Uloga državne financijske revizije u ocjeni poslovanja proračunskih korisnika

Ključar, Ivana

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:852873

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**



Repository / Repozitorij:

REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economcs & Business Zagreb







Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski sveučilišni studij Poslovna ekonomija, smjer Računovodstvo i revizija

ULOGA DRŽAVNE FINANCIJSKE REVIZIJE U OCJENI POSLOVANJA PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Diplomski rad

Ivana Ključar

Zagreb, rujan, 2019.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski sveučilišni studij Poslovna ekonomija, smjer Računovodstvo i revizija

ULOGA DRŽAVNE FINANCIJSKE REVIZIJE U OCJENI POSLOVANJA PRORAČUNSKIH KORISNIKA

THE ROLE OF THE STATE FINANCIAL AUDIT IN ASSESING BUDGET USERS ACTIVITIES

Diplomski rad

Ivana Ključar

Zagreb, rujan, 2019.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

U Zagrebu, Studentica:

_____

SAŽETAK

U ovom radu prikazana je provedba državne revizije u ocjeni poslovanja proračunskih korisnika. Proračunski korisnici su institucije koje je osnovala država i koje se većim dijelom financiraju iz državnog proračuna. Cilj rada je prikazati obilježja proračunskog računovodstva i financijske izvještaje proračunskih korisnika. U radu su analizirana izvješća Državnog ureda za reviziju na primjeru ministarstava u razdoblju od 2016. do 2017. godine. Njihovi financijski izvještaji su predmet revizije koju svake godine provodi Državni ured za reviziju kao vrhovna revizijska institucija Republike Hrvatske. Državna revizija ima veoma bitnu ulogu jer na temelju transparentnosti financijskih izvještaja ukazuje na eventualne nepravilnosti nastale pri poslovanju, čime se povećava povjerenje javnosti njihovim upravljanjem sredstvima. Tijekom revizije Državni ured za reviziju uočio je određene nepravilnosti za svako ministarstvo posebno. Radi se o nepravilnostima u području računovodstvenog poslovanja, potraživanja, planiranje i izvršenje plana, rashode, nadzor nad korištenjem proračunskih sredstava te na javnu nabavu. U skladu s time dobivena su uvjetna mišljenja državnog revizora.

Ključne riječi: državna revizija, financijska revizija, proračunsko računovodstvo, ministarstva, proračunski korisnici.

SUMMARY

This paper presents the implementation of the state audit in evaluating the performance of budget users activities. Budget users are institutions founded by the state and that are mostly financed from the state budget. The aim of this paper is to present the characteristics of budget accounting and analyse the financial statements of budget users. The paper analyses the reports of the State Audit Office on the example of ministries in the period from 2016 to 2017. Their financial statements are the subject of an audit conducted every year by the State Audit Office as the supreme audit institution of the Republic of Croatia. The State Audit has a very important role, since, based on the transparency of the financial statements, it indicates potential irregularities in the course of business, which increases public confidence in their management of funds. During the audit, the State Audit Office noted certain irregularities for each ministry in particular. These are irregularities in the area of accounting, receivables, planning and execution of the plan, expenditures, supervision over the use of budget funds and on public procurement. Accordingly, conditional opinions of the state auditor were obtained.

Key words: State Audit, Financial Audit, Budget Accounting, ministries, budget users.

SADRŽAJ

1. UVOD ... 1

1.1. Predmet i cilj rada ... 1

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja ... 1

1.3. Sadržaj i struktura rada ... 1

2. OBILJEŽJA DRŽAVNE REVIZIJE ... 3

2.1. Važnost vrhovnih revizijskih institucija ... 3

2.1.1. Važnost Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj ... 3

2.1.2. Vrhovne revizijske institucije u Europskoj uniji i svijetu ... 5

2.2. Uloga državne revizije u ocjeni poslovanja proračunskih korisnika ... 8

2.3. Međunarodna načela i standardi kao podloga za provođenje državne revizije ... 11

2.4. Vrste revizije u javnom sektoru ... 14

2.4.1. Financijska revizija ... 15

2.4.2. Revizija usklađenosti ... 15

2.4.2. Revizija uspješnosti ... 16

3. PROCES DRŽAVNE FINANCIJSKE REVIZIJE U SUSTAVU PRORAČUNSKIH KORISNIKA ... 17

3.1. Značaj državnog proračuna ... 17

3.1.1. Proces pripreme i usvajanja proračuna ... 17

3.1.2. Proces izrade državnog proračuna ... 19

3.2. Specifičnost poslovanja proračunskih korisnika ... 20

3.2.1. Korisnici državnog proračuna ... 20

3.2.2. Specifičnosti financijskog izvještavanja proračunskih korisnika ... 22

3.3. Provedba državne financijske revizije u sustavu proračunskih korisnika ... 22

3.4. Specifičnost računovodstvenog sustava proračunskih korisnika ... 24

3.4.1. Primjena modificiranog načela ... 25

3.4.2. Računski plan proračunskih korisnika ... 25

3.4.3.Poslovne knjige i knjjigovodstvene isprave proračunskih korisnika ... 26

4. ANALIZA IZVJEŠĆA O PROVEDENOJ FINANCIJKOJ REVIZIJI – SLUČAJ MINISTARSTAVA ... 27

4.1. Općenito o poslovanju ministarstava ... 27

4.2. Postavljeni ciljevi i metode provedene financijske revizije ... 35

4.3. Važnost kriterija ispitivanja u provedbi financijske revizije ... 37

4.3.1. Ministarstvo hrvatskih branitelja ... 38

4.3.2. Ministarstvo pravosuđa ... 41

4.3.3. Ministarstvo turizma 44
4.3.4. Ministarstvo zdravstva 46
4.3.5. Ministarstvo znanosti i obrazovanja 49
4.4. Doprinos državne revizije u poslovanju i preporuke državnih revizora 52
5. ZAKLJUČAK 54
POPIS LITERATURE: 56
POPIS TABLICA: 59
POPIS GRAFIKONA: 61
ŽIVOTOPIS: 62

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovog diplomskog rada je državna financijska revizija. Nakon predstavljanja osnovnih obilježja i procesa državne financijske revizije, analizirana su izvješća o provedenim financijskim revizijama odabranih ministarstava za 2016. i 2017. godinu. Ministarstva koja su predmet analize u ovom radu su sljedeće: Ministarstvo hrvatskih branitelja, Ministarstvo pravosuđa, Ministarstvo turizma, Ministarstvo zdravstva te Ministarstva znanosti i obrazovanja. Cilj rada je prikazati obilježja proračunskog računovodstva te predstaviti važnosti preporuka i naloga koje daje državno revizorsko tijelo s ciljem ispravaka nepravilnosti u internim računovodstvenim i financijskim procesima javnih subjekata. Na taj način, predstaviti će se smjernice i najznačajnije karakteristike upravljanja proračunskim sredstvima. Osim toga, cilj ovog rada je provesti analizu implementacije danih naloga i preporuka za odabrana ministarstva te provesti analizu njihove učinkovitosti kroz razdoblja.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Primarni izvori podataka koji su korišteni u ovom radu obuhvaćaju stručnu literaturu iz područja računovodstva i revizije te javno dostupna izvješća o obavljenim financijskim revizijama odabranih ministarstava za 2016. i 2017 godinu. Osim toga, korišteni su zakonski propisi i uredbe usko vezane uz proces obavljanja državne revizije te propisi koji uređuju poslovanje javnih subjekata i ministarstava. Većina korištenih podataka o poslovanju ministarstava javno je dostupna na službenim Internet stranicama pojedinih ministarstava te vrhovnih državnih institucija.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Ovaj diplomski rad sastoji se od pet poglavlja. Nakon uvodnog dijela u kojem su ukratko navedeni predmet rada, cilj i izvori podataka, započinje teorijski dio . U drugom poglavlju detaljno su predstavljena osnovna obilježja državne revizije. Uključuje opis vrhovnih nadležnih institucija, njihovu ulogu te lokalna i međunarodna načela i standarde koji oblikuju njihovo redovno poslovanje.

U trećem poglavlju opisan je proces državne revizije. Započinje predstavljanjem uloge i važnosti državnog proračuna iz kojeg se financiraju subjekti od javnog interesa. Nadalje, detaljnije su opisane specifičnosti poslovanja proračunskih korisnika su predmetom državne

revizije. Opisan je tijek procesa državne revizije i specifičnosti koje proizlaze iz redovitog poslovanja javnih tijela.

U četvrtom poglavlju provedena je vlastita analiza sukladno informacijama prikupljenim u izvješćima o obavljenim financijskim revizijama odabranih ministarstava tijekom dvogodišnjeg razdoblja. Identificirane su računovodstvene i financijske nepravilnosti u poslovanju , dane preporuke i nalozi revizora te je dobiveno mišljenje. Na temelju identificiranih nepravilnosti u 2016. godini, provedena je analiza implementacije danih preporuka i naloga za 2017. godinu. Na samom kraju rada dani su zaključci autora koji proizlaze iz teorijskog okvira i analize provedene u četvrtom poglavlju.

2. OBILJEŽJA DRŽAVNE REVIZIJE

2.1. Važnost vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj je Državni ured za reviziju. Osnovne aktivnosti Ureda usmjerene su na reviziju financijskih izvještaja i poslovanja te na poboljšanje zakonitosti, učinkovitosti i djelotvornosti subjekata koji upravljaju javnom imovinom i drugih pravnih osoba određenih zakonom. Osim navedenog, Državni ured za reviziju pridonosi poboljšanju upravljanja javnom imovinom i drugim raspoloživim resursima, informiranosti Hrvatskog sabora, Vlade i građana Republike Hrvatske o načinu i rezultatima upravljanja proračunskim i izvanproračunskim sredstvima, te drugim sredstvima koja su subjektima revidiranja dana na upravljanje i raspolaganje.[1]

„Državni ured za reviziju obavlja reviziju državnih prihoda i rashoda, financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora i lokalnih jedinica, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili lokalne jedinice, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno lokalne jedinice imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima“.[2] Osim navedenog, Državni ured za reviziju odgovoran je za obavljanje revizije sredstava Europske unije te drugih međunarodnih institucija ili organizacija za financiranje javnih potreba. Svake godine, obvezan je obaviti reviziju izvještaja o izvršenju državnog proračuna, reviziju financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika te članova predstavničkih tijela lokalnih jedinica izabranih s liste grupe birača.[3]

2.1.1. Važnost Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj

Ustavom Republike Hrvatske (Narodne novine 85/10) propisano je da je Državni ured za reviziju najviša državna revizijska institucija te da djeluje samostalno i neovisno. Nakon objave Zakona o državnoj reviziji, 1993. godine osnovan je Državni ured za reviziju koji je započeo s radom u studenom godinu kasnije. Osim navedenog propisa, nadležnosti i odgovornosti Ureda propisane su Zakonom o Državnom uredu za reviziju[4] i Zakonom o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe[5]. Zakonom o Državnom uredu za

[1] Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na http://www.revizija.hr/hr/o-nama [13. lipnja 2019.]
[2] Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na http://www.revizija.hr/hr/o-nama [10. rujna 2019.]
[3] Ibid
[4] Narodne novine (2019) *Zakon o državnom uredu za reviziju*. Zagreb: Narodne novine d.d.
[5] Narodne novine (2017) *Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe*. Zagreb: Narodne novine d.d.

reviziju propisano je da Odbor Hrvatskoga sabora nadležan za financije i državni proračun odobrava prijedlog financijskog plana za iduću godinu i projekcija za sljedeće dvije godine do kraja lipnja tekuće godine i upućuje ga Ministarstvu financija radi uvrštavanja u prijedlog državnog proračuna Republike Hrvatske za iduću godinu i projekcija za sljedeće dvije godine te ga dostavlja Državnom uredu za reviziju.[6]

Državni ured za reviziju je ustrojen kao jedinstvena institucija koja obuhvaća Središnji ured u Gradu Zagrebu te 20 područnih ureda u ostalim županijskim središtima. Središnji ured u Zagrebu i područni uredi svoje aktivnosti provode na čitavom teritoriju Republike Hrvatske. U Središnjem uredu su ustrojeni odjeli prema vrstama subjekata i vrstama revizija, te odjeli za pravne, kadrovske i računovodstvene poslove, kao i odjel za unutarnju reviziju. U djelokrugu rada Središnjeg ureda su i poslovi odnosa s javnošću, te poslovi međunarodne suradnje.[7]

Zakon o državnom uredu za reviziju definira da su subjekti revizije sljedeći:

- *„jedinice državnog sektora,*
- *jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,*
- *pravne osobe koje se financiraju iz proračuna,*
- *pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,*
- *društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima i/ili odlučujući utjecaj u upravljanju,*
- *pravne osobe (kćeri) koje osnivaju pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,*
- *pravne osobe koje sredstva za rad osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom,*
- *političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način kako je propisano zakonom kojim se uređuje financiranje političkih aktivnosti i izborne promidžbe, te*

[6] Narodne novine (2019) *Zakon o državnom uredu za reviziju*. Zagreb: Narodne novine d.d.
[7] Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na http://www.revizija.hr/hr/o-nama/ustrojstvo [2. lipnja 2019.]

- *pravne osobe u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba*.“[8]

Od samog osnivanja, Državni ured za reviziju započeo je radno, organizacijsko i profesionalno povezivanje s istovrsnim institucijama ostalih zemalja i njihovim strukovnim udrugama, radi postizanja sljedećih ciljeva:

- razmjene znanja, iskustava, stručnih materijala, dokumenata i informacija radi ujednačavanja i razvoja metodologije rada u okviru međunarodno prihvaćenih revizijskih standarda,
- praćenja modernih pravaca razvoja revizijske profesije,
- doprinosa razvoju struke na temelju vlastitih rezultata, te
- informiranja drugih o radu i rezultatima Ureda, te doprinosa njegovom ugledu i prihvaćanju kao stručne i profesionalne institucije od strane drugih državnih revizija i profesionalnih udruga.

Međunarodna suradnja Državnog ureda za reviziju može se podijeliti u četiri kategorije aktivnosti:

- aktivnosti povezane s članstvom u međunarodnim strukovnim udrugama,
- aktivnosti povezane s Europskom unijom,
- aktivnosti povezane s vrhovnim revizijskim institucijama drugih zemalja, te
- druge međunarodne aktivnosti.[9]

2.1.2. Vrhovne revizijske institucije u Europskoj uniji i svijetu

„Jedan od osnovnih razloga zašto se računovodstvo regulira na različite načine u različitim zemljama jest taj da se cijela priroda pravnog sustava međusobno razlikuje.“[10] Stoga primjerice Europski revizorski sud provodi revizije u skladu s međunarodnim revizijskim standardima i etičkim kodeksom Europske unije. Europski revizorski sud svoje revizije provodi uglavnom unutar međuinstitucionalnog okvira uspostavljenog Ugovorom o funkcioniranju Europske unije i Financijskom uredbom za opći proračun Europske unije. Temeljem Ugovora o funkcioniranju Europske unije, Europski revizorski sud ima status

[8] Narodne novine (2019) *Zakon o državnom uredu za reviziju*. Zagreb: Narodne novine d.d.
[9] Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na: http://www.revizija.hr/hr/o-nama/medunarodni-odnosi [2. lipnja 2019.]
[10] Aleksander, D., Nobes, C. (2010) *Financijsko računovodstvo - međunarodni uvod.* Zagreb: Mate d.o.o., str. 47.

institucije Europske unije. Ostale relevantne institucije su sljedeće: Europsko vijeće, Vijeće Europske unije, Europski parlament, Europska komisija, Europska središnja banka i Sud Europske unije. *„Glavna zadaća Revizorskog suda je obavljati reviziju Europske unije s dvostrukim ciljem poboljšanja financijskog upravljanja, odnosno izvješćivanja građana Europe o načinu na koji nadležna tijela zadužena za njihovo upravljanje koriste javna sredstva. Europski revizorski sud ispituje računovodstvenu dokumentaciju svih prihoda i rashoda Europske unije te tijela, ureda ili agencija koje je osnovala Europska unija.*“[11]

Kategorizacija vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji je široka. Tradicionalna podjela temelji se na tome vuče li organizacijska struktura korijen u anglosaksonskom, latinskom/francuskom ili germanskom sastavu. U današnje vrijeme, razlikuju se tijela sa sudskim ovlastima ili bez sudskih ovlasti, a dodatno se razvrstavaju u monokratske vrhovne revizijske institucije kojima je na čelu jedna osoba (glavni državni revizor ili predsjednik) i vrhovne revizijske institucije kojima upravlja više članova (odbor, vijeće, senat ili plenum. Dodatno se mogu podijeliti ovisno o ovlastima za provedbu revizija na nižim razinama vlasti ili na temelju odnosa s nacionalnim parlamentom.[12] U tablici broj 1 u nastavku prikazana upravljačka struktura vrhovnih revizijskih institucija u odabranim europskim zemljama.

