Specifičnosti strukture i sadržaja financijskih izvještaja proračunskih korisnika na primjeru grada Splita

Lovrić, Stipe

Undergraduate thesis / Završni rad

2017

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

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:230503

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split







SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

SPECIFIČNOSTI STRUKTURE I SADRŽAJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA PRORAČUNSKIH KORISNIKA NA PRIMJERU GRADA SPLITA

Mentor:
mr. Ivana Perica

Student:
Stipe Lovrić

Split, rujan, 2017.

SADRŽAJ:

1. UVOD 4

1.1. Definiranje problema istraživanja 4

1.2. Ciljevi rada 4

1.3. Metode rada 4

1.4. Struktura (sadržaj) rada 5

2. PODRUČJE PRIMJENE RAČUNOVODSTVA PRORAČUNA 6

2.1. Pojmovno određenje proračuna 6

2.2. Proračunsko računovodstvo 9

3. SUSTAV FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U RAČUNOVODSTVU PRORAČUNA 12

3.1. Sadržaj i struktura financijskih izvještaja 12

3.1.1. Struktura financijskih izvještaja 12

3.1.2. Sadržaj financijskih izvještaja 13

3.2. Interno financijsko izvještavanje 16

4. SPECIFIČNOSTI STRUKTURE I SADRŽAJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE NA PRIMJERU GRADA SPLITA 17

4.1. Sadržaj financijskih izvještaja grada Splita 17

4.2. Struktura financijskih izvještaja grada Splita 19

4.2.1. Bilanca 20

4.2.2. Izvještaj o prihodima i rashodima/primicima i izdacima 22

4.2.3. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza 24

4.2.4. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji 25

4.2.5. Izvještaj o obvezama 26

4.2.6. Bilješke uz financijske izvještaje 27

5. ZAKLJUČAK 33

LITERATURA 34

POPIS SLIKA 36

POPIS TABLICA 36

SAŽETAK 37

SUMMARY 38

1. UVOD

1.1. Definiranje problema istraživanja

U Hrvatskoj trenutno postoji ukupno 555 jedinica lokalne samouprave, odnosno 427 općina, 127 gradova te 20 županija. (Ministarstvo uprave, n.d.), i svi oni predstavljaju proračunske korisnike. Proračunski korisnici obvezni su sastavljati financijske izvještaje koji sadrže podatke ključne za procjenu njihovog poslovanja. Osim toga, financijsko izvještavanje proračunskih korisnika regulirano je nacionalnim zakonskim i podzakonskim aktima koji tretiraju navedenu problematiku. Stoga problem istraživanja predstavlja složenost i specifičnost strukture i sadržaja proračunskih korisnika kao važan izvor informacija o poslovanju proračunskih korisnika.

1.2. Ciljevi rada

Iz definiranog problema proizlaze i ciljevi ovog završnog rada. Konkretnije, cilj rada je povezati zakonski okvir računovodstva proračunskih korisnika s praktičnom implikacijom i specifičnostima strukture i sadržaja financijskih izvještaja jedinica lokalne samouprave. Očekuje se da će provedena analiza ukazati na specifičnosti u strukturi i sadržaju financijskih izvještaja proračunskih korisnika u odnosu na financijske izvještaje poduzetnika.

1.3. Metode rada

Metode koje će se koristiti u radu su:

- analiza, putem koje će se analizirati struktura i sadržaj financijskih izvještaja proračunskih korisnika grada Splita na odabranim praktičnim primjerima,
- sinteza, koja će poslužiti za sintetiziranje teorijskog i praktičnog dijela rada u smislenu cjelinu, odnosno putem koje će se staviti u odnos ključne teorijske postavke i rezultati analize strukture i sadržaja financijskih izvještaja proračunskih korisnika,
- deskripcija, kojom će se opisati ključni pojmovi važni za računovodstvo proračunskih korisnika i obvezu sastavljanja financijskih izvještaja,
- kompilacija, putem koje će se u teorijskom dijelu prikazati najvažnije odrednice računovodstva proračunskih korisnika i njihovog financijskog izvještavanja uzimajući u obzir važeće zakonske i podzakonske akte, kao i stručne članke koji tretiraju navedenu problematiku.

1.4.Struktura (sadržaj) rada

Rad se sastoji od teorijskog i praktičnog dijela. U teorijskom dijelu problematizirat će se područje primjene računovodstva proračuna i sustav financijskog izvještavanja u računovodstvu proračuna. U praktičnom dijelu prikazat će se specifičnosti strukture i sadržaja financijskih izvještaja jedinica lokalne samouprave na primjeru grada Splita. U zaključnom dijelu prikazat će se osobni stav autora s obzirom na teorijske postavke rada i rezultate provedene analize.

2. PODRUČJE PRIMJENE RAČUNOVODSTVA PRORAČUNA

U ovom će se poglavlju razmatrati pojmovno određenje proračuna, proračunskog računovodstva te sadržaja proračuna i proračunskog plana.

2.1. Pojmovno određenje proračuna

Kada se govori proračunu, onda se razlikuje državni proračun te proračun na razini jedinice lokalne i regionalne samouprave. Razlike između navedenih vrsta proračuna očituju se u tome što državni proračun predstavlja akt kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci države za jednu godinu u skladu sa zakonom, a donosi ga Hrvatski sabor, dok proračun na razini jedinice lokalne i regionalne samouprave donosi njeno predstavničko tijelo.

Općine i gradovi imaju autonomiju nad poslovima koji su od lokalnog značaja, a kojima se ostvaruju potrebe građana. To su:

- uređenje naselja i stanovanje,
- prostorno i urbanističko planiranje,
- komunalno gospodarstvo,
- briga o djeci,
- socijalna skrb,
- primarna zdravstvena zaštitu,
- odgoj i osnovno obrazovanje,
- kultura,
- tjelesna kultura i sport,
- zaštita potrošača,
- zaštita i unaprjeđenje prirodnog okoliša,
- protupožarna i civilna zaštita,
- promet na svom području,
- ostali poslovi u skladu sa zakonima (Vidović, 2015, p. 5).

Budući da su općine i gradovi jedinice lokalne samouprave, što je usko povezano s temom završnog rada, u nastavku će se samo spomenuti i djelokrug poslova županija s ciljem uočavanja razlika u autonomiji koju imaju.

Sukladno propisima, županija obavlja poslove koji su od regionalnog značaja, a razlikuju se od djelokruga autonomije lokalnih jedinica i odnose se na:

- održavanje javnih cesta,
- gospodarski razvoj,
- planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova,
- izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola,
- ostali poslovi u skladu sa zakonskim propisima (Vidović, 2015, p. 6).

U tom se smislu može spomenuti i proračunski proces koji se primarno odnosi na političko pitanje iz više razloga. Kao prvo, daje određenim sudionicima više kontrole nad novcem koji se troši za realizaciju određenih projekata na određenome mjestu. Proračunski proces ima implikacije i na političko-gospodarske učinke i rezultate, npr. raspodjela troškova (Bratić, 2011, p. 125).

