Komparativna analiza bilješki uz finacijske izvještaje proračunskih subjekata

Bašić, Marijana

Master's thesis / Diplomski rad

2016

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:124:870176

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

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

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

Komparativna analiza bilješki uz finacijske izvještaje proračunskih subjekata

Mentor: Doc.dr.sc.
Andrijana Rogošić

Student: univ.bacc. oec.
Marijana Bašić

Split, rujan, 2016.

SADRŽAJ

1. UVOD 1

1.1. Problem istraživanja 1

1.2. Predmet istraživanja 1

1.3. Istraživačka pitanja 2

1.4. Ciljevi istraživanja 3

1.5. Metode istraživanja 4

1.6. Struktura rada 4

2. RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE HRVATSKE 6

2.1. Razvoj hrvatskog sustava proračuna i državnog računovodstva 6

2.2. Aktualni sustav računovodstva proračuna u RH 8

2.2.1. Koncept modificiranog načela nastanka događaja 9

2.2.2. Primjenjeni sustav klasifikacija – Računski plan 11

2.3. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS/IPSAS) 12

2.4. Harmonizacija računovodstvenih standarda 15

2.4.1. Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB) 15

2.4.2. Europski računovodstveni standardi za javni sektor (EPSAS) 17

2.4.3. Preged istraživanja o ulozi MRSJS-a u Europskoj uniji 18

2.4.4. Razvoj i hramonizacija MRSJS-a u Republici Hrvatskoj 21

3. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE I RAČUNOVODSTVENE POLITIKE JAVNOG SEKTORA 23

3.1. Financijsko izvještavanje i bilješke uz financijske izvještaje prema Pravilniku o financijskijskom izvještavanju 23

3.1.1. Financijski izvještaji i sadržaj bilješki uz financijske izvještaje 23

3.1.2. Predaja i objava financijskih izvještaja 27

3.2. MRSJS 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške 28

3.2.1. Cilj MRSJS-a 3 29

3.2.2. Specifičnosti primjene MRSJS-a 3 31

4. ANALIZA BILJEŠKI UZ FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE DESET NAJVEĆIH GRADOVA REPUBLIKE HRVATSKE 36

4.1. Važnost pravilnog sastavljanja bilješki uz financijske izvještaje javnog sektora 36

4.2. Rezultati analize Bilješki uz financijske izvještaje 38

4.2.1. Bilješke uz bilancu 39
4.2.2. Bilješke uz izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima 42
4.2.3. Bilješke uz izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine 43
4.2.4. Bilješke uz izvještaj o obvezama 44
4.2.5. Bilješke uz izvještaj jedinica o vlasničkim udjelima 45
4.3. Osvrt na analizu bilješki uz financijske izvještaje deset najvećih gradova RH 46
5. ZAKLJUČAK 48
SADRŽAJ 50
SUMMARY 51
LITERATURA 52
POPIS TABLICA: 55

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Motiv istraživanja proizlazi iz jednog od najbitnijih elemenata znanstvenog istraživanja, a to je problem samog rada. Problem rada predstavlja novost u učenju i studiranju te se njegovim rješavanjem dolazi do novih znanstvenih saznanja. U slučaju ovog rada motiv za istraživanje je proizašao iz spoznaje na koji način su napisane bilješke uz financijske izvještaje javnog sektora, tj. koliko se javni sektor pridržava uputa koje su dane u Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu koji je objavljen u NN 03/15 i 93/15, a čija pročišćena verzija je na snazi u RH od 09. siječnja 2015. godine. Prema članku 13. Pravilnika bilješke su dopuna podataka uz financijske izvještaje, te je navedeno što bi bilješke uz svaki izvještaj trebale sadržavati. Postavlja se pitanje koliko je javni sektor, točnije tijela lokalne samouprave, prihvatio taj način pisanja bilješki uz financijske izvještaje. Istraživanje se temelji na još nekoliko pitanja kao što su dostupnost izvještaja i bilješki uz financijske izvještaje. Ključni problem izvještavanja je koliko su bilješke uz financijske izvještaje pisane prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu usklađene s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (IPSAS) i Europskim računovodstvrnim standardima za javni sektor (EPSAS).

1.2. Predmet istraživanja

Iz problema istraživanja proizlazi sam predmet istraživanja kojeg je potrebno definirati prije nego se krene u dublju analizu problema. Predmet istraživanja ovog rada je komparativna analiza bilješki uz financijske izvještaje javnog sektora, odnosno tijela lokalne uprave u Republici Hrvatskoj. Fokus je stavljen na deset najvećih gradova RH koji su korisnici državnog proračuna te iz toga slijedi da bi svoje izvještaje trebali uskladiti prema Pravilniku o financijskom izvještavanju proračunskih korisnika koji je trenutno na snazi u RH. U novije vrijeme javlja se potreba harmonizacije Pravilnika s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (IPSAS) čiji je cilj ujednačiti računovodstvene standrade različitih zemalja i predstavljaju ideal financijskog izvještavanja u javnom sektoru.
Kako bi se razumjeli termini koji će se koristiti u radu potrebno ih je objasniti kako bi postojalo jedinstveno shvaćanje istih.

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu je na snazi u RH od 09. siječnja 2015. godine i objavljen je u Narodnim Novinama 03/15 i 93/15. Skraćeni termin koji će se koristiti u radu je Pravilnik.

International Public Sector Accounting Standards, odnosno skraćenica IPSAS, je termin koji se odnosi na Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor, a čija je hrvatska skraćenica MRSJS.

EPSAS ili točnije European Public Sector Accounting Standards se odnosi na Europske računovodstvene standarde za javni sektor koji su utemeljeni na MRSJS/IPSAS.

1.3. Istraživačka pitanja

Čitajući istraživanje profesorice sveučilišta u Sloveniji, Tatjane Jovanović[1], koja je uspoređivala sustav financijskog izvještavanja javnih sustava Slovenije i Hrvatske došla sam do zaključka da je česta izmjena sustava dovela do konfunzije pri sastavljanju financijskog sustava te mi se tako nametnulo pitanje koliko je sutav izvještavanja dosljedan u lokalnim upravama RH. S druge strane doc. dr. sc. Davor Vašićek[2] istražuje koliko su financijski izvještaji u sustavu upravljanja javnog sektora te je došao do zaključka da su ključ za provođenje reformi ispravan odabir računovodstvenog sustava dolazim do zaključka da ukoliko financijski izvještaji kao i bilješke koje dolaze uz njih nisu ispravno sastavljeni ne može se efikasno upravljati javnim sektorom. Slično empirijsko istraživanje je provela doc. dr. sc. Mirjana Hladika[3], profesorica Zagrebačkog ekonomskog fakulteta, koja je analizom stanja i ocjenom sustava financijskog izvještavanja u proračunskom računovodstvu na sektoru opće države došla do zaključka da postojeći sustav financijskoga izvještavanja u javnome sektoru nije dosegao razinu razvijenosti kakve imaju zapadne zemlje te mi se još jednom nameće pitanje koliko su financijski izvještaji proračunskih korisnika i bilješke uz njih dosljedne Pravilniku koji je na snazi u RH.

Sukladno ovim istraživanjima te postavljenom problemu istraživanja te predmetu istraživanja dolazim do pitanja na koja će biti odgovoreno kroz moj diplomski rad.

[1] Jovanović, T. (2015.): Public Secotor Accounting in Slovenia and Croatia, Hrvatska i komparativna javna uprava (HKJU-CCPA) 15(4): str. 791-814.

[2] Vašićek, D. (2009.): Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska javna uprava, br. 2., str. 393-420

[3] Hladika, M. (2014.): Analiza stanja i ocjena sustava financijskog izvještavanja u proračunskom računovodstvu u RH – rezultati empirijskog istraživanja, Zagreb, Zbornik EFZG, Vol. 12

1. Da li deset najvećih gradova slijedi Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu?
2. Koje su specifičnosti sastavljanja bilješki uz financijske izvještaje proračunskih korisnika?
3. Da li su bilješke uz financijske izvještaje usklađene prema Pravilniku koji je na snazi u RH?
4. Postoji li značajna razlika među bilješkama uz financijske izvještaje deset najvećih gradova?
5. U čemu su neki gradovi transparentniji od ostalih kada su u pitanju bilješke uz financijske izvještaje?
6. Što je najviše objavljeno u bilješkama uz financijske izvještaje?
7. Da li su bilješke imalo usklađene prema MRSJS/IPSAS?
8. Da li su računovodstvene politike usklađene prema MRSJS 3?

1.4. Ciljevi istraživanja

Ciljevi istraživanja konkretiziraju problem istraživanja i njih definiramo iz istraživačkih pitanja. Ovaj istraživački rad je usmjeren na komparativnu analizu bilješki uz financijske izvještaje deset najvećih gradova Republike Hrvatske. Cilj je dati odgovore na postavljena istraživačka pitanja te utvrditi da li deset najvećih gradova u RH slijedi upute Pravilnika pri sastavljanju financijskih izvještaja i bilješki uz njih, zatim koje su specifičnosti sastavljana bilješki uz fnancijske izvještaje proračunskih korisnika i da li su bilješke uz financijske izvještaje usklađene prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Kako bi se dublje ušlo u problem istraživanja potrebno je odgovoriti i na pitanja da li postoji značajna razlika među bilješkama uz financijske izvještaje deset najvećih gradova te u čemu neki gradovi su transparentniji od ostalih. Za uspješnu komparaciju bilješki potrebno je i donjeti zaključak koji su djelovi bilješki uz financijske izvještaje najviše objavljivani među deset najvećih gradova. Na kraju, istraživanje bi trebalo pokazati koliko su bilješke uz financijske izvještaje koje su sastavljene prema Pravilniku koji je na snazi u RH usklađene prema MRSJS-ima i koliko su računovodstvene politike gradova ukslađene prema MRSJS-u 3 koji definira računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.

1.5. Metode istraživanja

Metoda istraživanja je zapravo pomoć pri kojem se dolazi do rješavanja problema istraživanja. Prva i osnovna metoda koju svaki istraživački rad, pa tako i ovaj ima je metoda promatranja[4] koja mi je omogućila prikupljanje podataka i informacija te upoznavanje s predmetom i problemom koji će pokušati biti riješen kroz diplomski rad. Korištena je također i metoda uzorka[5] jer je od 128 gradova u Republici Hrvatskoj koji su korisnici proračunskog računovodstva uzet uzorak od deset najvećih prema kojima će biti provedena komparativna analiza bilješki uz financijske izvještaje. Kao što i sam naslov kaže, temeljna metoda koja će biti korištena u ovom radu je komparativna[6] čija definicija govori da se uspoređuju iste ili srodne činjenice, pojave procesa i odnosa odnosno utvrđuju se njihove sličnosti u ponašanju i intezitetu te razlike među njima. Metodologija koja je korištena je induktivna[7] jer je ona temeljena na zaključcima donesenima iz pojedinačnih činjenica te uz pomoć nje se dolazi do spoznajama o novim činjenicama i zakonitostima.

1.6. Struktura rada

Diplomski rad, zajedno sa uvodom i zaključkom biti će podjeljen na 8 dijelova. U uvodu će se objasniti koji je pristup problemu te će se prikazati plan rada i svi dijelovi istraživanja. Definirati će se problem kojem se pristupa, koji je predmet istraživanja iz kojeg su dobivena temeljna istraživačka pitanja na koja će se kroz cijelokupno istraživanje pokušati odgovoriti i doći do zaključka. Drugi, teorijski dio rada će predstaviti računovodstvo proračuna u Republici Hrvatskoj, kako se on razvijao, zatim ću se dotaknuti i Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu koji je na snazi u RH te u kojoj mjeri je njegova harmonizacija sa Međunardnih računovodstvenih standarda (MRSJS/IPSAS). Treći dio rada će se konkretnije dotaknuti Pravilnika o financijskom izvještavanju te kakav bi trebao biti izgled bilješki uz financijske izvještaje. U istom poglavlju ću se dotaknuti Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor 3 koji objašnjava kakve bi trebale biti računovodstvene politike i u kojoj mjeri su računovodstvene politike lokalnih uprava

[4] Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str. 382
[5] Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str. 344
[6] Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str. 339
[7] Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str. 323

usklađene s njima. U četvrom dijelu analizirat će se bilješke uz svaki financijski izvještaj deset najvećih gradova Republike Hrvatske te će se doći do odgovora na zadana istraživačka pitanja. Rad će se zaključiti na temelju odgovora na istraživačka pitanja. Na kraju, biti će napisan sažetak rada te će isti biti preveden na engleski jezik (Summary). Zadnji, osmi dio rada je popis sve literature koja je korištena tijekom izrade diplomskog rada koja je pomogla pri potkrepljivanju činjenica, pravila, procea praksu te uz čiju je pomoć donesen i sam zaključak. Zadnja stranica rada će biti prikaz popisa svih tablica i grafikona koji su prikazani u diplomskom radu.

2. RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA REPUBLIKE HRVATSKE

2.1. Razvoj hrvatskog sustava proračuna i državnog računovodstva

Od osamostaljenja, Republika Hrvatska je izgrađivala vlastiti državni računovodstveni informacijski sustav.[8] U tom procesu razvoja nastojalo se što prije udovoljiti međunarodnim zahtjevima usporedivosti i transparentnosti kao pretpostavkama za uključivanje u međunarodne financijske tokove. Nedostatak iskustva i potrebnih stručnih znanja bili su uzrokom ishitrenog prihvaćanja ponekad i nekonzistentnih rješenja, a to je posljedično zahtijevalo učestale izmjene i dopune propisa koji reguliraju ovu materiju. Sustav je do današnjih dana prošao razvojni put od pokušaja primjene fondovskog računovodstva, preko primjene prilagođenog novčanog koncepta do danas aktualnog prilagođenog koncepta nastanka događaja za pojedine segmente, odnosno sastavnice opće države.

