

Revizija državnog proračuna Republike Hrvatske

Horvatić, Petra

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://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:455326>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-13**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski studij - Računovodstvo i revizija

**REVIZIJA DRŽAVNOG PRORAČUNA REPUBLIKE
HRVATSKE**

DIPLOMSKI RAD

PETRA HORVATIĆ

Zagreb, rujan 2019.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski studij – Računovodstvo i revizija

**REVIZIJA DRŽAVNOG PRORAČUNA REPUBLIKE
HRVATSKE**

**AUDIT OF THE STATE BUDGET OF THE REPUBLIC OF
CROATIA**

DIPLOMSKI RAD

Petra Horvatić, 0067499530

Kolegij: Državna revizija

Mentor: Doc. dr. sc. Ivana Pavić

Zagreb, rujan 2019.

PETRA HORVATIĆ

Ime i prezime studenta/ice

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.

Student/ica:

U Zagrebu, _____

(potpis)

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	2
2.	ZNAČAJ I ULOGA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA	3
2.1.	Pojam vrhovnih revizijskih institucija.....	3
2.2.	Ustroj vrhovnih revizijskih institucija	4
2.2.1.	Računski sud sa sudskim ovlastima	4
2.2.2.	Kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti	4
2.2.3.	Monokratski ured	5
2.3.	Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija	5
2.3.1.	Osnovna načela	7
2.3.2.	Preduvjeti za funkcioniranje vrhovnih revizijskih institucija.....	8
2.3.3.	Osnovna revizijska načela	9
2.4.	Državni ured za reviziju Republike Hrvatske	10
2.4.1.	Zaposlenici Državnog ureda za reviziju	11
2.4.2.	Zadaće Državnog ureda za reviziju.....	12
2.5.	Provođenje državne revizije.....	12
2.5.1.	Predmet državne revizije.....	13
2.5.2.	Proces provođenja državne revizije	13
3.	OBILJEŽJA DRŽAVNOG PRORAČUNA	15
3.1.	Normativni okvir računovodstva državnog proračuna.....	15
3.2.	Korisnici državnog proračuna	18
3.3.	Planiranje i donošenje državnog proračuna.....	21
3.3.1.	Planiranje državnog proračuna	23
3.3.2.	Donošenje državnog proračuna	25
3.4.	Izvršenje državnog proračuna	25
4.	ANALIZA IZVJEŠĆA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU O PROVEDENOJ REVIZIJI DRŽAVNOG PRORAČUNA ZA RAZDOBLJE OD 2015. DO 2018. GODINE.....	28
4.1.	Predmet i ciljevi revizije državnog proračuna.....	28
4.2.	Metode provođenja revizije državnog proračuna	29
4.3.	Analiza državnog proračuna za razdoblje od 2015. do 2018. godine	31

4.4.	Analiza utvrđenih nepravilnosti i izvršenih naloga državne revizije.....	36
4.4.1.	Analiza utvrđenih nepravilnosti državne revizije.....	36
4.4.2.	Analiza izvršenih naloga državne revizije.....	38
4.5.	Analiza izražavanja mišljenja i preporuka prethodnih revizija državnog proračuna	40
5.	ZAKLJUČAK.....	44
	LITERATURA	45
	Popis tablica, slika i grafikona.....	48
	Životopis	49

SAŽETAK

Kao predmet istraživanja ovog rada pojašnjava se pojam revizije, navodi se uloga vrhovnih revizijskih institucija pri provođenju revizije državnog proračuna te se prikazuje uloga međunarodnih standarda koji se primjenjuju prilikom izvršavanja poslova revizije. Također, prikazuje se i pojam državnog proračuna i njegovih korisnika, kao i važnost revizije prilikom donošenja i izvršenja državnog proračuna. Unutar rada prikazana je analiza značajnih nalaza provedene revizije državnog proračuna za četverogodišnje razdoblje, od 2015. godine do 2018. godine. Uz nalaze se prikazuje analiza utvrđenih nepravilnosti i izvršenih naloga te analiza izražavanja mišljenja državne revizije i preporuka prethodnih revizija.

Ključne riječi: Državna revizija, Vrhovne revizijske institucije, Državni ured za reviziju, Državni proračun, Republika Hrvatska

SUMMARY

As the research subject of this thesis the term audit is explained as well as the role of the relevant audit institutions in conducting the audit of the state budget. Furthermore, the international standards applicable during the audit activities are presented within the thesis as well as the term of state budget and its beneficiaries, the importance of the audit in the procedures of adoption and execution of the state budget. The thesis provides analysis of the significant audit findings following the audit of the state budget for the 4-year period, from 2015. to 2018. In addition to audit findings, the analysis of the determined irregularities and pertaining takes performed is given as well as the analysis of the expressed audit opinions and recommendations related to the previous audits.

Key words: National budget audit, Supreme audit institutions, State audit office, National budget, Republic of Croatia

1. UVOD

Donošenjem Zakona o državnoj reviziji 1993. godine osniva se Državni ured za reviziju, sa sjedištem u Zagrebu. Državni ured za reviziju provodi reviziju državnih prihoda i rashoda, financijskih izvještaja i financijskih transakcija korisnika državnog proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili kod kojih Republika Hrvatska ima većinsko vlasništvo nad udjelima. Državni ured za reviziju dužan je svake godine obaviti i objaviti reviziju izvještaja o izvršenju državnog proračuna. Sredstva koja su namijenjena za podmirenje javnih potreba također ulaze u reviziju od strane Državnog ureda za reviziju te se kao najznačajnija stavka prihoda proračuna navode porezni prihodi uplaćeni u državni proračun u obliku poreza na dohodak, prireza porezu na dohodak, poreza na robe i usluge ili prihodi uplaćeni kroz doprinose za zdravstveno osiguranje.

1.1. Predmet i cilj rada

Temeljni cilj ovog rada je prikazati uvid u državni proračun, vidjeti na koji način se koristi novac iz državnog proračuna kao i ispitati prate li se preporuke Državnog ureda za reviziju, budući da je korištenje sredstava državnog proračuna ključno za pravilno funkcioniranje države. Kako bi se što točnije prikazalo postojeće stanje, provesti će se analiza izvještaja o obavljenim državnim revizijama državnog proračuna u razdoblju od 2015. do 2018. godine.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Kao glavni izvori podataka korišteni su sekundarni podaci. U to spadaju podaci prikupljeni iz odgovarajućih stručnih knjiga, stručnih članaka, zakonskih propisa, standarda i internetski izvori. Za potrebe analize izvješća korišteni su podaci koji su objavljeni na službenoj internet stranici vrhovne revizijske institucije Republike Hrvatske.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad se sastoji od pet poglavlja. U prvom poglavlju navedeni su predmet i cilj rada, izvori podataka i metode prikupljanja podataka te sadržaj i struktura rada.

U drugom poglavlju objašnjen je pojam i ustroj vrhovnih revizijskih institucija te međunarodni standardi koji se primjenjuju. Također, naveden je način organizacije i rad Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske te način na koji se provodi državna revizija u Republici Hrvatskoj.

U sljedećem poglavlju objašnjena su temeljna obilježja državnog proračuna, proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna, način na koji se državni proračun planira i donosi te u konačnici izvršava.

U četvrtom poglavlju prikazana je analiza izvješća Državnog ureda za reviziju o provedenoj reviziji državnog proračuna za četverogodišnje razdoblje, za razdoblje od 2015. do 2018. godine. Navedene su i metode i postupci koji su korišteni prilikom provedbe revizije te su analizirane nepravilnosti, mišljenja i preporuke.

U posljednjem, petom poglavlju iznijeti su zaključci na temelju rezultata istraživanja i analize.

2. ZNAČAJ I ULOGA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA

Vrhovna revizijska institucija javna je institucija koja u skladu sa zakonom i pravilnikom obavlja najvišu funkciju revidiranja izdataka u pojedinoj zemlji. Vrhovna revizijska institucija Republike Hrvatske, koja je Ustavom Republike Hrvatske¹ proglašena kao najviša revizijska institucija u Republici Hrvatskoj, je Državni ured za reviziju.

2.1. Pojam vrhovnih revizijskih institucija

Sama riječ revizija potječe od latinske riječi „revidare“ što znači ponovno vidjeti i u skladu s tim revizija predstavlja naknadni pregled preispitivanje poslovnih procesa i stanja.²

Prema subjektu koji provodi reviziju, revizija se može klasificirati kao:

1. „Interna revizija
2. Eksterna revizija
3. Državna revizija“.³

Kako je navedeno u Zakonu o Državnom uredu za reviziju⁴, revizija je postupak ispitivanja dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnje kontrole, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom. Zakon također navodi da je revizija i postupak ocjenjivanja jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije. Uz navedeno, Zakon o Državnom uredu za reviziju kaže da je revizija i postupak ocjenjivanja ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije učinkovito odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti i mogu li se poboljšati.

¹ Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), Narodne novine, Zagreb, 2019., dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2011_12_146_2966.html (datum pristupanja: 10.07.2019.)

² Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L.: „Revizija – načela, standardi, postupci“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2012., str. 51

³ Filipović, I.: „Revizija“, Sinergija, Zagreb, 2009., str. 18

⁴ Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

Da bi se sredstva iz javnih fondova, unutar svake zemlje, koristila pravilno, što utječe na pravilno upravljanje javnim financijama i na učinkovito donošenje odluka od strane kompetentnih tijela, nužno je da svaka zemlja ima vrhovnu revizijsku instituciju čija je neovisnost osigurana Zakonom i/ili Ustavom. Vrhovne revizijske institucije postaju sve značajnije budući da država svoje aktivnosti proširuje na područja socijale i ekonomije te tako posluje izvan granica tradicionalnog financijskog radnog okvira.

2.2. Ustroj vrhovnih revizijskih institucija

Način organizacije rada vrhovnih revizijskih institucija razlikuje se od zemlje do zemlje. Postoje tri najčešća načina kako njihova organizacija može biti postavljena, a to su:

1. „Računski sud sa sudskim ovlastima,
2. Kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti i
3. Monokratski ured“.⁵

2.2.1. Računski sud sa sudskim ovlastima

Unutar računskog suda sa sudskim ovlastima, članovi suda su suci kojima je primarna zadaća usmjerena na provjeru zakonitosti, a manje na ispitivanje učinkovitosti i djelotvornosti. Državna revizija, kod ovakvog ustroja, čini dio sudske vlasti a neovisna je o zakonodavnoj vlasti i izvršnoj vlasti. Ovakav organizacijski ustroj uobičajen je u zemljama kao što su Belgija, Francuska, Grčka, Italija, Portugal ili Rumunjska.

2.2.2. Kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti

S druge strane, u zemljama kao što su Češka, Luksemburg, Njemačka ili Slovačka, vrhovna revizijska institucija organizirana je kao kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti, ali postoje kolegijalna odlučivanja što ih povezuje sa računskim sudovima. Unutar ovakvog načina organizacije, bitno je spomenuti kako je na čelu vrhovne revizijske institucije odbor, a ne jedna osoba. Postupak odlučivanja na razini je samog kolegija,

⁵ Grupa autora: „Državna revizija“, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 66

a odluke se donose većinom glasova, više od 60% glasova ili dvotrećinskom većinom. Vrhovna revizijska institucija dužna je obavijestiti parlament o svim provedenim postupcima.

2.2.3. Monokratski ured

Na treći način organizacijskog ustroja vrhovnih revizijskih institucija, odnosno monokratski ured, možemo naići u zemljama kao što su Danska, Mađarska, Malta ili Velika Britanija, ali i u Republici Hrvatskoj. Na čelu monokratskog ureda nalazi se glavni državni revizor koji donosi odluke. Razlika između monokratskog ureda i računskog suda je ta što monokratski ured nema nikakvih sudskih ovlasti, a povezanost između navedenih oblika organizacijskog ustroja vrhovnih revizijskih institucija je ta da su oboje dužni obavijestiti parlament o svim provedenim postupcima.

