

Doprinos državne financijske revizije u unaprjeđenju poslovanja Grada Karlovca

Crnković, Filip

Master's thesis / Diplomski rad

2020

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:148:468630>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2021-04-17**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski sveučilišni studij – Računovodstvo i revizija

**DOPRINOS DRŽAVNE FINANCIJSKE REVIZIJE U
UNAPRJEĐENJU POSLOVANJA GRADA KARLOVCA**

Diplomski rad

FILIP CRNKOVIĆ

Zagreb, rujan 2020.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski sveučilišni studije – Računovodstvo i revizija

**DOPRINOS DRŽAVNE FINACIJSKE REVIZIJE U
UNAPRJEĐENJU POSLOVANJA GRADA KARLOVCA
STATE FINANCIAL AUDIT CONTRIBUTION IN
IMPROVMENT OF OPERATION OF THE CITY OF
KARLOVAC**

Diplomski rad

Filip Crnković, 0067496768

Mentor: prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer

Zagreb, rujan, 2020.

Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je _____

(vrsta rada)

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)

Sažetak

Teritorij Republike Hrvatske podijeljen je na jedinice lokalne i regionalne samouprave koje se nazivaju općine, gradovi i županije. Budući da su prvenstveno financirane od strane poreznih obveznika njihovo poslovanje ulazi pod kontrolu državne revizije.

Državna revizija obavlja se u ime i za račun države i može se podijeliti na financijsku reviziju, reviziju učinkovitosti i reviziju usklađenosti. U Hrvatskoj državnu reviziju provodi vrhovna revizijska institucija koja se naziva Državni ured za reviziju s ciljem usporedbe poslovanja i točnosti i objektivnosti financijskih izvještaja s unaprijed postavljenim kriterijima.

U ovom radu dan je teorijski opis jedinica lokalne i regionalne samouprave kao i obilježja i vrste državne revizije. Praktični dio rada se sastoji od analize Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji i danih mišljenja od strane Državnog ureda za reviziju.

KLJUČNE RIJEČI: jedinice lokalne i regionalne samouprave, Državni ured za reviziju, državna financijska revizija, Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji, Grad Karlovac

ABSTRACT

The territory of the Republic of Croatia is divided into local and regional self-government units called municipalities, cities and counties. Due to the fact that they are primarily financed by taxpayers, their business is controlled by state audit.

State audit is done in the name and on behalf of the state and it can be divided on financial audit, performance audit and compliance audit. In Croatia state audit is done by supreme audit institution called State Audit Office with goal of comparing business and financial reports with pre-set criteria.

This paper gives a theoretical description of local and regional self-government units as well features and types of state audit. Practical segment consist of analysis of the Audit report and conclusions done by State Audit Office.

Keywords: local and regional self-government units, State Audit Office, state financial audit, financial audit report, City of Karlovac

SADRŽAJ

1. Uvod	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja.....	1
1.3. Sadržaj i struktura rada	1
2. Uloga lokalne i regionalne samouprave u Republici Hrvatskoj	3
2.1. Osnovna obilježja jedinica lokalne i regionalne samouprave	3
2.1.1. Pojam i uloga lokalne i regionalne samouprave.....	3
2.1.2. Djelokrug jedinica lokalne i regionalne samouprave	5
2.2. Izvori sredstava jedinica lokalne i regionalne samouprave.....	7
2.3. Računovodstveni okvir jedinica lokalne i regionalne samouprave	8
2.3.1. Struktura računskog plana	8
2.3.2. Temeljni financijski izvještaji jedinica lokalne i regionalne samouprave	11
2.3.3. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave jedinica lokalne i regionalne samouprave	14
3. Važnost državne revizije za unapređenje transparentnosti i poslovanja jedinica lokalne i regionalne samouprave	17
3.1. Funkcija i klasifikacija državne revizije	19
3.1.1. Pojam državne revizije.....	19
3.1.2. Državni ured za reviziju	20
3.2. Međunarodni standardi djelovanja državnih revizora	22
3.3. Vrste državne revizije	23
3.3.1. Financijska revizija	23
3.3.2. Revizija učinkovitosti	24
3.3.3. Revizija usklađenosti	25
4. Analiza izvješća državne revizije o poslovanju Grada Karlovca za razdoblje od 2012. godine do 2015. godine.....	26
4.1. Temeljni podaci o Gradu Karlovcu	26
4.1.1. Povijest i ustroj Grada Karlovca.....	26
4.1.2. Financijski izvještaji Grada Karlovca	27
4.2. Ciljevi, metode i postupci državne revizije	30
4.3. Nalazi i preporuke državne revizije	31
4.3.1. Računovodstveno poslovanje.....	32
4.3.2. Prihodi i primici.....	36
4.3.3. Rashodi i izdaci	37

