

Financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2022. godinu

Katarina Nesterović*
Martina Štefković*

U skladu s pravilima financijskog izvještavanja u sustavu proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna te proračunski i izvanproračunski korisnici jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave obvezni su za 2022. godinu sastaviti i predati financijske izvještaje. Uobičajeno, Ministarstvo financija kvartalno objavljuje Okružnicu o predaji financijskih izvještaja u kojoj se daje pregled obveznika predaje financijskih izvještaja, rokovi, obrasci, način popunjavanja pojedinih stavki financijskih izvještaja, specifičnosti vezane uz izradu financijskih izvještaja te ostale aktualnosti u izvještavanju, o čemu autorice daju detaljniji pregled u tekstu.

1. Uvod

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (dalje u tekstu: JLP(R)S, proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna te proračunski i izvanproračunski korisnici JLP(R)S definirani Zakonom o proračunu¹ i utvrđeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika obvezni su sastaviti i predati financijske izvještaje za razdoblja u tijeku proračunske godine i za tekuću proračunsku godinu. Obveza sastavljanja i predaje financijskih izvještaja u skladu s proračunskim računovodstvom propisana je Zakonom, dok su oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se sastavljaju te obveza i rokovi njihova dostavljanja utvrđeni Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu². Okružnica o predaji i konsolidaciji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna JLP(R)S za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2022. bit će objavljena početkom 2023. te će se između uobičajenih uputa vezano uz obveznike i rokove predaje godišnjih financijskih izvještaja ukazati i na aktualnosti u proračunskom računovodstvu.

2. Obveznici i rokovi predaje financijskih izvještaja

Financijske izvještaje sastavljaju i predaju isključivo JLP(R)S te proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna JLP(R)S koji su utvrđeni Registrom proračunskih i izvanproračunskih korisnika (dalje u tekstu: Registar). Registar je dostupan na internetskim stranicama Ministarstva financija na poveznici <https://rkpfi.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp> (<https://mfin.gov.hr/> → Istaknute teme → Državna riznica → Računovodstvo → Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika).

* Martina Štefković, mag. oec., Katarina Nesterović, mag. oec., Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Zagreb

¹ Zakon o proračunu (Nar. nov., br. 144/21)

² Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 37/22)

Financijski izvještaji koji se sastavljaju za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2022. jesu:

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

Financijski izvještaji predaju se putem aplikacije Ministarstva financija *Financijsko izvještavanje u sustavu proračuna i Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika – RKPFI* (dalje u tekstu: aplikacija RKPFI) na propisanim obrascima s ugrađenim kontrolama. Kontrole kakve postoje u samim obrascima financijskih izvještaja ugrađene su također i u aplikaciju RKPFI. Uz obrasce financijskih izvještaja u aplikaciju se učitava i Referentna stranica ovjerena potpisom odgovorne osobe subjekta.

U Tablici 1. iz nastavka na pregledan način dan je prikaz rokova konsolidiranih i nekonsolidiranih financijskih izvještaja po pojedinim obveznicima predaje te popis kome se isti predaju.

Kako je navedeno u tablici, uz financijske izvještaje u aplikaciju se učitavaju i **Bilješke uz financijske izvještaje u Word dokumentu**. Iako Ministarstvo financija kontinuirano daje upute vezano uz neophodan sadržaj i oblik Bilješki, i dalje značajan dio Bilješki JLP(R)S i korisnika ne sadrži sve potrebne elemente. Stoga je važno naglasiti kako u pojašnjenju promjena pojedinih stavki financijskih izvještaja u Bilješkama nije dovoljno navesti isključivo iznos ili postotak promjene stavke (koji je vidljiv i iz samog financijskog izvještaja), već je potrebno navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine. Isto se odnosi i na stavke financijskog izvještaja koje u jednom od prikazanih

Tablica 1. Rokovi predaje financijskih izvještaja za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2022. godine

Obveznik unosa izvještaja u Aplikaciju RKPI	Financijski izvještaji	Rok za predaju	Primatelj izvještaja u Aplikaciji RKPI
proračunski korisnici državnog proračuna	<ul style="list-style-type: none"> Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o obvezama i Bilješke 	do 31. siječnja 2023.	Nadležni razdjel MFIN
razdjeli državnog proračuna	Konsolidirani izvještaj <ul style="list-style-type: none"> Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o obvezama i Bilješke 	do 28. veljače 2023.	MFIN
proračunski korisnici jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	<ul style="list-style-type: none"> Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o obvezama i Bilješke 	do 31. siječnja 2023.	Nadležna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave MFIN
jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	<ul style="list-style-type: none"> Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o obvezama i Bilješke 	do 15. veljače 2023.	MFIN
	Konsolidirani izvještaj <ul style="list-style-type: none"> Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o obvezama i Bilješke 	do 28. veljače 2023.	MFIN
izvanproračunski korisnici državnog proračuna	<ul style="list-style-type: none"> Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o obvezama i Bilješke 	do 15. veljače 2023.	MFIN
izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	<ul style="list-style-type: none"> Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o obvezama i Bilješke 	do 15. veljače 2023.	Nadležna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave MFIN

izvještajnih razdoblja nemaju iskazan podatak, dok je u drugom razdoblju iskazan značajan iznos zbog, primjerice, novog prihoda ili primitka, rashoda ili izdatka koji je ostvaren u jednom od promatranih razdoblja.

