

**REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINANCIJA
DRŽAVNA RIZNICA**

**UPUTA ZA KONSOLIDACIJU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA U SUSTAVU
PRORAČUNA**

Zagreb, veljača 2019.

SADRŽAJ

1. Uvod	1
2. Obveznici primjene Upute	2
3. Postupak konsolidacije financijskih izvještaja	3
4. Rokovi predaje konsolidiranih financijskih izvještaja	5
5. Konsolidacije financijskih izvještaja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njenih korisnika	7
5.1. Konsolidacija izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.....	8
5.2. Konsolidacija bilanci	10
5.3. Konsolidacija izvještaja o obvezama.....	13
5.5. Konsolidacija izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji	14
5.6. Konsolidacija Bilješki.....	15
6. Konsolidacija financijskih izvještaja razdjela državnog proračuna i njihovih korisnika.....	16
6.1. Konsolidacija izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.....	17
6.2. Konsolidacija bilanci	18
6.3. Konsolidacija izvještaja o obvezama.....	20
6.4. Konsolidacija izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.....	20
6.5. Konsolidacija izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji	21
6.6. Konsolidacija Bilješki.....	21

1. Uvod

Konsolidirani financijski izvještaji u sustavu proračuna jesu izvještaji u kojima se podaci za više međusobno povezanih proračuna i/ili proračunskih korisnika (grupe) prezentiraju kao da se radi o jedinstvenom subjektu. Krajnji cilj konsolidacije u sustavu proračuna je dobiti informacije o općem proračunu kao cjelini.

Obveznicima sastavljanja financijskih izvještaja u sustavu proračuna Ministarstvo financija svaka tri mjeseca upućuje okružnice o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja, u kojima, između ostalog, upozorava i na pravilno iskazivanje podataka koji se u postupku konsolidacije sučeljavaju i eliminiraju.

Tako je Ministarstvo financija 15. siječnja 2019. objavilo *Okružnicu o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna, te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2018.* (Klasa: 400-02/18-01/44; Urbroj: 513-05-03-19-4). Okružnica je ukazala na aktualnosti u sustavu financijskog izvještavanja u proračunskom računovodstvu, a ponajprije vezane uz izmjene Pravilnika o izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Krajem prosinca 2018. godine stupile su na snagu izmjene spomenutoga Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, br. 112/18) kojim se ne mijenjaju obrasci financijskih izvještaja za 2018. godinu na kojima se sastavljaju Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza i Izvještaj o obvezama. To konkretno znači da se ne mijenjaju niti obrasci na kojima se dostavljaju konsolidirani financijski izvještaji. Ono što se promijenilo i primjenilo već kod sastavljanja financijskih izvještaja za 2018. godinu jest sadržaj obveznih Bilješki uz Bilancu.

Okružnica je podsjetila na obveznike i rokove sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, ali i konsolidiranih financijskih izvještaja.

Kao i prethodne godine, Okružnica je obvezala jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i razdjela državnog proračuna na obvezu dostave Bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje Ministarstvu financija **najkasnije do 19. ožujka 2019.**

Posebnim je dopisima Ministarstva financija od 29. siječnja 2019. (Klasa:400-02/19-01/8, Urbroj: 513-05-03-19-1; Urbroj: 513-05-03-19-2, objavljeni na stranicama Ministarstva financija <http://www.mfin.hr/hr/upute-nalozi-i-ostalo>) jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave te razdjelima državnog proračuna ukazano na važnost izrade kvalitetnih Bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje te upute o njihovu sastavljanju kako bi sadržavale informacije potrebne korisnicima Bilješki.

2. Obveznici primjene Upute

Ova je Uputa namijenjena ministarstvima i drugim državnim tijelima na razini razdjela organizacijske klasifikacije te jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Razdjeli državnog proračuna koji u svojoj nadležnosti nemaju proračunske korisnike obvezni su, uz financijske izvještaje razine 11 (proračunski korisnici državnog proračuna), predati i izvještaje razine 12 (razdjel – konsolidirani izvještaj), unatoč nepostojanju razlike između navedenih izvještaja. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave bez proračunskih korisnika u svojoj nadležnosti obvezne su, uz financijske izvještaje razine 22 (proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave), predati i izvještaje razine 23 (konsolidirani proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave), iako su izvještaji razina 22 i 23 jednaki. Isto se odnosi i na one jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koje od proračunskih korisnika imaju samo vijeća nacionalnih manjina i mjesnu samoupravu, budući da su ih jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave dužne uključiti već u svoj izvještaj razine 22, pa nema razlike između njihovih izvještaja razine 22 i 23.