2.3. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija

Revizijski standardi Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) poznate su pod nazivom Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (International Standards of Supreme Audit Institutions)⁶. ISSAI standardi sastoje se od dokumenata koje je usvojio Kongres Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INCOSAI), s ciljem reguliranja profesionalnih standarda rada vrhovnih revizijskih institucija.⁷ Opći okvir standarda revizije Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) dolazi iz deklaracije iz Lime i Tokija, izjava i izvješća koje je usvojio INTOSAI na kongresu te izvješća Grupe stručnjaka Ujedinjenih naroda sa sastanka o računovodstvu i reviziji javnog sektora u zemljama u razvoju. Standardima su propisana:

1. „Osnovna načela,
2. Preduvjeti za rad vrhovnih revizijskih institucija,

⁶ Revizijski standardi INTOSAI, dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

⁷ Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), Narodne novine, Zagreb, 2019., dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/50/Odluka-o-objavi-okvira-revizijiskih-standarda-Medunarodne-organizacije-vrhovnih-revizijiskih-institucija-INTOSAI.pdf> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

3. Osnovna revizijska načela te
4. Revizijske smjernice⁸.

Cilj standarda je dati smjernice kojima će se omogućiti pravilno obavljanje revizije, što uključuje i revizije računalno podržanih sustava.

Tablica 1. ISSAI okvir

Prva razina: Osnovna načela	
ISSAI 1	Limska deklaracija

Druga razina: Preduvjeti za funkcioniranje vrhovnih revizijskih institucija	
ISSAI 10	Meksička deklaracija o neovisnosti VRI
ISSAI 11	INTOSAI smjernice i dobra praksa u pogledu neovisnosti VRI
ISSAI 12	Vrijednosti i koristi VRI – pokretanje promjena u životu građana
ISSAI 20	Načela transparentnosti i odgovornosti
ISSAI 21	Princip transparentnosti – primjer dobre prakse
ISSAI 30	Kodeks etike
ISSAI 40	Kontrola kvalitete u VRI

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	
Opće smjernice	
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
ISSAI 5300-5399	Smjernice za IT reviziju

⁸ Revizijski standardi INTOSAI, dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

ISSAI 5400-5499	Smjernice za reviziju javnog duga
ISSAI 5500-5599	Smjernice za reviziju novčanih pomoći u slučaju katastrofa
ISSAI 5600-5699	Smjernice za kolegijalni pregled
ISSAI 5700-5799	Smjernice za reviziju prevencije korupcije
ISSAI 5800-5899	Smjernice za zajedničke revizije VRI

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: vlastita izrada, podaci dostupni na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

2.3.1. Osnovna načela

Kao što je navedeno, INTOSAI standardi temelje se na četiri razine. Prva razina, Osnovna načela, sadrži osnovna načela okvira. Na IX. sjednici, održane u Limi, Peru, Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) donesena je odluka o objavi dokumenta pod nazivom „Svečana objava smjernica o načelima revidiranja iz Lime“⁹. Dokument je poznat i pod nazivom „Limska deklaracija“ kao i „Magna carta“, a njegova svrha je ta da je on temeljni dokument svih vrhovnih revizijskih institucija. Navedeni dokument sastoji se od sedam osnovnih načela koja objašnjavaju osnovna pravila revidiranja javnog sektora, a ona glase:

- I. „Opći dio,
- II. Neovisnost,
- III. Odnosi s parlamentom, vladom i administracijom,
- IV. Ovlasti vrhovnih revizijskih institucija,
- V. Metode revidiranja, osoblje za revidiranje i internacionalna razmjena znanja,
- VI. Izvješćivanje i

⁹ Svečana objava smjernica o načelima revidiranja iz Lime, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_1_-_Limska_deklaracija.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)

VII. Revizijske ovlasti vrhovnih revizijskih institucija“.

Limskom se deklaracijom na samom početku određuje svrha revizije te se navodi kako revizija nije sama sebi svrhom već je jedan od nužnih dijelova kontrolnog sustava čija je svrha uočiti ima li odstupanja od usvojenih standarda i postoje li povrede načela zakonitosti, djelotvornosti, učinkovitosti i ekonomičnosti prilikom upravljanja resursima. Također, bitno je da se navedene povrede otkriju na vrijeme kako bi se omogućilo poduzimanje korektivnih mjera u pojedinim slučajevima. Osnovnim načelima se propisuju i vrste revizije. Tako revizija može biti prethodna, ukoliko se govori o reviziji učinkovitosti; ovom vrstom revizije mogu se na vrijeme otkriti nedostaci te se spriječiti nastanak štete. Druga vrsta revizije je naknadna revizija, odnosno financijska revizija. Revizija još može biti interna i eksterna, a ovisi o tome govori li se o reviziji unutar subjekta revizije ili o reviziji izvan subjekta revizije. Općim načelima propisana je neovisnost, kako vrhovnih revizijskih institucija, tako i revizora samih. Neovisnost vrhovne revizijske institucije predstavlja neovisnost njenih članova. Državni revizori ne smiju biti pod utjecajem subjekta revizije, a neovisnost revizora propisana je Ustavom države.

Temeljem spomenutih načela utvrđuje se da vrhovne revizijske institucije moraju imati i funkcionalnu i organizacijsku neovisnost, koja je uređena zakonima i ustavom države. Također, važno je i da im se osigura financijska neovisnost.

2.3.2. Preduvjeti za funkcioniranje vrhovnih revizijskih institucija

Druga razina standarda vrhovne revizijske institucije odnosi se na Preduvjete za funkcioniranje vrhovne revizijske institucije, sve sa svrhom osiguranja neovisnosti, transparentnosti i odgovornosti kao preduvjeta za obavljanje revizije. Temeljni dokument na kojem počivaju ovi preduvjeti je Meksička deklaracija¹⁰ te se njome nastoje nadopuniti smjernice iz Limske deklaracije. Meksička deklaracija sastoji se od osam načela, a njima se navodi kako je nužno da neovisnost čelnika vrhovne revizijske institucije i njenih članova bude strogo određena zakonom te da im se mora osigurati sigurnost mandata i pravni imunitet prilikom obavljanja poslova. Od iznimne

¹⁰ Meksička deklaracija o neovisnosti VRI, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_10_-_Meksicka_deklaracija_o_neovisnosti_vrhovnih_revizijskih_institucija.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)

je važnosti za revizore prilikom provođenja revizije da imaju potpunu dostupnost informacijama. Prema Meksičkoj deklaraciji¹¹, završetkom revizije, revizori imaju obavezu izvještavanja o svome radu, barem jednom godišnje te imaju slobodu u odlučivanju o sadržaju i vremenu dostavljanja izvještaja o revizijama te slobodu u objavljivanju istih, ali i po završetku revizije dužni su pratiti provođenje danih preporuka od strane subjekta nad kojim je revizija provedena.

2.3.3. Osnovna revizijska načela

Nastavak na prve dvije razine je treća razina, Osnovna revizijska načela, unutar koje se objašnjava provođenje revizije javnog sektora. Ona obuhvaća ISSAI 100¹², odnosno Temeljna načela revizije javnog sektora kojima se pojašnjavaju temeljna načela koja se odnose na sve revizijske poslove u javnom sektoru. Na ISSAI 100 nadovezuju se ISSAI 200, ISSAI 300 i ISSAI 400 čiji je zadatak dodatno objasniti načela koja se primjenjuju prilikom provođenja financijske revizije, revizije učinkovitosti odnosno revizije usklađenosti.

ISSAI 200¹³ odnosi se na financijsku reviziju i njime se prikazuju osnovna načela kojima se vrhovne revizijske institucije trebaju koristiti kada su zadužene za obavljanje revizije nad pojedinačnim financijskim izvještajima. Također, primjenom ISSAI 200 revizori su dužni utvrditi jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim okvirom financijskog izvještavanja te izvijestiti o nalazima.

ISSAI 300¹⁴ govori o Temeljnim načelima revizije učinkovitosti te se, također, nadovezuje na ISSAI 100. Svrha načela revizije učinkovitosti je omogućiti fleksibilnost revizije, kako bi se na taj način omogućile nove informacije koje su preduvjet za ostvarenje tri osnovna načela revizije učinkovitosti, načelo ekonomičnosti, načelo djelotvornosti i načelo preciznosti.

¹¹ Meksička deklaracija o neovisnosti VRI, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_10_-_Meksicka_deklaracija_o_neovisnosti_vrhovnih_revizijskih_institucija.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)

¹² ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)

¹³ ISSAI 200 – Temeljna načela financijske revizije, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_200.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)

¹⁴ ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_300.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)

Glavni cilj revizije učinkovitosti je otkriti nedostatke u zakonima, ili u njihovoj primjeni, kao i usmjeriti se na njih da se osigura dodatna vrijednost za građane.

Svrha ISSAI 400¹⁵, koji predstavlja Temeljna načela revizije usklađenosti, je prikazati načela, standarde i smjernice prilikom obavljanja revizije usklađenosti. Ovom revizijom nastoji se pružiti razumno uvjerenje o usklađenosti sa zakonima i ostalim propisima. ISSAI 400 govori o tome kako se revizija usklađenosti može provoditi samostalno ili kao dio revizije financijskih izvještaja i revizije učinkovitosti.

2.4. Državni ured za reviziju Republike Hrvatske

Državni ured za reviziju najviša je revizijska institucija Republike Hrvatske koja je samostalna i neovisna u svom radu. Državni ured za reviziju uređen je kao jedinstvena institucija sa Središnjim uredom u Zagrebu i 20 podružnica u županijskim središtima, što je uređeno Statutom Državnog ureda za reviziju¹⁶. Središnji ured u Zagrebu i područni uredi djeluju na čitavom prostoru Republike Hrvatske. Državni ured za reviziju osnovan je 1993. godine temeljem Zakona o državnoj reviziji, a radom je započeo u studenome 1994. godine.

Slika 1. Ustrojstvo Državnog ureda za reviziju



Izvor: Državni ured za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/ustrojstvo>

¹⁵ ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_400.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)

¹⁶ Statut Državnog ureda za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/statut-drzavnog-ureda-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

2.4.1. Zaposlenici Državnog ureda za reviziju

Poslovi, zadaće i odgovornosti Državnog ureda za reviziju uređeni su Zakonom o Državnom uredu za reviziju¹⁷ i Statutom Državnog ureda za reviziju¹⁸.

Uredom upravlja glavni državni revizor kojeg imenuje Hrvatski sabor na prijedlog odbora nadležnog za izbor i imenovanja, uz mišljenje odbora nadležnog za financije i državni proračun. Glavni državni revizor imenuje se na razdoblje od 8 godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja. Kao glavni državni revizor može biti imenovan državljanin Republike Hrvatske koji ima završen preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili specijalistički diplomski stručni studij ekonomskog ili pravnog usmjerenja, s 12 godina radnog iskustva u struci te osobnim ugledom i profesionalnim iskustvom na području javnih financija.

Zadaci glavnog državnog revizora su¹⁹:

- „Organizira rad Državnog ureda za reviziju,
- Predstavlja i zastupa Državni ured za reviziju,
- Donosi Statut i druge unutarnje normativne akte Državnog ureda za reviziju,
- Donosi strateški plan Državnog ureda za reviziju,
- Donosi godišnji program i plan rada Državnog ureda za reviziju,
- Donosi prijedlog godišnjeg financijskog plana Državnog ureda za reviziju,
- Izvješćuje Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju,
- Predlaže Hrvatskom saboru zamjenika glavnog državnog revizora,
- Odlučuje o primanju na rad, prestanku rada i rasporedu zaposlenika,
- Nadzire provedbu Zakona o Državnom uredu za reviziju i drugih unutarnjih normativnih akata i
- Nadzire izvršavanje poslova i poduzima mjere za osiguravanje učinkovitosti rada Državnog ureda za reviziju“.