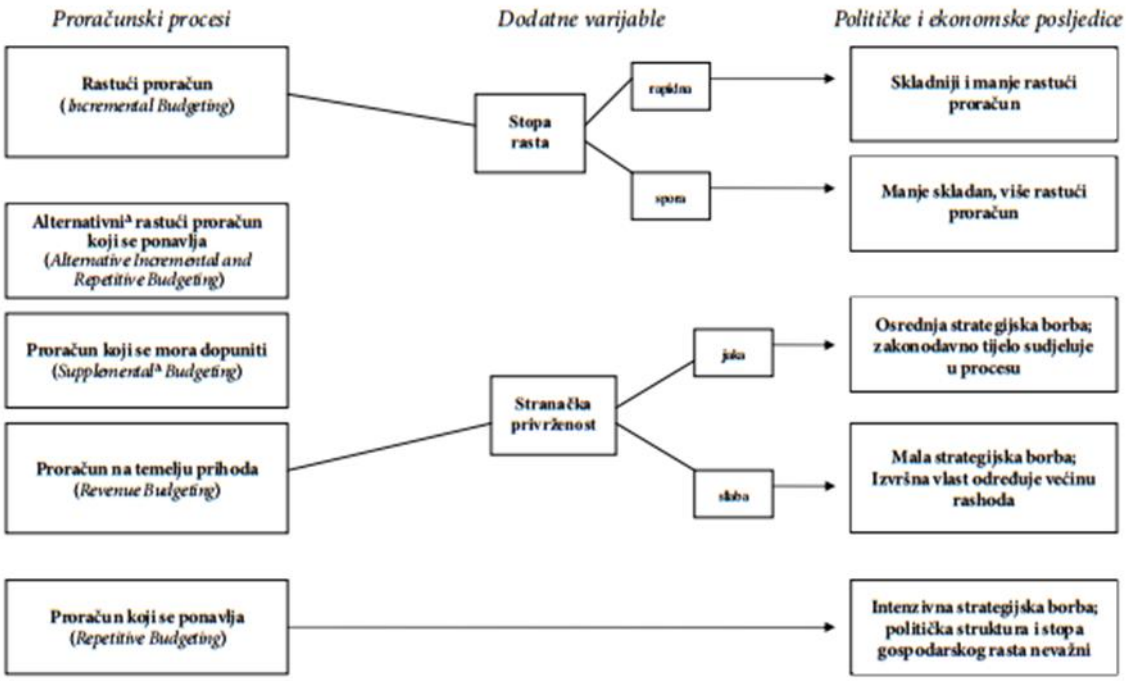
Lokalni proračun donosi se na način da Ministarstvo financija temeljem smjernica Vlade Republike Hrvatske sastavlja upute za izradu lokalnih proračuna. Prema tim uputama upravna tijela za financije lokalnih jedinica izrađuju i dostavljaju upute svojim proračunskim i izvanproračunskim korisnicima, koji potom izrađuju prijedloge financijskih planova i dostavljaju ih upravnom tijelu za financije najkasnije do 15. rujna.

Upravno tijelo za financije na temelju analize izrađuje nacrt proračuna za iduću i projekcije za sljedeće dvije godine. Izvršno tijelo utvrđuje prijedlog proračuna i projekcije te ih podnosi predstavničkom tijelu, koje donosi proračun za iduću i projekcije za sljedeće dvije godine do konca tekuće godine. U roku od 15 dana od stupanja na snagu proračun se mora dostaviti Ministarstvu financija (Ott, et al., 2009).

Prema tome, može se zaključiti da se proračunski proces odvija u tri faze:

- priprema prijedloga proračuna,
- predlaganje i odobrenje proračuna,
- izvršenje proračuna.

Različite institucije igraju ključnu ulogu u svakoj od navedenih faza, no u većini zemalja ključnu ulogu u pripremi i izvršenju proračuna ima resorno ministarstvo jer odlučuje o prioritetima, ciljevima i smjernicama (Bratić, 2011, p. 129).
Slika 1 prikazuje varijable proračunskog procesa.



Slika 1. Dodatne varijable proračunskog procesa

Izvor: Bratić, V. 2011. Politika proračuna i proračunskog procesa: primjer Hrvatske. *Anali Hrvatskog politološkog društva, 7 (11),* str. 134.

Jednom kada je proračun usvojen, u njemu se očituju sljedeći aspekti:

- financijski, jer je proračun brojčani izraz planiranih kretanja prihoda i rashoda,
- pravni, jer je rezultat niza pravnih odnosa, tj. njime je osiguran legitimitet vlasti u kreiranju i reguliranju onih aktivnosti koje su pod njenom autonomijom,
- politički, jer se proračunom provode određeni politički ciljevi,
- ekonomski, koji su naglašeni ondje gdje je očita državna intervencija koja regulatorno djeluje na privredna kretanja,
- socijalni, jer se nastoje zadovoljiti javne potrebe svih pojedinaca (Vidović, 2015).

U tom se smislu može se osvrnuti i na pojam decentralizacije, koja po definiciji *„predstavlja odnos između centralnih i lokalnih razina vlasti u kojem se određeni dio odgovornosti za obavljanje javnih funkcija prenosi sa centralne razine vlasti na niže razine te im je dana određena samostalnost u financiranju određenih izdataka kao i načinima prikupljanja prihoda“* (Marić, 2016, p. 2). Sukladno tome, decentralizacija se temelji na:

- alokaciji javnih izdataka i prihoda,
- prijenosa od strane državnih vlasti na niže razine vlasti,

- efikasno zaduživanje,
- financijski menadžment,
- strukture vlasti na nižim državnim razinama (Pitarević, 2002).

U ovom se potpoglavlju pažnja posvetila pojmovnom određenju proračuna, proračunskog procesa i decentralizacije. Decentralizacija je nezaobilazan pojam ukoliko se govori o jedinicama lokalne uprave i samouprave, i to zato što se u kontekstu tradicije zajednice i lokalnog političkog identiteta kod lokalne samouprave decentralizacija očituje u ograničenju političke moći i sredstvo je vertikalne diobe vlasti. Na poslovima javne uprave ne može se upravljati isključivo iz jednog središta jednoga središta, već na mjestu izvršenja, što znači da je u tom smislu decentralizacija organizacijski model povećanja efikasnosti javne uprave (Kregar, 2011).

2.2. Proračunsko računovodstvo

„Proračunsko računovodstvo je računovodstveni sustav koji se odnosi na knjigovodstveno praćenje, analiziranje i izvještavanje o poslovnim događajima proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika“ (Zakon o proračunu, NN 15/15, čl. 3. stavak 51).

Nadalje, *Zakon o proračunu* (NN 15/15) propisuje i sadržaj računovodstva. Sukladno tome, proračunskim se računovodstvom uređuju i:

- poslovne knjige,
- knjigovodstvene isprave,
- obrade podataka,
- sadržaj računa računskog plana,
- priznavanje prihoda/primitaka i rashoda/izdataka,
- procjena pozicija bilance,
- revalorizacija,
- financijsko izvještavanje,
- druga područja koja su povezana s proračunskim računovodstvom.

Ključna razlika proračunskog računovodstva i računovodstva poduzetnika jest odsutnost dobiti kao cilja poslovanja. Javnost mora u potpunosti biti informirana o prošlim, sadašnjim i budućim aktivnostima proračunskih korisnika. Danas se proračunsko računovodstvo temelji na načelima:

- točnosti,
- istinitosti,
- pouzdanosti,
- pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja (Zakon o proračunu, NN 15/15).

Također, proračunsko se računovodstvo rukovodi i Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRSJS) koji su prikazani u Tablici 1.

Tablica 1. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor

Naziv standarda	Kratica	Kategorija
Izvještaji o novčanom toku	MRSJS 2	Prezentiranje financijskih izvještaja
Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške	MRSJS 3	
Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji	MRSJS 6	
Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima	MRSJS 10	
Događaji nakon datuma bilance	MRSJS 14	
Izvještavanje po segmentu	MRSJS 18	
Objavljivanje povezanih stranaka	MRSJS 20	
Objavljivanje informacija o sektoru opće države	MRSJS 22	
Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima	MRSJS 24	
Zalihe	MRSJS 12	Standardi koji uređuju područje materijalne i nematerijalne imovine
Najmovi	MRSJS 13	
Ulaganje u nekretnine	MRSJS 16	
Nekretnine, postrojenja i oprema	MRSJS 17	
Umanjenje imovine koja ne stvara novac	MRSJS 21	
Umanjenje imovine koja stvara novac	MRSJS 26	
Poljoprivreda	MRSJS 27	
Nematerijalna imovina	MRSJS 31	
Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije	MRSJS 32	
Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje (povučen i zamijenjen s MRSJS 28, MRSJS 29 i MRSJS 30)	MRSJS 15	Standardi koji uređuju područje financijske imovine
Financijski instrumenti - prezentiranje	MRSJS 28	
Financijski instrumenti - priznavanje i mjerenje	MRSJS 29	
Financijski instrumenti - objavljivanje	MRSJS 30	
Prihodi od transakcija razmjene	MRSJS 9	Računovodstveni postupci za prihode
Ugovor o izgradnji	MRSJS 11	
Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi)	MRSJS 23	
Troškovi posudbe	MRSJS 5	Računovodstveni postupci za rashode
Ugovor o izgradnji	MRSJS 11	
Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina	MRSJS 19	
Primanja zaposlenih	MRSJS 25	

Učinci promjena tečaja stranih valuta	MRSJS 4	Računovodstveno postupanje s tečajnim razlikama
Ulaganja u pridružene subjekte **Udjeli u zajedničkim pothvatima**	MRSJS 7 MRSJS 8	Računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte i udjele u zajedničkim pothvatima

Izvor: obrada autora prema Vašiček, V. 2015. *Perspektiva primjene obračunakse osnovice u Republici Hrvatskoj*. Zagreb: Ekonomski fakultet., str. 20-23.

