

UDK 657.375

Izvorni znanstveni članak

Doc. dr. sc. Petar Proklin
Ekonomski fakultet u Osijeku

PROPISANI OKVIR FINANCIJSKO- -RAČUNOVODSTVENIH IZVJEŠĆA PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Postignuće tjeka funkcioniranja računovodstvenog informacijskog sustava, odnosno računovodstva, jest u sastavljenim temeljnim i ostalim financijsko-računovodstvenim izvješćima namijenjenim njihovim korisnicima, što čini svrhu računovodstva.

Oblik i ustrojstvo financijsko-računovodstvenih izvješća proračuna i proračunskih korisnika određuje primjena novčanog računovodstvenog načela iskazivanja nastalih poslovnih, odnosno knjigovodstvenih događaja.

U suvislosti cilja računovodstva, kao ostvarenja njegove svrhe, propisan je okvir financijsko-računovodstvenih izvješća proračuna i proračunskih korisnika.

I. UVOD

Svrha je računovodstvenog informacijskog sustava - računovodstva u prikupljanju knjigovodstvenih podataka na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama i njihovo bilježenje u računovodstvene knjige.

To znači da računovodstvo ne postoji zbog računovodstva. Ono nije samo sebi svrha. Računovodstvo je sredstvo za postignuće svrhe.

Cilj je računovodstva u sastavljanju temeljnih i ostalih (menadžerskih) financijsko-računovodstvenih izvješća, namijenjenih njihovim korisnicima. Stoga se svrha računovodstva postiže ostvarenjem cilja.

Sustavno promatramo, u podsustavu ulaza i podsustavu obrade nalazi se svrha računovodstva.

Glede, pak, cilja računovodstva on se nalazi u podsustavu izlaza.

U tom ozračju naše motrište u ovom radu uvažava propisani okvir financijsko-računovodstvenih izvješća proračuna i proračunskih korisnika kao postignuće tjeka funkcioniranja računovodstvenog informacijskog sustava, odnosno računovodstva proračuna i proračunskih korisnika.

Financijsko-računovodstvena izvješća proračuna i proračunskih korisnika, uz uvažavanje propisanog okvira, temeljni su izvor potrebnih informacija pri planiranju i izglasavanju proračuna.

Isto tako, poslije donošenja proračuna, računovodstvene informacije kao sastavnice temeljnih i ostalih financijsko-računovodstvenih izvješća koja su postignuće tjeka funkcioniranja računovodstva, čine financijskom menadžmentu nezamjenjivu računovodstvenu informacijsku podlogu glede ostvarenja i nadzore nad provedbom proračuna.

2. FINANCIJSKO-RAČUNOVODSTVENA IZVJEŠĆA PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Među inim, za pravilno poimanje financijsko-računovodstvenih izvješća proračuna i proračunskih korisnika potrebno je ukazati na temeljna obilježja računovodstvenog sustava proračuna i proračunskih korisnika.

Računovodstvo proračuna utemeljeno je na odrednicama Zakona o proračunu,¹ koji prvi put uređuje priljev i odljev javnog novca, odnosno područje javnih financija. Međutim, cjelovit sustav računovodstva proračuna, među inim, temelji se i na Uredbi o računovodstvu proračuna² i Pravilniku o računovodstvu i računskom planu proračuna,³ uz uvažavanje i motrišta Međunarodne federacije računovođa - Odbora za javni sektor.⁴

Računovodstvo proračuna obuhvaća poslovne aktivnosti proračuna i proračunskih korisnika zasnovane na priljevu novca u proračun (proračunski prihodi) i odljevu novca iz proračuna (proračunski izdaci).

Time je postavljeno temeljeno ustrojstvo javnih financija i zakonska regulativa cjelokupnog javnog sektora po uzoru na zemlje razvijenih tržišnih sustava i što je, među inim, najvažnije, u ozračju demokracije i slobodnog poduzetništva.⁵

U tom ozračju treba uvažiti i motrišta Zakona o državnoj reviziji, Intosai revizijski standardi i Državnu riznicu kao suvremeni način upravljanja javnim izdacima.

