

# Konsolidirani financijski izvještaji u sustavu proračuna za 2022. godinu

Martina Štefković\*

Člankom 19. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, br. 37/22) definiran je postupak konsolidacije financijskih izvještaja u sustavu proračuna, sadržaj, obveznici i rokovi predaje konsolidiranih financijskih izvještaja, kao i sadržaj Bilješki koje su sastavni dio navedenih izvještaja. U nastavku se daje osvrt na postupak konsolidacije financijskih izvještaja korisnika državnog proračuna te izvještaja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njihovih korisnika.

## 1. Uvod

Okružnicom 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. (KLASA: 400-02/22-01/26, URBROJ: 513-05-03-23-6) od 12. siječnja 2023. obveznicima predaje konsolidiranih financijskih izvještaja dane su najvažnije napomene vezano uz rokove i način sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja.

Obveznici konsolidiranog financijskog izvještavanja u sustavu proračuna godišnje konsolidirane financijske izvještaje za 2022. prvi puta predaju putem novog informacijskog sustava Ministarstva financija, odnosno nove aplikacije Financijsko izvještavanje u sustavu proračuna i Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika (aplikacija RKPMFI).

Rok za predaju konsolidiranih financijskih izvještaja (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) razdjela državnog proračuna i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2022. je **28. veljače 2023.**

\* Martina Štefković, mag. oec. Ministarstvo financija RH, Zagreb

Obveznik unosa izvještaja u Aplikaciju RKPMFI	Financijski izvještaji	Rok za predaju	Primatelj izvještaja u Aplikaciji RKPMFI
razdjeli državnog proračuna	<b>Konsolidirani izvještaj</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanca,</li> <li>• Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,</li> <li>• Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,</li> <li>• Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,</li> <li>• Izvještaj o obvezama i</li> <li>• Bilješke</li> </ul>	do 28. veljače 2023.	MFIN
jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	<b>Konsolidirani izvještaj</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanca,</li> <li>• Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,</li> <li>• Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,</li> <li>• Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,</li> <li>• Izvještaj o obvezama i</li> <li>• Bilješke</li> </ul>	do 28. veljače 2023.	MFIN

Nadalje, člankom 7. stavkom 5. Pravilnika o financijskom izvještavanju propisano je da se podaci koji se odnose na novčane iznose u obrascima iskazuju **punim brojem sa dvije decimale 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.

Vezano uz uvođenje eura kao službene valute Republike Hrvatske od 1. siječnja 2023., napominjemo kako će go-



dišnji konsolidirani financijski izvještaji za 2022. godinu sadržavati podatke iskazane u kunama i lipama za ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine i ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine iako će se sastavljati i predavati u 2023. godini kada će službena valuta biti euro.

Konsolidirani financijski izvještaji predaju se na **obrasima financijskih izvještaja u MS Excel predlošku kojeg korisnici preuzimaju iz aplikacije RKPFI**. Odabirom izvještajnog razdoblja za koje se predaju financijski izvještaji, korisniku je ponuđena na preuzimanje datoteka odnosno predložak financijskih izvještaja.

Uz spomenutu Okružnicu, za sastavljanje godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja uz odredbe Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN, br. 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21), važno je primijeniti i **Uputu za konsolidaciju financijskih izvještaja u sustavu proračuna**. Uputa je objavljena u veljači 2019. godine na web stranici <https://mf.gov.hr/istaknute-teme/drzavna-riznica-ra-cunovodstvo/upute-naloz-i-ostalo/179>. U njoj su dani i pojašnjeni obvezni postupci konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja koji su primjenjivi i u procesu konsolidacije financijskih izvještaja za 2021. godinu, a uvažavajući specifičnosti konsolidacije financijskih izvještaja na razini jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i na državnoj razini.

Također valja spomenuti i posebne **upute vezane za sadržaj Bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje, kako za razdjela, tako i za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave** dostupne na prethodno istaknutoj web stranici.

## 2. Postupak konsolidacije

### 2.1. Obuhvat konsolidacije

Obuhvat konsolidiranih financijskih izvještaja je definiran odredbama Zakona o proračunu (Narodne novine, br. 144/21), odnosno Registrom proračunskih i izvanproračunskih korisnika sukladno Pravilniku o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika (NN, br. 128/09 142/14, 23/19 i 83/21).

Od početka 2022. godine kroz aplikaciju RKPFI svim subjektima iz Registra za pregled dostupni dnevno ažurni podaci o drugim subjektima upisanim u Registar, te se na stranicama Ministarstva financija više ne objavljuje ažurirani popis u Excel tablicama kako je do sad bila praksa.

Za subjekte koji nisu upisani u Registar kao i za svu zainteresiranu javnost, na stranici Ministarstva financija objavljena je poveznica na Registar proračunskih i izvanproračunskih (<https://rkpfi.drzavna-riznica.hr/PORTAL/Rkp>) putem koje je moguć uvid i preuzimanje podataka iz Registra kao i uvid i preuzimanje godišnjih financijskih izvještaja.

Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika olakšava ministarstvima i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave u odluci koje sve subjekte konsolidirati, a istodobno osigurava dosljednost obuhvata koja je neophodna u statističkim analizama.

**Ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela** konsolidiraju financijske izvještaje proračunskih korisnika, koji su prema organizacijskoj klasifikaciji proračuna u njihovu sastavu, i svoj financijski izvještaj te ih iskazuju u **konsolidiranim financijskim izvještajima**.

**Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave** konsolidiraju financijske izvještaje proračunskih korisnika za koje su nadležne i financijski izvještaj jedinice te ih iskazuju u **konsolidiranim financijskim izvještajima**.

