

Utvrđivanje i raspodjela rezultata poslovanja u proračunskom računovodstvu na primjeru grada Novigrada - Cittanova

Ivković, Darinka

Master's thesis / Diplomski rad

2024

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:137:347723>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-10-20**



Repository / Repozitorij:

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



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

DARINKA IVKOVIĆ

**UTVRĐIVANJE I RASPODJELA REZULTATA
POSLOVANJA U PRORAČUNSKOM
RAČUNOVODSTVU NA PRIMJERU
GRADA NOVIGRADA-CITTANOVA**

Diplomski rad

Pula, rujan 2024.

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

DARINKA IVKOVIĆ

**UTVRĐIVANJE I RASPODJELA REZULTATA
POSLOVANJA U PRORAČUNSKOM
RAČUNOVODSTVU NA PRIMJERU
GRADA NOVIGRADA-CITTANOVA**

Diplomski rad

JMBAG: 0303031409, izvanredna studentica

Studijski smjer: 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 2024.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana, Darinka Ivković, kandidatkinja za magistricu poslovne ekonomije, smjera Financijski management, 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.

U Puli, 27. rujan 2024. godine

Studentica



IZJAVA o korištenju autorskog djela

Ja, Darinka Ivković, dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj diplomski rad pod nazivom "UTVRĐIVANJE I RASPODJELA REZULTATA POSLOVANJA U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU NA PRIMJERU GRADA NOVIGRADA-CITTANOVA" 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 diplomskih 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, 27. rujna 2024. godine

Potpis

Sadržaj

1. UVOD	1
1.1. Predmet istraživanja	1
1.2. Svrha i cilj istraživanja.....	1
1.3. Istraživačke hipoteze	2
1.4. Znanstvene metode	2
1.5. Struktura rada	2
2. SUSTAV PRORAČUNA I FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU	4
2.1. Pojam i značenje proračuna	4
2.2. Proračunska načela i klasifikacije	4
2.2.1. <i>Proračunska načela</i>	4
2.2.2. <i>Proračunske klasifikacije</i>	6
2.3. Financijski izvještaji u sustavu proračuna.....	9
2.3.1. <i>Obrasci financijskih izvještaja</i>	9
2.3.2. <i>Referentna stranica financijskih izvještaja</i>	10
2.3.3. <i>Način i rokovi predaje financijskih izvještaja</i>	11
2.3.4. <i>Bilješke uz financijske izvještaje</i>	13
2.3.5. <i>Konsolidacija financijskih izvještaja</i>	13
2.3.6. <i>Objava financijskih izvještaja</i>	16
2.3.7. <i>Usklađenost financijskih izvještaja s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor</i>	16
3. UTVRĐIVANJE I OBRAČUN REZULTATA GRADA NOVIGRADA-CITTANOVA ZA 2022. GODINU.....	23
3.1. Obilježja Grada Novigrada - Cittanova kao jedinice lokalne samouprave	23
3.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Grada Novigrada - Cittanova za 2022. godinu	24
3.2.1. <i>Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima - Obrazac PR - RAS</i>	24
3.2.2. <i>Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Grada Novigrada za 2022. godinu</i>	25
3.2.3. <i>Pokazatelji ekonomičnosti temeljem financijskih izvještaja Grada Novigrada - Cittanova za 2022. godinu</i>	29

3.3. Konsolidacija financijskih izvještaja Grada Novigrada-Cittanova za 2022.g.....	32
3.4. Utvrđivanje financijskog rezultata za 2022. godinu za Grad Novigrad-Cittanovu	39
3.4.1. Utvrđivanje financijskog rezultata	39
3.4.2. Utvrđivanje rezultata poslovanja	41
3.4.3. Utvrđivanje rezultata od nefinancijske imovine	42
3.4.4. Utvrđivanje rezultata od financijske imovine.....	43
3.4.5. Prebijanje viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama	45
3.4.6. Korekcija rezultata	46
3.4.7. Utvrđivanje financijskog rezultata za 2022. godinu Grada Novigrada - Cittanova	49
3.5. Raspored financijskog rezultata Grada Novigrada - Cittanova za 2022. godinu	53
4. KRITIČKI OSVRT	58
5. ZAKLJUČAK.....	60
SAŽETAK	62
SUMMARY	63
LITERATURA.....	64
Popis tablica	67
Popis slika	68

1. UVOD

Proračunsko računovodstvo predstavlja ključni aspekt financijskog upravljanja u jedinicama lokalne samouprave, kao što su općine i gradovi. Ovaj sustav omogućuje precizno praćenje prihoda, rashoda, imovine i obveza, čime se osigurava transparentnost i odgovorno upravljanje javnim sredstvima. U ovom diplomskom radu istražit će se osnovni koncepti proračunskog računovodstva, njegove specifičnosti i primjena u jedinicama lokalne samouprave te analizirati općeprihvaćena proračunska načela koja oblikuju proračunsku praksu. Na primjeru utvrđivanje financijskog rezultata i analize financijskog izvještaja o prihodima, rashodima, primicima i izdacima Grada Novigrada-Cittanova istražit će se kako se proračunsko računovodstvo u ovom dijelu obuhvata primjenjuje u praksi.

1.1. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovog diplomskog rada jest determiniranje teorijskih aspekata proračuna i financijskog izvještavanja u proračunskom računovodstvu, provođenje objektivne i nadasve cjelovite analize proračuna Grada Novigrada-Cittanova, njegovih prihoda, rashoda, primitaka i izdataka te utvrđivanje rezultata poslovanja. Primaran fokus rada bit će usmjeren na identificiranje procesa proračunskog planiranja, izvršenja i praćenja financijskih aktivnosti u predmetnoj jedinici lokalne samouprave te izvještavanja o istim s aspekta utjecaja na prihode i rashode, primitke i izdatke, odnosno sam financijski rezultat ove JLP(R)S.

1.2. Svrha i cilj istraživanja

Svrha ovog diplomskog rada jest pružiti dublji uvid u proračunske procese i financijsko izvještavanje te identificirati ključne pokazatelje ekonomičnosti i učinkovitosti u upravljanju proračunom Grada Novigrada-Cittanova. Cilj ovog rada jest omogućiti stjecanje dubljeg razumijevanja proračunskog računovodstva i njegove uloge u osiguravanju transparentnosti, učinkovitosti i odgovornosti u upravljanju javnim financijama te u konačnici utvrditi financijski rezultat Grada Novigrada-Cittanova i obrazložiti način njegova utvrđivanja, metodu utvrđivanja i raspodjele rezultata poslovanja za 2022. godinu.

1.3. Istraživačke hipoteze

U skladu s ciljem istraživanja i kako bi se testirale određene pretpostavke, u ovom diplomskom radu postaviti će se sljedeće istraživačke hipoteze:

H1. Postoji pozitivna korelacija između financijske stabilnosti Grada Novigrada i njegovih poslovnih rezultata koja je utvrđena metodom analize, deskripcije i komparacije.

H2. Grad Novigrad efikasno raspoređuje svoje resurse kako bi ostvario optimalne poslovne rezultate.

H3. Specifični sektori (npr. turizam, infrastruktura) imaju značajan utjecaj na ukupne poslovne rezultate Grada Novigrada.

1.4. Znanstvene metode

Za izradu ovog diplomskog rada korištene su različite stručne knjige, članci, web stranice i zakoni. Teorijski dio rada temelji se na dostupnoj literaturi iz područja proračuna i zakonske regulative.

Pri izradi rada korištene su sljedeće metode znanstveno istraživačkog rada: induktivna i deduktivna metoda, kroz analizu i promatranje svih izvora podataka koje dovode do postavljanja radnih hipoteza i zaključaka; analitička i sintetička metoda koje su omogućile bolje razmatranje predmeta istraživanja i generiranje zaključka te komparativna metoda i metoda apstrakcije koje su korištene u identificiranju sličnosti i razlika između hrvatskih i međunarodnih računovodstvenih standarda u javnom sektoru. Također, primijenjena je i deskriptivna metoda kojom se opisuje analiza rezultata poslovanja Grada Novigrada - Cittanova za 2022. godinu. Metodom analize i komparacije izvršena je usporedba financijskih izvještaja Grada i njegovih proračunskih korisnika, te je izvršen izračun pokazatelja efikasnosti Grada Novigrada–Cittanova odnosno izračunati su pokazatelji ekonomičnosti raspoređivanja proračunskih prihoda.

1.5. Struktura rada

Struktura rada sastoji se od pet poglavlja. U uvodnom dijelu rada predstaviti će se predmet, svrha i cilj istraživanja. Postavit će se istraživačke hipoteze, identificirati sve primijenjene metode znanstveno-istraživačkog rada te opisati strukturu rada.

U drugom poglavlju rada, pojmovno će se odrediti proračun, determinirati njegova svrha i temeljna obilježja. Također, definirat će se proračunska načela i klasifikacije te obraditi izvještaji u sustavu proračuna i procedura konsolidacije financijskih izvještaja.

Fokus trećeg poglavlja usmjeren je na studiju slučaja u kontekstu utvrđivanja financijskog rezultata Grada Novigrada. Stoga će se obraditi financijski izvještaj o prihodima, primicima te rashodima i izdacima (Obrazac PR-RAS) koji predstavlja temelj za utvrđivanje financijskog rezultata grada, te izvršiti izračun temeljnih pokazatelja ekonomičnosti Grada Novigrada - Cittanova. Rezultat poslovanja prikazat će se na podacima na razini proračuna 22 i kao konsolidirani izvještaj s uključenim proračunskim korisnicima grada; na razini 23.

U četvrtom dijelu rada bit će predstavljena zapažanja, primjedbe i prijedlozi u svezi istražene tematike dok će se u zaključnom dijelu iznijeti završne misli autorice rada.

2. SUSTAV PRORAČUNA I FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U PRORAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU

2.1. Pojam i značenje proračuna

Zakonom o proračunu (NN 144/2021, čl. 4 i čl. 9), proračun je definiran kao akt koji donosi Hrvatski sabor i kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci države za jednu godinu.

U stručnoj literaturi se može naići na mnogo definicija o tome što je proračun. Novije definicije govore da je proračun jedinice lokalne, područne (regionalne) samouprave sredstvo za ostvarivanje potreba građana i volje građana (poreznih obveznika); sredstvo za zadovoljavanje godišnjih javnih potreba raspoloživim javnim sredstvima (operativnih i strateških, razvojnih ciljeva); način dokazivanja fiskalne odgovornosti kroz sudjelovanje javnosti (kojim se podržava transparentnost, kontinuiranost, odgovornost u donošenju proračuna), ali i iskaz političkih ciljeva vlasti (proračun se treba temeljiti na vjerodostojnosti, sposobnosti, kvaliteti političkog programa i vođenja politike) (Bajo, A. i dr., 2020., str.42).

Temeljna obilježja proračuna su sljedeća (Vašiček, V. i Vašiček, D., 2016, str. 28):

- proračun je javni akt državne jedinice koji donosi njezino predstavničko tijelo,
- plan prihoda i rashoda državne jedinice koji po usvajanju predstavlja obvezni okvir za djelovanje,
- proračun se odnosi na određeno proračunsko razdoblje (najčešće jedna godina, a u novije vrijeme za 3 do 5 godina),
- pojam proračun uključuje planski dokument – plan prihoda i rashoda te faze proračunskog procesa (proces planiranja i pripreme, prihvaćanje (usvajanje proračuna), izvršenje i nadzor nad izvršenjem proračuna).

2.2. Proračunska načela i klasifikacije

2.2.1. Proračunska načela

U dugogodišnjoj proračunsko-pravnoj praksi formirala su se izvjesna pravila – načela, koja se obično primjenjuju pri izradi, izvršenju i kontroli proračuna. Zadatak ovih načela je da proračun učine racionalnim, preglednim, efikasnim i pogodnim za kontrolu (Vukojević, B., 2016., str. 242).

Zakonom o proračunu (NN 144/2021., čl. 6 - 15) utvrđena su slijedeća načela:

1. *Načelo jedinstva i točnosti proračuna* prema kojem se svi prihodi i primici kao i rashodi i izdaci proračuna iskazuju prema bruto načelu; u punom iznosu bez prijeboja. Prihodi i primici koriste se za financiranje aktivnosti i projekata/programa u visini utvrđenoj u proračunu osim namjenskih i vlastitih prihoda koji se mogu koristiti do visine uplaćenih odnosno prenesenih sredstava.

2. *Načelo jedne godine* prema kojem se proračun donosi za proračunsku godinu koja počinje sa 1. siječnjem, a završava 31. prosinca te vrijedi za tu godinu; u pravilu proračun mora biti donijet prije početka godine na koju se odnosi.

3. *Načelo višegodišnjeg planiranja*; proračun se donosi za trogodišnje razdoblje i sastoji se od plana za proračunsku godinu i projekcije za slijedeće dvije proračunske godine.

4. *Načelo uravnoteženosti* ukazuje da ukupni prihodi i primici pokrivaju ukupne rashode i izdatke. Proračun mora biti uravnotežen sa uključenim prijenosom sredstava iz prethodne godine; sa prenesenim viškom ili manjkom. Ako se tijekom proračunske godine, zbog izvanrednih okolnosti, povećaju rashodi i izdaci moraju se pronaći novi prihodi i primici kako bi proračun u svakom trenutku bio uravnotežen, a takvo se uravnoteženje provodi izmjenama i dopunama proračuna. Postupak donošenja izmjena i dopuna proračuna isti je kao i za donošenje proračuna.

5. *Načelo obračunske jedinice* prema kojem se svi prihodi i primici, rashodi i izdaci iskazuju u službenoj valuti Republike Hrvatske.

6. *Načelo univerzalnosti* koje propisuje da ukupni prihodi i primici služe za podmirivanje svih rashoda i izdataka.

7. *Načelo specifikacije* koje određuje da svi prihodi i primici u proračunu moraju biti raspoređeni po ekonomskoj klasifikaciji i iskazani prema izvorima, dok rashodi i izdaci moraju biti raspoređeni prema proračunskim klasifikacijama;

8. *Načelo dobrog financijskog upravljanja* prema kojem proračunska sredstva moraju se koristiti u skladu sa načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti;

9. *Načelo transparentnosti* zahtijeva da sve informacije vezane za proračun moraju biti dostupne javnosti i prezentirane na razumljiv način te određuje da se svi proračuni,

izmjene i dopune te odluke o privremenom financiranju kao polugodišnji i godišnji izvještaji o izvršenju proračuna objavljuju na službenim stranicama lokalnih (regionalnih) jedinica ili u Narodnim Novinama ako se radi o proračunu Republike Hrvatske.

2.2.2. Proračunske klasifikacije

Sukladno *Pravilniku o proračunskim klasifikacijama* (NN 4/2024) je definiran okvir prema kojem se prihodi i primici kao i rashodi i izdaci prate po nositelju, cilju, namjeni, vrsti, lokaciji te izvoru financiranja. Primjena proračunskih klasifikacija obvezujuća je za sve proračunske subjekte navedene u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika (državnog ili lokalnog proračuna); isti su dužni slijediti odredbe spomenutog Pravilnika u procesima planiranja, izvršavanja, računovodstvenog evidentiranja i izvještavanja (Vašiček, V. i Vašiček, D., 2016., str. 63). Slijedom navedenog, proračunske klasifikacije jesu (Vašiček, V. i Vašiček, D., 2016., str. 64):

- organizacijska,
- programska,
- funkcijska,
- ekonomska,
- lokacijska te
- izvori financiranja.

1. *Organizacijska klasifikacija* uspostavljena je kroz razdjele, glave i proračunske korisnike gdje je razdjel organizacijska razina koja se sastoji od jedne ili više glava, a glava od jednog ili više proračunskih korisnika dok proračunski korisnik pripada samo jednoj glavi razdjela. Takvo se hijerarhijsko organiziranje temelji na međusobno usklađenim cjelinama proračuna i proračunskih korisnika koji planiranim sredstvima ostvaruju postavljene ciljeve.

2. *Programska klasifikacija* uspostavlja se definiranjem glavnih programa (kod državnog proračuna), programa, aktivnosti i projekata. Glavni programi uspostavljaju se na najvišoj razini, a program se definira kao usko povezane aktivnosti i projekti usmjereni ispunjenju zajedničkog cilja utvrđenog u aktima strateškog planiranja. Program je skup neovisnih usko povezanih aktivnosti i projekata usmjerenih ispunjenju zajedničkog cilja. Sastoji od jedne ili više aktivnosti i/ili projekta, dok aktivnost i projekt

pripadaju samo jednom programu. Aktivnost je dio programa za koji nije unaprijed utvrđeno vrijeme trajanja, za razliku od projekta koji se planira jednokratno te može biti tekući ili kapitalni, a u istima su planirani rashodi i izdaci za ostvarivanje ciljeva utvrđenih programom.

3. Prema *funkcijskoj klasifikaciji* iskazani su rashodi poslovanja proračuna te proračunskih korisnika sukladno njihovoj namjeni, kako slijedi:

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

4. *Ekonomska klasifikacija* razvrstava prihode i primitke po prirodnim vrstama te rashode i izdatke prema njihovoj ekonomskoj namjeni kojoj služe i to kroz razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune te oni odgovaraju računima Računskog plana za proračunsko računovodstvo, razreda 3 – 8 (osim skupina računa 39, 49, 59, 69, 79 i 89) i njima pripadajućim podskupinama, odjeljcima i osnovnim računima. Ova je klasifikacija propisana do peteroznamenkastih osnovnih računa, a moguće je i dodavanje slijedećih znamenki koje predstavljaju analitiku za potrebe pojedinih proračunskih korisnika.

5. *Lokacijska klasifikacija*, prema njoj se rashodi i izdaci razvrstavaju prema teritorijalno definiranim cjelinama u skladu s ustrojem Republike Hrvatske i drugih članova iz EU. Brojčane oznake lokacijske klasifikacije za županije, gradove i općine određuje Državna geodetska uprava, a nazivi se preuzimaju iz Zakona o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj. Brojčane oznake vežu se u procesu planiranja uz brojčanu oznaku aktivnosti ili projekta, ako je moguće uspostaviti jednoznačnu vezu. U suprotnom, vežu se uz svaku transakciju odnosno poslovni događaj u procesu

izvršavanja. Nadalje, rashodi i izdaci određene vrste i namjene, podmiruju se iz prihoda i primitaka koji stoga predstavljaju izvore financiranja. Prihodi i primici se planiraju te zatim raspoređuju i iskazuju prema izvorima iz kojih potječu, dok se rashodi i izdaci planiraju, izvršavaju te računovodstveno evidentiraju prema izvorima financiranja.

