



# Polugodišnji financijski izvještaji i druge aktualnosti u sustavu proračuna

mr. sc. Ivana Jakir-Bajo

U ovome članku ukazuje se na obveznike i obvezu predaje polugodišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna, ali i sadržaja samih obrazaca i bilješki, dok se u posljednjem dijelu ovoga članka daje pregled metodoloških unapređenja koja se mogu očekivati u 2017. godini u dijelu podzakonskih akata i uputa koji detaljnije propisuju naš proračunski računovodstveni sustav.

## 1. Rokovi predaje polugodišnjih financijskih izvještaja

U iščekivanju „Okružnice o predaji financijskih izvještaja za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2017. godine“, ono što se zasigurno može potvrditi jest da se rokovi predaje financijskih izvještaja za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2017. nisu mijenjali posljednjim izmjenama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.

**Rokovi predaje financijskih izvještaja za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2017.** jesu za:

- proračunske korisnike državnog proračuna, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunske korisnike proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave **10. srpnja 2017.**
- izvanproračunske korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave **20. srpnja 2017.**

**Rokovi za predaju konsolidiranih financijskih izvještaja za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2017.** jesu za:

- razdjelo državnog proračuna i konsolidirani izvještaji o obvezama **17. srpnja 2017.**
- razdjelo državnog proračuna i konsolidirani izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima **20. srpnja 2017.**
- jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave **20. srpnja 2017.**

S druge strane podsjetimo, izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Nar. nov., br.

87/16) koji je stupio na snagu 29. rujna 2016. mijenjali su se i dopunjavali računi Računskog plana, a ponajprije vezano uz prijenose EU sredstava i prijenose unutar opće države. Računovodstveno evidentiranje za 2016. provelo se prema odredbama »starog« Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Nar. nov., br. 124/14 i 115/15), a financijski izvještaji za razdoblje 1. siječnja do 31. prosinca 2016. sastavljali su se i predavali sukladno odredbama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 3/15, 93/15, 135/15 i 2/17).

Od početka ove godine Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu mijenjao se dva puta. Prvi put u siječnju 2017. godine kada je prolongiran rok predaje godišnjeg Izvještaja o obvezama za proračunske korisnike državnog proračuna s 10. siječnja na 31. siječanj 2017., a za konsolidirane izvještaje o obvezama s 16. siječnja na 28. veljače 2017. Time su se izbjegla sva odstupanja do kojih je dolazilo u iskazu obveza u Izvještaju o obvezama i samoj Bilanci.

Kako bi se sadržaj financijskih izvještaja uskladio sa izmjenama i dopunama Računskog plana, pred kraj ožujka 2017. godine objavljen je Pravilnik o izmjenama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 28/17) sa novim obrascima BIL, PR-RAS i OBVEZE.

Financijski izvještaji za razdoblje 1. siječnja do 31. ožujka 2017. (Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na Obrascu: PR-RAS i Izvještaj o obvezama na Obrascu: OBVEZE) sastavljali su se na novim obrascima. Isti obrasci financijskih izvještaja koristit će se i prilikom izrade financijskih izvještaja za prvo polugodište 2017. godine.



## 2. Više o obveznicima, načinu i rokovima predaje polugodišnjih financijskih izvještaja

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na Obrascu: PR-RAS, Izvještaj o obvezama na Obrascu: OBVEZE i Bilješke čine set polugodišnjih financijskih izvještaja.

Financijski izvještaji predaju se FINA-i isključivo u elektroničkom obliku. Uz elektronički oblik Referentne stranice predaje se njen ispis ovjeren potpisom odgovorne osobe i pečatom. Za predaju financijskih izvještaja u elektroničkom obliku koristi se obrazac s ugrađenim kontrolama objavljen na internetskim stranicama Ministarstva financija ([www.mfin.hr](http://www.mfin.hr) → Državna riznica → Računovodstvo → Proračunsko računovodstvo). Kod preuzimanja financijskih izvještaja zaposlenici FINA-e obavezno upisuju datum zaprimanja, ovjeravaju i potpisuju Referentnu stranicu.