Postupak konsolidacije svih elemenata općeg proračuna u Republici Hrvatskoj propisan je člankom 140. Zakona o proračunu, odnosno člankom 19. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu:

- (1) Ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela konsolidiraju financijske izvještaje proračunskih korisnika, koji su prema organizacijskoj klasifikaciji u njihovoj nadležnosti, i svoj financijski izvještaj te sastavljaju konsolidirani financijski izvještaj razdjela koji dostavlja Ministarstvu financija.
- (2) Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidira financijske izvještaje proračunskih korisnika, koji su prema organizacijskoj klasifikaciji u njezinoj nadležnosti, i svoj financijski izvještaj te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji dostavlja Ministarstvu financija.
- (3) Ministarstvo financija konsolidira:
  - konsolidirani financijski izvještaj iz stavka 1. i financijski izvještaj državnog proračuna te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj državnog proračuna
  - konsolidirani financijski izvještaj državnog proračuna iz točke 1. i financijske izvještaje izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj središnjeg proračuna
  - konsolidirane financijske izvještaje proračuna svih jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i financijske izvještaje svih izvanproračunskih korisnika jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te ih iskazuje u konsolidiranom financijskom izvještaju
  - konsolidirani financijski izvještaj središnjeg proračuna iz točke 2. i konsolidirane financijske izvještaje iz točke 3. te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj općeg proračuna.

### 2.2. Primjena jednakih računovodstvenih pravila

Preduvjet koji mora biti zadovoljen kako bi konsolidirani financijski izvještaj općeg proračuna mogao pružiti relevantne informacije o općem proračunu kao cjelini je pravilno evidentiranje svih poslovnih događaja u poslovnim knjigama nadležnih proračuna i njihovih proračunskih korisnika. Računovodstvena metodologija je jedinstveno

propisana Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN, br. 124/14, 115/15, 87/16, 3/18, 126/19 i 108/20) kako za proračune, tako i za njihove korisnike. Time se osigurava konsolidacija financijskih izvještaja sastavljenih korištenjem jednakih računovodstvenih politika za jednake transakcije i poslovne događaje.

Kontinuitet, odnosno dosljednost u primjeni metoda konsolidacije podrazumijeva da se prezentiranje financijskih izvještaja svih proračunskih i izvanproračunskih korisnika provodi dosljedno. To je važno za praćenje konsolidiranih podataka u vremenskim serijama, što osiguravaju odredbe Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu i Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu.

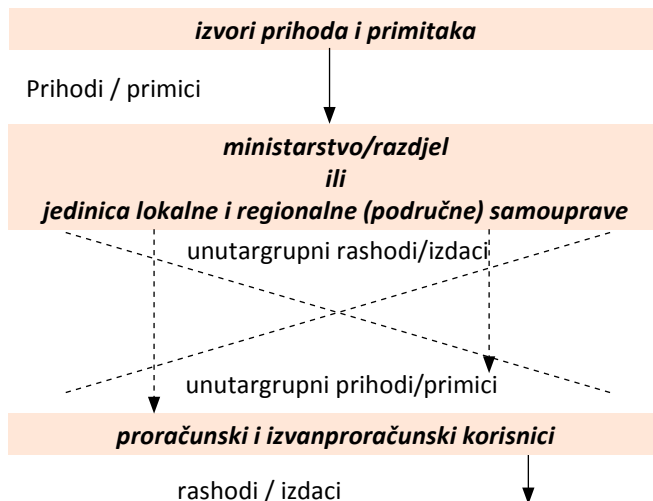
### 2.3. Postupci konsolidacije

U postupak konsolidacije financijskih izvještaja nadležnog proračuna ulaze nadležnoj instituciji u propisanim rokovima dostavljeni financijski izvještaj nadležnog proračuna te pojedinačni financijski izvještaji proračunskih korisnika, i to: 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 promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza na Obrascu: P-VRIO, Izvještaj o Obvezama na Obrascu: OBVEZE.

U Bilješkama uz konsolidirane financijske izvještaje iskazuju se unutargrupne transakcije koje su u izvještajima eliminirane, manjak ili višak u poslovanju grupe ako je ostvaren, pregled strukture manjka / viška po proračunskim i izvanproračunskim korisnicima te pozicije iz financijskih izvještaja proračuna i/ili proračunskih i izvanproračunskih korisnika na kojima je ostvareno značajnije odstupanje u odnosu na prethodnu godinu.

Kako bi se po konsolidiranim financijskim izvještajima vidjelo kolika je sredstva i iz kojih izvora dobila grupa kao cjelina, te pratila ukupna potrošnja grupe, potrebno je **pri konsolidaciji primijeniti dva temeljna postupka**. Prvi, **zbrajanje jednakih pozicija** financijskih izvještaja nadležne jedinice i jedinica u njenom sastavu, kao da se radi o jednom računovodstvenom subjektu. Drugi, **eliminiranje unutargrupnih transakcija i poslovnih događaja** kako se ne bi udvostručili potraživanja / obveze, prihodi / primici i rashodi / izdaci na razini grupe.

Slika 1. Temeljni postupci u konsolidaciji financijskih izvještaja



Iz prikaza je razvidno da bi se u konsolidiranom financijskom izvještaju, kada se ne bi eliminirale unutargrupne transakcije, dobili udvostručeni prihodi / primici i rashodi / izdaci.

### 3. Konsolidacije financijskih izvještaja JLP/R/S

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidiraju vlastite izvještaje s izvještajima proračunskih korisnika kojima su nadležni i to:

1. zbrajanjem jednakih stavki imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda nadležne jedinice te njenih proračunskih korisnika.
2. eliminacijom unutargrupnih transakcija i unutargrupnih salda, kao posljedice međusobnih transakcija, kako bi konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da se radi o jednom poslovnom subjektu.