6. Izvori financiranja se prema Pravilniku o proračunskim klasifikacijama (NN, br. 4/2024, čl. 16-17) brojčano dijele na dvije razine; razrede i skupine, a prva razina sastoji se od jednoznamenkastog broja u rasponu od 1 do 8 i označava razred izvora kako slijedi:

Izvor br. 1. Opći prihodi i primici odnosno prihodi od poreza, prihodi od financijske imovine, prihodi od nefinancijske imovine, prihodi od administrativnih (upravnih) pristojbi, prihodi državne uprave, prihodi od kazni, prihodi od prodaje ili zamjene nefinancijske imovine u vlasništvu Republike Hrvatske stečene iz općih prihoda i primitaka, naknade štete s naslova osiguranja ako je premija plaćena iz općih prihoda i primitaka te primici od financijske imovine te primici od financijske imovine i zaduživanja za koje nije definirana namjena korištenja;

Izvor br. 2. Doprinosi odnosno prihodi od uplaćenih doprinosa za zdravstveno osiguranje i mirovinsko osiguranje;

Izvor br. 3. Vlastiti prihodi odnosno prihodi koje proračunski korisnik ostvari obavljanjem poslova na tržištu i u tržišnim uvjetima;

Izvor br. 4. Prihodi za posebne namjene odnosno prihodi čije su korištenje i namjena utvrđeni posebnim zakonima i propisima koje donosi Vlada;

Izvor br. 5. Pomoći odnosno prihodi koji se ostvaruju od inozemnih vlada, međunarodnih organizacija, institucija i tijela EU, drugih proračuna i od ostalih subjekata unutar općeg proračuna;

Izvor br. 6. Donacije odnosno prihodi koji se ostvaruju od fizičkih osoba, neprofitnih organizacija, trgovačkih društava i od ostalih subjekata izvan općeg proračuna;

Izvor br. 7. Prihodi od prodaje ili zamjene nefinancijske imovine i naknade s naslova osiguranja;

Izvor br. 8. Namjenski primici uključuju primitke od financijske imovine i zaduživanja, čija je namjena utvrđena posebnim ugovorima i/ili propisima.

2.3. Financijski izvještaji u sustavu proračuna

Financijske izvještaje u sustavu proračuna, njihov oblik i sadržaj, razdoblje za koje se sastavljaju i rokove podnošenja propisuje Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 37/2022). Svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Financijske izvještaje predaju proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna lokalne i područne (regionalne) samouprave koji su upisani u Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Od početka 2022. godine predaja financijskih izvještaja provodi se putem aplikacije RKPFI; Financijsko izvještavanje u sustavu proračuna i Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

2.3.1. Obrasci financijskih izvještaja

Spomenutim Pravilnikom propisani su obrasci financijskih izvještaja koje proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici proračuna moraju ispunjavati i predavati te su primjenjivi i jedinstveni za sve navedene pravne oblike.

Obvezni financijski izvještaji koje korisnici predaju u skladno članku 6. Pravilnika jesu:

- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na obrascu *PR - RAS*;
- Bilanca na obrascu *BIL*;
- 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*;
- Bilješke.

Člankom 7. stavkom 5. Pravilnika propisano je da se podaci koji se odnose na novčane iznose u obrascima iskazuju punim brojem sa dvije decimale u službenoj valuti Republike Hrvatske. Budući se uvodi novi način iskazivanja novčanih iznosa na dvije decimale, više nisu dozvoljena odstupanja +/- 1 kuna koja su do tada bila dozvoljena

zbog zaokruživanja novčanih iznosa.

U godišnjim financijskim izvještajima za 2022. godinu podaci se iskazuju u kunama i lipama za ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine i ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine, bez obzira što je sa 1. siječnjem 2023. godine službena valute Republike Hrvatske postao euro. Financijski izvještaji koji se odnose na razdoblje nakon dana uvođenja eura, sastavljali su se i objavljivali na način da su vrijednosti iskazane u eurima, a podaci za ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine radi bolje usporedivosti podataka preračunavali su se iz kune u euro, uz primjenu fiksnog tečaja konverzije i sukladno pravilima za preračunavanje i zaokruživanje iz Zakona o uvođenju eura (TEB, 2023., Okružnica Ministarstva Financija za sastavljanje financijskih izvještaja za razdoblje 1. siječnja do 31. prosinca 2022.).

Zaglavlja i podnožja navedenih obrazaca jedinstveno su definirana za sve obrasce, a podaci koji se odnose na novčane iznose u obrascima se upisuju u službenoj valuti u RH.

U idućem poglavlju detaljnije će biti objašnjen i prikazan Obrazac PR-RAS na konkretnom primjeru proračunskog korisnika, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave Grada Novigrada - Cittanova.

2.3.2. Referentna stranica financijskih izvještaja

Uz financijske izvještaje propisane člankom 6. Pravilnika sastavlja se i Referentna stranica Izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika koja sadrži:

- broj iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika,
- naziv obveznika predaje financijskih izvještaja,
- brojčanu oznaku razine,
- oznaku razdoblja za koje se financijski izvještaj predaje,
- te potpis i mjesto pečata.

Slika 1. prikazuje opće podatke o proračunu, proračunskom i izvanproračunskom računovodstvu.

Slika 1. Opći podaci o proračunu, proračunskom i izvanproračunskom računovodstvu

RKP broj	-	broj iz Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika,
naziv obveznika	-	naziv proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika iz propisa, rješenja ili drugoga odgovarajućeg akta,
razina	-	oznake 11/12/13/21/22/23/31/41/42 koje označavaju sljedeće:
		11 – proračunski korisnik državnog proračuna,
		12 – razdjel – konsolidirani izvještaj,
		13 – državni proračun,
		21 – proračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,
		22 – jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,
		23 – konsolidirani izvještaj jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,
		31 – proračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji obavlja poslove u sklopu funkcija koje se decentraliziraju,
		41 – izvanproračunski korisnik državnog proračuna,
42 – izvanproračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,		
oznaka razdoblja	-	godina i mjesec kojim završava razdoblje za koje se financijski izvještaji predaju u formatu GGGG-MM.
potpis i mjesto pečata	-	potpis odgovorne osobe proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika

Izvor: Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 37/2022, čl. 7)

2.3.3. Način i rokovi predaje financijskih izvještaja

Proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici predaju financijske izvještaje u elektroničkom obliku Ministarstvu financija putem aplikacije RKPM s Referentnom stranicom Izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Referentna stranica učitava se u aplikaciju ovjerena potpisom odgovorne osobe i pečatom.

Sukladno članku 3. stavku 2. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 37/2022), propisano je da se financijski izvještaji sastavljaju za sljedeća razdoblja:

- od 1. siječnja do 31. ožujka (tromjesečno);
- od 1. siječnja do 30. lipnja (polugodišnje);
- od 1. siječnja do 30. rujna (devetomjesečno);
- od 1. siječnja do 31. prosinca, odnosno za proračunsku godinu (godišnje).

Za sastavljanje financijskih izvještaja odgovorna je osoba koja je imenovana da rukovodi službom računovodstva određenog proračuna, proračunskog ili izvanproračunskog korisnika ili joj je povjereno vođenje računovodstva, a odgovorna osoba tog proračuna, proračunskog ili izvanproračunskog korisnika ili imenovana ovlaštena osoba je odgovorna za predaju financijskih izvještaja te iste potpisuje. Financijski izvještaji koji su predani u razdobljima tijekom godine se čuvaju do predaje financijskih izvještaja za isto razdoblje sljedeće godine, a godišnji financijski izvještaji se čuvaju trajno i u izvorniku (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 37/2022, čl. 6). Tablica 1. prikazuje financijske izvještaje proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Tablica 1. Financijski izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika JLP(R)S

Obveznik	Razdoblje	Financijski izvještaj	Primatelj izvještaja	Rok predaje	
jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprav	1.siječnja -31.prosinca	Bilanca Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izveštaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Izveštaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Izveštaj o obvezama Bilješke	Ministarstvo financija	15. veljače	28. veljače*
	1.siječnja -31.ožujka, 1.siječnja -30.lipnja i 1.siječnja -30.rujna	Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izveštaj o obvezama Bilješke		10 dana po isteku izvještajnog razdoblja	20 dana po isteku izvještajnog razdoblja*
proračunski korisnici i izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	1.siječnja -31.prosinca	Bilanca Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izveštaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Izveštaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Izveštaj o obvezama Bilješke	Nadležna JLP(R)S i Ministarstvo financija	31. siječnja	
	1.siječnja -30.lipanj	Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izveštaj o obvezama Bilješke		10 dana po isteku izvještajnog razdoblja	
	1.siječnja -31.ožujka i 1.siječnja -30.rujna	Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima			

*rok predaje financijskih izvještaja za konsolidirana financijska izvješća jedinica lokalne i područne / regionalne/ samouprave

Izvor: Izrada autorice prema podacima iz Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 37/2022).

Financijski izvještaji proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna predaju se u istim rokovima i na istim obrascima kao i izvještaji korisnika lokalnog proračuna; rokovi i obrasci su objavljeni na stranicama Ministarstva financija

(Ministarstvo financija, 2024., Financijsko izvještavanje).

2.3.4. Bilješke uz financijske izvještaje

Kao što je već navedeno, obrasci financijskih izvještaja jedinstveno su definirani za sve korisnike, ali se razlikuje rok predaje, vrsta i broj obrazaca financijskih izvještaja koji se predaju za određeno razdoblje ovisno o tome koji ih pravni subjekt predaje; državni proračun, proračunski korisnik državnog proračuna, izvanproračunski korisnik državnog proračuna, proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ili pak proračunski ili izvanproračunski korisnik proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Uz navedene obrasce financijskih izvještaja predaju se i Bilješke kao dopuna podacima iz financijskih izvještaja, one mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane. Bilješke su označene rednim brojevima te se pozivaju na AOP oznaku izvještaja na koju se odnose. U njima je potrebno navesti podatke o vrijednosno značajnoj imovini i obvezama te objašnjenje o značajnim promjenama u stanju u odnosu na prethodno razdoblje (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 37/2022, čl. 14 -18).

Obvezne Bilješke koje se predaju uz Bilancu (BIL) jesu popis ugovornih odnosa i sl. koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina te popis sudskih sporova u tijeku u tabelarnom obliku.

Uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (PR-RAS) je u Bilješkama potrebno navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine, dok se uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (P -VRIO) moraju objasniti značajnije promjene u vrijednosti istih.

2.3.5. Konsolidacija financijskih izvještaja

Konsolidirani financijski izvještaji predstavljaju izvještaje koji obuhvaćaju podatke na razini grupe, odnosno gdje je međusobno povezano više proračuna i/ili proračunskih i

izvanproračunskih korisnika, a izvještaji su prezentirani kao da se radi o jedinstvenom subjektu (Ministarstvo financija Republike Hrvatske, 2019., str. 1).

Ministarstva, kao i druga državna tijela na razini razdjela državnog proračuna, zajedno konsolidiraju financijske izvještaje proračunskih korisnika koji su prema organizacijskog klasifikaciji u njihovoj nadležnosti te vlastiti financijski izvještaj i potom sastavljaju konsolidirani financijski izvještaj razdjela. Pojedina jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidira financijske izvještaje proračunskih korisnika koji su prema organizacijskoj klasifikaciji u njezinoj nadležnosti te vlastiti financijski izvještaj i potom sastavlja konsolidirani financijski izvještaj proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Uz konsolidirane financijske izvještaje sastavljaju se i Bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje čiji je sadržaj isti kao i kod Bilješki uz financijske izvještaje, ali se prema članku 19. stavku 5. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu još iskazuju i:

- unutar grupne transakcije koje su u izvještajima eliminirane;
- manjak ili višak u poslovanju grupe ako je ostvaren;
- pregled strukture manjka ili viška po proračunskim i izvanproračunskim korisnicima;
- pozicije iz financijskih izvještaja proračuna i/ili proračunskih i izvanproračunskih korisnika na kojima je ostvareno značajnije odstupanje u odnosu na prethodnu godinu.

Cilj konsolidiranih financijskih izvještaja je pružiti informacije o općoj državi/općem proračunu kao cjelini. Pretpostavke za konsolidaciju je primjena istih računovodstvenih načela priznavanja poslovnih promjena, događaja i transakcija, procjene i vrednovanja imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, kao i prezentiranje financijskih izvještaja - svih sastavnica konsolidacijske grupe (Bičanić, N., Jakir Bajo, I., Maletić I. i Milić, A., 2011., str. 96).

U ovim izvještajima potrebno je u potpunosti obuhvatiti svu imovinu, obveze, vlastite izvore, prihode i primitke, rashode i izdatke subjekata koji su uključeni u konsolidaciju, a u cijelosti eliminirati unutargrupne transakcije, ali i unutargrupna salda, kao posljedice međusobnih transakcija. Konsolidirana Bilanca na Obrascu BIL mora

iskazivati podatke o stanju imovine, obveza i vlastitih izvora razdjela/jedinice lokalne i regionalne samouprave i proračunskih korisnika u njihovoj nadležnosti kao da se radi o jednoj cjelini (Milić, A., 2018, str. 9).

Postupak konsolidacije se provodi zbrajanjem svih istih pozicija iz pojedinačnih obrazaca BIL, ali je potrebno eliminirati sva međusobna potraživanja i obveze korisnika. U konsolidiranom Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima iskazuju se ukupno ostvareni prihodi i rashodi, primici i izdaci na razini grupe po pojedinim pozicijama izvještaja (Milić A., 2018, str. 11).

Prvi korak konsolidacije ovog izvještaja je zbrajanje svih istih pozicija iz pojedinačnih izvještaja proračuna/proračunskih korisnika, zatim usklađivanje iznosa na računima u pojedinačnim izvještajima koji ulaze u proces konsolidacije te se na kraju vrši eliminacija međusobnih prihoda, rashoda, primitaka i izdataka.

Konsolidacija Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji se obavlja na jednostavan način koji najprije obuhvaća zbrajanje podataka iz pojedinačnih izvještaja korisnika i nadležnih razdjela pa nakon toga međusobne eliminacije. Između iznosa rashoda prikazanih u ovom izvještaju i iznosa rashoda prikazanih u konsolidiranom izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, mora postojati ravnoteža. U konsolidiranom Izvještaju o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza se iskazuju sve promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, koje su utjecale na smanjenje ili povećanje imovine i obveza, a nisu direktna posljedica transakcija iskazanih u prihodima i rashodima (Bičanić, N., Jakir Bajo, I., Maletić I. i Milić, A., 2011., str. 101).

U procesu konsolidacije ovih pojedinačnih izvještaja, prvi korak je zbrajanje svih istih pozicija iz pojedinačnih obrazaca, a zatim slijedi eliminiranje pozicija koje se odnose na iste poslovne događaje. Prilikom provođenja postupka konsolidacije Izvještaja o obvezama zbrajaju se sve pojedine istovrsne stavke iz ovih izvještaja korisnika odnosno nadležnih razdjela, ali se treba uzeti u obzir da se ne iskazuju međuproračunske obveze koje se odnose na subjekte koji su u procesu konsolidacije.

2.3.6. Objava financijskih izvještaja

Temeljni zakon u Republici Hrvatskoj kojim su regulirana pitanja vezana uz upravljanje javnim financijama te koji regulira i računovodstvo javnog sektora je Zakon o proračunu (NN 144/21). Ovim zakonom se uređuje proračunski proces koji se odnosi na izradu proračuna, donošenje, izvršenje i nadzor nad njegovim izvršenjem (Pajković, I., 2022, str. 201).

Sukladno članku 144. stavku 8. Zakona o proračunu (NN 144/2021) te članku 28. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 37/2022) jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici objavljuju godišnje financijske izvještaje na svojim internetskim stranicama najkasnije u roku od osam dana od propisanog roka za njihovo podnošenje.

Proračunski i izvanproračunski korisnici koji nemaju vlastite internetske stranice godišnje financijske izvještaje objavljuju na internetskim stranicama nadležnog razdjela organizacijske klasifikacije državnog proračuna, odnosno nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u roku od osam dana od njihove objave.

Potrebno je objaviti sve financijske izvještaje na propisanim obrascima, uključujući i Bilješke. Preporuka je izvještaje objaviti u Excel dokumentu u kojem se izrađuju, obzirom da skenirani dokumenti (PDF i slični formati) nisu strojno čitljivi, a Bilješke u Wordu.

2.3.7. Usklađenost financijskih izvještaja s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor

Financijske i druge krize poput požara, potresa i sl., uzrokom su promjena cjelokupnog sustava ekonomije, što uključuje privatni, a osobito javni sektor. Pojava svjetske financijske krize 2008. godine u zemljama članicama EU-a ukazala je na potrebu davanja pravovremenih, vjerodostojnih i mjerljivih informacija, a u cilju što efikasnijeg upravljanja jedinicama javnog sektora, javnim dugom i prekomjernim deficitom. Kako ističu brojni autori, financijski izvještaji su veoma bitni u procesu poboljšanja i iskazivanja odgovornosti te donošenja odluka. Stoga su, u posljednjih 15-ak godina za

financijsko izvještavanje u javnom sektoru bili zainteresirani brojni istraživači (Pajković, I., 2022, str. 196.). Financijski izvještaji su ključni u pružanju kvalitetnih informacija potrebnih za donošenje odluka i uspješno upravljanje javnim sektorom te je u tom smislu i za očekivati što češće korištenje financijskih izvještaja u svrhu donošenja odluka. Korisnost tih izvještaja te koliko u stvarnosti informacije koje pružaju i koriste različite skupine korisnika, predmet su istraživanja različitih istraživača. Istraživanja su pokazala ograničenost stvarnog korištenja tih informacija, a percepcija korisnosti je veća od stvarnog korištenja. Isto tako, u dvojnog sustavu izvještavanja, pokazalo se da se korisnici više koriste izvještajima o izvršenju proračuna od financijskih izvještaja (Pajković, I., 2022, str. 197).

Koje će informacije biti obuhvaćene tim izvještajima, kao i sama njihova kvaliteta, ovisi o primijenjenoj računovodstvenoj osnovi. Iz tog su se razloga, u posljednjih 30-ak godina provodile različite reforme računovodstva javnog sektora pa su brojne zemlje započele s implementacijom obračunske osnove, a ostale zemlje su bile u postupku tranzicije prema obračunskoj osnovi. Prije nego li su započele reforme, financijsko izvješćivanje je bilo temeljeno na financijskoj novčanoj osnovi, što prema različitim istraživanjima nije bilo dovoljno za kvalitetno donošenje odluka u javnom sektoru, budući da je manje informacija o obvezama i mogućim koristima imovine u budućnosti. S druge strane obračunska osnova je bolja za planiranje, financijsko upravljanje i donošenje dugoročnih odluka (Pajković, I., 2022, str. 196.).

Sve je to upućivalo na potrebu uspostave harmoniziranog sustava izvještavanja u javnom sektoru. U tom smislu, doneseni su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor IPSAS (*engl. International Public Sector Accounting Standards*). Te standarde ili pak nacionalne standarde temeljene na njima, počeo je primjenjivati veliki broj zemalja. Prema istraživanjima Međunarodne federacije za automatsko upravljanje IFAC (2021) (*engl. International federation of automatic control*) porastao je broj zemalja koje primjenjuju obračunsku osnovu, a predviđanja su da će do 2025. godine obračunsku osnovu u financijskom izvještavanju primjenjivati više od 50% zemalja. Svjetska financijska kriza 2008. godine i u Europskoj uniji otvorila je potrebu za harmoniziranim sustavom izvještavanja u cilju transparentnosti i mjerljivosti poslovanja jedinica javnog sektora unutar i između zemalja. Također se razmatra usklađivanje izvještavanja javnog sektora među državama članicama temeljenog na Europskim

računovodstvenim standardima EPSAS (*engl. European Public Sector Accounting Standards*) i IPSAS standardima (Pajković, I., 2022, str. 196-197). Tako je sustav državnog računovodstva u Republici Hrvatskoj prošao težak razvojni put od primjene fondovskog računovodstva i modificiranog novčanog koncepta do današnjeg modificiranog koncepta nastanka događaja. Potreba za intenziviranjem reforme javnog sektora i usklađivanjem s međunarodnim i europskim standardima financijskog i statističkog izvještavanja potiče daljnje nadogradnje postojećeg modela prema konceptu nastanka događaja (Broz Tominac i dr., 2015, str. 17).