4.3.4. Izvršenje naloga i preporuka revizije za 2013. godinu	43
4.3.5. Izvršenje naloga i preporuka revizije za 2015. godinu	44
5. Zaključak	45
LITERATURA.....	47
Popis tablica	51
Popis slika	51
Životopis	52

1. Uvod

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovoga rada je utvrditi doprinos državne financijske revizije pri unaprjeđenju poslovanja i sastavljanja financijskih izvještaja jedinica lokalne i regionalne samouprave te opisati postupak provođenja državne financijske revizije. Cilj ovoga rada je prikazati karakteristike i djelokrug jedinica lokalne i regionalne samouprave kao i karakteristike proračunskog računovodstva. Te naposljetku na temelju Izvještaja o obavljenoj financijskoj reviziji Grada Karlovca za 2012, 2013, 2015. i 2018. godinu, analizirati revizijske postupke i metode korištene od strane državnih revizora kao i ciljeve ispitivanja same državne revizije te dane preporuke Državnog ureda za reviziju.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Podaci za izradu ovoga rada prikupljeni su proučavanjem različite literature. Za teorijski dio rada korišteni su podaci prikupljeni iz zakona i propisa kojima je uređen djelokrug i rad jedinica lokalne i regionalne samouprave i Državnog ureda za reviziju te vrsta, oblik i sadržaj financijskog izvještavanja u proračunskom računovodstvu. Uz zakone i propise korištena je i stručna literatura kao što su knjige i međunarodni standardi.

Prilikom izrade praktičnog dijela rada korišteni su podaci prikupljeni iz izvještaja o obavljenoj financijskoj reviziji jedinica lokalne i regionalne samouprave odnosno Grada Karlovca. Podaci o obavljenoj financijskoj reviziji Grada Karlovca dostupni su javnosti na službenim internet – stranicama Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad se sastoji od pet poglavlja koja su dalje podjeljena na potpoglavlja. Prvo poglavlje rada odnosi se na uvod u kojem se opisuje predmet i cilj rada, izvori podataka i način prikupljanja tih podataka.

U drugom poglavlju teorijski su opisana obilježja i djelokrug jedinica lokalne i regionalne samouprave kao i izvori financiranja tih jedinica. Nadalje, detaljno je opisan računovodstveni sustav proračunskih korisnika uključujući knjigovodstvene isprave, temeljne računovodstvene kategorije, poslovne knjige i temeljni financijski izvještaji koje državna financijska revizija koristi prilikom analize. Kroz treće poglavlje opisuje se pojam i uloga te međunarodni standardi djelovanja državne revizije kao i vrste državne revizije.

Četvrto poglavlje odnosi se na praktični dio rada. U ovome poglavlju opisani su ciljevi i područja revizije te metode i postupci koje državni revizori koriste prilikom financijske revizije. Nadalje, navedene su nepravilnosti koje su otkrivene prilikom analize, kao i preporuke za ispravljanje tih nepravilnosti.

Posljednje poglavlje odnosno zaključak sadrži najvažnije zaključke koji su rezultat cjelokupne analize uloge i pojma jedinica lokalne i regionalne samouprave te financijske državne revizije Grada Karlovca.

2. Uloga lokalne i regionalne samouprave u Republici Hrvatskoj

Teritorij Republike Hrvatske podijeljen je na veći broj manjih teritorijalno - administrativnih jedinica. Osnovane su s ciljem osiguranja ravnomyernog regionalnog razvoja i lakšeg upravljanja cjelolupnim teritorijem Republike Hrvatske.