Proračunsko računovodstvo vodi se prema načelu dvojnog knjigovodstva, a primjenjuju ga proračunski korisnici. Proračunski korisnici jedinica lokalne i regionalne samouprave su:

To su:

- korisnici čiji je osnivač jedinica lokalne i regionalne samouprave,
- korisnici kojima je izvor prihoda proračun jedinica lokalne i regionalne samouprave u iznosu od 50% ili više,
- korisnici koji su navedeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika (Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, NN 128/09).

Odnosno, proračunski korisnici državnog proračuna i proračunski korisnici jedinica lokalne i regionalne samouprave su:

- državna tijela,
- ustanove,
- vijeća manjinske samouprave,
- proračunski fondovi,
- mjesna samouprava.

Svi navedeni korisnici su spomenutih proračuna ukoliko se rashodi za zaposlene i materijalni rashodi osiguravaju u proračunu (Vidović, 2015, p. 40).

3. SUSTAV FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U RAČUNOVODSTVU PRORAČUNA

U suvremenom se društvu nastoji ujednačiti financijsko izvještavanje. Takvo stanje posljedica je potrebe za pravovremenom i valjanom informacijom, odnosno cilj je pružiti razumljive, pouzdane i transparentne informacije. Upravo je to područje postalo interesom domaćih i međunarodnih institucija koje provode kontinuirane i značajne napore kako bi postigli ciljeve. Korisnici financijskih informacija u javnom sektoru žele transparentnost i fer izvještavanje zbog donošenja poslovnih odluka u javnom sektoru (Blažević, et al., 2013, p. 66).

3.1. Sadržaj i struktura financijskih izvještaja

Osnovna svrha financijskih izvještaja jest pružanje informacija o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja. Financijski se izvještaji sastavljaju za mjesečna razdoblja, razdoblje 1. siječnja – 31. ožujka, 1. siječnja – 30. lipnja, 1. siječnja – 30. rujna i za proračunsku godinu. Proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici financijske izvještaje za razdoblja u tijeku godine čuvaju do predaje financijskih izvještaja za isto razdoblje sljedeće godine, dok se godišnji financijski izvještaji čuvaju trajno i u izvorniku (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 03/15).

Vrste financijskih izvještaja, njihov sadržaj i struktura propisani su *Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 03/15)* i na njemu će se temeljiti cijelo potpoglavlje s pripadajućim jedinicama.

3.1.1. Struktura financijskih izvještaja

Financijski izvještaji proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave sastoje se od:

- bilance,
- izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,
- izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,
- izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
- izvještaja o obvezama,
- bilješki.

Navedeni se financijski izvještaji sastavljaju za proračunsku godinu. Izvještaji o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, izvještaj o obvezama i bilješke sastavlja se također i za razdoblje 1. siječnja – 31. ožujka, 1. siječnja – 30. lipnja, 1. siječnja – 30. rujna.

S druge strane, financijski izvještaji proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave sastoje se također od izvještaja koji su navedeni i za jedinice lokalne i regionalne samouprave. Jedina je razlika što se njihovi financijski izvještaji za razdoblje 1. siječnja – 30. rujna sastoje još i od izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.

3.1.2. Sadržaj financijskih izvještaja

U nastavku će se prikazati sadržaj financijskih izvještaja proračunskih korisnika jedinica lokalne i regionalne samouprave koji su navedeni u prethodnoj tematskoj jedinici.

Bilanca daje pregled stanja imovine, obveza i vlastitih izvora na određeni dan (Vidović, 2015). Obrazac bilance sastoji se od 6 stupaca: broj računa iz računskog plana, naziv, AOP oznaka, stanje 1. siječnja godine za koju se sastavlja izvještaj, stanje 31. prosinca godine za koju se sastavlja izvještaj, indeks promjene stanja koji se sastoji od cijelog broja bez decimala, a izražen je postotkom (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 03/15).

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, odnosno izvještaj o poslovanju, jest izvještaj u kojem se za izvještajno razdoblje iskazuju podaci o prihodima, rashodima, promjenama na nefinancijskoj imovini i promjenama na financijskoj imovini te obvezama (Vidović, 2015). Obrazac prihoda i rashoda, primitaka i izdataka također se sastoji od 6 stupaca, a to su: broj računa iz računskog plana, naziv, AOP oznaka, ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine, ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine, indeks ostvarenja u odnosu na isto razdoblje prethodne godine (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 03/15).

Obrazac izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji razlikuje se od izvještaja prihoda i rashoda, primitaka i izdataka u tome što nema posljednji, šesti stupac indeksa promjene. Važno je naglasiti i da iznosi koji se upisuju u stupce 4 i 5 ovog obrasca moraju odgovarati ukupno iskazanim rashodima razreda 3 Rashodi poslovanja i 4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine u obrascu izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

(Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 03/15). Funkcijski se klasificiraju rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine (Vidović, 2015, p. 77).

Stanja iskazana u bilanci mijenjaju se s obzirom na poslovne događaje i transakcije koje su povezane s imovinom i obvezama, a koje nastanu tijekom godine i potrebno ih je uzeti u obzir kako bi se znalo zašto je došlo do promjene u bilanci. U izvještaju o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine iskazuju se svi utjecaji na neto vrijednost koji nisu rezultat transakcija (Vidović, 2015, p. 75). Obrazac izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza sastoji se od 5 stupaca. Prva tri su identična onim iz prethodnih obrazaca, dok se četvrti odnosi na stavku ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine – povećanje, a peti na stavku ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine – smanjenje (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 03/15).

Izvještaj o obvezama čine 4 stupca. Prva tri identična su već prethodno spomenutim i čine ih broj računa iz računskog plana, naziva i AOP oznaka, dok se u četvrtom stupcu nalazi stavka iznos (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 03/15). Ovaj izvještaj uključuje podatke o stanju i promjeni stanja obveza tijekom kvartala, pri čemu se obveze na kraju izvještajnog razdoblja dijele na dospjele i nedospjele. Potrebno je unijeti i detaljne podatke o dospjelim obvezama prema roku prekoračenja:

- 1 – 60 dana,
- 61 – 180 dana,
- 181 – 360 dana,
- više od 361 dan.

U analizama podataka posebno je značajan podatak o dospjelim obvezama zato što veliki udio dospjelih u ukupnim obvezama indicira na financijske probleme i potrebu veće kontrole (Vidović, 2015, p. 72).

Bilješke predstavljaju dopunu podataka uz financijske izvještaje. Obvezne bilješke uz bilancu su:

- pregled stanja i rokova dospijeća dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih zajmova i financijskih najmova,
- pregled dospjelih kamata na kredite i zajmove,

- pregled ostalih ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 03/15).

Bilješke uz izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima sadrže sve razloge koji su doveli do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine, dok se u bilješkama uz izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza objašnjavaju značajnije promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza. Jedinice lokalne i regionalne samouprave obvezne su sastaviti i bilješku izvještaj jedinica lokalne i regionalne samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini. Svi su obrasci sastavni dio Pravilnika.