Sukladno Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 158/2023, čl. 1 i čl. 4), temelji proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj počivaju na nacionalnim računovodstvenim pravilima uvažavajući osnovne postavke iz Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, a zasnivaju se na primjeni modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja. Obračunska osnova uključuje priznavanje prihoda i rashoda na temelju nastanka poslovnog događaja u izvještajnom razdoblju na koje se odnose, neovisno o plaćanju. S druge strane, modificirana obračunska osnova podrazumijeva priznavanje prihoda u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i mjerljivi, dok se rashodi temelje na načelu nastanka poslovnog događaja i u izvještajnom razdoblju se priznaju neovisno o tome jesu li plaćeni (Pajković, I., 2022, str. 202).

Dakle, premda Zakon o proračunu Republike Hrvatske deklarativno uvodi primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, činjenica je da se u operacionalizaciji Zakona kroz podzakonske akte ne provodi njihova izravna primjena. Umjesto toga, priznavanje prihoda, primitaka, rashoda i izdataka u prijelaznoj fazi temelji se na modificiranoj obračunskoj osnovi, dok se u zemljama čije je proračunsko računovodstvo usklađeno s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor primjenjuje puna obračunska osnova prema kojoj se događaji evidentiraju u računovodstvenim evidencijama i priznaju u financijskim izvještajima u trenutku kada su i nastali, a ne samo kada je za njih primljen novac ili njegov ekvivalent (Broz Tominac i dr., 2015, str. 30).

U Republici Hrvatskoj primjenjuje se i dvojni sustav izvještavanja. Pojedina ranija istraživanja ukazuju da se daje prednost izvještajima o izvršenju proračuna pred

financijskim izvještajima. Ipak, novija istraživanja pokazuju da su pojedini financijski izvještaji shvaćeni kao korisniji od izvještaja o izvršenju proračuna (Pajković, I., 2022, str. 197). Tablica 2. prikazuje komparaciju definicija elemenata financijskih izvještaja prema Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor i prema nacionalnoj regulativi.

Tablica 2. Usporedba definicija elemenata financijskih izvještaja

DEFINICIJE ELEMENATA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA		
IMOVINA	<i>MRSJS</i>	Resurs koji kontrolira subjekt kao rezultat prošlih događaja i od koje se očekuje priljev ekonomskih koristi u subjekt.
	<i>Nacionalna regulativa</i>	Resursi koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti.
OBVEZE	<i>MRSJS</i>	Sadašnje obveze subjekta koje proizlaze iz prošlih događaja, čije se pokriće očekuje da će dovesti do odljeva onih sredstava iz subjekta koji nose ekonomsku korist ili uslužni potencijal
	<i>Nacionalna regulativa</i>	Neizmirena dugovanja proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa
PRIHOD	<i>MRSJS</i>	Bruto priljev ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja kada ti priljevi za posljedicu imaju povećanje neto imovine/ glavnice, s izuzećem onih povećanja koja se odnose na doprinose od vlasnika
	<i>Nacionalna regulativa</i>	Povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata.
RASHOD	<i>MRSJS</i>	Smanjenje ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja u obliku odljeva ili potrošnje sredstava ili stečenih obveza koje rezultiraju smanjenjem neto imovine/glavnice, osim onih koje se odnose na raspodjele vlasnicima.
	<i>Nacionalna regulativa</i>	Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza
	<i>MRSJS</i>	Preostali udjel u imovini subjekta nakon što se izuzmu sve njegove obveze

NETO- IMOVINA/GLAVNICA	<i>Nacionalna regulativa</i>	Preostali iznos u imovini subjekta nakon što se izuzmu sve njegove obveze, a nacionalna regulativa definira vlastite izvore kao ostatak imovine nakon odbitka svih obveza
FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI	<i>MRSJS</i>	Izveštaj o financijskom položaju Izveštaj o financijskoj uspješnosti Izveštaj o promjenama u glavnici Izveštaj o novčanom toku Računovodstvene politike i bilješke
	<i>Nacionalna regulativa</i>	Bilanca na Obrascu: BIL Izveštaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na Obrascu: PR - RAS Izveštaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji na Obrascu RAS - funkcijski Izveštaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza na Obrascu: P - VRIO Izveštaj o obvezama na Obrascu: OBEZE

Izvor: Izrada autorice prema Vašiček, V. (2015.) Usklađenost financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Mostaru*, str. 320-345.

Ključne razlike u definiciji elemenata financijskih izvještaja proizlaze iz različite računovodstvene osnove. Nacionalna regulativa, za razliku od Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS), ne stavlja naglasak na definiciju prihoda i rashoda u kontekstu njihovog utjecaja na neto imovinu ili glavnici. MRSJS definiraju neto imovinu kao preostali iznos u imovini subjekta nakon što se izuzmu sve njegove obveze, dok nacionalna regulativa definira vlastite izvore kao ostatak imovine nakon odbitka svih obveza. Ove definicijske razlike imaju značajan utjecaj na vrste i sadržaj temeljnih financijskih izvještaja (Vašiček, V., 2015., str. 328).

U nacionalnom okviru, sustav izvještavanja podrazumijeva podnošenje dva seta izvještaja: financijskih izvještaja prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu i izvještaja o izvršenju proračuna prema Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna. Metodološki razlozi su doveli do toga da se financijski izvještaji prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu uspoređuju s MRSJS, dok Izvještaji o izvršenju proračuna prema Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju

proračuna nisu uzeti u usporedbu na isti način (Vašiček, V., 2015., str. 328). Naime, predmetni izvještaji su uglavnom temeljeni na novčanoj osnovi. Rashodi se priznaju kada su plaćeni, a prihodi kada su naplaćeni. No, tu postoje i određene korekcije koje se kose s ograničenjima novčane osnove i koje predstavljaju usklađenja u tretiranju rashoda i prihoda u Izvještaju o izvršenju proračuna kao i u financijskim izvještajima (Pajković, I., 2022, str. 201-202). Također valja uočiti da se Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna primjenjuje samo na državni proračun, proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te izvanproračunske korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. To znači da je obuhvat obveznika primjene Pravilnika o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna sužen u odnosu na Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Iako razmatranje izvještaja o izvršenju proračuna prema Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna i financijskog plana nije relevantno u kontekstu usporedbe s okvirom MRSJS, ti izvještaji su ipak relevantni za razmatranje sadržaja i mogućnosti iskaza razlika između proračunskih i računovodstvenih informacija koje je potrebno objaviti u financijskim izvještajima sukladno MRSJS 24 "Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima" (Vašiček, V., 2015., str. 328).

S obzirom na navedenu problematiku, pojavljuje se problem kod uspoređivanja proračunskih informacija i računovodstvenih informacija o izvršenju proračuna, poglavito u svjetlu činjenice da se planiranje proračuna temelji na novčanoj osnovi pa bi bilo smisleno da se i Izvještaji o izvršenju proračuna temelje na proračunskoj osnovi na kojoj je izvršeno planiranje. Budući se rashodi priznaju na obračunskoj osnovi, uočava se egzistiranje različite proračunske i računovodstvene osnove. U takvim uvjetima, Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna trebaju biti iskazani na proračunskoj osnovi, dok financijski izvještaji trebaju istaknuti razlike između tih izvještaja i financijskih izvještaja koje proizlaze iz primjene različitih osnova. Isto tako, valja uočiti da trenutna praksa izvještavanja ne ističe razlike koje proizlaze iz primjene različitih računovodstvenih osnova što u konačnici može dovesti do netransparentnosti u kontekstu izvještavanja (Vašiček, V., 2015., str. 329).

Tako, iako Zakon o proračunu navodi da je proračunsko računovodstvo temeljeno na međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, isti se direktno ne

primjenjuju. Primjena tih standarda je ograničena i prisutna u manjoj mjeri u propisanoj zakonodavnoj regulativi proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja. Republika Hrvatska, osim zakonodavnog okvira, nema razvijene nacionalne standarde kao primjerice u privatnom sektoru. Uspoređujući financijske izvještaje pripremljene na temelju nacionalnog zakonodavstva u RH s onim pripremljenim primjenom MRSJS standarda, može se ustvrditi da među njima postoje, kako formalne, tako i temeljne razlike. Bilanca sastavljena u RH usmjerena je na vrijednost imovine i obveza, ali ne omogućava uvid u likvidnost imovine i promjene neto imovine. U izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, prihodi i rashodi se kombinirano priznaju na obračunskoj i novčanoj osnovi. Nacionalno zakonodavstvo RH, za razliku od MRSJS standarda ne definira izradu dvaju izvještaja, odnosno Izvještaja o novčanom toku i Izvještaja o promjeni glavnice (Pajković, I., 2022, str. 202-203). Premda se pojedini elementi tih izvještaja nalaze u drugim izvještajima, različite svrhe izvještavanja, kriteriji klasifikacije i primjena različite računovodstvene osnove otežavaju usporedbu (Vašiček, V., 2015., str. 330). Stoga se nameće nužnost unapređivanja prakse izvještavanja kako bi se istaknule razlike između proračunskih i računovodstvenih informacija te osigurala transparentnost i razumijevanje. Obzirom na zahtjeve harmoniziranog sustava izvještavanja Republike Hrvatske kao članice Europske unije, postoje dobri izgledi za snažnije reforme u skoroj budućnosti (Pajković, I., 2022, str. 203).

3. UTVRĐIVANJE I OBRAČUN REZULTATA GRADA NOVIGRADA-CITTANOVA ZA 2022. GODINU

3.1. Obilježja Grada Novigrada - Cittanova kao jedinice lokalne samouprave

Novigrad-Cittanova je najmanji istarski grad smješten na zapadnoj obali Istre. Prostire se na površini od 27 km²; udaljen dva kilometra sjeverno od ušća rijeke Mirne i oko 25 km južno od granice sa Slovenijom (Grad Novigrad, 2024). Prema popisu stanovništva iz 2021. godine (Državni Zavod za statistiku, 2021), uže mjesto imalo je 2.292 stanovnika, a administrativno područje – koje uključuje i četiri obližnja naselja: Dajla, Mareda, Bužinija i Antenal – imalo je 3.889 stanovnika; 75% stanovništva bili su etnički Hrvati, dok su najveću manjinu činili istarski Talijani (9%).

Grad je zadržao srednjovjekovnu strukturu i raspored, s uskim, krivudavim uličicama i malim trgovinama. Utvrde pripadaju srednjovjekovnoj epohi; još uvijek postoje gradske zidine s kruništem i dvije okrugle kule. Postoje primjeri svjetovne arhitekture iz vremena Mletačkog carstva, kao što su gradska loža i nekoliko kuća građenih u stilu venecijanske gotike (Makic Immobilien, 2024).

Novigrad je dugo vremena bio tradicionalno ribarsko mjesto. Tijekom 60-tih godina prošlog stoljeća razvija se tekstilna industrija koja zapošljava velik broj stanovnika; uz nju razvija se poljoprivreda, a osobito vinogradarstvo. U toku 70-ih godina prošlog stoljeća značajno se razvija turizam koji danas predstavlja najvažniju gospodarsku granu.

Danas je Novigrad - Cittanova razvijena turistička destinacija koja ostvaruje vrlo dobre turističke rezultate što može zahvaliti svojem povoljnom geografskom položaju, prirodnim ljepotama (plaže, čisto more, zelenilo), bogatom kulturno-povijesnom baštinom i ugodnom klimom sa mnogo sunčanih sati.

Kao jedinica lokalne samouprave Grad Novigrad - Cittanova nastao je teritorijalnim ustrojstvom Republike Hrvatske 1993. godine. Danas u njegovom sastavu djeluje pet proračunskih korisnika kojima je grad jedini osnivač, to su ustanove:

1. Dječji vrtić Tičići,
2. Dječji vrtić Suncokret - Girasole,
3. Gradska knjižnica Novigrad - Cittanova,
4. Muzej - Museo Lapidarium,
5. Centar za manifestacije i kulturu Novigrad – Cittanova –CMIK.

3.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Grada Novigrada - Cittanova za 2022. godinu

3.2.1. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima - Obrazac PR - RAS

Podaci o ostvarenju prihoda i rashoda te primitaka i izdataka poslovanja za subjekte iz proračunskog sustava iskazuju se u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima koji se sastavlja na Obrascu PR - RAS. U obrascu se također iskazuju i podaci o rezultatu poslovanja, a od obveznih analitičkih podataka unosi se podatak o novčanim sredstvima i novčanim tokovima odnosno priljevi i odljevi novčanih sredstava za izvještajno razdoblje tekuće i prethodne godine. U obveznim dodatnim podacima prikazuju se podaci o stanju obveza za zajmove za izvještajno razdoblje tekuće i prethodne godine.

Obrazac Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (PR - RAS) sastoji se od ukupno 6 stupaca koji su utvrđeni člankom 10. Pravilnika o financijskom izvještavanju u sustavu proračuna (NN 37/2022), a koji sadrže slijedeće podatke:

- stupac 1 – brojana oznaka računa iz Računskog plana,
- stupac 2 – opis stavke (naziv računa iz Računskog plana),
- stupac 3 – šifra
- stupac 4 – ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine,
- stupac 5 – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine,
- stupac 6 – indeks ostvarenja u odnosu na isto razdoblje prethodne godine.

Nakon što su u knjigovodstvu evidentirani svi poslovni događaji koji se odnose na izvještajno razdoblje u zakonom predviđenom roku popunjava se Obrazac PR - RAS. Knjigovodstveno evidentiranje svih poslovnih događaja, promjena i transakcija u proračunskom računovodstvu obavlja se po načelu dvojnog knjigovodstva na

računima iz računskog plana. Računski plan je propisan tako da se poslovni događaji evidentiraju na razini osnovnog računa računskog plana tj. na petoj razini ali za statističke potrebe u Obrazac PR - RAS podaci se unose na razini odjeljka računskog plana tj. na četvrtoj razini.

3.2.2. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Grada Novigrada za 2022. godinu

Financijski izvještaj za 2022. godinu je posljednji izvještaj u Republici Hrvatskoj u kojem su podaci iskazani u kunama, radi toga će se u nastavku ovog potpoglavlja podaci paralelno navoditi u obje valute.

Grad Novigrad - Cittanova (na razini 22) je u izvještajnom razdoblju ostvario prihode poslovanja u iznosu od 59.599.039,18 kuna (7.910.151,86 eura) za 37,5% više u odnosu na 2021. godinu i rashode poslovanja u iznosu od 45.177.970,19 kuna (5.996.147,09 eura) za 18,6 % više od prethodne godine čime je ostvario višak prihoda poslovanja u iznosu od 14.421.068,99 kuna (1.914.004,78 eura).

Prihodi od nefinancijske imovine u 2022. godini realizirani su u iznosu od 4.266.953,39 kuna (566.322,04 eura) što je za 36% više u odnosu na prethodnu godinu, a rashodi za nabavu nefinancijske imovine realizirani su u iznosu od 4.986.597,37 kuna (661.835,21 eura) oko 60% manju u odnosu na prethodnu godinu što je rezultiralo manjkom prihoda od nefinancijske imovine u iznosu od 719.643,98 kuna (95.513,17 eura).

U 2022. godini Grad Novigrad - Cittanova nije ostvario primitke od financijske imovine i zaduživanja, ali je ostvario izdatke za financijsku imovinu i otplatu zajmova u iznosu od 1.744.088,08 kuna (231.480,27 eura) što predstavlja 36,6% više u odnosu na prethodnu godinu te je ostvario manjak primitaka od financijske imovine i zaduživanja u istom iznosu.

Tablica 3. prikazuje skraćeni prikaz Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Grada Novigrada za 2022. godinu.

Tablica 3. Skraćeni prikaz Obrasca PR - RAS za 2022. godinu – razina 22

Račun iz računskog plana	Opis stavke	Šifra	Ostvareno u izvještajnom razdoblju preth. godine	Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine	Indeks (5/4)
1	2	3	4	5	6
Prihodi i rashodi poslovanja					
6	PRIHODI POSLOVANJA (šifre 61+62+63+64+65+66+67+68)	6	43.348.868,00	59.599.039,18	137,5
3	RASHODI POSLOVANJA (šifre 31+32+34+35+36+37+38)	3	38.083.639,00	45.177.970,19	118,6
	VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA (šifre 6-Z005)	X001	5.265.229,00	14.421.068,99	273,9
Prihodi i rashodi od nefinancijske imovine					
7	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine (šifre 71+72+73+74)	7	3.138.569,00	4.266.953,39	136,0
4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine (šifre 41+42+43+44+45)	4	12.923.170,00	4.986.597,37	38,6
	VIŠAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE (šifre 7-4)	X002	0,00	0,00	-
	MANJAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE (šifre 4-7)	Y002	9.784.601,00	719.643,98	7,4
Primici i izdaci					
8	Primici od financijske imovine i zaduživanja (šifre 81+82+83+84+85)	8	8.401.271,00	0,00	0
5	Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova (šifre 51+52+53+54+55)	5	1.277.123,00	1.744.088,08	136,6
	VIŠAK PRIMITAKA OD FINANCIJSKE IMOVINE I ZADUŽIVANJA (šifre 8-5)	X003	7.124.148,00	0,00	0
	MANJAK PRIMITAKA OD FINANCIJSKE IMOVINE I ZADUŽIVANJA (šifre 5-8)	Y003	0,00	1.744.088,08	-
	UKUPNI PRIHODI I PRIMICI (šifre X067+8)	X678	54.888.708,00	63.865.992,57	116,4
	UKUPNI RASHODI I IZDACI (šifre Y034+5)	Y345	52.283.932,00	51.908.655,64	99,3
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA (šifre X678-Y345)	X005	2.604.776,00	11.957.336,93	459,1
	MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA (šifre Y345-X678)	Y005	0,00	0,00	-
9221-9222	Višak prihoda i primitaka - preneseni (šifre '9221x,9222x VP' - '9221x,9222x MP' + 92213 - 92223)	9221-9222	0,00	2.297.311,03	-
9222-9221	Manjak prihoda i primitaka - preneseni (šifre '9221x,9222x MP' - '9221x,9222x VP' + 92223 - 92213)	9222-9221	307.465,00	0,00	0
	Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju (šifre X005 + '9221-9222' - Y005 - '9222-9221')	X006	2.297.311,00	14.254.647,96	620,5
	Manjak prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem razdoblju (šifre Y005 + '9222-9221' - X005 - '9221-9222')	Y006	0,00	0,00	-

Izvor: Grad Novigrad - Cittanova (2023.), *Izveštaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za 2022. godinu.* Dostupno na:

<https://novigrad.hr/media/2023/02/Izvestaj-o-prihodima-i-rashodima-primicima-i-izdacima-Grada-Novigrada-Cittanova-za-2022.-godinu..xlsx> (pristupljeno 10.7.2024.)