¹⁷ Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

¹⁸ Statut Državnog ureda za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/statut-drzavnog-ureda-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

¹⁹ Statut Državnog ureda za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/statut-drzavnog-ureda-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

Glavni državni revizor ima zamjenika i pomoćnike koji pomažu glavnom državnom revizoru u upravljanju Uredom, a s načelnicima odjela i pročelnicima područnih ureda koordiniraju obavljanje revizija i druge poslove. Državni ured za reviziju također ima i Stručno vijeće koje predstavlja savjetodavno tijelo glavnoga državnog revizora, a sastoji se od glavnog državnog revizora te do sedam vanjskih članova - priznatih stručnjaka, koje je prethodno imenovao glavni državni revizor.²⁰

2.4.2. Zadaće Državnog ureda za reviziju

Zakon o Državnom uredu za reviziju²¹ navodi da je posao Ureda provođenje revizije 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. Ured također provodi reviziju sredstava Europske unije te drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba. Zakon iznosi da je revizija ispitivanje dokumenata, isprava i izvješća kao i ispitivanje sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka, kao i drugih evidencija. Nabrojana ispitivanja imaju za cilj osigurati informaciju da li se unutar financijskih izvještaja prikazuje istinit financijski položaj i jesu li ostvareni rezultat u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima.

2.5. Provođenje državne revizije

Zakonom o Državnom uredu za reviziju²² definirano je kako Ured može samostalno donijeti godišnji plan i program rada na temelju kojeg će planirati i obavljati revizije. Iako je Ured samostalan, ukoliko zahtjev ocijeni korisnim, može prihvatiti prijedlog Hrvatskog Sabora i uvrstiti ga u svoj plan i program.

²⁰ Ustrojstvo Državnog ureda za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/ustrojstvo> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

²¹ Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

²² Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

Državni revizori dužni su pridržavati se revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih onstitucija (INTOSAI)²³, ali su dužni i poštivati Kodeks profesionalne etike državnog revizora²⁴.

2.5.1. Predmet državne revizije

Kao predmet državne revizije, Zakonom o Državnom uredu za reviziju²⁵, ističu se državni prihodi i rashodi, financijski izvještaji i financijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te se navodi da su predmet revizije financijski izvještaji pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Uz navedene, državnoj reviziji pripadaju i društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska ima većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.

2.5.2. Proces provođenja državne revizije

Revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna obavlja se svake godine, a Izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se Hrvatskome saboru do 15. lipnja tekuće godine za prethodnu godinu. Revizija predstavlja, prema Zakonu o državnom uredu za reviziju²⁶, ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji točan financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima. Revizija obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti te davanje ocjene o učinkovitosti

²³ Revizijski standardi INTOSAI, dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

²⁴ Kodeks profesionalne etike državnih revizora, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

²⁵ Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

²⁶ Kodeks profesionalne etike državnih revizora, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata.

Zakonski predstavnik subjekta revizije dužan je ovlaštenom državnom revizoru omogućiti cjelokupnu potrebnu dokumentaciju, isprave, izvješća, evidencije te druge informacije za potrebe obavljanja revizije te mu je dužan staviti na raspolaganje i dokumentaciju koja predstavlja poslovnu tajnu radi obavljanja revizije. Po završetku revizije, ovlašteni državni revizori sastavljaju nacrt Izvješća o obavljenoj reviziji, u skladu s revizijskim standardima i načelima. Nacrt Izvješća o obavljenoj reviziji dostavlja zakonskom predstavniku subjekta revizije na očitovanje. Zakonski predstavnik subjekta revizije obvezan je u roku od 15 dana od primitka nacrta Izvješća dostaviti Državnom uredu za reviziju očitovanje na činjenice opisane u nacrtu Izvješća. Izvješće o obavljenoj reviziji s ugrađenim očitovanjem dostavlja se zakonskom predstavniku subjekta revizije. Na Izvješće o obavljenoj reviziji zakonski predstavnik subjekta revizije može staviti prigovor u roku od 8 dana od dana primitka Izvješća. O prigovoru odlučuje glavni državni revizor u roku 30 dana od dana primitka prigovora. Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju²⁷, zakonski predstavnik subjekta revizije, u roku od 60 dana od primitka Izvješća, dostavlja Uredu očitovanje o poduzetim mjerama po nalazima revizije. Glavni državni revizor izvješćuje Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju do konca ožujka tekuće godine. Nakon izvješćivanja Hrvatskoga sabora, Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju objavljuje se na službenim stranicama Državnog ureda za reviziju.

²⁷ Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

3. OBILJEŽJA DRŽAVNOG PRORAČUNA

Najjednostavnije rečeno, proračun je plan prihoda i rashoda za određeno vremensko razdoblje.²⁸

3.1. Normativni okvir računovodstva državnog proračuna

Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu²⁹, definiraju se:

1. „Knjigovodstvene isprave,
2. Poslovne knjige
3. Organizacija knjigovodstva,
4. Sadržaj računa Računskog plana te
5. Ostala područja koja se odnose na Proračunsko računovodstvo“.

Pravilnik iskazuje da će se proračunsko računovodstvo temeljiti na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja te da proračun i proračunski korisnici vode knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva. Korisnici su obavezni u svom knjigovodstvu osigurati podatke prema vrstama prihoda i primitaka, odnosno rashoda i izdataka te o stanju imovine, obaveza i vlastitih izvora sredstava.

Unutar Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu³⁰ stoji da su poslovne knjige proračuna i korisnika državnog proračuna:

1. „Dnevnik,
2. Glavna knjiga i
3. Pomoćne knjige“.

Dnevnik predstavlja knjigu unutar koje se poslovne promjene unose slijedom vremenskog nastanka te on ima kontrolnu ulogu. Glavna knjiga je knjiga koja ima sustavnu evidenciju poslovnih promjena i transakcija nastalih na pozicijama imovine,

²⁸ Ott, K., Bajo, A., Bronić, M., Bratić, V., Medak Fell, D., „Proračunski vodič za građane“, institut za javne financije, 2009., dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/2009.pdf> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

²⁹ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

³⁰ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

obaveza, vlastitih izvora te na приходима i rashodima. Dnevnik i glavna knjiga predstavljaju sintetičku evidenciju.

Pomoćne knjige su analitička knjigovodstvena evidencija stavki koje su sintetički prikazane u glavnoj knjizi te ostale pomoćne evidencije koje služe za potrebe nadzora i praćenja poslovanja. Unutar Pravilnika je navedeno kako su proračun i proračunski korisnici obavezni voditi analitička knjigovodstva dugotrajne i kratkotrajne nefinancijske imovine, financijske imovine i obveza. Uz navedena analitička knjigovodstva, prema Pravilniku³¹, proračun i proračunski korisnici dužni su voditi i:

1. „Dnevnik blagajni (kunska, devizna, porto i ostale),
2. Evidenciju danih i primljenih jamstava i garancija,
3. Evidenciju putnih naloga i korištenja službenih vozila,
4. Knjigu izlaznih računa,
5. Knjigu ulaznih računa te
6. Ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama“.

Sve navedene poslovne knjige vode se za proračunsku godinu, koja odgovara kalendarskoj godini, te se otvaraju početkom proračunske godine ili danom osnivanja. U glavnoj knjizi, početna stanja na početku proračunske godine moraju odgovarati konačnim stanjima na kraju prethodne proračunske godine.

Nadalje, u Pravilniku³² je navedeno kako se poslovne knjige zaključuju na kraju proračunske godine te nam govori da se poslovne knjige, kao što su dnevnik i glavna knjiga, čuvaju 11 godina, odnosno kada je riječ o pomoćnim knjigama 7 godina. Glavnu knjigu potrebno je ispisati te uvesti u roku od 120 dana od završetka proračunske godine, a zatim je i potpisati od strane osobe ovlaštene za zastupanje proračuna i proračunskih korisnika.

Da bi se osiguralo pravilno knjiženje i pravilna evidencija u poslovnim knjigama, bitno je da postoje vjerodostojne, istinite i prethodno kontrolirane knjigovodstvene isprave, koje predstavljaju pisani ili memorirani elektronički dokaz o nastaloj poslovnoj

³¹ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

³² Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

promjeni. Za ispravu za knjiženje kažemo da je uredna kada se iz nje može nedvojbeno utvrditi vrijeme i mjesto na kojem je sastavljena te njen materijalni sadržaj; iz svake knjigovodstvene isprave nužno je utvrditi narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene koja je rezultirala nastankom same isprave. Zaključujemo da je vjerodostojna samo ona isprava koja u potpunosti i istinito odražava nastali poslovni događaj.

U Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu³³ stoji i da se knjigovodstvene isprave čuvaju kao izvorne isprave ili na nositelju elektroničkog zapisa ili nositelju mikrografske obrade. Pravilnikom je propisano i da je potrebno:

1. „Trajno čuvanje obračunskih isprava u vezi s plaćama ili analitička evidencija plaća,
2. Najmanje 11 godina potrebno čuvati isprave na temelju kojih su uneseni podaci u dnevnik i u glavnu knjigu te
3. Najmanje 7 godina čuvati isprave na temelju kojih su uneseni podaci u pomoćne knjige“.

Proračun i proračunski korisnici na početku poslovanja dužni su popisati imovinu i obveze te navesti njihove pojedinačne vrijednosti. Također, isti popis dužni su sastaviti i na kraju svake poslovne godine sa stanjem na datum bilance. No, postoji nekoliko iznimaka. Navedene iznimke donesene su u Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu.³⁴

Računski plan³⁵ proračuna iskazuje da su utvrđene brojčane oznake i nazivi pojedinih računa prema kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazivati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode i primitke i rashode i izdatke.

³³ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

³⁴ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

³⁵ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

Računi su razvrstani na:

- „Razrede,
- Skupine,
- Podskupine,
- Odjeljke i
- Osnovne račune, koji se mogu raščlanjivati na analitičke i podanalitičke račune“.

Sukladno navedenom, Računski plan³⁶ sastoji se od 10 razreda te su oni:

0. „Nefinancijska imovina,
1. Financijska imovina,
2. Obveze,
3. Rashodi poslovanja,
4. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine,
5. Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova,
6. Prihodi poslovanja,
7. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine,
8. Primici od financijske imovine i zaduživanja i
9. Vlastiti izvori“.

3.2. Korisnici državnog proračuna

Pravilnikom o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika³⁷ definirani su proračunski i izvanproračunski korisnici. Među proračunske korisnike ubrajaju se državna tijela, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni

³⁶ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

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 (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_10_128_3152.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

rashodi podmiruju iz proračuna. Registar predstavlja popis proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. U spomenutom Pravilniku navedeno je da su korisnici državnog proračuna:

1. „Oni korisnici čiji je osnivač Republika Hrvatska,
2. Korisnici koji ostvaruju prihode iz državnog proračuna i/ili temeljem javnih ovlasti, zakona i drugih propisa gdje je važno da navedeni prihodi iznose najmanje 50% ukupnih prihoda korisnika i
3. Korisnici navedeni u Registru“.

Kako stoji u Pravilniku, svi navedeni korisnici svrstavaju se u skupinu proračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Pravilnik navodi da su izvanproračunski korisnici državnog proračuna i izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje.

Pojam izvanproračunskih korisnika definiran je u istom Pravilniku³⁸, gdje se navodi da su izvanproračunski korisnici državnog proračuna i izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave oni korisnici:

1. „U kojima Republika Hrvatska i/ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje,
2. Kojima je jedan od izvora financiranja doprinosi i/ili namjenski prihodi i
3. Koji su navedeni u Registru“.

Ranije je navedena definicija koja se odnosi na objašnjenje pojma Registar. Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika bavi se pitanjem sadržaja i načinom vođenja Registra. Unutar sadržaja Registra³⁹ nalaze se podaci o proračunskim i

³⁸ 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 (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_10_128_3152.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

³⁹ 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 (2019.), Narodne

izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna i proračunskim i izvanproračunskim korisnicima proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, a oni su:

1. „Osnovni podaci o korisniku: naziv korisnika, osobni identifikacijski broj (OIB), matični broj (MB), adresa sjedišta, poštanski broj, mjesto, šifra djelatnosti, račun za redovno poslovanje, statistička oznaka grada/općine i županije, osoba za kontakt, telefon, faks, e-mail, web-stranica,
2. Razina nadležnosti,
3. Informacije o osnivačima/vlasnicima i izvorima financiranja te
4. Informacije o osobi ovlaštenoj za zastupanje“.