Tablica 1: Upravljačka struktura vrhovnih revizijskih institucija u odabranim europskim zemljama

Država	**Upravljačko tijelo**	**Broj članova upravljačkog tijela**	**Trajanje mandata (u godinama)**
Austrija	Predsjednik	1	12
Belgija	Opća skupština	12	6
Bugarska	Predsjednik i dva potpredsjednika	3	7
Cipar	Glavni državni revizor	1	Neograničeno*
Češka	Odbor	17	9
Danska	Glavni državni revizor	1	6
Estonija	Glavni državni revizor	1	5
Finska	Glavni državni revizor	1	6
Francuska	Prvi predsjednik i 6 predsjednika vijeća	7	Neograničeno

[11] Europski revizorski sud (2019) Službena internet stranica: https://www.eca.europa.eu/ [12. rujna 2019.]
[12] Europski revizorski sud (2019) *Javna revizija u Europskoj uniji.* Dostupno na: http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/ [12. rujna 2019.]

Država	Upravljačko tijelo	Broj članova upravljačkog tijela	Trajanje mandata (u godinama)
Njemačka	Predsjednik i senat (odbor)	16	Predsjednik 12, ravnatelj neograničeno
Grčka	Plenum	42	Predsjednik 4, članovi i suci neograničeno
Mađarska	Predsjednik	1	12
Irska	Glavni državni revizor	1	Neograničeno
Italija	Predsjednik	1	Neograničeno
Luksemburg	Predsjednik, potpredsjednik i tri glavna revizora	5	6
Nizozemska	Odbor	5	Neograničen
Poljska	Predsjednik i u određenim slučajevima kolegij	18	Predsjednik 6, kolegij 3
Portugal	Predsjednik i plenum	19	Predsjednik 4, članovi neograničeno
Rumunjska	Plenum	18	9
Slovenija	Senat	3	9
Španjolska	Plenum	13	Predsjednik 3, glavni revizori 9

Izvor: Službena Internet stranica Europskog revizorskog suda i rad autora. Dostupno na: http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/ [12. rujna 2019.]

** Neograničenim se smatra do zakonske dobi za umirovljenje*

Vrhovne revizijske institucije u Europskoj uniji smatraju se neovisnim javnim tijelima. „*Njihova neovisnost o zakonodavnoj, izvršnoj i sudskoj vlasti zajamčena je ustavom. Ovisno o ovlastima koje su im povjerene, mogu provoditi ex ante ili ex post provjere kako bi provjerili zakonitost i pravilnost prihoda i rashoda, kao i ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost politika, programa i mjera, ili pak funkcioniranje javne uprave*“.[13]

[13] Europski revizorski sud (2019) *Javna revizija u Europskoj uniji.* Dostupno na: http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/ [12. rujna 2019.]

2.2. Uloga državne revizije u ocjeni poslovanja proračunskih korisnika

Državna revizija usmjerena je na proračunske korisnike, koji u prvom redu obuhvaćaju ministarstva i državna tijela, a osim toga mogu uključivati i poduzeća u državnom vlasništvu poput radiotelevizije, visokoškolskih ustanova ili središnje banke.

Svake godine, Državni ured za reviziju obvezan je provesti reviziju izvještaja o izvršenju državnog proračuna, te reviziju financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela lokalnih jedinica izabranih s liste grupe birača. Sve druge revizije planiraju se i obavljaju u opsegu koji je predviđen godišnjim programom i planom rada Ureda, kojeg donosi glavni državni revizor na temelju zakonom utvrđenih kriterija.[14]

Osim izvještavanja Hrvatskog sabora i zakonskog predstavnika revidiranog subjekta, izvještavanje u državnoj reviziji obuhvaća i izvještavanje najšire javnosti te izvještavanje sukladno Zakonu o pravu na pristup informacijama. Revizor na kraju godišnje revizije priprema izvještaj o obavljenoj reviziji, na čijem početku donosi svoje mišljenje. Osim mišljenja revizora, izvještaj se sastoji od revizije godišnjih financijskih podataka i identificiranih nalaza. Ukoliko je u prethodnoj godini revizor dao mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje na financijske izvještaje poduzeća i njegovo poslovanje u određenom segmentu, važno je da se isto korigira u sljedećoj godini. Stoga, prilikom pripreme izvještaja za tekuće razdoblje, revizor će provjeriti jesu li korigirane nepravilnosti iz prethodnih razdoblja (ako postoje). Revizija poslovanja za tekuću godinu obuhvaća opis poslovnih događanja i financijskog stanja poduzeća te se navode sve činjenice važne za kontinuitet poslovanja revidiranog poduzeća. Revizor će po završetku obavljene revizije dati mišljenje, prijedloge i upute da otklanjanje potencijalnih nepravilnosti, što je sastavni dio mišljenja. Nakon pripreme izvještaja o obavljenoj reviziji, provjerava se njegova kvaliteta, utemeljenost nalaza, točnost iskazanih financijskih podataka te primjena računovodstvenih, poreznih i ostalih primjenjivih propisa.[15] Zatim se izvješće isporučuje zakonskom predstavniku revidiranog subjekta, koji naknadno izvještava o utvrđenim činjenicama u financijskim izvještajima i preporukama za otklanjanje potencijalnih nepravilnosti. Zakonski predstavnik može uložiti prigovor na sastavljeni izvještaj u roku od osam dana od primitka istog, a

[14] Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na http://www.revizija.hr/hr/o-nama [2. lipnja 2019.]
[15] Parać, G. (2006) *Različiti oblici nadzora nad proračunskim sredstvima*. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije. Br. 4/2006, str. 13.

konačnu odluku donosi glavni državni revizor. Nakon isteka zakonskog roka za podnošenje prigovora i rješavanja istog, postupak revizije se završava te se izvješće dostavlja Hrvatskom saboru.[16]

S ciljem informiranja šire javnosti, izvješća državne revizije o obavljenim revizijama objavljuju se na službenoj internet stranici Državnog ureda za reviziju. Na taj način, omogućuje se transparentnost raspolaganja državnim novčanim sredstvima.

Zakon o pravu na pristup informacijama uređuje pravo na pristup informacijama i ponovnu uporabu informacija koje posjeduju tijela javne vlasti. Njime se propisuju načela prava na pristup informacijama i njihovu ponovnu uporabu, ograničenja prava na pristup informacijama i ponovnu uporabu informacija, postupak za ostvarivanje i zaštitu prava na pristup informacijama i ponovnu uporabu informacija, djelokrug, način rada i uvjeti za imenovanje i razrješenje Povjerenika za informiranje te inspekcijski nadzor nad provedbom Zakona.[17] Cilj ovog Zakona je omogućiti i osigurati ostvarivanje Ustavom Republike Hrvatske zajamčenog prava na pristup informacijama, kao i na ponovnu uporabu informacija fizičkim i pravnim osobama putem otvorenosti i javnosti djelovanja tijela javne vlasti.[18] Iz navedenog se može zaključiti da informacije koje tijela javne vlasti objavljuju moraju biti pravodobne, potpune i točne.

Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor. „*Imenuje ga Hrvatski sabor na prijedlog Odbora za izbor, imenovanja i upravne poslove, uz mišljenje Odbora za financije i državni proračun, na period od 8 godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja. Po prestanku dužnosti ima pravo na mirovinu prema propisima kojima je uređeno pravo na mirovinu zastupnika u Hrvatskom saboru. Glavni državni revizor mora biti državljanin Republike Hrvatske, fakultetski obrazovan, imati petnaest godina radnog iskustva u struci te osobni ugled i iskustvo u poslovnom upravljanju.*“[19]

[16] Parać, G. (2006) *Različiti oblici nadzora nad proračunskim sredstvima*. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije. Br. 4/2006, str. 13.
[17] Narodne novine (2013) *Zakon o pravu na pristup informacijama*. Dostupno na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_02_25_403.html [13. lipnja 2019.]
[18] Narodne novine (2013) *Zakon o pravu na pristup informacijama*. Dostupno na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_02_25_403.html [13. lipnja 2019.]
[19] Narodne novine (2019) *Zakon o državnom uredu za reviziju.* Dostupno na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_03_25_490.html [11. rujna 2019.]

Glavni državni revizor usko surađuje sa zamjenicima, pomoćnicima, načelnicima i pročelnicima područnih ureda, savjetodavnim tijelima i nezavisnim stručnjacima iz područja ekonomije i prava. Osnovne aktivnosti koje obavlja obuhvaćaju sljedeće:

- *„organizacija rada Državnog ureda za reviziju*
- *predstavljanje i zastupanje Državnog ureda za reviziju*
- *donošenje Statuta i drugih unutarnjih normativnih akata Državnog ureda za reviziju*
- *donošenje strateškog plana Državnog ureda za reviziju*
- *donošenje godišnjeg programa i plana rada Državnog ureda za reviziju*
- *donošenje prijedloga godišnjeg financijskog plana Državnog ureda za reviziju*
- *izvještavanje Hrvatskog sabora o radu Državnog ureda za reviziju*
- *predlaganje zamjenika glavnog državnog revizora Hrvatskom saboru*
- *odlučivanje o primanju na rad, prestanku rada i rasporedu zaposlenika*
- *nadziranje provedbe Zakona o Državnom uredu za reviziju i drugih unutarnjih normativnih akata*
- *nadziranje izvršavanja poslova i poduzimanje mjera za osiguravanje učinkovitosti rada Državnog ureda za reviziju.*“[20]

Reviziju obavljaju ovlašteni državni revizori. Radi se o neovisnim stručnjacima koji posjeduju certifikat ovlaštenoga državnog revizora. Kandidat za ovlaštenog državnog revizora mora zadovoljavati sljedeće uvjete:

- mora biti državljanin Republike Hrvatske
- mora imati završen preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili specijalistički diplomski stručni studij ekonomskog, pravnog ili drugog odgovarajućeg usmjerenja
- ne smiju postojati zapreke za prijam u državnu službu, sukladno Zakonu o državnim službenicima.

Stjecanje zvanja ovlaštenoga državnog revizora uređuje se unutarnjim normativnim aktima Državnog ureda za reviziju, a ispit se polaže pred povjerenstvom koje imenuje glavni državni revizor. Kandidatu koji položi ispit, glavni državni revizor izdati će certifikat ovlaštenoga

[20] Ibid

državnog revizora.[21] Važno je napomenuti da ovlašteni državni revizor ne smije biti član nadzornog tijela ili tijela upravljanja subjekata revizije. Ne smije obavljati reviziju ukoliko je sudjelovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvješća subjekata revizije, ukoliko je bračni drug ili bliži krvni srodnik (na temelju definiranih kategorija srodstva) jednog od zakonskih predstavnika, člana nadzornog tijela ili tijela upravljanja subjekta te ukoliko je bio član nadzornog tijela ili tijela upravljanja subjekta revizije.

2.3. Međunarodna načela i standardi kao podloga za provođenje državne revizije

Pri izvršavanju svojih zadataka, Državni ured za reviziju usko surađuje s drugim tijelima državne vlasti, na način da ne dovodi u pitanja svoju neovisnost i samostalnost. Jednako tako, može biti član određenih međunarodnih organizacija i institucija nadležnih za područje vanjske revizije i druga područja iz njegova djelokruga te sudjelovati u njihovu radu i radu drugih međunarodnih tijela, u kojima će zastupati i štititi interese Republike Hrvatske.[22]

Državni ured za reviziju član je INTOSAI od 1994. godine i EUROSAI od 1996. godine. Obveze koje proizlaze iz navedenih članstava zahtijevaju kontinuirano zalaganje i uključivanje Ureda u aktivnosti tih organizacija i njihovih radnih skupina, osnovanih radi razvijanja područja od posebnog interesa za državne revizije i usklađivanja metodologije i jačanja suradnje između državnih revizija. Od kada je postao član, Ured je sudjelovao na svim održanim kongresima dviju navedenih organizacija, te je uključen u rad brojnih tijela i radnih skupina koje djeluju u njihovom sastavu.

Osim sudjelovanja u radu kongresa, predstavnici Ureda sudjeluju i na drugim konferencijama, seminarima i sastancima posvećenim razvoju državne revizije i poboljšanju javnog sektora u organizaciji INTOSAI i EUROSAI. Osim navedenih aktivnosti, Državni ured za reviziju razvija dugotrajne bilateralne odnose s drugim državnim revizijama, u segmentu sudjelovanja na zajedničkim seminarima, posjetima predstavnika drugih vrhovnih revizijskih institucija Državni ured za reviziju kao i predstavnika Državnog ureda za reviziju drugim vrhovnim revizijskim institucijama, razmjenu iskustava, dokumenata i drugih informacija vezanih za

[21] Narodne novine (2019) *Zakon o državnom uredu za reviziju.* Dostupno na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_03_25_490.html [15. rujna 2019.]
[22] Narodne novine (2019) *Zakon o državnom uredu za reviziju.* Dostupno na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_03_25_490.html [13. lipnja 2019.]

revizijske aktivnosti. Zaposlenici Ureda redovito sudjeluju na različitim međunarodnim seminarima i programima dodatnog usavršavanja i obrazovanja.[23]

Vezano za pripreme za integraciju u europsko okruženje i jačanje Državnog ureda za reviziju kao učinkovite institucije sposobne da u praksi zadovolji EU kriterije, Državni ured za reviziju je bio aktivno uključen u proces pred pristupnih pregovora za pridruživanje EU kroz poglavlje 32: Financijski nadzor. Osim suradnje s drugim državnim revizijama i strukovnim udrugama, kontinuirano uspostavlja i održava kontakte i s drugim međunarodnim institucijama / organizacijama, kao što su: OECD, SIGMA, Svjetska banka, Međunarodni monetarni fond i GRECO.[24]

Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (engleski „*International Standards of Supreme Audit Institutions*“) označava zajednički naziv za skup dokumenata koji se odnose na odgovornosti vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI okvir ima četiri razine. Prva razina odnosi se na osnovna načela za vrhovnu revizijsku instituciju. Druga razina obuhvaća preduvjete za dobro funkcioniranje i rad vrhovne revizijske institucije. Daje smjernice o neovisnosti, odgovornosti, transparentnosti, etici i kontroli kvalitete. Treća razina ISSAI revizijskih standarda sadrži osnovna revizijska načela koja državni revizori trebaju primjenjivati prilikom obavljanja revizije, a četvrta razina definira opće i posebne revizijske smjernice. Opće revizijske smjernice obuhvaćaju smjernice za financijsku reviziju, reviziju učinkovitosti i reviziju usklađenosti.[25]

ISSAI osnovna načela revizije javnog sektora predstavljaju srž revizije javnog sektora. Obuhvaćaju osnovna načela koja se primjenjuju na sve revizije javnog sektora, neovisno o sadržaju i obliku. ISSAI standardi daju informacije o:

- mjerodavnosti i svrsi Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija,
- okviru za reviziju javnog sektora, uzimajući u obzir ovlasti i odgovornosti vrhovnih revizijskih institucija,
- ciljevima i načelima revizije javnog sektora,
- pouzdanosti i jamstvu provedene revizije,
- organizacijskim zahtjevima vezanim uz etiku i kontrolu kvalitete,

[23] Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na http://www.revizija.hr/hr/o-nama/medunarodni-odnosi [13. lipnja 2019.]
[24] Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na http://www.revizija.hr/hr/o-nama/medunarodni-odnosi [13. lipnja 2019.]
[25] Akrap, V. (2013) Nova osnovna načela revizije javnog sektora (ISSAI 100). U:*Riznica*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 36.

- vrstama revizije javnog sektora,
- čimbenicima revizije javnog sektora, uključujući zadaće državnih revizora, odgovornih strana i krajnjih korisnika revizorskih izvješća,
- načinu pozivanja na Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija.[26]

Tablica 2: ISSAI okvir

Prva razina – Osnovna načela	
ISSAI 1	Limska deklaracija
Druga razina – Preduvjeti za rad vrhovnih revizijskih institucija	
ISSAI 10	Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija
ISSAI 11	INTOSAI smjernice i dobra praksa u pogledu neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija
ISSAI 12	Vrijednosti i korist od vrhovnih revizijskih institucija – pokretanje promjena u životu građana
ISSAI 20	Načela transparentnosti i odgovornosti
ISSAI 21	Principi transparentnosti – primjeri dobre prakse
ISSAI 30	Kodeks etike
ISSAI 40	Kontrola kvalitete u vrhovnim revizijskim institucijama
Treća razina – Temeljna revizijska načela	
ISSAI 100	Temeljna načela revizije javnog sektora
ISSAI 200	Temeljna načela financijske revizije
ISSAI 300	Temeljna načela revizije učinkovitosti
ISSAI 400	Temeljna načela revizije usklađenosti
Četvrta razina – Revizijske smjernice	
Smjernice za primjenu	
ISSAI 1000-2999	Smjernice za financijsku reviziju
ISSAI 3000-3999	Smjernice za reviziju učinkovitosti
ISSAI 4000-4999	Smjernice za reviziju usklađenosti
Posebne smjernice	
ISSAI 5000-5099	Smjernice za reviziju međunarodnih institucija
ISSAI 5100-5199	Smjernice za reviziju zaštite okoliša
ISSAI 5200-5299	Smjernice za reviziju privatizacije

[26] Akrap, V. (2013) Nova osnovna načela revizije javnog sektora (ISSAI 100). U:*Riznica*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 37.