Treba naglasiti da jedinica lokalne i regionalne samouprave konsolidira financijske izvještaje proračunskih korisnika i svoj financijski izvještaj te u konačnici sastavlja konsolidirani financijski izvještaj proračuna jedinice lokalne i regionalne samouprave (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 03/15).

Rokovi predaje godišnjih financijskih izvještaja za proračunske korisnike proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave je 31. siječnja za prethodnu godinu. Proračunski korisnici financijske izvještaje ne dostavljaju Ministarstvu financija, već nadležnoj jedinici lokalne samouprave. Budući da je Državni ured za reviziju uočio različito postupanje u iskazivanju podataka o potencijalnim obvezama po osnovi pokrenutih sudskih sporova, donesena je odluka da su proračunski korisnici jedinica lokalne samouprave dužni izvanbilančnu evidenciju potencijalnih obaveza po sudskim sporovima u tijeku koju su dužni ažurirati posljednji dan u lipnju i posljednji dan u prosincu.

Sve je financijske izvještaje, uključujući i bilješke, potrebno objaviti na web stranicama u roku od 8 dana od dana predaje. Također, ne smiju se priznavati prihodi nastali u siječnju 2017. kao prihod 2016. Osim toga, rashodi se trebaju iskazati u 2016. bez obzira jesu li podmireni i je li nadležni proračun doznačio sredstva za podmirenje u 2016. (Okružnica o sastavljanju, konsolidaciji i predaji izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja 2016. do 31. prosinca 2016., 2017).

3.2.Interno financijsko izvještavanje

Spomenuti temeljni financijski izvještaji sadrže većinu informacija koje su nužne za proces donošenja poslovnih odluka, ali nisu sve informacije sadržane u njima. U tom slučaju možemo govoriti o internim financijskim izvještajima koji nastaju unutar računovodstva i nekih drugih poslovnih jedinica proračunskog korisnika. Oni nisu standardizirani, stoga se njihova struktura kreira s obzirom na potrebe pojedinih korisnika. Interni financijski izvještaji pružaju ciljne informacije koje su u uskoj vezi s djelatnošću proračunskog korisnika (Vašiček, 2011, p. 680).

U internim financijskim izvještajima mogu se pronaći informacije vezane za:

- troškove zaposlenika, stručnih suradnika, eksperata i dr.,
- specifične troškove koji proizlaze iz naravi djelatnosti proračunskih korisnika,
- ostale relevantne troškove prema zahtjevima pojedinih proračunskih korisnika.

Nadalje, interni su financijski izvještaji u funkciji podrške upravljanju:

- imovinom, što je važno u uvjetima kada je riječ o visoko sofisticiranoj imovini ili vrlo kratkog vijeka korisnosti, a mogu se sastojati od:
    - pregleda dugotrajne imovine po amortizacijskim stopama,
    - pregleda rashodovnog inventara,
    - pregleda sitnog inventara,
    - pregleda dugotrajne imovine po lokacijama,
- obvezama, koji je vrlo koristan za obveznike mjesečne izrade izvještaja jer se na temelju njega može vršiti operativna kontrola obveza,
- troškovima, jer se pruža opcija detaljnog praćenja troškova po mjestima troška,
- ljudskim potencijalima, koji sadrže:
    - broj potrebnih djelatnika,
    - broj raspoloživih djelatnika na određeno i neodređeno vrijeme,
    - kvalifikacijsku struktura djelatnika,
    - broj djelatnika na bolovanju na teret proračunskog korisnika,
    - broj djelatnika na porodiljinom i sl. (Blažević, et al., 2013).

4. SPECIFIČNOSTI STRUKTURE I SADRŽAJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE NA PRIMJERU GRADA SPLITA

U ovom će se poglavlju prikazati specifičnosti strukture i sadržaja financijskih izvještaja jedinica lokalne samouprave. Kao primjer razmatrat će se grad Split, odnosno njegovi financijski izvještaji. Također, u ovom će se poglavlju ukazati na ključne karakteristike koje imaju financijski izvještaji jedinica lokalne samouprave.

Sve jedinice javnog sektora koje temeljne financijske izvještaje pripremaju i prezentiranju na obračunskoj osnovi dužne su voditi se Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRSJS), osim ukoliko se ne radi o profitno orijentiranim državnim subjektima, koji su obvezni primjenjivati Međunarodne računovodstvene standarde (MRS) i Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI). MRSJS se odnose na subjekte javnog sektora, a među njima se nalaze i županijske, odnosno lokalne vlasti. Drugim riječima, obveznici primjene MRSJS-a su i proračuni jedinica lokalne samouprave, kao i njihovi proračunski korisnici (Vašiček, 2015).

Grad Split jedinica je lokalne samouprave i ima obavezu sastavljanja financijskih izvještaja sukladno zakonskim i podzakonskim aktima koji su navedeni u ovom radu. Vodeći se o prirodu i sadržajnoj ograničenosti završnog rada, u nastavku će se prikazati specifičnosti strukture i sadržaja financijskih izvještaja jedinica lokalne samouprave na primjeru grada Splita. Analiza strukture i sadržaja temeljit će se na *Izvještaju proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika* (2017).

4.1. Sadržaj financijskih izvještaja grada Splita

Grad Splita za 2016. godinu sastavio je sljedeće financijske izvještaje:

- izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,
- bilancu,
- izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
- izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,
- izvještaj o obvezama,
- bilješke uz financijski izvještaj.

Kao što se iz samog navođenja može zaključiti, a vodeći računa i o onome što je napisano u teorijskom dijelu rada, može se zaključiti da se financijski izvještaji proračunskih korisnika (jedinica lokalne samouprave) razlikuju od financijskih izvještaja čije sastavljanje podliježe *Zakonu o računovodstvu* (2016) i *Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja* (2015), čiji su obveznici primjene poduzetnici te pravne osobe koje su obveznici primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, odnosno Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja.

Njihovi se godišnji financijski izvještaji sastoje od:

- izvještaja o financijskom položaju (bilanci),
- računu dobiti i gubitka,
- bilješkama uz financijske izvještaje,
- izvještaju o novčanim tokovima,
- izvještaju o promjenama kapitala,
- izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, 2016).

Razlikovanje financijskih izvještaja za poduzetnike i financijskih izvještaja za proračunske korisnike prva je karika u nizu specifičnosti kojima se odlikuju financijski izvještaji proračunskih korisnika.

Financijski izvještaj grada Splita za prethodnu godinu počinje izvještajem proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika, dokumentu u kojem se nalaze:

- opći podaci o jedinici lokalne samouprave,
- kontrolni broj izvještaja,
- pregled popunjenosti obrazaca,
- opći podaci o osobi za kontakt,
- zakonski predstavnik,
- stanje kontrola,
- pregled glavnih pozicija financijskih izvještaja.

Tablica 2. Pregled glavnih pozicija financijskih izvještaja za period 1.1.2016. - 31.12.2016.