Pravo građana na lokalnu i regionalnu samoupravu jamči Ustav Republike Hrvatske. Djelokrug, rad i osnivanje jedinica lokalne i regionalne samouprave uređeni su zakonima koji moraju biti u skladu s Europskom poveljom o lokalnoj samoupravi.

2.1. Osnovna obilježja jedinica lokalne i regionalne samouprave

Prema Zakonu o potvrđivanju Europske povelje o lokalnoj samoupravi (Narodne novine, br. 14, 1997): „*Pod lokalnom samoupravom podrazumijeva se pravo i mogućnost lokalnih jedinica da, u okvirima određenim zakonom, uređuju i upravljaju, uz vlastitu odgovornost i u interesu lokalnog pućanstva, bitnim dijelom javnih poslova.*“

Ustav Republike Hrvatske (Narodne novine, br. 85, 2010) navodi da se pravo na samoupravu ostvaruje putem lokalnih, odnosno podrućnih (regionalnih) predstavnićkih tijela. Predstavnićka tijela su pak sastavljena od ćlanova koji su izabranih na slobodnim i tajnim izborima na temelju neposrednog, jednakog i općega biraćkog prava.

U Republici Hrvatskoj trenutno je ustrojeno 576 jedinica lokalne i regionalne samouprave. Broj općina u Republici Hrvatskoj iznosi 428, dok broj gradova iznosi 127. Jedinica podrućne (regionalne) samouprave odnosno ųupanije je 20. Grad Zagreb, kao glavni grad Republike Hrvatske, ima istodobno poseban status grada i ųupanije.

2.1.1. Pojam i uloga lokalne i regionalne samouprave

U Republici Hrvatskoj jedinice lokalne samouprave nazivaju se općine i gradovi dok su jedinice regionalne samouprave ųupanije. Sve tri jedinici lokalne i regionalne samouprave imaju status pravne osobe.

Zakon o lokalnoj i podrućnoj (regionalnoj) samouprave navodi Statut kao temeljni akt općina, gradova i ųupanija. Statut se donosi na temelju većinske odluke ćlanova predstavnićkog tijela općina, gradova i ųupanija. Statutom se detaljno uređuje samoupravni djelokrug jedinica lokalne i regionalne samouprave, njihova obilježja, ustrojstvo i rad javnih sluųbi kao i ustrojstvo te ovlasti i naćin rada njihovih tijela. Statutom su uređena i pitanja suradnje jedinica lokalne i regionalne samouprave, prava građana vezana uz referendum i konzultacije koje se odnose na

pitanja iz djelokrug rada mjesne samouprave te druga pitanja koja su od važnosti za ostvarivanje prava i obveza.

Isti Zakon pojmovno određuje općine, gradove, i županije. Općine su jedinice lokalne samouprave koje se osnivaju za naseljena područja čije je stanovništvo povezano zajedničkim interesom i predstavlja društvenu, ekonomski ili prirodnu cjelinu. Izvršno tijelo na čelu općine naziva se općinski načelnik. U slučaju da općinski načelnik nije u stanju obavljati svoje dužnosti one će se povjeriti zamjeniku općinskog načelnika. Općinski načelnik, zajedno sa svojim zamjenikom, bira se na neposrednim izborima. Zadatak općinskog načelnika je zastupanje općine i obavljanje poslova koji su utvrđeni statutom općine i u skladu su sa zakonima.

Uz općine, pod jedinice lokalne samouprave, spadaju i gradovi. Da bi neka jedinica lokalne samouprave imala status grada mora imati više od 10.000 stanovnika ili je sjedište županije, a predstavlja neku prirodnu, ekonomsku, povijesnu ili društvenu cjelinu. Iznimno jedinici lokalne samouprave može se dati status grada ako za to postoje povijesni, ekonomski ili prometni razlozi. Na čelu grada nalazi se gradonačelnik sa svojim zamjenikom koji se kao i kod općina bira na neposrednim izborima i obavljaju sve poslove u skladu sa statutom i zakonima.