Osnovni podaci o korisniku navedeni u Registru objavljuju se u Narodnim novinama od strane Ministarstva financija, najkasnije do kraja svibnja tekuće godine za sljedeću proračunsku godinu te su svi navedeni podaci dostupni i u Ministarstvu financija.

Da bi korisnici bili upisani u Registar⁴⁰, nužno je popunjavanje obrasca „Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika“, poznat još pod nazivom RKP. Navedeni Obrazac proračunski i izvanproračunski korisnici imaju obavezu dostaviti Ministarstvu ili drugom državnom tijelu na razini razdjela organizacijske klasifikacije, odnosno jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave, u roku od 8 dana od korisnikova osnivanja. Po primitku Obrasca, Ministarstvo financija ili drugo državno tijelo dužni su u roku od 8 dana donijeti odluku o davanju suglasnosti za upis proračunskog ili izvanproračunskog korisnika u Registar. Istim člankom se prethodno navedene institucije obvezuju da će odmah nakon potpisivanja obrasca RKP isti dostaviti instituciji nadležnoj za obradu podataka odnosno instituciji kojoj su povjereni poslovi vođenja Registra. Dodjelom broja iz Registra, takozvani RKP broj, utvrđuje se status korisnika te završava proces upisa u Registar. Obrazac RKP može se ispuniti i dostaviti samo jednom te je navedeni RKP broj neponovljiv i ne može se mijenjati. Ukoliko dođe do potrebe za promjenom podataka koji su navedeni u Registru, dužnost korisnika je da ispuni Obrazac „Promjene u Registru proračunskih i

novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_10_128_3152.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

⁴⁰ 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 (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_10_128_3152.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

izvanproračunskih korisnika“, Obrazac PRKP, te ga u roku 8 dana od navedene promjene dostavi Ministarstvu ili drugom državnom tijelu. Zadatak nadležnog tijela je da u roku od 2 dana ovjeri zaprimljeni Obrazac te ga dostavi instituciji nadležnoj za obradu podataka kojoj su povjereni poslovi vođenja Registra, bilo to poštom, faksom ili elektroničkom poštom.

3.3. Planiranje i donošenje državnog proračuna

Zakonom o proračunu⁴¹ uređuje se 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 ostala pitanja vezana uz upravljanje javnim financijama.

U navedenom Zakonu, navedeno je da se proračun donosi i izvršava u skladu s načelima:

- „Jedinstva i točnosti proračuna,
- Jedne godine,
- Uravnoteženosti,
- Obračunske jedinice,
- Univerzalnosti,
- Specifikacije,
- Dobrog financijskog upravljanja i
- Transparentnosti“.

Zakon govori kako se prihodi i primici, koji pripadaju državi i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave, u proračunu, kao i njihovi rashodi i izdaci za pojedine namjene, trebaju iskazati po bruto načelu. Propisano je i kako sredstva proračuna trebaju biti korištena za financiranje rashoda, funkcija i programa državnih tijela i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i drugih proračunskih i izvanproračunskih korisnika u visini koja je utvrđena u proračunu.

⁴¹ Zakon o proračunu, (2015.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

Proračun donosi Hrvatski Sabor, odnosno predstavničko tijelo za proračunsku godinu koja odgovara kalendarskoj godini, odnosno proračunska godina započinje 01. siječnja a završava 31. prosinca, što odgovara načelu jedne godine. Proračun vrijedi isključivo za godinu za koju se odnosi.

Prihod proračuna čine svi prihodi i primici uplaćeni u proračun do kraja tekuće godine, a uz planirane prihode od velike je važnosti da se prilikom planiranja proračuna planiraju i sredstva za pokriće preuzetih obveza iz prethodnih godina kao i sredstva za plaćanje obveza nastalih u tekućoj godini. Kako bi se ispunilo načelo uravnoteženosti, bitno je da proračun bude u ravnoteži, odnosno ukupni prihodi i primici moraju biti dovoljni za za pokriće ukupnih rashoda i izdataka. Ako u toku proračunske godine dođe do povećanja rashoda i izdataka odnosno do smanjenja prihoda i primitaka, zbog nepredviđenih okolnosti, bitno je da se pronalaskom novih prihoda i primitaka ili smanjenjem predviđenih rashoda i izdataka proračun dovede u ravnotežu.

U navedenom Zakonu o proračunu⁴² spominje se načelo specifikacije gdje se ističe kako prihodi i primici proračuna moraju biti raspoređeni u proračunu po ekonomskoj klasifikaciji i iskazani po iznosima, a rashodi i izdaci moraju biti raspoređeni prema proračunskoj klasifikaciji 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 prema načelu transparentnosti. U Narodnim novinama, službenom listu Republike Hrvatske, objavljuje se proračun i projekcija kao i sve izmjene i dopune proračuna te odluke o privremenom financiranju.

U Zakonu o proračunu⁴³ opisuje se sadržaj proračuna i financijskog plana. Tako nam pokazuje da se proračun sastoji od općeg i posebnog dijela, na razini jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te od plana razvojnih programa. Opći dio sastoji se od Računa prihoda i rashoda i Računa financiranja, dok se posebni dio sastoji od Plana rashoda i izdataka proračunskih korisnika iskazanih prema vrstama, raspoređenih u programe koji se sastoje od aktivnosti i projekata.

⁴² Zakon o proračunu, (2015.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

⁴³ Zakon o proračunu, (2015.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

3.3.1. Planiranje državnog proračuna

Proračunski vodič za građane⁴⁴ objašnjava kako se provodi proračunski proces.

Prva faza proračunskog procesa podijeljena je u pet koraka. Na početku, Vlada donosi svoju strategiju na temelju koje Ministarstvo financija izrađuje smjernice ekonomske i fiskalne politike za trogodišnje razdoblje, koje Vlada mora odobriti. Temeljem smjernica Ministarstvo financija izrađuje i dostavlja upute za izradu financijskih planova proračunskim i izvanproračunskim korisnicima. Uz dane Upute, proračunski i izvanproračunski korisnici izrađuju svoje financijske planove nakon čega slijedi, od strane Ministarstva financija, izrada detaljnog prijedloga državnog proračuna i konsolidiranog plana proračuna središnje države.

Financijski plan proračunskih korisnika čine prihodi i primici te rashodi i izdaci raspoređeni u programe koji se sastoje od aktivnosti i projekata, a financijski plan izvanproračunskih korisnika sastoji se od općeg i posebnog dijela, navodi se u Zakonu o proračunu⁴⁵. Nadalje, opći dio čini račun prihoda i rashoda i račun financiranja, a posebni dio računa sastoji se od prihoda i primitaka te rashoda i izdataka raspoređenih u programe koji se sastoje od aktivnosti i projekata. Ministarstvo financija u suradnji sa Središnjim uredom za razvojnu strategiju sastavlja i ostalim ministarstvima i državnim tijelima dostavlja upute za izradu strateških planova za razdoblje od tri godine. Ministarstva i državna tijela pridržavaju se danih uputa te izrađuju svoje strateške planove koje šalju Ministarstvu financija i Središnjem uredu za razvojnu strategiju, koji zatim sastavljaju i Vladi predlažu strategiju za trogodišnje razdoblje. Vlada je dužna navedenu strategiju usvojiti do sredine svibnja. Ministarstvo financija dužno je izraditi nacrt smjernica ekonomske i fiskalne politike za razdoblje od tri godine temeljene na strateškim planovima, nacionalnom programu reformi i programu konvergencije i posebnih preporuke Vijeća Europske unije za Republiku Hrvatsku, a nacrt je Vlada dužna usvojiti najkasnije do kraja srpnja. Temeljem navedenih smjernica, Ministarstvo financija dostavlja ministarstvima i državnim tijelima upute za izradu prijedloga državnog proračuna do 15. kolovoza tekuće godine. Svrha tih uputa je upoznavanje korisnika s osnovnim

⁴⁴ Ott, K., Bajo, A., Bronić, M., Bratić, V., Medak FELL, D., „Proračunski vodič za građane, Institut za javne financije, 2009., dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/2009.pdf> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

⁴⁵ Zakon o proračunu, (2015.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

ekonomskim i fiskalnim pokazateljima kao i načinima i rokovima izrade državnog proračuna. Od korisnika državnog proračuna zahtijeva se da samostalno izrade i obrazlože financijske planove, vodeći pri tome računa o raspoloživim prihodima i vremenskim ograničenjima te su korisnici državnog proračuna i proračunski i izvanproračunski korisnici jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave dužni svoje prijedloge financijskih planova dostaviti ministarstvima i državnim tijelima do 15. rujna tekuće godine. Kada zaprimi financijske planove, Ministarstvo financija izrađuje i do 15. listopada Vladi dostavlja nacrt državnog proračuna i konsolidiranog proračuna države te financijske planove izvanproračunskih korisnika, potom Vlada na sjednicama raspravlja o dostavljenim nacrtima i do 15. studenog dostavlja prijedlog državnog proračuna, prijedlog Zakona o izvršenju proračuna, konsolidirani proračun i financijske planove izvanproračunskih korisnika predsjedniku Sabora te tako završava prva faza odnosno priprema prijedloga proračuna.

Dalje slijedi druga faza proračunskog procesa koja prema Priručniku za građane⁴⁶ započinje u drugoj polovici studenog odnosno kada predsjednik Sabora uručuje prijedlog proračuna odborima i zastupnicima. Svaki zastupnik, radno tijelo Sabora i Vlada mogu predsjedniku Sabora predati prijedloge za izmjene i dopunu prijedloga proračuna, a takvi prijedlozi nazivaju se amandmani i predsjednik Sabora ih prije održavanja sjednice upućuje svim zastupnicima i Vladi. O prijedlogu državnog proračuna rasprava se vodi na sjednici Sabora u prosincu. Prijedlogom Vlade, Sabor analizira programe i fiskalnu politiku putem saborskih odbora i rasprava o proračunu. Odboru za financije i državni proračun i Odboru za zakonodavstvo dostavljaju se proračunski dokumenti te oni na temelju navedenih dokumenata iznose svoje mišljenje predsjedniku Sabora, a također im se dostavljaju i amandmani tako da Odbori mogu dati svoje mišljenje i o predloženim promjenama unutar proračuna.

⁴⁶ Ott, K., Bajo, A., Bronić, M., Bratić, V., Medak FELL, D., „Proračunski vodič za građane, Institut za javne financije, 2009., dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/2009.pdf> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

3.3.2. Donošenje državnog proračuna

Prema Zakonu o proračunu⁴⁷, rasprava o državnom proračunu ima točno propisan raspored. Na samom početku raspravlja se o proračunu općenito, a zatim tek o veličini sredstava koja su dodijeljena pojedinim ministarstvima i ostalim proračunskim korisnicima te se na kraju rasprave provodi glasanje. Nakon izglasavanja proračuna i Zakona o izvršenju proračuna, provedba proračuna postaje obvezna za sve sudionike i korisnike proračuna. Sabor, odnosno predstavničko tijelo, dužan je do kraja tekuće godine donijeti državni proračun i Zakon o izvršavanju proračuna i to u roku u kojem će se omogućiti primjena proračuna od 01. siječnja godine za koju se proračun donosi. Također, Sabor je dužan iznijeti i projekciju za sljedeće dvije proračunske godine. I proračun i Zakon o proračunu moraju se objaviti u Narodnim novinama, u skladu s načelom transparentnosti. Sabor je najčešće u prosincu gotov sa usvajanjem državnog proračuna i davanjem suglasnosti za financijske planove izvanproračunskih fondova, osim u slučajevima privremenog financiranja.