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u svojim izvještajima razine 23 (konsolidirani proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave) konsolidiraju vlastiti financijski izvještaj razine 22 (proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave) te cjelovite financijske izvještaje svih proračunskih korisnika iz svoje nadležnosti razine 21 (proračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave) i razine 31 (proračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji obavlja poslove u sklopu funkcija koje se decentraliziraju). Izuzetak su financijski izvještaji centara za socijalnu skrb koji su korisnici decentraliziranih sredstva, ali osnivačka prava još su uvijek na državi. Zbog toga Ministarstvo rada, mirovinskoga sustava, obitelji i socijalne politike u cijelosti konsolidira financijske izvještaje centara za socijalnu skrb. Centri za socijalnu skrb sredstva koja ostvare od jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave iskazuju na osnovnom računu u okviru podskupine 636 Pomoći proračunskim korisnicima iz proračuna koji im nije nadležan. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave iskazuju u financijskim izvještajima sva

IMATE  
PITANJE?



pitajcentar@tim4pin.hr

sredstva koja su doznačile centrima na podskupini računa 366 Pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna. Navedeno je nužno radi ispravnog postupka konsolidacije.

Sredstva koja se doznačuju jedinici lokalne samouprave iz državnog proračuna, razdjela Ministarstva rada, mirovinskoga sustava, obitelji i socijalne politike na ime naknade za troškove stanovanja, a sukladno Zakonu o socijalnoj skrbi (Narodne novine br. 18/22 i 46/22), članku 289. stavku 10., **namjenska su sredstva i ne smatraju se tekućom pomoći iz državnog proračuna** pa ih jedinice lokalne samouprave ne evidentiraju niti prihode niti rashode za sredstva koja će im biti doznačena iz državnog proračuna na ime naknade za troškove stanovanja.

U državnom proračunu za 2022. kao i za razdoblje 2023. – 2025. sredstva na ime naknade za troškove stanovanja planirana su **unutar razdjela Ministarstva rada, mirovinskoga sustava, obitelji i socijalne politike na računima skupine 37 Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade.**

U računovodstvenim evidencijama **jedinice lokalne samouprave sredstva doznačena iz državnog proračuna na ime naknade za troškove stanovanja u 2022. te od 2023. godine pa nadalje evidentiraju zaduženjem računa novčanih sredstava 111 Novac u banci i odobrenjem računa obveza 23955 Obveze za naplaćene tuđe prihode**, a isplata sredstava krajnjem korisniku se evidentira zatvaranjem računa novčanih sredstava i zatvaranjem računa obveza.

### 3.1. Konsolidacija izvještaja PR-RAS

Postupak konsolidacije Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima provodi se zbrajanjem istih pozicija iz Obrasca: PR-RAS jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave s pozicijama iz obrazaca: PR-RAS proračunskih korisnika.

Prije same konsolidacije, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave obvezne su uskladiti evidencije s proračunskim korisnicima iz svoje nadležnosti kako bi iznos koji proračun iskazuje na podskupini 367 Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti bio jednak ukupnom iznosu koje proračunski korisnici iz nadležnosti proračuna iskazuju na podskupini 671 Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika.

Dakle, u financijskom izvještaju jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave razine 22 sredstva koja su namijenjena proračunskim korisnicima iskazuju se na podskupini računa 367 prema gotovinskom načelu (samo plaćeni rashodi proračunskih korisnika financirani iz prihoda jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave). Korisnici prihode iz nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave iskazuju također prema gotovinskom načelu. Pri izradi konsolidiranih financijskih izvještaja jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (razina 23) prihodi koje proračunski korisnici ostvaruju iz nadležnog proračuna (671) i prijenosi proračunskim kori-

snicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti (367) međusobno se sučeljavaju i eliminiraju.

Slijedom navedenog, na Obrascu: PR-RAS **šifru 671** potrebno je sučeliti sa šifrom 3672, **šifru 6712** sa šifrom 3673, **šifru 6714 sa šifrom 3674**, što mora rezultirati eliminacijom između **šifre 671 i šifre 367**.

RAZINA 22	RAČUN		RAZINA 21 RAZINA 31	RAČUN
Šifra 671	671	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 367	367
Šifra 6711	6711	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 3672	3672
Šifra 6712	6712	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 3673	3673
Šifra 6714	6714	◀ ELIMINACIJA ▶	šifra 3674	3674

Podskupina 369 Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna obuhvaća prijenose koje iznimno proračunski korisnici daju drugim proračunskim korisnicima u nadležnosti istog proračuna na temelju propisa ili natječaja, a uz prethodnu suglasnost upravnog tijela za financije. Podskupina 639 Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna obuhvaća prijenose koje iznimno proračunski korisnici prime od drugih proračunskih korisnika u nadležnosti istog proračuna na temelju propisa ili natječaja, a uz prethodnu suglasnost upravnog tijela za financije. Prethodnu suglasnost koja je nužna za provođenje prijenosa temeljem propisa ili natječaja nije potrebno tražiti za prijenose EU sredstava između proračunskih korisnika istog proračuna.

Prijenosi koje proračunski korisnici daju drugim proračunskim korisnicima u nadležnosti istog proračuna na temelju propisa ili natječaja, a uz prethodnu suglasnost upravnog tijela za financije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave moraju biti iznimka, a ne pravilo.

U slučaju da proračunski korisnici jedinice koriste podskupine 369 i 639 za prijenose sredstava, važno je da ih uključe i u proces planiranja proračuna. Jedinice pri izradi uputa za pripremu proračuna trebaju utvrditi kriterije i proceduru za dobivanje prethodne suglasnosti od upravnog tijela za financije te o navedenom obavijestiti proračunske korisnike iz svoje nadležnosti.

U konsolidaciji financijskih izvještaja proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (razina 23) podskupine 369 i 639 evidentirane u financijskim izvještajima proračunskih korisnika (razina 21 i 31) odnosno šifri 639 i 369, 6391 i 3691, 6392 i 3692, 6393 i 3693 te 6394 i 3694 na obrascu: PR-RAS razine 23 moraju se u potpunosti eliminirati.