Slika 2. prikazuje referentnu stranicu financijskih izvještaja Grada Novigrada za 2022. godinu.

Slika 2. Referentna stranica financijskih izvještaja Grada Novigrada - Cittanova za 2022. godinu

REFERENTNA STRANICA				
				Verzija 8.0.3
Izveštaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika				
RKP:	35425		Popunjen	Broj pogrešaka
Naziv obveznika:	GRAD NOVIGRAD - CITTANOVA		PR-RAS	DA
Razina:	22		BILANCA	DA
Oznaka razdoblja:	2022-12		RAS funkcijski	Nema
			P-VRIO	DA
			OBVEZE	DA
				Nema

Obrazac	Opis stavke	Šifra	Prethodna godina / početak godine	Tekuća godina / kraj godine
PR-RAS	PRIHODI POSLOVANJA (šifre 61+62+63+64+65+66+67+68)	6	43.348.868,00	59.599.039,18
	RASHODI POSLOVANJA (šifre 91+92+93+94+95+96+97+98)	3	38.083.639,00	45.177.970,19
	Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju (šifre X005 + '9221-9222' - Y005 - '9222-9221')	X006	2.297.311,00	14.254.647,96
	Manjak prihoda i primitaka za pokrivoće u sljedećem razdoblju (šifre Y005 + '9222-9221' - X005 - '9221-9222')	Y006	-	-
BILANCA	Nefinancijska imovina (šifre 01+02+03+04+05+06)	B002	288.361.107,00	288.982.063,79
	Financijska imovina (šifre 11+12+13+14+15+16+17+19)	1	48.733.590,00	61.195.604,64
	Obveze (šifre 23+24+25+26+29)	2	21.163.110,00	20.722.726,27
	Vlastiti izvori (šifre 91 + 922 - 93 + 96 do 98)	9	315.931.587,00	329.454.942,16
RAS-funcijski	Opće javne usluge (šifre 011+012+013+014 do 018)	01	8.480.281,00	9.606.574,72
	Ekonomski poslovi (šifre 041+042+043+044+045+046+047+048+049)	04	654.946,00	200.623,00
	Rashodi vezani za stanovanje i kom. pogodnosti koji nisu drugdje svrstani	066	21.435.648,00	15.926.240,13
	Obrazovanje (šifre 091+092+093+094+095+096+097+098)	09	1.289.509,00	1.423.574,49
	Kontrolni zbroj (šifre 01+02+03+04+05+06+07+08+09+10)	R1	43.184.619,00	40.528.051,27
P-VRIO	Promjene u vrijednosti i obujmu imovine (šifre 9151+91512)	9151	3.818.751,25	3.818.751,25
	Promjene u obujmu imovine (šifre P016+P023)	91512	3.818.751,25	3.818.751,25
	Promjene u vrijednosti (revalorizacija) i obujmu obveza (šifre 91521+91522)	9152	450.387,33	450.387,33
	Promjene u obujmu obveza (šifre P035 do P038)	91522	450.387,33	450.387,33
OBVEZE	Stanje obveza 1. siječnja (=stanju obveza iz Izvještaja o obvezama na 31. prosinca prethodne godine)	V001	-	21.163.110,10
	Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja (šifre V001+V002-V004) i (šifre V007+V009)	V006	-	20.722.726,27
	Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja (šifre V008+D23+D24 + 'D' dio 25,26)	V007	-	59.067,27
	Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja (šifre V010 + ND23 + ND24 + 'ND' dio 25,26)	V009	-	20.663.659,00


Potpis odgovorne osobe i pečat

Izvor: Grad Novigrad - Cittanova (2023.), *Izveštaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za 2022. godinu*. Dostupno na:

<https://novigrad.hr/media/2023/02/Izvjestaj-o-prihodima-i-rashodima-primicima-i-izdacima-Grada-Novigrada-Cittanova-za-2022.-godinu..xlsx> (pristupljeno 10.7.2024.)

Slika 3. prikazuje Potvrdu o učitanoj financijskom izvještaju Grada Novigrada - Cittanova za 2022. godinu.

Slika 3. Potvrda o učitanoj financijskom izvještaju Grada Novigrada - Cittanova za 2022. godinu

			
REPUBLIKA HRVATSKA MINISTARSTVO FINANCIJA Katančićeva 5 10000 Zagreb			
POTVRDA			
o učitanoj financijskom izvještaju jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunskog i izvanproračunskog korisnika u aplikaciju RKPFI			
Podaci o subjektu:			
	OIB:	53785741678	
	MB:	02558521	
	RKP:	35425	
	Naziv obveznika:	GRAD NOVIGRAD - CITTA DI CITTANOVA	
	Razina:	22	
	Razdoblje:	2022-12	
	Datum slanja izvještaja:	15.02.2023. 13:21:42	
	Datum zadnje izmjene:	15.02.2023. 13:21:42	

Izvor: Grad Novigrad - Cittanova (2023.), *Izvještaji proračuna, proračunskih i*

izvanproračunskih korisnika za 2022. godinu. Dostupno na:

<https://novigrad.hr/media/2023/02/Izvjestaj-o-prihodima-i-rashodima-primicima-i-izdacima-Grada-Novigrada-Cittanova-za-2022.-godinu..xlsx> (pristupljeno 10.7.2024.)

3.2.3. Pokazatelji ekonomičnosti temeljem financijskih izvještaja Grada Novigrada - Cittanova za 2022. godinu

Pokazatelji ekonomičnosti (Ježovita, A., 2018, str. 81-82) smatraju se mjerom djelotvornosti (efikasnosti), tj. mjerom maksimizacije svrhovitog raspoređivanja prihoda. Svrhovitost označava djelovanje na način prema kojem se ispunjavaju ciljevi proračunskog korisnika. Tablica 4. prikazuje financijske pokazatelje ekonomičnosti.

Tablica 4. Financijski pokazatelji ekonomičnosti

R.br.	NAZIV POKAZATELJA	BROJNIK	NAZIVNIK
1.	Ekonomičnost poslovanja	Prihodi poslovanja (6)	Rashodi poslovanja (3)
2.	Ekonomičnost nabave imovine	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine (7)	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine (4)
3.	Ekonomičnost financiranja	Primici od financijske imovine i zaduživanja (8)	Izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajmova (5)
4.	Ekonomičnosti upravljanja dugom	Primici od zaduživanja (84)	Izdaci za otplatu glavnice primljnik kredita i zajmova (54)
5.	Ekonomičnost prihoda i rashoda	Ukupni prihodi (6 + 7)	Ukupni rashodi (3+4)
6.	Ekonomičnost ukupnog djelovanja	Ukupni prihodi i primici (6 + 7 + 8)	Ukupni rashodi i izdaci (3+4+5)

Izvor: Izrada autorice prema Ježovita, A. (2018) Specifičnosti analize financijskih izvještaja proračunskih korisnika. *Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu*. 16(2). str. 82.

Prema Ježovita (2018., str. 82-83), ekonomičnost se mjeri omjerom različite vrste proračunskih prihoda i primitaka, rashoda i izdataka:

1. *Ekonomičnost poslovanja* financijski je pokazatelj koji se izračunava kao omjer prihoda i rashoda poslovanja odnosno onih prihoda i rashoda koji su neophodni za redovito obavljanje aktivnosti proračunskih korisnika. Poželjno je da prihodi poslovanja budu veći od rashoda poslovanja. Prihodi poslovanja u najvećoj se mjeri odnose na prihode od poreza, dok se rashodi poslovanja odnose na rashode za zaposlene,

materijalne rashode, subvencije, pomoći i naknade. S pokazateljem ekonomičnosti poslovanja mjeri se efikasnost korištenja raspoloživih prihoda poslovanja.

2. *Ekonomičnost nabave imovine* izračunava se kao omjer prihoda od prodaje nefinancijske imovine i rashoda za nabavu nefinancijske imovine. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine predstavljaju prihode koji su ostvareni prodajom neproizvedene dugotrajne imovine kao što su zemljišta i ostala prirodna bogatstva te proizvedene dugotrajne imovine koja uključuje imovinu kao što su građevinski objekti, postrojenja, transportna sredstva i slično. Ekonomičnost nabave imovine očekivano će biti manja od jedan s obzirom da su ulaganja u novu nefinancijsku imovinu poželjna.

3. *Ekonomičnost financiranja* izračunava se kao omjer primitaka od financijske imovine i zaduživanja i izdataka za financijsku imovinu i otplatu zajmova. Primici od financijske imovine uključuju povrate glavnica danih zajmova i depozita, prodaje tuđih vrijednosnih papira te primitke na ime izdanih vrijednosnih papira i primljenih kredita i zajmova. Izdaci za financijsku imovinu odnose se na izdatke po osnovi danih zajmova i depozita, ulaganja u tuđe vrijednosne papire te izdatke za otplate glavnice primljenih kredita i zajmova i isplate dospjelih izdanih vrijednosnih papira. Vrijednost ovog pokazatelja trebala bi biti manja od 1.

4. *Ekonomičnost upravljanja dugom* predstavlja omjer primitaka od zaduživanja te izdataka za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova u pojedinoj godini. Ako je vrijednost pokazatelja veća od jedan to znači da se proračunski korisnik u pojedinom razdoblju više dodatno zadužio nego vratio pozajmljenih sredstava i, obrnuto, ako je vrijednost pokazatelja manja od jedan. O tome kakva će biti vrijednost toga pokazatelja ovisi o raspoloživim proračunskim sredstvima za pokrivanje svih proračunskih rashoda.

5. *Ekonomičnost prihoda i rashoda* financijski je pokazatelj koji se izračunava kao omjer ukupnih prihoda i ukupnih rashoda. Ukupni prihodi uključuju prihode poslovanja i prihode od prodaje nefinancijske imovine. Ukupni rashodi uključuju rashode poslovanja i rashode za nabavu nefinancijske imovine. Ekonomičnost prihoda i rashoda predstavlja mjere djelotvornosti upravljanja ukupnim prihodima i rashodima proračunskog korisnika.

6. *Ekonomičnost ukupnog djelovanja* mjera je ukupne djelotvornosti proračunskih korisnika koja se izračunava kao omjer ukupnih prihoda i primitaka te ukupnih rashoda i izdataka. Za razliku od ekonomičnosti prihoda i rashoda, ekonomičnost ukupnog djelovanja uključuje i učinke financiranja. Ako je koeficijent ekonomičnosti ukupnog djelovanja veći od ekonomičnosti prihoda i rashoda tada je učinak financiranja negativan u smislu da se te godine proračunski korisnik više zadužio, nego otplatio primljenih kredita i zajmova; i obrnuto. To je moguće ocijeniti usporedbom pokazatelja ekonomičnosti financiranja i ekonomičnosti upravljanja dugom. Ako je ta razlika značajna to znači da tuđi vrijednosni papiri predstavljaju značajan element toga pokazatelja, a učinak je u ovisnosti o tome ima li više primitaka ili izdataka.

Na temelju Obrasca PR - RAS za 2022. godinu (razina 22) izračunati su pokazatelji ekonomičnosti Grada Novigrada - Cittanova koji su prikazani u nastavku u tablici 5., kako slijedi:

Tablica 5. Izračun pokazatelja ekonomičnosti za Grad Novigrad - Cittanova za 2022. godinu

Naziv pokazatelja		kto	Iznos u eurima	Rezultat
1.	Ekonomičnost poslovanja	6	7.910.151,86	1,32
		3	5.996.147,09	
2.	Ekonomičnost nabave imovine	7	566.322,04	0,86
		4	661.835,21	
3.	Ekonomičnost financiranja	8	0,00	0,00
		5	231.480,27	
4.	Ekonomičnosti upravljanja dugom	84	0,00	0,00
		54	218.327,64	
5.	Ekonomičnost prihoda i rashoda	6+7	8.476.473,90	1,27
		3+4	6.657.982,30	
6.	Ekonomičnost ukupnog djelovanja	6+7+8	8.476.473,90	1,23
		3+4+5	6.889.462,57	

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Grada Novigrada - Cittanova

(2024.), *Izveštaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za 2022. godinu.*
Dostupno na: <https://novigrad.hr/media/2023/02/Izvjestaj-o-prihodima-i-rashodima-primicima-i-izdacima-Grada-Novigrada-Cittanova-za-2022.-godinu..xlsx> (pristupljeno 10.7.2024.)

Izračun ekonomičnosti poslovanja Grada Novigrada-Cittanova za 2022. godinu je vrlo pozitivan jer su prihodi poslovanja za 32% veći od rashoda poslovanja. Ekonomičnost nabave imovine je manja od jedan te ukazuje da su ulaganja u nefinancijsku imovinu veća od prihoda od prodaje nefinancijske imovine što je poželjno. Ekonomičnost financiranja i upravljanja dugom nije moguće izračunati jer se Grad u 2022. godini nije zaduživao; realizirani su jedino izdaci za otplatu zajmova iz ranijih godina. Ekonomičnost prihoda i rashoda ukazuje na omjer ukupnih prihoda i rashoda koji za 2022. godinu iznosi više od 1; odnosno 1,27; što je vrlo pozitivno i ukazuje da Grad dobro upravlja sa ukupnim приходima koji su za 27% viši od ukupnih rashoda u promatranom razdoblju. Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog djelovanja iznosi 1,23 i nešto je niži od pokazatelja ekonomičnosti prihoda i rashoda jer je Grad u 2022. godini više otplatio dugovanja (zajma) i nije imao novih zaduženja odnosno nije ostvario primitke.

3.3. Konsolidacija financijskih izvještaja Grada Novigrada-Cittanova za 2022.g.

Proces konsolidacije financijskih izvještaja za 2022. godinu provodi se prema određenim postupcima i načelima koji su u sustavu proračuna propisani Zakonom o proračunu (NN 144/2021, čl. 140), Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 158/2023, čl. 161-162) i Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 37/2022, čl. 19).

Financijski izvještaji na kojima se provodi konsolidacija su:

- Izveštaj o приходima i rashodima, primicima i izdacima
- Bilanca
- Izveštaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji
- Izveštaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza
- Izveštaj o obvezama
- Bilješke uz konsolidirane izvještaje.

Kako bi Ministarstvo financija moglo izvršiti konsolidaciju općeg proračuna, razdjeli državnog proračuna i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave obvezni su provesti konsolidaciju financijskih izvještaja svih proračunskih korisnika u njihovoj nadležnosti koji se nalaze u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika. (Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2020. str. 3).

Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidira financijske izvještaje proračunskih korisnika, koji su prema organizacijskoj klasifikaciji u njezinoj nadležnosti, i svoj financijski izvještaj te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj koji dostavlja Ministarstvu financija. (Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2020. str. 3).

Grada Novigrada-Cittanova za poslovnu godinu 2022. izvršio je konsolidaciju vlastitog financijskog izvještaja, Razine 22, zajedno s financijskim izvještajima proračunskih korisnika u svojoj nadležnosti, Razine 21, na način da se izvještaji sagledavaju kao jedna jedinstvena cjelina, Izvještaj razine 23. Grad Novigrad-Cittanova u svojoj nadležnosti ima pet proračunskih korisnika čiji je popis dat u tablici broj 6.

Tablica 6. Popis Proračunskih korisnika Grada Novigrada-Cittanova

Red. broj	RKP	NAZIV PRORAČUNSKOGA KORISNIKA	ADRESA
1.	35476	Dječji vrtić Tičići	Emonijska 6, Novigrad
2.	47789	Dječji vrtić Suncokret – Girasole	Emonijska 6, Novigrad
3.	42872	Gradska knjižnica Novigrad -Cittanova	Rivarela 7, Novigrad
4.	41097	Muzej - Museo Lapidarium	Veliki trg 8A, Novigrad
5.	52284	Centar za manifestacije i kulturu Novigrad – Cittanova	Rivarela 7, Novigrad

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Ministarstva financija Republike hrvatske (2024) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika* .

Dostupno na : <https://rkpfi.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp?Year=2022&ParentJlprslIdMunicipality=10709&Active=Active>
(pristupljeno 10.9.2024.)

U postupku konsolidacije potrebno je primijeniti dva temeljna postupka. Prvi, zbrajanje jednakih pozicija financijskih izvještaja nadležne jedinice i jedinica u njezinu sastavu, kao da je riječ o jednom računovodstvenom subjektu. Drugi, eliminiranje unutar grupnih transakcija i poslovnih događaja kako se ne bi udvostručili potraživanja /

obveze, prihodi / primitci i rashodi / izdatci na razini grupe. (Jakir Bajo, I. i Štefković, M., 2020. str. 3)

U tablici 7. prikazan je postupak eliminacije unutar grupnih transakcija, gdje je vidljivo da su prihodi iz nadležnog proračuna (671) za financiranje rashoda poslovanja korisnika jednaki iznosu prijenosa sredstava korisnicima iz nadležnog proračuna (367). Dobiveni iznos (9.636.516,29 kn / 1.278.985,51 eura) potrebno je izostaviti prilikom konsolidacije financijskog Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i to na način da se izuzme iz rashodovne strane Grada Novigrada-Cittanova (Izvještaj razine 22). Rashodi koji su evidentirani na kontu 367 raspoređuju se na rashode prema ekonomskoj klasifikaciji prema namjeni za koju su utrošeni temeljem izvještaja korisnika (razina 21), a u prihode i primitke pribrajaju se samo vlastiti prihodi proračunskih korisnika.

Tablica 7. Postupak eliminacije unutar grupnih transakcija

Izvještaj razina	Naziv	Ukupni prihodi korisnika	Eliminacijski konto		Iznos u kunama
			671	367	Prihodi korisnika nakon eliminacije
22	Grad Novigrad-Cittanova	0	0	9.636.516,29	0
21	Dječji vrtić Tičići	5.408.061,88	-4.439.320,08	0	968.741,80
21	Dječji vrtić Suncokret	3.015.312,32	-2.395.176,68	0	620.135,64
21	Gradska Knjižnica Novigrad	782.935,98	-716.427,71	0	66.508,27
21	Muzej-Museum Lapidarium	1.394.498,99	-969.958,49	0	424.540,50
21	CMIK	1.788.223,99	-1.115.633,33	0	672.590,66
	Ukupno	12.389.033,16	-9.636.516,29	9.636.516,29	2.752.516,87

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Ministarstva financija Republike hrvatske (2024) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika* .

Dostupno na : <https://rkpfi.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp?Year=2022&ParentJlprIdMunicipality=10709&Active=Active>
(pristupljeno 10.9.2024.)

U tablici 8. prikazan je postupak zbrajana jednakih pozicija financijskih izvještaja nadležne jedinice i jedinica u njezinu sastavu (proračunskih korisnika), kao da je riječ o jednom poslovnom subjektu. U postupku konsolidacije provodi se zbrajanjem istih pozicija iz Obrasca PR-RAS jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave s pozicijama iz Obrazaca PR-RAS proračunskih korisnika.