Za razliku od Obrasca: PR-RAS i Obrasca: OBVEZE, Bilješke uz Obrazac: PR-RAS koje su dužni sastaviti svi obveznici polugodišnjeg financijskog izvještavanja ne dostavljaju se FINA-i, niti Ministarstvu financija, nego se čuvaju kod obveznika. Državni ured za reviziju, u posljednje vrijeme, učestalo ukazuje na nepravilnosti u pisanju bilješki. Prema nalazima, bilješke uz financijske izvještaje često ne sadrže određene podatke propisane Pravilnikom, što se najvećim dijelom odnosi na pregled potencijalnih obveza u vezi sa sudskim sporovima i obrazloženje većih odstupanja prihoda, rashoda, imovine i obveza u odnosu na prethodnu godinu.

Vrlo je važno da obveznici predaje polugodišnjih financijskih izvještaja poštivaju utvrđene rokove predaje.

**Proračunski korisnici državnog proračuna predaju do 10. srpnja 2017.** Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o obvezama i Bilješke za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja, i to:

- FINA-i (bez Bilješki),
- razdjelu kojem pripadaju prema organizacijskoj klasifikaciji državnog proračuna.

Podsjetimo, **svi proračunski korisnici državnog proračuna** sastavljaju Izvještaje o obvezama i to za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja, od 1. siječnja do 30. rujna i za proračunsku godinu. Proračunski korisnici državnog proračuna predaju Izvještaj o obvezama, za sva razdoblja, **razdjelu** kojem pripadaju prema organizacijskoj klasifikaciji državnog proračuna i **FINA-i** i **to 10 dana po isteku izvještajnog razdoblja**.

Ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela državnog proračuna konsolidiraju financijske izvještaje proračunskih korisnika, koji su prema organizacijskoj klasifikaciji u njihovoj nadležnosti, i svoj financijski izvještaj te sastavljaju konsolidirani izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima te konsolidirani izvještaj o obvezama za cjelokupni razdjel.

**Proračunski korisnici državnog proračuna koji se prema organizacijskoj klasifikaciji državnog proračuna klasificiraju kao razdjeli predaju FINA-i konsolidirani izvještaj o obvezama do 17. srpnja 2017., a konsolidirani izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja do 20. srpnja 2017.**

**Proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju do 10. srpnja 2017.** Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o obvezama i Bilješke:

- nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave,
- FINA-i (bez Bilješki).

**Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju do 10. srpnja 2017.** Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaja o obvezama i Bilješke za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja FINA-i (bez Bilješki).

**Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju do 20. srpnja 2017. konsolidirane financijske izvještaje, i to:** Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i Izvještaj o obvezama za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja **isključivo FINA-i**.

Sukladno članku 17. Pravilnika jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave sastavljaju obveznu Bilješku - **Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini** u elektroničkom obliku na **Obrascu: UDJ** čiji je oblik i sadržaj propisan ovim Pravilnikom. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju Obrazac: UDJ u elektroničkom obliku Ministarstvu financija za razdoblje od 1. travnja do 30. lipnja **do 20. srpnja 2017.**, ali samo u slučaju nastalih promjena u vlasničkim udjelima. Više o načinu sastavljanja Obrasca: UDJ daje se u posljednjem dijelu ovoga teksta.

**Izvanproračunski korisnici državnog proračuna predaju FINA-i do 20. srpnja 2017.** Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i Izvještaj o obvezama za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja (Bilješke sastavljaju, ali ne predaju).

**Izvanproračunski korisnici jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju do 20. srpnja 2017.** Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o obvezama i Bilješke za razdoblje 1. siječnja do 30. lipnja:

- nadležnoj jedinici područne (regionalne) samouprave i
- FINA-i (bez Bilješki).

Sukladno odredbama Zakona o proračunu, **vijeća nacionalnih manjina i mjesna samouprava (mjesni odbori)** su također proračunski korisnici. Upravo iz navedenih odredbi Zakona proizlazi da su isti i obveznici vođenja proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja.

Vijeća nacionalnih manjina mogu otvoriti račun za svoje poslovanje ili poslovati preko računa jedinice lokalne ili područne (regionalne) samouprave na čijem području djeluju.

**Ako nemaju račun** i djeluju u okviru jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave te su njihove aktivnosti iskazane u proračunu jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, vijeća nacionalnih manjina ne moraju sastavljati zasebne polugodišnje financijske izvještaje. U tom slučaju jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave iskazuju sve prihode i rashode vijeća nacionalnih manjina u svojoj glavnoj knjizi, a nefinancijsku imovinu nabavljenu za potrebe vijeća vode kao svoju imovinu. U Obrascu: PR-RAS (razine 22 i 23) jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave iskazuju rashode vijeća nacionalnih manjina po prirodnoj vrsti rashoda i ne koriste podskupinu 367.