ISSAI 5300-5399	Smjernice za IT reviziju
ISSAI 5400-5499	Smjernice za reviziju javnog duga
ISSAI 5500-5599	Smjernice za reviziju novčanih pomoći za slučaj katastrofa
ISSAI 5600-5699	Smjernice za kolegijalni pregled
ISSAI 5700-5799	Smjernice za reviziju prevencije korupcije
ISSAI 5800-5899	Smjernice za zajedničke revizije vrhovnih revizijskih institucija
INTOSAI GOV – INTOSAI smjernice za dobro upravljanje	
INTOSAI GOV 9100-9199	Unutarnje kontrole
INTOSAI GOV 9200-9299	Računovodstveni standardi
INTOSAI GOV 9300-9399	Principi vanjskih revizijskih angažmana za međunarodne institucije
INTOSAI GOV 9400-9499	Upute za ocjenu javnih politika

Izvor: Odluka o objavi okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) (NN 31/19). Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/50/Odluka-o-objavi-okvira-revizijskih-standarda-Medunarodne-organizacije-vrhovnih-revizijskih-institucija-INTOSAI.pdf[12. rujna 2019.]

2.4. Vrste revizije u javnom sektoru

Glavne kategorije revizija su financijska revizija, revizija usklađenosti i revizija uspješnosti. U tablici broj 3 ukratko je objašnjeno što se pod njima podrazumijeva.

Tablica 3: Glavne kategorije revizija

Vrsta revizije	Predmet i svrha analize
Financijska revizija	Analiza dokumentacije, izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija s ciljem utvrđivanja prikazuje li se u financijskim izvještajima istinit i fer financijski položaj te jesu li rezultati financijskih aktivnosti u skladu s računovodstvenim standardima i načelima.
Revizija usklađenosti	Analizira je li ekonomsko i financijsko upravljanje subjektom, aktivnošću ili programom nad kojima se provodi revizija u skladu s važećim pravnim i regulatornim odredbama
Revizija učinkovitosti	Analizira programe, operacije, upravljačke sustave i postupke tijela i institucija koje upravljaju sredstvima s ciljem procjenjivanja upotrebljavaju li se sredstva na ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način

Izvor: Službena Internet stranica Europskog revizorskog suda i rad autora. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/hr/Pages/AuditMethodology.aspx[14. rujna 2019.]

2.4.1. Financijska revizija

Financijska revizija obuhvaća ispitivanje dokumenata, isprava i izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka, te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima. Radi se o obavljanju postupka ispitivanja financijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava.

Ciljevi financijske revizije odnose se na provjeru istinitosti i vjerodostojnosti financijskih izvještaja, ostvarenja primitaka i prihoda te izvršenja izdataka i rashoda na temelju proračuna. Sam proces revizije započinje planiranjem aktivnosti i prikupljanjem odgovarajuće dokumentacije. Važno je prikupiti i analizirati unutarnje i vanjske čimbenike koji utječu na poslovanje. U ovoj fazi, podaci se uspoređuju s prošlogodišnjima te se utvrđuje jesu li poduzete potrebne radnje za otklanjanje nepravilnosti koje su potencijalno mogle biti utvrđene u prethodnim razdobljima. Također se provodi početna provjera značajnosti na temelju vrijednosti kojom se određuje najviša dopuštena razina pogreške, prihvatljiva za transparentnost godišnjih financijskih izvješća.[27]

Planom revizije određuju se ciljevi revizije, potencijalni rizici, članovi tima, materijalnost, vrsta izvještaja i vremensko razdoblje obavljanja revizije. Svi potrebni podaci prikupljaju se raznim revizijskim postupcima koji obuhvaćaju pregledavanje, promatranje, ispitivanje, potvrđivanje, izračunavanje i analizu.[28] Na temelju prikupljenih i obrađenih informacija, revizor sastavlja izvještaj i donosi neovisno mišljenje. Ukoliko nisu utvrđene nepravilnosti, mišljenje će biti bezuvjetno. U slučaju lakših ili težih nepravilnosti, revizor će dati mišljenje s rezervom (uvjetno) ili negativno (nepovoljno) mišljenje. Dakle, sukladno revizorskim standardima, mišljenje revizora može biti uvjetno, bezuvjetno, nepovoljno ili suzdržano.

2.4.2. Revizija usklađenosti

Revizija usklađenosti je usmjerena je na analizu li dani predmet revizije u skladu s mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji. Obavlja se na način da se ocjenjuje

[27] Akrap, V. (2009) *Državna revizija*. Zagreb: Masmedia.
[28] Crnković, L., Mijoč, I., Maček, D. (2010) *Osnove revizije*. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku.

jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim podlogama kojima se subjekt revizije rukovodi u svom radu. *„Navedene mjerodavne podloge mogu obuhvaćati pravila, zakone i propise, odluke o proračunu, politike, utvrđene kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela kojima se rukovodi dobro financijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih dužnosnika“*. Predmet revizije usklađenosti ovisi o opsegu revizije. [29]

2.4.2. Revizija uspješnosti

Revizija uspješnosti ili učinkovitosti obuhvaća davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata. Može se zaključiti da revizija učinkovitosti poslovanja obuhvaća procjenu različitih aspekata procesa javnih intervencija, uključujući uložena sredstva (financijske, ljudske, materijalne, organizacijske i regulatorne ulazne resurse potrebne za provedbu programa), izlazne proizvode, rezultate (trenutne učinke programa na izravne korisnike ili primatelje te učinke.[30]

Revizija uspješnosti temelji se na tri osnovna načela: načelo ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. Načelo ekonomičnosti zahtijeva da su sredstva kojima se subjekt nad kojim se obavlja revizija koristi u obavljanju svojih djelatnosti pravodobno dostupna, u primjerenoj količini, primjerene kvalitete te po najboljoj cijeni. Načelo učinkovitosti odnosi se na postizanje najboljeg odnosa između upotrijebljenih sredstava i postignutih rezultata. Načelo djelotvornosti odnosi se na postizanje određenih postavljenih ciljeva i željenih rezultata.[31]

[29] Glavno tajništvo INTOSAI-a (2019) *Temeljna načela revizije javnog sektora*. Rechnungshof: Austrijski revizijski sud, str. 5.
[30] Europski revizorski sud (2019) Službena internet stranica. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/hr/Pages/AuditMethodology.aspx [13. lipnja 2019.]
[31] Europski revizorski sud (2017) *Priručnik za reviziju uspješnosti*. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_HR.PDF [20. travnja 2019.]

3. PROCES DRŽAVNE FINANCIJSKE REVIZIJE U SUSTAVU PRORAČUNSKIH KORISNIKA

3.1. Značaj državnog proračuna

Državni proračun je akt kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci za jednu godinu, u skladu s lokalnim zakonodavstvom. Državni proračun donosi Hrvatski sabor. Zakonom o proračunu uređuje se sljedeće:

- *„planiranje, izrada, donošenje i izvršavanje proračuna,*
- *upravljanje imovinom i dugovima,*
- *upravljanje javnim dugom,*
- *zaduživanje i jamstvo države te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,*
- *proračunski odnosi u javnom sektoru,*
- *računovodstvo, proračunski nadzor i druga pitanja vezana uz upravljanje javnim financijama.“*[32]

3.1.1. Proces pripreme i usvajanja proračuna

Proračun se donosi i izvršava u skladu s načelima jedinstva i točnosti proračuna, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije, dobrog financijskog upravljanja i transparentnosti.[33]

Načelo jedinstva i točnosti nalaže da se prihodi i primici koji pripadaju državi i jedinicama lokalne i područne samouprave, kao i svi njihovi rashodi i izdaci za pojedine namjene, iskazuju po bruto-načelu. Proračun se po načelu jedne godine donosi za razdoblje koje počinje 1. siječnja, a završava 31. prosinca kalendarske godine. Proračun sukladno načelu uravnoteženosti mora biti uravnotežen, odnosno ukupni prihodi i primici moraju pokrivati ukupne rashode i izdatke. Ukoliko se tijekom proračunske godine zbog izvanrednih nepredviđenih okolnosti povećaju rashodi i izdaci ili umanje prihodi i primici, proračun se mora uravnotežiti pronalaženjem novih prihoda i primitaka, odnosno smanjenjem predviđenih rashoda i izdataka. Uravnoteženje se provodi tijekom proračunske godine izmjenama i dopunama proračuna prema postupku za njegovo donošenje. Nadalje, sukladno načelu

[32] Narodne novine (2015) *Zakon o proračunu.* Dostupno na: https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu [13. lipnja 2019.]
[33] Narodne novine (2015) *Zakon o proračunu.* Dostupno na: https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu [13. lipnja 2019.]

novčane jedinice, prihodi, primici, rashodi i izdaci iskazuju u kunama te se i financijski izvještaji sastavljaju u kunama. Načelo univerzalnosti podrazumijeva da prihodi i primici služe za podmirivanje svih rashoda i izdataka, osim ako posebnim propisima nije drugačije određeno. Načelo specifikacije podrazumijeva da prihodi i primici proračuna moraju biti raspoređeni u proračunu po ekonomskoj klasifikaciji i iskazani prema izvorima. Rashodi i izdaci moraju biti raspoređeni u prema proračunskim klasifikacijama te uravnoteženi s prihodima i primicima. Proračunska sredstva moraju se koristiti u skladu s načelima dobrog financijskog upravljanja, a posebno u skladu s načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. Proračun se donosi i izvršava u skladu s načelom transparentnosti.[34]

Proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela, a na razini jedinica lokalne i područne samouprave uključuje i plan razvojnih programa. Opći dio proračuna čini Račun prihoda i rashoda i Račun financiranja. Posebni dio proračuna sastoji se od plana rashoda i izdataka proračunskih korisnika iskazanih po vrstama, raspoređenih u programe koji se sastoje od aktivnosti i projekata. Plan razvojnih programa po godinama čine planovi razvojnih programa proračunskih korisnika proračuna jedinice lokalne i područne samouprave utvrđeni dokumentima o srednjoročnim, odnosno dugoročnim planovima razvitka, posebnim zakonima, drugim propisima ili općim aktima. Financijski plan proračunskih korisnika čine prihodi i primici te rashodi i izdaci raspoređeni u programe koji se sastoje od aktivnosti i projekata.[35] U programima se iskazuju planirani prihodi i primici te rashodi i izdaci razrađeni po sljedećim kategorijama:

- vrstama prihoda i primitaka,
- pojedinim aktivnostima i projektima,
- godinama u kojima će teretiti proračun.

Programi nadalje sadrže:

- *„naziv programa,*
- *opis programa (općih i posebnih ciljeva),*
- *zakonsku osnovu za uvođenje programa,*
- *potrebna sredstva za provođenje programa,*
- *potreban broj djelatnika za provođenje programa,*

[34] Narodne novine (2015) *Zakon o proračunu.* Dostupno na: https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu [13. lipnja 2019.]
[35] Narodne novine (2015) *Zakon o proračunu.* Dostupno na: https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu [13. lipnja 2019.]

- *procjenu rezultata,*
- *procjenu nepredviđenih rashoda i rizika.“*[36]

3.1.2. Proces izrade državnog proračuna

Izrada državnog proračuna temelji se na procjeni gospodarskog razvoja i makroekonomskih pokazatelja određenih propisima i drugim aktima Sabora, Vlade i ministra financija u skladu sa svojim djelokrugom i nadležnostima. Svake godine, Ministarstvo financija izdaje publikaciju o proračunu za tekuću godinu u kojoj se prikazuje izvršenje proračuna za prethodnu godinu i raspoloživi iznos za tekuće razdoblje. U tablici broj 4 u nastavku prikazan je proces planiranja državnog proračuna s navedenim rokovima pojedinih aktivnosti.

Tablica 4: Proces planiranja državnog proračuna

Aktivnost	**Nositelj aktivnosti**	**Rok**
Izrada upute za izradu strateških planova te dostavljanje iste ministarstvima i drugim državnim tijelima na razini razdjela organizacijske klasifikacije	Ministarstvo financija u suradnji s ministarstvom nadležnim za strukturne reforme i koordinaciju fondova Europske unije	Kraj veljače
Izrada strateških planova za trogodišnje razdoblje, dostavljanje Ministarstvu financija i ministarstvu nadležnom za strukturne reforme i koordinaciju fondova Europske unije	Ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela organizacijske klasifikacije	Kraj ožujka
Na temelju strateških planova, ministarstvo nadležno za strukturne reforme i koordinaciju fondova Europske unije u suradnji s ministarstvima nadležnim za pojedinačne strukturne reforme izrađuje nacionalni program reformi. Istovremeno, Ministarstvo financija priprema program konvergencije	Ministarstvo financija i ministarstvo nadležno za strukturne reforme i koordinaciju fondova Europske unije u suradnji s ministarstvima nadležnim za pojedinačne strukturne reforme	Kraj travnja
Na temelju strateških planova, nacionalnog programa reformi i programa konvergencije te	Ministarstvo financija i Vlada	Kraj srpnja

[36] Narodne novine (2015) *Zakon o proračunu.* Dostupno na: https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu [13. lipnja 2019.]

Aktivnost	Nositelj aktivnosti	Rok
posebnih preporuka Vijeća Europske unije za Republiku Hrvatsku, Ministarstvo financija izrađuje nacrt smjernica ekonomske i fiskalne politike za trogodišnje razdoblje koje Vlada usvaja zaključkom		
Ministarstvo financija dostavlja ministarstvima i drugim državnim tijelima na razini razdjela organizacijske klasifikacije i izvanproračunskim korisnicima upute za izradu prijedloga državnog proračuna	Ministarstvo financija	15. kolovoza
Dostavljanje prijedloga financijskih planova ministarstvima i drugim državnim tijelima na razini razdjela organizacijske klasifikacije	Proračunski korisnici	15. rujna
Dostavljanje usklađenih prijedloga financijskih planova Ministarstvu financija	Ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela organizacijske klasifikacije	Kraj rujna
Ministarstvo financija izrađuje nacrt proračuna za proračunsku godinu i projekciju za sljedeće dvije godine te ih dostavlja Vladi	Ministarstvo financija	15. listopada
Vlada utvrđuje prijedlog proračuna i projekcija te ih dostavlja Saboru na donošenje	Hrvatski sabor	Kraj godine

Izvor: Ministarstvo financija (2019) službena Internet stranca. Dostupno na http://www.mfin.hr/hr/proracun [8. srpnja 2019.]

Ministarstva su obvezna sudjelovati u konsolidaciji financijskih izvješća svojih proračunskih korisnika. Financijska izvješća dostavljaju se Ministarstvu financija koje provodi konsolidaciju.

3.2. Specifičnost poslovanja proračunskih korisnika

3.2.1. Korisnici državnog proračuna

Posebnim pravilnikom, Ministar financija utvrđuje proračunske i izvanproračunske korisnike državnog proračuna, proračunske i izvanproračunske korisnike proračuna jedinica lokalne i

područne (regionalne) samouprave te način vođenja registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika.[37]

Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika (čl. 4, NN br. 128/09) ubraja u proračunske korisnike državnog proračuna one:
1. „kojima je osnivač Republika Hrvatska,

2. koji ostvaruju prihode iz državnog proračuna i/ili temeljem javnih ovlasti, zakona i drugih propisa, pri čemu ti prihodi iznose 50 posto ili više od ukupnih prihoda, te

3. koji su navedeni u Registru iz članka 2., točka 3. ovog Pravilnika.“

Izvanproračunske korisnike definira kao one korisnike:
1. „u kojima Republika Hrvatska i/ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje,

2. kojima su jedan od izvora financiranja doprinosi i/ili namjenski prihodi, te

3. *koji su navedeni u Registru iz članka 2., točka 3. ovog Pravilnika.“* [38]

Proračunski korisnici državnog proračuna su ministarstva i druga tijela državne uprave (agencije, regulatorna tijela), ustanove u sustavima visokog obrazovanja (sveučilišta, veleučilišta), ustanove zdravstva (državne bolnice), socijalne skrbi i kulture (u dijelu financiranja iz državnog proračuna).