U razdoblju od 1991. godine do danas možemo prepoznati tri osnovne faze računovodstvenog informacijskog sustava proračuna. Prva faza, u razdoblju od 1991. do kraja 1993., obilježava kontinuitet primjene preuzetih propisa bivše države. U tom razdoblju područje javnih financija, i uopće djelovanje javnog sektora u cjelini, nije bilo uređeno suvremenim sustavnim pravnim aktima. Računovodstveni izvještajni sustav opće države u tom razdoblju temeljio se na, također preuzetim zakonima i njima propisanim obračunskim i bilančnim shemama. U tom je razdoblju računovodstveni informacijski sustav javnog sektora bio razjedinjen na različite kategorije pravnih osoba kao što su samoupravne interesne zajednice (kasnije fondovi), organi i organizacije društveno- političkih zajednica, ostali i određeni korisnici društvenih sredstava, te proračuni društveno političkih zajednica. Zbog neprimjenjivanja odgovarajućih međunarodnih standarda, izvještajni sustav je bio vrlo ne transparentan.

Druga faza, koja je bila u razdoblju od 1994. do kraja 2001. godine, obilježava polagano osuvremenjivanje sustava proračuna i državnog računovodstva. U ovoj fazi Hrvatska donosi prvi cjeloviti Zakon o proračunu.

Konačno, treću fazu koju možemo smatrati da je započela 2002. godine i da traje do danas, obilježava napuštanje novčanog računovodstvenog koncepta i uvođenje prolagođenog koncepta nastanka događaja kao daljnji korak približavanju suvremenim međunarodnim

[8] Grupa autora: "Zakon o proračunu s komentarom", HZRIF, Zagreb, 2003, str. 7. – 14.

trendovima. Istodobno u izvještajni sustav cjelovito su i dosljedno uvedene relevantne međunarodne klasifikacije koje osiguravaju transparentnost i usporedivost poslovanja države i njenih jedinica.

Dakle, prvi samostalni hrvatski sustav računovodstva proračuna, postavljen 1995. godine u kontekstu započinjanja reforme upravljanja javnim rashodima, predstavljao je radikalni otklon od ranije primjenjivanih računovodstveno-informacijskih sustava.

Taj je sustav bio zamišljen kao integralni element sustava državne riznice, odnosno kao sastavni dio suvremenog državnog financijskog informacijskog sustava s ciljem generiranja kvalitetnih informacija za potrebe upravljanja javnim izdacima.[9] Postavljanje sustava započelo je usvajanjem Zakona o proračunu u kojemu je jedno od središnjih mjesta zauzimala upravo državna riznica kao novi suvremeni način upravljanja državnim financijskim aktivnostima.

Hrvatski sustav računovodstva proračuna je do kraja 2001. godine bio utemeljen na novčanom konceptu.[10] Istaknuti nedostaci sustava, kao što su manjkava harmonizacija s aktualnim međunarodnim procesima reformi javnog sektora i zahtjevi za učinkovitijim praćenjem imovine i javnog duga, osnovni su razlozi zbog kojih se u hrvatskom sustavu državnog računovodstva pristupilo značajnijim promjenama.

Dotadašnji novčani koncept proračunskog računovodstva u prvi plan je stavljao izvještaj o primicima (prihodima) i izdacima.[11] "Uspješnost poslovanja" ocjenjivala se s aspekta usklađenosti s usvojenim proračunom i ostvarenjem financijskih planova, te mjerila ostvarenim viškovima. To je u stvarnosti često dovodilo do potpuno krivih zaključaka o uspješnosti javnog menadžmenta. Nagomilane obveze bile su daleko od javnosti i "višeg" menadžmenta, a "dobri gospodari" često su kritizirani zbog "nepotrebne" štedljivosti na davanjima kao što su subvencije, donacije, organizacije različitih zabavnih i kulturnih

[9] Vašiček D., Povijesni razvoj i usklađenost Hrvatskog modela državnog računovodstva s međunarodnim okvirom, 5. poglavlje, str. 105.

[10] Vašiček D., Povijesni razvoj i usklađenost Hrvatskog modela državnog računovodstva s međunarodnim okvirom, 5. poglavlje, str. 106.

[11] Vašiček D., Povijesni razvoj i usklađenost Hrvatskog modela državnog računovodstva s međunarodnim okvirom, 5. poglavlje, str. 106.

događaja, i sl. Pažnja i ocjenjivanje poslovanja nije se temeljilo na dugoročnom pogledu i donošenju zaključka o održivosti razvoja.

2.2. Aktualni sustav računovodstva proračuna u RH

Aktualni sustav kojim se regulira računovodstvo proračuna u Republici Hrvatskoj primjenjuje se od 1.siječnja 2002.godine, a uređen je nizom propisa:

- Zakon o proračunu (Nar. nov., br. 87/2008, 163/12, 15/15)
- Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 114/2010, 31/2011 – ispr., 124/2014),
- Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 03/2015),
- Pravilnik o utvrđivanju korisnika proračuna i vođenju Registra proračuna (Nar. nov., br. 142/2014),
- Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (Nar. nov., br. 26/2010),
- Registar korisnika proračuna (Nar. nov., br. 120/2008)

Glavna pitanja koja je u odnosu na prethodni sustav trebalo urediti su bila: primjena računovodstvenog koncepta temeljenog na nekoj od varijanti nastanka događaja, sustavno uređenje računskog plana sukladno relevantnim međunarodnim klasifikacijama i izgradnja transparentnijeg sustava financijskog izvještavanja. [12]

Obveznici primjene proračunskog računovodstva prema Zakonu o proračunu su državni proračun, proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunske korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. U cilju preciznijeg obuhvata svih subjekata u sektor opće države, a sukladno Zakonu o proračunu, ustrojen je registar proračunskih korisnika temeljem kriterija usklađenih sa zahtjevima međunarodnih sustava državne financijske statistike.

Proračun se donosi i izvršava u skladu s načelima jedinstva i točnosti proračuna, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije, dobrog

[12] Vašiček D., Povijesni razvoj i usklađenost Hrvatskog modela državnog računovodstva s međunarodnim okvirom, 5. poglavlje, str. 107.

financijskog upravljanja i transparentnosti. Dosadašnji trendovi u državnom računovodstvu na međunarodnoj razini ukazuju na:[13]

a) Poticanje primjene obračunske računovodstvene osnove u državnom računovodstvu i budžetiranju
b) Razvoj i mogućnosti primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS); IPSAS je međunarodno prihvaćena skraćenica za International Public Sector Accounting Standards. Hrvatska skraćenica za IPSAS je MRSJS odnosno Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor.;temeljenih na obračunskoj osnovi i
c) Razmatranje razvoja harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji – tzv. Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS- European public sector accounting standards).

2.2.1. Koncept modificiranog načela nastanka događaja

Sukladno važećim propisima aktualni računovodstveni informacijski sustav opće države temelji se na specifičnom prilagođenom konceptu nastanka događaja[14] i primjeni načela povijesnog troška u mjerenju bilančnih pozicija.

Najznačajnije posebnosti ovog računovodstvenog modela se odražavaju u sljedećim komponentama:

1. Priznavanje prihoda temelji se na primicima financijske imovine (naplati novca i novčanih ekvivalenata);
2. Poslovni (operativni) rashodi priznaju se prema obračunskom konceptu odnosno u trenutku njihova nastanka, dakle, neovisno o novčanim izdacima pri podmirivanju obveza koje su s njima povezane;
3. Rashodi nabave dugotrajne nefinancijske imovine ne kapitaliziraju se nego se iskazuju u izvještajnom razdoblju u kojemu je stjecanje (nabava) izvršena. To nadalje, podrazumijeva da se trošenje te imovine ne iskazuje na sustavnoj osnovi kao rashod amortizacije;

[13] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 1

[14] Narodne novine (2015.): Zakon o proračunu (br. 87/2008, 136/12, 15/15)

4. Donacije nefinancijske imovine (u okviru sustava proračuna) ne iskazuju se kao prihodi/rashodi već izravno mijenjaju vlastite izvore (kapital).

Imovina[15] je propisima definirana kao: resursi koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja, i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti. Imovina se klasificira po svojoj vrsti (nefinancijska po pojavnim oblicima i financijska po pojavnim oblicima), trajnosti (dugotrajna i kratkotrajna) i funkciji u obavljanju djelatnosti.

Obveze su neizmirene obveze proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa. Obveze se klasificiraju prema namjeni i ročnosti.

Imovina i obveze iskazuju se po računovodstvenom konceptu nastanka događaja uz primjenu metode povijesnog troška. Imovina se početno iskazuje po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti) odnosno, po procijenjenoj vrijednosti

Primjena prilagođenog računovodstvenog koncepta nastanka događaja u Hrvatskoj konkretno znači da se:[16]

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

[15] Pravilnik o financijskom izvješatavanju u financijskom računovodstvu, NN br.03/15, 93/15, 135/15

[16] Pravilnik o financijskom izvješatavanju u financijskom računovodstvu, NN br.03/15, 93/15, 135/15

Prihodi se temeljno klasificiraju na prihode poslovanja (tzv. tekući prihodi) i prihode od prodaje nefinancijske imovine (tzv. kapitalni prihodi). Prihodi poslovanja klasificiraju se na prihode od poreza, prihode od doprinosa, potpore, prihode od imovine, prihode od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima i ostale prihode.

Rashodi su sukladno obračunskom konceptu definirani kao smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza. Rashodi se temeljno klasificiraju na rashode poslovanja (tzv. tekući rashodi) i rashode za nabavu nefinancijske imovine (tzv. kapitalni rashodi).

2.2.2. Primjenjeni sustav klasifikacija – Računski plan

Računski plan je podloga i analitički okvir za praćenje svih faza proračunskog ciklusa (planiranja, praćenja izvršavanja i izvještavanja), a postavljen je široko te omogućava i praćenje ukupnih resursa i obveza izvještajnog subjekta. Osnovicu za izradu novog računskog plana čini ekonomska klasifikacija međunarodnog sustava državne financijske statistike (GFS) uz uvažavanje specifičnosti hrvatskog javnog sektora.

Računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine i odjeljke. Računski plan sadrži 7 razreda, i to:[17]

0 – Nefinancijska imovina

1 – Financijska imovina

2 – Obveze

3 – Prihodi

4 – Rashodi

5 – Vlastiti izvori

6 – Izvanbilančni zapisi.

Odjeljci iz računskog plana se mogu prema potrebama raščlanjivati na analitičke i podanalitičke račune. Važno je naglasiti da se računski plan objavljen uz Pravilnik nije mijenjao u odnosu na računski plan koji se primjenjivao u 2014. godini. Način primjene također je zadržan u odnosu na dosadašnju praksu, što se odnosi i na načela priznavanja prihoda i rashoda.

[17] Jakir-Bajo, I. (2015): Novela Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Riznica,br. 1, Zagreb, str 2.-3.

Također, računskim planom proračuna utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode/primitke i rashode/izdatke. Propisani računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune.

Obveznici primjene dužni su primjenjivati isključivo propisane račune do 5. razine (tj. osnovne račune), odnosno ne mogu otvarati "svoje" osnovne račune, već mogu samo raščlanjivati pojedini propisani osnovni račun prema svojim potrebama

2.3. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS/IPSAS)

Kako bi se proračunsko računodvodstvo u Republici Hrvatskoj ispravno razvilo nužno je ispravno primjenjivati Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (MRSJS/IPSAS) ili Europske računovodstvene standrade za javni sektor (EPSAS) kao dva stanardada s obveznom primjenom za sve obveznike Zakona o proračunu u Republici Hrvatskoj.

Smjernice MRSJS-a primjenjuju se za sve jedinice javnog sektora koje temljene financijske izvještaje pripremaju i prezentiraju na obračunskoj osnovi, osim profitabilno orjentiranih državnih subjekata (engl. Government business enterprieses – GBEs), koji su upućeni na primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI).

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor odnose se na subjekte javnog sektora, a to su:[18]

- nacionalne vlade
- regionalne (npr. državne, županijske i teritorijalne) vlade
- lokalne (npr. gradove, općine) samouprave
- nevladini subjekti (npr. agencije, odbori, komisije) te
- međunarodne organizacije.

[18] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 51

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) detaljna su razrada pojedinih problema financijskog izvještavanja i računovodstva u javnom sketoru sa zavisnim uputama u formi objašnjenja. Cilj objavljivanja standarda je ujednačiti različite računovodstvene standarde u različitim zemljama, na način da se potiče prihvaćanje međunarodnih računovodstvenih standarda od strane nacionalnih tijela i računovodstvenih autoriteta.

Standarde bi trebalo protumačiti kao skup odredbi, smjernica i preporuka o načinima, metodama i postupcima provođenja određenih aktivnosti, koje bi trebalo slijediti u praksi financijskog izvještavanja i računovodstva u javnom sektoru.