Tablica 8. Skraćeni postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskog izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima - Obrazac PR-RAS

u kunama

Račun iz rač. plana	Opis stavke	šifra	Grad Novigrad Razina 22	Dv Tičići	DV Suncokret	Gradska knjižnica	Muzej-Museo Lapidarium	CMIK	Ukupno Grad Razina 23
Prihodi i rashodi poslovanja									
6	Prihodi poslovanja	6	59.599.039,18	968.741,80	620.135,64	66.508,27	424.540,50	672.590,66	62.351.556,05
3	Rashodi poslovanja	3	35.541.453,90	5.402.372,93	2.901.086,58	709.576,90	1.250.955,05	1.576.796,95	47.382.242,31
Prihodi i rashodi od nefinancijske imovine									
7	Prihodi od prodaje nefinanc. imovine	7	4.266.953,39						4.266.953,39
4	Rashodi za nabavu nefinanc. imovine	4	4.986.597,37	61.241,80	68.653,24	95.099,09	154.432,11	176.820,06	5.542.843,67
Primici i izdaci									
8	Primici od financ. imovine i zaduživanja	8							
5	Izdaci za financ. imovinu i otplatu zajmova	5	1.744.088,08						1.744.088,08
	UKUPNO PRIHODI I PRIMICI (6+7+8)		63.865.992,57	968.741,80	620.135,64	66.508,27	424.540,50	672.590,66	66.618.509,44
	UKUPNO RASHODI I IZDACI (3+4+5)		42.272.139,35	5.463.614,73	2.969.739,82	804.675,99	1.405.387,16	1.753.617,01	54.669.174,06
	VIŠAK / MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA (6+7+8-3-4-5)		21.593.853,22	-4.494.872,93	-2.349.604,18	-738.167,72	-980.846,66	-1.081.026,35	11.949.335,38

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Ministarstva financija Republike hrvatske (2024) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika* .

Dostupno na : <https://rpkpf.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp?Year=2022&ParentJlprslidMunicipality=10709&Active=Active>
(pristupljeno 10.9.2024.)

U tablici 9. prikazan je postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskih izvještaja Bilanci (razine 22) Grada Novigrada-Cittanova sa istim pozicijama izvješća (razine 21) proračunskih korisnika u njezinu sastavu. Za 2022. godinu aktiva odnosno pasiva Grada Novigrada-Cittanova (razina 22) iznosila je 350.177.668,43 kn (45.274.764,81 eura) u postupku konsolidacije povećana je za 7.583.708,54 kn (1.006.531,10 eura) evidentiran kod proračunskih korisnika što rezultira ukupnom aktivom odnosno pasivom u iznosu od 357.761.376,97 kn (47.483.094,69 eura).

Tablica 9. Skraćeni postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskog izvještaja
Bilanca – Obrazac BIL

u kunama

Račun iz rač. plana	Opis stavke	šifra	Grad Novigrad Razina 22	Dv Tičići	DV Suncokret	Gradska knjižnica	Muzej-Museo Lapidarium	CMIK	Ukupno Grad Razina 23
0	Nefinancijska imovina	0	288.982.063,79	365.826,62	256.308,65	3.281.289,64	2.492.063,65	172.446,29	295.549.998,64
1	Financijska imovina	1	61.195.604,64	448.587,69	279.095,44	65.497,32	89.418,34	133.174,90	62.211.378,33
	AKTIVA		350.177.668,43	814.414,31	535.404,09	3.346.786,96	2.581.481,99	305.621,19	357.761.376,97
2	Obveze	2	20.722.726,27	389.274,27	173.380,68	45.963,49	7.288,65	98.567,92	21.437.201,28
9	Vlastiti izvori	9	329.454.942,16	425.140,04	362.023,41	3.300.823,47	2.574.193,34	207.053,27	336.324.175,69
	PASIVA		350.177.668,43	814.414,31	535.404,09	3.346.786,96	2.581.481,99	305.621,19	357.761.376,97

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Ministarstva financija Republike hrvatske (2024) Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Dostupno na: <https://rkpfi.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp?Year=2022&ParentJlprslidMunicipality=10709&Active=Active> (pristupljeno 10.9.2024.)

U tablici 10. prikazan je postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskih izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Grada i njegovih proračunskih korisnika; što rezultira povećanjem rashoda Grada u iznosu od 40.528.051,27 kn (5.378.996,78 eura) za rashode za obrazovanja (predškolski odgoj) u iznosu od 8.433.354,55 kn (1.119.298,50) i za rashode za kulturu u iznos od 3.963.680,16 kn (526.070,76 eura). Nakon provedenog postupka zbrajanja istih stavaka ukupni rashodi prema funkcijskoj klasifikaciji iznose 52.925.085,98 kn (7.024.366,05 eura).

Tablica 10. Skraćeni postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskog izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji – Obrazac RAS funkcijski

u kunama

Račun iz rač. plana	Opis stavke	Grad Novigrad Razina 22	Dv Tičići	DV Suncokret	Gradska knjižnica	Muzej-Museo Lapidarium	CMIK	Ukupno Grad Razina 23
01	Opće javne usluge	9.606.574,72						9.606.574,72
02	Obrana	0,00						0,00
03	Javni red i sigurnost	1.864.121,58						1.864.121,58
04	Ekonomski poslovi	200.623,00						200.623,00
05	Zaštita okoliša	0,00						0,00
06	Usluge unapređenja stanovanja i zajednice	19.543.402,30						19.543.402,30
07	Zdravstvo	835.421,02						835.421,02
08	Rekreacija, kultura i religija	6.171.485,88			804.675,99	1.405.387,16	1.753.617,01	10.135.166,04
09	Obrazovanje	1.423.574,49	5.463.614,73	2.969.739,82				9.856.929,04
10	Socijalna zaštita	882.848,28						882.848,28
	Kontrolni zbroj	40.528.051,27	5.463.614,73	2.969.739,82	804.675,99	1.405.387,16	1.753.617,01	52.925.085,98

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Ministarstva financija Republike hrvatske (2024) Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika .

Dostupno na: <https://rkpfi.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp?Year=2022&ParentJlprslidMunicipality=10709&Active=Active>
(pristupljeno 10.9.2024.)

Izveštaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza dopuna je podacima iz Bilance. U obrazac P-VRIO unose se promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza koje nisu posljedica prihoda odnosno rashoda niti novčanog tijeka. Primjerice, prijenosi nefinancijske imovine između subjekata u sustavu općeg proračuna ne iskazuju se kao prihod i rashod nego kao promjena u obujmu imovine gdje davatelj ima smanjenje, a primatelj povećanje imovine. Te se promjene u knjigovodstvenim evidencijama iskazuju preko podskupine 915, koja na kraju godine ne može imati iskazan saldo, jer se isti osnovni račun knjiži na teret i u korist. Međutim, ostaje podatak za popunjavanje izvještaja P-VRIO, koji zahtijeva iskaz promjena za pojedine vrste imovine i obveza. (TEB, 2023., Okružnica Ministarstva Financija za sastavljanje financijskih izvještaja za razdoblje 1. siječnja do 31. prosinca 2022.). U tablici 11. prikazan je postupak konsolidacije financijskog izvještaja o promjeni promjeni u vrijednosti i obujmu imovine i obveza za 2022. godinu.

Tablica 11. Skraćeni postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskog izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza – Obrazac P-VRIO

u kunama

Račun iz rač. plana	Opis stavke	Grad Novigrad Razina 22	Dv Tičići	DV Suncokret	Gradska knjižnica	Muzej-Museo Lapidarium	CMIK	Ukupno Grad Razina 23
9151	Promjene u vrijednosti i obujmu imovine - povećanje	3.818.751,25	0	0	426.000,00	0	0	4.244.751,25
	Promjene u vrijednosti i obujmu imovine - smanjenje	0	1.549,75	824,15	0	0	0	2.373,90
9152	Promjene u vrijednosti (revalorizacija) i obujmu obveza - povećanje	0	0	0	0	0	0	0
	Promjene u vrijednosti (revalorizacija) i obujmu obveza - smanjenje	450.387,33	0	0	0	0	0	450.387,33

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Ministarstva financija Republike hrvatske (2024) Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika .

Dostupno na : <https://rkpfi.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp?Year=2022&ParentJlprslidMunicipality=10709&Active=Active>
(pristupljeno 10.9.2024.)

U tablici 12. prikazan je postupak konsolidacije izvještaja o obvezama za Grad

Novigrad –Cittanova i njegove proračunske korisnike, gdje su obveze Grada (razina 22) na kraju 2022. godine iznosile 20.722.726,27 kn (2.742.538,86 eura) kojima su pribrojene obveza korisnika u iznosu od 714.475,01 kn (94.827,13 eura) što ukupno iznosi 21.376.586,35 kn (2.845.205,56 eura).

Tablica 12. Skraćeni postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskog izvještaja o obvezama - Obrazac OBVEZE

u kunama

Račun iz rač. plana	Opis stavke	šifra	Grad Novigrad Razina 22	Dv Tičići	DV Suncokret	Gradska knjižnica	Muzej-Museo Lapidarium	CMIK	Ukupno Grad Razina 23
	Stanje obveza 1. siječnja	V001	21.163.110,10	434.620,03	159.668,76	39.383,49	9.388,73	0,00	21.806.171,11
	Povećanje obveza u izvještajnom razdoblju	V002	42.747.805,42	5.601.386,99	2.991.688,72	805.725,17	1.360.961,75	1.741.617,02	55.249.185,07
23	Obveze za rashode poslovanja	N23	37.847.203,91	5.540.145,19	2.923.035,48	714.959,56	1.261.616,64	1.564.796,96	49.851.757,74
24	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	N24	4.900.601,51	61.241,80	68.653,24	90.765,61	99.345,11	176.820,06	5.397.427,33
	Podmirene obveze u izvještajnom razdoblju	V004	43.188.189,25	5.646.732,75	2.977.976,80	799.145,17	1.363.061,83	1.643.049,10	55.618.154,90
23	Obveze za rashode poslovanja	P23	37.902.849,14	5.585.490,95	2.909.323,56	708.379,56	1.263.716,72	1.498.646,54	49.868.406,47
24	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	P24	3.640.350,55	61.241,80	68.653,24	90.765,61	99.345,11	144.402,56	4.104.758,87
dio 25,26	Obveze za financijsku imovinu	P dio 25, 26	1.644.989,56						1.644.989,56
	Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja	V006	20.722.726,27	389.274,27	173.380,68	45.963,49	7.288,65	98.567,92	21.437.201,28
	Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja	V007	59.067,27	1.418,66		129,00			60.614,93
	Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja-V0		20.663.659,00	387.855,61	173.380,68	45.834,49	7.288,65	98.567,92	21.376.586,35
23	Obveze za rashode poslovanja	ND23	2.052.522,79	387.855,61	173.380,68	45.834,49	7.288,65	66.150,42	2.733.032,64
24	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	ND24	1.590.381,71					32.417,50	1.622.799,21
dio 25,26	Obveze za financijsku imovinu	ND dio	17.020.754,50						17.020.754,50

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Ministarstva financija Republike hrvatske (2024) Registar proračunskih izvanproračunskih korisnika . Dostupno na : <https://rkpfi.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp?Year=2022&ParentJlprslIdMunicipality=10709&Active=Active> (pristupljeno 10.9.2024.)

Uz navedene financijske izvještaje Grad Novigrad–Cittanova sastavio je i predao Bilješki uz financijske izvještaje. U Bilješkama za razinu 23 uz podatke za Grad naznačeni su i podaci za korisnike; o realiziranim prihodima i rashodima, nefinancijskoj i financijskoj imovini, obvezama i potraživanjima i o financijskom rezultatu. Uz iznesene podatke data je i usporedba sa prethodnom godinom o eventualnom povećanju i samnjenju.

3.4. Utvrđivanje financijskog rezultata za 2022. godinu za Grad Novigrad-Cittanovu

3.4.1. Utvrđivanje financijskog rezultata

Na kraju svakog proračunskog razdoblja utvrđuje se rezultat poslovanja JLS, ali ne kao dobit ili gubitak poslovne godine kao što je slučaj u poduzetničkoj sferi. Poslovanje proračunskih subjekata ima neprofitni karakter te njihov financijski rezultat ima važnu informacijsku ulogu za kontrolu ispunjavanja financijskih ograničenja i namjene javne potrošnje kao i naplate javnih prihoda.

Radi toga financijski rezultat izražava se i po razinama, odnosno prema vrsti i namjeni pojedinih kategorija prihoda (Vašiček, V. i Vašiček, D., 2016., str. 231.).

Prema Zakonu o proračunu i Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu i računskom planu svi pravni subjekti koji primjenjuju proračunsko računovodstvo u knjigovodstvenom evidentiranju poslovnih događaja primjenjuju određene specifičnosti.

Prva specifičnost proračunskog računovodstva je primjena modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja koje ističe da se prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti, a rashodi na temelju nastanka poslovnog događaja i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju. Nadalje, rashod od amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine se ne iskazuje, a kod zaduživanja priznaju se primici od zaduživanja (Nikić, J., 2024, str. 12).

Druga specifičnost proračunskog računovodstva odnosi se na iskazivanje rezultata poslovanja. Kod poduzetničkog i neprofitnog računovodstva iskazuje se jedan rezultat za poslovnu godinu. U sustavu proračunskog računovodstva iskazuju se tri rezultata, po svakoj od tri aktivnosti:

- *aktivnosti redovnog poslovanja* - u kojoj se sučeljavaju prihodi i rashodi poslovanja
- *kapitalnoj aktivnosti* – u kojoj se sučeljavanju prihodi od prodaje nefinancijske imovine i rashodi za nabavu nefinancijske imovine
- *financijskoj aktivnosti* – u kojoj se sučeljavaju primici od financijske imovine i zaduživanja i izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajma (Nikić, J., 2024, str. 12).

Prema računskom planu proračuna prati se realizacija određenih računa prema aktivnostima. Zakonom o proračunu propisano je financiranje pojedinih aktivnosti pa se prilikom planiranja proračuna i financijskog plana prihodi i primici planiraju unutar razreda 6, 7 i 8 koji predstavljaju izvor financiranja određenih rashoda razreda 3, 4 i 5.

U praksi su česti slučajevi da se ostvarenim приходima sučeljavaju ne samo rashodi iste aktivnosti već su njima financirane i druge aktivnosti. U tom slučaju rezultat poslovanja prema aktivnostima ne prikazuje stvarno stanje već se primjenjuje još jedna specifičnost proračunskog računovodstva, a to je da se provodi korekcija rezultata.

Računskim planom proračuna propisani su osnovni računi za utvrđivanje rezultata poslovanja, a to su računi razreda 3, 4 i 5 za rashode i izdatke i računi razreda 6,7, i 8 za prihode i primitke. Rezultat se utvrđuje za svaku pojedinu aktivnost; tekuću, kapitalnu i financijsku na sljedeće načine (Nikić, J., 2024, str. 12):

- sučeljavanjem prihoda poslovanja razreda 6 i rashoda poslovanja razreda 3 što rezultira sa viškom ili manjkom prihoda poslovanja,
- sučeljavanjem prihoda od prodaje nefinancijske imovine razreda 7 i rashoda za nabavu nefinancijske imovine razreda 4 što rezultira viškom ili manjkom prihoda od nefinancijske imovine te
- sučeljavanjem prihoda od financijske imovine i zaduživanja razreda 8 i izdataka za financijsku imovinu i otplatu zajmova na razredu 5 rezultira sa viškom ili manjkom primitaka od financijske imovine.

Rezultat poslovanja se evidentira na računima VLASTITI IZVORI razreda 9 računskog plana (skupina 92) koji je predviđen za iskazivanje vlastitih izvora u širem smislu, razred sadrži lijedeće skupine:

- 91 Vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora
- 92 Rezultat poslovanja
- 96 Obračunati prihodi poslovanja
- 97 Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine
- 99 Izvanbilančni zapisi

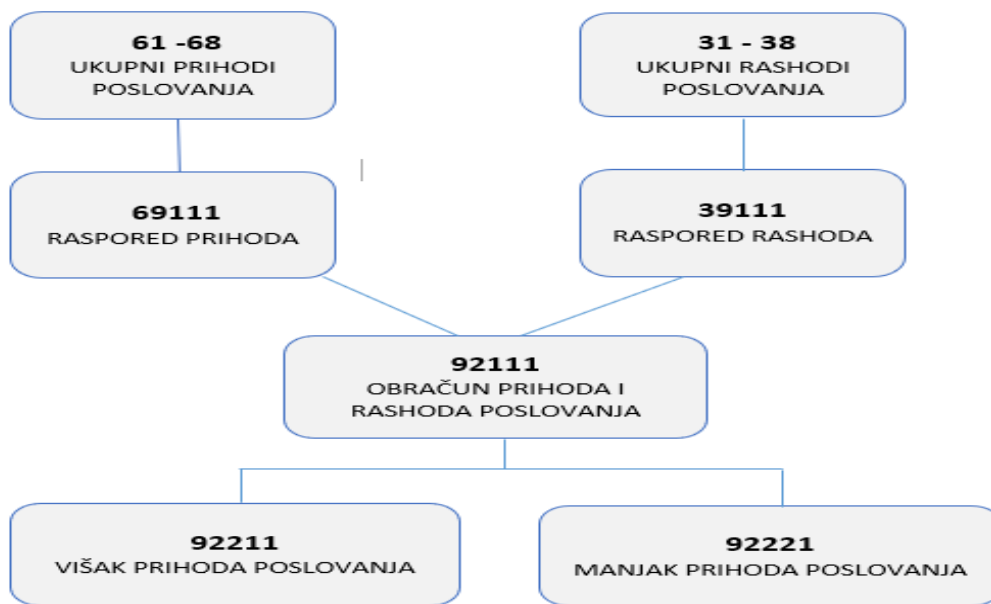
3.4.2. Utvrđivanje rezultata poslovanja

Prihodi poslovanja obuhvaćaju prihode koji se evidentiraju tijekom poslovne godine na račune razreda 6, a rashodi poslovanja se evidentiraju na račune razreda 3. Prihodi se evidentiraju na potražnu stranu, a rashodi na dugovnu stranu. Na kraju godine računi razreda 6 i 3 moraju se zatvoriti (Nikić, J., 2024., str. 14).

Ukupni rashodi poslovanja prenose se preko računa 39111-raspored rashoda na osnovni račun 92111-obračun prihoda i rashoda poslovanja. Ukupni prihodi poslovanja prenose se preko računa 69111-raspored prihoda na osnovni račun 92111-obračun prihoda i rashoda poslovanja. Utvrđeni rezultati na osnovnom računu 92111-obračun prihoda i rashoda poslovanja prenose se na odgovarajuću podskupinu 922-višak/manjak prihoda (Nikić, J., 2024., str. 14).

Slika 4. prikazuje obračun prihoda i rashoda proizašlih iz redovnog poslovanja.

Slika 4. Obračun prihoda i rashoda od redovnog poslovanja



Izvor: Izrada autorice prema Nikić, J. (2024) Utvrđivanje rezultata na skupni 92 i provođenje obvezne korekcije rezultata u proračunskom računovodstvu. *Riznica br. 1/2024, časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru*. Zagreb: Rif. str. 14.