3.4. Izvršenje državnog proračuna

Zakonom o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske⁴⁸ uređuju se prihodi i primici, rashodi i izdaci Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2019. godinu i njegovo izvršavanje, opseg zaduživanja i jamstava države, upravljanje javnim dugom te financijskom i nefinancijskom imovinom, poticajne mjere u gospodarstvu, korištenje namjenskih prihoda i primitaka, korištenje vlastitih prihoda, prava i obveze korisnika proračunskih sredstava, pojedine ovlasti Vlade Republike Hrvatske, predsjednika Vlade, Ministarstva financija i ministra financija u izvršavanju Proračuna, kazne za neispunjavanje obveza te druga pitanja u izvršavanju Proračuna. Završetkom glasanja i nakon što Sabor usvoji proračun, Ministarstvo financija obaviještava ministarstva i ostale korisnike o visini novčanih sredstava koja su im dodijeljena. Fiskalna godina, u kojoj se izvršava proračun, službeno započinje 01. siječnja, odnosno od tog datuma se prikupljaju i troše dodijeljena sredstva te se obavlja nadzor i kontrola navedenih operacija. Vodeće osobe svih proračunskih i

⁴⁷ Zakon o proračunu, (2015.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

⁴⁸ Zakon o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2019. Godinu (2018.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_12_113_2198.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

izvanproračunskih korisnika državnog proračuna dužne su kontrolirati da se sredstva koriste u skladu sa Zakonima i Pravilnicima. No, za uredno izvršenje državnog proračuna odgovara Ministarstvo financija te je ono odgovorno i za koordiniranje aktivnosti korisnika sredstava državnog proračuna. Ministar financija Pravilnikom propisuje uvjete kojih se potrebno pridržavati, ali i mjere koje su nužne u slučaju nepravilnosti. Vlada je također odgovorna, kao i drugi korisnici proračunskih sredstava, a Državna riznica Ministarstva financija ima posebno mjesto u izvršavanju proračuna i kontroli korištenja sredstava državnog proračuna.

U Proračunskom priručniku za građane⁴⁹ se navodi kako su izvanproračunski korisnici dužni sastaviti te do kraja srpnja tekuće proračunske godine dostaviti Ministarstvu financija polugodišnji izvještaj o izvršenju svojih financijskih planova. Polugodišnji izvještaji o izvršenju financijskih planova su nužni kako bi Ministarstvo moglo do 5. rujna sastaviti i Vladi dostaviti izvješće o polugodišnjem izvršenju državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika. Ovim izvješćem potrebno je utvrditi stanje sredstava u proračunu, a Vlada je, nakon provedene rasprave, dužna dostaviti izvješće Saboru, najkasnije do 15. rujna.

Unutar fiskalne godine, koja završava 31. prosinca, kroz Državnu riznicu obavlja se čitav niz isplata i uplata u iz proračuna. Ministarstvo financija dužno je, u narednoj godini, obaviti cijeli niz poslova sa svrhom izrade završnog Godišnjeg izvješća o korištenju sredstava državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika za proteklu godinu. Kako bi Ministarstvo imalo važeće informacije za izradu spomenutog Izvješća, nužno je da svi proračunski korisnici nadležnim ministarstvima, ali i dugim državnim tijelima, dostave obračun svojih financijskih planova za prethodnu godinu. Navedene institucije pregledavaju, usklađuju i konsolidiraju zaprimljene obračune i potom ih šalju Ministarstvu financija. Izvanproračunski korisnici obvezni su sami sastaviti navedena Izvješća i dostaviti ih Ministarstvu financija do kraja ožujka.

Nakon što primi Izvještaje od strane proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Ministarstvo financija Izvještaje konsolidira i Vladi šalje konsolidirani Godišnji izvještaj o izvršenju proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika za prošlu

⁴⁹ Ott, K., Bajo, A., Bronić, M., Bratić, V., Medak FELL, D., „Proračunski vodič za građane, Institut za javne financije, 2009., dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/2009.pdf> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

godinu. Navedeni Izvještaj Ministarstvo financija treba Vladi dostaviti najkasnije do 1. svibnja tekuće proračunske godine. Vlada usvaja zaprimljeni Godišnji izvještaj i Saboru šalje Godišnje izvješće o izvršenju proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika za prethodnu godinu, najkasnije do 1. lipnja. Korisnici državnog proračuna dio su javnog sektora te je svaka od tih skupina u većoj ili manjoj mjeri povezana s upravljanjem državom i funkcioniranjem države u cjelini.

Kako korisnici proračuna imaju pravo na sredstva iz državnog proračuna, njihova je obveza učinkovito financiranje javnih dobara i usluga za koje su nadležni, iz čega proizlazi veći nadzor i kontrola njihova poslovanja i učinkovitog upravljanja sredstvima.

Državna revizija predstavlja samo jedan oblik kontrole nad poslovanjem javnog sektora. Za kontrolu proračunskih sredstava⁵⁰ koriste se:

1. „Proračunski nadzor,
2. Unutarnja revizija i
3. Sustav financijskog upravljanja i kontrole“.

Između navedenih oblika kontrole, zajednička stavka je ta što kontrola nad financijskim poslovanjem javnog sektora treba osigurati da se financiranje odvija u skladu s načelima zakonitosti i svrhovitosti prikupljanja javnih prihoda te da se raspolaganje i uporaba tih sredstava odvija u skladu s načelima ekonomičnosti i namjene, sukladno proračunu i drugim instrumentima financiranja.

Zbog složenosti i važnosti proračuna, način korištenja proračunskih sredstava od velike je važnosti za javnost, a nakon što Sabor odobri godišnji obračun državnog proračuna, završava proračunski proces i izvršenje proračuna.

⁵⁰ Parać, G., „Oblici nadzora proračunskih sredstava, Financije i porezi, 2007., str. 36

4. ANALIZA IZVJEŠĆA DRŽAVNOG UREDA ZA REVIZIJU O PROVEDENOJ REVIZIJI DRŽAVNOG PRORAČUNA ZA RAZDOBLJE OD 2015. DO 2018. GODINE

U ožujku 2019. godine Hrvatski sabor donio je Zakon o Državnom uredu za reviziju⁵¹ koji je zamijenio prethodni Zakon o Državnom uredu za reviziju te je on preciznije i sveobuhvatnije razradio odredbe o nadležnosti, organizaciji i načinu rada Ureda. Prema navedenom Zakonu, revizija Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog ureda obavlja se svake godine, Izvješće o provedenoj reviziji se dostavlja Hrvatskom saboru najkasnije do 15. lipnja tekuće godine za prethodnu godinu. Nadalje, Državni ured za reviziju, kako je istaknuto u navedenom Zakonu, planira i obavlja reviziju u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada te prema zahtjevu Hrvatskog sabora ukoliko glavni državni revizor procijeni da je taj zahtjev opravdan. Opseg godišnjeg plana i programa utvrđuje se temeljem:

- „Odredbi ovog Zakona,
- Procjene rizika,
- Financijske značajnosti subjekta revizije,
- Rezultata prijašnje revizije i
- Prikupljenih informacija o poslovanju subjekta revizije“.

4.1. Predmet i ciljevi revizije državnog proračuna

Revizije državnog proračuna, točnije revizije Izvještaja o izvršenju državnog proračuna koje su provedene u razdoblju od 2015. do 2018. godine i koji su u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI)⁵² i odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju⁵³, imaju za cilj⁵⁴:

⁵¹ Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

⁵² Revizijski standardi INTOSAI, dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

⁵³ Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

⁵⁴ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/DRZAVNI-PRORACUN-REPUBLIKE-HRVATSKE-ZA-2018.pdf> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

- „Provjeriti cjelovitost i točnost iskazanih podataka u Godišnjem izvještaju o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske,
- Provjeriti procese planiranja i izvršavanja državnog proračuna,
- Provjeriti ostvarenje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka u skladu s Državnim proračunom Republike Hrvatske,
- Provjeriti zaduživanje i izdavanje jamstava te odobravanje sredstava iz proračunske zalihe i
- Ispitati organizaciju i vođenje računovodstva državnog proračuna“.

Područja revizije određena su na temelju procjene razine rizika pojave nepravilnosti zbog mogućnosti da dođe do prijevare ili pogreške. Radi procjene rizika, provjerene su unutarnje kontrole koje su značajne za pripremu, sastavljanje i objavu izvještaja o izvršenju državnog proračuna.⁵⁵ Ciljevi revizije jednaki su za sva četiri promatrana razdoblja.

4.2. Metode provođenja revizije državnog proračuna

Revizijom, u sva četiri promatrana razdoblja, definirani su poslovni procesi koji su u okviru Ministarstva financija organizirani u Državnoj riznici, a odnose se na:

- „Pripremu i izvršavanje državnog proračuna,
- Državno računovodstvo i izvještavanje,
- Zaduzivanje i upravljanje javnim dugom,
- Izdavanje državnih jamstava,
- Proračunsku zalihu te
- Unutarnje kontrole i nadzor nad proračunskim sredstvima“⁵⁶.

Revizija državnog proračuna obavljena je prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovne revizijske institucije (INTOSAI)⁵⁷ i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora⁵⁸. Kodeks se sastoji

⁵⁵ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/DRZAVNI-PRORACUN-REPUBLIKE-HRVATSKE-ZA-2018.pdf> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

⁵⁶ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/DRZAVNI-PRORACUN-REPUBLIKE-HRVATSKE-ZA-2018.pdf> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

⁵⁷ Revizijski standardi INTOSAI, dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

od načela i pravila ponašanja prema kojima ovlaštene državni revizori, kandidati za polaganje ispita za zvanje ovlaštenog državnog revizora te osobe koje na bilo koji način sudjeluju u radu državne revizije iznose svoje stavove o odgovornosti prema javnosti, kontroliranim subjektima i pripadnicima revizijske profesije. Pravila etičkog i profesionalnog djelovanja državnih revizora Republike Hrvatske temeljena su na načelu Kodeksa profesionalne etike državnih revizora⁵⁹, a ona su:

1. „Odgovornost,
2. Javni interes,
3. Poštenje,
4. Neovisnost, objektivnost i nepristranost te
5. Kompetentnost“.

Za potrebe prikupljanja revizijskih dokaza analizirana je pravna regulativa te dokumenti i informacije o poslovanju Ministarstva financija. Neka revizijska područja koriste informacije prikupljene od drugih ustrojstvenih jedinica Ministarstva financija.

Prilikom pribavljanja revizijskih dokaza korištene su sljedeće metode:

- „Pregled i testiranje dokumentacije metodom slučajnog odabira,
- Analitički postupci te
- Razgovori sa zaposlenicima koji su uključeni u poslovne procese i odgovorni za njihovo izvršavanje“.⁶⁰

Revizijski postupci usmjereni su i na prikupljanje odgovarajućih dokaza o točnosti iskazanih podataka u Godišnjem izvješću te na primjeni odredba Zakona i propisa koji uređuju proračunska pravila. Izbor postupaka temelji se na procjeni razine rizika kod značajnih iskaza u Godišnjem izvješću za pojedino promatrano razdoblje.

⁵⁸ Kodeks profesionalne etike državnih revizora, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

⁵⁹ Kodeks profesionalne etike državnih revizora, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

⁶⁰ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/DRZAVNI-PRORACUN-REPUBLIKE-HRVATSKE-ZA-2018.pdf> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

4.3. Analiza državnog proračuna za razdoblje od 2015. do 2018. godine

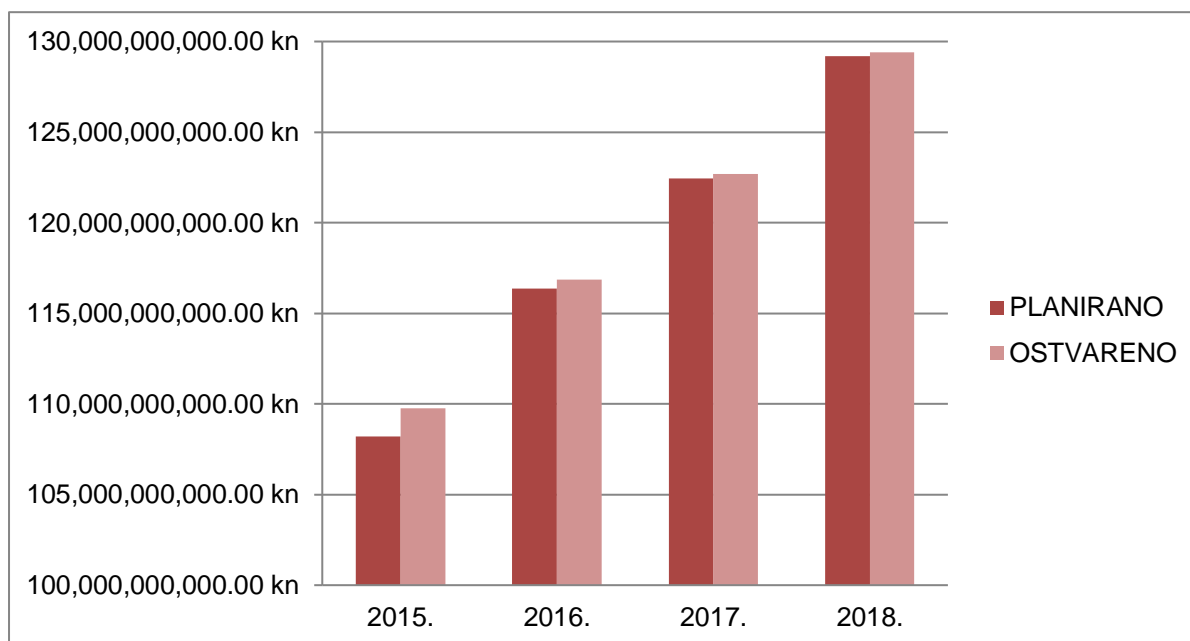
Državni ured za reviju ima obavezu jednom godišnje provoditi reviziju državnog proračuna, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te korisnika državnog proračuna i izvanproračunskih fondova na razini države. S druge strane, revizija ostalih proračunskih korisnika, neovisno financiraju li se iz državnog proračuna ili lokalnih proračuna, obavlja se u skladu s programom rada Državnog ureda za reviziju⁶¹.