Obrazac	Opis značenja AOP oznake	AOP oznaka	Prvi stupac podataka	Zadnji stupac podataka
PR-RAS	UKUPNI PRIHODI I PRIMICI (AOP 401+408)	631	708.606.225	788.506.616
	UKUPNI RASHODI I IZDACI (AOP 402+519)	632	709.951.961	773.137.189
	VIŠAK PRIHODA I PRIMITAKA (AOP 631-632)	633	0	15.369.427
	MANJAK PRIHODA I PRIMITAKA (AOP 632-631)	634	1.345.736	0
RAS-funkcijski	Opće javne usluge (AOP 002+006+009+013 do 017)	001	132.049.442	127.758.070
	Ekonomski poslovi (AOP 032+035+039+046+050+056+057+062+070)	031	76.625.826	59.935.211
	Rashodi vezani za stanovanje i kom. pogodnosti koji nisu drugdje svrstani	084	91.713.993	95.075.676
	Obrazovanje (AOP 111+114+117+118+121 do 124)	110	35.221.054	52.646.119
	Kontrolni zbroj (AOP 001+018+024+031+071+078+085+103+110+125)	137	475.414.914	496.860.028
P-VRIO	Promjene u vrijednosti i obujmu imovine (AOP 002+018)	001	342.845.942	17.345.108
	Promjene u obujmu imovine (AOP 019+026)	018	342.845.942	17.345.108
	Promjene u vrijednosti (revalorizacija) i obujmu obveza (AOP 035+040)	034	0	0
	Promjene u obujmu obveza (AOP 041 do 044)	040	0	0
Bilanca	IMOVINA (AOP 002+063)	001	6.312.804.278	6.688.084.366
	Novac u banci i blagajni (AOP 065+070 do 072)	064	6.150.955	17.256.862
	Dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava u javnom sektoru	133	290.446.849	290.942.439
	Obveze za zajmove od inozemnih osiguravajućih društava	217	0	0
Obveze	Stanje obveza 1. siječnja (=AOP 038 iz Izvještaja o obvezama za prethodnu godinu)	001	-	228.190.692
	Stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 001+002-020) i (AOP 039+097)	038	-	235.137.933
	Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 040+045+086+091)	039	-	17.702.262
	Ukupno obveze za rashode poslovanja (AOP 046+051+056+061+066+071+076+081)	045	-	1.784.799

Verzija Excel datoteke: 4.2.3.

Izvor: *Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika* (2017). [Mrežno] Dostupno na: http://www.split.hr/Default.aspx?art=8684&sec=1768 [Pokušaj pristupa 22. rujna 2017.]

Tablica 2 potkrepljuje prvi paragraf ovog potpoglavlja u vidu financijskih izvještaja koje sastavlja grad Split te se u njoj mogu vidjeti glavne pozicije tih financijskih izvještaja i prikazane su u stupcu pod nazivom *opis značenja AOP oznake.* U tome se očituju posebnosti, odnosno specifičnosti sadržaja financijskih izvještaja (godišnjeg financijskog izvještaja) grada Splita koji je uzet kao primjer jedinice lokalne samouprave. Grad Split zasebno je sastavio i bilješke uz financijske izvještaje.

U nastavku će se prikazati specifičnosti strukture financijskih izvještaja, gdje će se za svaki od financijskih izvještaja precizirati pozicije od kojih se sastoji.

4.2. Struktura financijskih izvještaja grada Splita

U ovom će se potpoglavlju zasebno razmatrati struktura svakog od financijskih izvještaja koje je grad Split sastavio za 2016., uključujući i bilješke uz financijske izvještaje.

4.2.1. Bilanca

Bilanca grada Splita sastoji se od sljedećih glavnih pozicija:

- imovina,
- obveze i vlastiti izvori.

S druge strane, bilanca poduzetnika sastoji se od:

- imovine (aktive),
- kapitala i rezervi i obveza (pasive).

I za jedne i za druge je karakteristično da bilanca prikazuje njihov financijski položaj. Razlika je u nazivu glavnih pozicija, no ono u čemu se očituju specifičnosti strukture bilance grada Splita jesu kategorije temeljnih pozicija bilance.

Naime, temeljne pozicije bilance u kategoriji imovine su nefinancijska i financijska imovina. U okviru nefinancijske imovine mogu se izdvojiti:

- neproizvedena dugotrajna imovina,
- proizvedena dugotrajna imovina,
- plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti,
- sitni inventar,
- dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi,
- proizvedena kratkotrajna imovina.

Financijsku imovinu čine:

- novac u banci i blagajni,
- depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo,
- potraživanja za dane zajmove,
- vrijednosni papiri,
- dionice i udjeli u glavnici,
- potraživanja za prihode poslovanja,
- potraživanja od prodaje nefinancijske imovine.

Na primjeru grada Splita pasivu bilance čine obveze i vlastiti izvori, pri čemu obveze obuhvaćaju:

- obveze za rashode poslovanja,
- obveze za nabavu nefinancijske imovine,
- obveze za vrijednosne papire,
- obveze za kredite i zajmove,
- odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja.

Vlastiti izvori sastoje se od:

- vlastitih izvora i ispravka vlastitih izvora,
- višak/manjak prihoda,
- obračunati prihodi poslovanja,
- obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine,
- rezerviranja viška prihoda,
- izvanbilančni zapisi.

Za potrebe usporedbe prikazat će se temeljne pozicije bilance za poduzetnike i pravne osobe koji su obveznici izvještavanja prema MSFI-ju, odnosno HSFI-ju. Bilanca koju sastavljaju poduzetnici također ukazuje na financijski položaj poduzeća, gdje vrijedi pravilo da je aktiva jednaka pasivi, no njene su pozicije drugačije no što je to slučaj kod proračunskih korisnika. Aktivu čine:

- potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital,
- dugotrajna imovina,
- kratkotrajna imovina,
- plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi,
- ukupno aktiva.

S druge strane, pasivu čine:

- kapital i rezerve,
- rezerviranja,
- dugoročne obveze,
- kratkoročne obveze,
- odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja,
- ukupno pasiva.

Posljednja kategorija odnosi se na izvanbilančne zapise.

U bilanci grada Splita još se mogu pronaći i obvezni analitički podaci. Oni se sastoje od dospjelih i nedospjelih:

- potraživanja za dane zajmove,
- potraživanja za prihode poslovanja,
- potraživanja od prodaje nefinancijske imovine,
- različitih vrsta zajmova,
- obveza za rashode poslovanja,
- obveza za nabavu nefinancijske imovine,
- obveza za vrijednosne papire,
- obveza za kredite i zajmove i drugih obveza.

Kao što se može uočiti prema navedenim primjerima, specifičnosti strukture bilance za proračunske korisnike očituju se u njenoj strukturi i pravilima kojima sastavljanje bilance podliježe. Pozicije bilance, odnosno kategorije pojedinih pozicija bilance (npr. novac u banci i blagajni) identične su kao i kod bilance za poduzetnike, no u većini se kategorija bitno razlikuju. Korekcije se u bilanci poduzimaju nakon utvrđivanja rezultata za pojedinu kategoriju tako da se rezultat poslovanja i rezultat transakcija na nefinancijskoj imovini ispravi za iznose kapitalnih prijenosa utrošenih za nabavu nefinancijske imovine. Nadalje, potrebno je zadužiti račun viška ili manjka prihoda poslovanja te odobriti račun viška ili manjka prihoda od nefinancijske imovine. Ispravci se na sličan princip poduzimaju i iza iznose prihoda od nefinancijske imovine koji su korišteni za financiranje rashoda i izdataka (Ćićerić, 2017, p. 15).

4.2.2. Izvještaj o prihodima i rashodima/primicima i izdacima

Na primjeru grada Splita mogu se pratiti i temeljne kategorije izvještaja o prihodima i rashodima/primicima i izdacima. Strukturu tog izvještaja čine:

- prihodi poslovanja:
    - prihodi od poreza,
    - doprinosi,
    - pomoći od inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna,
    - prihodi od imovine,

    - prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada,
    - prihodi od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga,
    - prihodi od nadležnog proračuna i HZZO-a na temelju ugovornih obveza,
    - kazne, upravne mjere i ostali prihodi,
- rashodi poslovanja,
    - rashodi za zaposlene,
    - materijalni rashodi,
    - financijski rashodi,
    - subvencije,
    - pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna,
    - naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade,
    - ostali rashodi,
- prihodi od nefinancijske imovine:
    - prihodi od prodaje neproizvedene dugotrajne imovine,
    - prihodi od prodaje proizvedene dugotrajne imovine,
    - prihodi od prodaje plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti,
    - prihodi od prodaje proizvedene kratkotrajne imovine,
- rashodi od nefinancijske imovine:
    - rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine,
    - rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine,
    - rashodi za nabavu plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti,
    - rashodi za nabavu proizvedene kratkotrajne imovine,
    - rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini,
- primici:
    - primljeni povrati glavnice i danih zajmova i depozita,
    - primici od izdanih vrijednosnih papira,
    - primici od prodaje dionica i udjela u glavnici,
    - primici od zaduživanja,
    - primici od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja,
- izdaci:
    - izdaci za dane zajmove i depozite,
    - izdaci za ulaganja u vrijednosne papire,

- izdaci za dionice i udjele u glavnici,
- izdaci za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova,
- izdaci za otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire.