3. Postupak konsolidacije financijskih izvještaja

Sukladno članku 18. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, broj 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17 i 112/18) konsolidirani financijski izvještaji jesu izvještaji u kojima su podaci za grupu (više međusobno povezanih proračuna i/ili proračunskih i izvanproračunskih korisnika) prezentirani kao da se radi o jedinstvenom subjektu.

Razdjeli državnog proračuna i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave dužni su, kako bi Ministarstvo financija moglo izvršiti konsolidaciju općeg proračuna, provesti konsolidaciju financijskih izvještaja svih proračunskih korisnika u njihovoj nadležnosti koji se nalaze u Registru 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 (Narodne novine, broj 128/09 i 142/14).

Postupak konsolidacije svih elemenata općeg proračuna u Republici Hrvatskoj propisan je člankom 107. Zakona o proračunu (Narodne novine, broj 87/8, 136/12, 15/15), odnosno člankom 18. 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 dostavljaju 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:

1. konsolidirani financijski izvještaj iz stavka 1. i financijski izvještaj državnog proračuna te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj državnog proračuna,
2. konsolidirani financijski izvještaj državnog proračuna iz točke 1. i financijske izvještaje izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj središnjeg proračuna,

3. 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,
4. konsolidirani financijski izvještaj središnjeg proračuna iz točke 2. i konsolidirane financijske izvještaje iz točke 3. te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj općeg proračuna.

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 sukladno Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 124/14, 115/15, 87/16 i 3/18).

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**

dogadaja, kako se ne bi udvostručili potraživanja/obveze, prihodi/primici i rashodi/izdaci na razini grupe.

4. Rokovi predaje konsolidiranih financijskih izvještaja

Člancima 22., 23. i 25. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisani su rokovi, način i mjesto predaje konsolidiranih financijskih izvještaja.

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** koji dostavljaju područnom uredu **FINA-e do 28. veljače 2019.**

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**, koji dostavljaju područnom uredu **FINA-e do 28. veljače 2019.**

Za 2018. godinu:

Obveznik	Konsolidirani financijski izvještaji	Rok predaje	Predaja
razdjeli 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 28. veljače	<input type="checkbox"/> područnom uredu FINA-e (Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, Obrazac: RAS-funkcijski, Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE)
		do 19.ožujka	<input type="checkbox"/> Ministarstvu financija (Bilješke)
jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanca, • Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, • Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, • Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, • Izvještaj o obvezama i • Bilješke, 	do 28. veljače	<input type="checkbox"/> područnom uredu FINA-e (Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, Obrazac: RAS-funkcijski, Obrazac: P-VRIO i Obrazac: OBVEZE)
		do 19.ožujka	<input type="checkbox"/> Ministarstvu financija (Bilješke)
Ministarstvo financija	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanca, • Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, • Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, • Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza i • Bilješke, 	do 30.travnja	<input type="checkbox"/> Državni ured za reviziju (Obrazac: BIL, Obrazac: PR-RAS, Obrazac: RAS-funkcijski, Obrazac: P-VRIO i Bilješke)

5. Konsolidacije financijskih izvještaja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njenih korisnika

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 su još uvijek na državi. Zbog toga Ministarstvo za demografiju, obitelj, mlade i socijalnu politiku 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 sredstva koja su doznačile centrima na podskupini računa 366 *Pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna*. Navedeno je nužno radi ispravnog postupka konsolidacije. Sredstva za ogrjev koja se daju krajnjim korisnicima iskazuju se na podskupini 372 *Ostale naknade građanima i kućanstvima iz proračuna*.