Poslovni događaji kod utvrđivanja rezultata od poslovanja jesu sljedeći:

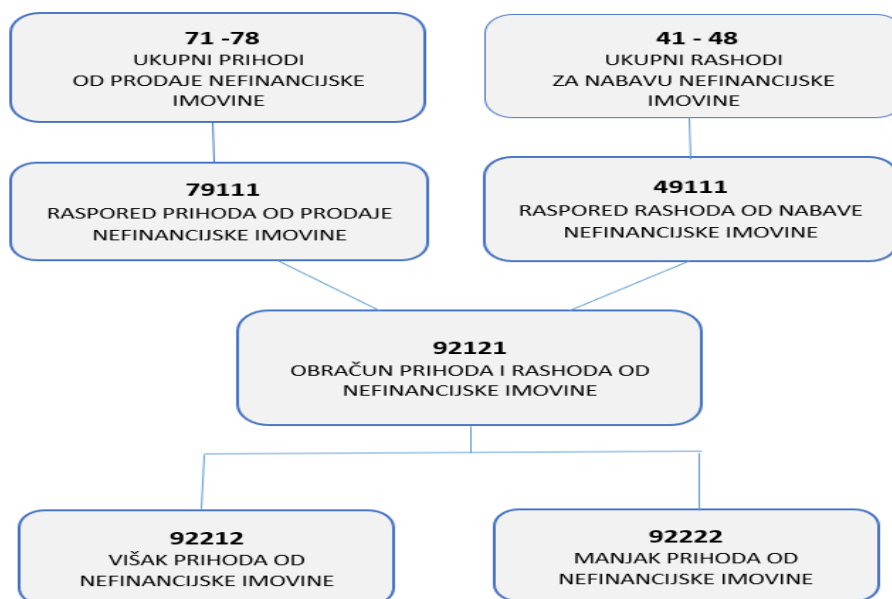
1. Zatvaranje prihoda poslovanja (6) i prijenos na raspored prihoda poslovanja

- (69111), zatim prijenos sa rasporeda prihoda poslovanja (69111) na obračun prihoda i rashoda poslovanja (9211)
2. Zatvaranje rashoda poslovanja (3) i prijenos na raspored rashoda poslovanja (39111), zatim prijenos sa rasporeda rashoda poslovanja (39111) na obračun prihoda i rashoda poslovanja (92111)
 3. Prijenos razlike obračuna prihoda i rashoda od redovnog poslovanja (92111) na višak prihoda poslovanja (92211) ili manjak prihoda poslovanja (92221).

3.4.3. Utvrđivanje rezultata od nefinancijske imovine

Obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine obuhvaća prihode od prodaje nefinancijske imovine koji se evidentiraju na račune razreda 7 i rashode za nabavu nefinancijske imovine koji se evidentiraju na račune razreda 4. Ukupno ostvareni prihodi od prodaje nefinancijske imovine prenose se preko računa 79111-raspored prihoda na osnovni račun 92121-obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine. Ukupni rashodi za nabavu nefinancijske imovine koji se evidentiraju na računima razreda 4, preko računa 49111-raspored rashoda prenose se na osnovni račun 92121-obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine. Utvrđeni rezultati na osnovnom računu 92121-obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine prenose se na odgovarajuću podskupinu 922-višak/manjak prihoda (Nikić, J., 2024., str. 15). Slika 5. ilustrativni je prikaz obračuna prihoda i rashoda od nefinancijske imovine.

Slika 5. Obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine



Izvor: Izrada autorice prema Nikić, J. (2024) Utvrđivanje rezultata na skupni 92 i provođenje obvezne korekcije rezultata u proračunskom računovodstvu. Riznica br. 1/2024, *časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru*. Zagreb: Rif. str. 15.

Poslovni događaji kod utvrđivanja rezultata od nefinancijske imovine:

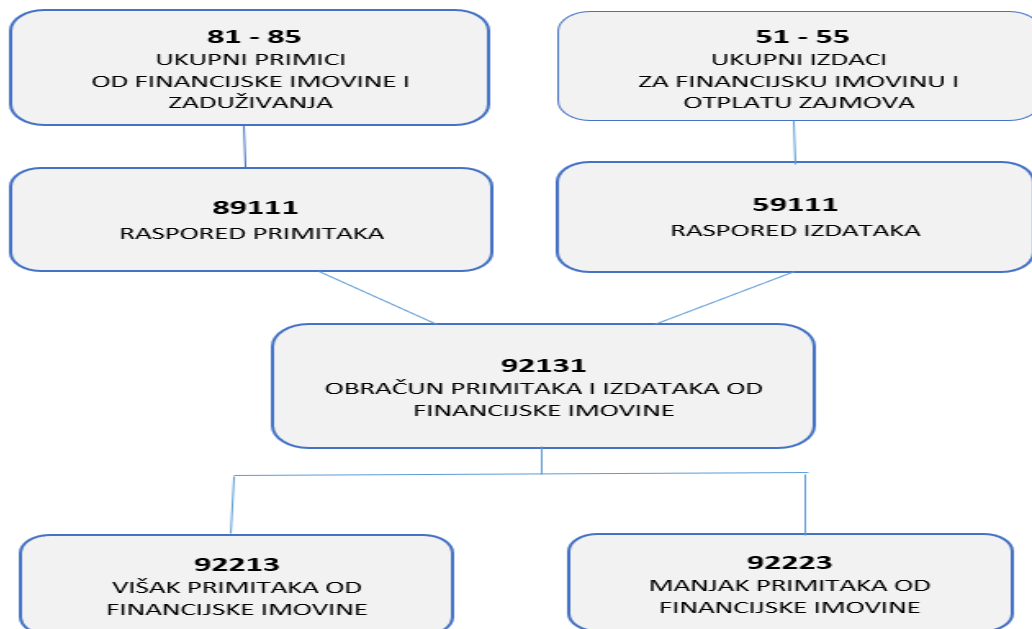
1. Zatvaranje prihoda od prodaje nefinancijske imovine (7) i prijenos na raspored prihoda od prodaje nefinancijske imovine (79111), zatim prijenos sa rasporeda prihoda od nefinancijske imovine (79111) na obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine (92121)
2. Zatvaranje rashoda za nabavu nefinancijske imovine (4) i prijenos na raspored rashoda za nabavu nefinancijske imovine (49111), zatim prijenos sa rasporeda rashoda za nabavu nefinancijske imovine (49111) na obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine (92121)
3. Prijenos razlike obračuna prihoda i rashoda od nefinancijske imovine (92121) na višak prihoda od nefinancijske imovine (92212) ili manjak prihoda od nefinancijske imovine (92222).

3.4.4. Utvrđivanje rezultata od financijske imovine

Obračun primitaka i izdataka od financijske imovine obuhvaća primitke od financijske imovine i zaduživanja koji se evidentiraju na račune razreda 8 i izdatke za financijsku imovinu i otplate zajmova koji se evidentiraju na račune razreda 5. Ukupno ostvareni

primici od financijske imovine koji se evidentiraju na računima razreda 8 prenose se preko računa 89111 - raspored primitaka i zaduživanja na osnovni račun 92131 - obračun primitaka i izdataka od financijske imovine. Ukupni izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajmova koji se evidentiraju na računima razreda 5 preko računa 59111 - raspored izdataka prenose se na osnovni račun 92131 - obračun primitaka i izdataka od financijske imovine. Utvrđeni rezultati na osnovnom računu 92131 - obračun primitaka i izdataka od financijske imovine prenose se na odgovarajuću podskupinu 922 - višak/manjak primitaka (Nikić, J., 2024. str. 16). Na slici 6. prikazan je obračun primitaka i izdataka od financijske imovine.

Slika 6. Obračun primitaka i izdataka od financijske imovine



Izvor: Izrada autorice prema Nikić, J. (2024) Utvrđivanje rezultata na skupni 92 i provođenje obvezne korekcije rezultata u proračunskom računovodstvu. Riznica br. 1/2024, časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru. Zagreb: Rif. str. 16.

Poslovni događaji kod utvrđivanja rezultata od financijske imovine su:

1. zatvaranje primitaka (8) i prijenos na raspored primitaka (89111), zatim prijenos sa rasporeda primitaka (89111) na obračun primitaka i izdataka od financijske imovine (92131);
2. zatvaranje izdataka (5) i prijenos na raspored izdataka (59111), zatim prijenos sa rasporeda izdataka (59111) na obračun primitaka i izdataka od financijske imovine (92131) te

3. prijenos razlike obračuna primitaka i izdataka od financijske imovine (92131) na višak primitaka od financijske imovine (92213) ili manjak primitaka od financijske imovine (92223).

3.4.5. Prebijanje viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama

Na podskupinama 921 - utvrđivanje rezultata poslovanja za svaku aktivnost zasebno, od redovnog poslovanja, od nefinancijske imovine i od financijske imovine utvrđeni rezultati prenose se na odgovarajuće podskupine 922 - višak/manjak prihoda.

Viškovi se evidentiraju na osnovnim računima:

92211 - višak prihoda poslovanja

92212 - višak prihoda od nefinancijske imovine

92213 - višak primitaka od financijske imovine

Manjkovi se evidentiraju na osnovnim računima:

92221 - manjak prihoda poslovanja

92222 - manjak prihoda od nefinancijske imovine

92223 - manjak primitaka od financijske imovine

Ako je potražna strana osnovnog računa u podskupini 921 - Utvrđivanje rezultata poslovanja veća od dugovne strane, utvrđen je višak prihoda i primitaka, za iznos kojeg se evidentira:

- zaduženje računa u podskupini 921 - Utvrđivanje rezultata poslovanja
- odobrenje odgovarajućeg osnovnog računa u odjeljku 9221 - Višak prihoda i primitaka.

Ukoliko je dugovna strana osnovnog računa u podskupini 921 - Utvrđivanje rezultata poslovanja veća od potražne strane, utvrđen je manjak prihoda i primitaka, za iznos kojeg se evidentira:

- odobrenje računa u podskupini 921 - Utvrđivanje rezultata poslovanja
- zaduženje odgovarajućeg osnovnog računa u odjeljku 9222 Manjak prihoda i primitaka (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu i računskom planu, NN 108/2020, čl. 214 -215).

Većina obveznika proračunskog računovodstva posluje dulji niz godina te je za svaku poslovnu godinu utvrđen rezultat u vidu viška ili manjka prihoda koji je knjižen na računima podskupine 922 i to po aktivnostima što nazivamo preneseni rezultat iz

prethodnih godina. U početnom stanju na podskupinama 922 nalazi se preneseni rezultat kojemu se pribrajaju viškovi ili manjkovi utvrđeni u tekućoj godini. Shodno tome završni viškovi/manjkovi na kraju poslovne godine na podskupini 922 utvrđuju se prebijanjem računa viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama (Nikić, J., 2024, str. 17).

U praksi se vrlo često događaju poslovni događaji koji mijenjaju stanja prenesenih viškova ili manjkova iz prethodnih godina. Najčešće se promjene na stanju viškova/manjkova javljaju zbog:

- povrata sredstava u proračun koja na kraju godine nisu iskazana kao obveza za povrat, već su ostala na računima prihoda i zatim prenesena u rezultat poslovanja;
- povrata više uplaćenih sredstava HZZ-a za pripravnike;
- promjene na računima rezultata zbog provedbe odluka o raspodjeli rezultata te
- ispravka pogreški iz prethodnog razdoblja koja zahtijevaju promjenu računa rezultata na podskupini 922 (Nikić, J., 2024, Riznica, str. 19).

Na kraju proračunske godine rezultat može ostati iskazan na tri osnovna računa rezultata:

- kao višak ili manjak prihoda od poslovanja
- kao višak ili manjak prihoda od nefinancijske imovine i
- kao višak ili manjak primitaka od financiranja i zaduživanja.

3.4.6. Korekcija rezultata

Saldo na kraju godine na podskupini 922 utvrđuje se prebijanjem računa viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama i izvorima financiranja (višak prihoda poslovanja i manjak prihoda poslovanja, višak prihoda od nefinancijske imovine i manjak prihoda od nefinancijske imovine, višak primitaka od financijske imovine i manjak primitaka od financijske imovine) na razini osnovnog računa (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu i računskom planu, NN 108/2020, čl. 81).

Nakon izvršenih prebijanja stanja po istovrsnim kategorijama viškova ili manjkova potrebno je izvršiti obveznu korekciju rezultata na podskupini 922.

Obavezna korekcija rezultata na podskupini 922 za iznose kapitalnih prijenosa

ostvarenih tijekom proračunske godine koji su utrošeni za nabavu nefinancijske imovine.

Utvrđeni rezultat poslovanja i rezultat od nefinancijske imovine sa stanjem na dan 31. prosinca se preraspodjeljuju za iznose kapitalnih prijenosa ostvarenih tijekom proračunske godine, a koji su utrošeni za nabavu nefinancijske imovine. Pravilnikom je propisano da za iznose koji su tijekom godine bili evidentirani na računima kapitalnih prijenosa sredstava (razreda 6) i bili utrošeni za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine (razreda 4) radi se korekcija na način da se zadužuje račun viška ili manjka prihoda poslovanja, a odobrava račun viška ili manjka prihoda od nefinancijske imovine (Bičanić, N., Jakir Bajo, I. i Karačić, M., 2017. str. 120).

Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu i računskom planu (NN 108/2020, čl. 215), računi kapitalnih prijenosa za koje se vrši obvezna korekcija rezultata jesu sljedeći:

- 6312 Kapitalne pomoći od inozemnih vlada
- 6322 Kapitalne pomoći od međunarodnih organizacija
- 6324 Kapitalne pomoći od institucija i tijela EU
- 6332 Kapitalne pomoći proračunu iz drugih proračuna i izvanproračunskim korisnicima
- 6342 Kapitalne pomoći od izvanproračunskih korisnika
- 6352 Kapitalne pomoći izravnjanja za decentralizirane funkcije
- 6362 Kapitalne pomoći proračunskim korisnicima iz proračuna koji im nije nadležan
- 6382 Kapitalne pomoći temeljem prijenosa EU sredstava
- 6392 Kapitalni prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna
- 6394 Kapitalni prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava
- 6632 Kapitalne donacije
- 6712 Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje rashoda za nabavu nefin. imovine.

Obvezna korekcija rezultata na podskupini 922 za iznose prihoda od nefinancijske imovine koji su tijekom godine utrošeni za financiranje rashoda poslovanja – kapitalnih rashoda.

Za iznose prihoda od nefinancijske imovine (razred 7) koji su tijekom godine utrošeni za financiranje rashoda poslovanja (razreda 3) koji pripadaju kategoriji kapitalnih rashoda uključujući i prijenose proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za nabavu nefinancijske imovine (razred 4 ili podskupina 367) zadužuje se račun viška ili manjka prihoda od nefinancijske imovine, a odobrava račun viška ili manjka prihoda poslovanja (Bičanić, N., Jakir Bajo, I. i Karačić, M., 2017. str. 120).

Zakonom o proračunu, člankom 70., propisuje se da se sredstva od prodaje i zamjene nefinancijske imovine proračuna i od naknade štete s osnova osiguranja koriste za kapitalne rashode proračuna, ulaganje u dionice i udjele u trgovačkim društvima te za otplate glavnica za dugoročna zaduživanja.

Kapitalni rashodi koji se mogu financirati od prodaje nefinancijske imovine, zamjene nefinancijske imovine i naknade šteta, jesu:

- rashodi za nabavu nefinancijske imovine,
- rashodi za održavanje nefinancijske imovine,
- kapitalne pomoći koje se daju trgovačkim društvima u vlasništvu ili u kojima država ili JLP(R)S ima odlučujući utjecaj na upravljanje te
- dodatna ulaganja u nefinancijsku imovinu.

Obvezna korekcija rezultata na podskupini 922 za iznose prihoda od nefinancijske imovine koji su tijekom godine utrošeni za financiranje izdataka.

Korekcija rezultata sa 31. prosincem provodi se i za iznose prihoda od nefinancijske imovine koji su tijekom godine utrošeni za financiranje izdataka za ulaganje u dionice i udjele trgovačkih društava te otplate glavnice temeljem dugoročnog zaduživanja (Nikić, J., 2024, str. 21).

Sukladno Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu i računskom planu (NN 108/2020, čl. čl. 215), za iznose prihoda od nefinancijske imovine koji su tijekom godine utrošeni za financiranje izdataka za ulaganje u dionice i udjele trgovačkih društava te otplate glavnice temeljem dugoročnog zaduživanja:

- zadužuje se račun viška ili manjka prihoda od nefinancijske imovine (osnovni račun 92212 Višak prihoda od nefinancijske imovine odnosno 92222 Manjak prihoda od nefinancijske imovine)

– odobrava račun viška ili manjka primitaka od financijske imovine (osnovni račun 92213 Višak primitaka od financijske imovine odnosno 92223 Manjak primitaka od financijske imovine).

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu utvrđeno je da se krajem godine vrši prebijanja viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama, također i po izvorima financiranja.

Sa 31. prosincem trebalo bi se obaviti korekciju rezultata i to umanjnjem prihoda poslovanja i uvećanjem prihoda od nefinancijske imovine, ako su tijekom godine vlastiti prihodi korišteni za financiranje nabave dugotrajne nefinancijske imovine. U praksi se prebijanje viškova i manjkova ostvarenih po svim izvorima financiranja ne obavlja uvijek s 31. prosincem, nego u sljedećoj proračunskoj godini. To se posebice odnosi na rezultate koji su ostvareni kod izvora *Vlastiti prihodi, Prihodi za posebne namjene i dr.* (Bičanić, N., Jakir Bajo, I. i Karačić, M. 2017., str. 122).

3.4.7. Utvrđivanje financijskog rezultata za 2022. godinu Grada Novigrada - Cittanova

Na kraju svakog izvještajnog razdoblja utvrđuje se financijski rezultat kao privremena kategorija, a na kraju godine utvrđuje se konačni rezultat i provode sa zaključna knjiženja međusobnim zatvaranjem računa rashoda i prihod, primitaka i izdataka na skupinama računa razreda 3,4,5,6,7 i 8.

Financijski rezultat u sustavu proračunskog računovodstva prikazuje financijske relacije neto tekućeg poslovanja, neto investiranja i neto financiranje. (Vašiček, V. i Vašiček, D., 2016., str. 231). U tablici broj 13. Prikazana je struktura financijskog rezultata prema računskom planu.

Tablica 13. Struktura financijskog rezultata

<i>I. RAZINA –OPERATIVNI REZULTAT</i> Razred 6 – Razred 3 = NETO TEKUĆE POSLOVANJE Razred 7 – Razred 4 = NETO INVESTIRANJE
<i>II. RAZINA – FINANCIRANJE</i> Razred 8 – Razred 3 = NETO FINANCIRANJE

Izvor: Izrada autorice prema Vašiček, D. I Vašiček V. (2016.) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Repozitorij Sveučilišta u Rijeci, Ekonomski fakultet, str. 231.

Knjigovodstveni postupak utvrđivanja financijskog rezultata izvještajnog razdoblja odvija se u dvije faze:

I. faza – prihodi i rashodi, primici i izdaci se sučeljavaju po istovrsnim razinama

II. faza – utvrđena razlika po istovrsnim razinama se iskazuje kao višak/manjak izvještajnog razdoblja.

Na temelju Obrasca PR-RAS za 2022. godinu (razina 22) za Grad Novigrad-Cittanova izračunat je rezultat poslovanja, rezultata od nefinancijske imovine i financijske imovine. Utvrđivanje navedenih rezultata za poslovnu godinu 2022. prikazan je u nastavku u tablici br. 14., 15. i 16.