Na kraju podataka o prihodima i rashodima te primicima i izdacima nalaze se podaci i o višku/manjku prihoda, rashodima budućih razdoblja i nenaplaćenim potraživanjima i sl. Također, kao i kod bilance, i kod ovog izvještaja postoje obvezni analitički podaci. Oni se odnose na podatke o raznim vrstama kamata, tekućih i kapitalnih pomoći, naknada itd.
Za ovaj je izvještaj važno naglasiti u čemu se očituju njegove specifičnosti. Naime, podaci koji se unose u obrazac moraju biti rezultat knjigovodstvenih evidencija koje su propisane *Pravilnikom o računovodstvu i računovodstvenom planu*. Temelj za unos podataka predstavljaju prometi po računima iz Računskog plana koji se odnose na prihode i primitke te rashode i izdatke (Ćićerić, 2017).

Usporedbe radi, izvještaj o prihodima i rashodima/primicima i izdacima pod takvim nazivom ne kreira se za poduzetnike, već se kreira račun dobiti i gubitka. Njega čine prihodi i rashodi te njihova razlika, pri čemu se razlikuju izvanredni i redovni prihodi i rashodi (Žager, et al., 2008).

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

Grad Split također je sastavio i izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza. Taj je izvještaj specifičan za proračunske korisnike, uključujući i jedinice lokalne samouprave, te njegovu strukturu čine sljedeće kategorije:

- promjene u vrijednosti i obujmu imovine,
- promjene u vrijednosti (revalorizacija) i obujmu obveza.

Pri dnu izvještaja nalaze se i vrijednosti vezane uz obveze za kredite i zajmove.

Specifičnost ovog izvještaja očituje se u tome što je karakterističan za proračunske korisnike, kao što je već naglašeno, te u tome što iskazuje sve utjecaje na neto vrijednost, pri čemu vrijedi pravilo da ti utjecaji nisu rezultat prihoda i rashoda. Sukladno tome, oni se kategoriziraju kao promjene u vrijednosti, odnosno promjene u obujmu imovine i obveza. Promjene je nužno evidentirati na odgovarajućim računima imovine i obveza, i to u korist ili na teret računa u podskupini 915. Svrha sastavljanja izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza jest nadopuna podataka koji se nalaze u bilanci (Ćićerić, 2017).

Ukoliko se prati primjer grada Splita, odnosno njegovoj izvještaja, može se uočiti kako se promjene uglavnom odnose na:

- promjene u vrijednosti nefinancijske i financijske imovine,
- promjene u obujmu nefinancijske i financijske imovine,
- promjene u obujmu vrijednosti,
- promjene u obujmu obaveza, uključujući i obveze za kredite i zajmove, mada se oni ne nalaze u podskupini 915, već u podskupini 109.

4.2.4. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

Specifičnosti financijskog izvještavanja proračunskih korisnika, pa tako i grada Splita kao jedinice lokalne samouprave, očituju se i u sastavljanju izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, što je karakteristično za obveznike vođenja proračunskog računovodstva. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji sastavlja se tako da iznosi koji se upisuju u Obrazac RAS – funkcijski trebaju odgovarati ukupno iskazanim rashodima na razredima 3 – Rashodi poslovanja i 4 – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine. To znači da izdaci za financijsku imovinu koji se evidentiraju u razredu 5 ne ulaze u ovaj izvještaj (Ćićerić, 2017).

Tako se u izvještaju o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji grada Splita mogu pratiti:

- opće javne usluge,
- obrana (npr. vojna, civilna),
- javni red i sigurnost,
- ekonomski poslovi,
- zaštita okoliša,
- razvoj stanovanja,
- zdravstvo,
- rekreacija, kultura i religija,
- obrazovanje,
- socijalna zaštita.

4.2.5. Izvještaj o obvezama

Izvještaj o obvezama specifičan je financijski izvještaj proračuna i proračunskih korisnika državnog i proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave. Izvještajem o obvezama prati se stanje:

- međusobnih obveza proračunskih korisnika,
- obveza za rashode poslovanja,
- obveza za nabavu nefinancijske imovine,
- obveza za financijsku imovinu.

Specifično je to što se ti podaci upisuju na početku izvještajnog razdoblja, u trenutku njihovog povećanja i podmirenja u izvještajnom razdoblju kao i na kraju izvještajnog razdoblja. Izvještaj o obvezama predstavlja pregled ukupnih obveza, podmirenih obveza i neizmirenih obveza proračuna/proračunskih korisnika na određeni dan s obzirom na rokove dospijeća i zadanu strukturu (Milić, 2014, p. 2).

Obveze proračunskih i izvanproračunskih korisnika, pa tako i jedinica lokalne samouprave, prate se kroz:

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

Svaka od osnovnih grupa podataka razrađuje se prema vrsti obveze i većim je dijelom prilagođena strukturi obveza koju su korisnici dužni pratiti prema *Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu*.

Sukladno tome, mogu se razmatrati četiri kategorije:

- međusobne obveze proračunskih korisnika,
- obveze za rashode poslovanja,
- obveze za nabavu nefinancijske imovine,
- obveze za financijsku imovinu (Milić, 2014, p. 2).

Na primjeru grada Splita uočavaju se sljedeće kategorije (onako kako su klasificirane u izvještaju o obvezama):

- povećanje obveza u izvještajnom razdoblju:
    - obveze za rashode poslovanja,
    - obveze za nabavu nefinancijske imovine,
    - obveze za financijsku imovinu,
- podmirene obveze u izvještajnom razdoblju:
    - obveze za rashode poslovanja,
    - obveze za nabavu nefinancijske imovine,
    - obveze za financijsku imovinu,
- stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja:
    - ukupno obveze za rashode poslovanja:
        - obveze za zaposlene,
        - obveze za materijalne rashode,
        - obveze za financijske rashode,
        - obveze za subvencije,
        - obveze temeljem sredstava pomoći unutar općeg proračuna,
        - obveze za naknade građanima i kućanstvima,
        - obveze za kazne, naknade šteta i kapitalne pomoći,
        - ostale tekuće obveze,
    - obveze za nabavu nefinancijske imovine,
    - obveze za financijsku imovinu,
- stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja:
    - obveze za rashode poslovanja,
    - obveze za nabavu nefinancijske imovine,
    - obveze za financijsku imovinu.

4.2.6. Bilješke uz financijske izvještaje

Kao i za svake financijske izvještaje, bez obzira o kojim se obveznicima njihovog sastavljanja radi, bilješke predstavljaju dopunu financijskih izvještaja te su kao takve i njihov sastavni dio. Bilješke uz obrazac Bilance sastavljaju obveznici koji u bilanci imaju iskazane dane i primljene dugoročne i kratkoročne kredite i zajmove te pripadajuće kamate, no ukoliko nema tih podataka, tablice se unose u Bilješke, ali ostaju prazne (Ćićerić, 2017, p. 17).

U bilješkama uz bilancu zapravo se obrazlažu dobiveni indeksi, a u kategoriji izvanbilančni zapisi potrebno je dati pregled ugovornih odnosa i sličnih transakcija koji su, uz ispunjenje određenih uvjeta, potencijalna obveza ili imovina (Nikić, 2014, p. 11).