Prema Zakonu lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (Narodne novine, br.19, 2013): *„Županija je jedinica područne (regionalne) samouprave čije područje predstavlja prirodnu, povijesnu, prometnu, gospodarsku, društvenu i samoupravnu cjelinu, a ustrojava se radi obavljanja poslova od područnog (regionalnog) interesa.“* Izvršno tijelo u županiji je župan, koji se bira zajedno sa svojim zamjenicima na neposrednim izborima, te zajedno obavljaju sve poslove propisane statutom i zakonima.

Kao što je propisano u Zakonu o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi u izvršnim tijelima jedinica lokalne samouprave koje imaju do 10.000 stanovnika načelnik i gradonačelnik imaju samo jednog zamjenika. S druge strane u slučaju da jedinice lokalne samouprave imaju više od 10.000 stanovnika, sjedišta su županija ili same županije općinski načelnici, gradonačelnici ili župani imaju dva zamjenika. Uz izvršna tijela lokalne i regionalne samouprave postoje i predstavnička tijela. Predstavničko tijelo općine naziva se općinsko vijeće, kod grada je to gradsko vijeće, a županije imaju županijska predstavnička tijela. Broj članova u predstavničkim tijelima, jedinica lokalne i regionalne samouprave, mora biti neparan i ovisi o broju stanovnika. Broj članova se kreće od najmanje 7 za jedinice koje imaju do 500 stanovnika, do najviše 51 za jedinice a više od 300.000 stanovnika. Uz donošenje statuta jedinica lokalne i regionalne samouprave, predstavnička tijela donose odluke i opće akte kojima

se uređuju pitanja iz samoupravnog djelokruga i uređuje ustrojstvo i djelokrug upravnih tijela, te osnivaju javne ustanove za ekonomske, društvene i druge djelatnosti vezane uz lokalnu i regionalnu samoupravu.

2.1.2. Djelokrug jedinica lokalne i regionalne samouprave

Prema Korpić (2005): „*Javni poslovi su oni poslovi koji se obavljaju u javnom interesu a utvrđuju ih legitimna politička tijela neke zemlje. Javni poslovi mogu predstavljati odgovornost isključivo središnje države, ako je riječ o centraliziranim zemljama. U decentraliziranim zemljama dio javnih poslova u odgovornosti je samoupravnih jedinica na nižim razinama teritorijalnog sustava.*“

U Republici Hrvatskoj samoupravne jedinice na nižim razinama teritorijalnog sustava koje obavljaju poslove od lokalnog značaja su općine i gradovi. Njihov glavni zadatak je zadovoljit potrebe građana koje Ustavom ili zakonima nisu dodijeljeni središnjoj državi. Iako općine i gradovi obavljaju iste poslove, veliki gradovi koji imaju preko 35.000 stanovnika ili su ekonomska, finacijska, društvena, znanstvena i kulturna središta mogu obavljati dodatne poslove. Pod te poslove spadaju održavanje javnih cesta i odobravanje lokacijskih i građevinskih dozvola te poslove vezane uz prostorno uređenje. Dok jedinice lokalne samouprave obavljaju poslove od lokalnog značaja županije obavljaju poslove od regionalnog značaja.

Tablica 1: Djelokrug rada jedinica lokalne i regionalne samouprave

Općine i gradovi	Županije
Uređnje naselja i stanovanje	obrazovanje
Prostorno i urbanističko planiranje	zdravstvo
Komunalno gospodarstvo	Prostorno i urbanističko planiranje
Briga o djeci i socijalna skrb	Gospodarski razvoj
Primarna zdravstvena zaštita	Promet i prometnu infrastrukturu
Odgaj i obrazovanje	Održavanje javnih cesti
Kultura, tjelesna kultura i šport	Planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova
Zaštita potrošača	Izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih uz gradnju, te provedbu dokumenata prostornog uređenje
Zaštita i unapređenje prirodnog okoliša	Ostali poslovi sukladno posebnim zakonima
Protupožarna i civilna zaštita	
Promet na svom području i ostali poslovi sukladno posebnim zakonima	

Izvor: Izrada autora prema: Narodne novine (2017) Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (pročišćeni tekst) [online]. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_02_19_323.html [11.03.2020.]