Sukladno članku 23. Pravilnika o financijskom izvještavanju proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici **financijske izvještaje za proračunsku godinu predaju i nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju.**

Ako u vrijeme sastavljanja financijskih izvještaja nastanu **izvanredni vanjski događaji koji se nisu mogli predvidjeti, spriječiti, otkloniti ili izbjeći, proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici iznimno mogu predati financijske izvještaje nakon proteka navedenog roka temeljem prethodne suglasnosti Ministarstva financija.**

Ministarstvo financija suglasnost daje na temelju zahtjeva proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika, a koji mora biti dostavljen prije isteka roka za predaju pojedinih financijskog izvještaja i koji je potpisan od strane čelnika tijela. U suglasnosti se za svaki pojedini zahtjev utvrđuje do kada se produžuje rok za predaju financijskih izvještaja.

Financijski izvještaji predani izvan roka propisanog Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, ali unutar roka danog u suglasnosti, smatraju se predanima na vrijeme. Navedeno naglašavamo zbog popunjavanja *Upitnika o fiskalnoj odgovornosti* koji je jedan od temelja za davanje Izjave o fiskalnoj odgovornosti, koja je propisana Zakonom o fiskalnoj odgovornosti³.

³ Zakon o fiskalnoj odgovornosti (Nar. nov., br. 111/18)

Naime, u Upitniku o fiskalnoj odgovornosti **pitanjem pod rednim brojem 59.** provjerava se na poštivanje rokova predaje financijskih izvještaja utvrđenih Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Ukoliko su financijski izvještaji predani unutar rokova propisanih Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu odnosno unutar odgođenog roka danog u suglasnosti Ministarstva financija na pitanje broj 59. iz Upitnika odgovara se potvrdno.

3. Napomene kod popunjavanja obrazaca

Člankom 7. stavkom 5. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisano je da se podaci koji se odnose na novčane iznose u obrascima iskazuju punim brojem sa dvije decimale (u kunama s lipama) u službenoj valuti Republike Hrvatske. Zbog novog načina iskazivanja novčanih iznosa na dvije decimale više nisu dozvoljena odstupanja +/- 1 kuna koje je do sada bilo dozvoljeno zbog zaokruživanja novčanih iznosa.

3.1. Izvještaj na Obrascu PR-RAS

U Izvještaju za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2022. popunjavaju se oba stupca obrasca PR-RAS, odnosno popunjava se i stupac „*Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine*“. Iznimka su samo korisnici koji su osnovani tijekom 2022. i korisnici koji su od 1. siječnja 2022. prešli iz neprofitnog u proračunski sustav.

Podaci o novčanim iznosima koji se unose u stupac „*Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine*“ preuzimaju se iz obrasca PR-RAS za isto izvještajno razdoblje prethodne godine iskazani u kunama (bez lipa) i prilikom unosa u obrazac PR-RAS za razdoblje 1. siječnja do 31. prosinca 2022. potrebno ih je iskazati punim brojem sa dvije decimale (u kunama s lipama), s time da će iznosi lipa biti 0.

U stupac „*Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine*“ novčani iznosi iskazuju se punim brojem sa dvije decimale (u kunama s lipama).

3.2. Bilanca na Obrascu BIL

U stupac „*Stanje na 1. siječnja*“ podaci o novčanim iznosima se unose u kunama (bez lipa) s tim da će biti iskazani punim brojem sa dvije decimale (u kunama s lipama), a iznosi lipa bit će 0 (nula). U stupac „*Stanje na 31. prosinca*“ podaci o novčanim iznosima se unose u kunama s lipama.

U obveznim analitičkim podacima traži se detaljnija razrada podataka o potraživanjima skupina 13, 16 i 17, na dospjela i nedospjela potraživanja.

Dospjela potraživanja podliježu ispravku vrijednosti koji se provodi na kraju godine uzimajući u obzir kašnjenje u naplati preko godine dana i pokretanje stečajnog i/ili likvidacijskog postupka nad dužnikom.

Stoga se u obveznim analitičkim podacima iskazuju podaci o nedospjelim i dospjelim potraživanjima **u bruto iznosu** (ne umanjuju se za iznos ispravka vrijednosti).

