita okoliša, usluga unapređenja stanovanja i zajednice, zdravstva te rekreacije, kulture i religije. Stoga, grad Poreč ostvaruje manje rashode u odnosu na Županiju u visini od 131.356.642,00 kn.

Promatrajući navedene rashode po funkcijskoj klasifikaciji u tablici, razvidno je da najviši udio rashoda grada Poreča se odnosi na funkciju ekonomskih poslova koje iznose 32.734.190,00 kn, a odnose se na izgradnju komunalne infrastrukture, a od većih kapitalnih ulaganja odnosi se na rekonstrukciju gradske rive. U suprotnome, najmanji udio rashoda Grada otpada na funkciju javnog reda i sigurnosti u vrijednosti od 1.279.340,00 kn pošto je Grad sufinancirao policijskim djelatnicima troškove najma stana sukladno potpisanom Sporazumu sa Ministarstvom unutarnjih poslova RH kojim se preuzela obveza za plaćanje najma stana za 20 policajaca, budući da nije zaključen ugovor za 2020. godinu.

Nadalje, promatrajući podatke iz tablice za Istarsku županiju, razvidno je da najviši udio rashoda Županije se odnosi na funkciju ekonomskih poslova koje iznose 67.523.683,00 kn, a obuhvaća opće ekonomske, trgovačke i poslove vezane uz rad, poljoprivredu, šumarstvo, ribarstvo i lov, gorivo i energija, promet, ostale industrije te istraživanje i razvoj: Ekonomski poslovi dok, s druge strane, najmanji udio vezan je uz funkciju usluge unapređenja stanovanja i zajednice u iznosu od 311.569,00 kn. (*Grad Poreč – financijska izvješća za 2020. g., 2020. ; Istarska županija – bilješke uz godišnji financijski izvještaj za 2020. g., 2020.*)

4.3.8. Ovjera bilješki

U ovom potpoglavlju će biti prikazana podnožja uz same Bilješke koje prate obrasce financijskih izvještaja kao posljednji korak pri sastavljanju Bilješki koje se preporučuju proračunskim i izvanproračunskim korisnicima JLP(R)S na primjeru grada Poreča i Istarske Županije.

Slika 22. Podnožje bilješki uz financijske izvještaje grada Poreča

Poreč, 13. veljače 2021.
Osoba za kontaktiranje: Lina Kodan
Telefon: 052/451-099



Izvor: Izvor: Grad Poreč – financijska izvješća za 2020. g., 2020., str. 32.

Slika 23. Podnožje bilješki uz financijske izvještaje Istarske županije

U Puli, 12.02.2021.

Osoba za kontakt

Patricia Zagorc Licul

Zakonski predstavnik

Zamjenik župana koji obnaša dužnost Župana

Fabrizio Radin

Izvor: Istarska županija – bilješke uz godišnji financijski izvještaj za 2020. godinu, 2020., str. 13.

5. KRITIČKI OSVRT

Nakon provedene studije slučaja u obliku komparativne analize bilješki uz financijske izvještaje u proračunskom računovodstvu na primjeru grada Poreča i Istarske županije izveden je zaključak da u većini slučajeva apsolutno su veći iznosi stavki Istarske županije u odnosu na grad Poreč, što je i logično, pošto Istarska županija raspolaže većom količinom sredstava u svom proračunu za daljnja ulaganja u, prvenstveno, kapitalne projekte nego grad Poreč, koji iziskuje, također, mnogo sredstava, ali za ograničena investicijska ulaganja u prometnu i komunalnu infrastrukturu, ali manjeg obima u odnosu na Županiju.

Što se tiče komparacija Bilješki grada Poreča i Istarske Županije uočeni su nedostaci u njihovom sastavljanju u odnosu na pravilnikom propisan sadržaj, i to posebice kod uvodnog dijela u ovom radu gdje npr. kod Istarske županije nedostaju podaci o popisu osnovnih djelatnosti proračunskog ili izvanproračunskog korisnika s popisom najvažnijih zakonskih i podzakonskih akata na temelju kojih posluju i obavljaju djelatnost, podatak radi li se o obvezniku PDV-a zbog gospodarske djelatnosti te pojašnjenje specifičnosti obavljanja takve djelatnosti i uvjeta poslovanja.