U ovom će se dijelu analizirati revizije državnog proračuna koje su provedene u razdoblju od 2015. godine do 2018. godine. Prilikom provođenja revizije u svakoj od navedenih godina, Državni ured za reviziju utvrdio je poneke propuste i nedostatke na temelju kojih je izraženo uvjetno mišljenje o Godišnjem izvještaju o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske.

Prikazan je grafički prikaz planiranih i ostvarenih prihoda državnog proračuna za razdoblje od 2015. godine do 2018. godine, kao i grafički prikaz planiranih i ostvarenih rashoda državnog proračuna za navedeno razdoblje. Također je prikazan i grafički prikaz ostvarenih financijskih primitaka i izdataka za razdoblje od 2015. godine do 2018. godine.

⁶¹ Burian, K. i suradnici, Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, RriF, Zagreb, 2004., str. 457

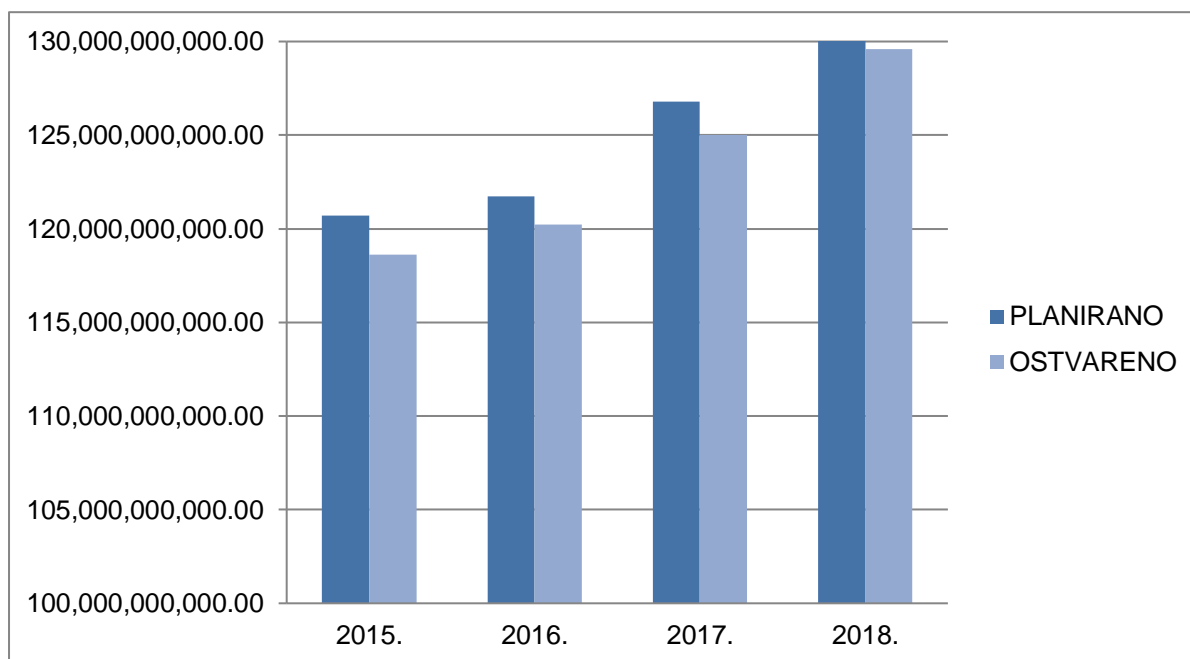
Grafikon 1. Prikaz planiranih i ostvarenih prihoda državnog proračuna za razdoblje od 2015. godine do 2018. godine



Izvor: vlastita izrada, podaci preuzeti iz Izveštaja o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca> (datum pristupanja: 02.09.2019.)

Prema Izveštaju o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske, najznačajniji prihodi državnog proračuna jesu prihodi od poreza, dok je u strukturi prihoda od poreza najznačajniji udjel poreza na robu i usluge, zatim slijede porez na dobi i porez i prirez na dohodak te porez na međunarodnu trgovinu i transakcije i ostali prihodi od poreza. U svim analiziranim godinama, prihodi od poreza sami čine oko 60% ukupnih prihoda. Prihodi od doprinosa su drugi po vrijednosti prihodi državnog proračuna, a najznačajniji prihodi jesu doprinosi za mirovinsko osiguranje i doprinosi za zdravstveno osiguranje. Prihodi od poreza i prihodi od doprinosa kroz sve analizirane godine zajedno čine oko 80% ukupnih prihoda. Iz grafikona 1. vidljivo je kako su svake godine planirani i ostvareni prihodi rasli. Također vidi se i to da su svake godine ostvareni ukupni prihodi veći od planiranih prihoda. U 2018. godini, planirani prihodi su veći od planiranih prihoda u 2015. godini za 1,19%, a ostvareni prihodi su u 2018. godini veći za 1,18% u odnosu na ostvarene prihode u 2015. godini.

Grafikon 2. Prikaz planiranih i ostvarenih rashoda državnog proračuna za razdoblje od 2015. godine do 2018. godine

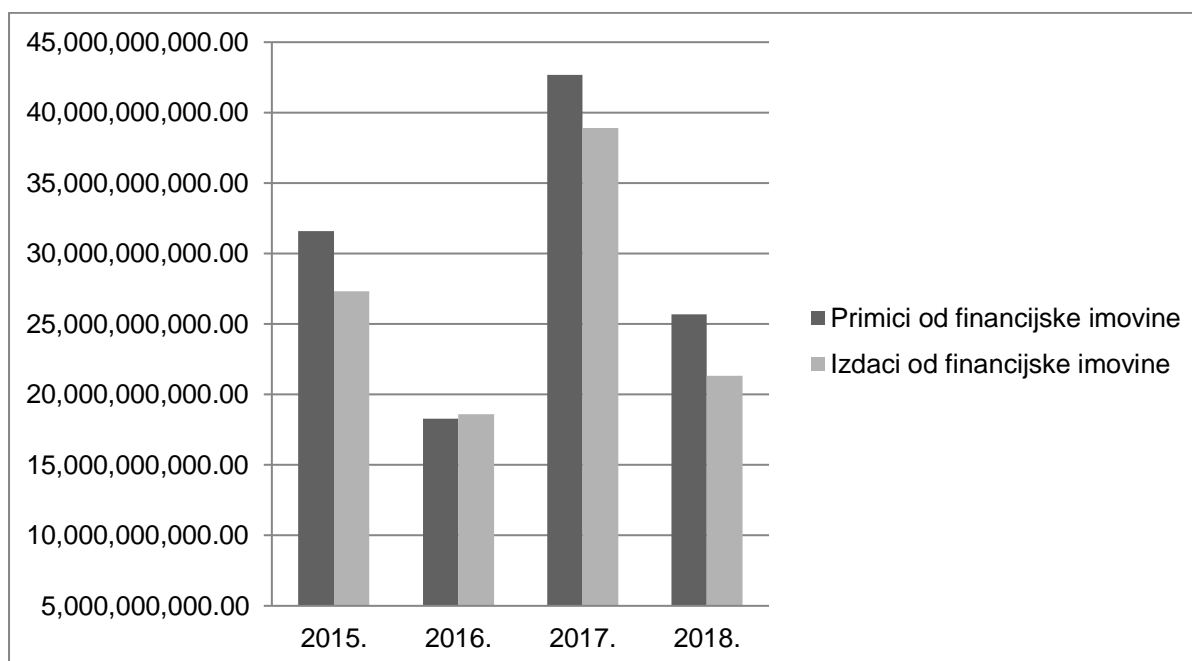


Izvor: vlastita izrada, podaci preuzeti iz Izvještaja o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca> (datum pristupanja: 02.09.2019.)

Provodeći analizu Izvještaja državnih revizora, za sva četiri analizirana razdoblja, iz grafikona 2. se može zaključiti kako su u skupini rashoda najznačajniji rashodi za naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i drugih naknada, te oni u analiziranim godinama iznose oko 37% ukupnih rashoda. U Izvještaju su spomenuti i drugi oblici rashoda, a neki od njih su i rashodi za zaposlene, oko 22% ukupnih rashoda, materijalni rashodi sa 10% udjela, financijski rashodi iznose oko 8%, subvencije čine oko 5%, rashodi za pomoći dane u inozemstvo su oko 12% te ostali rashodi (gdje spadaju ostali rashodi i rashodi za nabavu nefinancijske imovine) iznose oko 7% ukupnih rashoda, za sve analizirane godine. Kroz sva četiri analizirana razdoblja vidljivo je kako se visina planiranih i ostvarenih rashoda povećava. Važno je uočiti kako je u svakoj godini razina ostvarenih rashoda niža od razine planiranih rashoda. U odnosu na 2015. godinu, u 2018. godini su se planirani ukupni rashodi povećali za 1,10%, a ostvareni ukupni rashodi su u 2018. godini porasli za također 1,10% u odnosu na planirane ukupne rashode u 2015. godini.

Nakon iskazivanja planiranih i ostvarenih prihoda i rashoda potrebno je prikazati račun financiranja, a on je dio proračuna koji pokazuje način financiranja proračunskog manjka te način korištenja proračunskog viška. Unutar računa financiranja prikazuju se primici od financijske imovine i zaduživanja te izdaci za financijsku imovinu te otplatu kredita i zajmova.

Grafikon 3. Prikaz ostvarenih financijskih primitaka i izdataka za razdoblje od 2015. godine do 2018. godine



Izvor: vlastita izrada, podaci preuzeti iz Izvještaja o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjescja> (datum pristupanja: 02.09.2019.)

Prikazani grafikon 3. govori da je neto financiranje u promatranim godinama ostvarilo pozitivne rezultate, no ostvareno neto financiranje je unutar svake analizirane godine niže od planiranog neto financiranja. U analiziranim godinama, najznačajniji primici ostvareni su prodajom vrijednosnih papira, a u 2015., 2017. i 2018. godini ostvareni primici od prodaje vrijednosnih papira viši su od planiranih primitaka. S druge strane, najznačajniji izdaci su oni izdaci koji služe za otplatu glavnice primljenih zajmova. Tu se može reći da su ostvareni izdaci za zajmove u svakoj analiziranoj godini niži od planiranih izdataka za zajmove.