Tablica 1: MRSJS temeljeni na primjeni načela nastanka događaja

NAZIV STANDARDA	Predložak
MRSJS 1 - Prezentiranje financijskih izvještaja	MRS 1
MRSJS 2 - Izvještaji o novčanom toku	MRS 7
MRSJS 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške	MRS 8
MRSJS 4 - Učinci promjena tečaja stranih valuta	MRS 21
MRSJS 5 - Troškovi posudbe	MRS 23
MRSJS 6 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji	MRS 27
MRSJS 7 - Ulaganja u pridružene subjekte	MRS 28
MRSJS 8 - Udjeli u zajedničkim pothvatima	MRS 31
MRSJS 9 - Prihodi od transakcija razmjene	MRS 18
MRSJS 10 - Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima	MRS 29
MRSJS 11 - Ugovor o izgradnji	MRS 11
MRSJS 12 - Zalihe	MRS 2
MRSJS 13 - Najmovi	MRS 17
MRSJS 14 - Događaji nakon datuma bilance	MRS 10
MRSJS 15 - Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje (zamijenjen s MRSJS 28 i MRSJS 30)	
MRSJS 16 - Ulaganje u nekretnine	MRS 40
MRSJS 17 - Nekretnine, postrojenja i oprema	MRS 16
MRSJS 18 - Izvještavanje po segmentu	MRS 14
MRSJS 19 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina	MRS 37
MRSJS 20 - Objavljivanje povezanih stranaka	MRS 24
MRSJS 21 - Umanjenje imovine koja ne stvara novac	MRS 36
MRSJS 22 - Objavljivanje informacija o sektoru opće države	/
MRSJS 23 - Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi)	/
MRSJS 24 - Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima	/
MRSJS 25 - Primanja zaposlenih	MRS 19
MRSJS 26 - Umanjenje imovine koja stvara novac	MRS 36
MRSJS 27 - Poljoprivreda	MRS 41
MRSJS 28 - Financijski instrumenti - prezentiranje (prije MRSJS 15)	MRS 32
MRSJS 29 - Financijski instrumenti - priznavanje i mjerenje	MRS 39
MRSJS 30 - Financijski instrumenti - objavljivanje (prije MRSJS 15)	MRS 7
MRSJS 31 - Nematerijalna imovina	MRS 38, SIC 32[62]
MRSJS 32 - Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije	IFRIC 12[64], SIC29[65]

Izvor: Skupina autora (2015): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 71

2.4. Harmonizacija računovodstvenih standarda

Općeprihvaćeni okvir za obradu i prezentiranje razumljivih, relevantnih i pouzdanih informacija o financijskom položaju i aktivnostima države su računovodstvenu standardi za izvještajne jedinice javnog sektora. Standardi nam omogućuju ustrojavanje primjenjivog računovodstvenog sustava koji će osigurati jasno očitovanje o financijskom statusu države i bilo koje jedinice javnog sektora. Standardi trebaju odražavati uravnotežen pristup između onog što je idealno potrebno i onog što je provedivo u praksi.

Doprinos harmonizaciji računovodstvenih sustava na međunarodnom planu uvelike su dale neke nacionalne strukovne institucije razvijenih zemalja u čemu prednjači SAD.[19] Upravo je postojanje izgrađene i razgranate strukture udruženja, odbora i tijela, koja se bave razvojem i utemeljenjem računovodstvenih načela i standarda u SAD-u, potaklo i takav razvoj na međunarodnoj razini. No, glavnu je ulogu u međunarodnoj standardizaciji imala Međunarodna federacija računovođa (IFAC).[20] Član IFAC-a može biti svaka zemlja koja želi razvijati i harmonizirati financijsko izvještavanje i računovodstvenu praksu kao preduvjet lakšeg međusobnog povezivanja.

2.4.1. Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB)

Jedan od stalnih odbora IFAC-a je i Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB). IPSASB se razvio 2004. iz Odbora za javni sektor te je ustanovljen s ciljem razvijanja i donošenja međunarodnih standarda za financijsko izvještavanje, računovodstvo i reviziju javnog sektora. Odbor se usredotočio na računovodstvo, reviziju i potrebe financijskog izvještavanja nacionalne, regionalne i lokalne vlasti, vladinih agencija i drugih tijela. Ono također izdaje smjernice i olakšava razmjenu informacija između računovođa i ostalima koji rade u javnom sektoru te promiče prihvaćanje i međunarodne konvergenciju s MRSJS.

IPSASB ima za cilj poboljšati kvalitetu i transparentnost u javnom sektoru financijskog izvještavanja na način da: [21]

[19] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 5

[20] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 7

[21] IPSASB: About http://www.ipsasb.org/

- uspostavi standarde visoke kvalitete za korištenje od strane subjekata u javnom sektoru;
- promicanjem prihvaćanja i međunarodnu konvergenciju MRSJS;
- pružanjem sveobuhvatne informacije za javni sektor financijskog upravljanja i donošenja odluka; te
- davanjem smjernica o pitanjima i iskustvima u financijskom izvještavanju u javnom sektoru.

Odbor je vrlo strukturiran i javan zbog procesa u razvoju svih Međunarodnih računovodstvenih standarda javnih sektora (MRSJS). Ovaj proces pruža priliku za sve one koji su zainteresirani za financijsko izvještavanje u javnom sektoru da iznesu svoja gledišta na Odboru, te osigurati da se njihovi stavovi razmatraju u procesu postavljanja standarda.

Jedan od stalnih odbora IFAC-a je i Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB). IPSASB se razvio 2004. iz Odbora za javni sektor te je ustanovljen s ciljem razvijanja i donošenja međunarodnih standarda za financijsko izvještavanje, računovodstvo i reviziju javnog sektora. Odbor se usredotočio na računovodstvo, reviziju i potrebe financijskog izvještavanja nacionalne, regionalne i lokalne vlasti, vladinih agencija i drugih tijela. Ono također izdaje smjernice i olakšava razmjenu informacija između računovođa i ostalima koji rade u javnom sektoru te promiče prihvaćanje i međunarodne konvergenciju s MRSJS.

IPSASB ima za cilj poboljšati kvalitetu i transparentnost u javnom sektoru financijskog izvještavanja na način da: [22]

- uspostavi standarde visoke kvalitete za korištenje od strane subjekata u javnom sektoru;
- promicanjem prihvaćanja i međunarodnu konvergenciju MRSJS;
- pružanjem sveobuhvatne informacije za javni sektor financijskog upravljanja i donošenja odluka; te
- davanjem smjernica o pitanjima i iskustvima u financijskom izvještavanju u javnom sektoru.

[22]IPSASB: About http://www.ipsasb.org/

Odbor je vrlo strukturiran i javan zbog procesa u razvoju svih Međunarodnih računovodstvenih standarda javnih sektora (MRSJS). Ovaj proces pruža priliku za sve one koji su zainteresirani za financijsko izvještavanje u javnom sektoru da iznesu svoja gledišta na Odboru, te osigurati da se njihovi stavovi razmatraju u procesu postavljanja standarda.

2.4.2. Europski računovodstveni standardi za javni sektor (EPSAS)

Trenutna financijska kriza u Europi otkriva nužnost razvoja reformiranog i harmoniziranog računovodstvenog standarda za javni sektor. Kako bi se spriječile krize u budućnosti, počelo je razvijanje Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS) koji su utemeljeni na Međunarodnim računovodtsvenim standardima za javni sektor (MRSJS/IPSAS).[23]

Ideja reformiranja javnog sektora računovodstva je baziran na osnovi da tradcionalna novčana osnova i njeno računovodstvo nisu sposobani za prikazivanje izvora potrošnje, financijsku situaciju i financijske pokazatelje. Razvijeno računovodstvo javnog sektora je ključno kako bi se spriječile buduće financijske krize naročito u vrijeme kada zemlja članica EU jamči za dug druge članice EU-a. Također, smatra se da je potrebno ojačati usporedivost proračuna zemalja članica, zatim da su odredbe MRSJS-a više orjentirane prema reformi financijskog izvještavanja subjekata u sektoru opće države, a manje prema reformi izvještavanja o proračunu (budžetiranju) te da je proces primjene i usvajanja MRSJS-a u zemljama članicama EU otežan i složen i stoga je protrebno ustrajati na daljnem razvoju MRSJS u cilju njihove potpunije primjene.

Europska komisija je objavila dokument pod nazivom „Izvješće Europske komisije za Europsko vijeće i Europski parlament“ u kojem se ističe:

- visoka usuglašenost u pogledu potrebe usklađivanja računovodstvenih pravila temeljenih na obračunskoj osonovi u svim zemljama članicama EU, kao i postizanja veće harmonizacije primjenjenih računovodstvenuh osnova u financijskim izvještajima, proračunskim izvještajima i izvještajima za statističke svrhe,

[23] EPSAS: The idea http://www.epsas.eu/en/

- potreba usmjeravanja daljnjeg razvoja državnog računovodstva prema izradi usklađenih računovodstvenih standarda za javni sektor u EU.

Zaključeno je da, u cjelini, MRSJS predstavlja prikladan referentni okvir i pogodnu osnovu za budući razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u EU.

Europski računovodstveni standardi za javni sektor, dakle, temeljit će se na implementaciji obračunske osnove u državnom računovodstvu, ali i procesu pripreme i izvršavanja proračuna (budžetiranja). Rezultat ovih započetih procesa bi trebala biti usklađenost ciljeva financijskog izvještavanja s prihvaćenim proračunom, a što je moguće samo ako se proračun i računovodstveni sustav temelje na istoj osnovi.

2.4.3. Preged istraživanja o ulozi MRSJS-a u Europskoj uniji

Tijekom posljednjih 20 godina računovodstveni sustavi svih razina vlasti u Europi su doživjeli značajne promjene uglavnom inspiriran Novim upravljanjem javnim financijama (New Public Financial Managment). Proces modernizacije računovodstva javnog sektora je pojačano zahtjevima koje nameću vlasnici dionica kako bi se objavljivali kvalitetni financijski podaci u svrhu transparentnosti i odgovornosti.[24]

Prema Isabel Brusci i ostalim autorima financijska kriza u Europi i razvoj Međunarodnih standarda za javni sektor (IPSAS) pridonijeli su potrebom za poboljšanjem vladinog knjigovodstva koje se nalazi visoko na listi prioriteta dnevnog reda politike EU-a. Računovodstveni sustavi koji se koriste u javnom sektoru u cijeloj Europa nisu homogeni, nego su sastavljeni od pluralističkog mozaika, ne samo različitih računovodstvenih baza (npr. novac, modificirani novac, obračunsko računovodstvo) koje su prihvaćene u europskim zemljama, tu su i heterogeni sustavi primjene na različitim razinama vlasti unutar određene zemlje. Horizontalne i vertikalne diferencijacije državnih računovodstvenih sustava u Europi činjenica te ne postoji ni jedan način prikupljanja i analize tih podataka na sustavan način.

[24] Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Manes Rossi, F., (2015.) : Public Sector Accounting and Auditing in Europe, Palgrave Macmillan UK

Europska unija i ostale nadnacionalne organizacije zalažu se za implementaciju Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Vijeće Direktive 2011/85/EU od 8. studenog 2011. o zahtjevima za proračunskim okvirima zemalja članica naglašava važnost transparentnih i pouzdanih informacija koje je potrebno kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje Europske unije. Također, ova je Direktiva prilika da se vidi uloga MRSJS-a u članicama EU.[25]

Bellanca u svom radu tvrdi da je primjena MRSJS-a skupi, složeni proces koji zahtjeva godine prilagodbe. Ova složenost čini provedbe teško u malim i srednjim subjektima te njezina apstraktna narav komplicira tumačenje, što dovodi u pitanje cilj međunarodne usporedivosti računa. Također je vrijedno napomenuti da političari raspravljaju proračune, a ne podatke iz bilance. MRSJS se ne fokusira dovoljno oštro na proračunsko računovodstvo, i samim time se ne bavi nekim specifičnostima javnog sektora (socijalne naknade, mirovine, poreze, povijesne baštine). Teškoća uspostave veze između MRSJS-a i ESA (Europski sustav nacionalnih računa) je glavni problem. Nadalje, pitanje legitimnosti i odgovornosti Međunarodne federacije računovođa (IFAC) je podignuta iz razloga što IFAC trenutno definira upravljanje Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde u javnom sektoru (IPSASB). Također se ističe činjenica da profesionalna privatna organizacija imenuje članove IPSASB-a i definira strategije bez uključivanja zemalja članica te da razvoj računovodstvenih standarda od strane privatne organizacije predstavlja veliki problem. S druge strane, standardi ne zadovoljavaju potrebe zemalja članica zbog njihove nepotpuno, a ponekad i neprikladne prirode.

Međutim, suverena dužnička kriza pokazala je da je to bilo presudno da se promijeni način prikupljanja podataka u javnom sektoru Europe. Potrebno je imati usporedive podatke o kvaliteti, a usklađenost između država je vrlo važna točka. Kada bi sve vlade EU objavile financijska izvješća u skladu s istim standardima, bilo bi moguće razumjeti i usporediti financijsku situaciju, razinu duga i deficita svake zemlje. Cilj toga je da se izbjegne skrivanje negativnih učinaka te da se poboljša financijska stabilnost u Europe. Ukoliko bi se pružao sveobuhvatan i vjeran prikaz financijskog položaja vlasti, obračunsko računovodstvo postaje alat za smanjenje nesigurnosti za rating agencija i druge korisnike financijskih izvještaja.

[25] Bellanca, S., (2014.): Budgetary Transparency in EU: The role of IPSAS, International Atlantic Economic Society

Je li implementacija MRSJS-a (IPSAS) sredstvo da potakne bolja fiskalna disciplina i bolji nadzor nad državnim dugova?[26] Mnogi kritičari primjećuju da slabosti računovodstvenog sustava koji je temeljen na novcu proizlazi iz dugoročnih financijskih obveza koje su u porastu, a samim time je i javni dug u porastu. Većina današnjeg duga koji je natovaren na vlade je stavljen pod hipoteku kako bi osigurali kratkoročne prednosti prije izricanja nepopularne mjere štednje. Obračunsko računovodstvo smatra se transparentnijim i stavlja pritisak na dobro upravljanje što također može biti alat za vraćanje fiskalne discipline i sustavnu vjerodostojnost.

Usklađenim računovodstvenim standardima će se također pomoći investitorima usporediti financijske aktivnosti vlada. Konačno, provođenjem MRSJS-a smanjuje se rizik od političkog utjecaja.[27] Transparentnost i usporedivost javnih računa povećavaju državnu odgovornost i poboljšavaju proces donošenje odluka. Opći sporazum o korisnosti MRSJS-a u EU ne postoji. Tu su i oporbe između profesionalnih tijelia revizije i računovodstvenih tvrtki koje su u korist MRSJS-a i ministarstva i drugih javnih organizacije koje su protiv MRSJS-a. Obračunsko računovodstvo može biti dovoljno da zadovolji transparentnost i potrebe javnog sektora no to ne mora nužno definirati jedinstven računovodstveni okvir. Stoga, potpuno je nejasno da li je potrebna harmonizacija MRSJS-a ili bi trebalo EPSAS prilagoditi za sudjelovanje država članica.