Tablica 14. Utvrđivanje rezultata poslovanja za tekuću godinu

u kunama

Račun iz rač. plana	Opis stavke	šifra	Ostvareno u 2022.god.
	Prihodi i rashodi poslovanja		
6	Prihodi poslovanja	6	59.599.039,18
3	Rashodi poslovanja	3	45.177.970,19
	VIŠAK PRIHODA POSLOVANJA	(6-3)	14.421.068,99
92211	Višak prihoda poslovanja - preneseni	92211	33.778.249,92
92211	Višak prihoda poslovanja raspoloživ u slijedećem razdoblju	92211	48.199.318,91

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Grada Novigrada - Cittanova (2024.), *Izveštaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za 2022. godinu*. Dostupno na: <https://novigrad.hr/media/2023/02/Izvjestaj-o-prihodima-i-rashodima-primicima-i-izdacima-Grada-Novigrada-Cittanova-za-2022.-godinu..xlsx> (pristupljeno 20.9.2024.)

Grad Novigrad-Cittanova je u izvještajnom razdoblju ostvario višak prihoda poslovanja u iznosu od 14.177.970,19 kuna (1.914.004,78 eura), koji je evidentiran na računu viška – 92211 *Višak prihoda poslovanja*. U Obrascu PR-RAS dat je podatak o ukupno prenesenim viškovima poslovanja iz prethodnih godina, a koji iznosi 33.778.249,92 kuna (4.483.144,19 eura), iznos je evidentiran u početnom stanju na računu viška prihoda poslovanja – 92211.

Tablica 15. Utvrđivanje rezultata od nefinancijske imovine za tekuću godinu

u kunama

Račun iz rač. plana	Opis stavke	šifra	Ostvareno u 2022.god.
	Prihodi i rashodi od nefinancijske imovine		
7	Prihodi od prodaje nefinanc. imovine	7	4.266.953,39
4	Rashodi za nabavu nefinanc. imovine	4	4.986.597,37
	MANJAK PRIHODA OD NEFINANCIJSKE IMOVINE	(4-7)	-719.643,98
92222	Manjak prihoda od nefinancijske imovine - preneseni	92222	-36.273.637,01
92222	Manjak prihoda od nefinancijske imovine raspoloživ u slijedećem razdoblju	92222	-36.993.280,99

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Grada Novigrada - Cittanova (2024.), *Izveštaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za 2022. godinu.* Dostupno na: <https://novigrad.hr/media/2023/02/Izvestaj-o-prihodima-i-rashodima-primicima-i-izdacima-Grada-Novigrada-Cittanova-za-2022.-godinu..xlsx> (pristupljeno 20.9.2024.)

Za poslovnu godinu 2022. Grad Novigrad-Cittanova ostvario je manjak prihoda od nefinancijske imovine u iznosu od 719.643,98 kuna (95.513,17 eura), koji je evidentiran na računu manjka – 92222 *Manjak prihoda od nefinancijske imovine*. U Obrascu PR-RAS dat je podatak i o ukupno prenesenom manjku prihoda od nefinancijske imovine iz prethodnih godina, a koji iznosi 36.273.637,01 kuna (4.483.144,19 eura), iznos je evidentiran u početnom stanju na računu Manjka prihoda od nefinancijske imovine prihoda poslovanja – 92222.

Tablica 16. Utvrđivanje rezultata od financijske imovine za tekuću godinu

u kunama

Račun iz rač. plana	Opis stavke	šifra	Ostvareno u 2022.god.
	Primici i izdaci		
8	Primici od financ. imovine i zaduživanja	8	0,00
5	Izdaci za financ. imovinu i otplatu zajmova	5	1.744.088,08
	MANJAK PRIMITAKA OD FINANCIJSKE IMOVINE I ZADUŽIVANJA	(5-8)	-1.744.088,08
92213	Višak primitaka od financijske imovine - preneseni	92213	4.792.698,12
92213	Višak primitaka od financijske imovine raspoloživ u slijedećem razdoblju	92213	3.048.610,04

Izvor: Izrada autorice prema podacima sa službene web stranice Grada Novigrada - Cittanova

(2024.), *Izveštaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za 2022. godinu.*
Dostupno na: <https://novigrad.hr/media/2023/02/Izviestaj-o-prihodima-i-rashodima-primicima-i-izdacima-Grada-Novigrada-Cittanova-za-2022.-godinu..xlsx> (pristupljeno 20.9.2024.)

Rezultat od financijske imovine za 2022. godinu ostvaren je sa manjkom prihoda u iznosu od 1.744.088,08 kuna (231.480,27 eura), koji je evidentiran na računu manjka 92223 – Manjak prihoda od financijske imovine. U Obrascu PR-RAS dat je podatak i o ukupno prenesenom višku prihoda od financijske imovine iz prethodnih godina, a koji iznosi 4.792.698,12 kuna (636.100,35 eura), iznos je evidentiran u početnom stanju na računu Viška prihoda od financijske imovine – 92213.

Sučeljavanjem prihoda i primitaka te rashoda i izdataka utvrđuje se rezultat tekuće godine. Rezultat tekuće godine prenosi se na račune viška/manjka iz prethodnih godina koji se također prate po kategorijama (poslovanje, nefinancijska imovina i financijska imovina). Člankom 82. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu određeno je da se saldo na kraju godine na podskupini 922 Višak/manjak prihoda utvrđuje prebijanjem računa viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama i izvorima financiranja (višak prihoda poslovanja i manjak prihoda poslovanja, višak prihoda od nefinancijske imovine i manjak prihoda od nefinancijske imovine, višak primitaka od financijske imovine i manjak primitaka od financijske imovine) na razini osnovnog računa. (Karačić M., 2023., str.39).

U našem primjeru za Grad Novigrad-Cittanovu prebijanje je izvršeno kod utvrđivanja rezultata za financijsku imovinu gdje se manjka prihoda iz tekuće godine pokrio sa viškom prihoda iz prethodnih godina. Nakon izvršenih prebijanja i zbrajana viškova i manjkova tekuće i prethodne godine stanja na računima 922 u obrascu PR-RAS za 2022. godinu Grada Novigrada-Cittanova ima evidentirane slijedeće rezultate poslovanja:

		u kunama	u eurima
92211	Višak prihoda poslovanja	48.199.318,91	6.397.148,97
92222	Manjak prihoda od nefinancijske imovine	-36.993.280,99	-4.909.852,15
92213	Višak primitaka od financijske imovine	3.048.310,04	404.620,09
922	Višak / Manjak	14.254.347,96	1.891.916,91

U obrascu BIL na dan 31.12.2022. godine Grada Novigrada-Cittanova ima

evidentirana stanja na kontima viška odnosno manjka kako slijedi:

		u kunama	u eurima
92211	Višak prihoda poslovanja	47.729.804,69	6.334.833,71
92222	Manjak prihoda od nefinancijske imovine	-36.523.766,77	-4.847.536,89
92213	Višak primitaka od financijske imovine	3.048.310,04	404.620,09
922	Višak / Manjak	14.254.347,96	1.891.916,91

Iznos viška prihoda poslovanja u obrascu PR-RAS je za 469.514,22 kuna (62.315,25 eura) već od iznosa viška prihoda poslovanja iskazanog u obrascu BIL na dan 31.12.2022., za isti iznos je manjak prihoda od nefinancijske imovine u obrascu PR-RAS veći od iznosa iskazanog u obrascu BIL. Navedene razlike u iskazanim viškovima i manjkovima između obrazaca PR-RAS i obrasca BIL rezultat su provedbe zakonske korekcije rezultata poslovanja. Saldo ukupnog viška nakon provedene korekcije rezultata ostao je neizmijenjen.

3.5. Raspored financijskog rezultata Grada Novigrada - Cittanova za 2022. godinu

Raspored financijskog rezultata proračunskih subjekata – viška prihoda ne može se poistovjetiti s rasporedom rezultata – dobiti poduzetnika što logično proizlazi iz karaktera i ciljeva njihova poslovanja. Rezultat poduzetnika raspoređuje se za različite oblike statutarne i zakonske pričuva, obvezu za porez na dobit i neto dobit koja pripada vlasnicima (dioničarima ili udjeličarima). Raspored financijskog rezultata proračunskih subjekata podrazumijeva isključivo određivanje namjene njegove uporabe u financiranju budućih aktivnosti.

Kao takav nije obavezan i provodi se isključivo prema stvarnim potrebama ili planskim aktivnostima. Različiti rezultati po pojedinim kategorijama ne znače da se rezultat nužno treba raspoređivati. U pravilu, raspoređuju se (viškovima se pokrivaju manjkovi) samo rezultati iskazani na razini rezultata poslovanja i investicijskih aktivnosti. Odluka o raspodjeli donosi se samo, ako se zaista namjerava, npr. višak prihoda poslovanja iskoristiti za pokrivanje manjka od nabavu nefinancijske imovine ili manjka primitaka od financijske imovine. U protivnom nema objektivne potrebe za raspodjelom rezultata, a time niti za donošenjem odluke o rasporedu. Ograničenje

rasporeda rezultata postavljena su i zakonskim odredbama prema kojima su prihodi, pa tako i viškovi prihoda od nefinancijske imovine, namijenjeni za financiranja kapitalnih rashoda te se ne mogu rasporediti za financiranje rashoda poslovanja. Također, primici od prodaje udjela i uloga u kapitalu koristi se samo za otplatu duga ili za nabavu nefinancijske imovine (Vašiček, V. i Vašiček, D., 2016., str. 234.).

Člankom 215. stavkom 6. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 158/2023) određeno je da se stanja utvrđena na osnovnim računima podskupine 922 Višak/manjak prihoda i iskazana u financijskim izvještajima za proračunsku godinu, raspodjeljuju u sljedećoj proračunskoj godini u skladu s Odlukom o raspodjeli rezultata i uz pridržavanje ograničenja u skladu s propisima iz područja proračuna. Ova ograničenja proizlaze iz odredbi Zakona o proračunu (NN 144/2021) i to članaka 98. (primici od prodaje dionica i udjela) i 101. (sredstva od prodaje i zamjene nefinancijske imovine i od naknade štete s osnova osiguranja), ali i drugih zakona i/ili podzakonskih akata iz drugih područja koji uvjetuju način i mogućnosti raspodjele rezultata odnosno definiraju način korištenja prihoda koji se prikupljaju na temelju tih akata. Upravo zbog toga, osim prema kategorijama aktivnosti (poslovne, investicijske i financijske), rezultat je potrebno pratiti analitički prema izvorima financiranja iz kojih potiče. (Karačić M., 2023., str. 39-40)

Uobičajeno je da se odlukama o raspodjeli rezultata višak prihoda poslovanja raspodjeljuje na podmirivanje manjka od nefinancijske imovine. Međutim, prije donošenja odluke treba jasno utvrditi iz kojih izvora proizlazi višak prihoda poslovanja. Primjer, ukoliko višak prihoda poslovanja proračunskog korisnika proizlazi iz viška prihoda iz nadležnog proračuna, izvor financiranja Opći prihodi i primici, treba prije raspodjele utvrditi hoće li nadležni proračun zatražiti povrat sredstava u proračun.

U Odluci o izvršavanju proračuna Grada Novigrada–Cittanova za 2022. godinu člankom 7. utvrđeno je da ukoliko se pojavi odstupanje između namjenski primljenih i stvarno utrošenih sredstava, proračunski korisnici su dužni za neutrošena sredstva iskazati obveze za više primljena sredstva. Proračunski korisnici Grada Novigrada-Cittanova nemaju obvezu vraćanja više uplaćenih namjenskih sredstava već ih iskazuju kao obveza u razredu 2, stoga više uplaćena sredstva ne predstavljaju višak prihoda poslovanja. Grad Novigrad-Cittanova planira i izvršava proračun po modificiranom novčanom načelu. Stoga su prihodi i rashodi u godišnjem izvještaju o

izvršenju proračuna iskazani u ostvarenim odnosno izvršenim iznosima, a ne uvećani za iznose neutrošenih sredstava koja proračunski korisnici zadržavaju na svojim poslovnim računima. Kako bi se to postiglo, u glavnoj knjizi Grada potrebno je stornirati rashode podskupine 367 koji se odnose na neutrošena sredstva. Isto tako i u poslovnim knjigama proračunskih korisnika potrebno je stornirati isti iznos koji je evidentiran kao prihod od nadležnog proračuna u okviru podskupine 671. Za iznos storniranih rashoda Grad će iskazat potraživanja od proračunskih korisnika za povrat u proračun, a proračunski korisnici će kao protustavku stornu prihoda evidentirati obvezu za povrat u proračun.

Obzirom da je Grad Novigrad-Cittanova svojom Odlukom o izvršavanju proračuna za 2022. godinu propisao da neće tražiti povrat neutrošenih sredstava od svoji korisnika u nadležni proračun, te pošto su sredstva prenesena za točno određenu namjenu, ali do čije realizacije nije došlo u prethodnoj proračunskoj godini, nameće se zaključak da se više uplaćena sredstva utroše za namjenu za koju su doznačena u sljedećoj proračunskoj godini.

Najčešće višak prihoda poslovanja proračunski korisnici ostvare obavljanjem poslova vlastite djelatnosti, odnosno poslova na tržištu. U svojoj Odluci o izvršavanju proračnu, člankom 6. Grad Novigrad-Cittanova propisao je da proračunski korisnici vlastite prihode i namjenske prihode iz ostalih izvora koriste sukladno usvojenim financijskim planom koji je sastavni dio proračuna Grada. Proračunski korisnici mogu samostalno vršiti izmjene i dopune financijskog plana na način da izvrše preraspodjelu na 4 razini računskog plana o čemu su obvezni obavještavati nadležni proračun.

Ako se vlastite prihode ostvare u iznosu većem od potrebnog za podmirenje navedenih rashoda, ostvareni višak mogu koristiti za podmirenje rashoda redovite djelatnosti, za podmirenja manjak od nefinancijske imovine, za financiranje povrat neprihvatljivih troškova iz EU projekata, vraćanje duga isl.

Zakonom o proračunu propisano je da su namjenski prihodi i primici: pomoći, donacije, prihodi za posebne namjene, prihodi od prodaje ili zamjene imovine u vlasništvu države, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, naknade s naslova osiguranja i namjenski primici od zaduživanja i prodaje dionica i udjela. Kod pomoći i donacija davatelj sredstava u pravilu određuje namjenu doznačenih sredstva.

U izvor financiranja Prihodi za posebne namjene uključuju se prihodi čije su korištenje i namjena utvrđeni posebnim zakonima i propisima koje donosi Vlada Republike Hrvatske. Ako takva sredstva nisu utrošena u tekućoj godini, trošit će se za određenu namjenu u sljedećoj godini što znači da se tako ostvareni višak ne može raspodjeljivati odlukom. U takvim slučajevima uz odluku o raspodjeli rezultata istodobno se donosi odluka o načinu korištenja viška prihoda koji ostaje nakon same raspodjele. Sve ovo ukazuje na potrebu analitičkog praćenja rezultata poslovanja prema izvorima financiranja s ciljem utvrđivanja njegova daljnjeg korištenja. (Karačić M., 2023., str. 40-41).

Viškovi prihoda od nefinancijske imovine u načelu se ne mogu koristiti za podmirenje manjkova prihoda od poslovanja. U članku 101. Zakon o proračunu daje mogućnost da se prihodima od prodaje i zamjene nefinancijske dugotrajne imovine podmire rashodi za održavanje nefinancijske imovine (3232 Usluge tekućeg i investicijskog održavanja), ali to se onda provodi u okviru postupka korekcije rezultata. Sukladno odredbama članka 98. Zakona o proračunu, ako se ostvari višak od financijske imovine temeljem primitaka od prodaje dionica i udjela, taj višak se koristi za otplatu duga ako dug postoji. Ako dug ne postoji, onda se koristi za nabavu nefinancijske i financijske imovine te za kapitalne pomoći (ako za to postoji javni interes). Karačić M., 2023., str. 40-41).

Raspodjela rezultata provodi se isključivo za rezultat iskazan u nekonsolidiranom financijskom izvještaju. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave mogu donijeti odluku o rasporedu rezultata iskazanog u financijskom izvještaju razine 22, dok se rezultat iskazan u financijskom izvještaju razine 23 ne raspoređuje. Proračunski korisnici raspoređuju rezultat iskazan u svojim financijskim izvještajima. Kako se u trenutku donošenja proračuna odnosno financijskog plana ne zna stvarni konačni rezultat koji će se prenijeti u sljedeću godinu, nakon donošenja odluke o rasporedu i korištenju rezultata, tu odluku treba uključiti prilikom donošenja prvih izmjena i dopune proračuna odnosno financijskog plana za tekuću godinu. (Karačić M., 2023., str. 40-41).

Grada Novigrada-Cittanova na svojoj sjednici gradskoga vijeća prilikom donošenja Godišnjeg obračuna proračuna za 2022. godinu (Službene novine Grada Novigrada—

Cittanova br. 6/2023) nije donio Odluku o raspodjeli financijskog rezultata za 2022. godinu. Pretražujući službenen novine Grada u kojim su objavljeni Godišnji obračuni proračna unatrag 5 godina utvrđeno je da Grad nema objavljenih Odluka o raspodjeli financijskog rezultata.

4. KRITIČKI OSVRT

Mogućnost raspodjele rezultata utvrđenog na kraju proračunske godine dana je odredbama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 158/2023, članak 215. st. 6). Navedenim Pravilnikom propisano je da se stanja utvrđena na osnovnim računima podskupine 922-višk/manjak prihoda i koja su iskazani u financijskim izvještajima za proračunsku godinu raspodjeljuju u sljedećoj proračunskoj godini u skladu s Odlukom o raspodjeli rezultata i uz pridržavanje ograničenja iz područja proračuna. Ova ograničenja prvenstveno proizlaze iz odredbi Zakona o proračunu (NN 144/2021., članak 98. i 101.) , ali i drugi zakoni i podzakonski akti uvjetuju način i mogućnosti raspodjele rezultata, koji definiraju način korištenja prihoda koji se prikupljaju na temelju tih akata, npr. Zakon o komunalnom gospodarstvu (NN 68/2018, 110/2018 i 32/2020., članak 76. i 91) i dr.

Pravilnikom nije definiran rok do kojeg se donosi odluka o raspodjeli rezultata, ali je preporuka da se usvoji na sjednici gradskoga vijeća na kojoj se usvaja i Godišnji obračun proračuna. Raspodjela rezultata nije obvezna i ona ne mijenja ukupni rezultat utvrđen na dan 31. prosinca, ali mijenja njegovu strukturu po kategorijama (poslovanje, nefinancijska imovina i financijska imovina). Uobičajeno je da se odlukom o raspodjeli rezultata — višk prihoda poslovanja raspodjeljuje na podmirivanje manjka od nefinancijske imovine. Međutim, da bi to bilo moguće treba jasno utvrditi iz kojih izvora proizlazi višk prihoda od poslovanja. Ako višk prihoda poslovanja proizlazi iz viška prihoda iz nadležnog proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, treba prije raspodjele utvrditi hoće li nadležni proračun zatražiti povrat sredstava u proračun. Obzirom na koncept konsolidacije proračuna moguća je situacija da nadležni proračun zatraži povrat sredstava ili ako sredstva ostavlja korisniku, onda je moguće viškovima iz tih izvora podmiriti manjak od nefinancijske imovine. Na primjeru Grada Novigrada-Cittanova koji je svojom Odlukom o izvršavanju proračuna ostavio mogućnost da se ne traži povrat nepotrošenih sredstava iz prethodne proračunske godine od svojih korisnika, ali uz ograničenje da se sredstva za tu namjenu potroše u sljedećoj proračunskoj godini.