Njihova evidencija vodi se u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika kojeg ustrojava i vodi Ministarstvo financija. Podatke navedene u njemu objavljuje najkasnije do svibnja tekuće godine za narednu godinu. Registar vodi Fina u ime i za račun Ministarstva financija. [39]

[37] Narodne novine (2015) *Zakon o proračunu.* Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2008_07_87_2791.html [13. lipnja 2019.]
[38] Narodne novine (2015) *Zakon o proračunu.* Dostupno na: https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu [13. lipnja 2019.]
[39] Registar proračunskih korisnika. Dostupno na: https://www.fina.hr/registar-proracunskih-i-izvanproracunskih-korisnika

3.2.2. Specifičnosti financijskog izvještavanja proračunskih korisnika

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisuje oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja pripreme izvještaja i rokove podnošenja financijskih izvještaja proračunskih korisnika. Osnovna svrha financijskih izvještaja je dati informacije o financijskom položaju, uspješnosti ispunjenja postavljenih poslovnih ciljeva, informacije o izvršenju plana te novčanim tijekovima proračuna i proračunskih korisnika.

Financijski izvještaji za kvartalna razdoblja u tijeku poslovne godine čuvaju se do dana predaje godišnjeg financijskog izvještaja, a godišnji financijski izvještaji čuvaju se trajno i u izvorniku. Sastoje se od sljedećih izvještaja: Bilance, Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza i Bilješki. U Bilješkama uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima potrebno je navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od planiranih svota. Većim odstupanjima smatraju se odstupanja veća od 10%.[40]

Proračunski korisnici državnog proračuna predaju financijske izvještaje:

- *„za proračunsku godinu do 31. siječnja tekuće za prethodnu godinu,*
- *za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja i od 1. siječnja do 30. rujna u roku od 10 dana po isteku izvještajnog razdoblja,*
- *za mjesečna razdoblja u roku od 10 dana po isteku izvještajnog razdoblja.“*

Financijski izvještaji sastavljaju se na hrvatskom jeziku, a podaci koji se odnose na novčane iznose upisuju se u kunama. Proračunski i izvanproračunski korisnici koji nemaju vlastite internetske stranice objavljuju godišnje financijske izvještaje iz stavka 1. ovoga članka na internetskim stranicama nadležnog razdjela organizacijske klasifikacije državnog proračuna, odnosno nadležne jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, u roku od osam dana od dana njihove predaje.[41]

3.3. Provedba državne financijske revizije u sustavu proračunskih korisnika

Vrhovne revizijske institucije odgovorne su za profesionalno i neovisno obavljanje revizije proračunskih korisnika. Dužne su pridržavati se Međunarodnih standarda visokih revizijskih

[40] Narodne novine (2017) *Zakon o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.* Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_01_3_59.html [11. rujna 2019.]
[41] Narodne novine (2017) *Zakon o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.* Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_01_3_59.html [11. rujna 2019.]

institucija koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija te Kodeksa profesionalne etike državnih revizora.[42]

Revizija javnog sektora neophodna je za javnu upravu jer upravljanje javnim sredstvima predstavlja pitanje povjerenja i transparentnosti. Može se zaključiti da revizija javnog sektora jača povjerenje među predviđenim korisnicima time što im pruža informacije te neovisne i objektivne ocjene u vezi s odstupanjima od prihvaćenih standarda ili načela dobrog upravljanja. Predmet financijske revizije su financijski položaj subjekta, njegovi financijski pokazatelji i novčani tok te njihovo iskazivanje u financijskim izvještajima.[43]

Područja koja obuhvaćaju načela revizije javnog sektora su sljedeća:

1. Planiranje revizije: utvrđivanje uvjeta revizije, ostvarivanje dogovora, provedba procjene rizika ili analize problema, identificiranje rizika od prijevare, izrada plana revizije.
2. Provedba revizije: provedba planiranih procesa revizije u svrhu prikupljanja revizijskih dokaza, procjena revizijskih dokaza i izrada zaključaka.
3. Izvješćivanje i naknadne aktivnosti: izrada izvješća na temelju donesenih zaključaka, naknadne aktivnosti koje se odnose na izvješćivanje o značajnim i materijalnim pitanjima.[44]

Revizija financijskih izvještaja složen je proces koji se ne može u potpunosti standardizirati, jer je u velikoj mjeri subjektivan. Osnovne faze financijske revizije su sljedeće:

- Planiranje
- Provedba revizijskih postupaka
- Izvještavanje
- Praćenje provedbe i preporuka.[45]

Planiranje predstavlja proces u kojemu se određuju aktivnosti koje treba provesti tijekom revizije. Svrha planiranja je odrediti učinkovit način prikupljanja revizijskih dokaza radi ostvarivanja ciljeva revizije te omogućiti nadzor i kontrolu postupaka revizije. Trajanje i obujam procesa planiranja razlikuju se od subjekta do subjekta, a ovise o njegovoj veličini i

[42] Akrap, V. (2009) *Državna revizija*. Zagreb: Masmedia.
[43] ISSAI 100 (2019) *Temeljna načela revizije javnog sektora*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf [7. srpnja 2019.]
[44] ISSAI 100 (2019) *Temeljna načela revizije javnog sektora*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf [7. srpnja 2019.]
[45] Akrap, V., Čoh Mikulec, B. (2009) *Državna revizija*. Zagreb: Masmedia, str. 160.

složenosti, prethodnom poznavanju poslovanja, metodi obrade poslovnih promjena i drugo. U procesu provedbe revizijskih postupaka, revizor prikuplja dokaze korištenjem sljedećih metoda: pregledavanje, promatranje, intervju, ispitivanje, izračunavanje te drugih analitičkih postupaka. Nakon provedene analize, sastavlja se izvješće o obavljenoj reviziji koje obuhvaća opis činjenica utvrđenih revizijskim postupcima, ukratko opisane nalaze te mišljenje revizora o poslovanju subjekta.[46]

S druge strane, državna revizija je eksterna te ima odlučujuću ulogu u razvoju učinkovite unutarnje kontrole i upravljanju rizicima. Da bi procijenio učinkovitost, državni revizor može se koristiti mišljenjem i utvrđenim nalazima internih revizora.

3.4. Specifičnost računovodstvenog sustava proračunskih korisnika

Profesionalni standardi i smjernice neophodni su za postizanje vjerodostojnosti, kvalitete i profesionalnosti revizije javnog sektora. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI-a), koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), uspostavljeni su s ciljem promicanja neovisne i djelotvorne revizijske djelatnosti vrhovnih revizijskih institucija. Vrhovna revizijska institucija može usvojiti Opće revizijske smjernice kao mjerodavni standard. U tom slučaju, revizor se mora pridržavati svih ISSAI-a mjerodavnih za predmetnu reviziju. Međunarodni revizijski standardi koje ugrađeni su u smjernice za financijsku reviziju.[47]

Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu propisane su knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizacija knjigovodstva, sadržaj računa Računskog plana te druga područja koja se odnose na proračunsko računovodstvo. Odredbe pravilnika odnose se na državni proračun, proračune jedinica lokalne i regionalne samouprave i proračunske korisnike. Proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima odnosno točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja.[48]

[46] Akrap, V., Čoh Mikulec, B. (2009) *Državna revizija*. Zagreb: Masmedia, str. 160.
[47] ISSAI 100 (2019) *Temeljna načela revizije javnog sektora*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf [7. srpnja 2019.]
[48] Narodne novine (2019) *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html [27. svibnja 2019.]

3.4.1. Primjena modificiranog načela

Od 2002. godine, u Hrvatskoj je uveden novi koncept proračunskog računovodstva. Od tada postoji jedna glavna knjiga (ranije dvije) te je izmijenjen računski plan. Najvažnija promjena odnosila se na prelazak s novčanog tijeka na modificirano načelo nastanka događaja.

Dakle, kod iskazivanja prihoda i rashoda u proračunskom računovodstvu primjenjuje se modificirano računovodstveno načelo što znači da se prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi (pod uvjetom da se mogu izmjeriti), a rashodi na temelju nastanka poslovnog događaja i u izvještajnom razdoblju u kojem su nastali, neovisno o plaćanju.[49]

S obzirom na to da se u proračunskom računovodstvu u Republici Hrvatskoj primjenjuje načelo nastanka događaja, velikim dijelom i primijeniti Međunarodne računovodstvene standarde za financijsko izvještavanje jedinica javnog sektora, odnosno Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 6 (IPSAS 6) kojim je uređena problematika konsolidacije financijskih izvještaja i računovodstvo ulaganja u podružnice.[50]

3.4.2. Računski plan proračunskih korisnika

Računski plan je sastavni dio Pravilnika o proračunskom računovodstvu. Računskim planom proračuna utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode/primitke i rashode/izdatke. Računi su razvrstani na: razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune. Osnovni računi iz Računskog plana mogu se raščlanjivati, prema potrebama, na analitičke i podanalitičke račune. Raščlanjivanje osnovnih računa u Računskom planu obavlja se po dekadnom sustavu.

Računski plan sadrži 10 razreda. Razredi 0, 1, 2 i 9 su razredi u kojima se prate promjene i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora. Razredi 3, 4, 5, 6, 7 i 8 su razredi u kojima se prema propisanoj ekonomskoj klasifikaciji prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti. Razredi 5 i 8 su razredi financiranja, a 3, 4, 6 i 7 su razredi uspješnosti. Računskim planom predviđena

[49] Računovodstvo, revizija i financije (2017) *Metoda pojednostavljenih troškova u praćenju EU-ovih projekata*. Dostupno na: https://www.rrif.hr/brza_pretraga.html?trazi=modificirano+na%C4%8Delo [16. rujna 2019.]
[50] Računovodstvo, revizija i financije (2017) *Konsolidacija financijskih izvještaja*. Dostupno na: https://www.rrif.hr/brza_pretraga.html?trazi=modificirano+na%C4%8Delo [16. rujna 2019.]

je i skupina računa 99 – Izvanbilančni zapisi, koja sadrži stavke koje su vezane, ali nisu uključene u bilančne kategorije. To su: tuđa imovina dobivena na korištenje, dana jamstva, dana kreditna pisma i slično.[51]

3.4.3.Poslovne knjige i knjjigovodstvene isprave proračunskih korisnika

Knjigovodstvo se vodi po načelu dvojnog knjigovodstva. Poslovne knjige proračunskih korisnika su sljedeće: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige. Dnevnik je knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka. Glavna knjiga je sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih promjena i transakcija nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima. Pomoćne knjige jesu analitičke knjigovodstvene evidencije stavki koje su u glavnoj knjizi iskazane sintetički i druge pomoćne evidencije za potrebe nadzora i praćenja poslovanja.

Proračunski korisnici obvezni su voditi analitička knjigovodstva (po vrsti, količini i vrijednosti) dugotrajne nefinancijske imovine kratkotrajne nefinancijske imovine, financijske imovine i obveza. Poslovne knjige vode se za proračunsku godinu, koja je jednaka kalendarskoj godini. Otvaraju se na početku proračunske godine ili s danom osnivanja. Početna stanja glavne knjige na početku proračunske godine moraju odgovarati zaključnim stanjima na kraju prethodne proračunske godine. Poslovne knjige se zaključuju na kraju proračunske godine i čuvaju jedanaest godina ako govorimo o dnevniku i glavnoj knjizi, odnosno, ukoliko govorimo o pomoćnim knjigama, najmanje sedam godina od zadnjeg dana proračunske godine na koju se odnose. Glavnu knjigu potrebno je ispisati i uvesti u roku od 120 dana od isteka proračunske godine na koju se odnosi. Ista mora biti i potpisana od strane osobe ovlaštene za zastupanje proračuna i proračunskog korisnika.[52]

[51] Bičanić, Nikolina; Jakir-Bajo, Ivana; Karačić, Mladenka, (2018.),Primjena računskog plana s primjerima knjiženja, III. Izmjenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Teb poslovanje
[52] Narodne novine (2019) *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html [27. svibnja 2019.]

4. ANALIZA IZVJEŠĆA O PROVEDENOJ FINANCIJKOJ REVIZIJI – SLUČAJ MINISTARSTAVA

4.1. Općenito o poslovanju ministarstava

Djelokrug ministarstava utvrđen je Zakonom o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave.[53] U ovom poglavlju predstavljeno je općenito poslovanje odabranih ministarstava na način da su navedene njihove osnovne aktivnosti te najznačajniji prihodi i rashodi u promatranim razdobljima.

Ministarstvo hrvatskih branitelja obavlja upravne i druge poslove koji se odnose na pravni položaj, rješavanje pravnog položaja, statusa i drugih pitanja hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata, hrvatskih ratnih vojnih invalida, branitelja i članova njihovih obitelji.[54]Unutarnje ustrojstvo Ministarstva hrvatskih branitelja uređeno je Uredbom o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva hrvatskih branitelja.[55] Uredbom se utvrđuju nazivi unutarnjih ustrojstvenih jedinica i njihov djelokrug.

Ustrojstvene jedinice su sljedeće: kabinet ministra, glavno tajništvo, samostalni sektor za javnu nabavu, ugovaranje, planiranje nabave i praćenje ugovornih obveza, samostalni sektor za proračun i financije, uprava za pravne i stambene poslove, uprava za zatočene i nestale, uprava za hrvatske branitelje iz Domovinskog rata i članove njihovih obitelji, uprava za savjetodavnu, psihosocijalnu i zdravstvenu pomoć te samostalna služba za unutarnju reviziju.[56] Početkom 2017. godine, Ministarstvo hrvatskih branitelja zapošljavalo je 201 radnika, a krajem godine taj broj smanjen je na 197 radnika.[57]

[53] Narodne novine (2019) *Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1992_10_60_1634.html [2. lipnja 2019.]
[54] Narodne novine (2019) *Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1992_10_60_1634.html [2. lipnja 2019.]
[55] Narodne novine (2019) *Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva hrvatskih branitelja*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_11_108_2514.html [2. lipnja 2019.]
[56] Narodne novine (2019) *Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva hrvatskih branitelja*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_11_108_2514.html [2. lipnja 2019.]
[57] Državni ured za reviziju (2018) *Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva hrvatskih branitelja*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_HRVATSKIH_BRANITELJA.pdf [4. svibnja 2019.]

Tablica 5: Financijski rezultati poslovanja Ministarstva hrvatskih branitelja u 2016. i 2017. godini

Kategorija	2016.	2017.
Prihodi od poreza	6.929.628	5.327.928
Prihodi od nadležnog proračuna i HZZO-a na temelju ugovornih obveza	802.861.447	806.970.689
Prihodi od financijske imovine i zaduživanja	39.871.441	44.254.530
Ostali prihodi	51.767.178	24.711.434
Ukupni prihodi	**861.558.253**	**881.264.581**
Rashodi za zaposlene	24.321.299	25.871.211
Materijalni rashodi	32.680.302	34.606.932
Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	750.456.367	747.532.930
Ostali rashodi	54.399.405	68.473.378
Ukupni rashodi	**861.857.373**	**876.484.451**

Izvor: Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva hrvatskih branitelja za 2017. godinu. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_HRVATSKIH_BRANITELJA.pdf [14. rujna2019.]

Ukupno ostvareni prihodi u 2017. godini iznosili su 881.264.581 kunu, što je porast od 2,3% u odnosu na godinu ranije. Ukupno ostvareni rashodi u 2017. godini iznosili su 876.484.451 kunu, odnosno 1,7% više nego prethodne godine. Prihodi iz državnog proračuna su najznačajniji. Njima se financiraju razne aktivnosti: Trajna prava (osobna invalidnina, obiteljska invalidnina, naknade i drugo), Sudionici i žrtve II. svjetskog rata i poraća, Jednokratna prava iz Zakona o pravima hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata i članova njihovih obitelji, Administracija i upravljanje, za financiranje aktivnosti Civilni invalidi iz Domovinskog rata, Udruge branitelja te ostalo. Prihodi od prodaje financijske imovine su ostvareni su više u iznosu za 11.495.116,00 kn u odnosu na prethodnu godinu. Odnose se na povrat glavnice dugoročnih kredita danih za program stambenog zbrinjavanja. Vrijednosno najznačajniji rashodi i izdaci odnose se na naknade građanima i kućanstvima. Naknade su ostvarene za novčana primanja za trajna, jednokratna i druga prava korisnika u okviru programa Socijalne pomoći i naknade sudionicima i žrtvama rata, Skrb za hrvatske branitelje iz Domovinskog rata, stambenog zbrinjavanja i ostalo. Vrijednosno značajniji materijalni rashodi su ostvareni za naknade prema ugovorima o djelu, ekshumaciju,identifikaciju i

sahranu žrtava iz Domovinskog rata, održavanje, čuvanje i zaštitu Memorijalnog groblja u Vukovaru.[58]

Ministarstvo pravosuđa obavlja upravne, sudske, javnobilježničke i druge poslove u javnom bilježništvu i odvjetništvu.[59] Osim navedenog, ministarstvo pravosuđa obavlja upravne i druge poslove koji se odnose na pravo vlasništva, imovinskopravne poslove te sudjeluje u aktivnostima ministarstva nadležnog za upravljanje državnom imovinom u poslovima upravljanja i raspolaganja dionicama i poslovnim udjelima trgovačkih društava koja se bave povezanim aktivnostima.[60]

Prema Uredbi o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva pravosuđa, za obavljanje gore navedenih aktivnosti osnovane su sljedeće unutarnje ustrojstvene jedinice: kabinet ministra, glavno tajništvo, uprava za strateški razvoj, informatizaciju i kapitalna ulaganja u pravosuđu, uprava za organizaciju pravosuđa, uprava za građansko, trgovačko i upravno pravo, uprava za kazneno pravo, uprava za ekonomske poslove, međunarodnu i pravosudnu suradnju, uprava za zatvorski sustav i probaciju, samostalna služba za odnose s javnošću te samostalna služba za unutarnju reviziju.[61] Početkom 2017. ministarstvo je imalo 650 zaposlenika, a krajem godine njih 692.[62]

Tablica 6: Financijski rezultati poslovanja Ministarstva pravosuđa u 2016. i 2017. godini

Kategorija	2016.	2017.
Prihodi iz inozemstva (darovnice) i od subjekata unutar općeg proračuna	43.917.719	59.300.359
Prihodi od imovine	13.026.211	52.268
Prihodi od nadležnog proračuna i HZZO-a na temelju ugovornih obveza	300.952.442	304.878.361

[58] Državni ured za reviziju (2018) *Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva hrvatskih branitelja*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_HRVATSKIH_BRANITELJA.pdf [4. svibnja 2019.]