Na taj način konsolidirani financijski izvještaj razine 23 daje podatak o ukupnim приходima i rashodima, imovini i obvezama jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunskih korisnika u njejoj nadležnosti.

Konsolidacija financijskih izvještaja za 2018. godinu provodi se za Bilancu 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 te Bilješke uz konsolidirane izvještaje.

5.1. Konsolidacija izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

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 su obvezne 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*.

Navedeno je preduvjet da bi se sukladno članku 52. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu u procesu izrade konsolidiranog financijskog izvještaja proračuna prihodi koje proračunski korisnici ostvare iz nadležnog proračuna, a evidentiraju se prema novčanom načelu, i prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti mogli sučeliti i eliminirati.

Dakle, u financijskom izvještaju jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave razine 22 sredstva koja su namijenjena proračunskim korisnicima iskazuju se na podskupini računa 367 po 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 po 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 korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti (367) međusobno se sučeljavaju i eliminiraju.

Slijedom navedenog, na Obrascu: PR-RAS AOP 132 potrebno je sučeliti sa AOP-om 235, AOP 133 sa AOP-om 236, AOP 134 sa AOP-om 237 što mora rezultirati eliminacijom između AOP-a 131 i AOP-a 234.

RAZINA 22	RAČUN		RAZINA 21 RAZINA 31	RAČUN
AOP 131	671	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 234	367
AOP 132	6711	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 235	3672
AOP 133	6712	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 236	3673
AOP 134	6714	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 237	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.

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 AOP-i 069 i 241, 070 i 242, 071 i 243, 072 i 244 te 073 i 245 na obrascu: PR-RAS razine 23 moraju se u potpunosti eliminirati.

RAZINA 21 RAZINA 31	RAČUN		RAZINA 21 RAZINA 31	RAČUN
AOP 069	639	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 241	369
AOP 070	6391	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 242	3691
AOP 071	6392	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 243	3692
AOP 072	6393	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 244	3693
AOP 073	6394	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 245	3694

5.2. 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. Podsjećamo da u slučaju nabave nefinancijske imovine od strane nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave za proračunskog korisnika iz svoje nadležnosti, jedinica nakon što proslijedi nabavljenu imovinu svom proračunskom korisniku, isknjižava imovinu (preko računa 915). 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. Ne smije doći do dvostrukog iskazivanja imovine.

U slučaju da proračunski korisnik od nadležnog proračuna imovinu dobije na korištenje, bez prijenosa vlasništva, istu evidentira izvanbilančno.

RAZINA 22		RAZINA 21 RAZINA 31
AOP 002 - 062	◀ ZBRAJANJE ▶	AOP 002 - 062

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koje imaju proračunske korisnike u svojoj nadležnosti, a čije se poslovanje temeljem čl. 60. 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 AOP-u 065 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
AOP 065	111	◀ ZBRAJANJE ▶	AOP 065	111

Prema članku 49. 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 AOP-a 080 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 AOP-a 174 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
AOP 080	12941	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 174	23958

U slučaju da proračunski korisnici nemaju otvorene račune, već u cijelosti posluju preko jedinstvenog računa nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, i sredstva po 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 za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun* (iako nije riječ o prihodima, već obvezama po predujmovima, depozitima i jamčevinama). Navedena sredstva jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave evidentiraju na računu *23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskog korisnika* (u računskom planu nije predviđen račun obveza proračuna za uplaćene depozite, predujmove i jamčevine proračunskih korisnika). U procesu konsolidacije eliminiraju na AOP-u 154 Potraživanja za prihode iz proračuna iz bilance razine 21 i 31 te AOP 174 iz obrasca: BIL razine 22 *23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode 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 nadalje prihodi koji su raspoloživi proračunskim korisnicima koji su ih naplatili, uplatu istih na jedinstveni račun proračuna proračunski korisnici evidentiraju zaduženjem računa *16721 Potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun* uz odobrenje odgovarajućeg računa prihoda ili primitka. Plaćanje obveza iz vlastitih i namjenskih izvora (vlastiti prihodi, namjenski prihodi, pomoći i donacije) evidentiraju zaduženjem odgovarajućeg računa obveza uz odobrenje računa *16721 Potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun*. Saldo računa 16721 svih proračunskih korisnika mora odgovarati podatku na računu *23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskog korisnika* jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Prilikom konsolidacije financijskog izvještaja jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave razine 22 sa razinom 21 i 31 proračunskih korisnika eliminiraju se *16721 Potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun* (AOP 154) iz obrazaca: BIL razina 21 i 31 te *23956 Obveze proračuna za naplaćene prihode proračunskog korisnika* (AOP 174) iz Obrasca: BIL razine 22.