RAZINA 21 RAZINA 31	RAČUN		RAZINA 21 RAZINA 31	RAČUN
Šifra 639	639	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 369	369
Šifra 6391	6391	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 3691	3691
Šifra 6392	6392	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 3692	3692
Šifra 6393	6393	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 3693	3693
Šifra 6394	6394	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 3694	3694

Da bi se podskupine 369 i 639 mogle uspješno eliminirati, nužno je da primatelji i davatelji sredstava ispravno evidentiraju poslovne događaje na navedenim podskupi-



nama te da usklade svoje evidencije o prenesenim sredstvima, što se testira i Upitnikom o fiskalnoj odgovornosti, pitanjem koje glasi: *Proračunski korisnik koji je doznačio sredstva proračunskom korisniku istog proračuna, a iskazao ih je unutar podskupine računa 369 Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna, uskladio je evidencije s proračunskim korisnikom koji su sredstva primili i iskazali ih unutar podskupine računa 639 Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna (odgovaraju proračunski korisnici državnog proračuna i proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ako su njeni upravni odjeli dodjeljivali sredstva proračunskim korisnicima u nadležnosti drugih upravnih odjela te jedinice).*

### 3.2. Konsolidacija bilanci

Konsolidirani Obrazac: BIL prikazuje imovinu te obveze i vlastite izvore jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunskih korisnika koji su u njihovoj nadležnosti kao da se radi o jednoj cjelini.

Konsolidirani podaci o nefinancijskoj imovini dobivaju se zbrajanjem istovrsnih stavaka bilance nadležnog proračuna i proračunskih korisnika. Također, treba podsjetiti kako u slučaju da nadležna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave nabavi nefinancijsku imovinu za proračunskog korisnika iz svoje nadležnosti, jedinica nakon što proslijedi nabavljenu imovinu svom proračunskom korisniku iskknjižava imovinu (posredstvom podskupine 915 Računskog plana). Proračunski korisnik evidentira dobivenu imovinu u razredu 0 istovremeno odobravajući račun podskupine 915, ne iskazujući rashod za nabavu imovine. Rashod je iskazan u razredu 4 kod jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Navedeni poslovni događaj rezultira smanjenjem u obujmu imovine jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, a kod korisnika povećanjem imovine.

RAZINA 22		RAZINA 21 RAZINA 31
Šifra B002-064	◀ ZBRAJANJE ▶	Šifra B002-064

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koje imaju proračunske korisnike u svojoj nadležnosti, a čije se poslovanje na temelju čl. 50. Zakona o proračunu odvija isključivo preko računa jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (nemaju otvoren vlastiti račun u poslovnoj banci) u konsolidiranom obrascu: BIL na šifri 111 iskazuju samo novčana sredstva iz obrasca bilance jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (razina 22).

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave čiji proračunski korisnici imaju otvorene račune u poslovnim bankama te na tim računima imaju novčana sredstva koja nisu uplaćena u riznicu, prilikom sastavljanja konsolidiranog obrasca: BIL razine 23 trebaju novčanim sredstvima na računu jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave pribrojati novčana sredstva na računima njihovih proračunskih korisnika.

RAZINA 22	RAČUN		RAZINA 21 RAZINA 31	RAČUN
Šifra 111	111	◀ ZBRAJANJE ▶	Šifra 111	111

Prema članku 53. Zakona o proračunu, namjenski prihodi i primici koji nisu iskorišteni u prethodnoj godini prenose se u proračun za tekuću proračunsku godinu. Međutim, za više doznačena sredstva proračunskim korisnicima iz općih prihoda i primitaka, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave mogu tražiti povrat sredstava. U tom slučaju, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u konsolidiranom obrascu: BIL eliminiraju dio šifre 129 Ostala potraživanja iz obrasca: BIL razine 22 koji se odnosi na osnovni račun 12941 Potraživanja proračuna od proračunskih korisnika za povrat u nadležni proračun i dio šifre 239 Ostale tekuće obveze iz obrazaca: BIL razine 21 i 31 koji se odnosi na osnovni račun 23958 Obveze proračunskih korisnika za povrat u proračun.

RAZINA 22	RAČUN		RAZINA 21 RAZINA 31	RAČUN
Šifra 129	12941	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 182	23958

U slučaju da proračunski korisnici nemaju otvorene račune, već u cijelosti posluju preko jedinstvenog računa nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, sredstva na osnovi predujmova, depozita i primljenih jamčevina uplaćuju se na račun jedinice. Korisnik i u tom slučaju, kao i za uplaćene vlastite te namjenske prihode i primitke, evidentira 16721 Potraživanja proračunskih korisnika za sredstva uplaćena u nadležni proračun.

Navedena sredstva jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave evidentiraju na računu 23956 Obveze proračuna za naplaćena sredstva proračunskog korisnika.

U procesu konsolidacije eliminiraju se na šifri 167 iz bilance razine 21 i 31 iznosi predujmova, depozita i primljenih jamčevina iskazani na računu 16721 te dio šifre 239 iz obrasca: BIL razine 22 za predujmove, depozite i jamčevine iskazane na osnovnom računu 23956 Obveze proračuna za naplaćena sredstva proračunskog korisnika.

Sukladno odredbama Zakona o proračunu, proračunski korisnici obvezni su vlastite i namjenske prihode i primitke uplaćivati na jedinstveni račun proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Budući da su to i dalje prihodi raspoloživi proračunskim korisnicima koji su ih naplatili, njihovu uplatu na jedinstveni račun proračuna proračunski korisnici evidentiraju zaduženjem računa 16721 Potraživanja proračunskih korisnika za sredstva uplaćena u nadležni proračun uz odobrenje odgovarajućeg računa prihoda ili primitka. Plaćanje obveza iz vlastitih i namjenskih izvora (vlastiti prihodi, namjenski prihodi, pomoći i donacije) evidentiraju se zaduženjem odgovarajućeg računa obveza uz odobrenje računa 16721 Potraživanja proračunskih korisnika za sredstva uplaćena u nadležni proračun. Saldo računa 16721 svih proračunskih korisnika mora odgovarati podatku na računu 23956 Obveze proračuna za naplaćena sredstva proračunskog korisnika. Prilikom konsolidacije financijskog izvještaja jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave razine 22 s ra-

zinom 21 i 31 proračunskih korisnika eliminiraju se 16721 Potraživanja proračunskih korisnika za sredstva uplaćena u nadležni proračun (šifra 167) iz obrazaca: BIL razina 21 i 31 te 23956 Obveze proračuna za naplaćena sredstva proračunskog korisnika (šifra 239) iz Obrasca: BIL razine 22.