Na kraju analize, može se istaknuti da i grad Poreč i Istarska županija većinom slijede Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu te Okružnicu o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja. Bilješke uz financijske izvještaje su u potpunosti u skladu sa smjernicama koje daje Pravilnik koji je trenutno na snazi.

Novi Pravilnik koji je na snazi od 1. siječnja ove godine je donekle usklađen MRSJS (IPSAS), te samim time su i objavljene Bilješke Grada i Županije u toj mjeri usklađene s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (IPSAS). Računovodstvene politike Grada i Županije bi stoga trebale biti objavljene uz Bilješke uz financijske izvještaje. Tijekom istraživanja, nigdje nisu javno objavljene računovodstvene politike te stoga se ne može doći do zaključka da li su one i u kojem stupnju usklađene s MRSJS 3. Sukladno tome, ne mogu se odrediti da li su promjene u računovodstvenim politikama, promjene u računovodstvenim procjenama i postupanje s računovodstvenim pogreškama usklađene s MRSJS 3. Smatram da je to veliki nedostatak uslijed kojeg se ne može doći do zaključka koliki je zapravo stupanj

harmonizacije proračuna/proračunskih korisnika u Hrvatskoj sa međunarodnim standardima.

6. ZAKLJUČAK

Proračunsko računovodstvo je računovodstveni sustav koji se odnosi na knjigovodstveno praćenje, analiziranje i izvještavanje o poslovnim događajima proračuna, te proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima: točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja, te na međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor. Vodi se po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz računskog plana.

Financijski izvještaji državnog proračuna, JLP(R)S, proračunskih i izvanproračunskih korisnika su izvještaji o stanju i strukturi te promjenama u vrijednosti i obujmu imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i primitaka i rashoda i izdataka. Njihova osnovna svrha je davanje informacija o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva poslovanja svih obveznika primjene proračunskog računovodstva.

Prema čl. 13. Pravilnika o financijskom izvještavanju, bilješke predstavljaju dopunu podataka uz financijske izvještaje. Bilješke mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane, a podaci se dodatno mogu prikazati grafički i tablično. Službena forma ili sadržaj Bilješki uz financijske izvještaje nije propisana, već su samo propisane napomene uz određene obrasce financijskih izvještaja kako bi se pojasnile određene pozicije financijskih izvještaja, značajne za njihovo razumijevanje.

Grad Poreč-Parenzo primjenjuje proračunsko računovodstvo u skladu sa Zakonom o proračunu (NN 87/08, 136/12 i 15/15) i Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20). Prema odredbama navedenih propisa Grad u svojim knjigovodstvenim evidencijama osigurava pojedinačne podatke o vrstama prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, stanju imovine, obveza i vlastitih izvora. Knjigovodstvo se vodi po načelu dvojnog knjigovodstva, prema propisanom računskom planu, vode se poslovne knjige: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige. Prihodi i primici te rashodi i izdaci iskazuju se prema modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja. Prihodi i primici priznaju se u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da su mjerljivi. Rashodi se priznaju na temelju nastanka događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju. Imovina i obveze iskazuju se po

računovodstvenom načelu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška. Internim aktima utvrđeni su rokovi za ovjeru i dostavu financijske dokumentacije koja će se evidentirati u poslovnim knjigama 2020. godine.

Sukladno odredbama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18 i 126/19) sastavljeni su financijski izvještaji Proračuna Istarske županije za razdoblje od 01. siječnja do 31. prosinca 2020. godine i to: 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 (Obrazac P-VRIO), Izvještaj o obvezama (Obrazac OBVEZE). Navedeni obrasci su sastavljeni, sukladno Okružnici o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna Ministarstva financija za razdoblje 1. siječnja do 31. prosinca 2020. godine KLASA: 400-02/20-01/29, Urbroj: 513-05-03-20-12 od 30. prosinca 2020. godine te Okružnica iz prethodnih godina. Pored izvještaja za Istarsku županiju, obrasci sadržavaju i izvještaje za Vijeća nacionalnih manjina i predstavnika.