2.2. Izvori sredstava jedinica lokalne i regionalne samouprave

Za jedinice lokalne i regionalne samouprave temeljni financijski akt naziva se proračun. Prema Zakonu o proračunu (Narodne novine, br.87, 2008): „Proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave je akt kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za jednu godinu, u skladu sa zakonom i odlukom donesenom na temelju zakona, a donosi ga njezino predstavničko tijelo“. Odnosno proračunom se osiguravaju sredstva koja se koriste za obavljanje poslova iz djelokruga jedinica lokalne i regionalne samouprave. Proračun predlaže izvršno tijelo lokalne i regionalne samouprave odnosno općinski načelnik, gradonačelnik ili župan. Prijedlog proračuna donosi se predstavničkom tijelu koji ga mora izglasati. Uz izglasavanje proračuna predstavničko tijelo nadzire ukupno financijsko poslovanje jedinica lokalne i regionalne samouprave.

Prema Zakonu o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (Narodne novine br.127, 2017) jedinice lokalne i regionalne samouprave imaju višestruke izvore prihoda. Financiraju se iz prihoda od porez uključujući i zajedničke poreze, zaduživanja, pomoći te vlastitih i namjenskih prihoda. Zajednički prihod koji se dijeli između općina, gradova i županije je porez na dohodak. Općinama i gradovima pripada 60% poreza na dohodak dok županijama pripada 17%. Ostatak poreza na dohodak dijeli se za decentralizirane funkcije u iznosu od 6% a 17% odlazi na fiskalno izravnjanje.

Tablica 2: Izvori prihoda jedinica lokalne i regionalne samouprave

Izvori prihoda gradova i općina	Izvori prihoda županija
Prihodi od vlastite imovine	Prihodi od vlastite imovine
Gradski odnosno općinski porezi	Županijski porezi
Novčane kazne i oduzeta imovinska korist	Prihodi od administrativnih pristojbi
Prihodi od administrativnih pristojbi	Novčane kazne i oduzeta imovinska korist
Prihodi od boravišnih pristojbi	Drugi prihodi utvrđeni posebnim zakonima
Prihodi od komunalnih naknada i doprinos	
Naknade za upotrebu javnih, općih ili gradskih površina	
Drugi prihodi utvrđeni posebnim zakonom	

Izvor: Izrada autora prema: Šinković, Z., (2019) Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave [online].

Zbornik radova pravnog fakulteta u Splitu. Dostupno na:

https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=317642 [12.03.2020.]

2.3. Računovodstveni okvir jedinica lokalne i regionalne samouprave

2.3.1. Struktura računskog plana

Računski plan je sistematizirani prikaz brojčanih oznaka i naziva pojedinih računa na temelju kojih proračunski korisnici iskazuju obračunske kategorije. Kontni plan se sastoji od deset razreda koji se dalje dijele na skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune. Osnovni računi se pak nadalje mogu raščlanjivati na analitičke i podanalitičke račune. Struktura računskog plana propisana je u Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu.

Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br.124, 2014.) razredi 0, 1, 2 i 9 služe za praćenje promjena i stanja imovine, obveza i vlastitih izvora. Dok Ostali razredi 3, 4, 5, 6, 7 i 8 prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti.

Tablica 3: Računski plan

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

Izvor: Izrada autora prema: Narodne novine (2014) Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu [online]. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html [27.04.2020.]

Prema Bičanić, Jakir Bajo, Karačić (2017.): „Imovina je definirana kao resurs koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuje buduće koristi u obavljanju djelatnosti.“ Sve resurse koje proračunski korisnik kontrolira, odnosno drži u svojem vlasništvu i od njihovog korištenja očekuje buduće ekonomske koristi, dužan je prikazati u svojim poslovnim knjigama i financijskim izvještajima kao imovinu. Imovina koja je dana proračunskom korisniku na korištenje bez prijenosa vlasništva evidentira se u izvanbilančnoj evidenciji.