Državni su revizori, prilikom analize dostavljenih izvještaja od strane Ministarstva financija, proveli nad njima financijsku reviziju kako bi utvrdili razinu objektivnosti izvještaja i koliko su realne informacije koje oni prikazuju. Također, državni su revizori utvrdili je li se poštivalo namjensko korištenje javnih sredstava. Da bi se revizija provela pravedno, koriste se različite metode i postupci. Neki od njih su analitički postupci kojima se provodila usporedba podataka dobivenih u tekućem izvještaju sa podacima dobivenim u izvještajima prethodnih razdoblja. Ovim se postupcima, korištenjem horizontalne i vertikalne analize, nastojalo utvrditi u kojoj je količini ostvareno izvršenje sredstava državnog proračuna. Još jedna od metoda kojom su se koristili državni revizori je tehnika skeniranja. Drugom riječju to je tehnika pretraživanja financijskih izvještaja, kojom su težili uočiti neuobičajene promjene i na temelju njih utvrditi značajna odstupanja. Cilj provođenja ove vrste revizije je osigurati preciznost podataka i ostvariti bolje upravljanje javnim sredstvima, gdje je nužno osigurati osobnu i financijsku neovisnost državnih revizora.

Temeljem analize izvještaja, državni su revizori uočili određene nepravilnosti te o njima obavijestili Hrvatski Sabor i javnost, kako bi se osigurala potrebna preciznost i dostupnost informacija široj javnosti, a koja je u skladu s osnovnim načelima INTOSAI međunarodnih revizijskih standarda⁶².

Prilikom analiziranja Izvještaja o provedenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju proračuna Republike Hrvatske, problem koji se javlja je problem usklađivanja nacionalnog zakonodavstva sa pravnom stečevinom Europske unije. Kako usklađivanje novčanog sustava nije do kraja izvedeno, javlja se mogućnost pogrešnog prikazivanja određenih pozicija, a da bi se to spriječilo, potrebno je zakone Republike Hrvatske što prije uskladiti sa europskim zakonima. Proučavanjem izvještaja državnih revizora o provedenim revizijama, može se uočiti kako je neprekidno ne izvršavanje danih naloga i preporuka rezultat loše interne financijske kontrole. Izvještavanjem Hrvatskog sabora i šire javnosti o obavljenoj reviziji državnog proračuna, za sva analizirana razdoblja, državni su revizori, temeljem do sada navedenih činjenica, izrazili uvjetno mišljenje.

⁶² Revizijski standardi INTOSAI, dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

4.4. Analiza utvrđenih nepravilnosti i izvršenih naloga državne revizije

Revizijom godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske utvrđene su određene nepravilnosti i propusti koji se odnose na pripremu i izvršavanje državnog proračuna, računovodstveni okvir i izvještavanje, prihode, rashode, račun financiranja i državna jamstva. U 2015. i 2016. godini uočene su još i nepravilnosti koje se odnose na izvršenje naloga i preporuka danih u prethodno obavljenim revizijama, a u 2017. godini i nepravilnosti vezane za pomoć od institucija i tijela Europske unije, proračunsku zalihu i sustav nadzora nad proračunskim sredstvima. Nepravilnosti su utjecale na davanje uvjetnog mišljenja Državnog ureda za reviziju.

Za sva četiri promatrana razdoblja navodi se isti problem: pojedini nalozi i preporuke koji su dani u okviru revizije godišnjih izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za prošle godine, nisu izvršeni ni provedeni u tekućoj godini.

4.4.1. Analiza utvrđenih nepravilnosti državne revizije

Navedene nepravilnosti opisane su u Izvješću i Ministarstvu financija se nalaže da ih otkloni, odnosno da ono poduzme potrebne postupke i prihvati predložene preporuke sa svrhom da se nepravilnosti nebi ponavljale u daljnjem poslovanju.

Značajnije nepravilnosti, koje se odnose na dva promatrana razdoblja, a pojavljuju se i u prethodnom razdoblju, prikazane su u tablici 2., temeljene na podacima preuzetim iz Izvješća o obavljenju reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu⁶³ i Izvješća o obavljenju reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. godinu⁶⁴.

⁶³ Izvješće o obavljenju reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. Godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/84/drzavni_proracun_republike_hrvatske_za_2015_1.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)

⁶⁴ Izvješća o obavljenju reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. Godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/114/DRZAVNI_PRORACUN_REPUBLIKE_HRVATSKE_ZA_2016.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)

Tablica 2: Analiza utvrđenih nepravilnosti državne revizije za 2015. i 2016. godinu

Analiza utvrđenih nepravilnosti za 2015. godinu	Propisi, koji se odnose na Pravilnik o sadržaju i metodologiji izrade plana razvojnih programa i Uredba o oblicima, načinima i uvjetima izobrazbe u području javnih financija, nisu doneseni.
	Ministarstvo financija nije objavilo obrasce koje davatelji državnih potpora trebaju popuniti u svrhu obavijesti. Dokumentacija priložena uz zahtjeve za izdavanje jamstava je nepotpuna, a propisima nisu jasno regulirani uvjeti i način obračuna provizije za dana državna jamstva.
Analiza utvrđenih nepravilnosti za 2016. godinu	Pravilnik i Uredba koji su već spomenuti i dalje nisu doneseni.
	Ne postoji pravilnik koji definira način i rokove za podmirenje obveza državnog proračuna kao ni koja su državna tijela zadužena za obavljanje poslova vezane za slučajeve kada se pri naplati prihoda državnog proračuna u nekretninama, dionicama i udjelima naplaćuju i prihodi drugih pravnih osoba.
	Propisima nije uređena metodologija planiranja i izvršavanja državnog proračuna koji se odnose na specifične poslovne događaje (iskazivanje tečajnih razlika, premije i diskonta).
	Vezano uz dana državna jamstva, dokumentacija je ponovno nepotpuna te propisima nisu regulirani uvjeti i način obračuna provizije za dana državna jamstva.
	Sredstva proračunskih zaliha dijelom nisu korištena u skladu s Zakonom o proračunu.

Izvor: vlastita izrada, podaci preuzeti iz Izvještaja o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca> (datum pristupanja: 02.09.2019.)

Tablica 2. prikazuje značajnije nepravilnosti koje su državni revizori uočili prilikom izvršenja revizije državnog proračuna u 2015. godini i 2016. godini. Svake se sljedeće godine prilikom provođenja revizije provjerava po kojim nalogima i preporukama je bilo postupano, koji su u procesu izvršenja te prema kojima nije bilo postupano.

Navedene su nepravilnosti utjecale na davanje uvjetnog mišljenja državnih revizora. Nepravilnosti za 2017. godinu i 2018. godinu nisu posebno istaknute unutar čimbenika koji su utjecali na davanje uvjetnog mišljenja.

4.4.2. Analiza izvršenih naloga državne revizije

Državni ured za reviziju obavlja reviziju Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna za tekuću proračunsku godinu, a o provedenoj reviziji sastavlja Izvješće te izražava mišljenje. Za svako od navedenih promatranih razdoblja izraženo je uvjetno mišljenje. Revizijom za tekuću godinu provjerava se je li Ministarstvo financija postupilo prema nalogima i preporukama danim u prošloj reviziji, u skladu s Planom provedbe naloga i preporuka. U tablici 3. navode se izvršeni nalozi za svako od promatranih razdoblja, Podaci o izvršenim nalogima za svako promatrano razdoblje temeljeni su na Izvješću o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu⁶⁵, Izvješću o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. godinu⁶⁶, Izvješću o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2017. godinu⁶⁷ i Izvješću o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. godinu⁶⁸.

⁶⁵ Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/84/drzavni_proracun_republike_hrvatske_za_2015_1.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)

⁶⁶ Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/114/DRZAVNI_PRORACUN_REPUBLIKE_HRVATSKE_ZA_2016.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)

⁶⁷ Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2017. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/160/DRZAVNI_PRORACUN_REPUBLIKE_HRVATSKE_ZA_2017.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)

⁶⁸ Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/DRZAVNI-PRORACUN-REPUBLIKE-HRVATSKE-ZA-2018.pdf> (datum pristupanja: 02.09.2019.)

Tablica 3: Analiza izvršenih naloga za razdoblje od 2015. godine do 2018. godine

Izvršeni nalozi za 2015. godinu	Temeljem naloga da se propisima reguliraju računovodstvena načela, donesena je Uputa o računovodstvenim načelima, od strane Ministarstva financija, koja se primjenjuju u sastavljanju izvještaja o izvršenju državnog proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika državnog proračuna.
	Temeljem naloga za poduzimanje aktivnosti, Ministarstvo financija je u lipnju i prosincu 2015. godine dostavilo dopise kojima podsjeća na obvezu praćenja potencijalnih obveza po osnovi pokrenutih sudskih postupaka u izvanbilančnim zapisima i obvezu dostave navedenih podataka Ministarstvu financija.
	Revizijom za 2014. godinu utvrđeno da Porezna uprava nije dostavljala Državnoj riznici podatke o iznosu i vrsti naplaćenih potraživanja za prihode državnog proračuna u nekretninama te dionicama i udjelima u glavnici, Državni ured za reviziju naložio je osigurati cjelovite podatke.
Izvršeni nalozi za 2016. godinu	Ministarstvo financija izradilo je Strategiju upravljanja javnim dugom za razdoblje 2017. godine do 2019. godine, koja navodi se će se ubuduće svake godine planirati usvajanje i objavljivanje navedene Strategije za trogodišnje razdoblje.
	Temeljem naloga prema kojem treba više pažnje posvetiti realnom planiranju državnog proračuna, Ministarstvo financija poduzima aktivnosti za poboljšanje procesa izrade prijedloga državnog proračuna.
Izvršeni nalozi za 2017. godinu	Naloženo je usklađivanje Pravilnika o načinu i uvjetima izvršavanja državnog proračuna te o načinu povrata sredstava u državni proračun i vođenja evidencija o povratu sredstava.
	Sastavljanje Upute temeljene na navedenom Pravilniku unutar koje će se detaljno urediti načini i uvjeti izvršavanja državnog proračuna.
	Državna jamstva potrebno je odobravati temeljena na potpunoj dokumentaciji, a sredstva proračunske zalihe nužno je koristiti u skladu sa Zakonom o proračunu.
Izvršeni nalozi za 2018. godinu	Usklađivanje Zakona o proračunu i Pravilnika o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te način vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika.
	Poboljšanje sustava unutarnjih kontrola vezanih uz pravodobno evidentiranje obaveza.

	Usklađivanje podataka o dodijeljenim državnim potporama s davateljima državnih potpora, kako bi podaci koji se dostavljaju Europskoj komisiji bili usklađeni s podacima koji se dostavljaju Vladi Republike Hrvatske.
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Izvor: vlastita izrada, podaci preuzeti iz Izveštaja o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca> (datum pristupanja: 02.09.2019.)

U tablici 3. prikazani su nalozi Državnog ureda za reviziju koji su izvršeni. Postoji još čitav niz naloga koji su u postupku provedbe ili nisu provedeni, a dostupni su na službenoj stranici Državnog ureda za reviziju⁶⁹ za svako promatrano razdoblje.

4.5. Analiza izražavanja mišljenja i preporuka prethodnih revizija državnog proračuna

Državni ured za reviziju obavlja reviziju Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske svake godine. Temeljem Zakona o Državnom uredu za reviziju⁷⁰, provedena je revizija Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske, kojeg izrađuje Ministarstvo financija. Revizija se provodi s ciljem izražavanja mišljenja jesu li Godišnji izvještaji sastavljeni u skladu s propisima. Revizija je obavljena prema postupcima navedenih u Okviru revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)⁷¹ i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora⁷².

Prema mišljenju Državnog ureda za reviziju, Godišnji izvještaji sastavljeni su u skladu sa Zakonom o proračunu⁷³ te iskazuju izvršenje državnog proračuna istinito i

⁶⁹ Izveštaji o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca> (datum pristupanja: 02.09.2019.)

⁷⁰ Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

⁷¹ Revizijski standardi INTOSAI, dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

⁷² Kodeks profesionalne etike državnih revizora, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

⁷³ Zakon o proračunu, (2015.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

potpuno, osim u dijelu opisanom u odjeljku Osnova za izražavanje uvjetnog mišljenja o Godišnjem izvještaju, za svako analizirano razdoblje.

Za izražavanje mišljenja prikupljeni su adekvatni revizijski dokazi. Prema Godišnjem izvještaju za sve analizirane godine, izraženo je uvjetno mišljenje, a razlozi za davanje uvjetnog mišljenja objašnjeni su u prethodnom poglavlju.