**Ako posluju preko vlastitog računa**, obvezni su sastavljati polugodišnje financijske izvještaje i predavati ih do daljnega isključivo nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave za potrebe kontrole. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, do daljnje upute, u polugodišnjem Obrascu: PR-RAS (razine 22 i 23) iskazuju rashode vijeća nacionalnih manjina koji se financiraju iz prihoda proračuna po prirodnoj vrsti rashoda i ne koriste podskupinu 367.

Ako vijeće nacionalne manjine nije potrošilo sva sredstva doznačena iz proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, jedinica će u svom financijskom izvještaju razine 22 iskazati rashode koje je imalo vijeće, a nepotrošena sredstva preostala na računu vijeća treba iskazati kao potraživanje.

Kao i prethodnih godina, ovi se financijski izvještaji **ne dostavljaju** FINA-i, već isključivo nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave za potrebe konsolidacije i kontrole.

**Proračunski korisnici koji obavljaju poslove u sklopu funkcija koje se decentraliziraju: osnovne i srednje škole, domovi za starije i nemoćne, učenički domovi, javne vatrogasne postrojbe** dostavljaju Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o obvezama i Bilješke za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja:

- nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave, a
- FINA-i izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i izvještaj o obvezama.

**Ustanove u zdravstvu (decentralizirane)** dostavljaju Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o obvezama i Bilješke za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja:

- nadležnoj jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave,
- FINA-i isključivo Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i izvještaj o obvezama.

U nastavku daje se kratki pregled obveznika, obveza i rokovi predaje financijskih izvještaja za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2017.:

Obveznik	Financijski izvještaji	Rok predaje	Predaja
proračunski korisnici državnog proračuna	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima</li> <li>■ Izvještaj o obvezama</li> <li>■ Bilješke</li> </ul>	do 10. srpnja	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ nadležnom razdjelu</li> <li>■ područnom uredu FINA-e (PR-RAS i OBVEZE)</li> </ul>
jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima</li> <li>■ Izvještaj o obvezama</li> <li>■ Bilješke</li> </ul>	do 10. srpnja	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ područnom uredu FINA-e (PR-RAS i OBVEZE)</li> </ul>
proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima</li> <li>■ Izvještaj o obvezama</li> <li>■ Bilješke</li> </ul>	do 10. srpnja	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave čiji su proračunski korisnici</li> <li>■ područnom uredu FINA-e (PR-RAS i OBVEZE)</li> </ul>
izvanproračunski korisnici državnog proračuna	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima</li> <li>■ Izvještaj o obvezama</li> <li>■ Bilješke</li> </ul>	do 20. srpnja	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ područnom uredu FINA-e (PR-RAS i OBVEZE)</li> </ul>
izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima</li> <li>■ Izvještaj o obvezama</li> <li>■ Bilješke</li> </ul>	do 20. srpnja	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave čiji su proračunski korisnici</li> <li>■ područnom uredu FINA-e (PR-RAS i OBVEZE)</li> </ul>
<b>Konsolidirane izvještaje</b>			
razdjeli	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Izvještaj o obvezama</li> <li>■ Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima</li> <li>■ Bilješke</li> </ul>	do 17. srpnja do 20. srpnja	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ područnom uredu FINA-e (OBVEZE)</li> <li>■ područnom uredu FINA-e (PR-RAS)</li> </ul>

Obveznik	Financijski izvještaji	Rok predaje	Predaja
jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima</li> <li>■ Izvještaj o obvezama</li> <li>■ Bilješke</li> </ul>	do 20. srpnja	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ područnom uredu FINA-e (PR-RAS i OBVEZE)</li> </ul>

### 3. Sadržaj Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na Obrascu: PR-RAS

Iako je od početka ove godine u primjeni izmijenjeni Računski plan, u odnosu na onaj koji se primjenjivao prethodne godine, promjene nisu takve prirode da bi otežale usporedivost podataka polugodišta prethodne i ove godine. Stoga se **popunjavaju svi stupci Obrasca: PR-RAS** na kojem se sastavlja izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, **izuzev za korisnike koji su osnovani početkom 2017. godine i oni korisnici koji su s 1. siječnjem 2017. prešli iz neprofitnog u proračunski sustav.**

U izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave razine 22 sredstva koja su namijenjena proračunskim korisnicima iskazuju se na podskupini računa 367 po gotovinskom načelu (samo plaćeni rashodi proračunskih korisnika financirani iz prihoda jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave). Korisnici također iskazuju prihode iz nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave po gotovinskom načelu. Pri izradi konsolidiranih financijskih izvještaja jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (razina 23) prihodi koje proračunski korisnici ostvaruju iz nadležnog proračuna (671) i prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti (367) se međusobno sučeljavaju i eliminiraju.