James L. Chan u svom članku uspoređuje standarde sa gradnjom nove zgrade te na vrlo jednostavan način objašnjava postuak prihvaćanja i implementiranja MRSJS-a na globalnoj razini. S druge strane, sudeći po informacijama koje su dostupne iz IPSAS odbora, postupak usvajanja i provedbi standarda je već započeo. To bi bilo slično kao početnom procesu gradnje dok je idejni projekt još je u izradi. Nade su visoke, ali rizici su mogu biti veći.[28] Sadašnja transformacija državnog računovodstva je usporediva s globalnim revolucijama postavljenih od strane računovođe. Mnoge revolucije su započeli s visokim idealima i

[26] Gomes, M. (2013.): Improving public sector finance, Accountants today, vol. 1

[27] Bellanca, S., (2014.): Budgetary Transparency in EU: The role of IPSAS, International Atlantic Economic Society

[28] Chan, J. (2008.) : International Public sector accounting standards: conceptual and institutional issues, http://www.jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf

nepotpunim konceptualnim dizajn. Većina nije uspjelo jer revolucionari zanemare lokalne uvjete ili nemaju strpljenja za pripremu nacrta o tome kako upravljati zemljom poslije. Na nama ostaje da vidimo je li globalna revolucija u državnom računovodstvu stupila prerano.

2.4.4. Razvoj i hramonizacija MRSJS-a u Republici Hrvatskoj

Država se promatra kao jedan ekonomski subjekt i ona u svojoj ukupnosti je zbroj pripadajućih institucionalnih jedinica te se podrazumijeva da te jedinice moraju primjenjivati jedinstveni računski okvir i ujednačena pravila, kako u priznavanju i bilježenju transakcija, tako i u izvještavanju. U ovim trenutnim uvjetima globalizacije i međunarodnog povezivanja nužno je da se u području državnog računovodstva i izvještavanju nacionalni sustavi harmoniziraju i standardiziraju.

Trendovi koji su do sada bili u državnom računovodstvu na međunarodnoj razini ukazali su na:[29]

- poticanje primjenje obračunske računovodstvene osnove u državnom računovodstvu i proračunu,
- razvoj i mogućnost primjene MRSJS-a temeljen na obračunskoj osnovi te
- razmatranje razvoja harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u EU.

Kao što je već spomenuto u prethodnom odjeljku, EU, čija je Hrvatska članica od 1. srpnja 2013. godine, još razvija Europske standarde računovodstva javnog sektora (EPSAS) koji su utemljeni na Međunarodnim standradima javnog računovodstva (MRSJS). Izdavanjem „Izvješća Europske komisije za Europske vijeće i Europski parlament“ zaključuje se da je potreban daljnji razvoj MRSJS i uklanjanje nedostataka u vezi primjene istih kako bi oni predstavljali solidnu bazu i čvsrtu referencu za budući razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj Uniji – EPSAS-a. EPSAS bi trebao osim primjene u sustavu financijskog izvještavanja subjekata opće države primjenjivati se i u procesu pripremi i izvrašavanja proračuna.

[29] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 17.-69.

U Hrvatskoj, Zakon o proračunu daje perspektivnu i široku osnovu za potpunu primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sketor (MRSJS). Razinu njihove primjene tek treba jasno odrediti i objaviti te stoga transformaciju državnog računovodstva RH treba sagledavati u kontekstu trasirane buduće primjene MRSJS za obveznike Zakona o proračunu, ali i u kontekstu razvoja državnog računovodstva na međunarodnoj razini. Iz tih razloga, sva buduća rješenja trebaju poći od računovodstva na obračunskoj osnovi i njegove pune primjenje u računovodstvu i financijskom izvještavanju. Tim rješenjima ide u prilog i smjernica Direktive Vijeća prema kojoj države članice moraju imati uspostavljene državne računovodstvene sustave, primjenjujući obračunsku računovodstvenu osnovu te sveobuhvatno i dosljedno obuhvaćajući sve podsektore opće države.

3. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE I RAČUNOVODSTVENE POLITIKE JAVNOG SEKTORA

3.1. Financijsko izvještavanje i bilješke uz financijske izvještaje prema Pravilniku o financijskijskom izvještavanju

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu objavljen je u siječnju 2015. godine u Narodnim Novinama br.3/15 te je na snazi od 10. siječnja 2015. Odredbe donešene u Pravilniku odnose se na državni proračun, proračune jedinica lokalne i područne samouprave, proračunske i izvanproračunske korisnike državnog proračuna te proračunske i izvanproračunske korisnike proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave definirane Zakonom o proračunu i utvrđene Registrom proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Registar je donešen u skladu s Pravilnikom o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.[30]

Stupanjem na snagu Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisan je oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se sastavljaju te obveze i rokovi njihovog podnošenja. Svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva proračuna, proračunskih korisnika i izvanproračunskih korisnika. Nadalje, Pravilnikom je utvrđeno da se financijski izvještaji sastavljaju za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, zatim od 1. sječnja do 30. rujna te na kraju godine od 1. siječnja do 31. prosinca. Pravilnikom je odlučeno da se financijski izvještaji čuvaju do predaje financijskih izvještaja za isto razdoblje sljedeće godine, dok se godišnji financijski izvještaji trebaju čuvati trajno i u izvorniku.

3.1.1. Financijski izvještaji i sadržaj bilješki uz financijske izvještaje

Pravilnikom je utvrđeno da se financijski izvještaji proračunskih korisnika za proračunsku godinu sastoje od:

- Bilance (obrazac BIL)

[30] Pravilnik o financijskom izvještavanju u financijskom računovodstvu, NN br.03/15, 93/15, 135/15

- Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (obrazac PR-RAS)
- Izvještaja o obvezama (obrazac OBVEZE)
- Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji (obrazac RAS-funkcijski)
- Izvještaja o promjenama u vrijednosti u obujmu imovine i obveza (obrazac P-VRIO)
- Bilješki uz financijske izvještaje.

Bilanca prikazuje vrijednost i strukturu o stanju imovine i obveza na početku i kraju izvještajnog razdoblja. [31] Ona je pokazatelj o promjenama u neto vrijednosti kao pokazatelj očuvanja neto vrijednosti financijske imovine (umanjene za obveze) i neto vrijednosti ukupne imovine (umanjenoj za obveze).

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima prikazuje klasificirani sažetak i pojedinosti transakcija na prihodima, rashodima, neto stjecanjuu nefinancijske imovine i financiranju.[32] Prema prihvaćenom konceptu prihod se određuje kao transakcija koja povećava neto vrijednost financijske imovine, a rashod kao transakcija koja smanjuje neto vrijednost iste. Ovaj izvještaj nam daje pregledne informacije o rezultatima operativnog poslovanja, investicijskih aktivnosti i financiranjima. Zbog svoje koncepcije ovaj izvještaj omogućava da se ugradi u izvještaj o izvršenju proračuna i izravno omogućava praćenje udovoljenja proračunskim ograničenjima.

Izvještaj o obvezama predstavlja pregled ukupnih obveza, podmirenih obveza i neizmirenih obveza proračuna odnosno proračunskih korisnika na određeni dan prema rokovima dospijeća i zadanoj strukturi. [33] Izvještajem o obvezama propisani su intervali praćenja rokova dospijeća od 1 do 60 dana; 61 do 180 dana; 181 do 360 dana i preko 360 dana. Također, ovim izvještajem prati se stanje međusobnih obveza proračunskih korisnika, obveza za rashode poslovanja, za nabavu nefinancijske imovine i obveza za financijsku

[31] Vašiček, D., Lončar-Galek, D., Maletić, I., Vašiček, V., Kusković, A., Spajić, F. (2007.): Računovodstvo proračuna, RiF, Zagreb, str. 41

[32] Vašiček, D., Lončar-Galek, D., Maletić, I., Vašiček, V., Kusković, A., Spajić, F. (2007.): Računovodstvo proračuna, RiF, Zagreb, str. 41

[33] Milić., A (2014.): Izvještaj o obvezama, Riznica, br. 2, Zagreb, str. 2-3

imovinu i to na početku izvještajnog razdoblja, njihovog povećanja i podmirenja u izvještajnom razdoblju kao i stanja na kraju izvještajnog razdoblja.

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji svojim podacima omogućavaju informaciju kolika je državna potrošnja prema svakoj od pojedinih deset funkcija[34]:

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

Funkcijska klasifikacija sadrži aktivnosti odnosno projekte korisnika proračuna razvrstane prema njihovoj namjeni i ona se uspostavlja već kod planiranja proračuna. Plan po funkcijama znači pridjeljivanje funkcije na razini podskupine svakoj aktivnosti i projektu (programska klasifikacija) prilikom planiranja proračuna. Aktivnosti i projekti sastoje se od ekonomske klasifikacije rashoda unutar razreda 3 i 4 što znači da je i svakom rashodu dodjeljena određena funkcija. U procesu evidentiranja pojedinih aktivnosti i projekata u računovodstvu se omogućava podatak o tome u koju funkciju su utrošeni planirani rashodi. Ti podaci bitni su u procesu financijskog izvještavanja, ponajviše kod izrade i predaje ovog izvještaja.

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza iskazuju se svi utjecaji na neto vrijednost koji nisu rezultat poslovnih aktivnosti tj. financijskih transakcija. Ti utjecaji klasificiraju se na promjene u vrijednosti (revalorizacija, procjena,...) i promjene u obujmu imovine i obveza. [35] Dok revalorizacija nastaje kao rezultat inflacije ili pak promjene

[34] Jakir-Bajo, I. (2015): Godišnji financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2014. godinu , Riznica,br. 1, Zagreb, str. 17

[35] Vašiček, D., Lončar-Galek, D., Maletić, I., Vašiček, V., Kusković, A., Spajić, F. (2007.): Računovodstvo proračuna, RiF, Zagreb, str. 42

u tržišnoj vrijednosti imovine tj. obveza, promjena u obujmu nastaju iz različitih razloga. Primjeri promjene u obujmu su:

- izvaredni događaji (potresi, poplave, požar, i sl. te otpis potraživanja, zastarjevanje i propadanje imovine)
- uobičajni događaji (otkriće novog rudnika, izvora nafte i sl.)
- reklasifikacija (proračunski korisnik postaje javno poduzeće i obratno).

Bilješke su nadopuna uz financijske izvještaje te mogu biti opisne, brojčane ili kombinirane. Označavaju se rednim brojevima na AOP oznaku izvještaja na koji se odnose.[36]

Pravilnikom je utvrđeno da su uz Bilancu obvezne Bilješke:

1. Pregled stanja i rokova dospijeća dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih zajmova i financijskih najmova (leasing) u Tablici 1. Dani zajmovi i primljene otplate, Tablici 2. Primljeni krediti i zajmovi te otplate i Tablici 3. Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi,

2. Pregled dospjelih kamata na kredite i zajmove u Tablici 4. Dospjele kamate na kredite i zajmove,

3. Pregled ostalih ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke, sporovi na sudu koji su u tijeku i slično).

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

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

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

Također, uz financijske izvještaje za proračunsku godinu, jedine lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju obvezu sastavljanja Bilješke Izvještaj jedinica lokalne i

[36] Pravilnik o financijskom izvješatavanju u financijskom računovodstvu, NN br.03/15, 93/15, 135/15

područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini u elektroničkom obliku (obrazac UDJ). On se predaje u elektroničkom obliku Ministarstvu financija do 25. veljače za razdoblje od 1. listopada do 31. prosinca prethodne godine, a 20 dana po isteku izvještajnog razdoblja za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. travnja do 30. lipnja i od 1. srpnja do 30. rujna samo u slučaju nastalih promjena u vlasničkim udjelima.

3.1.2. Predaja i objava financijskih izvještaja

Kao odgovorna osoba za sastavljanje financijskih izvještaja navodi se da je to osoba koja rukovodi službom računovodstva proračuna, proračunskog i izvanproračunskog korisnika ili osoba kojoj je povjereno vođenje računovodstva. Ta osoba je također odogovorna i za predaju financijskih izvještaja. Financijski izvještaji se predaju instituciji ovlaštenoj za obradu podataka te nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju. Prema Pravilniku, financijski izvještaji se instituciji koja je zadužena za obradu podataka predaju u elektroničkom obliku objavljene na internetskoj stranici Minstarstva financija s Referntnom stranicom Izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika te ispis ovjeren potpisom odgovorne osobe i pečatom.

Obvezu javne objave godišnjih financijskih izvještaja na svojim internetskim stranicama imaju jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici. Pravilnikom su propisani i rokovi za predaju financijskih izvještaja za svaku kategoriju korisnika:[37]

1. državni proračun:

– za proračunsku godinu do 28. veljače tekuće za prethodnu godinu,

– za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja i od 1. siječnja do 30. rujna u roku od 20 dana po isteku izvještajnog razdoblja.

2. proračunski korisnici državnog proračuna:

– za proračunsku godinu do 31. siječnja tekuće za prethodnu godinu,

– za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja i od 1. siječnja do 30. rujna u roku od 10 dana po isteku izvještajnog razdoblja,

– za mjesečna razdoblja u roku od 10 dana po isteku izvještajnog razdoblja.

[37] Pravilnik o financijskom izvješatavanju u financijskom računovodstvu, NN br.03/15, 93/15, 135/15

3. izvanproračunski korisnici državnog proračuna:

– za proračunsku godinu do 15. veljače tekuće za prethodnu godinu,

– za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja i od 1. siječnja do 30. rujna u roku od 20 dana po isteku izvještajnog razdoblja.

4. jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave:

– za proračunsku godinu do 15. veljače tekuće za prethodnu godinu,

– za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja i od 1. siječnja do 30. rujna u roku od 10 dana po isteku izvještajnog razdoblja.

5. proračunski korisnici proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju financijske izvještaje:

– za proračunsku godinu do 31. siječnja tekuće za prethodnu godinu,

– za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja i od 1. siječnja do 30. rujna u roku od 10 dana po isteku izvještajnog razdoblja.

6. izvanproračunski korisnici proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave predaju financijske izvještaje:

– za proračunsku godinu do 15. veljače tekuće za prethodnu godinu,

– za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja i od 1. siječnja do 30. rujna u roku od 20 dana po isteku izvještajnog razdoblja.

U Pravilniku stoji kako bi na svojim internetskim stranicama trebali objaviti najkasnije u toku od osam dana od dana njihove predaje.

Za proračunske i izvanproračunske korisnike koji nemaju vlastite internetske stranice definirano je da objavljuju godišnje financijske izvještaje internetskim stranicama nadležnog razdjela organizacijske klasifikacije državnog proračuna, odnosno nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, također u roku od osam dana od dana njihove predaje.

3.2. MRSJS 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške

Međunarodni računovodstvenu standard za javni sektor 3 (MRSJS 3) donešen je u svibnju 2000. godine. Temelji se na načelima Međunardonog računovodstvenog standarda 8 (MRS 8 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške). Od svog nastanka do danas, MRSJS 3 se prilagođavao zahtjevima korisnika te je najveći broj

izmjena i dopuna donesno 2006. kao rezultat revidiranja odredbi u MRS-u 8. Ovi izmjenjeni standardi stupili su na snagu 1. siječnja 2008. godine te se primjenju i danas. Svi oni koji primjenjuju ovaj standard za razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2008. godine, trebaju objaviti tu činjenicu. Izmjene ovog standrada su također nastupile i 2010. i 2011. godine kao rezultat prilagode sa smjernicama MRSJS-a 31 – Nematerijalna imovina.

3.2.1. Cilj MRSJS-a 3

Cilj ovog standarda[38] je propisati kriterije za izbor i promjenu računovodstvenih politika zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem računovodstvenuh politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogrešaka. Standard bi trebao poboljšati važnost i usporedivost financijskih izvještaja subjekt, kao i usporedivost financijskih izvještaja kroz razdoblja, ali i usporedivost s financijskim izvještajima drugih subjekata.

Po sadržaju je sličan MRS-u 8, no postoje i različitosti upravo zbog specifičnosti koja je vezana uz javni sektor. Također MRSJS 3 i MRS 8 se razlikuju u terminologiji:

MRSJS 3	MRS 8
izvještaj o financijskoj uspješnosti	izvještaj o dobiti
akumulirani višak i manjak	zadržani dobitci
neto imovina	glavnica/kapital
Prihod	dohodak/dobit

Tablica 2: Usporedba terminologije MRSJS-a 3 I MRS-a 8[39]

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

[38] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 85

[39] MRS 8: Terminologija http://www.srr-fbih.org/bo/pdf/MSFI_MRS/4_MRS_8.pdf

Ključni pojmovi standarda su, kako slijedi:[40]

- *Računovodstvene politike* – posebna načela, osnove, dogovori, praksa i pravila koje primjenjuje subjekt pri sastavljanju i prezentiranju financijskijh izvještaja
- *Promjene računovodstvene procjene* – usklađivanja knjigovostvenog iznosa neke imovine ili obveze, ili iznosa periodične potrošnje neke imovine nastalo procjenom sadašnjeg stanja i očekivanih budućih koristi i obveze povezanih s tom imovinom i obvezama. Nastaju zbog novih informacija ili novih otkrića i u skladu s tim nisu ispravci pogrešaka.
- *Pogreške prethodnog razdoblja* - u značajna izostavljanja iz financijskih izvještaja ili značajna pogrešna prikazivanja u financijskim izvještajima subjekta za jedno ili više prethodnih razdoblja nastala propuštanjem uporabe ili pogrešnom uporabom pouzdanih informacija koje su bile dostupne kada su se financijski izvještaji bili odobravani za izdavanje i za koje se može razborito očekivati da su bile prikupljane i uzimane u obzir pri sastavljanju i prezentiranju tih financijskih izvještaja.
- *Neizvedivost* - primjena zahtjeva je neizvediva kada ih poduzetnik ne može primijeniti nakon svih razumnih nastojanja da to učini. Za određeno prethodno razdoblje, neizvedivo je primijeniti promjenu računovodstvene politike retroaktivno ili obaviti prepravljanja retroaktivno da bi se ispravila pogreška ako:

  a. nisu odredljivi učinci retroaktivne primjene ili retroaktivnog prepravljanja;

  b. retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtijeva pretpostavke o namjerama menadžmenta koje bi bile u tom razdoblju; ili

  c. retroaktivna primjena ili retroaktivno prepravljanje zahtijeva značajne procjene iznosa i nemoguće je objektivno razlučiti od drugih informacija one informacije o tim procjenama koje pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum na koji bi se ti iznosi priznali, mjerili ili objavili, i koje bi bile dostupne iz ostalih informacija kada bi financijski izvještaji za to prethodno razdoblje bili odobreni za objavljivanje.
- *Buduća primjena* - promjena računovodstvenih politika i priznavanja učinaka promjena računovodstvenih procjena je:

  a. primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uvjete nastale nakon datuma s kojim su politike promijenjene; i

  b. priznavanje učinaka promjena računovodstvenih procjena u tekućem i

[40] HSFI 3: Definicije http://www.propisi.hr/print.php?id=8439

budućim razdobljima uvjetovanih tom promjenom. – su posebna načela, osnove, dogovori, praksa i pravila koje primjenjuje poduzetnik pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

- *Retroaktivna primjena* - primjenjivanje nove računovodstvene politike na transakcije, druge događaje i uvjete kao da se ta politika oduvijek bila primjenjivala. Retroaktivno prepravljanje je ispravljanje priznavanja, mjerenja i objavljivanja iznosa elemenata financijskih izvještaja kao da se nikad nije dogodila pogreška u prethodnom razdoblju.

3.2.2. Specifičnosti primjene MRSJS-a 3

Kod procjene mogućih utjecaja izostavljanja ili pogrešnih prikazivanja poslovnih događaja u financijskim izvještajima subjekta na odluke korisnika trebale bi se uzeti u obzir i karakteristike samog subjekta. Za korisnike se pretpostavlja da imaju određena znanja o javnom sektoru, ekonomskim aktivnostima i računovodstvu, ali i volju da s posebnom pozornošću prouče informaciju. Stoga se pri procjeni mora uzeti u obzir na koji se način može utjecati na korisnike s prethodno navedenim osobinama u donošenju i ocjeni odluka.

A) Promjene u računovodstvenim politikama

Kada se MRSJS specifično odnosi na neku transakciju, događaj ili uvjet, računovodstvena politika ili politike primjenjivane na toj stavci moraju biti određene primjenom tog Standarda. Ukoliko ne postoji relevantan Standard koji bi se mogao specifično primijeniti na transakciju, događaj ili uvjet, menadžment će koristiti svoju prosudbu prilikom razvijanja i primjenjivanja računovodstvene politike koja će rezultirati informacijama koje su:[41]

- Relevantne korisnicima u procesu donošenja poslovnih odluka;
- Pouzdane jer u financijskim izvještajima:
- Vjerno predočavaju financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta;

- Prikazuju ekonomsku vrijednost i bit transakcija, ostalih događaja i uvjeta, a ne samo zakonsku formu;

[41] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 88

- Neutralne su i nepristrane;
- Temeljene su na opreznosti;
- Potpune su u svim značajnim aspektima.

U svojoj prosudbi, menadžment će uzeti u obzir i uputiti se na primjenjivost zahtjeva MRSJS-a koji obrađuju sličnu i povezanu tematiku te definicija, priznavanja i mjerenje imovine, obveza, prihoda i rashoda opisanih u ostalim MRSJS-ima.[42] Također, menadžment može uzeti u obzir najnovije objave ostalih tijela koji donose standarde, ali i usvojenu praksu javnog i privatnog sektora, no samo do razine gdje ta dobra praksa nije u konfl iktu s gore danim izvorima

Subjekt mora odabrati i dosljedno primjenjivati računovodstvene politike za sve slične transakcije, događaje i uvjete osim ako MRSJS izričito zahtjeva ili dozvoljava kategorizaciju elementa za koji je drugačija računovodstvena politika prikladna.[43] Ukoliko MRSJS zahtjeva ili dozvoljava takvu kategorizaciju, prikladna računovodstvena politika bit će odabrana i dosljedno primjenjivana na svaku kategoriju.

Također, subjekt može promjeniti računovodstvenu politiku ako je primjena zahtjevana u odredbama MRSJS-a ili ako će to rezultirati pouzdanijim i relevantnijim informacijama o učinku transakcije, događaja i uvjeta za financijski položaj, financijsku uspješnost i novčani tok subjekta u financijskim izvještajima. S druge strane, korisnici financijskih izvještaja trebali bi biti u mogućnosti usporediti financijske izvještaje subjekta kroz vrijeme kako bi identifi cirali trendove u fi nancijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima subjekta. Iz tih razloga, računovodstvene politike bi se trebale dosljedno primjenjivati.

Promjene koje se dogode u računovodstvenim politikama subjekt će iskazati ukoliko dođe do promjene MRSJS-a uvažavajući specifične prijlazne odredbe promjena ili ako subjekt promijeni računovodstvenu politiku nakon početne primjene MRSJS-a koji ne uključuje specifične prijelazne odredbe za tu promjenu odnosno samostalno mijenja računovodstvene

[42] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 88

[43] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 88-89

politike, tada će promjenu primijeniti retrospektivno.[44] Rana primjena Standarda ne smatra se samostalnom promjenom računovodstvenih politika. Ukoliko ne postoji MRSJS koji se detaljno primjenjuje na neku transakciju, događaj ili stanje tada menadžment može primijeniti računovodstvenu politiku koja proizlazi iz najnovijih objava ostalih tijela koja donose standarde, ali i usvojenu praksu javnog i privatnog sektora. Tako primijenjena računovodstvena politika smatra se samostalnom promjenom u računovodstvenim politikama.

Kada početna primjena MRSJS-a ima utjecaja na tekuće razdoblje ili na prijašnja razdoblja, ili bi imala utjecaja, a nemoguće je utvrditi iznos usklađivanja ili bi mogla imati utjecaja na buduća razdoblja, tada subjekt mora izvijestiti o:[45]

- nazivu Standarda,
- prijelaznim odredbama Standarda ukoliko je moguće i njihovom opisu, a koji se odnose promjenu računovodstvene politike,
- prirodi promjene računovodstvene politike,
- iznosu usklađivanja u svakom fi nancijskom izvještaju na svaku stavku na koje je promjena imala utjecaja za tekuće razdoblje i za sva prijašnja prezentirana razdoblja,
- iznos usklađivanja za sva prijašnja razdoblja koja nisu prezentirana, ali u praktičnom opsegu,
- opisu kako i otkada je promijenjena računovodstvena politika u primjeni ukoliko je nemoguća naknadna (retrospektivna) primjena za određena prijašnja razdoblja te o uvjetima koji su doveli do nemogućeg mjere0nja utjecaja na pojedine stavke.

Ovo se odnosi i na to ukoliko je promjena računovodstvene politike samostalna odnosno kada nema promjene Standarda, već subjekt zbog određenih uvjeta mijenja svoju računovodstvenu politiku. Tada subjekt uz ptrhodno navedeno treba još izvijestiti i o razlozima promjene računovodstvene politike odnosno o razlozima primjene nove računovodstvene politike. No, ukoliko subjekt odluči primjenjivati novi standard koji još uvijek nije na snazi tada treba izvijestiti upravo o toj činjenici kao i poznatoj ili razumno

[44] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 88-89

[45] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 89

procijenjenoj informaciji o mogućem utjecaju primjene novog standarda na financijske izvještaje.

B) Promjene u računovodstvenim procjenama

Neke stavke financijskih izvještaja, zbog neizvjesnosti u poslovanju, ne mogu se pouzdano mjeriti, nego ih je potrebno procjenjivati. Procjena uključuje prosudbu baziranu na posljednjoj pouzdanoj informaciji. Na primjer, procjene mogu biti zahtijevane kod poreznih obveza prema državi, zastarjelih zaliha, neplaćenih obveza, fer vrijednosti financijske imovine ili financijskih obveza, vijeku uporabe imovine, budućih ekonomskih koristi imovine i jamstvenih obveza.[46] Utjecaj računovodstvenih procjena mora biti priznat tako da ih se uključuje u višak ili manjak razdoblja u kojem su nastale, ali i u buduća razdoblja ukoliko promjena utječe i na njih. Ako promjena računovodstvenih procjena utječe na promjenu imovine i obveza ili se odnosi na neto imovinu/kapital, priznat će se tako da se uskladi preneseni iznos stavke imovine, obveza ili neto imovine/kapitala u razdoblju u kojem je promjena nastala.

Subjekt je primoran izvijestiti o prirodi i iznosu promjene u računovodstvenoj procjeni koja ima utjecaj na tekuće razdoblje ili se očekuje njezin utjecaj na buduća razdoblja. Ukoliko je nemoguće izmjeriti utjecaj na buduća razdoblja tada o tome ne mora izvijestiti, no tada mora navesti tu činjenicu.