Analiza preporuka prethodnih revizija državnog proračuna prikazana je u tablici 4. Podaci o analizi preporuka za svako promatrano razdoblje temeljeni su na Izvješću o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu⁷⁴, Izvješću o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. godinu⁷⁵, Izvješću o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2017. godinu⁷⁶ i Izvješću o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. godinu⁷⁷.

Tablica 4: Analiza preporuka prethodnih revizija državnog proračuna

Analiza preporuka za 2015. godinu	Prijedlogom da se podaci o obvezama unutar Bilance dopune podacima o nepodmirenim dospjelim obavezama, ministar financija je u kolovozu 2015. godine donio Pravilnik o izmjeni Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu unutar kojeg se obrazac Bilanca izmijenjuje na način da su dodana mjesta za unos podataka o dospjelim i nedospjelim obavezama i potraživanjima.
	Temeljem Upute o obavljanju popisa imovine i obaveza, u kolovozu 2015. godine ministar financija je donio Uputu o obavljanju popisa imovine i obaveza.

⁷⁴ Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/84/drzavni_proracun_republike_hrvatske_za_2015_1.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)

⁷⁵ Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/114/DRZAVNI_PRORACUN_REPUBLIKE_HRVATSKE_ZA_2016.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)

⁷⁶ Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2017. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/160/DRZAVNI_PRORACUN_REPUBLIKE_HRVATSKE_ZA_2017.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)

⁷⁷ Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/DRZAVNI-PRORACUN-REPUBLIKE-HRVATSKE-ZA-2018.pdf> (datum pristupanja: 02.09.2019.)

Analiza preporuka za 2016. godinu	Prijedlog da se na mrežnim stranicama Ministarstva financija objavljuje kalendar izdavanja trezorskih zapisa i godišnji plan izdavanja obveznica prihvaćen je od strane Ministarstva financija.
Analiza preporuka za 2017. godinu	U okviru Smjernica za provedbu procesa upravljanja rizicima, predloženo je propisati način praćenja i izvještavanja o rizicima.
	Propisati da Račun prihoda i rashoda proračuna u okviru Općeg dijela proračuna sadrži i podatke o izvorima financiranja ukupnih rashoda.
	Predloženo je upotpunjavanje državnog proračuna sadržajem u cilju lakšeg pronalaženja traženog sadržaja.
	Propisati da su proračunski korisnici obvezni Ministarstvu financija podnositi godišnje izvještaje o nezakonito ili neopravdano isplaćenim sredstvima iz državnog proračuna.
	Popunjavanje Upute o priznavanju, mjerenju i evidentiranju imovine koja je u vlasništvu Republike Hrvatske.
	Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu predlaže se propisati obveze vođenja pomoćnih analitičkih evidencija o obvezama preuzetim na temelju zaključenih višegodišnjih izvještaja.
	Poduzimanje odgovarajuće aktivnosti zbog neobjavljivanja financijskih izvještaja na propisan način i u zakonskim rokovima.
	U odredbe Pravilnika o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna uključiti Uputu o računovodstvenim načelima.
Analiza preporuka za 2018. godinu	Preispitati odredbu Zakon o proračunu unutar koje se navodi da je središnje tijelo državne uprave nadležno za upravljanje državnom imovinom izrađuje i dostavlja Ministarstvu financija popis državne imovine koji se koristi za potrebe izrade financijskih izvještaja.
	Potrebno je utvrditi sadržaj i način sastavljanja unutarnjeg obračuna koji kontrolira stanje novčanih sredstava na računima krajem godine u odnosu na početno stanje te utvrđuje iznos i sadržaj depozita raspoloživog za prijenos u slijedeću proračunsku godinu.
	Preispitati Zakon o zaštiti od elementarnih nepogoda koje odredbe propisuju postupke odobravanja pomoći iz državnog proračuna.

Izvor: vlastita izrada, podaci preuzeti iz Izvještaja o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca> (datum pristupanja: 02.09.2019.)

Unutar tablice 4. prikazane su preporuke Državnog ureda za reviziju nakon provedene revizije državnog proračuna. Navedene preporuke utjecale su da izražavanje uvjetnog mišljenja od strane državnih revizora. Kako bi se mišljenje državnih revizora poboljšalo, potrebno je otkloniti sve navedene nepravilnosti koje se iznose za promatrano razdoblje, kako se one ne bi ponavljale u budućnosti, te se pridržavati preporuka koje donose državni revizori za tekuću proračunsku godinu.

Također, da bi se navedene nepravilnosti i nedostaci uklonili, važno je da se Državni ured za reviziju prepozna kao pomoćnik koji za sve nepravilnosti i nedostatke nudi nalaze i preporuke kao temeljne smjernice i rješenja za daljnje provođenje poslovanja.

5. ZAKLJUČAK

Za državnu reviziju i vrhovnu revizijsku instituciju, koju u Republici Hrvatskoj predstavlja Državni ured za reviziju, nužno je ostvariti odgovarajući stupanj neovisnosti, a ta neovisnost očitava se u potpunosti i istinitosti rezultata provedene revizije. Zadaća Državnog ureda za reviziju je donijeti odgovarajući plan i program o provođenju revizije, bez obzira na zahtjeve koje izražavaju zakonodavna i izvršna vlast kako bi eventualno utjecali na proces provođenja i konačan rezultat cjelokupne revizije. Bitno je da rezultati provedene revizije budu jasni, prihvatljivi i dostupni javnosti.

Prema nalazima državne revizije zaključuje se da se određene nepravilnosti ponavljaju kroz analizirana razdoblja, a određene preporuke ne primjenjuju. Da bi se navedeno izbjeglo, potrebno je više se posvetiti realnijem planiranju državnog proračuna kako bi se planirani i ostvareni prihodi i rashodi planirali na što kvalitetnijim razinama te kako nebi dolazilo do učestalih promjena unutar proračuna. Također, bitno je organizirati i osigurati zadovoljavajući sustav internih kontrola, osigurati točnu i potpunu dokumentaciju, vjerodostojne podatke kod knjiženja prihoda i rashoda kao i osigurati adekvatne zakonske propise i pravilnike važne za planiranje i ispunjavanje državnog proračuna.

Državni su revizori u analiziranim izvještajima pronašli već spomenute nepravilnosti za koje je bitno da ne utječu na razumjevanje financijskih izvještaja, odnosno nepravilnosti imaju utjecaja na financijske izvještaje ali ne i na njihovo razumjevanje te se tako može reći da nije neobično što su državni revizori za sva analizirana razdoblja dali uvjetno mišljenje o izvršenju državnog proračuna. U budućnosti je potrebno nastojati ispraviti dosadašnje pogreške i težiti što realnijem planiranju i donošenju državnog proračuna. Slijedom navedenog zaključujemo kako je važno da tijela izvršne vlasti Državni ured za reviziju prepoznaju ne samo kao tijelo koje obavlja kontrolu poslovanja nego i kao pomoćnika koji će ih usmjeriti na njihove pogreške i nedostatke te im pružiti nalaze i preporuke kao temeljne smjernice za daljnje poslovanje.

LITERATURA

1. Burian, K. i suradnici, Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, RriF, Zagreb, 2004., str. 457
2. Filipović, I.: „Revizija“, Sinergija, Zagreb, 2009., str. 18
3. Grupa autora: „Državna revizija“, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 66
4. ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)
5. ISSAI 200 – Temeljna načela financijske revizije, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_200.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)
6. ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_300.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)
7. ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_400.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)
8. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/84/drzavni_proracun_republike_hrvatske_za_2015_1.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)
9. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/114/DRZAVNI_PRORACUN_REPUBLIKE_HRVATSKE_ZA_2016.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)
10. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2017. godinu, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/160/DRZAVNI_PRORACUN_REPUBLIKE_HRVATSKE_ZA_2017.pdf (datum pristupanja: 02.09.2019.)
11. Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. godinu, dostupno na:

<http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/DRZAVNI-PRORACUN-REPUBLIKE-HRVATSKE-ZA-2018.pdf> (datum pristupanja: 02.09.2019.)

12. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2018. godinu, dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/DRZAVNI-PRORACUN-REPUBLIKE-HRVATSKE-ZA-2018.pdf> (datum pristupanja: 25.07.2019.)

13. Kodeks profesionalne etike državnih revizora, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora> (datum pristupanja: 10.07.2019.)

14. Meksička deklaracija o neovisnosti VRI, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_10_-_Meksicka_deklaracija_o_neovisnosti_vrhovnih_revizijskih_institucija.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)

15. Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), Narodne novine, Zagreb, 2019., dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2011_12_146_2966.html (datum pristupanja: 10.07.2019.)

16. Ott, K., Bajo, A., Bronić, M., Bratić, V., Medak Fell, D., „Proračunski vodič za građane“, institut za javne financije, 2009., dostupno na: <http://www.ijf.hr/proracunski/2009.pdf> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

17. Parać, G., „Oblici nadzora proračunskih sredstava, Financije i porezi, 2007., str. 36

18. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

19. 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 (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_10_128_3152.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)

20. Revizijski standardi INTOSAI, dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf> (datum pristupanja: 10.07.2019.)
21. Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L.: „Revizija – načela, standardi, postupci“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2012., str. 51
22. Statut Državnog ureda za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/ona/zakoni-i-akti/statut-drzavnog-ureda-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)
23. Svečana objava smjernica o načelima revidiranja iz Lime, dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_1_-_Limska_deklaracija.pdf (datum pristupanja: 10.07.2019.)
24. Ustrojstvo Državnog ureda za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/ona/ustrojstvo> (datum pristupanja: 10.07.2019.)
25. Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> (datum pristupanja: 10.07.2019.)
26. Zakon o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2019. Godinu (2018.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_12_113_2198.html (datum pristupanja: 12.07.2019.)
27. Zakon o proračunu, (2015.), Narodne novine, Zagreb, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> (datum pristupanja: 12.07.2019.)

Popis tablica, slika i grafikona

Popis tablica

Tablica 1. ISSAI okvir	6
Tablica 2: Analiza utvrđenih nepravilnosti državne revizije za 2015. i 2016. godinu .	37
Tablica 3: Analiza izvršenih naloga za razdoblje od 2015. godine do 2018. godine .	39
Tablica 4: Analiza preporuka prethodnih revizija državnog proračuna.....	41

Popis slika

Slika 1. Ustrojstvo Državnog ureda za reviziju.....	10
-----------------------------------------------------	----

Popis grafikona

Grafikon 1. Prikaz planiranih i ostvarenih prihoda državnog proračuna za razdoblje od 2015. godine do 2018. godine	32
Grafikon 2. Prikaz planiranih i ostvarenih rashoda državnog proračuna za razdoblje od 2015. godine do 2018. godine	33
Grafikon 3. Prikaz ostvarenih financijskih primitaka i izdataka za razdoblje od 2015. godine do 2018. godine	34

Životopis

Petra Horvatić

Datum rođenja: 17.03.1994.

Obrazovanje:

-Diplomski sveučilišni studij Poslovne ekonomije, smjer Računovodstvo i revizija, Ekonomski fakultet Zagreb, 2018.- ...

-Preddiplomski sveučilišni studij Poslovne ekonomije, Ekonomski fakultet Zagreb, 2012. – 2018.

-Prva ekonomska škola, Zagreb, 2008. – 2012.

-Osnovna škola Ivana Grandje, područna škola Adamovec, 2000. – 2008.

Radno iskustvo:

DM drogerie markt d.o.o.

- Blagajnica/prodavačica u razdoblju travanj 2019. – srpanj 2019.

Rad preko Student servisa:

DM drogerie markt d.o.o.

- Blagajnica/prodavačica u razdoblju 2012. – 2019.

Strani jezici:

-služenje engleskim jezikom u govoru i pismu

-osnovno služenje njemačkim jezikom

-osnovno služenje talijanskim jezikom

Vještine:

Izrazite komunikacijske vještine stečene radom s ljudima za vrijeme rada u prodaji.
Brza prilagodba različitim okruženjima i timski duh.

Dobro služenje alatima Microsoft Office (Word, Excel, PowerPoint).