Napominjemo kako potraživanja proračunskih korisnika za sredstva uplaćena na račun nadležnog proračuna, koja se

evidentiraju na osnovnom računu 16721 *Potraživanja proračunskih korisnika za sredstva uplaćena u nadležni proračun* jesu **nedospjela potraživanja**. Slijedom navedenoga, obveze koje nadležni proračun evidentira na osnovnom računu 23956 *Obveze proračuna za naplaćena sredstva proračunskog korisnika* jesu također **nedospjele obveze**.

3.3. Izvještaj na Obrascu: RAS-funkcijski

U Izvještaju RAS-funkcijski popunjavaju se podaci o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji. Novčani iznosi koji se unose u stupce „*Ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine*“ i „*Ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine*“ obrazac RAS-funkcijski unose se na identičan način kao u obrazac PR-RAS.

Važno je naglasiti kako se funkcijski klasificiraju isključivo rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine, dok se izdaci za financijsku imovinu i obveze ne razvrstavaju funkcijski, a time ni ne uključuju u Izvještaj.

S obzirom na to da proračunski korisnici u Obrascu: RAS-funkcijski iskazuju svoje rashode po funkcijskoj klasifikaciji neovisno o tome iz kojeg su izvora financirani (dakle uključujući i one financirane iz sredstava primljenih od nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti), JLP(R)S pri popunjavanju Obrasca: RAS-funkcijski (razina 22) moraju iz svojih ukupnih rashoda isključiti iznose prijenosa proračunskim korisnicima iz svoje nadležnosti (podskupinu 367 *Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti*), kako ne bi došlo do udvostručavanja podataka.

3.4. Izvještaj na Obrascu P-VRIO

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza dopuna je podacima iz Bilance. U Obrazac P-VRIO unose se promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza koje nisu posljedica prihoda odnosno rashoda niti novčanog tijeka. Primjerice, prijenosi nefinancijske imovine između subjekata u sustavu općeg proračuna ne iskazuju se kao prihod i rashod nego kao promjena u obujmu imovine gdje davatelj ima smanjenje, a primatelj povećanje imovine.

Navedene se promjene u knjigovodstvu iskazuju preko podskupine 915 *Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*, koja na kraju godine ne može imati iskazan saldo, jer se isti osnovni račun knjiži na teret i u korist. Međutim, ostaje podatak za popunjavanje izvještaja P-VRIO, koji zahtijeva iskaz promjena za pojedine vrste imovine i obveza.

Jedan korisnik može istovrsnu (ne mora to biti potpuno ista) imovinu primiti od nekoga iz sustava općeg proračuna i dati nekom u sustavu općeg proračuna, ili može rashodovati neupotrebljivu imovinu. Znači, može imati i povećanje i smanjenje istovrsne imovine. Na navedeni način to treba biti iskazano i u izvještaju P-VRIO.

Novčani iznosi u obrascu P-VRIO iskazuju se punim brojem sa dvije decimale (u kunama s lipama). Subjekti koji nemaju podatke za popunjavanje obrasca P-VRIO, a da bi zadovoljili podatak o popunjenosti pojedinog obrasca s Referentne stranice, dovoljno je da u obrazac na bilo koju poziciju unesu iznos od 0,00 kuna.

3.5. Izvještaj na Obrascu OBVEZE

U retku „Stanje obveza 1. siječnja“ iskazuje se početno stanje obveza na dan 1. siječnja 2022. koje odgovara stanju obveza na kraju prosinca 2021. Iznos početnog stanja treba biti iskazan u kunama i lipama i stoga je taj iznos potrebno uzeti iz stanja na 31. prosinca 2021. iz poslovnih knjiga. To se početno stanje iskazuje u Izvještajima o obvezama za sva razdoblja u 2022., uključujući i proračunsku godinu.

Sve obveze stvorene između obveznika predaje financijskih izvještaja objavljenih u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika koje se u evidencijama korisnika vode na računima obveza za rashode poslovanja, nabavu nefinancijske imovine i obveza za financijsku imovinu, za potrebe Izvještaja o obvezama ne razdvajaju se prema navedenim vrstama nego se stavljaju u zajedničku kategoriju „međusobne obveze proračunskih korisnika“. Međusobne obveze su primjerice:

- obveze po osnovi fakturiranja između korisnika u sustavu proračuna,
- refundacije zajedničkih troškova (obveze za režijske i druge troškove u kojima participiraju dva proračunska korisnika koji koriste istu zgradu),
- obveze za povrat u proračun sredstava koja refundira HZZO (primjerice: naknada za bolovanje iznad 42 dana, ozljedu na radu i sl.),
- obveza za uplatu u državni proračun temeljem Zakona o prodaji stanova na kojima postoji stanarsko pravo⁴ (55%, 65%),
- obveza nadležnog proračuna za nepotrošene vlastite prihode i namjenske prihode i primitke proračunskih korisnika uplaćene u proračun.