Glavni financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika jesu:

- 1) bilanca;
- 2) račun prihoda i izdataka;
- 3) konsolidacijska bilanca kapitalne imovine (popis kapitalne imovine);
- 4) račun zaduživanja;
- 5) bilješke uz financijske izvještaje.⁶

Financijsko-računovodstvena izvješća proračuna i proračunskih korisnika kao postignuće funkcioniranja računovodstva i izvorišta na kojima se sastavljaju prikazujemo na slici 1.

¹ Zakon o proračunu, Narodne novine br. 92 od 14. prosinca 1994.

² Uredba o računovodstvu proračuna, Narodne novine br. 96 od 29. prosinca 1994., i 108/96.

³ Pravilnik o računovodstvu i računskom planu proračuna, Narodne novine br. 98. od 31. prosinca 1994., i 15/96.

⁴ Studija "Financijsko izvješćivanje nacionalnih država" ("Elements of the Financial Statements of National Governments").

⁵ Proklin P., Izrada plana proračuna i proračunskih korisnika, u knjizi: RAČUNOVODSTVO PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA, skupina autora, RRIplus, Zagreb, travanj 1995., str. 73.

⁶ Oblik i sadržaj financijsko-računovodstvenih izvješća, način unošenja računovodstvenih podataka u spomenuta izvješća i njihovo predočavanje odnosno prezentiranje uređeno je, ne za sva izvješća, Pravilnikom o financijskom izvješćivanju za proračune i proračunske korisnike, Narodne novine br. 12, Zagreb, srijeda, 5. veljače 1997., str. 689 do 701.

Pri sastavljanju glavnih financijsko-računovodstvenih izvješća treba uvažiti gotovinsko računovodstveno načelo.

Navedena financijsko-računovodstvena izvješća sastavljaju:

- ministarstva;
- ostala tijela državne uprave;
- tijela državne vlasti;
- proračuni jedinica lokalne samouprave i uprave;
- izvanproračunski fondovi;
- proračunski korisnici državnog proračuna;
- proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne samouprave i uprave.

2.1. BILANCA

Bilanca je sustavni pregled imovine, dugova (obveze) i izvora vlasništva na određeni nadnevak.

U Bilancu se računovodstveni podaci unose iz Glavne knjige II (slika 1.), pri čemu treba uvažiti njihovu istovjetnost, tj. ne smiju se razlikovati. Oblik i ustrojstvo bilance su propisani.