C) Računovodstvene pogreške

Pogreške u računovodstvu mogu nastatati zbog priznavanja, mjerenja, prezentiranja ili objavljivanja elemenata financijskih izvještaja.[47] Ukoliko financijski izvještaji sadrže značajne pogreške ili beznačajne pogreške učinjene namjerno kako bi se utjecalo na financijski položaj, uspješnost ili novčani tok subjekta, oni nisu u skladu s MRSJS-evima. Neke pogreške bit će ispravljene prije objavljivanja financijskih izvještaja, međutim, neke će pogreške biti otkrivene i ispravljene tek u idućem razdoblju i kao takve moraju se objaviti u

[46] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 90

[47] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 91

financijskom izvještaju idućeg razdoblja. Subjekt ispravlja značajne pogreške iz prijašnjeg razdoblja naknadno u prvom mogućem setu financijskih izvještaja autoriziranih za objavu prikazujući usporedive iznose za prijašnje razdoblje u kojem se pogreška dogodila ili prikazujući novo početno stanje imovine, obveza i neto imovine/kapitala.

Pogreška iz prijašnjeg razdoblja bit će ispravljena naknadno osim ako je nemoguće utvrditi utjecaj pogreške u razdoblju ili kumulativnog utjecaja pogreške. Ako je nemoguće utvrditi takav utjecaj na razdoblje ili na prijašnja razdoblja, subjekt mora ispraviti početno stanje imovine, obveza i neto imovine/kapitala za najranije moguće razdoblje za koje je naknadna ispravka moguća, a to može biti i tekuće razdoblje.[48]

Subjekt mora objaviti pogreške iz prijašnjih razdoblja te mora izvijestiti o prirodi pogreške, za svako prezentirano razdoblje mora prikazati iznos ispravka i to za svaku stavku financijskih izvještaja na koje je pogreška utjecala, iznos ispravka na početku najranijeg mogućeg razdoblja i ukoliko je naknadni ispravak nemoguć za određeno prijašnje razdoblje tada treba izvijestiti o okolnostima koje su dovele do tog odnosa i opis kako i otkada je pogreška ispravljena.

[48] Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u RH s MRSJS, TIM4PIN, Zagreb, str. 91

4. ANALIZA BILJEŠKI UZ FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE DESET NAJVEĆIH GRADOVA REPUBLIKE HRVATSKE

4.1. Važnost pravilnog sastavljanja bilješki uz financijske izvještaje javnog sektora

Državno računovodstvo je okarakterizirano kao jedan od elemenata dobrog upravljanja državom i javnim sektorom. Stoga se analiziraju sve njegove funkcije, područje izgradnje i primjene te financijski izvještaji u javnom sektoru. [49] Kako bi cjelokupna država bila uspješna jako je važno da je njen javni sektor efikasan. S druge strane, javljaju se ograničavajući faktori, kao što su nemogućnost primjene isključivo ekonomskih kriterija u određivanju djelovanja i mjerenja rezultata te zbog naglašene političke komponente, što rezultira neefikasnošću javnog sektora. Stoga, kako bi javnim sektorom što uspješnije upravljalo javlja se potreba da se što bolje organizira i kontrolira što ide u smjeru poduzetništva. Bolje upravljanje javnim resursima uz istodobno smanjenje javnih rashoda rezultira boljem ispunjavanju javnih potreba, a to je i glavni cilj javnog sektora.

Razvojem tehnologije i uvođenjem novih operativnih sustava došlo je do potrebe za većom pouzdanosti financijskog izvještavanja. To bi značilo pružanje informacija stanovništvu, zakonodavnom okviru i državnim institucijama o statusu primljenih sredstava prema izgalasanom proračunu i zakonsim ograničenjima, iznosima koje državni subjekti troše i raspoloživim resursima. Financijski izvještaji općenito pružaju informacije o financijskom položaju, uspješnosti i promjenama financijskog položaja izvještajnog subjekta. Stoga možemo reći da je opći cilj zadovoljiti potrebe korisnika za kvalitetnom informacijom koja je potrebna prilikom donošenja različitih odluka.

Prema IFAC-IPSASB posebno se ističu specifične namjene kojima moraju udovoljiti financijski izvještaji državnih jedinica:[50]

- prezentiranje informacije o izvorima, alokaciji i upotrebi financijskih resursa;
- prezentiranje informacija o tome kako jedinica financira svoje aktivnosti i udovoljava novčanim zahtjevima;

[49] Vašićek, D. (2009.): Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska javna uprava, br. 2., str. 393-420

[50] Vašićek, D. (2009.): Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska javna uprava, br. 2., str. 393-420

- prezentiranje informacija korisnih u procjeni sposobnosti jedinice za financiranje njenih aktivnosti i udovoljavanje njezinim obvezama (redovitim i izvanrednim);

- prezentiranje informacije o financijskim uvjetima i promjenama u njima;

- prezentiranje zbirnih informacija korisnih u procjeni mogućnosti (izvršenja) jedinice u području troškova usluga, efikasnosti i izvršenja.

Također, prema MRSJS-u financijski izvještaji trebaju biti prezentirani korisnicima sa svrhom upozoravanja jesu li stečeni i upotrebljeni resursi u skladu s zakonskim i ugovornim zahtjevima te zakonski usvojenim proračunom.

Kako svaki obveznik (državni proračun i proračun jedinica lokalne samouprave) ima svoje specifičnosti u poslovanju i načinu ostvarivanja prihoda i primitaka, različitim vrstama materijalnih rashoda, financijski izvještaji su jedinstveni i određeni Pravilnikom za svakoga od obveznika, neovisno o njihovim specifičnostima i razlikama. Prema tome, potrebno je dodatno pojasniti svaki od financijskih izvještaja te ovisno o specifičnosti samog poslovanja, obrazložiti pojedine stavke, a u tu svrhu izrađuju se Bilješke uz financijske izvještaje.[51]

Bilješke uz financijske izvještaje su sastvani dio financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika te služe kako bi se pojasnile specifičnosti poslovanja i podatci koji nisu navedeni u financijskim izvještajima. Pravilnik ne propisuje službenu formu i sadržaj Bilješki već napomene uz određene obrasce financijskih izvještaja te upravo zbog toga dolazi do sastavljanja Bilješki samo radi zadovoljavanja zakonske forme.

Bilješke trebaju biti prezentirane na sustavan način što znači da je potrebno je određenom oznakom povezati stavku u izvještaju s informacijom o istoj u bilješkama. Bilješke bi trebale pružati informacije o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama koje su izabrane i primijenjene za značajne transakcije i poslovne događaje te bi trebale objaviti informacije koje zahtijevaju MRSJS-ovi, a koje nisu prezentirane u financijskim izvještajima, te pružati dodatne informacije koje nisu prezentirane

[51] Jakir-Bajo, I. (2015): Godišnji financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2014. godinu, Riznica,br. 1, Zagreb, str. 5-9

u financijskim izvještajima, ali su nužne za fer prezentiranje.[52] Ukoliko se u izvještaju Bilješki govori o računovodstvenim politikama onda bi trebalo objaviti i računovodstvenu osnovu ili osnove upotrijebljene u pripremanju financijskih izvještaja, ali i za svaku pojedinačnu računovodstvenu politiku čije je poznavanje neophodno za razumijevanje financijskih izvještaja. Područja izbora računovodstvenih politika, koja nisu ograničavajuća, su sljedeća:

- priznavanje prihoda,
- načela konsolidacije,
- ulaganja,
- priznavanje amortizacije materijalne i nematerijalne imovine,
- kapitalizacija troškova posudbi i drugih izdataka,
- ulaganja u nekretnine,
- financijski instrumenti i ulaganja,
- najmovi,
- troškovi istraživanja i razvoja,
- troškovi mirovina,
- provođenje inozemnih valuta,
- državne potpore, itd.

4.2. Rezultati analize Bilješki uz financijske izvještaje

Sljedeće poglavlje pokazuje rezultate istraživanja Bilješki uz financijske izvještaje deset najvećih gradova u Republici Hrvatskoj. Kroz svako pogavlje je objašnjeno što bi trebale Bilješke sadržavati te je odgovoreno na pitanja koja su postavljena na početku istraživanja. Korištena je također i metoda uzorka[53] jer je od 128 gradova u Republici Hrvatskoj koji su korisnici proračunskog računovodstva uzet uzorak od deset najvećih prema kojima će biti provedena komparativna analiza bilješki uz financijske izvještaje. Kao što i sam naslov kaže, temeljna metoda koja je korištena u ovom radu je komparativna[54] čija definicija govori da se uspoređuju iste ili srodne činjenice, pojave procesa i odnosa odnosno utvrđuju se njihove sličnosti u ponašanju i intezitetu te razlike među njima. Metodologija koja je korištena je

[52] Skupina autora (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 40-44
[53] Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str. 344
[54] Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str. 339

induktivna[55] jer je ona temeljena na zaključcima donesenima iz pojedinačnih činjenica te uz pomoć nje se dolazi do spoznajama o novim činjenicama i zakonitostima.

4.2.1. Bilješke uz bilancu

Prema članku 16. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisuje obvezne Bilješke uz bilancu. Kao obvezne javljaju se tablice čija forma je propisana, a proračunski korisnici mogu u bilješakama pojasniti i određene pozicije prikazane u određenim AOP-ima obrasca BIL (Bilanca). U nastavku je prikazana forma i sadržaj tablica koje su obvezne uz bilješe uz Bilancu:

Tablica 3: Dani zajmovi i primljene otplate

Red. br.	Vrsta zajmova	Naziv pravne osobe	Stanje zajma 1.1.	Primljene otplate glavnice	Dani zajmovi u tekućoj godini	Stanje zajma 31. 12.	Revalorizacija/ tečajne razlike u tekućoj godini	Datum izdavanja zajma	Datum dospijeća zajma
1	Tuzemni kratkoročni zajmovi								
		UKUPNO							
2	Tuzemni dugoročni zajmovi								
		UKUPNO							
UKUPNO (1+2)									
3	Inozemni kratkoročni zajmovi								
		UKUPNO							
4	Inozemni dugoročni zajmovi								
		UKUPNO							
UKUPNO (3+4)									
UKUPNO (1+2+3+4)									

Izvor: www.propisi.hr

Tablica 4: Primljeni krediti i zajmovi te otplate

Red. br.	Vrsta kredita i zajmova	Naziv pravne osobe	Ugovorena valuta i iznos	Stanje kredita i zajma 1.1.	Otplate glavnice	Primljeni krediti i zajmovi u tekućoj godini	Stanje kredita i zajma 31. 12.	Revalorizacija / tečajne razlike u tekućoj godini	Datum primanja kredita i zajma	Datum dospijeća kredita i zajma
1	Tuzemni kratkoročni krediti i zajmovi									
		UKUPNO								
2	Tuzemni dugoročni krediti i zajmovi									
		UKUPNO								
UKUPNO (1+2)										
3	Inozemni kratkoročni krediti i zajmovi									
		UKUPNO								
4	Inozemni dugoročni krediti i zajmovi									
		UKUPNO								
UKUPNO (3+4)										
UKUPNO (1+2+3+4)										

Izvor: www.propisi.hr

[55] Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str. 323

Tablica 5: Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi

Red. br.	Robni zajmovi i financijski najmovi	Naziv pravne osobe	Opis	Stanje 1.1.	Stanje 31.12.
1	Primljeni robni zajmovi				
			UKUPNO		
2	Financijski najmovi				
			UKUPNO		
			UKUPNO (1+2)		

Izvor: www.propisi.hr

Tablica 6: Dospjele kamate na kredite i zajmove

Red. br.	Kamate	Opis		Stanje 1.1.	Kamate dospjele u tekućoj godini	Kamate plaćene u tekućoj godini	Stanje 31.12.
1	2	3		4	5	6	7=4+5-6
1	Kamate po primljenim kreditima i zajmovima	1.1	tuzemnim				
		1.2.	inozemnim				
			UKUPNO (1.1+1.2)				
2	Kamate po danim zajmovima	2.1	tuzemnim				
		2.2	inozemnim				
			UKUPNO (2.1+2.2)				

Izvor: www.propisi.hr

U uzorak za istraživanje, kako je već spomenuto, je uzeto deset najvećih gradova te će u sljedećoj tabilci prikazati se koliko oni poštuju zakonske norme te koliko od njih je zapravo objavilo na svojim internetskim stranicama bilješke uz Bilancu.

Kao što možemo vidjeti iz Tablice 7, neki gradovi do datuma nastanka ovoga rada još nisu objavili bilješke uz izvještaje za 2015. godinu, dok s druge strane je vidljivo da u većini objavljenih izvještaja prednjače manji gradovi za razliku od većih, posebice grada Zagreba koji uopće nema objavljenje Bilješke uz financijske izvještaje na svojim internetskm stranicama. Objava financijskih izvještaja je propisana Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu i ono nalaže da se moraju objaviti na internetskim stranicama najkasnije osam dana od dana predaje u nadležna tijela. U ovom slučaju, krajnji rok predaje je do 15. veljače tekuće godine za prethodnu godinu u nadležna tijela, odnosno najkasnije do 25 veljače za objavu na službenim web stranicama.

Tablica 7: Analiza Bilješki uz Bilancu

10 najvećih gradova u RH*	BILJEŠKE UZ BILANCU			
	Dani zajmovi i primljene otplate	Primljeni krediti i zajmovi te otplate	Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi	Dospjele kamate na kredite i zajmove
1. Zagreb (2015.)	-	-	-	-
2. Split (2015.)	+	+	+	+
3. Rijeka (2015.)	+	+	+	+
4. Osijek (2015.)	-	-	-	-
5. Zadar (2015.)	-	+	-	+
6. Velika Gorica (2014.)	+	+	+	+
7. Slavonski Brod (2014.)	-	-	-	-
8. Pula (2015.)	+	+	+	+
9. Karlovac (2015.)	+	+	+	+
10. Sisak (2015.)	+	+	+	+

*Prema DZS, Popis stanovništva 2011.