Nakon provedene studije slučaja u obliku komparativne analize bilješki uz financijske izvještaje u proračunskom računovodstvu na primjeru grada Poreča i Istarske županije izveden je zaključak da u većini slučajeva apsolutno su veći iznosi stavki koje se razrađuju u bilješkama uz financijske izvještaje Istarske županije u odnosu na grad Poreč, što je i logično, pošto Istarska županija raspolaže većom količinom sredstava u svom proračunu za daljnja ulaganja u, prvenstveno, kapitalne projekte nego grad Poreč, koji iziskuje, također, mnogo sredstava, ali za ograničena investicijska ulaganja u prometnu i komunalnu infrastrukturu, ali manjeg obima u odnosu na Županiju.

Novi Pravilnik koji je na snazi od 1. siječnja ove godine je donekle usklađen s MRSJS (IPSAS), te samim time su i objavljene Bilješke Grada i Županije u toj mjeri usklađene s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (IPSAS). Računovodstvene politike Grada i Županije bi stoga trebale biti objavljene u Bilješkama uz financijske izvještaje. Tijekom istraživanja, nigdje nisu javno objavljene računovodstvene politike te se ne mogu izvesti zaključci o stupnju usklađenosti s MRSJS 3. Sukladno tome, ne mogu se odrediti da li su promjene u računovodstvenim politikama, promjene u računovodstvenim procjenama i postupanje s računovodstvenim pogreškama usklađene s MRSJS 3. Stoga se ni ne može doći do

zaključka koliki je zapravo stupanj harmonizacija bilješki proračuna/proračunskih korisnika u Hrvatskoj sa međunarodnim standardima.

POPIS LITERATURE

- **Knjige**

1. BAKRAN, D. et al. (2016.) *Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
2. BIČANIĆ, N. et al. (2015.) *Proračunsko računovodstvo – Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja*. II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje.
3. BIČANIĆ, N. et al. (2018.) *Proračunsko računovodstvo – Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja*. IV. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje.
4. BROZ TOMINAC, S. et al. (2015.) *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*. Zagreb: TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje.
5. DREMEL, N. et al. (2011.) *Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika*. III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: RRI F d.o.o. za nakladništvo i poslovne knjige.
6. JAKIR BAJO, I. et al. (2011.) *Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa 2011./2012.* Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
7. PRELOG, M. (1957.) *Poreč, grad i spomenici*. II. pročišćeno izdanje. Beograd: Savezni institut za zaštitu spomenika kulture, Kolarčev narodni univerzitet.
8. VAŠIČEK, D. et al. (2005.) *Primjena računskog plana proračuna 2005./2006.* Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
9. VAŠIČEK, D. et al. (2011.) *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
10. VAŠIČEK, V. et al. (2016.) *Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne Europe*. Zagreb: TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje.

- **Znanstveni radovi – radovi objavljeni u zbornicima domaćeg znanstvenog skupa i stručni radovi objavljeni u časopisima važnim za struku**

1. IVANČEVIĆ, R. (1963.) *Odnos antiknog i srednjovjekovnog rastera Poreča*. Peristil: zbornik radova za povijest umjetnosti, broj 1, (5-12).
2. JAKIR BAJO, I. i ŠTEFKOVIĆ, M. (2021.) *Konsolidirani financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2020. godinu*. TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, broj 2, (23; 26-28; 31).
3. MILIĆ, A. (2014.) *Primjena proračunskih klasifikacija u sustavu proračuna*. Riznica, broj 10, (9-15).
4. MILIĆ, A. (2017.) *Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu*. Riznica, broj 1, (15-33).
5. NIKIĆ, J. (2014.) *Bilješke uz financijske izvještaje*. Riznica, broj 2, (10-13).
6. NIKIĆ, J. (2016.) *Bilješke uz financijske izvještaje*. Riznica, broj 1, (26-32).
7. NIKIĆ, J. (2018.) *Bilješke uz financijske izvještaje*. Riznica, broj 1, (40-45).
8. NIKIĆ, J. (2019.) *Izmijenjeni sadržaj Bilješki uz financijske izvještaje*. Riznica, broj 1, (49-56).
9. NIKIĆ, J. (2021.) *Bilješke uz financijske izvještaje*. Riznica, broj 1, (53-61).
10. RAKIJAŠIĆ, J. i SLOVINAC, I. (2017.) *Bilješke uz financijske izvještaje za 2016. godinu za obveznike HSFI-a*. Financije, pravo i porezi, broj 2 (85-103).