2.2. RAČUN PRIHODA I IZDATAKA

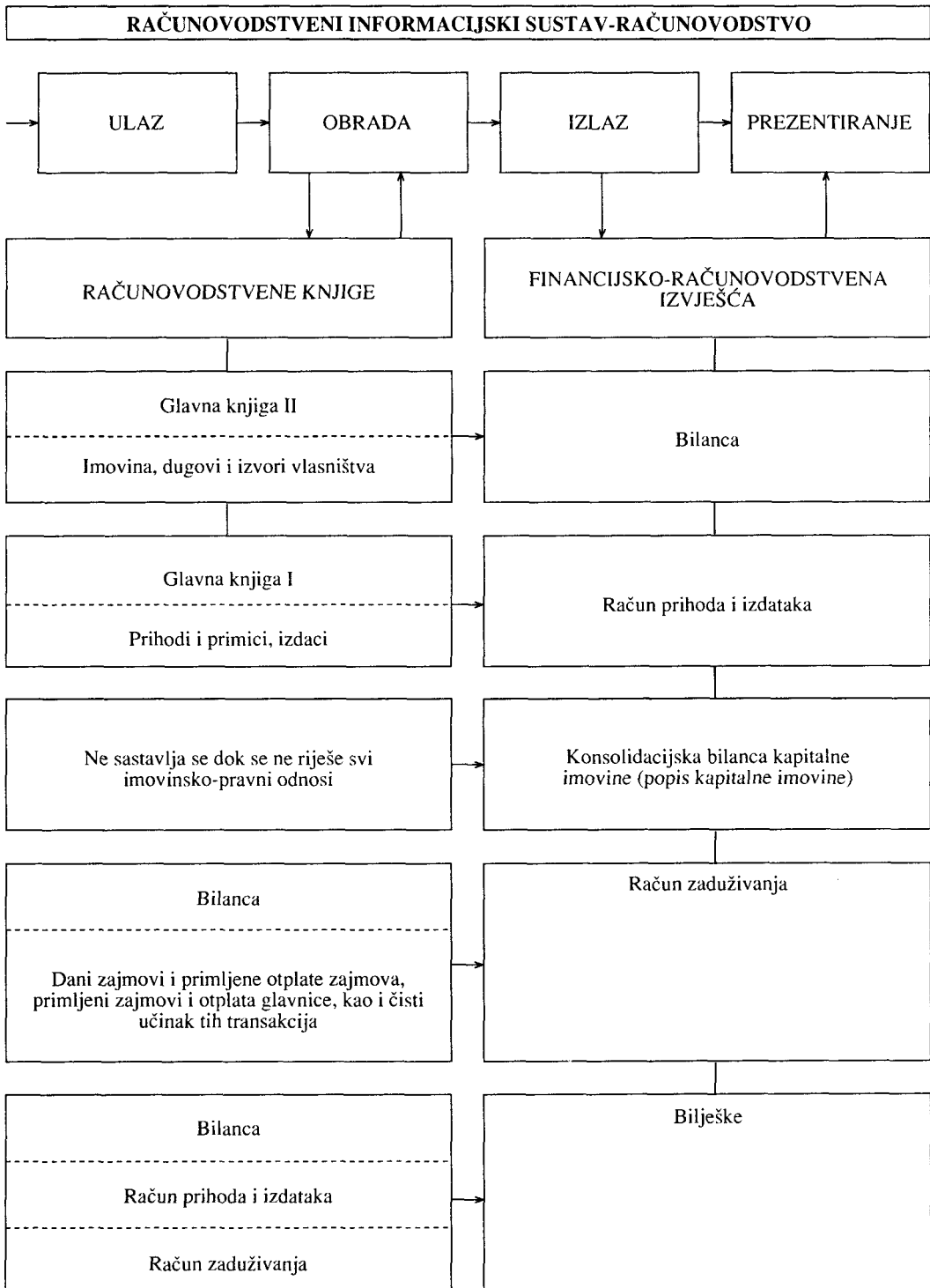
Račun prihoda i izdataka prikazuje prihode i primitke te izdatke i druga plaćanja, te se u njemu utvrđuje višak ili manjak prihoda ostvaren u fiskalnoj godini ili nekom drugom razdoblju fiskalne godine.

U Račun prihoda i izdataka računovodstveni se podaci unose iz Glavne knjige I (slika 1.), pod uvjetom njihove istovjetnosti. Podaci se unose s onih računa na kojima je tijekom godine bila planirana svota odnosno postojala transakcija. Oblik i ustrojstvo računa prihoda i izdataka su propisani.

Proračunski korisnici koji ostvare i vlastite prihode uobičajeno je da ih iskazuju u skladu s odrednicama računovodstva proračuna uz odgovarajuće obrazloženje u bilješkama.

2.3. KONSOLIDACIJSKA BILANCA KAPITALNE IMOVINE (popis kapitalne imovine)

Konsolidacijska bilanca kapitalne imovine popis je kapitalne imovine. Njezino sastavljanje odgođeno je dok se ne riješe svi imovinsko-pravni odnosi. Stoga joj oblik i ustrojstvo nisu propisani.



Slika 1. Finansijsko-računovodstvena izvješća proračuna i proračunskih korisnika kao postignuće funkcioniranja računovodstva

Međutim, nije suvišno da se obavi popis sve kapitalne imovine i načini njezin popis, i to pojedinačno, ali sljedećeg ustrojstva:

- za nabavljenu imovinu;
- za imovinu koja je nesporno vlasništvo proračunskog korisnika, posebice jedinica lokalne samouprave i uprave.

Za imovinu za koju nije proveden postupak sukcesije ili koja nije još podijeljena nije potrebno unositi u konsolidacijsku bilancu kapitalne imovine odnosno popis kapitalne imovine.