RAZINA 22	RAČUN		RAZINA 21 RAZINA 31	RAČUN
Šifra 239	23956	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 167	16721

U postupku konsolidacije obveza, podaci o obvezama iz bilance jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (razina 22) i podaci o obvezama iz bilanci korisnika razine 21 i 31 se zbrajaju, osim u navedenim slučajevima.

Kod postupka konsolidacije rezultata poslovanja rezultati se zbrajaju i prebijaju. Prebijaju se računi viškova i manjkova prema istovrsnim kategorijama i izvorima financiranja na razini osnovnog računa. Rezultat može ostati iskazan na tri osnovna računa rezultata; kao višak ili manjak prihoda od poslovanja (šifra 92211 ili šifra 92221), kao višak ili manjak prihoda od nefinancijske imovine (šifra 92212 ili šifra 92222) te kao višak ili manjak primitaka od financijske imovine (šifra 92213 ili šifra 92223) i ne može se istovremeno iskazati i višak i manjak po istim kategorijama. S obzirom na to da se konsolidirani rezultati dobivaju tako da se zbroje i prebiju rezultati jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i njenih korisnika, u konsolidiranim Bilješkama potrebno je naznačiti rezultat svakog od korisnika prije konsolidacije.

### 3.3. Konsolidacija izvještaja o obvezama

U procesu konsolidacije istovrsne stavke Obrasca: OBVEZE jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave zbrajaju se s odgovarajućim stavkama iz obrazaca: OBVEZE proračunskih korisnika.

Izvještaj o obvezama sadrži i podatke o međusobnim obvezama proračunskih korisnika koje je potrebno uključiti u postupak konsolidacije. Pod pojmom međusobne obveze proračunskih korisnika podrazumijevaju se sve obveze stvorene između proračunskih korisnika objavljenih u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika. One se u evidencijama korisnika vode na računima obveza za rashode poslovanja, nabavu nefinancijske imovine i obveze za financijsku imovinu, ali se za potrebe Izvještaja o obvezama ne razdvajaju prema navedenim vrstama nego se klasificiraju u spomenutu zajedničku kategoriju. Osnovni kriterij da se obveza stavi u ovu kategoriju jest njen nastanak u odnosu između dva proračunska korisnika. Važno je naglasiti kako se obveze za poreze, doprinose iz i na plaće, obveze za PDV, carine i ostala slična davanja državi prikazuju kao dio izvorne obveze kojoj pripadaju te se ne tretiraju kao međusobne obveze proračunskih korisnika.

Za međusobne proračunske obveze i potraživanja između nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i njenih proračunskih korisnika, jedinica mora provesti eliminaciju. Za to je potrebno da podatak o međusobnim obvezama u obrascima: OBVEZE prate detaljnije Bilješke.

### 3.4. Konsolidacija izvještaja P-VRIO

Međusobni prijenosi nefinancijske imovine između jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i njenih proračunskih korisnika evidentiraju se kao smanjenje kod subjekta koji prenosi imovinu te povećanje kod subjekta koji prima imovinu. U postupku konsolidacije pojedinačnih financijskih izvještaja te pozicije se eliminiraju. Na razini grupe takav poslovni događaj nema nikakav učinak jer se prijenosom imovine s jednog člana grupe na drugog stanje imovine u bilanci ne mijenja.

Treba podsjetiti da ni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, kao ni proračunski korisnici kod popunjavanja Obrasca: P-VRIO, razine 21, 22 i 31 ne prebijaju iznose iskazane na istoj šifri, već ih iskazuju i na strani povećanja i na strani smanjenja jer je riječ o dva različita poslovna događaja s različitim utjecajem na imovinu.

Iskazani iznosi smanjenja i povećanja imovine u pojedinačnim obrascima: P-VRIO u konsolidaciji se zbrajaju, osim ako je riječ, kako je već naglašeno, o prijenosima nefinancijske imovine između jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunskih korisnika.

### 3.5. Konsolidacija izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

Proces konsolidacije Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji provodi se zbrajanjem pozicija iz Obrasca: RAS-funkcijski jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave te obrazaca: RAS-funkcijski razine 21 (proračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave) i razine 31 (proračunski korisnik jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koji obavlja poslove u sklopu funkcija koje se decentraliziraju).

RAZINA 22		RAZINA 21 RAZINA 31
Šifra 01 – R1	◀ ZBRAJANJE ▶	Šifra 01 – R1

### 3.6. Konsolidacija bilješki

S obzirom na to da konsolidirani financijski izvještaji prikazuju podatke za grupu (više međusobno povezanih proračuna i/ili proračunskih korisnika) kao da se radi o jedin-stvenom subjektu, tako i Bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje opisno, brojčano i kombinirano dopunjuju prikazane konsolidirane podatke s pojašnjenjima propisanim Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Označavaju se rednim brojevima s pozivom na oznaku šifre izvještaja na koju se odnose.

U Bilješkama se iskazuju:

1. unutargrupne transakcije koje su u izvještajima eliminirane, kao, primjerice:
  - eliminacije međusobnih obveza nastalih između jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunskih korisnika odnosno proračunskih korisnika unutar iste jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave u Obrascu: OBVEZE

- eliminacije prijenosa između nadležnog proračuna i njegovih proračunskih korisnika, kao i između njegovih proračunskih korisnika u Obrascu: P-VRIO
  - iznose za koje je provedena eliminacija na šiframa ako u konsolidaciju ulazi samo dio šifre i ostale eliminacije istaknute u tekstu.
2. pregled strukture manjka / viška po proračunskim korisnicima
  3. pozicije iz financijskih izvještaja jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunskih korisnika na kojima je ostvareno značajnije odstupanje u odnosu na prethodnu godinu.