RAZINA 22	RAČUN		RAZINA 21 RAZINA 31	RAČUN
AOP 174	23956	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 154	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 gore navedenim slučajevima.

Kod postupka konsolidacije rezultata poslovanja, rezultati se zbrajaju i prebijaju. Prebijaju se računi viškova i manjkova po 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 (AOP 233 ili AOP 237), kao višak ili manjak prihoda od nefinancijske imovine (AOP 234 ili AOP 238) te kao višak ili manjak primitaka od financijske imovine (AOP 235 ili AOP 239) i ne može se istovremeno iskazati i višak i manjak po istim kategorijama. S obzirom da se konsolidirani rezultati dobivaju na način 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.

5.3. 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 njegovih proračunskih korisnika, jedinica mora provesti eliminaciju. Za to je potrebno da podatak o „međusobnim obvezama“ u obrascima: OBVEZE prate detaljnje Bilješke.

5.4. Konsolidacija izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

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 ove 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.

Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, kao niti proračunski korisnici, kod popunjavanja Obrasca: P-VRIO, razine 21, 22 i 31 ne prebijaju iznose iskazane na istoj AOP oznaci, već ih iskazuje 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.

5.5. Konsolidacija izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

Proces konsolidacije Izvještaja o 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
AOP 001 - 137	◀ ZBRAJANJE ▶	AOP 001 - 137

5.6. Konsolidacija Bilješki

S obzirom da konsolidirani financijski izvještaji prikazuju podatke za grupu (više međusobno povezanih proračuna i/ili proračunskih korisnika) kao da se radi o jedinstvenom 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 AOP oznaku izvještaja na koju se odnose.

U Bilješkama se iskazuju:

1. unutargrupne transakcije koje su u izvještajima eliminirane, kao primjerice
 - a. 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,
 - b. eliminacije prijenosa između nadležnog proračuna i njegovih proračunskih korisnika, kao i između njegovih proračunskih korisnika u Obrascu: P-VRIO te
 - c. iznose za koje je provedena eliminacija na AOP-u ukoliko u konsolidaciju ulazi samo dio AOP-a 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. Isto se odnosi i na stavke financijskog izvještaja koje u jednom od prikazanih 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. Ako je do odstupanja na stavci došlo posebno pod utjecajem jednog ili nekoliko proračunskih korisnika, potrebno je navesti korisnike i strukturu navedene stavke iz konsolidiranog izvještaja.

Za potrebe izrade Bilješki uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje općeg proračuna, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave obvezne su najkasnije do 19. ožujka 2019. Ministarstvu financija dostaviti Bilješke uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje (razina 23, odnosno 12). Bilješke uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje dostavljaju se na adresu elektroničke pošte biljeske@mfin.hr u strojno čitljivom formatu (dakle, ne dostavljati skenirane dokumente, PDF i slično).

6. Konsolidacija financijskih izvještaja razdjela državnog proračuna i njihovih korisnika

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

1. zbrajanjem jednakih stavaka imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda
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.

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

Za izvještajno razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2018. razdjeli državnog proračuna konsolidiraju Bilancu 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 te Bilješke uz konsolidirane izvještaje.

6.1. Konsolidacija izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

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

Nadležno ministarstvo zbrojit će na Obrascu: PR-RAS AOP 131, AOP 132, AOP 133, AOP 134 iz financijskih izvještaja glave 05 nadležnog ministarstva i AOP 131, AOP 132, AOP 133, AOP 134 iz obrazaca: PR-RAS proračunskih korisnika u svojoj nadležnosti.