Grad Split je sastavio bilješke uz bilancu za sljedeće skupine:

- AOP 001 – imovina,
- AOP 004 – zemljište,
- AOP 009 – stambeni objekti,
- AOP 010 – poslovni subjekti (poslovni prostori, garaže, objekti kulture, sportski objekti, skloništa),
- AOP 014 – postrojenja i oprema (uredski namještaj i oprema),
- AOP 025 – prijevozna sredstva u cestovnom prometu,
- AOP 051 – dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi,
- AOP 063 – financijska imovina,
- AOP 087 – zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru,
- AOP 129 – dionice i udjeli u glavnici – tuzemni,
- AOP 163 – obveze,
- AOP 182 – obveze za obveznice,
- AOP 201 – obveze za zajmove od ostalih tuzemnih financijskih institucija izvan javnog sektora,
- AOP 202 – obveze za zajmove od tuzemnih trgovačkih društava,
- AOP 221 – odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućeg razdoblja,
- AOP 222 – odgođeno plaćanje rashoda,
- AOP 245 – izvanbilančni zapisi (zadužnice – prihodi, zadužnice – rashodi, garancije za uredno izvršenje obveza po ugovorima, mjenice, suglasnost za kredit, sudski sporovi…).

U bilješkama uz izvještaj o prihodima i rashodima/primicima i izdacima grad je naveo razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine. Tako se na primjeri grada Splita mogu pratiti bilješke uz navedeni izvještaj koje se važu za:

- AOP 001 – prihode poslovanja,
- AOP 002 – prihode od poreza,

- AOP 047 – pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna,
- AOP 058 – kapitalne pomoći proračunu iz drugih proračuna,
- AOP 060 – tekuće pomoći od izvanproračunskih korisnika,
- AOP 061 – kapitalne pomoći od izvanproračunskih korisnika,
- AOP 069 – tekuće pomoći iz državnog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava,
- AOP 071 – prihodi od imovine,
- AOP 081 – naknade za koncesije,
- AOP 102 – prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada,
- AOP 120 – prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija,
- AOP 134 – kazne, upravne mjere i ostali prihodi,
- AOP 48 – rashodi za zaposlene,
- AOP 160 – materijalni rashodi,
- AOP 174 – rashodi za usluge,
- AOP 186 – ostali nespomenuti rashodi poslovanja,
- AOP 192 – troškovi sudskih postupaka,
- AOP 194 – financijski rashodi,
- AOP 198 – kamate za izdane obveznice,
- AOP 210 – negativne tečajne razlike,
- AOP 211 – zatezne kamate,
- AOP 212 – ostali nespomenuti financijski rashodi,
- AOP 213 – subvencije,
- AOP 221 – pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna,
- AOP 235 – prijenosi proračunskim korisnicima,
- AOP 239 – naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade,
- AOP 248 – ostali rashodi,
- AOP 273 – višak prihoda poslovanja,
- AOP 275 – višak prihoda poslovanja preneseni,
- AOP 281 – prihodi od prodaje nefinancijske imovine,
- AOP 284 – zemljište,
- AOP 291 – ostala prava,

- AOP 297 – poslovni objekti,
- AOP 334 – rashodi za nabavu nefinancijske imovine,
- AOP 343 – licence,
- AOP 344 – ostala prava,
- AOP 350 – poslovni objekti,
- AOP 397 – manjak prihoda od nefinancijske imovine,
- AOP 409 – primljeni povrati glavnice danih zajmova,
- AOP 474 – primici od zaduživanja,
- AOP 534 – dani zajmovi trgovačkim društvima u javnom sektoru – dugoročni,
- AOP 578 – dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava u javnom sektoru,
- AOP 600 – otplata glavnice primljenih zajmova od ostalih tuzemnih financijskih institucija izvan javnog sektora,
- AOP 622 – izdaci za otplatu glavnice za izdane obveznice u zemlji,
- AOP 628 – manjak primitaka od financijske imovine i obveza,
- AOP 634 – manjak prihoda i primitaka.

Nadalje, bilješke uz izvještaj o obvezama sastoje se od pojašnjenja kada se stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja razlikuje od stanja iskazanog u izvještaju za prethodno razdoblje na stanju obveza na kraju izvještajnog razdoblja. Također, specifičnost se sastoji i u tome što se trebaju objasniti i iznosi međusobnih obveza proračunskih korisnika na AOP 003, 020, 038 i 091, i to na način da se pojedinačno navedu svi proračunski korisnici koji se javljaju kao dobavljači te vrsta obveza minimalno na razini osnovnog računa. Za podatak o stanju nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja nužno je navesti rokove dospijeća obveza (Nikić, 2014, p. 13).

Grad Split je sastavio bilješke uz izvještaj o obvezama i čine ih:

- AOP 038 – obveze na kraju izvještajnog razdoblja,
- AOP 039 – stanje dospjelih obaveza,
- AOP 097 – stanje nedospjelih obaveza.

Što se tiče bilješki uz izvještaj o primjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, grad Split naveo je da se najvažnije promjene u vrijednosti i obujmu imovine odnose na:

- povećanje obujma imovine,
- povećanje obujma zemljišta,

- smanjenje obujma imovine.

Također, grad Split je sastavio i bilješke uz čl. 14 točka 3 Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu gdje navodi:

- bilješke vezane za ostale eventualne obveze ili prihode (predmeti spora vrijednosti od 100 000 HRK),
- hipoteke vezane za Službu za stanove,
- hipoteke vezane za stanove koji se obročno plaćaju,
- popis hipoteka s osnova potraživanja komunalne naknade i doprinosa.

Također, u bilješkama se navode i bilješke uz tablice koje se odnose na:

- dane zajmove i primljene otplate u 2016.,
- primljene kredite i zajmove te otplate u 2016.,
- primljene robne zajmove i financijske najmove u 2016.,
- dospjele kamate na kredite i zajmove.

Tablica 3. Specifičnosti strukture i sadržaja financijskih izvještaja proračunskih korisnika u odnosu na poduzetnike

	Proračunski korisnici	Poduzetnici
Financijski izvještaji	• Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, • Bilanca, • Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, • Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, • Izvještaj o obvezama, • Bilješke uz financijski izvještaj	• Izvještaj o financijskom položaju (bilanci), • Račun dobiti i gubitka, • Izvještaj o novčanim tokovima, • Izvještaj o promjenama kapitala, • Izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti • Bilješke uz financijske izvještaje
Imovina	• Nefinancijska • Financijska	• Dugotrajna • Kratkotrajna
Obveze	• Obveze za rashode poslovanja • Obveze za nabavu nefinancijske imovine • Obveze za vrijednosne papire • Obveze za kredite i zajmove	• Dugoročne • Kratkoročne
Vlastiti izvori	• Vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora • Višak/manjak prihoda • Obračunati prihodi	Kapital i rezerve

	poslovanja • Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine • Rezerviranja viška prihoda • Izvanbilančni zapisi	
Prihodi	• Prihodi poslovanja • Prihodi od nefinancijske imovine	• Poslovni, • Financijski • Ostali
Rashodi	• Rashodi poslovanja • Rashodi od nefinancijske imovine	• Poslovni, • Financijski • Ostali
Rezultat poslovanja	• Višak/manjak prihoda	• Dobit/Gubitak
Primitci	• Primitci od financijske imovine i zaduživanja	• Primitci od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti
Izdaci	• Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	• Izdaci od poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti

Izvor: obrada autora prema: Narodne novine (2016): Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 95, *Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika* (2017). [Mrežno] Dostupno na:http://www.split.hr/Default.aspx?art=8684&sec=1768 [Pokušaj pristupa 22 rujna 2017].

U ovom su se poglavlju prikazale specifičnosti strukture i sadržaja financijskih izvještaja proračunskih korisnika, odnosno jedinica lokalne samouprave na primjeru grada Splita. Nastojalo se što konciznije i preciznije prikazati način njihova sastavljanja, sadržaj i struktura te posebnosti u odnosu na druge financijske izvještaje. Na taj se način povezala zakonska regulativa računovodstva proračunskih korisnika s praktičnom implikacijom i specifičnostima strukture i sadržaja financijskih izvještaja jedinica lokalne samouprave.