Svaki popis kapitalne imovine, utemeljen na stvarnom stanju i poštenoj - ispravnoj (fer) vrijednosti, još je jedan korak bliže prema sastavljanju bilance Hrvatskih glavnica.

2.4. RAČUN ZADUŽIVANJA

Račun zaduživanja predstavlja pregled zaduženosti, odnosno duga na određeni nadnevak. Budući da se zaglavlje i završetak Računa zaduživanja popunjava na isti način kao i u Bilanci, a između njih mora postojati istovjetnost, tj. ne mogu se među sobom razlikovati, stoga je izvorište računovodstvenih podataka za Račun zaduživanja Bilanca (slika 1.). S tim u svezi oblik i ustrojstvo Računa zaduživanja je propisano.

Budući da Račun zaduživanja predstavlja pregled zaduženosti, u njemu se obvezno mora iskazati:

- dani zajmovi (tuzemni i inozemni);
- primljeni zajmovi (tuzemni i inozemni);
- otplata glavnica (tuzemnih i inozemnih);
- primljene otplate glavnica (tuzemnih i inozemnih);
- ustrojstvo ino-zajmova prema ugovorenoj valuti;
- nepodmireni kratkoročni dugovi (obveze), nerealizirana potraživanja i stanje žiro-računa, depozitnih i deviznih računa 1. siječnja i 31. prosinca 199__.

2.5. BILJEŠKE UZ FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

Bilješke uz financijsko-računovodstvena izvješća podrobna su razrada i dopuna podataka iz Bilance, Računa prihoda i izdataka i Računa zaduživanja proračuna i proračunskih korisnika.

U bilješkama se prikazuje sve ono što se iz spomenutih financijsko-računovodstvenih izvješća ne vidi.

Bilješke uz financijsko-računovodstvena izvješća: Bilancu, Račun prihoda i izdataka i Račun zaduživanja proračuna i proračunskih korisnika, čine daljnju razradu spomenutih izvješća i temelje se na tim izvješćima (slika 1.).

Pri sastavljanju bilježaka treba početi redom od 1. bilješke pa nadalje, s tim da se posebno prikažu one koje se odnose na Bilancu, Račun prihoda i izdataka i Račun zaduživanja te na vlastite prihode.

U bilješkama uz Bilancu treba pojasniti dijelove na kojima je došlo na koncu godine do većih promjena stanja u odnosu na početno bilančno stanje.

Ako je došlo do većih odstupanja kod ostvarenih prihoda i izvršenih izdataka u odnosu na planirane svote, u Bilješkama vezanim za Račun prihoda i izdataka treba navesti razloge zbog čega je došlo do spomenutih odstupanja. Osim toga, u slučaju ostvarenog viška prihoda u većoj svoti u odnosu na ostvarene prihode i izdatke treba navesti razloge. Isto tako posebno obrazložiti za koje je svrhe korištena tekuća odnosno tekuće pričuve.

U bilješkama uz Račun zaduživanja, među inim, posebno dati obrazloženja:

- uz dane zajmove navesti informacije o kamatnim stopama, posebice ako su niže od bankovnih odnosno tržišnih. Osim toga, treba u bilješkama dati informacije o danim nepovratnim zajmovima i danim subvencijama. Navesti i dane zajmove jedinicama koje se ne financiraju iz proračuna;
- kada je riječ o dugovima, treba obrazložiti nastale dugove, odnos prema planiranim svotama i slučajne dugove s osnova kamata radi nepodmirenih dugova.

Glede vlastitih prihoda korisnika proračuna, koji su ostvareni tijekom fiskalne godine iz obavljanja vlastite djelatnosti, u bilješkama dati obrazloženje o ostvarenim vlastitim приходima gdje god se pojave značajne svote. Isto tako, obrazložiti radi li se o povremenom ili trajnijem ostvarenju vlastitih prihoda.

Kod pojave višaka treba pojasniti za koju će se namjenu koristiti spomenuti novac.

Pri sastavljanju bilježaka uz financijsko-računovodstvena izvješća, kao i kod ostalih spomenutih izvješća, primjenjuje se računovodstveno načelo urednosti i načelo preglednosti.