Pri konsolidaciji izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, iz zbirnih podataka potrebno je eliminirati određeni jednaki iznos prihoda i rashoda. U cilju jednostavnijeg i točnijeg postupka konsolidacije financijskih izvještaja, Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu propisani su računi na kojima obveznici primjene proračunskog računovodstva iskazuju međusobne transakcije koje se u postupku konsolidacije eliminiraju.

Obveznicima sastavljanja financijskih izvještaja u sustavu proračuna, Ministarstvo financija svaka tri mjeseca upućuje okružnice o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja, u kojima se, između ostalog, upozoravaju i na pravilno iskazivanje određenih podataka koji se u postupku konsolidacije sučeljavaju i eliminiraju. Osnovni preduvjet za pravilno sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja je pravilno iskazivanje unutargrupnih transakcija u financijskim izvještajima subjekata koji su predmet konsolidacije, odnosno pravilno evidentiranje tih poslovnih događaja u poslovnim knjigama. Da bi Ministarstvo financija pravilno konsolidiralo financijske izvještaje na propisanim razinama konsolidacije, potrebno je da razdjeli državnog proračuna i lokalne jedinice pravilno konsolidiraju financijske izvještaje iz svoje nadležnosti.

Prema nalazu Državnog ureda za reviziju, unatoč okružnicama, u financijskim izvještajima proračuna i proračunskih korisnika pojedini podaci nisu pravilno iskazani, što upućuje na to da određeni poslovni događaji nisu pravilno evidentirani u njihovim poslovnim knjigama. Primjerice, u konsolidiranom Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima središnjeg proračuna, iskazane su tekuće pomoći od izvanproračunskih korisnika državnog proračuna,



a u konsolidiranom Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima proračuna svih jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njihovih izvanproračunskih korisnika, iskazane su tekuće pomoći od izvanproračunskih korisnika županijskih, općinskih i gradskih proračuna. Navedeni podaci ne bi bili iskazani da su određeni poslovni događaji pravilno evidentirani u poslovnim knjigama i iskazani u financijskim izvještajima, jer bi u postupku konsolidacije mogli biti eliminirani.

**ističemo...**

Slijedom preporuke Državnog ureda za reviziju, Ministarstvo financija će na temelju dopune Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu donijeti posebnu uputu kojom će se urediti postupci konsolidacije, odnosno metodologija za konsolidaciju financijskih izvještaja, čime bi se osigurali preduvjeti za pravilno obavljanje konsolidacije financijskih izvještaja na svim propisanim razinama konsolidacije.

Zbog drugačijeg iskazivanja rashoda proračunskih korisnika u financijskim izvještajima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, već se prethodne godine promijenio i način iskazivanja prosječnog broja zaposlenih kod jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, ali isključivo u Obrascu: PR-RAS razine 22. Način popunjavanja podataka o zaposlenima u Obrascu PR-RAS razine 23 ostao je nepromijenjen.

U Obrascu: PR-RAS razine 22 kojeg sastavljaju **jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave** popunjavaju se samo sljedeći AOP-i:

- **AOP 642** Prosječan broj zaposlenih u tijelima na osnovi stanja na početku i na kraju izvještajnog razdoblja (cijeli broj) i
- **AOP 644** Prosječan broj zaposlenih u tijelima na osnovi sati rada (cijeli broj).

U Obrascu: PR-RAS razine 22 kojeg sastavljaju **jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ne popunjavaju** se sljedeći AOP-i:

- **AOP 643** Prosječan broj zaposlenih kod korisnika na osnovi stanja na početku i na kraju izvještajnog razdoblja (cijeli broj) i
- **AOP 645** Prosječan broj zaposlenih kod korisnika na osnovi sati rada (cijeli broj),

budući da se u financijskim izvještajima proračuna razine 22 prijenosi sredstva proračunskim korisnicima za plaće (ako nije ustrojena riznica), odnosno podmirivanje obveza za plaće proračunskim korisnicima iz proračunskih izvora financiranja ne iskazuje na računima podskupine 311 *Plaće (bruto)*, već na podskupini 367 *Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti sa pripadajućim podskupinama*.