GLAVA 05	RAČUN		RAZINA 11	RAČUN
AOP 131	671	◀ ZBRAJANJE ▶	AOP 131	671
AOP 132	6711	◀ ZBRAJANJE ▶	AOP 132	6711
AOP 133	6712	◀ ZBRAJANJE ▶	AOP 133	6712
AOP 134	6714	◀ ZBRAJANJE ▶	AOP 134	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.

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.

GLAVA 05	RAČUN		GLAVA 05	RAČUN
----------	-------	--	----------	-------

RAZINA 11			RAZINA 11	
AOP 069	639	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 131	369
AOP 070	6391	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 132	3691
AOP 071	6392	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 133	3692
AOP 072	6393	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 134	3693
AOP 073	6394	◀ ELIMINACIJA ▶	AOP 234	3694

6.2. 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.

Konsolidirani podaci o nefinancijskoj imovini dobivaju se zbrajanjem istovrsnih stavaka bilance nadležnog ministarstva i proračunskih korisnika. Podsjećamo da u slučaju nabave nefinancijske imovine od strane nadležnog ministarstva za proračunske korisnike iz svoje nadležnosti, ministarstvo isknjižava imovinu (preko računa 915) nakon što proslijedi 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. Ne smije doći do dvostrukog iskazivanja imovine.

U slučaju da proračunski korisnik od nadležnog proračuna imovinu dobije na korištenje, bez prijenosa vlasništva, istu evidentira izvanbilančno.

GLAVA 05		RAZINA 11
AOP 002 - 062	◀ ZBRAJANJE ▶	AOP 002 - 062

Ukoliko 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, ukoliko 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 glavnici* 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 ovim 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 nadalje sredstva koja su raspoloživa proračunskim korisnicima koji su ih naplatili, uplatu istih 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 razdjeli u procesu konsolidacije zbrajaju podatke na AOP-u 154 iskazane u Obrascu: BIL glave 05 nadležnog ministarstva i obrascima: BIL proračunskih korisnika u svojoj nadležnosti.

GLAVA 05	RAČUN		RAZINA 11	RAČUN
AOP 154	16721	◀ ZBRAJANJE ▶	AOP 154	16721

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 poslovanje 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 korisnika 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 po 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 (AOP 233 ili AOP 237), kao višak ili manjak prihoda od nefinancijske imovine (AOP 234 ili AOP 238) te kao višak ili manjak primitaka od financijske imovine (AOP 235 ili AOP 239) i ne može se istovremeno iskazati i višak i manjak po istim kategorijama. S obzirom da se konsolidirani rezultati dobivaju na način 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.

6.3. Konsolidacija izvještaja o obvezama

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.

Napominjemo 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.

6.4. Konsolidacija izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza

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 ove 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.

6.5. Konsolidacija izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji

Funkcijski se klasificiraju rashodi poslovanja i rashodi za nabavu nefinancijske imovine, dok se izdaci za financijsku imovinu i obveze ne razvrstavaju funkcijski, a time niti 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 AOP 137 Obrasca: RAS funkcijski odgovara iznosu iskazanom na AOP 404 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.

6.6. Konsolidacija Bilješki

Više o Bilješkama uz konsolidirane financijske izvještaje dano je u dijelu 5.6 ovoga teksta. Način sastavljanja Bilješki uz konsolidirane financijske izvještaje jedinica lokalne i područne (regionaln) samouprave i njihovih korisnika, primjenjive su i na ministarstva, odnosno razdjele državnog proračuna.

Za potrebe izrade Bilješki uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje općeg proračuna, iz *Okružnice o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna, te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2018.* proizlazi obveza za proračunske korisnike državnog proračuna razine razdjela da Ministarstvu financija dostave Bilješke uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje (razina 23, odnosno 12) izrađene u skladu s člancima 13., 14., 15., 16. i 17. Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Bilješke uz konsolidirane godišnje financijske izvještaje dostavljaju se na

adresu elektroničke pošte biljeske@mfin.hr u strojno čitljivom formatu (dakle, ne dostavljati skenirane dokumente, PDF i slično) najkasnije do 19. ožujka 2019.

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. Isto se odnosi i na stavke financijskog izvještaja koje u jednom od prikazanih 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.