U pojašnjenju promjena pojedinih stavki financijskih izvještaja, u Bilješkama nije dovoljno navesti isključivo iznos ili postotak promjene stavke (koji je vidljiv i iz samog izvještaja), već je potrebno navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine. Značenje *većih odstupanja* nije definirano jer 10 % od malog iznosa, primjerice, kamata od 5.000,00 kuna nije relevantna veličina dok je na iznos od 50.000.000,00 kuna potrebno obrazložiti i odstupanje manje od 10 %.

Kako bi se izbjeglo dvostruko prikazivanje podataka, u Bilješkama nadležni proračun mora navesti transakcije koje su u konsolidiranim financijskim izvještajima eliminirane. Ako se prilikom konsolidacije eliminira iznos na nekoj šifri, u Bilješkama je potrebno navesti iznos koji je uzet u eliminaciju.

#### 4. Konsolidacija financijskih izvještaja razdjela državnog proračuna

Ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela državnog proračuna konsolidiraju vlastite financijske izvještaje s financijskim izvještajima proračunskih korisnika kojima su nadležni i to:

- zbrajanjem jednakih stavaka imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda
- eliminacijom unutargrupnih transakcija i unutargrupnih salda, kao posljedice međusobnih transakcija, kako bi konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da se radi o jednom poslovnom subjektu.

Ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela u svojim izvještajima razine 12 (razdjel – konsolidirani izvještaj) konsolidiraju izvještaje razine 11 (proračunski korisnici državnog proračuna).

##### 4.1. Konsolidacija izvještaja PR-RAS

Postupak konsolidacije Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima provodi se zbrajanjem istih pozicija iz Obrasca: PR-RAS razdjela državnog proračuna (glava 05) s pozicijama iz obrazaca: PR-RAS proračunskih korisnika iz nadležnosti tog razdjela.

Nadležno ministarstvo zbrojit će na Obrascu: PR-RAS šifre **671, 6711, 6712, 6714** iz financijskih izvještaja glave 05 nadležnog ministarstva i šifre **671, 6711, 6712 i 6714** iz obrazaca: PR-RAS proračunskih korisnika u svojoj nadležnosti.

GLAVA 05	RAČUN		RAZINA 11	RAČUN
Šifra 671	671	◀ ZBRAJANJE ▶	Šifra 671	671
Šifra 6711	6711	◀ ZBRAJANJE ▶	Šifra 6711	6711
Šifra 6712	6712	◀ ZBRAJANJE ▶	Šifra 6712	6712
Šifra 6714	6714	◀ ZBRAJANJE ▶	Šifra 6714	6714

Podskupina 369 Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna obuhvaća prijenose koje iznimno proračunski korisnici daju drugim proračunskim korisnicima u nadležnosti istog proračuna na temelju propisa ili natječaja, a uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija. Podskupina 639 Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna obuhvaća prijenose koje iznimno proračunski korisnici prime od drugih proračunskih korisnika u nadležnosti istog proračuna na temelju propisa ili natječaja, a uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija. Prethodnu suglasnost koja je nužna za provođenje prijenosa temeljem propisa ili natječaja nije potrebno tražiti za prijenose EU sredstava između proračunskih korisnika istog proračuna.

Ministarstva i drugi razdjeli državnog proračuna pri sastavljanju konsolidiranog izvještaja razine 12 (razdjel – konsolidirani izvještaj) eliminiraju iznose iskazane u izvještajima u okviru podskupina 369 i 639 koji se odnose na prijenose između proračunskih korisnika **istog razdjela državnog proračuna**. Sredstva dana ili dobivena na podskupinama 369 i 639 od drugih razdjela državnog proračuna ili proračunskih korisnika u nadležnosti drugih razdjela državnog proračuna ne eliminiraju se u postupku izrade izvještaja razine 12 tog razdjela, već kod izrade konsolidiranog financijskog izvještaja državnog proračuna.

GLAVA 05	RAČUN		GLAVA 05	RAČUN
RAZINA 11			RAZINA 11	
Šifra 639	639	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 369	369
Šifra 6391	6391	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 3691	3691
Šifra 6392	6392	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 3692	3692
Šifra 6393	6393	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 3693	3693
Šifra 6394	6394	◀ ELIMINACIJA ▶	Šifra 3694	3694

Kao što je već naglašeno kod pojašnjavanja postupka eliminacije podskupine 369 i 639 u financijskim izvještajima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, preduvjet uspješne eliminacije je ispravno evidentiranje poslovnih događaja na navedenim podskupinama kod primatelja i davatelja sredstava te međusobno usklađenje evidencija o prenesenim sredstvima.

**Člankom 11.** Zakona o izvršavanju Državnog proračuna RH za 2023. godinu definirano je kako proračunski korisnik državnog proračuna na svojim aktivnostima planira sredstva prijenosa koja iznimno dodjeljuje drugim proračunskim korisnicima državnog proračuna na temelju posebnih propisa i bez protučinidbe u okviru podskupine računa 369 Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna, a sukladno Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu. Pritom, ako sredstva prijenosa nisu planirana u dostatnom iznosu mogu se uz prethodnu suglasnost Ministarstva tijekom proračunske godine preraspodjeljivati bez ograničenja unutar aktivnosti s kojih se sredstva dodjeljuju. Također, ako korisnik planira sredstva



prijenosa proračunskim korisnicima državnog proračuna, dužan je očekivane primatelje sredstava pisano obavijestiti da sredstva planiraju na prihodovnoj strani u okviru podskupine računa 639. Korisnik koji doznačava sredstva preko podskupine računa 369 dužan je obavijestiti primatelje sredstava prilikom doznake sredstava. Naime, ukoliko korisnik koji doznači sredstva ne obavijesti primatelje sredstava da mu je sredstva doznačio preko podskupine računa 369 primatelj sredstva može krivo iskazati prihod, odnosno ne evidentirati ga na podskupini računa 639, što onemogućuje konsolidaciju financijskih izvještaja. Prihode u okviru podskupine 639 u svom financijskom planu mogu iskazati samo oni proračunski korisnici koje je proračunski korisnik državnog proračuna, davatelj navedenih sredstava, pisano obavijestio da sredstva planiraju na prihodnoj strani u okviru podskupine 639. Izrazito je bitno da korisnik koji doznačuje sredstva preko podskupine računa 369 i primatelj sredstva, uz obavijest kojom je davatelj dužan primatelja sredstava izvijestiti o načinu evidentiranja primljenih sredstava prilikom njihove doznake, najmanje tromjesečno usklade računovodstvene evidencije i evidencije u izvršenju financijskog plana o sredstvima evidentiranim na navedenim podskupinama računa.