[59] Narodne novine (2019) *Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave*. Dostupno na: https://www.zakon.hr/z/410/Zakon-o-ustrojstvu-i-djelokrugu-ministarstava-i-drugih-sredi%C5%A1njih-tijela-dr%C5%BEavne-uprave [2. lipnja 2019.]

[60] Ibid

[61] Narodne novine (2017) *Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva pravosuđa.* Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_10_98_2265.html [4. svibnja 2019.]

[62] Državni ured za reviziju (2018*) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva pravosuđa*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_PRAVOSUDA.pdf [4. svibnja 2019.]

Ostali prihodi	49.307.923	4.392.498
Ukupni prihodi	**363.330.295**	**368.623.486**
Rashodi za zaposlene	76.230.873	79.989.753
Materijalni rashodi	183.985.696	151.361.534
Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	7.622.725	7.955.258
Ostali rashodi	103.208.486	115.870.215
Ukupni rashodi	**371.047.780**	**355.176.760**

Izvor: Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva pravosuđa za 2017. godinu. . Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_PRAVOSUDA.pdf [4. rujna 2019.]

Ukupno ostvareni prihodi u 2017. godini iznosili su 368.623.486 kuna, što je porast od 1,5% u odnosu na godinu ranije. Ukupno ostvareni rashodi u 2017. godini iznosili su 355.176.760 kuna, odnosno 4,3% manje u odnosu na prethodnu godinu. Prihodima iz državnog proračuna najvećim dijelom je financirana aktivnost Administracija i upravljanje, kapitalni projekt Informatizacija pravosudnih tijela, te aktivnost Izvršavanje pravomoćnih sudskih presuda. U okviru prihoda iz državnog proračuna su evidentirani i prihodi od zajma vezano uz provođenje kapitalnog projekta Projekt implementacije integriranog sustava zemljišne administracije, IBRD. Prihodi od inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna ostvareni su više u odnosu na prethodnu godinu za 35,0 %, jer su u 2017. podmirene obveze iz prethodne godine. Vrijednosno značajniji navedeni prihodi se odnose na prihode ostvarene iz pretpristupnih fondova te Norveške darovnice (za adaptaciju zgrade Županijskog suda u Karlovcu). U rashodima su najznačajniji materijalni rashodi. Oni su u odnosu na prethodnu godinu smanjeni. [63]

Ministarstvo turizma obavlja upravne i druge poslove koji obuhvaćaju razvoj strategije i turističke politike Republike Hrvatske te unapređivanje turističke i ugostiteljske djelatnosti. Uredbom o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva turizma, propisane su sljedeće ustrojstvene jedinice: kabinet ministra, glavno tajništvo, uprava za strateško planiranje, programe Europske unije i međunarodnu suradnju, uprava za investicije u turizmu, hotelsko turističku ponudu i posebne oblike turizma, uprava za konkurentnost turističke destinacije, uprava za

[63] Državni ured za reviziju (2018) *Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva pravosuđa*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_PRAVOSUDA.pdf [4. svibnja 2019.]

pravne poslove i standarde, samostalni sektor turističke inspekcije te samostalni odjel za unutarnju reviziju.[64] Krajem 2016. godine Ministarstvo turizma zapošljavalo je 166 radnika, a krajem 2017. godine taj broj povećan je na 178 zaposlenika.

Tablica 7: Financijski rezultati poslovanja Ministarstva turizma u 2016. i 2017. godini

Kategorija	2016.	2017.
Prihodi od imovine	19.169.386	19.443.660
Prihodi od nadležnog proračuna i HZZO-a na temelju ugovornih obveza	134.351.012	138.953.149
Ostali prihodi	355.437	6.129.302
Ukupni prihodi	**153.875.835**	**164.526.111**
Rashodi za zaposlene	24.310.486	28.038.309
Subvencije	21.107.269	17.792.164
Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	23.883.842	31.459.804
Ostali rashodi	86.249.783	90.254.812
Ukupni rashodi	**155.551.380**	**167.545.089**

Izvor: Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva turizma za 2017. godinu. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/121/MINISTARSTVO_TURIZMA.pdf [14.rujna 2019.]

Ukupno ostvareni prihodi u 2017. godini iznosili su 164.526.111 kuna ,što je porast od 6,9% u odnosu na godinu ranije. Ukupno ostvareni rashodi u 2017. godini iznosili su 167.545.089. kuna, odnosno 7,7% više u odnosu na prethodnu godinu. Prihod od imovine se odnosi na prihode od koncesijskih naknada. Prihodi od koncesijskih naknada u 2017. su ostvareni za 1,4 % više u odnosu na prethodnu godinu, jer su u 2017. naplaćeni računi za koncesije koje se odnose na prethodno razdoblje. Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a na temelju ugovornih obveza su za financiranje aktivnosti Turistička promidžba Republike Hrvatske, Administracija i upravljanje, Konkurentnost turističkog gospodarstva, Programi subvencioniranja kreditnih programa u turizmu te drugi projekti. Rashodi za zaposlene su veći u 2017. godini zbog povećanja broja zaposlenih. Ostali rashodi odnose se na materijalne rashode, financijske rashode, naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja. Oni su

[64] Narodne novine (2017) *Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva turizma.* Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_09_96_2202.html [2. srpanj 2019]

veći u odnosu na prethodnu godinu zbog održanih promotivnih aktivnosti, zbog većih rashoda za usluge promidžbe i rashoda za službena putovanja.[65]

Ministarstvo zdravstva obavlja upravne i druge poslove u sustavu zdravstvene zaštite i zdravstvenog osiguranja.[66] Uredbom o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva zdravstva koja je na snazi od 23. veljače 2017. godine, za obavljanje poslova iz djelokruga ministarstva ustrojene su sljedeće unutarnje ustrojstvene jedinice: kabinet ministra, glavno tajništvo, uprava za medicinsku djelatnost, zavod za transplantaciju i biomedicinu, zavod za zdravstvene usluge u turizmu, uprava za financijske poslove, fondove Europske unije, međunarodne projekte i javnu nabavu, uprava za sanitarnu inspekciju, samostalni sektor za inspekcije u zdravstvu, samostalni sektor za europske poslove, međunarodnu suradnju i protokol te samostalna služba za unutarnju reviziju.[67] Početkom 2017. godine, u ministarstvu je bilo 428 zaposlenika, krajem godine bilo je 429 zaposlenika.

Tablica 8: Financijski rezultati poslovanja Ministarstva zdravstva u 2016. i 2017. godini

Kategorija	2016.	2017.
Prihodi od poreza	24.462.051	19.998.961
Prihodi iz inozemstva (darovnice) i od subjekata općeg proračuna	12.979.929	46.471.773
Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a na temelju ugovornih obveza	2.988.035.197	4.516.945.928
Primici od financijske imovine i zaduživanja	12.028.000	55.640.608
Ostali prihodi	2.539.885	2.214.728
Ukupni prihodi	**3.040.045.062**	**4.641.271.998**
Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	2.639.812.872	4.371.524.881
Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	80.310.614	103.190.451
Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	124.707.572	10.908.154
Ostali rashodi	196.775.901	162.131.009
Ukupni rashodi	**3.041.606.959**	**4.647.754.495**

[65] Državni ured za reviziju (2018*) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva turizma*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/121/MINISTARSTVO_TURIZMA.pdf [24. svibnja 2019.]
[66] Narodne novine (2019) *Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave*. Dostupno na: https://www.zakon.hr/z/410/Zakon-o-ustrojstvu-i-djelokrugu-ministarstava-i-drugih-sredi%C5%A1njih-tijela-dr%C5%BEavne-uprave [2. lipnja 2019.]
[67] Narodne novine (2017) *Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva zdravstva*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_02_14_320.html [3. lipnja 2019.]

Izvor: Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva zdravstva za 2017. godinu. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZDRAVSTVA.pdf [14. rujna 2019.]

Ukupni ostvareni prihodi u 2017. godini iznosili su 4.641.271.998 kuna, što je značajan porat od 52,7% u odnosu na godinu ranije. Ukupno ostvareni rashodi u 2017. godini iznosili su 4.647.754.495 kuna, odnosno 52, 8% više u odnosu na prethodnu godinu. U financijskim izvještajima u 2017. godini obuhvaćeni su prihodi i rashodi u užem smislu. To znači da su u 2016. godini iskazani prihodi i rashodi bili su veći od planiranog. Razlog toga je što su obuhvaćali u izvještajima prihode od poreza u zdravstvenim ustanovama u vlasništvu Republike Hrvatske, Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, Hrvatskog zavoda za javno zdravstvo i Hrvatski zavod za transfuzijsku medicinu. Značajnije povećanje rashoda odnosi se na pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna. Prihodima proračuna se financiraju rashodi za poslovanje, nabava nefinancijske imovine, prijenos proračunskih sredstava Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje, podmirenje obveza u bolničkim zdravstvenim ustanovama u državnom vlasništvu i vlasništvu županija, suradnje s Hrvatski crvenim križem te obveze za zaposlene i ostali materijalni rashodi. [68]

Ministarstvo znanosti i obrazovanja obavlja upravne i druge poslove koji obuhvaćaju aktivnosti vezane uz sustav predškolskog odgoja, osnovnoškolskog i srednjoškolskog odgoja te obrazovanja u zemlji i inozemstvu. Osim toga, Ministarstvo obavlja upravne i druge poslove koji se odnose na razvitak znanstvene, tehnologijske i inovacijske djelatnost.[69] Obuhvaća sljedeće ustrojstvene jedinice: kabinet ministarstva, glavno tajništvo, uprava za znanost i tehnologiju, uprava za visoko obrazovanje, uprava za odgoj i obrazovanje, uprava za potporu i unaprjeđenje sustava odgoja i obrazovanja, samostalni sektor za pravne poslove, samostalni sektor za nacionalne manjine, samostalna služba za koordinaciju politika, europskih poslova i međunarodnu suradnju te samostalna služba za unutarnju reviziju.[70] Krajem 2016. godine, u ministarstvu je bilo zaposleno 431 zaposlenik, od kojih 76 nastavnika

[68] Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva zdravstva. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZDRAVSTVA.pdf [14. svibnja 2019.]
[69] Narodne novine (2019) *Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave*. Dostupno na: https://www.zakon.hr/z/410/Zakon-o-ustrojstvu-i-djelokrugu-ministarstava-i-drugih-sredi%C5%A1njih-tijela-dr%C5%BEavne-uprave [2. lipnja 2019.]
[70] Narodne novine (2017) *Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva znanosti i obrazovanja*. Dostupno na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_08_86_2044.html [3. lipnja 2019.]

u inozemstvu i 30 lektora.[71] Godinu kasnije, ministarstvo je imalo 417 zaposlenika, od kojih 75 nastavnika u inozemstvu i 31 lektora.[72]

Tablica 9: Financijski rezultati poslovanja Ministarstva znanosti i obrazovanja u 2016. i 2017. godini

Kategorija	2016.	2017.
Prihodi od poreza	126.452.592	39.002.792
Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna	143.196.532	138.083.968
Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a na temelju ugovornih obveza	8.236.286.099	9.558.321.555
Ostali prihodi	1.548.254	1.824.988
Ukupni prihodi	**8.507.483.477**	**9.737.233.303**
Rashodi za zaposlene	103.224.115	92.300.229
Materijalni rashodi	119.985.954	54.390.498
Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	7.817.291.673	8.986.758.977
Ostali rashodi	476.819.823	601.152.886
Ukupni rashodi	**8.517.339.565**	**9.734.602.590**

Izvor: Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva znanosti i obrazovanja za 2017. godinu. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZNANOSTI_I_OBRAZOVANJA.pdf [13. rujna 2019.]

Ukupno ostvareni prihodi u 2017. godini iznosili su 9.737.233.303 kune, što je porast od 6,9% u odnosu na godinu ranije. Ukupno ostvareni rashodi u 2017. godini iznosili su 9.734.602.590 kuna, odnosno 14,3% više u odnosu na prethodnu godinu. Vrijednosno značajnija sredstva ostvarena su za sljedeće aktivnosti: Osnovnoškolsko obrazovanje, Srednjoškolsko obrazovanje, Javni međumjesni prijevoz za učenike, Dodatna sredstva izravnanja za decentralizirane funkcije. Prihodi od poreza su manji u 2017. godini za 69,2 % u odnosu na prethodnu godinu, jer od listopada 2016. dio navedenih prihoda namijenjen za promicanje razvoja športa, pripada Središnjem državnom uredu za šport na koji su preneseni upravni i stručni poslovi vezani uz područje športa. Rashodi za zaposlene su manji za 10,6 % u odnosu

[71] Državni ured za reviziju (2018*) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva znanosti i obrazovanja*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZNANOSTI_I_OBRAZOVANJA.pdf [3. lipnja 2019.]
[72] Ibid

na prethodnu godinu, jer su u 2016. obuhvaćali i rashode za zaposlene u Upravi za šport koja je u 2016. izdvojena u zasebno državno tijelo - Središnji državni ured za šport. Materijalni rashodi su manji za 54,7 % u odnosu na prethodnu godinu najvećim dijelom zbog toga što su u 2016. rashodi za višegodišnje institucijsko financiranje znanstvene djelatnosti bili iskazani u okviru materijalnih rashoda, na računu ostali nespomenuti rashodi, a u 2017. su iskazani u okviru rashoda za pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna, na računu prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna. Ostali rashodi odnose se na financijske rashode, naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge rashode. [73]

4.2. Postavljeni ciljevi i metode provedene financijske revizije

U skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) i odredbama Zakona o državnom uredu za reviziju, određeni su ciljevi revizija provedenih za 2016. i 2017. godinu. Ciljevi revizije ministarstava bili su:

- *„utvrditi istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja,*
- *analizirati ostvarenje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka u skladu s planiranim aktivnostima i namjenama,*
- *provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje,*
- *provjeriti provedbu naloga i preporuka iz prethodnih revizija,*
- *provjeriti druge aktivnosti u vezi s poslovanjem ministarstava.*“[74]

Područja revizije određena su prema kriteriju značajnosti te na temelju procjene rizika pojave nepravilnosti uslijed prijevare ili pogreške. Radi procjene rizika, provedene su unutarnje kontrole značajne za pripremu, sastavljanje i objavu financijskih izvještaja.[75] U tablici broj 10 dan je vremenski pregled provedbe revizijskih postupaka odabranih ministarstava za 2017. godinu.

[73] Državni ured za reviziju (2018*) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva znanosti i obrazovanja*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZNANOSTI_I_OBRAZOVANJA.pdf [3. lipnja 2019.]

[74] Državni ured za reviziju (2018) *Izvješća o obavljenim financijskim revizijama odabranih Ministarstva.* Dostupno na: http://www.revizija.hr/ [4. svibnja 2019.]

[75] Državni ured za reviziju (2018) *Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva hrvatskih branitelja*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_HRVATSKIH_BRANITELJA.pdf [4. svibnja 2019.]

Tablica 10: Vremenski pregled provedbe revizijskih postupaka

Naziv ministarstva	Razdoblje provedbe revizije za 2016. Godinu	Razdoblje provedbe revizije za 2017. Godinu
Ministarstvo hrvatskih branitelja	16.1.2017. – 13.9.2017.	16.4.2018. – 3.10.2018.
Ministarstvo pravosuđa	3.4.2017. – 2.11.2017.	4.4.2018. – 2.10.2018.
Ministarstvo turizma	16.1.2017. – 12.7.2017.	15.1.2018. – 23.8.2018.
Ministarstvo zdravstva	3.4.2017. – 19.10.2017.	15.1.2018. – 10.9.2018.
Ministarstvo znanosti i obrazovanja	16.1.2017. – 21.9.2017.	4.4.2018. – 15.11.2018.