- **E-knjige, e-predavanja i internet stranice**

1. GRAD POREČ, (2020.) Dostupno na:
<http://www.porec.hr/sadrzaj/dokumenti/Grad%20Porec%20-%20Financijska%20izvjesca%20za%202020.pdf> [Pristupljeno: 12. srpnja 2021.]
2. ISTARSKA ŽUPANIJA, (2020.) Dostupno na: <https://www.istra-istria.hr/hr/dokumenti/proracun/2020-godina/> [Pristupljeno: 12. kolovoza 2021.]
3. MINISTARSTVO FINANCIJA, (2018.) Dostupno na: <http://www.mfin.hr/> [Pristupljeno: 8. srpnja 2021.]
4. MINISTARSTVO FINANCIJA, (2019.) Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/pristup-informacijama/statistika-i-izvjesca/posebne-napomene-o-popunjavanju-obrasca-inv-p-za-proracune-i-korisnike-proracuna-959/959> [Pristupljeno: 10. rujna 2021.]

- **Zakoni i pravilnici**

1. Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (NN 86/15, 105/20 i 9/21)
2. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15., 93/15., 135/15., 2/17., 28/17., 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21)
3. Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (NN 31/15., 67/17, 115/18 i 21/21)
4. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 124/14., 115/15., 87/16., 3/18, 126/19 i 108/20)
5. Zakon o proračunu (NN 87/08, 136/12 i 15/15)
6. Zakon o računovodstvu (NN 78/15., 134/15., 120/16., 116/18, 42/20 i 47/20)

POPIS SLIKA

Slika 1. Osnovna struktura Računskog plana	11
Slika 2. Elementi pomoćne knjige dugotrajne nefinancijske imovine	14
Slika 3. Elementi pomoćne knjige kratkotrajne nefinancijske imovine	14
Slika 4. Elementi pomoćne knjige financijske imovine i obveza	14
Slika 5. Analitički okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj	17
Slika 6. Proces konsolidacije financijskih izvještaja opće države	26
Slika 7. Primjer bilješke u kojoj nije dobro obrazložen uzrok značajnog povećanja stavke financijskog izvještaja	31
Slika 8. Pregled ostvarenih viškova i manjkova prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem obračunskom razdoblju po proračunskim korisnicima	33
Slika 9. Primjer zaglavlja bilješki uz financijske izvještaje (1.1. - 31.12. 2020.)	39
Slika 10. Primjer popisa ugovornih odnosa koji mogu postati obveze	42
Slika 11. Primjer popisa ugovornih odnosa koji mogu postati imovina	43
Slika 12. Primjer popisa sudskih sporova u tijeku – proračunski korisnik tuženik	44
Slika 13. Primjer popisa sudskih sporova u tijeku – proračunski korisnik tužitelj	45
Slika 14. Otpisanost i funkcionalnost dugotrajne nefinancijske imovine	47
Slika 15. Primjer isječka iz Bilance na dan 31.12. 2020. godine – Financijska imovina.....	49
Slika 16. Struktura obveza na dan 31.12. 2020. godine	51
Slika 17. Rashodi poslovanja Općine za 2020. godinu	53
Slika 18. Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja	57
Slika 19. Zaglavlje bilješki uz financijske izvještaje grada Poreča	63

Slika 20. Zaglavlje bilješki uz financijske izvještaje Istarske županije.....	63
Slika 21. Pregled primljenih i danih instrumenata plaćanja grada Poreča na dan 31.12.2020. godine	66
Slika 22. Podnožje bilješki uz financijske izvještaje grada Poreča	86
Slika 23. Podnožje bilješki uz financijske izvještaje Istarske županije	86