Imovina se može podijeliti na dugotrajnu i kratkotrajnu imovinu. Dugotrajna imovina je imovina čiji je vijek upotrebe duži od godine dana dok je kratkotrajna imovina ona čiji je vijek upotrebe kraći od godine dana. Uz klasifikaciju imovine po trajnosti na kratkotrajnu i dugotrajnu, imovina se još može podijeliti i prema vrsti na financijsku i nefinancijsku. Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br. 124, 2014.) nefinancijska imovina obuhvaća neproizvedenu i proizvedenu dugotrajnu imovinu, plemenite metale i ostale pohranjene vrijednosti, sitni inventar, dugotrajnu nefinancijsku imovinu u pripremi te proizvedenu kratkotrajnu imovinu. Financijska imovina se pak sastoji od novca u banci i blagajni, depozita, jamčevnih pologa i potraživanja od zaposlenika te za više plaćene poreze i ostalo, potraživanja za dane zajmove, vrijednosne papire, dionice i udjele u glavnici, potraživanja za prihode poslovanja, potraživanja od prodaje nefinancijske imovine te rashoda budućih razdoblja i nedospjele naplate prihoda.

Nefinancijska imovina priznaje se na temelju modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja, uz primjenu povijesnog troška što znači da se imovina priznaje u trenutku nastanka poslovnog događaja i u izvještajnom razdoblju na koje se odnosi. Nadalje, nefinancijska imovina iskazuje se u financijskim izvještajima i poslovnim knjigama po nabavnoj vrijednosti ili, ako to nije moguće, po procijenjenoj vrijednosti. Bičanić, Jakir Bajo, Karačić (2017) navodi da se vrijednost nefinancijske imovine sastoji od kupovne cijene, carina i uvoznih pristojbi, nepovratnih poreza i ostalih troškova koji se mogu izravno pripisati nabavnoj vrijednosti imovine jer su služila za dovođenje sredstva u radno stanje.

Prema Bičanić, Jakir Bajo, Karačić (2017): „*Obveze su neizmirena dugovanja proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašla iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa.*“ Kao i kod imovine obveze se mogu podijeliti na dugoročne odnosno one koje dopijevaju u razdoblju dužem od godine dana i na kratkoročne koje dopijevaju u razdoblju kraćem od godine dana. Nadalje obveze se priznaju prema modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja na temelju povijesnog troška.

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu klasificira obveze na obveze za rashode od poslovanja, obveze za nabavu nefinancijske imovine, obveze za vrijednosne papire, kredite i zajmove te odgođena plaćanja rashoda i prihoda budućih razdoblja.

Razred 9 računskog plana sadrži vlastite izvore. Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br. 124, 2014): „*Vlastiti izvori su ostatak imovine nakon odbitka svih obveza.*“ Razred 9 se sastoji od vlastitih izvora i ispravka vlastitih

izvora, rezultata poslovanja, obračunatih prihoda poslovanja, obračunatih prihoda od nefinancijske imovine rezerviranja i izvanbilančnih zapisa.

Posebnu kategoriju u računskom planu čini skupna 92 odnosno rezultat poslovanja, te unutar skupine 92 podskupina 921 ili utvrđivanje rezultata poslovanja i podskupina 922 višak/manjak prihoda. Na kraju godine iznos na skupini računa 922 utvrđuje se tako da se preko skupine 921 sučele prihodi i primici od poslovanja, nefinancijske imovine te financiranja i zaduživanja sa rashodima i izdacima tih istih kategorija. Nakon obračuna njihova razlika se onda prenosi na skupinu 922.

U razredima 3, 4 i 5 knjiže se rashodi i izdaci. Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br. 124, 2014) rashodi se priznaju na temelju modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja odnosno na temelju nastanka poslovnog događaja i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose, neovisno o plaćanju. Mogu se podijeliti na rashode poslovanja koji se nalaze u razredu 3 i obuhvaćaju transakcije koje utječu na smanjenje neto vrijednosti, te na rashode za nabavu nefinancijske imovine u razredu 4 koja se smatraju ulaganjima za nabavu nefinancijske imovine i priznaju se u trenutku nabave.