U Obrascu: PR-RAS razine 23 kojeg sastavljaju **jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave** popunjavaju se sljedeći AOP-i: Broj zaposlenih kod proračunskih korisnika (svi izvori financiranja):

- **AOP 643** Prosječan broj zaposlenih kod korisnika na osnovi stanja na početku i na kraju izvještajnog razdoblja (cijeli broj) i
- **AOP 645** Prosječan broj zaposlenih kod korisnika na osnovi sati rada (cijeli broj),

Broj zaposlenih u upravnim odjelima:

- **AOP 642** Prosječan broj zaposlenih u tijelima na osnovi stanja na početku i na kraju izvještajnog razdoblja (cijeli broj) i
- **AOP 644** Prosječan broj zaposlenih u tijelima na osnovi sati rada (cijeli broj).

## 4. Popunjavanje Izvještaja o obvezama na Obrascu: OBVEZE

Na AOP-u 001 Obrasca: OBVEZE iskazuje se početno stanje obveza na dan 1. siječnja 2017., koje odgovara stanju obveza na kraju prosinca 2016. godine. To će početno stanje iskazivati u Izvještajima o obvezama za sva razdoblja u 2017. godini, uključujući i polugodišnje razdoblje.

Kod sastavljanja Izvještaja o obvezama za razdoblje 1. siječnja do 30. lipnja 2017., promjene u stanju obveza iskazuju se uzimajući u obzir **stanje iskazano na dan 1. siječnja 2017.**, a ne 1. travnja 2017.

Proračunski korisnici državnog proračuna od 2016. godine više ne primjenjuju Uputu o načinu popunjavanja Obrasca: OBVEZE (Klasa: 400-06/04-01/281, Urbroj: 513-05-02/04-1, od 1. rujna 2004.) temeljem koje su pri ispunjavanju mjesečnog izvještaja o obvezama, obveze koje su utvrđene u mjesecu za koji se podnosi izvještaj, a koje su plaćene u sljedećem mjesecu do dana sastavljanja izvještaja, iskazivati kao podmirene u mjesecu za koji se podnosi izvještaj. To znači da će i korisnici državnog proračuna, kao i svi ostali obveznici sastavljanja i predaje Obrasca: OBVEZE, na AOP-u 019 Podmirene obveze u izvještajnom razdoblju iskazivati samo obveze koje su podmirene u razdoblju od 1. siječnja do zadnjeg dana razdoblja za koje se podnosi izvještaj. U Obrascu: OBVEZE za prvo polugodište 2017. godine ovi će korisnici iskazati kao podmirene obveze one koje su podmirili zaključno do 30. lipnjem 2017.

## 5. Bilješke uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

U Bilješkama uz polugodišnji Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za 2017. godinu navode se razlozi zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u polugodištu 2016. godine. Pravilnikom nije definirano što znači „veća odstupanja“. Nekada ranije bilo je propisano da je potrebno obrazložiti svako odstupanje veće od 10 posto. Međutim, navedeno je brisano jer 10 posto od nekog malog iznosa, primjerice kamata od 5.000,00 kuna uistinu nije relevantna veličina, dok je na iznosu od 50.000.000,00 kuna potrebno obrazložiti i odstupnje manje od 10 posto.

### Primjer:

#### Bilješka br. 24 AOP 085 – Prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine

U prvom polugodištu 2017. godine ostvaren je prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine u iznosu od 14.400,00 kn. Prihodi ostvareni u razdoblju od veljače do lipnja od iznajmljivanja 3 parkirna mjesta u dvorištu zgrade odvjetničkog ureda Pravnika.