Izvor: Izvještaji o obavljenim revizijama odabranih ministarstava i rad autora

Za potrebe prikupljanja revizijskih dokaza, proučeni su i detaljno analizirani pravni propisi, interni akti ministarstava, odluke te druga dokumentacija i informacije o poslovanju pojedinog ministarstva. „*Ocijenjeno je funkcioniranje sustava unutarnjih kontrola radi određivanja revizijskog pristupa. Podaci iskazani u financijskim izvještajima uspoređeni su s podacima iz ranijih razdoblja i podacima iz plana, s ciljem utvrđivanja područja i razine rizika. Prilikom utvrđivanja područja rizika, korištene su objave u tisku i elektronskim medijima. Provjerene su poslovne knjige i druge knjigovodstvene isprave koje služe kao dokaz o nastalim poslovnim događajima*.“[76] Provjerena je dosljednost primjene zakona, drugih propisa i internih akata. U pribavljanju revizijskih dokaza korištene su sljedeće metode:

- *„pregled i testiranje dokumentacije metodom slučajnog odabira,*
- *analitički postupci,*
- *razgovori sa zaposlenicima*.“[77]

Na taj način, prikupljena su obrazloženja o pojedinim poslovnim događajima. Provjere su vrijednosno značajne stavke na pojedinim računima. Brojnije, vrijednosno manje značajne stavke testirane su metodom uzorka. Provjerena je dokumentacija u vezi popisa imovine i obveza, ulaznih računa, evidentiranja prihoda i rashoda, ostvarivanja rashoda po pojedinim aktivnostima, postupaka javne nabave te druga relevantna dokumentacija. Obavljeni su razgovori sa zaposlenicima ministarstava te su prikupljena obrazloženja odgovornih osoba u

[76] Narodne novine (2017) *Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva pravosuđa.* Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_10_98_2265.html [4. svibnja 2019.]
[77] Državni ured za reviziju (2018) *Izvješća o obavljenim financijskim revizijama odabranih Ministarstva.* Dostupno na: http://www.revizija.hr/ [4. svibnja 2019.]

vezi s pojedinim poslovnim događajima.[78] Revizija je obavljena na način i prema postupcima utvrđenim INTOSAI okvirom i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. Financijski izvještaji odabranih ministarstava sastavljeni su u skladu s odredbama Zakona o proračunu.

4.3. Važnost kriterija ispitivanja u provedbi financijske revizije

Financijska revizija provedena je na temelju kriterija za izražavanje mišljenja. Razlikuju se kriteriji za izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima i kriteriji za izražavanje mišljenja o usklađenosti poslovanja. Kriteriji su prikazani u tablici broj 11.

Tablica 11: Kriteriji za izražavanje mišljenja

Kriteriji za izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima	**Kriteriji za izražavanje mišljenja o usklađenosti poslovanja**
Zakon o proračunu	Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave
Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu	Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva*
Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu	Zakon o proračunu
	Pravilnik o proračunskim klasifikacijama
	Uredba o kriterijima, mjerilima i postupku za odgodu plaćanja, obročnu otplatu duga te prodaju, otpis ili djelomičan otpis potraživanja
	Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. i 2017. godinu
	Zakon o fiskalnoj odgovornosti
	Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru
	Zakon o državnim službenicama
	Zakon o upravljanju i raspolaganju imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske
	Uredba o Registru državne imovine
	Zakon o javnoj nabavi
	Zakon o igrama na sreću
	Uredba o kriterijima za utvrđivanje

[78] Narodne novine (2017) *Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva pravosuđa.* Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_10_98_2265.html [4. svibnja 2019.]

Kriteriji za izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima	Kriteriji za izražavanje mišljenja o usklađenosti poslovanja
	korisnika i načinu raspodjele dijela prihoda od igara na sreću na 2016. i 2017. godinu
	Kolektivni ugovor za državne službenike i namještenike
	Odluka o uvjetima korištenja službenih automobila, sredstava reprezentacije te načinu odobravanja službenih putovanja
	Ostalo**

Izvor: Izvještaji o obavljenim revizijama odabranih ministarstava i rad autora

** Odnosi se na sva odabrana ministarstva*

*** Ostali specifični zakonski propisi koji se odnose na pojedinačna ministarstva navedeni su u poglavljima u nastavku.*

U nastavku rada predstavljene su utvrđene nepravilnosti odabranih ministarstava te je provedena analiza financijskog poslovanja 2016. i 2017. godine na temelju gore navedenih kriterija.

4.3.1. Ministarstvo hrvatskih branitelja

Državni ured za reviziju proveo je financijske revizije Ministarstva hrvatskih branitelja za 2016. i 2017. godinu, pri čemu je utvrđene određene nepravilnosti i propusti u područjima računovodstvenog poslovanja, praćenja i evidentiranja rashoda i izdataka te provedbi programa stambenog zbrinjavanja. Utvrđene nepravilnosti prikazane su u tablici broj 12.

Tablica 12: Nepravilnosti utvrđene u postupu financijske revizije Ministarstva hrvatskih branitelja za 2016. i 2017. godinu

R.br.	Područje	Nepravilnosti utvrđene u postupcima financijskih revizija
1.	Računovodstveno poslovanje	Ne poduzimanje mjera za naplatu potraživanja iz ranijih razdoblja
2.		Neispravne evidencije rashoda sukladno Računskom planu u skladu s Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu
3.		Neredovito provođenje mjesečnih usklada podataka iskazanih u poslovnim knjigama i pomoćnim evidencijama
4.		Nepravilnosti u vrednovanju i iskazivanju knjigovodstvene vrijednosti nekretnina u vlasništvu

R.br.	Područje	Nepravilnosti utvrđene u postupcima financijskih revizija
5.		Neispravno knjigovodstveno evidentiranje ulaganja u nefinancijsku imovinu i potraživanja primjenom računovodstvenih standarda
6.		Postupanje nije u skladu s Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu i zadovoljiti zahtjeve vezane uz sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja
7.		Neispravno propisane procedure i provedbene aktivnosti ustrojstvene jedinice za financije i računovodstvo
8.		Neispravne analitičke evidencije primljenih zadužnica za dodijeljene financijske potpore
9.		Neusklađenosti u popisu knjigovodstvenih kategorija imovine i obveza
10.	Rashodi i izdaci	Nepravilnosti i propusti u organiziranju prekovremenog rada
11.		Nepostojanje internih pravilnika o vanjskim suradnicima i zaključivanju ugovora o djelu
12.		Neispravne evidencije putnih naloga
13.	Program stambenog zbrinjavanja	Ne postojanje internih pravilnika i procedura za praćenje i kontrolu dodijeljenih stanova, kredita i potpora
14.		Neučinkovitosti u provedbi kontrole stambenog zbrinjavanja
15.		Ne provođenje mjera naplate kredita

Izvor: Državni ured za reviziju (2019) Izvješća o obavljenim financijskim revizijama Ministarstva hrvatskih branitelja za 2016. i 2017. godinu i rad autora. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_HRVATSKIH_BRANITELJA.pdf [14. rujna2019.]

Da bi se donijela odluka o ocjeni financijskog poslovanja ministarstva, u obzir su uzeti kriteriji za izražavanje mišljenja. U tablici broj 13 u nastavku, prikazano je jesu li identificirane nepravilnosti ispravljene tijekom 2016. i 2017. godine. Minusom je označeno ukoliko kriterij nije zadovoljen, a plusom ako je kriterij zadovoljen. Procjena je provedena na temelju ranije navedenih nepravilnosti.

Tablica 13: Procjena ispravaka utvrđenih nepravilnosti na temelju kriterija za izražavanje mišljenja

Kriterij	2016.	2017.
Zakon o proračunu	+	+
Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu	-	+

Kriterij	2016.	2017.
Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu	-	+
Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave	+	+
Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva hrvatskih branitelja	+	+
Zakon o pravima hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata i članova njihovih obitelji	+	+
Zakon o hrvatskim braniteljima iz Domovinskog rata i članovima njihovih obitelji	+	+
Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. i 2017. Godinu	+	+
Pravilnik o proračunskim klasifikacijama	-	+
Zakon o fiskalnoj odgovornosti	+	+
Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru	-	-
Uredba o kriterijima, mjerilima i postupku za odgodu plaćanja, obročnu otplatu duga te prodaju, otpis ili djelomičan otpis potraživanja	-	-
Zakon o državnim službenicama	-	-
Zakon o radu	-	-
Kolektivni ugovor za državne službenike i namještenike	+	+
Zakon o autorskom pravu i srodnim pravima	+	+
Odluka o uvjetima korištenja službenih automobila, mobilnih telefona, redovitih zrakoplovnih linija, poslovnih kreditnih kartica, sredstava reprezentacije te načinu odobravanja službenih putovanja	-	+
Zakon o upravljanju i raspolaganju imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske	-	+
Uredba o Registru državne imovine	-	+
Zakon o javnoj nabavi	+	+

Izvor: Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva hrvatskih branitelja za 2016. i 2017. godinu i rad autora. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_HRVATSKIH_BRANITELJA.pdf [14. rujna2019.]

U procesu revizije iz 2016. utvrđene su brojne nepravilnosti. Iz navedene tablice može se zaključiti da je dio nepravilnosti utvrđen u 2016. godini ili ranijim razdobljima, ispravljen u 2017. godini. Primjerice rashodi za ugovore o djelu bili su iskazani u okviru ostalih rashoda poslovanja, a trebalo ih je evidentirati u okviru rashoda za intelektualne usluge. Kriterij Zakon

o državnim službenicima nije zadovoljen niti u jednoj godini. Ugovori o djelu s vanjskim stručnim suradnicima zaključivali su se iznad propisane visine pa tako nije zadovoljen kriterij Zakon o državnim službenicima. Ministarstvu za državnu imovinu, za potrebe vođenja Registra državne imovine nisu dostavljeni cjelokupni podaci o imovini i vrijednosti, što nije u skladu s odredbama Uredbe o registru državne imovine. Ta nepravilnost je u 2017. ispravljena. Prema Zakonu o pravima hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata i članovima njihove obitelji Ministarstvo u obje godine posluje u skladu. Plan nabave je u obje godine u skladu sa Zakonom o javnoj nabavi. Radi se o nabavi osobnih vozila za stopostotne ratne vojne invalide, zastave za održavanje pogreba uz vojne počasti i ostalo. Mišljenje revizora u 2017. godini je stoga bezuvjetno, u odnosu na godinu ranije kada je bilo uvjetno. Međutim, ministarstvo je dužno i u sljedećim razdobljima postupati prema danim preporukama i nalozima Državnog ureda za reviziju koji su provedeni djelomično ili su u postupku provedbe.

4.3.2. Ministarstvo pravosuđa

Kao i u prethodnom primjeru, za financijsko poslovanje u 2016. godini Ministarstvo pravosuđa dobilo je uvjetno mišljenje revizora. Uvjetno mišljenje dobiveno je ponajprije radi nepravilnosti navedenih u tablici broj 14 u nastavku.

Tablica 14: Nepravilnosti utvrđene u postupu financijske revizije Ministarstva pravosuđa za 2016. i 2017. godinu

R.br.	Područje	Nepravilnosti utvrđene u postupcima financijskih revizija
1.	Računovodstveno poslovanje	Neispravnosti u vođenju poslovnih knjiga i sastavljanju financijskih izvještaja
2.		Ne postojanje evidencija o korištenju vozila
3.		Nepravilnosti u evidentiranju rashoda u skladu s modificiranim računovodstvenim načelom nastanka događaja
4.	Imovina	Nepravilnosti u internim knjigovodstvenim evidencijama imovine i obveza
5.		Nepravilnosti u evidentiranju vrijednosti nefinancijske imovine u poslovnim knjigama i provođenju ispravaka vrijednosti nefinancijske imovine
6.		Neusklađenosti vrijednosti nabavljanih količina zaliha

R.br.	Područje	Nepravilnosti utvrđene u postupcima financijskih revizija
7.		Nepravilnosti u evidentiranju potraživanja u poslovnim knjigama i procedurama za poduzimanje mjera za pravodobnu naplatu
8.	Rashodi	Nepravilnosti u zaključenim ugovorima o djelu za poslove koji nisu iz djelokruga ministarstva
9.	Javna nabava	Nepravilnosti u postupcima javne nabave robe, radova i usluga

Izvor: Državni ured za reviziju (2019) Izvješća o obavljenim financijskim revizijama Ministarstva pravosuđa za 2016. i 2017. godinu i rad autora. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_PRAVOSUDA.pdf [14. rujna 2019.]

Da bi se donijela odluka o ocjeni financijskog poslovanja ministarstva, u obzir su uzeti kriteriji za izražavanje mišljenja. U tablici u nastavku, prikazano je jesu li identificirane nepravilnosti ispravljene tijekom 2016. i 2017. godine. Minusom je označeno ukoliko kriterij nije zadovoljen, a plusom ako je kriterij zadovoljen. Procjena je provedena na temelju ranije navedenih nepravilnosti.

Tablica 15: Procjena ispravaka utvrđenih nepravilnosti na temelju kriterija za izražavanje mišljenja

Kriterij	2016.	2017.
Zakon o proračunu	+	+
Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu	-	+
Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu	-	+
Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave	+	+
Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva pravosuđa	+	+
Pravilnik o proračunskim klasifikacijama	-	+
Uredba o kriterijima, mjerilima i postupku za odgodu plaćanja, obročnu otplatu duga te prodaju, otpis ili djelomičan otpis potraživanja	-	-
Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. i 2017. Godinu	+	+
Zakon o državnim službenicama	-	-
Zakon o upravljanju i raspolaganju imovinom u vlasništvu	-	-

Kriterij	2016.	2017.
Republike Hrvatske		
Uredba o Registru državne imovine	-	-
Zakon o javnoj nabavi	-	+
Zakon o besplatnoj pravnoj pomoći	+	+
Uredba o vrijednosti iznosa za utvrđivanje naknade za pružanje sekundarne pravne pomoći	+	+
Zakon o probaciji	+	+
Odluka o uvjetima korištenja službenih automobila, mobilnih telefona, redovitih zrakoplovnih linija, poslovnih kreditnih kartica, sredstava reprezentacije te načinu odobravanja službenih putovanja	-	+
Uputa o provedbi postupaka jednostavne nabave robe, usluga i projektnih natječaja procijenjene vrijednosti manje od 200.000 kuna i nabavu radova vrijednosti manje od 500.000 kuna	+	+

Izvor: Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva pravosuđa za 2016. i 2017. godinu i rad autora. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_PRAVOSUDA.pdf [14. rujna 2019.]

Iz navedene tablice broj 15 može se zaključiti da je dio nepravilnosti utvrđen u 2016. godini ili ranijim razdobljima, ispravljen tijekom 2017. godine. Veći dio nepravilnosti odnosi se na 2016. godinu, kada Državni ured za reviziju poslovanje ocijenio uvjetnim mišljenjem. U pojedinim slučajevima, rashodi (proizašli po osnovi nabave informatičke opreme, licenci i rashodi za najamnine) u poslovnim knjigama nisu bili evidentirani na propisanim kontima Računskog plana. Dio rashoda za najam bio je evidentiran na poziciji troškova sudskih postupaka, a ne na računu rashoda za najamnine. Osim krivog evidentiranja, neke evidencije nisu bile niti uspostavljene. Primjerice, politika korištenja službenih automobila za koje nije bilo nikakvih internih dokaza o namjeni, trajanju korištenja, registarskim oznakama i slično.

Utvrđene su nepravilnosti u vezi s popisom imovine i obveza, evidentiranjem i iskazivanjem vrijednosti dijela nefinancijske imovine u poslovnim knjigama, izvještajima (bilanci) te zalihama i potraživanjima. Predložen je rashod tehnološki zastarjele i neispravne računalne opreme, osnovnih sredstava i sitnog inventara. Obveze na dan 31.12.2016. godine bile su evidentirane u ukupnom iznosu, bez popisa stanja po subjektima, pojedinačnim iznosima i rokovima dospjelosti. Osim toga, utvrđeno je da ministarstvo u vlasništvu posjeduje nekoliko nedovršenih građevinskih objekata. Za navedene nije utvrđen stupanj dovršenosti niti sadašnja vrijednost. S ciljem učinkovitijeg upravljanja zalihama, evidencijom zemljišta i građevinskih

objekata, potraživanja i zaliha, Državni ured za reviziju dao je naloge i razne prijedloge za uspostavljanje internih evidencija. U 2016. godini nabavili su Microsoft licencu iako je to nabavna kategorija Središnjeg državnog ureda za javnu nabavu. [79] S obzirom da je većina računovodstvenih i poslovnih nepravilnosti otklonjena u 2017. godini, Državni ured za reviziju financijsko poslovanje ocijenio je bezuvjetnim mišljenjem.