#### 4.2. Konsolidacija bilanci

Konsolidirani Obrazac: BIL prikazuje imovinu te obveze i vlastite izvore proračunskih korisnika državnog proračuna koji se prema organizacijskoj klasifikaciji državnog proračuna klasificiraju kao razdjel te proračunskih korisnika koji su, prema organizacijskoj klasifikaciji, u njihovoj nadležnosti, kao da se radi o jednoj cjelini.

Također, treba podsjetiti kako u slučaju da nadležno ministarstvo nabavi nefinancijsku imovinu za proračunske korisnike iz svoje nadležnosti, ministarstvo isknjižava imovinu (posredstvom podskupine 915 Računskog plana) nakon što prosljedi nabavljenu imovinu svom proračunskom korisniku. Proračunski korisnik evidentira dobivenu imovinu u razredu 0, istovremeno odobravajući račun podskupine 915, ne iskazujući rashod za nabavu opreme. Rashod je iskazan u razredu 4 kod nadležnog ministarstva. Navedeni poslovni događaj rezultira smanjenjem u obujmu imovine nadležnog ministarstva, a kod korisnika povećanjem imovine.

U slučaju da proračunski korisnik od nadležnog proračuna imovinu dobije na korištenje, bez prijenosa vlasništva, evidentirat će je izvanbilančno.

GLAVA 05	RAZINA 11
Šifra B00 - 064	Šifra B002-064

Ako svi proračunski korisnici nadležnog razdjela državnog proračuna posluju isključivo preko sustava državne riznice i nemaju otvorene poslovne račune u nekoj od banaka, nema iskazanog salda na računu u konsolidiranom Obrascu: BIL.

Međutim, ako proračunski korisnici nadležnog razdjela i dalje imaju otvorene račune u nekoj od poslovnih banaka, a sve ili samo dio svojih namjenskih prihoda moraju uplatiti u proračun, u konsolidiranom stanju na računu bit će iskazan isključivo zbroj salda na računima proračunskih korisnika.

Financijska imovina skupina 12 Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo, 13 Potraživanja za dane zajmove, 14 Vrijednosni papiri, 15 Dionice i udjeli u glavnicima i 19 Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda glave 05 nadležnog ministarstva, odnosno razdjela iskazana je u bilanci razdjela i glavnoj knjizi, a navedena financijska imovina proračunskih korisnika u nadležnosti razdjela iskazana je u bilancama i glavnim knjigama korisnika. Podaci se, stoga, na tim skupinama u procesu konsolidacije zbrajaju.

Proračunski korisnici državnog proračuna koji posluju preko jedinstvenog računa državne riznice na osnovnom računu 16721 Potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun evidentiraju sredstva koja se uplate u riznicu, a njihov su vlastiti ili namjenski prihod ili primitak. Podsjetimo, sukladno odredbama Zakona o proračunu, proračunski korisnici obvezni su vlastite i namjenske prihode i primitke uplatiti u državni proračun. Budući da su to i dalje sredstva koja su raspoloživa proračunskim korisnicima koji su ih naplatili, njihovu uplatu na račun državnog proračuna proračunski korisnici evidentiraju zaduženjem računa 16721 Potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun uz odobrenje odgovarajućeg računa prihoda ili primitka. Ministarstva, odnosno razdjela u procesu konsolidacije zbrajaju podatke na šifri 167 iskazane u Obrascu: BIL glave 05 nadležnog ministarstva i obrascima: BIL proračunskih korisnika u svojoj nadležnosti.

GLAVA 05	RAČUN		RAZINA 11	RAČUN
Šifra 167	16721	◀ ZBRAJANJE ▶	Šifra 167	16721

Potraživanja evidentirana na osnovnom računu 16721 Potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun smanjuju se plaćanjem obveza proračunskog korisnika s računa državnog proračuna. Stanje potraživanja na navedenom računu je protustavka osnovnom računu 23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskog korisnika u državnom proračunu. U procesu konsolidacije sučeljava se i eliminira dio šifre 167 koji se odnosi na stanje potraživanja ministarstava odnosno razdjela (razina 12) za vlastite i namjenske prihode i primitke evidentirano na osnovnom računu 16721 te dio šifre 239 koji se odnosi na stanje na osnovnom računu 23956 u državnom proračunu. Navedeno znači da nadležna ministarstva odnosno razdjela u procesu konsolidacije zbrajaju podatke na šifri 167 iskazane u financijskim izvještajima glave 05 nadležnog razdjela i proračunskih korisnika u svojoj nadležnosti, a opisani korak eliminacije vrši se u konsolidaciji financijskog izvještaja državnog proračuna (razina 13) i konsolidiranih izvještaja razine 12.

U postupku konsolidacije obveza, podaci o obvezama iz bilance glave 05 nadležnog ministarstva i podaci o obvezama iz bilanci proračunskih korisnika u nadležnosti razdjela se zbrajaju. Obveze za rashode poslovanja i za nabavu nefinancijske imovine evidentiraju se na temelju vjerodostojne knjigovodstvene isprave (ulazna faktura, obračuni i slično) što znači da glava 05 nadležnog ministarstva u svojoj bilanci (i glavnoj knjizi) nema obveze svojih proračunskih korisnika, već se obveze proračunskih kori-



snika nalaze u njihovim bilancama razine 11, bez obzira na to posluju li preko riznice ili ne.