Nadalje, iznimno važno je obrazložiti eventualno postojanje razlika između rezultata koji je utvrđen s 31. prosinca 2016. i iskazan u stupcu „Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine“ i onog iskazanog u stupcu „Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine“ kao rezultat koji je prenesen iz 2016. godine. Primjerice, proračunski korisnik je 31. prosinca 2016. iskazao manjak kojeg prenosi u 2017. godinu u iznosu od 465.386 kuna, dok je u 2017. godini, u stupcu „Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine“, iskazao preneseni manjak iz 2016. godine u iznosu od 386.275 kuna (pogledati primjer - Tablicu 5. Isječak iz Obrasca: PR-RAS)



Tablica: Isječak iz Obrasca: PR-RAS

	UKUPNI PRIHODI I PRIMICI	11.395.380	11.857.162
	UKUPNI RASHODI I IZDACI	10.727.049	10.708.190
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA	668.331	1.148.972
	MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA	0	0
9221-9222	Višak prihoda i primitaka – preneseni	0	0
9222-9221	Manjak prihoda i primitaka – preneseni	1.133.717	386.275
	Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju	0	762.697
	Manjak prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem razdoblju	465.386	0

Korisnik kod kojeg je nastalo navedeno odstupanje obavezan je isto objasniti u Bilješkama. Odstupanja su rezultat provedenih korekcija viška/manjka prenesenog s 31. prosincem 2016., a uslijed specifičnih poslovnih događaja tijekom 2017. godine. U tim slučajevima višak/manjak koji je prenesen s 31. prosincem 2016., i iskazan u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za 2016. godinu, nije identičan višku/manjku koji se iskazuje na AOP oznakama Obrasca: PR-RAS za 2017. godinu. To su slučajevi:

- 1) povrata sredstava na teret rezultata npr. u veljači 2017. godine po zahtjevu nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (ili državnog proračuna) korisnik je bio obavezan vratiti viškove sredstava u proračun nadležne jedinice ili
- 2) ispravka pogrešnih knjiženja iz 2016. ili ranijih godina npr. korisnik je dva puta evidentirao isti račun.

Na nepravilnosti u iskazivanju prenesenog rezultata u financijskim izvještajima ukazuje i Državni ured za reviziju. Smatra kako financijski izvještaji pojedinih korisnika nisu potpuni, jer nisu popunjene određene pozicije te financijski rezultat nije ispravno iskazan. U pravilu se to odnosi na preneseni rezultat poslovanja (višak/manjak prihoda) iz ranijih razdoblja, kao i rezultat poslovanja koji se prenosi u naredno razdoblje.

## 6. Skore promjene u proračunskom računovodstvenom okviru

U trećem kvartalu 2017. godine mogu se očekivati metodološka unapređenja u dijelu podzakonskih akata i uputa koje detaljnije propisuju naš proračunski računovodstveni sustav i to radi:

- postizanja cjelovitije evidencije imovine u bilancama jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunskih i izvanproračunskih korisnika,
- razvoja pomoćnih analitičkih evidencija o obvezama preuzetima na temelju zaključenih višegodišnjih ugovora,
- evidentiranja ispravka vrijednosti potraživanja i
- propisivanja postupaka konsolidacije, odnosno metodologije za konsolidaciju financijskih izvještaja.

### 6.1. Evidencija imovine

Ministarstvo financija je u 2012. godini provelo Projekt „Računovodstvo državne imovine“, financiran darovnicom Svjetske banke. Projektom se trebala utvrditi metodologija za sveobuhvatno vrednovanje i evidentiranje državne imovine te njeno iskazivanje u Registru državne imovine, kao i metodologija za osiguranje cjelovitih knjigovodstvenih podataka o državnoj imovini u Glavnoj knjizi Državne riznice.

Jedan od rezultata Projekta su *Naputak o vrsti, načinu prikupljanja i sadržaju podataka i informacija o državnoj imovini za potrebe vođe-*

*nja Registra državne imovine i sastavljanja bilance državne imovine i Uputa o priznavanju, mjerenju i evidentiranju imovine u vlasništvu Republike Hrvatske*<sup>1</sup> (dalje u tekstu: Uputa).