Rashodi poslovanja vezani su uz rashode za zaposlene koji sadrže trošak bruto plaće i doprinose na plaću. Materijalne rashode u koje su uključeni troškovi korištenja usluga i dobara potrebnih da bi proračunski korisnici mogli obavljati svoju djelatnost, kao i rashodi za tekuće i investicijsko održavanja te naknade troškova zaposlenima. Nadalje financijske rashode koji uključuju rashode za kamate i tečajne rashode te rashode za subvencije, pomoći u inozemstvu i unutar općeg proračuna, naknade građanima i kućanstvima i ostale rashode. Pored rashoda poslovanja rashodi za nabavu nefinancijske imovine uključuju rashode za nabavu proizvodne i neproizvodne dugotrajne imovine i proizvodne kratkotrajne imovine, te rashode za nabavu plemenitih metala.

Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br. 124, 2014): *„Izdaci su odljevi novca i novčanih ekvivalenata po svim osnovama.“* Nalaze se u razredu 5 računskog plana i obuhvaćaju izdatke za dane zajmove i depozite, izdatke za ulaganje u vrijednosne papire te dionice i udjele u glavnici.

U razredima 6, 7 i 8 knjiže se prihodi i primici. Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br. 124, 2014) prihodi se priznaju prema modificiranom načelu nastanka događaja, što znači:

- da se prihodi ne iskazuju uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine
- za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi
- prihodi se priznaju i izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti

Kao i kod rashoda prihodi se mogu podijeliti na prihode od poslovanja i prodaje nefinancijske imovine. Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br. 124, 2014) prihodi od poslovanja obuhvaćaju transakcije koje utječu na povećanje neto vrijednosti i klasificiraju se kao prihodi od poreza, doprinosa, pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna, prihoda od imovine, upravnih i administrativnih pristojbi, te pristojbi po posebnim propisima i naknadama. U prihode od poslovanja još spadaju prihodi od prodaje proizvoda i pružanja usluga te prihodi od donacija kao i prihodi iz nadležnog proračuna i HZZO-a temeljem ugovorenih obveza. Na kraju u prihode od poslovanja spadaju i kazne, upravne mjere i ostali prihodi.

Prema istom Pravilniku (Narodne novine, br. 124, 2014): „*Primici su priljev nova i novčanih ekvivalenata po svim osnovama.*“ Primici od financijske imovine i zaduživanja obuhvaćaju primljen povrat glavnice danih zajmova, primitke od izdanih vrijednosnih papira te prodaje dionica i udjela u glavnici, primljene kredite i zajmove kao i primici od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja.

2.3.2. Temeljni financijski izvještaji jedinica lokalne i regionalne samouprave

Vrsta, oblik i sadržaj financijskih izvještaja jedinica lokalne i regionalne samouprave propisan je Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Nadalje, Pravilnik propisuje razdoblja za koja se sastavljaju izvještaji te rokove njihove predaje. Cilj financijskih izvještaja je pružiti vjerodostojne i kvalitetne financijske informacije o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja za vanjske i unutarnje korisnike. Financijski izvještaji koji se sastavljaju od strane jedinica lokalne i regionalne samouprave su:

- Bilanca
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima
- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji
- Izvještaj o obvezama
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza
- Bilješke (Republika Hrvatska Ministarstvo financija-Državna riznica, 2020.)

Prema Dražić-Lutinsky et al. (2010.): „*Bilanca je sustavni pregled imovine, kapitala i obveza na određen datum.*“ Nadalje bilanca se sastoji od dva dijela aktive i pasive. U aktivi se nalazi popis cjelokupne imovine subjekta dok se pasiva sastoji od obveza i kapitala odnosno pasiva daje prikaz izvora imovine. Osnovno obilježje bilance je da ukupna vrijednost aktive mora biti jednaka odnosno u ravnoteži s ukupnom vrijednosti pasive. Iz Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, br. 3, 2015.) vidljivo je da se bilanca popunjava na obrazcu BIL. Obrazac BIL se sastoji od broja računa i naziva iz računskog plana te AOP oznake. U BIL se unosi stanje na 1. siječanj tekuće godine koji predstavlja dan početka poslovanja u toku godine i stanje na 31. prosinca tekuće godine odnosno dan prestanka poslovanja, te indeks promjene stanja. Obrazac BIL predaje se u elektronskom obliku nadležno područnom uredu za Državnu reviziju te područnom uredu FINA-e s rokom predaje do 15. veljače.