Kod postupka konsolidacije rezultata poslovanja, rezultati se zbrajaju i prebijaju. Prebijaju se računi viškova i manjkova prema istovrsnim kategorijama i izvorima financiranja na razini osnovnog računa. Rezultat može ostati iskazan na tri osnovna računa rezultata; kao višak ili manjak prihoda od poslovanja (šifra 92211 ili šifra 92221), kao višak ili manjak prihoda od nefinancijske imovine (šifra 92212 ili šifra 92222) te kao višak ili manjak primitaka od financijske imovine (šifra 92213 ili šifra 92223) i ne može se istovremeno iskazati i višak i manjak po istim kategorijama. S obzirom na to da se konsolidirani rezultati dobivaju tako da se zbroje i prebiju rezultati glave 05 nadležnog razdjela i njegovih korisnika, u konsolidiranim Bilješkama potrebno je naznačiti rezultate svakog od korisnika koji ulaze u konsolidirani rezultat na razini razdjela.

#### 4.3. Konsolidacija izvještaja o obvezama

U Obrascu: OBVEZE prate se obveze prema osnovnim grupama podataka:

- stanje obveza 1. 1.
- povećanje obveza u izvještajnom razdoblju
- podmirene obveze u izvještajnom razdoblju
- stanje obveza na kraju izvještajnog razdoblja.

Svaka od osnovnih grupa podataka razrađuje se prema vrsti obveze i većim je dijelom prilagođena strukturi obveza koju su korisnici dužni pratiti prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu. U skladu s tim dijeli se na četiri kategorije:

1. međusobne obveze proračunskih korisnika
2. obveze za rashode poslovanja
3. obveze za nabavu nefinancijske imovine
4. obveze za financijsku imovinu.

U procesu konsolidacije istovrsne stavke Izvještaja o obvezama glave 05 nadležnog ministarstva zbrajaju se s odgovarajućim stavkama iz izvještaja o obvezama proračunskih korisnika. Međutim, u postupak konsolidacije potrebno je uključiti i *međusobne obveze proračunskih korisnika*, odnosno sve obveze stvorene između obveznika predaje godišnjih 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 međusobne proračunske obveze i potraživanja između nadležnog razdjela i njegovih proračunskih korisnika, nadležni razdjel mora provesti eliminaciju.

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

#### 4.4. Konsolidacija izvještaja P-VRIO

Pojedinačni događaji (ostvarene vrijednosti u izvještajnom razdoblju tekuće godine) unose se u Obrazac: P-VRIO kao smanjenje ili povećanje u vrijednosti i obujmu imovi-

ne ili obveza. Promjene u vrijednosti i obujmu evidentiraju se na odgovarajućim računima imovine ili obveza, u korist ili na teret računa u podskupini 915. Svaka promjena se s računa podskupine 915 također prenosi u korist ili na teret vlastitih izvora, tako da **na kraju obračunskog razdoblja račun podskupine 915 nema stanja**.

U Obrascu: P-VRIO **jedan poslovni događaj** iskazuje se, ovisno o efektu koji ima na imovinu / obveze, **ili u stupcu 4 – kao iznos povećanja ili u stupcu 5 – kao iznos smanjenja** (nikako i jedno i drugo). Međutim, može se dogoditi da **kod evidentiranja dva poslovna događaja** jedan predstavlja povećanje, a drugi smanjenje obujma imovine te se iskazuju na istoj oznaci šifre, ali i na strani povećanja i smanjenja. U pojedinačnim Obrascima: P-VRIO navedeno se ne smije prebijati, već se iskazuje i povećanje i smanjenje.

**Dakle, u obrascima: P-VRIO korisnika za različite poslovne događaje i transakcije istovremeno mogu biti popunjani stupac 4 – Iznos povećanja i stupac 5 – Iznos smanjenja na istoj oznaci šifre.**

U konsolidaciji se kod prijenosa nefinancijske imovine između proračuna i proračunskih korisnika **iznos povećanja imovine iskazan kod korisnika i iznos smanjenja kod proračuna eliminiraju**. U tom slučaju, u konsolidiranom Obrascu: P-VRIO nema podatka ni o smanjenju ni o povećanju imovine.

Međusobni prijenosi nefinancijske imovine između glave 05 nadležnog razdjela i njegovih proračunskih korisnika evidentiraju se kao smanjenje kod subjekta koji prenosi imovinu te povećanje kod subjekta koji prima imovinu. U postupku konsolidacije pojedinačnih financijskih izvještaja te se pozicije eliminiraju. Na razini grupe takav poslovni događaj nema nikakav učinak jer se prijenosom imovine s jednog člana grupe na drugog stanje imovine u bilanci ne mijenja.

#### 4.5. Konsolidacija izvještaja RAS funkcijski

Funkcijski se klasificiraju rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine dok se izdaci za financijsku imovinu i obveze ne razvrstavaju funkcijski, a time i ne uključuju u ovaj Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji. Dakle, ministarstva prije konsolidacije izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji svojih korisnika trebaju za svaki izvještaj provjeriti da zbroj rashoda po svakoj od funkcija, odnosno šifra R1 Obrasca: RAS-funkcijski odgovara iznosu iskazanom na šifri Y034 Ukupni rashodi u Obrascu: PR-RAS u oba stupca: *Ostvareno u prethodnoj godini* i *Ostvareno u tekućoj godini*.

Proces konsolidacije izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji provodi se zbrajanjem pozicija iz Obrasca: RAS-funkcijski razine 11 (proračunski korisnici državnog proračuna) u okviru istog razdjela.

#### 4.6. Konsolidacija bilješki

Više o Bilješkama uz konsolidirane financijske izvještaje dano je u dijelu 3.6 ovoga teksta. Način sastavljanja Bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njihovih korisnika, primjenjive su i na ministarstva, odnosno razdjela državnog proračuna.