Na kraju, općenito, pri sastavljanju financijsko-računovodstvenih izvješća proračunskih korisnika, kao postignuća funkcioniranja računovodstava, treba uvažiti sljedeće dvije danosti:

- 1) financijsko-računovodstvena izvješća sastavljena za okolinu su institucionalizirana
- 2) financijsko-računovodstvena izvješća sastavljena za potrebe spomenutog entiteta nisu institucionalizirana i sastavljaju se prema potrebama za računovodstvenim informacijama njihovih korisnika.

3. ZAKLJUČAK

Na kraju ovog rada možemo reći da računovodstvo postiže svoju svrhu ostvarenjem cilja koji se očituje u sastavljanju temeljnih i ostalih financijsko-računovodstvenih izvješća kao postignuća funkcioniranja računovodstva.

Stoga se na tim temeljnim danostima sastavljaju sva financijsko-računovodstvena izvješća raznih entiteta, razumije se onih koji svoje poduzetništvo prate putem računovodstva.

Kad je riječ o financijsko-računovodstvenim izvješćima proračunskih korisnika, pri njihovu sastavljanju treba uvažiti:

- posebnosti svakog promatranog entiteta;
- institucionalni okvir za financijsko-računovodstveno izvješćivanje;
- računovodstvene informacijske potrebe korisnika informacija.

Kad, dakle, govorimo o financijskom izvješćivanju i izvještajima i korisnicima proračuna, temeljna crta koja se nazire je u tijeku funkcioniranja računovodstva i postignuća tog funkcioniranja očitovanog u temeljnim i ostalim financijsko-računovodstvenim izvješćima. Kako spomenuta izvješća služe kao podloga za donošenje poslovnih odluka odnosno upravljanje, to njihovu načinu sastavljanja odnosno njihovoj kvaliteti treba posvetiti dužnu pozornost.

Tom pitanju usmjereni su mnogi odgovori, od kojih smo, među inim, u ovom radu iznijeli, ne idući za njihovom konačnosti.

LITERATURA:

1. Zakon o proračunu, Narodne novine br. 92, od 14. 12. 1994.
2. Uredba o računovodstvu proračuna, Narodne novine br. 96 od 29. prosinca 1994., i br. 108/96.
3. Pravilnik o računovodstvu i računskom planu proračuna, Narodne novine br. 98 od 31. prosinca 1994., i br. 15/96.
4. Studija "Financijsko izvješćivanje nacionalnih država" ("Elements of the Financial Statements of National Governments")
5. Proklin P., Izrada plana proračuna i proračunskih korisnika, u knjizi: RAČUNOVODSTVO PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA, skupina autora, RRiFplus, Zagreb, travanj 1995.
6. Međunarodni revizijski standardi (ISA-International Standards of Auditing - prijevod s engleskog jezika), Hrvatsko udruženje revizora, Zagreb, 1993.
7. Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine, br. 70/93.
8. INTOSAI REVIZIJSKI STANDARDI, Narodne novine, br. 93., Zagreb, petak, 16. prosinca 1994.
9. Proklin P., Planiranje i izrada proračuna, u knjizi: RAČUNOVODSTVO PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA, skupina autora, RRiFplus, Zagreb, 1997. II. dopunjena naklada.
10. Proklin P., Otpis dugotrajne imovine na teret izvora, u knjizi RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA, skupina autora, RRiFplus, Zagreb, 1997. II. dopunjena naklada.

Petar Proklin, Ph. D.

REGULATED FRAME OF FINANCIAL AND ACCOUNTING BUDGET REPORTS AND BUDGET USERS

Summary

The achievement of the functioning operation course of accounting information system and accounting respectively is in the composed basic and other financial-accounting reports intended to users and that makes the purpose of accounting.

The form and organization of the financial-accounting budget reports and budget users are determined by the application of the monetary accounting principle statements of the developed business and accounting events respectively.

In the coherence of the accounting target as its realization purpose, the frame of the financial and accounting budget reports and budget users is statutorily regulated.