Sve do sada rečeno ukazuje na potrebu analitičkog praćenja rezultata poslovanja prema izvorima financiranja sa ciljem utvrđivanja njegova daljnjeg korištenja.

Najčešće se uz odluku o raspodjeli rezultata istodobno donosi odluka o načinu korištenja viška prihoda koji ostaje nakon same raspodjele.

Grad Novigrad-Cittanova uz Godišnji obračun proračuna ne donosi Odluku o raspodjeli rezultata poslovanja. Možemo reći Grad Novigrad-Cittanova u sljedeću godinu ulazi sa visoko realiziranim financijskim rezultatom (višak od 14.254.347,96 kn / 1.891.916,91 eura) i stabilnim financijama. Za 2022. godinu Grad Novigrad-Cittanova prema podacima iskazanima u obrascu BIL na dan 31.12. ostvario višak prihoda poslovanja u iznosu od 47.729.804,69 kn (6.334.833,71 eura); manjak prihoda od nefinancijske imovine od -36.523.766,77 kn (-4.847.536,89 eura) i višak primitaka od financijske imovine od 3.048.310,04 kn (404.620,09 eura).

Utvrđeni rezultati poslovanja mogu bi se iskazati po izvorima i aktivnostima od kojih je nasto kako bi se ispravnije izvršilo planiranje namjenskih prihoda u sljedećoj proračunskoj godini. Transparentniji način iskazivanja rezultata poslovanja omogućio bi uvid u potpune, točne, pravovremene i razumljivije informacije o proračunu te na povećanje odgovornosti lokalnih vlasti prilikom korištenja javnih sredstava i smanjenje mogućnosti za korupciju. Proračun je glavni instrument financiranja javne potrošnje stoga pravilnim rasporedom javnih prihoda (u ovom slučaju viška) doprinosi se racionalnijem upravljanju javnim novcem i postizanju financijske discipline i stabilnosti.

5. ZAKLJUČAK

Jedinice lokalne područne (regionalne) samouprave, državni proračun te proračunski korisnici državnog i lokalnog proračuna obveznici su primjene proračunskog računovodstva. Proračunsko računovodstvo je računovodstveni sustav koji se odnosi na knjigovodstveno praćenje, analiziranje i izvještavanje o poslovnim događajima proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika (članak 4., Zakon o proračunu NN 144/2021). Obrasci financijskih izvještaja koje su dužni sastaviti obveznici proračunskog računovodstva, njihov oblik i sadržaj, razdoblja za koja se sastavljaju te obveza i rokove predaje propisani su Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 37/2022). Osnovna svrha financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu je pružiti informacije o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Grad Novigrad-Cittanova u zakonom propisanom roku predaje sve obvezne financijske izvještaje, a iste i objavljuje na službenoj stranici grada, www.novigrad.hr. Grad je osnivač pet proračunskih korisnika stoga uz vlastite financijske izvještaje za Grad razine 22 ima obvezu predaje i konsolidiranih financijskih izvještaja, razine 23; objedinjene vlastite izvještaje i izvještaje proračunskim korisnicima.

Za utvrđivanje financijskog rezultata poslovanja u sustav proračunskog računovodstva propisana je specifičnosti iskazivanje rezultata poslovanja na tri osnovna računa rezultata (skupina 92), kao višak ili manjak od poslovanja, od nefinancijske imovine i od financijske imovine. Rezultat se utvrđuje za svaku pojedinu aktivnost zasebno na način:

- sučeljavanjem prihoda i rashoda poslovanja (razred 6 i 3) što rezultira sa viškom ili manjkom prihoda poslovanja,
- sučeljavanjem prihoda i rashodima od nefinancijske imovine (razred 7 i 4) što rezultira viškom ili manjkom prihoda od nefinancijske imovine te
- sučeljavanjem primitke i izdatke od financijske imovine (razred 8 i 5) što rezultira sa viškom ili manjkom primitaka od financijske imovine.

Na temelju izvršene analiza financijskog izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za 2022. godinu (Obrazac PR-RAS razina 22) utvrđeno je da je Grad

Novigrad Cittanova ostvario prihode poslovanja u iznosu od 59.599.039,18 kuna (7.910.151,86 eura) i rashode poslovanja u iznosu od 45.177.970,19 kuna (5.996.147,09 eura) čime je ostvario višak prihoda poslovanja u iznosu od 14.421.068,99 kuna (1.914.004,78 eura).

Prihodi od nefinancijske imovine u 2022. godini realizirani su u iznosu od 4.266.953,39 kuna (566.322,04 eura) dok su rashodi za nabavu nefinancijske imovine realizirani u iznosu od 4.986.597,37 kuna (661.835,21 eura), te je ostvaren manjak prihoda od nefinancijske imovine u iznosu od -719.643,98 kuna (-95.513,17 eura).

U 2022. godini Grad Novigrad - Cittanova nije ostvario primitke od financijske imovine i zaduživanja, ali je ostvario izdatke za financijsku imovinu i otplatu zajmova u iznosu od 1.744.088,08 kuna (231.480,27 eura) iz navedenog utvrđen je manjak prihoda od financijske imovine u iznosu od -1.744.088,08 kuna (-231.480,27 eura).

Sagledavajući ukupne realizirane prihode i primitke te rashode i izdatke za promatranu godinu Grad Novigrad-Cittanova ostvario je značajan višak koji sa uključenim viškom iz prethodnih godina iznosi 14.254.347,96 kuna (1.891.916,91 eura), što predstavlja 22% od ukupno realiziranih prihoda i primitaka za 2022. godinu.

Prvi korak u utvrđivanju rezultata poslovanja je dobivanje rezultata poslovanja tekuće godine. Drugi korak je prijenos rezultata tekuće godine na račune viškova/ manjkova iz prethodnih godine koji se također prate po kategorijama. Treći korak je prebijanje računa viškova i manjkova po istovrsnim kategorijama i dobivanje saldo na kraju godine na podskupini 922. Na tako utvrđeni rezultat poslovanja prema aktivnostima primjenjuje se još jedna specifičnost proračunskog računovodstva, a to je da se provodi korekcija rezultata za kapitalne prijenose ostvarene tijekom proračunske godine, a koji su utrošeni za nabavu nefinancijske imovine.

Na temelju izračunatih pokazatelji ekonomičnosti: poslovanja, nabave imovine, financiranja, upravljanja dugom, prihoda i rashoda i ukupnog djelovanja utvrđeno je da Grad Novigrad-Cittanova uspješno raspoređuje svoje prihode u 2022. godini jer su ukupni prihodi i primici realizirani za 27 % više od ukupnih rashoda i izdataka.

Prema analiziranim podacima za poslovnu godinu 2022., na temelju utvrđenog financijskog stanja i ekonomičnosti djelovanja možemo zaključiti da Grad Novigrad-Cittanova učinkovito, odgovorno i transparentno troši javna (proračunska) sredstva i ostvaruje svoje ciljeve; zadovoljava javne potrebe svojih građana.

SAŽETAK

Diplomski rad pod nazivom Utvrđivanje i raspodjela rezultata poslovanja u proračunskom računovodstvu na primjeru Grada Novigrada-Cittanova sastoji se od teorijskog dijela i primjera kojim je teorijski dio potkrijepljen. U teorijskom dijelu rada predstavljene su i objašnjene sve važnije značajke proračuna, proračunska načela i klasifikacije, a detaljnije su obrađeni financijski obrasci, konsolidirani financijski izvještaj, rokovi predaje i metodologija utvrđivanja financijskog rezultata te odluka o raspodjeli rezultata.

Cilj ovog istraživanja bio je pojašnjavanje financijskih izvještaja u proračunskom računovodstvu te konkretno na primjeru Grada Novigrada-Cittanova utvrditi rezultat poslovanja za 2022. godinu i raspodjelu rezultata.

Rad je upotpunjen primjerom koji se temelji na realiziranom proračunu Grada Novigrada-Cittanova za 2022. godine. Detaljno je obrađen konsolidirani financijski izvještaj (razina 23) Grada Novigrada-Cittanova gdje je prikazana konsolidacija vlastitog financijskog izvještaja (razine 22) zajedno s financijskim izvještajima proračunskih korisnika u svojoj nadležnosti. Na temelju podataka iz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za 2022. godinu (razine 22) utvrđeni su rezultati poslovanja po aktivnostima. U sustavu proračunskog računovodstva iskazuju se tri rezultata po svakoj od tri aktivnosti: od redovnog poslovanja (rezultat poslovanja), od kapitalne aktivnosti (rezultat od nefinancijske imovine) i od financijskoj aktivnosti (rezultat od financijske imovine). Nakon utvrđenog rezultata za poslovnu godinu provodi se obvezna korekcija rezultata na podskupini 922 za iznose kapitalnih prijenosa ostvarenih tijekom proračunske godine koji su utrošeni za nabavu nefinancijske imovine. Tako utvrđeni rezultat od poslovanja može se raporediti na temelju odluke predstavničkog tijela za eventualno pokriće manjka od nefinancijske i/ili financijske imovine.

Ključne riječi: proračun, proračunsko računovodstvo, financijski izvještaji, rezultat poslovanja.

SUMMARY

The diploma thesis entitled Determination and distribution of business results in budget accounting on the example of the City of Novigrad-Cittanova consists of a theoretical part and an example that supports the theoretical part. In the theoretical part of the work, all the most important features of the budget, budget principles and classifications are presented and explained, financial forms, consolidated financial statement, submission deadlines and methodology for determining the financial result and the decision on the distribution of results are processed in more detail.

The aim of this research was to clarify the financial statements in budget accounting and, specifically, on the example of the City of Novigrad-Cittanova, to determine the result of operations for the year 2022 and the distribution of results.

The paper is completed with an example based on the realized budget of the City of Novigrad-Cittanova for 2022. The consolidated financial statement (level 23) of the City of Novigrad-Cittanova was processed in detail, where the consolidation of its own financial statement (level 22) was presented together with the financial statements of budget users in its jurisdiction. Based on the data from the Report on income and expenses, receipts and expenses - Form PR-RAS for the year 2022 (levels 22), the results of operations by activity were determined. In the budgetary accounting system, three results are reported for each of the three activities: from regular operations (result of operations), from capital activity (result from non-financial assets) and from financial activity (result from financial assets).

After the determined result for the business year, a mandatory correction of the result is carried out on subgroup 922 for the amounts of capital transfers realized during the budget year that were spent on the acquisition of non-financial assets. The operating result determined in this way can be adjusted based on the decision of the representative body to possibly cover the shortfall from non-financial and/or financial assets.

Keywords: budget, budget accounting, financial statements, business results.

LITERATURA

I. Knjige

1. BAJO, A. i dr. (2020) *Financije županija, gradova i općina*. Zagreb: Ekonomski fakultet
2. BIČANIĆ, N. i JAKIR-BAJO, I. (2015.) *Proračunsko računovodstvo – Primjena pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje
3. BIČANIĆ, N., JAKIR-BAJO, I. i KARAČIĆ, M. (2017.) *Proračunsko računovodstvo - primjena računskog plana s knjiženjima*. III. Izmijenjeno i nadopunjeno izdanje. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje
4. BIČANIĆ, N., JAKIR-BAJO, I., MALETIĆ, I. i MILIĆ, A. (2011.) *Proračunsko računovodstvo - Primjena pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje d.o.o.
5. BROZ TOMINAC, S., BUDIMIR, V., DRAGIJA, M., DRAŽIĆ LUTILSKY, I., HLADIKA, M., MRŠA, J., PERŠIĆ, M., ROJE, G., SOHORA BUKOVAC, M., VAŠIČEK, D. I VAŠIČEK, V. (2015.) *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*. Zagreb: Hrvatske zaklada za znanost
6. VAŠIČEK, V. i VAŠIČEK, D. (2016.) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Sveučilište u Rijeci - Ekonomski fakultet

II. Članci

1. JAKIR BAJO, I. i Štefković, M. (2020.) Konsolidirani financijski izvještaji u sustavu proračun. Riznica 3/2020 - časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru. Zagreb: Rif. str. 3-9
2. JEŽOVITA, A. (2018.) Specifičnosti analize financijskih izvještaja proračunskih korisnika. Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu. 16(2). str. 7 i 81-83
3. KARAČIĆ M. (2023.) Utvrđivanje i raspored financijskog rezultata proračunskih subjekata 2022. godinu, Zagreb. TIM4PIN magazin 1/2023, str.39-40
4. MILIĆ, A. (2018.) Konsolidirani financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2017.godinu. Riznica br. 2/2018 - časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru. Zagreb: Rif. str. 7-14.
5. MILIĆ, A. i NIKIĆ, J. (2015.) Novine u proračunskom računovodstvu i

računskom planu. Riznica br. 5/2015 - časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru. Zagreb: Rif. str. 49-52.

6. NIKIĆ, J. (2018.) Bilješke uz financijske izvještaje. Riznica br. 1/2018 - časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru. Zagreb: Rif. str. 40-45.
7. NIKIĆ, J. (2024.) Utvrđivanje rezultata na skupni 92 i provođenje obvezne korekcije rezultata u proračunskom računovodstvu. Riznica br. 1/2024 časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru. Zagreb: Rif. str. 12-26.
8. PAJKOVIĆ, I. (2022.) Analiza korištenja i korisnosti izvještaja proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj. Ekonomska misao i praksa. 32(1), str. 195-218.
9. VAŠIČEK, V. (2015.) Usklađenost financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Mostaru, str. 320-345.
10. VUKOJEVIĆ, B. (2016.) Načelo proračunske ravnoteže u nacionalnom proračunskom sustavu. Poslovna izvrsnost Zagreb. 10 (2). str. 241-259.

II. Zakoni i propisi

1. Pravilnik o financijskom izvještavanju u sustavu proračuna, Narodne novine (NN 37/2022)
2. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu i računskom planu, Narodne novine (NN 108/2020)
3. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine (NN 158/2023)
4. Zakon o proračunu, Narodne novine (NN 144/2021)
5. Zakon o komunalnom gospodarstvu, Narodne novine (NN 68/2018, 110/2018 i 32/2020)
6. Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Narodne novine (NN 4/2024)

III. Internetski izvori

1. Državni Zavod za statistiku (2021.) *Popis stanovništva 2021. godine*. Dostupno na: <https://dzs.gov.hr/u-fokusu/popis-2021/88> (pristupljeno 14.7.2024.)
2. Grad Novigrad –Cittanova (2022.) *CMIK, Financijski planovi i izvještaji*. Dostupno na: <https://novigrad.hr/ustanove/cmik-centar-za-manifestacije-i-kulturu-novigrad-cittanova/> (pristupljeno 10.09.2024)
3. Grad Novigrad - Cittanova (2023.) *Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika za 2022. godinu*. Dostupno na: <https://novigrad.hr/media/2023/02/Izvjestaj-o-prihodima-i-rashodima-primicima-i-izdacima-Grada-Novigrada-Cittanova-za-2022.-godinu..xlsx> (pristupljeno 10.7.2024.)
4. Grad Novigrad-Cittanova (2024.) *Novigrad danas*. Dostupno na: <https://novigrad.hr/novigrad-danas/> (pristupljeno 10.7.2024.)
5. Grad Novigrad-Cittanova (2024) *Odluka o izvršavanju proračuna za 2022. godinu*. Dostupno na: <https://novigrad.hr/proracun/arhiva-2022/> (pristupljeno 10.09.2024.)
6. Makic Immobilien (2024.) *Istra - Novigrad, Restoran sa kućom cca 400 m od mora*. Dostupno na: <https://makic.eu/nekretnine/f/istra-novigrad-restoran-sa-kucom-cca-400-m-od-mora/> (pristupljeno 14.6.2024.)
7. Ministarstvo financija Republike Hrvatske (2019.) *Uputa za konsolidaciju financijskih izvještaja u sustavu proračuna*. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/UserDocImages/dokumenti/drzavna-riznica/racunovodstvo/upute-nalozi-ostalo/Uputa%20za%20konsolidaciju%20financijskih%20izvjestaja%20u%20sustavu%20proracuna.pdf> (pristupljeno 14.7.2024.)
8. Ministarstvo financija Republike Hrvatske (2024.) *Financijsko izvještavanje*. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/financijsko-izvjestavanje-177/177> (pristupljeno 14.7.2024.)
9. Ministarstva financija Republike hrvatske (2024.) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika*. Dostupno na : <https://rkpfi.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp?Year=2022&ParentJlprslIdMunicipality=10709&Active=Active> (pristupljeno 10.9.2024.)

10. TEB (2022.) *Okružnica Ministarstva Financija za sastavljanje financijskih izvještaja za razdoblje 1. siječnja do 31. prosinca 2022.* Dostupno na: <https://www.teb.hr/media/22482/okruznica-i-xii-2022.pdf> (pristupljeno 10.6.2024.)

Popis tablica

Tablica 1. Financijski izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika JLP(R)S.....	12
Tablica 2. Usporedba definicija elemenata financijskih izvještaja.....	19
Tablica 3. Skraćeni prikaz Obrasca PR-RAS za 2022. godinu razina 22.....	26
Tablica 4. Financijski pokazatelji ekonomičnosti.....	29
Tablica 5. Izračun pokazatelja ekonomičnosti za Grad Novigrad-Cittanova za 2022. god.....	31
Tablica 6. Popis Proračunskih korisnika Grada Novigrada-Cittanova.....	33
Tablica 7. Postupak eliminacije unutar grupnih transakcija.....	34
Tablica 8. Skraćeni postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskog izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima - Obrazac PR-RAS.....	35
Tablica 9. Skraćeni postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskog izvještaja Bilanca – Obrazac BIL.....	36
Tablica 10. Skraćeni postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskog izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji – Obrazac RAS funkcijski.....	36
Tablica 11. Skraćeni postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskog izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza – Obrazac P-VRIO.....	37
Tablica 12. Skraćeni postupak zbrajanja jednakih pozicija financijskog izvještaja Obveze - Obrazac OBVEZE	38
Tablica 13. Struktura financijskog rezultata.....	49
Tablica 14. Utvrđivanje rezultata poslovanja za tekuću godinu.....	50
Tablica 15. Utvrđivanje rezultata od nefinancijske imovine za tekuću godinu.....	51
Tablica 16. Utvrđivanje rezultata od financijske imovine za tekuću godinu.....	51

Popis slika

Slika 1. Opći podaci o proračunu, proračunskom i izvanproračunskom računovodstvu.....	11
Slika 2. Referentna stranica Financijskih izvještaja Grada Novigrada-Cittanova za 2022.g.....	27
Slika 3. Potvrda o učitanoj financijskoj izvještaja Grada Novigrada-Cittanova za 2022.g.....	28
Slika 4. Obračun prihoda i rashoda od redovnog poslovanja.....	41
Slika 5. Obračun prihoda i rashoda od nefinancijske imovine.....	43
Slika 6. Obračun primitaka i izdataka od financijske imovine.....	44