POPIS TABLICA

Tablica 1. Stanje bruto bilance po razredima računskog plana grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine	68
Tablica 2. Nefinancijska imovina grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine	69
Tablica 3. Financijska imovina grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine	69
Tablica 4. Potraživanja za prihode poslovanja grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine	70
Tablica 5. Obveze grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine	71
Tablica 6. Vlastiti izvori grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine	72
Tablica 7. Prikaz ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka po razredima računskog plana grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine.....	73
Tablica 8. Struktura ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka po skupinama računskog plana grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine	74
Tablica 9. Stavke promjena u vrijednosti i obujmu imovine i obveza grada Poreča na dan 31.12.2020. godine	79
Tablica 10. Stavke promjena u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Istarske županije na dan 31.12.2020. godine	81
Tablica 11. Stanje obveza, dospjelih i nedospjelih obveza i međusobne obveze proračunskih korisnika grada Poreča i Istarske županije na dan 1.1.2020. i 31.12.2020. godine	82
Tablica 12. Ostvarenja po vrstama funkcijske klasifikacije grada Poreča i Istarske županije na dan 31.12.2020. godine	84

SAŽETAK

Financijski izvještaji važan su dio poslovanja svakog poslovnog subjekta jer iz njih interni i eksterni korisnici (između ostaloga proračunski korisnici) dobivaju važne informacije o poslovanju i uspješnosti proračuna. Svaki korisnik financijskih izvještaja zahtjeva njihovu izvrsnu kvalitetu kako bi na temelju njih mogao donositi racionalne odluke. U tome ključnu ulogu igraju bilješke koje pridonose razumijevanju, a time i kvaliteti financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu.

Prema Pravilniku računovodstvene politike bi trebale biti objavljene u samim Bilješkama uz financijske izvještaje, no tijekom istraživanja, utvrđeno je kako nema transparentne, javne objave istih. Stoga, ne može se doći do jasnog zaključka kolika je njihova usklađenost s MRSJS 3.

Istraživanje kvalitete bilješki provedeno je na primjeru Grada Poreča i Istarske županije u Republici Hrvatskoj s ciljem utvrđivanja kvalitete sastavljanja bilješki u tom sektoru poslovanja (kroz detaljnu komparativnu analizu), i ukazivanja na njihovu važnost kao sastavnog dijela seta financijskih izvještaja. Zaključak istraživanja je da su bilješke na primjeru Grada Poreča i Istarske županije za 2020. godinu uglavnom vrlo dobro pripremljene, da su usuglašene s Pravilnikom te Okružnicom o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja. Također, na kraju istraživanja dalo se zaključiti da i grad Poreč i Istarska županija prate smjernice Pravilnika, a samim time su donekle usklađene s MRSJS-ima.

Ključne riječi: financijski izvještaji, bilješke, proračunsko računovodstvo, Grad Poreč, Istarska županija

SUMMARY

Financial statements are an important part of every entity's business because they provide internal and external users (including budget users) with important information about the entity's business and performance. Every user of financial statements demands their excellent quality in order to be able to make rational decisions based on them. A key role in this is played by notes that contribute to the understanding and thus the quality of financial statements in budget accounting.

According to the Ordinance, accounting policies should be published with the Notes to the financial statements, but during the research, there was no public disclosure found. Therefore, it is not possible to draw a clear conclusion as to their compliance with IPSAS 3.

The research on the quality of notes was conducted on the example of the City of Poreč and Istria County in the Republic of Croatia with the aim of determining the quality of compiling notes in that sector (through detailed comparative analysis), and pointing out their importance as an integral part of financial statements. The conclusion of the research is that the notes on the example of the City of Poreč and Istria County for 2020 are generally very well evaluated, that they comply with the Ordinance and the Circular on the preparation, consolidation and submission of financial statements. Also, at the end of the research, it was concluded that the city of Poreč and the County of Istria follow the guidelines of the Ordinance, and thus are somewhat in line with IPSASs.

Key words: financial statements, notes, budget accounting, the City of Poreč, Istria County