Obveze za poreze, doprinose iz i na plaće, obveze za PDV, carine i ostala slična davanja državi prikazuju se kao dio izvorne obveze kojoj pripadaju te se ne tretiraju kao međusobne obveze proračunskih korisnika.

Bolničke zdravstvene ustanove koje su u 2022. od HZZO-a primile iznos sredstava za obavljanje zdravstvenih usluga (bolničkog liječenja i specijalističko-konzilijarne zdravstvene zaštite iz obveznog zdravstvenog osiguranja) veći od stvarno izvršenih usluga, odnosno ispostavljenih računa HZZO-u, obvezu prema HZZO-u za više doznačena sredstva u Izvještaju o obvezama evidentiraju također kao dio izvorne obveze u okviru podskupine 239 Ostale tekuće obveze, a ne kao međusobne obveze.

Stanje dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja odnosi se isključivo na obveze čije je dospjeće bilo 31. prosinca 2022. ili ranije. **Obveze za plaću za prosinac dopijevaju u siječnju, što znači da na dan 31. prosinca nisu dospjele pa se ne smiju unositi na pozicije – Obveze za zaposlene, a) Prekoračenje 1 – 60 dana.** Obveze za povrat u proračun koje kao protustavku imaju potraživanja također nisu dospjele obveze. Primjerice, obveza za povrat u proračun naknade za bolovanje za koju je sredstva osigu-

rao nadležni proračun, a refundirat će Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje, dopijeva kad Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje uplati sredstva.

Stanje nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja čine obveze nastale zaključno sa 31. prosinca 2022., ali nisu dospjele do 31. prosinca 2022. Podatak koji se unosi predstavlja potražni saldo računa obveza na 31. prosinca 2022. koji dopijeva na plaćanje u budućim razdobljima (2023. i kasnije).

4. Objava godišnjih financijskih izvještaja

Sukladno članku 144. stavku 8. Zakona o proračunu te članku 28. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici objavljuju godišnje financijske izvještaje na svojim internetskim stranicama najkasnije u roku od osam dana od propisanog roka za njihovo podnošenje. Proračunski i izvanproračunski korisnici koji nemaju vlastite internetske stranice, objavljuju godišnje financijske izvještaje na internetskim stranicama nadležnog razdjela organizacijske klasifikacije državnog proračuna, odnosno nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, u roku od osam dana od propisanog roka za njihovo podnošenje.

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

Razdjeli državnog proračuna obvezni su obavijestiti Ministarstvo financija o mrežnoj adresi na kojoj su i kada objavljeni njihovi financijski izvještaji za 2022. i isto tako obvezni su provjeriti i obavijestiti Ministarstvo financija o tome jesu li svi proračunski korisnici i izvanproračunski korisnici državnog proračuna iz njihove nadležnosti objavili svoje financijske izvještaje za 2022. te jesu li to učinili u propisanom roku.

JLP(R)S obvezne su obavijestiti Ministarstvo financija o mrežnoj adresi na kojoj su i kada objavljeni njihovi financijski izvještaji za 2022. Važno je istaknuti kako su JLP(R)S obvezne provjeriti **jesu li proračunski i izvanproračunski korisnici iz njihove nadležnosti objavili financijske izvještaje za 2022.** na svojim mrežnim stranicama i jesu li to učinili u propisanom roku.

Navedene podatke razdjeli i JLP(R)S dostavljaju Ministarstvu financija **najkasnije do 10. ožujka 2023. na adresu elektroničke pošte biljeske@mfin.hr.**

Kako bi se istaknula važnost objave godišnjih financijskih izvještaja, u **Upitniku o fiskalnoj odgovornosti** u području *Transparentnost*, potrebno je odgovoriti na pitanje pod rednim brojem 72. koje glasi: „*Godišnji financijski izvještaji objavljeni su u roku od 8 dana od propisanog roka za predaju godišnjih financijskih izvještaja na vlastitim mrežnim stranicama, odnosno na mrežnim stranicama nadležnog proračuna ako ne posjeduju mrežnu stranicu.*“ te kao referencu navesti poveznicu na mrežnu stranicu na kojoj su izvještaji objavljeni.

⁴ Zakon o prodaji stanova na kojima postoji stanarsko pravo (Nar. nov., br. 43/92, 69/92, 87/92, 25/93, 26/93, 48/93, 2/94, 44/94, 47/94, 58/95, 103/95, 11/96, 76/96, 111/96, 11/97, 103/97, 119/97, 68/98, 163/98, 22/99, 96/99, 120/00, 94/01 i 78/02)