Izvor: izrada autora

Nadalje, u Tablici 8 su prikazana objašnjenja uz AOP oznake koja se javljaju u nekim gradovima. Iz tablice je vidljivo da 80% gradova ima objavljeno objašnjenje uz AOP oznake financijske i nefinacijske imovine, dok ih 20% uopće nema. Objašnjenje uz AOP oznaku novac u blagajni ima tek 10% gradova, a uz izvanbilančne zapise 30%.

Tablica 8: Objašnjenja uz AOP oznake

10 najvećih gradova u RH*				
	Nefinancijska imovina	Financijska imovina	Novac u banci i blagajni	Izvanbilančni zapisi
1. Zagreb (2015.)	-	-	-	-
2. Split (2015.)	+	+	-	+
3. Rijeka (2015.)	+	+	-	+
4. Osijek (2015.)	+	+	-	-
5. Zadar (2015.)	+	+	-	-
6. Velika Gorica (2014.)	+	+	-	-
7. Slavonski Brod (2014.)	-	-	-	-
8. Pula (2015.)	+	+	+	-
9. Karlovac (2015.)	+	+	-	-
10. Sisak (2015.)	+	+	-	+

*Prema DZS, Popis stanovništva 2011.

Izvor: Izrada autora

4.2.2. Bilješke uz izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

Članak 17. Pravilnika u Bilješkama uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima potrebno je navesti razloge zbog kojih je došlo do većih (iznad 10 %) odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine. Pravilnik nalaže da se posebno obrazlože ukoliko indeks za pojedine prikazane podatke prethodne ili tekuće proračunske godine nije iskazan. Razlog tome je što nema usporednog podatka za drugu godinu.

Ako nema usporednog podatka za drugu godinu radi se o novom prihodu ili primitku, ili rashodu i izdatku u odnosu na prethodnu godinu ili se podatak prethodne godine nije pojavio u tekućoj godini. U obrazloženju se ponekad potrebno osvrnuti na poziciju planiranu proračunom ili financijskim planom kako bi obrazložili izvršenje i odstupanje koje proizlazi iz usporedbe. Budući da brojni proračunski korisnici tijekom godine nisu dobili cjelokupna sredstva za financiranje rashoda poslovanja, a sredstva za nabavu dugotrajne imovine pronalaze samo u vlastitim prihodima – od pruženih usluga, značajno je prikazatii strukturu ukupnih prihoda i izdataka za nekoliko godina kako bi imali usporedni podatak te time olakšali donošenje poslovnih odluka.

U Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima pronalazimo podatake o ukupnim prihodima i primicima te rashodima i izdacima te konačne rezultate koji su kroz obrazac podijeljene prema aktivnostima, od redovnog poslovanja, kapitalnim aktivnostima i financijskim aktivnostima. Za svaku od njih se iskazuje rezultat viška ili manjka prihoda i primitaka od navedenih aktivnosti. Jedna faza utvrđivanja rezultata predstavlja prebijanje viška i manjak prihoda i primitaka prema istim kategorijama te nije moguće prikazivati istovremeno u bilanci i višak i manjak po istoj kategoriji. Ako se tijekom nekoliko godina ostvaruju viškovi i manjkovi prihoda, može se u Bilješkama napraviti pojednostavljeni pregled prihoda i rashoda prema aktivnostima. Na ovakav način je vidljivo ostvarivanje rezultata kroz godine, što je posebno bitno čelnicima prilikom pružanja informacija o poslovanju ili primopredaji dužnosti.

Nadalje, u Tablici 9 je vidiljivo da čak 80% gradova je ispravno ispunilo Obrazac PR-RAS te javno objavilo na svojim internetskim stranicama.

Tablica 9: Bilješke uz obrazac PR-RAS

10 najvećih gradova u RH*	1. Zagreb	2. Split	3. Rijeka	4. Osijek	5. Zadar	6. V. Gorica	7. Sl. Brod	8. Pula	9. Karlovac	10. Sisak
IZVJEŠTAJ O PRIHODIMA I RASHODIMA, PRIMICIMA I IZDACIMA:	-	+	+	+	+	+	-	+	+	+
Razlozi zbog čega je došlo do većih odsutpanja (iznad 10%) od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine	-	+	+	+	+	+	-	+	+	+

*Prema DZS, Popis stanovništva 2011.

Izvor: izrada autora

4.2.3. Bilješke uz izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine

U Bilješkama uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, prema članku 18. Pravilnika, uz pozivanje na AOP oznake obvezno:

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

Ukoliko je tijekom proračunske godine proveden prijenos imovine unutar proračuna, preko podskupine 915, potrebno je obrazložiti vrstu i vrijednost imovine. U bilješkama se posebno trebaju navoditi evidentiranja preko promjena u vrijednosti i obujmu imovine koja je evidentirana kao popisni manjkovi imovine s knjigovodstvenom vrijednosti, što se bilježi kao iznos smanjenja imovine. Popisni viškovi imovine se također evidentiraju preko promjena u vrijednosti imovine u obrascu P-VRIO kao iznos povećanja i to prema procijenjenoj vrijednosti.

Tablica 10: Bilješke uz obrazac P-VRIO

10 najvećih gradova u RH*	**IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U VRIJEDNOSTI I OBUJMU IMOVINE**		
	Pregled otpisanih potraživanja i razlog	Pregled otpisanih obveza i razlog	Objašnjenje značajnijih promjena u vrijednosti i obujmu imovine
1. Zagreb	-	-	-
2. Split	-	-	+
3. Rijeka	-	-	+
4. Osijek	-	-	+
5. Zadar	-	-	+
6. Velika Gorica	-	-	+
7. Slavonski Brod	-	-	-
8. Pula	-	-	+
9. Karlovac	-	-	+
10. Sisak	-	-	+

*Prema DZS, Popis stanovništva 2011.

Izvor: izrada autora

U Tablici 10 možemo zapaziti da svi gradovi ne ispunjavaju u cijelosti Bilješke uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine. Jasno je vidiljivo da ni jedan grad nema pregled otpisanih potraživanja i razlog kao ni pregled otpisanih obveza i razlog. Razlog tome može biti što stvarno u prethodnoj godini ni jedan grad nije imao otpisana potraživanja i otpisane obveze, ali činjenica da ni jedan grad nema sama po sebi je sumnjiva. S druge strane, objašnjenje značajnih promjena u vrijednosti i obujmu imovine ima 80% gradova, dok u 20% koji nemaju spada grad Zagreb koji nema javno objavljenje bilješke uz financijske izvještaje te Slavonski Brod čiji izvještaji su iz 2014. godine.

4.2.4. Bilješke uz izvještaj o obvezama

Prema Pravilniku Bilješke uz Izvještaj o obvezama bi trebale sadržavati:

- objašnjenje kada se AOP 001 - Stanje obveza na početku izvještajnog razdoblja razlikuje od stanja iskazanog u izvještaju za prethodno razdoblje na Stanju obveza na kraju izvještajnog razdoblja

- pojasniti iznose međusobnih obveza proračunskih korisnika na AOP 003, 020, 038 i 091, i to na način da se pojedinačno, u tablici navedu svi proračunski korisnici koji se javljaju kao dobavljači kao i vrsta obveza minimalno na razini osnovnog računa

- podatak o stanju nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja (AOP 091 do 094) te je potrebno navesti rokove dospijeća obveza koje su nedospjele na dan 31. 12. 2014. godine, posebice kod proračunskih korisnika koji nemaju obvezu sastavljanja mjesečnog obrasca Obveza.

Tablica 11 prikazuje koliko gradova uz obrazac Obveze ima i bilješke koje su propisane Pravilnikom. Jasno je vidljivo da 60% gradova ima potpuno objavljene Bilješke uz obrazac Obveze. Ostalih 40% nemaju ispunjene i objavljene Bilješke uz Izvještaj o obvezama, a iz tablice vidimo da od tih 40%, čak 90% su gradovi u Kontinentalnoj Hrvatskoj.

Tablica 11: Bilješke uz obrazac Obveze

10 najvećih gradova u RH*	IZVJEŠTAJ O OBVEZAMA
	Objašnjenja
1. Zagreb	-
2. Split	+
3. Rijeka	+
4. Osijek	+
5. Zadar	+
6. Velika Gorica	-
7. Slavonski Brod	-
8. Pula	-
9. Karlovac	+
10. Sisak	+

*Prema DZS, Popis stanovništva 2011.

Izvor: izrada autora

4.2.5. Bilješke uz izvještaj jedinica o vlasničkim udjelima

Pravilnikom propisana je obveza jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave da uz financijske izvještaje za proračunsku godinu sastavljaju obveznu Bilješku Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini u elektroničkom obliku na Obrascu UDJ.

Obrazac se u elektroničkom obliku predaje Ministarstvu financija do 28. veljače 2015. godine za razdoblje od 1. listopada do 31. prosinca 2014. godine. U Obrazac UDJ se upisuje puni naziv trgovačkog društva i ustanove u kojem JLP(R)S ima vlasništvo. Također, upisuje se jedna od sljedećih brojčanih oznaka:

1 – društva s ograničenom odgovornošću

2 – dionička društva

3 – investicijski fondovi

4 – ostala trgovačka društva

5 - ustanove i ostali pravni oblici.

Za svaku od navedenih brojčanih oznaka ukoliko su popunjene u obrascu potrebno je navesti ukupni kapital trgovačkog društva te udio JLP(R)S u postocima zaokružen na dvije decimale. Podatake o uvrštenju na tržište kapitala popunjava se samo za dionička društva koja se nalaze ili se ne nalaze na nekoj od kotacija tržišta kapitala te je za njih je potrebno navesti i broj dionica.

Tablica 12, na kraju pokazuje poražavajuće rezultate. Svih 10 gradova je izostavilo napraviti Izvještaj jedinica o vlasničkim udjelima/neto imovini.

Tablica 12: Bilješke uz obrazac UDJ

10 najvećih gradova u RH*	IZVJEŠTAJ JEDINICA O VLASNIČKIM UDJELIMA/NETO IMOVINI- Obrazac UDJ				
	D.O.O.	D.D.	Investicijski fondovi	Ostala trgovačka društva	Ustanove i ostali pravni oblici
1. Zagreb	-	-	-	-	-
2. Split	-	-	-	-	-
3. Rijeka	-	-	-	-	-
4. Osijek	-	-	-	-	-
5. Zadar	-	-	-	-	-
6. Velika Gorica	-	-	-	-	-
7. Slavonski Brod	-	-	-	-	-
8. Pula	-	-	-	-	-
9. Karlovac	-	-	-	-	-
10. Sisak	-	-	-	-	-

*Prema DZS, Popis stanovništva 2011.

Izvor: izrada autora

4.3. Osvrt na analizu bilješki uz financijske izvještaje deset najvećih gradova RH

Zahvaljujući postavljenom problemu te pitanjima za istraživanje, detaljno sam upoznala sastavljene bilješke deset najvećih gradova Republike Hrvatske. Na kraju analize, mogu zaključiti da gradovi većinom slijede Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.

Bilješke uz financijske izvještaje, one koje su objavljene, su u potpunosti u skladu sa smjernicama koje daje Pravilnik koji je trenutno na snazi. Iako gradovi većinom sljede upute za sastavljanje Bilješki, nakon istraživanja mogu zaključiti da one nisu potpune te da neki dijelovi Bilješki uz pojedine izvještaje nedostaje. Nakon provedenog istraživanja, vidljivo je da gradovi najviše objavljuju Bilješke uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, dok najmanje objavljuju obveznu Bilješku Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini u elektroničkom obliku na Obrascu UDJ.

Za vrijeme istraživanja, dolazim do zaključka da veličina grada nije povezana sa točnosti sastavljanja i transparentnosti Bilješki uz financijske izvještaje. Dapače, gradovi koji su manji po veličini su dosljedniji i transparentniji u sastavljanju Bilješki. S druge strane, moram zaključiti da gradovi koji su smješteni uz obalu ili u blizini obale, da su transparentniji nego oni smješteni u Kontinentalnoj Hrvatskoj.

Novi Pravilnik koji je na snazi od siječnja 2015. godine je donekle usklađen s MRSJS (IPSAS), te samim time su i objavljene Bilješke deset najvećih gradova u toj mjeri usklađene s Međunarodnim računovodstvenim stanadrdima za javni sektor (IPSAS). Prema MRSJS 3 (IPSAS 3) propisani su kriteriji za izbor i promjenu računovodstvenih politika zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem računovodstvenih politika, promjena računovodstvenih procjena i ispravljanja pogrešaka. Standard poboljšava važnost i usporedivost financijskih izvještaja subjekta, kao i usporedivost financijskih izvještaja kroz razdoblja, ali i usporedivost s financijskim izvještajima drugih subjekata. Računovodstvene politike deset najvećih gradova Republike Hrvatske bi stoga trebale biti objavljene uz Bilješke uz financijske izvještaje. Tijekom istraživanja, nigdje nisu javno objavljene računovodstvene politike te stoga ne mogu doći do zaključka da li su one imalo usklađene s MRSJS 3. Sukladno tome, ne mogu se odrediti da li su promjene u računovodstvenim politikama, promjene u računovodstvenim procjenma i postupanje s računovodstvenim pogreškama imalo usklađene s MRSJS 3. Smatram da je to veliki nedostatak jer zahvaljujući nedostatku ovih podataka ne može se doći do zaključka kolika je zapravo harmoizacija proračunskih korisnika u Hrvatskoj sa međunardnim standardima.