Projekt je utvrdio za krajni cilj stvaranje cjelovite evidenciju o državnoj imovini u Glavnoj knjizi Državne riznice i financijskim izvještajima državnog proračuna na temelju podataka iz Registra državne imovine. Međutim, trenutno je dokumentacija o državnoj imovini disperzirana po različitim evidencijama državnih institucija, dok za pojedine oblike državne imovine uopće ne postoji evidencija ili je ista nepotpuna. Praksa, koju je potrebno pozitivno iskoristiti u početnoj fazi stvaranja cjelovite evidencije državne imovine, ukazuje na postojanje podataka o imovini u bilančnim, izvanbilančnim i analitičkim evidencijama nadležnih proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Navedene podatke Ministarstvo financija prikuplja kroz financijske izvještaje koje dostavljaju spomenuti korisnici, a na temelju kojih se sastavlja konsolidirana Bilanca. S druge strane, prema nalazima Državnog ureda za reviziju, bit će potrebno još vremena i nadogradnje da svojim sadržajem Registar državne imovine, kao projekt u provedbi, koji, između ostaloga, treba ponuditi i rješenja vezana uz evidentiranje državne imovine u Glavnoj knjizi i financijskim izvještajima državnog proračuna, zadovolji potrebe državnog računovodstva.

Slijedom toga, Projektom je zaključeno da je proces kompletiranja Registra državne imovine i izdvajanja državne imovine iz bilanci korisnika i upravitelja te imenovanja Republike Hrvatske kao jedinog titulara vlasništva, dugotrajan i složen zahvat. On zahtjeva postupnost, odnosno određena prijelazna rješenja koja će poslužiti za što potpuniji obuhvat imovine u Registru državne imovine i Bilanci države. Krajnji je cilj postići da imovina koja je određenom subjektu povjerena na upravljanje bude sastavni dio Registra državne imovine, ali ne i sastavni dio Bilance tog istog subjekta. Međutim, u prijelaznoj fazi, koja je opisana Uputom, financijsko izvještavanje o državnoj imovini nije u potpunosti odvojeno od financijskog izvještavanja o poslovanju subjekta koji istom upravlja, odnosno koji je koristi.

Prema Uputi Ministarstva financija, proračunski i izvanproračunski korisnici bilanično vode državnu imovinu čiji su vlasnici i/ili koja im je dana na korištenje. Uputa daje veći naglasak na popis imovine, načela iskazivanja vrijednosti i postupak procjene imovine, a slabije je opisan dio oko načina evidentiranja imovine u vlasništvu Republike Hrvatske.



### ističemo...

Jedan od glavnih ciljeva u 2017. godini je dopuniti Uputu o priznavanju, mjerenju i evidentiranju imovine u vlasništvu Republike Hrvatske te jasno odrediti pravila prema kojima proračunski korisnici trebaju u poslovnim knjigama evidentirati državnu imovinu koju koriste, uzimajući u obzir vlasništvo i akt na temelju kojeg su imovinu dobili na korištenje.

### 6.2. Evidencija višegodišnjih ugovornih obveza

Kako bi se osiguralo kontinuirano i višegodišnje praćenje potrošnje te fiskalna disciplina potrebna za makroekonomsku stabilnost, još 2003. godine uvedeno je praćenje stvaranja višegodišnjih ugovornih obveza. Naime, tada je prvi puta Zakonom o proračunu (Nar.nov., br.

<sup>1</sup> Raspoloživa na <http://www.mfin.hr/hr/upute-nalozi-i-ostalo>



96/03) propisano da proračunski korisnici državnog proračuna prije sklapanja ugovora koji zahtijevaju plaćanja u sljedećim godinama moraju ishoditi suglasnost Vlade Republike Hrvatske. Riječ je primjerice o ugovorima kojima se preuzimaju obveze za plaćanja u sljedećim godinama za nabavu imovine, obavljanje određenih usluga ili sufinanciranje programa i projekata određenih pravnih osoba. Zakonom o proračunu (Nar.nov., br. 87/08) iz 2008. godine ova je obveza proširena i na proračunske korisnike proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji suglasnost trebaju ishoditi od općinskog načelnika, gradonačelnika, odnosno župana. Izmjenama i dopunama Zakona o proračunu (Nar.nov., br. 136/12) iz 2012. godine dodatno je propisano da ministar financija može dati suglasnost (bez upućivanja prijedloga Vladi Republike Hrvatske) proračunskim korisnicima državnog proračuna za preuzimanje obveza na teret državnog proračuna u sljedećim godinama, ako iznos ukupne obveze po ugovoru ne prelazi iznos utvrđen zakonom o izvršavanju državnog proračuna.