4.3.3. Ministarstvo turizma

U postupcima financijskih revizija Državnog ureda za reviziju, u poslovanju Ministarstva turizma utvrđene su nepravilnosti u području planiranja poslovnih aktivnosti i evidentiranja rashoda. Nepravilnosti su navedene u tablici broj 16.

Tablica 16: Nepravilnosti utvrđene u postupu financijske revizije Ministarstva turizma za 2016. i 2017. godinu

R.br.	Područje	Nepravilnosti utvrđene u postupcima financijskih revizija
1.	Planiranje	Ne postojanje jasnih i mjerljivih pokazatelja rezultata u provedbi programa i aktivnosti koji su poveznica sa strateškim ciljevima ministarstva
2.	Rashodi	Neusklađenosti evidencija isplaćenih subvencija kamata
3.		Nepravilnosti u praćenju naplate potraživanja

Izvor: Državni ured za reviziju (2019) Izvješća o obavljenim financijskim revizijama Ministarstva turizma za 2016. i 2017. godinu i rad autora. . Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/121/MINISTARSTVO_TURIZMA.pdf [14. rujna 2019.]

U sljedećoj tablici broj 17, prikazano je mogu li se identificirane nepravilnosti smatrati ispravljenima, sukladno kriterijima za izražavanje mišljenja.

Tablica 17: Procjena ispravaka utvrđenih nepravilnosti na temelju kriterija za izražavanje mišljenja

Kriterij	2016.	2017.
Zakon o proračunu	+	+
Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu	+	+
Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu	-	-

[79] Državni ured za reviziju (2018*) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva pravosuđa*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_PRAVOSUDA.pdf [4. svibnja 2019.]

Kriterij	2016.	2017.
Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave	+	+
Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva turizma	+	+
Pravilnik o proračunskim klasifikacijama	+	+
Uredba o kriterijima, mjerilima i postupku za odgodu plaćanja, obročnu otplatu duga te prodaju, otpis ili djelomičan otpis potraživanja	-	-
Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. i 2017. Godinu	+	+
Zakon o fiskalnoj odgovornosti	+	+
Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru	+	+
Zakon o državnim službenicama	+	+
Zakon o javnoj nabavi	+	+
Pravilnik o provedbi jednostavnih nabava u Ministarstvu turizma Republike Hrvatske	-	+
Zakon o upravljanju i raspolaganju imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske	+	+
Uredba o Registru državne imovine	+	+
Zakon o obveznim odnosima	+	+
Zakon o turističkom o ostalom građevinskom zemljištu neprocijenjenom u postupku pretvorbe i privatizacije	+	+
Odluka o uvjetima korištenja službenih automobila, mobilnih telefona, redovitih zrakoplovnih linija, poslovnih kreditnih kartica, sredstava reprezentacije te načinu odobravanja službenih putovanja	-	+
Kolektivni ugovor za državne službenike i namještenike	+	+

Izvor: Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva turizma za 2016. i 2017. godinu i rad autora. . Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/121/MINISTARSTVO_TURIZMA.pdf [14. rujna 2019.]

Prema mišljenju Državnog ureda za reviziju, financijski izvještaji Ministarstva turizma za u obje promatrane godine sastavljeni su u svim značajnim odrednicama u skladu s odredbama Zakona o proračunu, osim u dijelu koji se odnosi na financijsko izvještavanje. Utvrđene nepravilnosti odnose se na računovodstvenu kategoriju, odnosno iskazivanje potraživanja i obveza prema državnom proračunu. Također, u 2016. godini utvrđeno je da su reprezentaciju u Ministarstvu koristili zaposlenici koji nisu navedeni u odluci te je to sljedeće godine

ispravljeno. Međutim, u svim ostalim segmentima, poslovanje je ocjenjeno bezuvjetnim mišljenjem u 2016. i 2017. godini.[80]

Državni ured za reviziju u sljedećim razdobljima nalaže provoditi usklađivanje podataka iz analitičnih evidencija s podacima u glavnoj knjizi kako bi se iskazala cjelovita potraživanja i u glavnoj knjizi i financijskim izvještajima. Također, nalaže se popisom imovine obuhvatiti cjelokupna potraživanja. Predlaže nastaviti s mjerama naplate potraživanja i povrata subvencije kamata na način da se uspostave unutarnje procedure kojima bi se odredila postupanja koja prethode evidentiranju i naplati potraživanja.[81]

4.3.4. Ministarstvo zdravstva

Ministarstvo zdravstva u oba promatrana razdoblja ocjenjeno je uvjetnim mišljenjem revizora. Činjenice koje su utjecale na izražavanje uvjetnog mišljenja navedene su u tablici broj 18 u nastavku.

Tablica 18: Nepravilnosti utvrđene u postupu financijske revizije Ministarstva zdravstva za 2016. i 2017. godinu

R.br.	Područje	Nepravilnosti utvrđene u postupcima financijskih revizija
1.	Računovodstveno poslovanje	Neusklađenosti vrijednosti vozila evidentiranih u poslovnim knjigama i financijskim izvještajima
2.		Neprovedena isknjiženja iz poslovnih knjiga nefinancijske imovine koja je dana na upotrebu zdravstvenim ustanovama
3.		Neproveden ispravak vrijednosti informacijskog sustava
4.		Nepravilnosti u knjigovodstvenom evidentiranju umjetničkih slika
5.		Nedostatak cjelovitog popisa imovine i obveza
6.	Rashodi	Manjak odgovornih osoba za praćenje poslova vezanih uz održavanje poslovnih prostora
7.		Nepravilnosti u procesu upućivanja zahtjeva za obavljanje usluga održavanja i provođenje kontrole dokumentacije o obavljenim uslugama tekućeg i investicijskog održavanja (Ksaver)

[80] Državni ured za reviziju (2018*) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva turizma*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/121/MINISTARSTVO_TURIZMA.pdf [24. svibnja 2019.]
[81] Ibid

R.br.	Područje	Nepravilnosti utvrđene u postupcima financijskih revizija
8.	Imovina	Neusklađenosti informacija o vlasništvu informacijskog sustava CEZIH, prava i obveza koji proizlaze iz njegova korištenja te vođenju evidencije u poslovnim knjigama

Izvor: Državni ured za reviziju (2019) Izvješća o obavljenim financijskim revizijama Ministarstva zdravstva za 2016. i 2017. godinu i rad autora. . Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZDRAVSTVA.pdf [14. rujna 2019.]

U sljedećoj tablici broj 19, označeno je na temelju kojih kriterija su navedene nepravilnosti dovele do nepovoljnog mišljenja Državnog ureda za reviziju.

Tablica 19: Procjena ispravaka utvrđenih nepravilnosti na temelju kriterija za izražavanje mišljenja

Kriterij	2016.	2017.
Zakon o proračunu	+	+
Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu	-	+
Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu	-	-
Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave	-	-
Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva zdravstva	-	-
Pravilnik o proračunskim klasifikacijama	-	-
Uredba o kriterijima, mjerilima i postupku za odgodu plaćanja, obročnu otplatu duga te prodaju, otpis ili djelomičan otpis potraživanja	-	-
Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. i 2017. Godinu	-	-
Zakon o fiskalnoj odgovornosti	+	+
Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru	-	-
Zakon o državnim službenicama	-	-
Zakon o upravljanju i raspolaganju imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske	-	-
Uredba o Registru državne imovine	-	-
Zakon o javnoj nabavi	-	-
Zakon o igrama na sreću	+	+
Uredba o kriterijima za utvrđivanje korisnika i načinu raspodjele dijela prihoda od igara na sreću za 2016. i 2017. godinu	+	+

Kriterij	2016.	2017.
Zakon o zdravstvenoj zaštiti	+	+
Zakon o obveznom zdravstvenom osiguranju	-	+
Zakon o dobrovoljnom zdravstvenom osiguranju	-	+
Zakon o zaštiti osoba s duševnim smetnjama	+	+
Kolektivni ugovor za državne službenike i namještenike	+	+
Odluka o uvjetima korištenja službenih automobila, mobilnih telefona, redovitih zrakoplovnih linija, poslovnih kreditnih kartica, sredstava reprezentacije te načinu odobravanja službenih putovanja	+	+
Odluka o utvrđivanju kriterija za odobravanje izobrazbe državnim službenicima Ministarstva zdravstva	-	-
Naputak za obavljanje jednostavne nabave	+	+
Zakon o vlasništvu i drugim stvarnim pravima	-	-

Izvor: Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva zdravstva za 2016. i 2017. godinu i rad autora. . Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZDRAVSTVA.pdf [14. rujna 2019.]

U obje godine utvrđene su nepravilnosti koje se u najvećem dijelu odnose na planiranje i izvršenje plana, računovodstveno poslovanje, rashode u dijelu koji se odnosi na pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna, rashode za kazne, penale i naknade štete, rashode za stipendije i školarine i javnu nabavu.[82] Značajan dio nepravilnosti ne usvaja kriterij propisan Pravilnom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Sredstva prenesena HZZO-u su u 2016. godini veća od planiranih te se predlaže da se tu uključe pokazatelji na kojima se zasniva izračun potrebnih sredstva na temelju Zakona o obveznom i dobrovoljnom mirovinskom osiguranju. Prema Zakonu o izvršenju Državnog proračuna, Ministarstvo je zaduženo za raspored sredstava pomoći zdravstvenim ustanovama namijenjenih za podmirenje obveza, no oni nisu utvrdili te kriterije. Odlukom o utvrđivanju kriterija za odobravanje izobrazbe državnim službenicima postoje kriteriji za odobrenje izobrazbe s ciljem stjecanja višeg obrazovanja, no rashodi za stipendije su bili 2017. godine viši što znači da Ministarstvo nije postupalo u skladu s kriterijima. Ministarstvo plaća pričuvu i održavanje lokacije Ksaver koju koristi. Iz obračuna nije vidljiva struktura troškova za održavanje ni naknadu. Prema Zakonu o vlasništvu i drugim stvarnim pravima propisano je da se suvlasniku moraju staviti na uvid sve isprave za plaćanje. U 2016. i 2017. godini Ministarstvo nije

[82] Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva zdravstva. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZDRAVSTVA.pdf [14. svibnja 2019.]

poduzimalo aktivnosti s ciljem transparentnog plaćanja. Ministarstvo je nadogradnju novih funkcija u okviru sustava CEZIH trebalo provesti prema Zakonu o javnoj nabavi, no to nije učinjeno niti u jednoj promatranoj godini. Veliki dio naloga i preporuka nije usvojen do kraja 2017. godine, te je ministarstvo i nadalje u obvezi postupati s ciljem ispravaka nepravilnosti i implementacije povoljnijih računovodstvenih kontrola, koje nisu u cijelosti provedene. Na temelju navedenih nepravilnosti, Državni ured za reviziju u obje godine je financijsko poslovanje ocijenio uvjetnim mišljenjem [83]

4.3.5. Ministarstvo znanosti i obrazovanja

Ministarstvo znanosti i obrazovanja također je u oba promatrana razdoblja ocjenjeno je uvjetnim mišljenjem Državnog ureda za reviziju. Činjenice koje su utjecale na izražavanje uvjetnog mišljenja navedene su u tablici broj 20 u nastavku.

Tablica 20: Nepravilnosti utvrđene u postupu financijske revizije Ministarstva znanosti i obrazovanja za 2016. i 2017. godinu

R.br.	Područje	Nepravilnosti utvrđene u postupcima financijskih revizija
1.	Planiranje	Neusklađenosti u planiranju i evidentiranju pojedinih rashoda na za to propisanim kontima Računskog plana
2.		Nepravilnosti u plaćanju posebnih doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje učenika i studenata na praktičnoj nastavi i stručnoj praksi za slučaj invalidnosti i tjelesnih oštećenja uslijed ozljede na radu ili profesionalne bolesti
3.		Nepravilnosti u planiranju i evidentiranju ukupne rashoda za visoka učilišta i institute
4.		Nužnost uspostavljanja mjera s ciljem donošenja provedbenih propisa na temelju Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju kojima bi se uredilo planiranje i financiranje javnih visokih učilišta i instituta
5.	Računovodstveno poslovanje	Nepravilnosti u popisu imovine i obveza s aspekta odredbi Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu
6.		Neusklađenost odnosa s Hrvatskim povijesnim institutom u Beču vezano uz financijske potpore
7.		Neusklađenost podataka o imovini dostavljenih u Registar državne imovine s podacima u poslovnim knjigama

[83] Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva zdravstva. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZDRAVSTVA.pdf [14. svibnja 2019.]

R.br.	Područje	Nepravilnosti utvrđene u postupcima financijskih revizija
8.		Propuštanje dostavljanja Ministarstvu državne imovine zahtijevanih podataka o imovini
9.		Nepotpunost dokumentaciju o potporama i povratnim sredstvima te s tim u vezi provedbe mjera za naplatu potraživanja ili otpis istih
10.	Imovina	Nepravilnosti u reguliranju upravljanja i korištenja 122 stana u vlasništvu ministarstva
11.		Nepotpunost evidencija o korisnicima i namjeni pojedinih stanova u vlasništvu
12.	Rashodi	Ne poduzimanje radnji za organiziranje izravnog nadzora korištenja proračunskih sredstava korisnika niže razine
13.		Nepravilnosti u definiranju dopuštenih aktivnosti vanjskih suradnika do razine propisane Zakonom o državnim službenicima
14.		Ne postojanje informacija o stvarnom stanju ugovorenih i financiranih znanstvenih projekata do kraja 2016. godine

Izvor: Državni ured za reviziju (2019) Izvješća o obavljenim financijskim revizijama Ministarstva znanosti i obrazovanja za 2016. i 2017. godinu i rad autora. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZNANOSTI_I_OBRAZOVANJA.pdf [13. rujna 2019.]

U sljedećoj tablici broj 21, označeno je na temelju kojih kriterija su navedene nepravilnosti uzrokovale nepovoljnu ocjenu Državnog ureda za reviziju.

Tablica 21: Procjena ispravaka utvrđenih nepravilnosti na temelju kriterija za izražavanje mišljenja

Kriterij	2016.	2017.
Zakon o proračunu	+	+
Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu	-	-
Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu	-	-
Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave	-	-
Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva znanosti i obrazovanja	-	-
Pravilnik o proračunskim klasifikacijama	+	+
Uredba o kriterijima, mjerilima i postupku za odgodu plaćanja, obročnu otplatu duga te prodaju, otpis ili djelomičan otpis	-	-

Kriterij	2016.	2017.
potraživanja		
Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. i 2017. Godinu	-	-
Zakon o fiskalnoj odgovornosti	+	+
Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru	-	-
Zakon o državnim službenicama	-	-
Zakon o upravljanju i raspolaganju imovinom u vlasništvu Republike Hrvatske	-	-
Uredba o Registru državne imovine	-	-
Zakon o javnoj nabavi	+	+
Zakon o igrama na sreću	+	+
Uredba o kriterijima za utvrđivanje korisnika i načinu raspodjele dijela prihoda od igara na sreću za 2016. i 2017. godinu	+	+
Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju	-	-
Zakon o Hrvatskoj zakladi za znanost	-	-
Kolektivni ugovor za državne službenike i namještenike	+	+
Odluka o uvjetima korištenja službenih automobila, mobilnih telefona, redovitih zrakoplovnih linija, poslovnih kreditnih kartica, sredstava reprezentacije te načinu odobravanja službenih putovanja	-	-

Izvor: Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva znanosti i obrazovanja za 2016. i 2017. godinu i rad autora. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZNANOSTI_I_OBRAZOVANJA.pdf [13. rujna 2019.]

Nepravilnosti identificirane provedenom financijskom revizijom u 2016. godini u najvećem su dijelu vezane uz računovodstvene politike i procedure. U okviru imovine, Ministarstvo raspolaže sa 122 stana u Borovju nabavljena za potrebe znanstvenih novaka. U najmu je bilo 12 stanova, korišteni su i po isteku najma, neki su protupravno useljeni, a većina se ne koristi. Planiranje i financiranje visokih učilišta nije usklađeno sa Zakonom o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju kojima su propisani kriteriji financiranja. To u navedenim godinama nisu ispravili. Također, utvrđeno je da su Hrvatskoj zakladi za znanost doznačena sredstva u većem iznosu od ugovorenih obveza za financiranje projekata te je dio novca deponiran na račun banke i ta sredstva su i dalje na računima banke. Gotovo sve nepravilnosti nisu ispravljene niti do kraja 2017. godine te je Državni ured za reviziju u obje godine financijsko

poslovanje ocijenio uvjetnim mišljenjem. Ministarstvo je dužno i u sljedećim razdobljima postupati po nalozima i preporukama Državnog ureda za reviziju.[84]

4.4. Doprinos državne revizije u poslovanju i preporuke državnih revizora

Provjerom financijskih izvještaja odabranih ministarstava u procesu financijske revizije, u odnosu na kriterije za izražavanje mišljenja doneseni su različiti zaključi. Neka ministarstva dobila su pozitivno bezuvjetno mišljenje revizora, dok je većina dobila uvjetno mišljenje. U tablici broj 22 u nastavku dan je pregled dobivenih mišljenja po odabranim ministarstvima i analiziranim razdobljima.