5. ZAKLJUČAK

Sustav lokalne samouprave kakvog danas poznajemo ustrojen je prije 24 godine, a temelji su uspostavljeni prije 25 godina uvođenjem zakonodavnog okvira koji je definirao teritorijalni ustroj, samoupravni djelokrug, izborni sustav i način financiranja. Dana u Republici Hrvatskoj postoji ukupno 555 jedinica lokalne samouprave, odnosno 576 ako se računa grad Zagreb koji ima status i grada i županije. Svaka lokalna jedinica ima svoj lokalni proračun, odnosno plan prihoda i rashoda. Svi su proračunski korisnici dužni sastavljati financijske izvještaje koji su ključni za procjenu njihovog poslovanja. Financijsko izvještavanje proračuna i proračunskih korisnika zakonski je regulirano i definirana su pravila i načela, uključujući i standarde, kojima se potrebno rukovoditi prilikom sastavljanja financijskih izvještaja. Preciznije rečeno, sve jedinice javnog sektora koje temeljne financijske izvještaje pripremaju i prezentiranju na obračunskoj osnovi moraju se rukovoditi Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRSJS), no to ne vrijedi za profitno orijentirane državne subjekte, koji su obvezni primjenjivati Međunarodne računovodstvene standarde (MRS) i Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI). MRSJS se odnose na subjekte javnog sektora, a među njima se nalaze i županijske, odnosno lokalne vlasti

Financijski izvještaji proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave sastoje se od:

- bilance,
- izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,
- izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,
- izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
- izvještaja o obvezama,
- bilješki.

Grad Split jedinica je lokalne samouprave i ima obavezu sastavljanja financijskih izvještaja sukladno zakonskim i pod zakonskim aktima koji su navedeni u ovom radu. Analiza strukture i sadržaja njegovih financijskih izvještaja temeljila se na *Izvještaju proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika*. Analiza je pokazala specifičnosti strukture i sadržaja financijskih izvještaja proračunskih korisnika, odnosno jedinica lokalne samouprave na primjeru grada Splita. Nastojalo se što konciznije i preciznije prikazati način njihova sastavljanja, sadržaj i strukturu te posebnosti u odnosu na druge financijske izvještaje. Na taj se način povezala zakonska regulativa računovodstva proračunskih korisnika s praktičnom implikacijom na financijske izvještaje jedinica lokalne samouprave.

LITERATURA

1. *Bilješke uz financijske izvještaje za razdoblje 1. siječnja – 31. prosinca 2016.* (2017). [Mrežno] Dostupno na: http://www.split.hr/Default.aspx?art=8684&sec=1768 [Pokušaj pristupa 22 rujna 2017].

2. Blažević, L., Ujević, M. & Ukić, L., 2013. Interno financijsko izvještavanje unutar proračunskih korisnika kao potpora javnom menadžmentu. *Praktični menadžment*, 4(1), str. 66-72.

3. Bratić, V., 2011. Politika proračuna i proračunskog procesa: primjer Hrvatske. *Anali Hrvatskog politološkog društva*, 7(1), str. 123-143.

4. Ćićerić, L., 2017. *Specifičnosti računovodstvenog obuhvata prihoda u proračunskom sektoru (završni rad)*. Split, Ekonomski fakultet.

5. *Izvještaji proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika* (2017). [Mrežno] Dostupno na:http://www.split.hr/Default.aspx?art=8684&sec=1768 [Pokušaj pristupa 22 rujna 2017].

6. Kregar, J., 2011. Decentralizacija. U: *Decentralizacija.* Zagreb: Centar za demokraciju i pravo Miko Tripalo, str. 1-34.

7. Marić, L., 2016. *Izvori financiranja velikih gradova u Republici Hrvatskoj (završni rad).* Split: Ekonomski fakultet.

8. Milić, A., 2014. Izvještaj o obvezama. *Riznica*, br. 2, str. 2-9.

9. Ministarstvo uprave, n.d. *Lokalna i područna (regionalna) samouprava.* [Mrežno] Dostupno na: https://uprava.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/uprava-za-politicki-sustav-drzavnu-upravu-te-lokalnu-i-podrucnu-regionalnu-samoupravu/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava/842 [Pokušaj pristupa 7 kolovoza 2017].

10. Narodne novine (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 3

11. Narodne novine (2016): Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, Narodne novine d.d., Zagreb, broj. 95

12. Narodne novine (2009): Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 128

13. Narodne novine (2015): Zakon o proračunu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 15

14. Nikić, J., 2014. Bilješke uz financijske izvještaje. *Riznica*, str. 10-13.
15. Ott, K. i dr., 2009. *Proračunski vodič za građane.* Zagreb: Institut za javne financije.
16. Pitarević, M., 2002. Decentralizacija u Republici Hrvatskoj - proračun jednoga grada od 1996. do 2000. godine. *Financijska teorija i praksa*, 26(4), str. 793-810.
17. Vašiček, V., 2011. Upravljačko računovodstvo javnog sektora: Mogućnosti primjene računovodstva troškova u javnom sektoru. U: D. Gulin & M. Perišić, ur. *Upravljačko računovodstvo.* Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
18. Vašiček, V., 2015. *Perspektiva primjene obračunske osnove u Republici Hrvatskoj.* Zagreb, Ekonomski fakultet.
19. Vašiček, V., 2015. *Usklađenost financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj s Međunarsodnim računovodstvenim standardima za javni sektor.* Zagreb: Sveučilište u Zagrebu.
20. Vidović, J., 2015. *Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika.* Split: Sveučilišni odjel za stručne studije.
21. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S. & Žager, L., 2008. *Analiza financijskih izvještaja.* Zagreb: Masmedia.

POPIS SLIKA

Slika 1. Dodatne varijable proračunskog procesa 8

POPIS TABLICA

Tablica 1. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor 10
Tablica 2. Pregled glavnih pozicija financijskih izvještaja za period 1.1.2016. - 31.12.2016. 19
Tablica 3. Specifičnosti strukture i sadržaja financijskih izvještaja proračunskih korisnika u odnosu na poduzetnike 31

SAŽETAK

Proračunski korisnici obvezni su sastavljati financijske izvještaje koji sadrže podatke ključne za procjenu njihovog poslovanja. Financijsko izvještavanje proračunskih korisnika zakonski je regulirano. Izvještaji koje su dužni sastavljati su: bilanca, izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, izvještaj o obvezama, bilješke. Problem istraživanja predstavljao je složenost i specifičnost strukture i sadržaja proračunskih korisnika kao važan izvor informacija o poslovanju proračunskih korisnika. Cilj istraživanja bio je povezati zakonski okvir računovodstva proračunskih korisnika s praktičnom implikacijom i specifičnostima strukture i sadržaja financijskih izvještaja jedinica lokalne samouprave. Grad Split jedinica je lokalne samouprave i ima obavezu sastavljanja financijskih izvještaja sukladno zakonskim i pod zakonskim aktima koji su navedeni u ovom radu. Analiza strukture i sadržaja njegovih financijskih izvještaja temeljila se na *Izvještaju proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika*. Provedena analiza na primjeru grada Splita ukazala je na specifičnosti u strukturi i sadržaju financijskih izvještaja jedinica lokalne samouprave.

Ključne riječi: proračunsko računovodstvo, financijski izvještaji, grad Split

SUMMARY

Budget users are required to create financial reports that contain the data that is critical to the assessment of their business. Financial reporting of budget users is legally regulated. The reports that are required to be compiled are: balance sheet, statement of income and outcome, receipts and expenditures, statement of outcome according to functional classification, statement of changes in value and volume of assets and liabilities, statement of liabilities, notes. The problem of research was the complexity and specificity of the structure and content of financial statements of budget users as an important source of information on the business of budget users. The aim of the research was to link the legal framework of budget users' accounting with the practical implication and specificity of the structure and content of the financial statements of the local self-government units. The City of Split is a unit of local self-government and is obliged to create financial reports in accordance with the legal and subordinate acts specified in this paper. The analysis of the structure and content of its financial statements was based on the Report of Budgetary, Budgetary and Extrabudgetary Users. The analysis carried out on the example of the city of Split indicated the specificity of the structure and content of the financial statements of the local self-government units.

Key words: budgetary accounting, financial statements, city of Split