5. ZAKLJUČAK

Kroz ovaj diplomski rad prikazano je računovodstvo javnog sektora Republike Hrvatske, njegov razvoj i aktualnni sustav računovodstva proračunskih korisnika. Zatim su prikazani međunarodni standardi i načini njihova korištenja u Republici Hrvatskoj, Europi i na globalnoj razini te kakav oni imaju značaj na subjekte javnog sektora i na same korisnike njihovnih financijskih izvještaja. Promatran je razvoj hrvatskog Zakona o proračunu, te kako se on prilagođavao Međunarodnim i Europskim računovodstvenim standardima zbog članstva u Europskoj uniji kako bi se postiglo transparentnije poslovanje proračunskih korisnika. Razlog uvođenja Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na globalnoj razini je objašnjeno kroz motiv da se ujednače različiti računovodstveni standardi kako bi oni bili blizu savršenstva, ali opet primjenjivi u praksi.

U Europskoj uniji se smatra da ideja reformiranja javnog sektora računovodstva je baziran na osnovi da tradcionalna novčana osnova i njeno računovodstvo nisu sposobani za prikazivanje izvora potrošnje, financijsku situaciju i financijske pokazatelje. Razvijeno računovodstvo javnog sektora je ključno kako bi se spriječile buduće financijske kriza naročito u vrijeme kada zemlja članica EU jamči za dug druge članice EU-a. Također, smatra se da je potrebno ojačati usporedivost proračuna zemalja članica, zatim da su odredbe MRSJS-a više orjentirane prema reformi financijskog izvještavanja subjekata u sektoru opće države, a manje prema reformi izvještavanja o proračunu (budžetiranju) te da je proces primjene i usvajanja MRSJS-a u zemljama članicama EU otežan i složen i stoga je protrebno ustrajati na daljnem razvoju MRSJS u cilju njihove potpunije primjene.

Možemo zaključiti da će u narednom razdoblju doći do još nekih promjena i izmjena u Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor kako bi oni bili što više primjenjivi u svim zemljama svijeta, te nastanak jedinstvenih Eurospkih standarda za članice EU. Također, možemo očekivati i daljnji razvoj Hrvatskog Zakona o proračunu koji će se bazirati na ova dva standarda.

Razlog za odabir ove temu diplomskog rada proizašlo je iz zanimanja za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor, a nakon par pročitanih istraživanja došla sam do zanimanja o objavljenim Bilješkama deset najvećih gradova Republike Hrvatske.

Za vrijeme analize nameću mi se zaključci koji su bili postavljeni kroz istraživačka pitanja. Naime, nakon komparativne analize i analize promatranja zaključila sam da Bilješke uz financijske izvještaje deset najvećih gradova su u skladu sa smjernicama koje daje Pravilnik koji je trenutno na snazi. Kod sastavljanja Bilješki, većina gradova slijedi upute no one nisu potpune te neki dijelovi Bilješki uz pojedine izvještaje nedostaju. Vidljivo je da gradovi najviše objavljuju Bilješke uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, dok najmanje objavljuju obveznu Bilješku Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini u elektroničkom obliku na Obrascu UDJ.

Na kraju analize dolazim do zaključka da veličina grada nije povezana sa točnosti saastavljanja i transparentnosti Bilješki. Gradovi koji su manji po veličini su dosljedniji i transparentniji u sastavljanju Bilješki, a s druge strane, gradovi koji su smješteni uz obalu ili u blizini obale, su transparentniji nego oni smješteni u Kontinentalnoj Hrvatskoj.

Pravilnik o financijskom izvještavanju proračunskih korisnika je na snazi od siječnja 2015. godine i donekle je usklađen s Međunarodnim računovodstvenim stanadrdima za javni sektor (IPSAS). Sukladno tome, objavljene Bilješke deset najvećih gradova, koje su sastavljene po uputama Pravilnika, su u toj mjeri usklađene s MSRSJ (IPSAS). MRSJS 3 (IPSAS 3) propisuje kriterije za izbor i promjenu računovodstvenih politika zajedno s računovodstvenim postupkom i objavljivanjem računovodstvenih politika, promjenu računovodstvenih procjena i ispravljanja pogrešaka. Ovaj standard poboljšava važnost i usporedivost financijskih izvještaja subjekta, usporedivost financijskih izvještaja kroz razdoblja teusporedivost s financijskim izvještajima drugih subjekata. S obzirom da je Hrvatska članica EU i da bi trebala raditi na implementaciji MRSJS-a te samim time bi računovodstvene politike trebale biti objavljene u Bilješkama uz financijske izvještaje. U tijeku pisanja ovog diplomskog rada to nigdje nije javno objavljeno i ne može se zaključiti kolika je implementacija MRSJS-a 3 i njegovih specifičnosti vezanih uz promjene računovodstvenih politika, promjene u računovodstvenim procjenama i računovodstvene pogreške. Možemo uzeti u obzir da je Hrvatska tek od ove godine, objavom novog Pravilnika, počela ozbiljnije shvaćati važnost harmonizacije postojećih standarda sa EU, te nam se jedino preostaje nadati se da će u budućnosti izvještaji proračunskih korisnika biti transparentniji i s potpunim informacijima.

SADRŽAJ

Zasebno su pregledane Bilješke uz financijske izvještaje deset najvećih gradova koje se sastavljaju po Pravilniku o financijskom izvještavanju te nakon detaljne analize prakse među proračunskim korisnicima javnog proračuna u sastavljanju i izvještavanju financijskih izvještaja, došlo se do zaključka da ovi proračunski korisnici aktivno prate upute Pravilnika o financijskom izvještavanju. U 2015. godini došlo je do izmjene Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu te su financijski izvještaji povećani na 5 izvještaja, a među njima su sadržane i Bilješke uz financijske izvještaje koje bi trebale pomoći vanjskim korisnicima u shvaćanju financijskih izvještaja. Novi Pravilnik je donekle uklađen sa Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRSJS/IPSAS) čiji je cilj ujednačiti različite računovodtsvene standarde u različitim zemljama. Jedan od najvažnijih standarda je zasigurno MRSJS 3 koji objašnjava računovodstvene politike. Prema Pravilniku računovodstvene politike bi trebale biti objavljene uz Bilješke uz financijske izvještaje, no tijekom istraživanja, nema javne objave istih te se javila potpuna netransparentnost. Stoga, ne može se doći do zaključka kolika je njihova usklađenost s MRSJS 3. Po pitanju sastavljanja Bilješki uz financijske izvještaje nedostaje potpunost i transparentnost, jer od 10 gradova, jedan, i to najveći grad, uopće nema objavljene Bilješke, a dok dva uopće nemaju objavljene Bilješke za 2015. godinu iako je po Pravilniku to potrebno učiniti najkasnije do 15., odnosno 25. veljače. Također, na kraju istraživanja dalo se zaključiti da deset najvećih gradova RH prate smjernice Pravilnika, a samim time su donekle usklađene s MRSJS-ima.

Ključne riječi: bilješke, Međunarodni standardi, usklađenost

SUMMARY

Each Notes of ten largest cities were viewed separately that are compiled according to the Regulations on Financial Reporting and after a detailed analysis of practices among budget users of the public budget in compiling and reporting financial statements, it was concluded that these budget users are actively following the instructions of the Ordinance on Financial Reporting. In 2015, there have been changes to the Ordinance on Financial Reporting in Budget Accounting and financial statements were increased to 5 reports, and among them are contained Notes to the financial statements that should help external users in understanding the financial statements. The new Ordinance is somewhat synchronized with the International Accounting Standards for the public sector (IPSAS), which aims to harmonize the different Accounting Standards in different countries. One of the most important standards is certainly IPSAS 3, which explains the accounting policies. According to the Regulations accounting policies should be published with the Notes to the financial statements, but during the research there was no public announcement and there was a complete lack of transparency. Therefore, there is no conclusion what is their compliance with IPSAS 3. With regard to composing up the Notes there is a fully lack of completeness and transparency. One of the ten larges cities in Croatia, the largest one, has no published Notes, and on the other side two out of ten do not have Notes published in 2015 although according to the Regulations it is required to do so no later than 15 or 25 February. Also, at the end of the investigation it has become clear that the ten largest cities of Croatia are following the guidelines of the Ordinance, and thus are somewhat consistent with IPSAS's.

Keywords: notes, international standards, compliance

LITERATURA

1. Berger Mueller-Marques Thomas (2012.): IPSAS explained: a summary of international public sector accounting standards, John Wiley & Sons, Chichester
2. Bičanić, N. (2015.): Primjena Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, TEB - poslovno savjetovanje, Zagreb
3. Brusca, I., Caperchione, E**.,** Cohen, S**.,** Manes Rossi, F., (2015.) : Public Sector Accounting and Auditing in Europe, Palgrave Macmillan UK
4. Gomes, M. (2013.): Improving public sector finance, Accountants today, vol. 1
5. Grupa autora (2003.): Zakon o proračunu s komentarom, HZRIF, Zagreb
6. Hladika, M. (2014.): Analiza stanja i ocjena sustava financijskog izvještavanja u proračunskom računovodstvu u RH – rezultati empirijskog istraživanja, Zbornik EFZG, br. 12, Zagreb
7. Jakir-Bajo, I. (2015): Novela Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu, Riznica,br. 1, Zagreb, str 2-3
8. Jakir-Bajo, I. (2015): Godišnji financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2014. godinu, Riznica,br. 1, Zagreb
9. Jovanović, T. (2015.): Public Sector Accounting in Slovenia and Croatia, Hrvatska i komparativna javna uprava (HKJU-CCPA) 15(4): str. 791-814.,
10. Kersan-Škabić, I. (2012.): Ekonomija Europske unije, Pula: Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
11. Milić., A (2014.): Izvještaj o obvezama, Riznica, br. 2, Zagreb
12. Milić, A., Nikić, J. (2015.): Novine u proračunskom računovodstvu i računskom planu, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
13. Narodne novine (2015.): Zakon o proračunu (br. 87/2008, 136/12, 15/15)
14. Narodne novine (2014.): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (br. 114/20, 31/2011 – ispr., 124/2014)
15. Nikić, J. (2015.): Bilješke uz financijske izvještaje, Riznica, Zagreb, br. 1/2015., str. 20-24
16. Ott, K. (2009.) : Proračunski vodič za građane, Institut za javne financije, Zagreb
17. Tominac, Budimir, Hladika i dr. (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb

18. Vašiček, D., (2015.): Povijesni razvoj i usklađenost Hrvatskog modela državnog računovodstva s međunarodnim okvirom, TIM4PIN, Zagreb
19. Vašićek, D. (2009.): Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska javna uprava, br. 2., str. 393-420, Zagreb
20. Vašiček, D., Maletić, I., (2005.): Računski plan proračuna 2005./2006., Pravilnik o računovodstvu i računskom planu, Računovodstvo i financije, Zagreb
21. Vašiček, D., Lončar-Galek, D., Maletić, I., Vašiček, V., Kusković, A., Spajić, F. (2007.): Računovodstvo proračuna, RiF, Zagreb
22. Milić., A (2014.): Izvještaj o obvezama, Riznica, br. 2, Zagreb
23. Zelenika, R. (2014.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka
24. Bellanca, S. (2014.), Budgetary Transparency in EU: The role of IPSAS, članak, International Atlantic Economic Society

    http://link.springer.com/article/deset.deset07/s11294-014-9495-7

25. Chan, J. (2008.) : International Public sector accounting standards: conceptual and institutional issues

    http://www.jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf

26. Državni zavod za statistiku: popis deset najvećih gradova, internet stranica

    http://www.dzs.hr/Hrv/censuses/census2011/results/htm/H01_06_01/H01_06_01.html

27. Europski međunarodni standardi za javni sektor, internet stranica
    http://www.epsas.eu/en/

28. EUROSTAT, odluka o EPSAS-u, internet stranica
    http://ec.europa.eu/eurostat/about/opportunities/consultations/epsas

29. Grad Karlovac, službena web stranica
    http://www.karlovac.hr/

30. Grad Osijek, službena web stranica
    http://www.osijek.hr/

31. Grad Pula, službena web stranica
    http://www.pula.hr/

32. Grad Rijeka, službena web stranica
    http://www.rijeka.hr/

33. Grad Sisak, službena web stranica
http://sisak.hr/

34. Grad Slavonski Brod, službena web stranica
http://www.slavonski-brod.hr/

35. Grad Split, službena web stranica
http://www.split.hr/

36. Grad Velika Gorica, službena web stranica
http://www.gorica.hr/

37. Grad Zadar, službena web stranica
http://www.grad-zadar.hr/

38. Grad Zagreb, službena web stranica
http://www.zagreb.hr/

39. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 3, internet stranica
http://www.propisi.hr/print.php?id=8439

40. Međunarodni računovodstveni standard 8, internet stranica

http://www.srr-fbih.org/bo/pdf/MSFI_MRS/4_MRS_8.pdf

41. Međunarodni računovodstveni strandardi za javni sektor, internet stranica
https://www.ifac.org/public-sector

42. Ministarstvo financija, Državni proračun, internet stranica
http://www.mfin.hr/index_eng.htm

43. Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor, internet stranica
http://www.ipsasb.org/

44. Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna, internet stranica
http://www.propisi.hr/print.php?id=9701

45. Računovodstvo i financije, Proračun i proračunski korisnici, internet stranica
http://www.rif.hr/proracun-i-proracunski-korisnici/proracunsko-racunovodstvo

POPIS TABLICA:

Tablica 1: MRSJS temeljeni na primjeni načela nastanka događaja
Tablica 2: Usporedba terminologije MRSJS-a 3 I MRS-a 8
Tablica 3: Dani zajmovi i primljene otplate
Tablica 4: Primljeni krediti i zajmovi te otplate
Tablica 5: Primljeni robni zajmovi i financijski najmovi
Tablica 6: Dospjele kamate na kredite i zajmove
Tablica 7: Analiza bilješki uz bilancu
Tablica 8: Objašnjenja uz AOP oznake
Tablica 9: Bilješke uz obrazac PR-RAS
Tablica 10: Bilješke uz obrazac P-VRIO
Tablica 11: Bilješke uz obrazac Obveze
Tablica 12: Bilješke uz obrazac UDJ