Tablica 22: Pregled ostvarenih mišljenja o usklađenosti poslovanja po odabranim ministarstvima za financijske revizije provedene za 2016. i 2017. godinu

Naziv ministarstva	Mišljenje 2016. godina	Mišljenje 2017. godina
Ministarstvo hrvatskih branitelja	Uvjetno	Bezuvjetno
Ministarstvo pravosuđa	Uvjetno	Bezuvjetno
Ministarstvo turizma	Bezuvjetno	Bezuvjetno
Ministarstvo zdravstva	Uvjetno	Uvjetno
Ministarstvo znanosti i obrazovanja	Uvjetno	Uvjetno

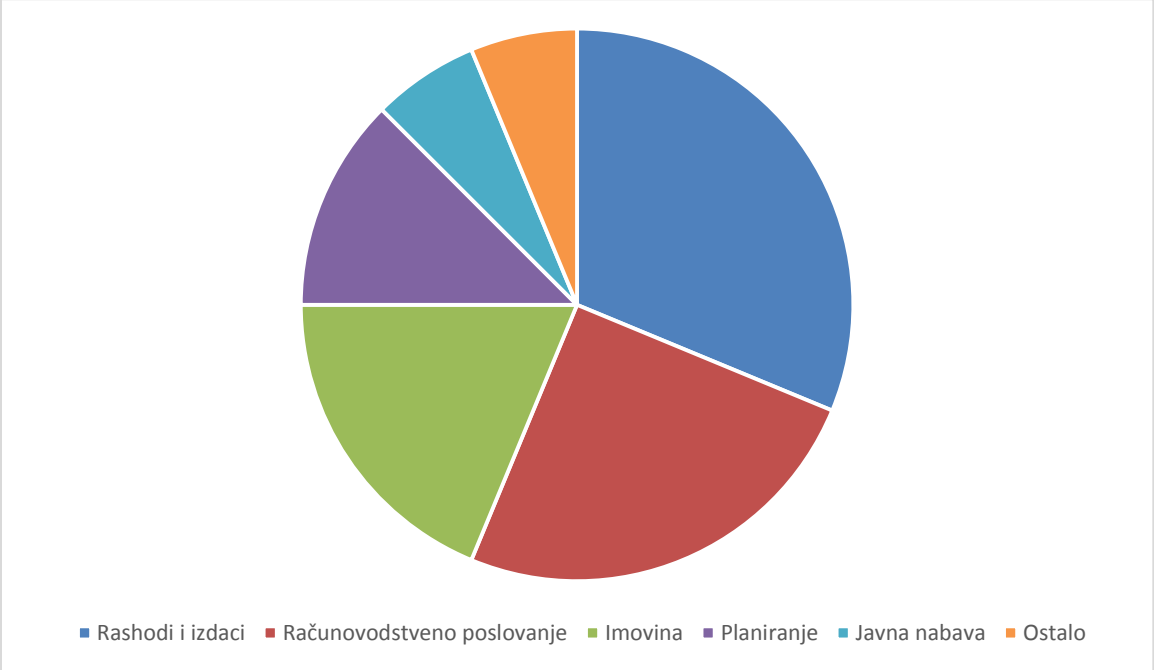
Izvor: Državni ured za reviziju (2018) Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji odabranih ministarstava za 2016. i 2017. godinu

Provedenom analizom izvještaja o obavljenim financijskim revizijama odabranih pet ministarstava, utvrđeno je da je u svim slučajevima postoje neizvršeni nalozi i preporuke, koje će se nastaviti provoditi u sljedećim razdobljima. Osim obveznih uputa koje je dala Državna revizija, dani su i različiti prijedlozi koje ministarstva ne moraju usvojiti, ali mišljenje revizora je da bi pozitivno utjecala njihov rad i poslovanje. Provedenom analizom može se zaključiti da su dva ministarstva (Ministarstvo hrvatskih branitelja i Ministarstvo pravosuđa) uspostavili efikasnije poslovne i računovodstvene procese u 2017. godini te su ocijenjeni pozitivno, kao i Ministarstvo turizma dvije godine zaredom. Na primjeru Ministarstva zdravstva i Ministarstva znanosti i obrazovanja utvrđeno je najviše nepravilnosti te su dani

[84] Državni ured za reviziju (2018*) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva znanosti i obrazovanja*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZNANOSTI_I_OBRAZOVANJA.pdf [3. lipnja 2019.]

najznačajniji nalozi revizora. Na grafikonu broj 1 u nastavku, dan je pregled najčešćih utvrđenih nepravilnosti u obje promatrane godine.

Grafikon 1: Najčešće nepravilnosti u poslovanju identificirane financijskom revizijom ministarstava za 2016. godinu



Izvor: Izvješća o obavljenim financijskim revizijama odabranih ministarstava za 2016. i 2017. godinu i rad autora

Dakle, najviše nepravilnosti utvrđeno je u segmentu rashoda i izdataka. Primjerice, organizacija prekovremenih sati, uspostavljanje i vođenje interne evidencije putnih naloga, praćenje isplate subvencija te praćenje troškova i aktivnosti vanjskih suradnika.

5. ZAKLJUČAK

Državni ured za reviziju je vrhovna revizijska institucija Republike Hrvatske koja je usmjerena na reviziju financijskih izvještaja i poslovanja te poboljšanje učinkovitosti i djelotvornosti subjekata koji upravljaju javnom imovinom. Aktivnosti Državnog ureda za reviziju pridonose poboljšanju upravljanja javnom imovinom, informiranosti Hrvatskog sabora, Vlade i građana Republike Hrvatske o načinu i rezultatima upravljanja proračunskim i izvanproračunskim sredstvima. Državni ured za reviziju proveo je reviziju pet ministarstava koji su predmet analize u ovom radu. Prilikom analize, obavio je reviziju državnih prihoda i rashoda, financijskih izvještaja i financijskih transakcija. Državna revizija dati će mišljenje i ocjenu poslovanja, a ukoliko utvrdi određene nepravilnosti, dati će naloge i/ili preporuke za njihovo otklanjanje ili poboljšanje.

Tri vrste državne revizije su financijska revizija, revizija usklađenosti i revizija učinkovitosti. U ovom radu, naglasak je stavljen na financijsku reviziju. Provedenim postupcima, Državni ured za reviziju utvrđuje je li poslovanje subjekta u skladu s zakonskim i računovodstvenim standardima. Predmet analize su godišnji financijski izvještaji i ostala financijska dokumentacija. Cjelokupan proces provodi se u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. Ovlašteni državni revizori zaduženi su za provođenje procesa državne revizije, a njihove se aktivnosti moraju provoditi na neovisnom i nepristranom principu. Nakon provedbe procesa revizije, sastavlja se standardizirano izvješće o obavljenoj reviziji koje sadrži opis procesa, ciljeve, predmet analize te rezultat koji se sastoji od mišljenja o financijskom poslovanju. Mišljenje može biti uvjetno, bezuvjetno ili mišljenje s rezervom. Može sadržavati djelomične preporuke za poboljšanje internih računovodstvenih i poslovnih procesa. Navedeni izvještaji javno se objavljuju upravo kako bi se potvrdila njihova transparentnost i neovisnost. Važnost revizije prije svega je u praćenju korištenja sredstava iz državnog proračuna te doprinosi učinkovitosti upravljanja odljevima i priljevima novčanih sredstava. Na taj način, široka javnost također je upoznata s načinom rada javnih subjekata.

U ovom diplomskom radu, provedena je dvogodišnja analiza izvješća o obavljenim financijskim revizijama sljedećih ministarstava: Ministarstva hrvatskih branitelja, Ministarstva pravosuđa, Ministarstva turizma, Ministarstva zdravstva te Ministarstva znanosti i obrazovanja. Usporednom analizom, identificirani su različiti računovodstveni i ostali nedostaci koji su doveli do dobivanja uvjetnog mišljenja. Nakon utvrđenih naloga i preporuka

revizora, provjereno je jesu li navedene mjere provedene u 2017. godini. Praćenjem jesu li ministarstva nisu u potpunosti provele dane mjere i preporuke, bilo je moguće dobiti pozitivno mišljenje u navedenom razdoblju.

Budući da se revizija obavlja kontinuirano svake godine, vrlo je važno da subjekti vode računa o utvrđenim nepravilnostima te kontinuirano poboljšavaju interne poslovne procese i procedure. Cilj subjekata je prihvatiti komentare Državne revizije te provesti dane preporuke i naloge. Na taj način, poboljšati će poslovnu učinkovitost.

POPIS LITERATURE:

1. Akrap, V. (2009) Državna revizija. Zagreb: Masmedia.
2. Akrap, V. (2013) Nova osnovna načela revizije javnog sektora (ISSAI 100). U:Riznica. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
3. Budimir, V. (2017) Proračunsko računovodstvo – priručnik. Požega: Veleučilište u Požegi. Dostupno na: http://e-ucionica.vup.hr/assets/files/1504255989_skripta.pdf [20. travnja 2019.]
4. Crnković, L., Mijoč, I., Maček, D. (2010) Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku.
5. Državni ured za reviziju (2019) Službena Internet stranica. Dostupno na http://www.revizija.hr/hr/o-nama [13. lipnja 2019.]
6. Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva hrvatskih branitelja. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_HRVATSKIH_BRANITELJA.pdf [4. svibnja 2019.]
7. Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva pravosuđa. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_PRAVOSUDA.pdf [4. svibnja 2019.]
8. Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva turizma. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/121/MINISTARSTVO_TURIZMA.pdf [4. svibnja 2019.]
9. Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva zdravstva. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZDRAVSTVA.pdf [4. svibnja 2019.]
10. Državni ured za reviziju (2018) Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji Ministarstva znanosti i obrazovanja. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/135/MINISTARSTVO_ZNANOSTI_I_OBRAZOVANJA.pdf [4. svibnja 2019.]
11. Europski revizorski sud (2019) Službena Internet stranica. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/hr/Pages/AuditMethodology.aspx [13. lipnja 2019.]

12. Europski revizorski sud (2017) Priručnik za reviziju uspješnosti. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_HR.PDF [20. travnja 2019.]

13. ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora, Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf [4.svibnja 2019.]
14. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2012. godinu, Dostupno na http://www.revizija.hr/hr/o-nama/glavni-drzavni-revizor[20. travnja 2019.]

15. Narodne novine (2019) Naredba o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2019. godini. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_02_12_243.html [4.svibnja 2019.]
16. Narodne novine (2019) *Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva hrvatskih branitelja*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_11_108_2514.html [2. lipnja 2019.]
17. Narodne novine (2017) *Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva zdravstva*. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_02_14_320.html [3. lipnja 2019.]
18. Narodne novine (2019) Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.htmll [4.svibnja 2019.]
19. Narodne novine (2019) Pravilnik o izmjeni i dopuni Pravilnika o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_03_23_468.html [20. travnja 2019.]
20. Narodne novine (2019) *Zakon o državnom uredu za reviziju*. Dostupno na: https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju [18. lipnja 2019.]
21. Narodne novine (2013) *Zakon o pravu na pristup informacijama*. Dostupno na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_02_25_403.html [13. lipnja 2019.]

22. Narodne novine (2019) Zakon o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1992_10_60_1634.html [2. lipnja 2019.]
23. Narodne novine (2017) *Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe*. Zagreb: Narodne novine d.d.
24. Narodne novine (2019) Zakon o računovodstvu. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_12_116_2292.html [4.svibnja 2019.]
25. Narodne novine (2015) *Zakon o proračunu.* Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2008_07_87_2791.html [13. lipnja 2019.]
26. Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda, Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/Odluka_o_objavi_prijevoda_okvira_revizijskih_standarda.pdf[20. travnja 2019.]
27. Parać, G. (2006) *Različiti oblici nadzora nad proračunskim sredstvima*. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije
28. Popović, Ž., Vitezić, N. (2009) *Revizija i analiza: instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka.* Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
29. Računovodstvo, revizija i financije (2019) Proračun i proračunski korisnici. Dostupno na: https://www.rrif.hr/pror-2019-4.html [20. travnja 2019.]
30. Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012) Revizija – načela, standardi, postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
31. Vujević, K., Strahinja, R.: Planiranje, analiza, revizija, kontroling. Veleučilište u Rijeci, Rijeka, 2009.

POPIS TABLICA:

Tablica 1: Upravljačka struktura vrhovnih revizijskih institucija u odabranim europskim zemljama……6

Tablica 2: ISSAI okvir……..13

Tablica 3: Glavne kategorije revizija……14

Tablica 4: Proces planiranja državnog proračuna……19

Tablica 5: Financijski rezultati poslovanja Ministarstva hrvatskih branitelja u 2016. i 2017. godini……29

Tablica 6: Financijski rezultati poslovanja Ministarstva pravosuđa u 2016. i 2017. godini….30

Tablica 7: Financijski rezultati poslovanja Ministarstva turizma u 2016. i 2017. godini…….32

Tablica 8: Financijski rezultati poslovanja Ministarstva zdravstva u 2016. i 2017. godini…..33

Tablica 9: Financijski rezultati poslovanja Ministarstva znanosti i obrazovanja u 2016. i 2017. godini……35

Tablica 10: Vremenski pregled provedbe revizijskih postupaka……..37

Tablica 11: Kriteriji za izražavanje mišljenja……...……38

Tablica 12: Nepravilnosti utvrđene u postupu financijske revizije Ministarstva hrvatskih branitelja za 2016. i 2017. godinu…….39

Tablica 13: Procjena ispravaka utvrđenih nepravilnosti na temelju kriterija za izražavanje mišljenja……40

Tablica 14: Nepravilnosti utvrđene u postupu financijske revizije Ministarstva pravosuđa za 2016. i 2017. godinu…….42

Tablica 15: Procjena ispravaka utvrđenih nepravilnosti na temelju kriterija za izražavanje mišljenja……...42

Tablica 16: Nepravilnosti utvrđene u postupu financijske revizije Ministarstva turizma za 2016. i 2017. godinu…….44

Tablica 17: Procjena ispravaka utvrđenih nepravilnosti na temelju kriterija za izražavanje mišljenja……45

Tablica 18: Nepravilnosti utvrđene u postupu financijske revizije Ministarstva zdravstva za 2016. i 2017. godinu……46

Tablica 19: Procjena ispravaka utvrđenih nepravilnosti na temelju kriterija za izražavanje mišljenja……47

Tablica 20: Nepravilnosti utvrđene u postupu financijske revizije Ministarstva znanosti i obrazovanja za 2016. i 2017. godinu……50

Tablica 21: Procjena ispravaka utvrđenih nepravilnosti na temelju kriterija za izražavanje mišljenja……51

Tablica 22: Pregled ostvarenih mišljenja o usklađenosti poslovanja po odabranim ministarstvima za financijske revizije provedene za 2016. i 2017. godinu……52

POPIS GRAFIKONA:

Grafikon 1: Najčešće nepravilnosti u poslovanju identificirane financijskom revizijom ministarstava za 2016. godinu……...53

ŽIVOTOPIS:

OSOBNI PODACI

Ime i prezime: Ivana Ključar

Datum i mjesto rođenja: 12.10.1994., Zagreb

Adresa: Radnička ulica 14, 10 370 Dugo selo

Telefon: 01/2759-335

Mobitel: 098/ 957-0844

E-pošta: ivanakljucar@gmail.com

RADNO ISKUSTVO

07/2013–10/2013: Metronet telekomunikacije d.o.o.

07/2014–09/2014: Metronet telekomunikacije d.o.o.

06/2015–09/2015: Metronet telekomunikacije d.o.o.

07/2016-danas: dm drogerie markt, Zagreb (Croatia)

OBRAZOVANJE

2018.- danas Sveučilište u Zagrebu - Ekonomski fakultet (Diplomski studij Računovodstvo i revizija)

2013.-2018. Sveučilište u Zagrebu - Ekonomski fakultet (Sveučilišna prvostupnica ekonomije-univ.bacc.oec

2009.-2013. Srednja škola Dugo Selo - Ekonomist

2001.-2009. Osnovna škola Josipa Zorića - Dugo Selo

VJEŠTINE ZA RAD

- rad na računalu: aktivno korištenje Windowsa, Interneta, MS Officea (posebno savladani Word, Excel i PowerPoint kojima se služi kroz srednjoškolsko i fakultetsko obrazovanje)

-strani jezici: engleski jezik

- dobre komunikacijske vještine stečene kroz razne projekte, prezentacije i programe u svom dosadašnjem srednjoškolskom i fakultetskom obrazovanju, organizacija, odgovornost, sklonost timskome radu (stečena tijekom rada u skupinama na rješavanju praktičnih slučaja u sklopu pojedinih kolegija na fakultetu)

PROFESIONALNI INTERESI

- daljnja edukacija i usavršavanje