Predviđanje i kontrola buduće potrošnje jedan je od temeljnih instrumenata unapređenja procesa pripreme proračuna, ali i održavanja odnosno smanjivanja razine javnih rashoda u predviđenom makroekonomskom okviru. Upravo stoga, izmjenama i dopuna Zakona o proračunu (Nar.nov., br. 15/15) iz 2015. godine primjena ovih odredbi proširuje se i na one proračunske korisnike koji preuzimaju obveze po ugovorima koji zahtijevaju plaćanje u sljedećim godinama, a iste financiraju iz namjenskih ili vlastitih prihoda, neovisno o izuzeću od obveze uplate istih u državni proračun. Pri tome je važno istaknuti da suglasnost Vlade Republike Hrvatske, odnosno ministra financija nije potrebna za obveze povezane sa zaduživanjem države i s upravljanjem državnim dugom te za obveze preuzete na temelju međunarodnih sporazuma i projekata sufinanciranih iz sredstava EU.

Ipak prema evidencijama navedenih suglasnosti koje vodi Ministarstvo financija, za 2016. su unaprijed preuzete obveze za državni proračun u iznosu 924.050.568,00 kn, a za 2017. u iznosu 1.075.125.827,00 kn. Suglasnost za preuzimanje obveza dana na najdulje razdoblje, odnosi se na zakup poslovnih prostora za razdoblje do 2040. Iz navedenog je razvidno kako su značajne preuzete obveze na temelju višegodišnjih ugovora, koje će se uz ispunjenje određenih uvjeta, izvršiti na teret proračunskih sredstava narednih godina.

**ističemo...**

Stoga će se izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu propisati obvezno vođenja pomoćnih analitičkih evidencija o obvezama preuzetima na temelju zaključenih višegodišnjih ugovora.

**6.3. Evidentiranje ispravka vrijednosti potraživanja**

Računski plan proračuna sadrži podskupine računa 139, 149, 159, 169 i 179 na kojima se evidentira ispravak potraživanja:

<b>139</b>		<b>Ispravak vrijednosti danih zajmova</b>
	<b>1391</b>	<b>Ispravak vrijednosti danih zajmova</b>
		13911 Ispravak vrijednosti danih zajmova
<b>149</b>		<b>Ispravak vrijednosti vrijednosnih papira</b>
	<b>1491</b>	<b>Ispravak vrijednosti vrijednosnih papira</b>
		14911 Ispravak vrijednosti vrijednosnih papira
<b>159</b>		<b>Ispravak vrijednosti dionica i udjela u glavnici</b>
	<b>1591</b>	<b>Ispravak vrijednosti dionica i udjela u glavnici</b>
		15911 Ispravak vrijednosti dionica i udjela u glavnici
<b>169</b>		<b>Ispravak vrijednosti potraživanja</b>
	<b>1691</b>	<b>Ispravak vrijednosti potraživanja</b>
		16911 Ispravak vrijednosti potraživanja
<b>179</b>		<b>Ispravak vrijednosti potraživanja za prodanu nefinancijsku imovinu</b>
	<b>1791</b>	<b>Ispravak vrijednosti potraživanja za prodanu nefinancijsku imovinu</b>
		17911 Ispravak vrijednosti potraživanja za prodanu nefinancijsku imovinu

Međutim, Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu nije propisano kada i za koja potraživanja u poslovnim knjigama treba evidentirati ispravak vrijednosti potraživanja.

U konsolidiranim financijskim izvještajima državnog proračuna iskazana su značajna potraživanja za prihode poslovanja i potraživanja za dane zajmove. Prema navodima Državnog ureda za reviziju, pojedini proračunski korisnici za potraživanja čija je naplata nesigurna i upitna evidentiraju u poslovnim knjigama ispravak potraživanja i iskazuju ga u financijskim izvještajima, a nenaplativa potraživanja ispisuju iz poslovnih knjiga. Pojedini proračunski korisnici ispravak potraživanja ne evidentiraju, a nenaplativa potraživanja ne ispisuju iz poslovnih knjiga pa iskazani podaci u njihovim financijskim izvještajima nisu realni.

**ističemo...**

Državni ured za reviziju je mišljenja kako je važno, radi realnosti podataka u financijskim izvještajima, pravilno evidentiranje potraživanja u poslovnim knjigama u skladu s procjenom sigurnosti naplate potraživanja. Dopunama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu propisat će se, tijekom 2017. godine, uvjeti, kriteriji i postupci za evidentiranje ispravka vrijednosti potraživanja.

**Zahvaljujemo na vašem povjerenju!**

Pretplatite se na časopis RAČUNOVODSTVO i POREZI u praksi