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima kao što je vidljivo iz samog naziva, sadrži informacije o ukupno ostvarenim prihodima, rashodima i primicima te izdacima za određeno razdoblje od strane jedinice lokalne ili regionalne samouprave. Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br.124, 2014.) prihodi predstavljaju povećanje ekonomskih koristi tijekom jednog obračunskog razdoblja u obliku povećanja imovine ili smanjenja obveza. Dok rashodi predstavljaju smanjenje ekonomske koristi tijekom jednog obračunskog razdoblja u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza. Za razliku od prihoda i rashoda primici predstavljaju priljev novca dok izdaci predstavljaju odljev novca sa računa koji nastaju iz poslovnih, financijskih ili investicijskih aktivnosti. Na kraju obračunskog razdoblja ukupni ostvareni rashodi oduzimaju se od ukupnih ostvarenih prihoda te njihova razlika predstavlja višak ili manjak prihoda u odnosu na rashode. Istim postupkom utvrđuje se višak ili manjak primitaka u odnosu na izdatke.

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima sastavlja se na obrascu PR-RAS. Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, br.3, 2015.) obrazac PR-RAS sadrži broj računa, naziv i AOP oznaku te prihode i rashode, primitke i izdatke koji su ostvareni u razdoblju tekuće i prethodne godine. Naposljetku, na obrazac se još upisuje indeks ostvarenja koji se odnosi na isto razdoblje prethodne godine. Iz rokova predaje financijskih izvještaja (Republika Hrvatska, Ministarstvo financija) vidljivo je da se izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima predaje za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju i područnom uredu FINA-e zaključno sa datumom 15. veljače. Obrazac PR-RAS još se mora dostaviti područnom uredu FINA-e deset

dana po isteku izvještajnog razdoblja za datume od 1. siječnja do 31. ožujka, 1. siječnja do 31. lipnja i 1. siječnja do 30. rujna.

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji sastavlja se na obrascu RAS. Sastavlja se za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca, a mora se predati do 15.og veljače. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, br. 3, 2015) određuje izgled obrasca. Obrazac RAS sadrži brojčanu oznaku funkcijske klasifikacije, naziv i AOP oznaku te ostvarenu vrijednost u razdoblju prethodne i tekuće godine. Ukupno iskazani rashodi u obrascu RAS moraju odgovarati ukupno iskazanim rashodima u obrascu PR-RAS. Nakon što se sastavi obrazac RAS dostavlja se nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju, te područnom uredu FINA-e.

Elemente Izvještaj o Obvezama, kao i kod prethodnih Izvještaja, definira Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu te sadrži broj računa iz računskog plana, naziv i AOP oznaku te vrijednost obveza. Cilj Izvještaja za Obveze je prikazati vrijednost promjena obveza ostvarenih u tekućem razdoblju u odnosu na obveze iz prethodnih razdoblja. Za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca Izvještaj za Obveze predaje se nadležnom područnom uredu Državnog ureda za reviziju i područnom uredu Financijske agencije. Područnom uredu Financijske agencije također se dostavljaju i Izvještaji za Obveze za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka, 1. siječnja do 30. lipnja i 1. siječnja do 30. rujna.

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza sastavlja se na obrascu pod imenom P-VRIO. Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, br.3, 2015) obrazac P-VRIO sadrži broj računa iz računskog plana kao i naziv kontnog plana i AOP oznaku. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza sastavlja se za razdoblje od jedne godine i predaje se do 15. veljače područnom uredu Financijske agencije ili područnom uredu Državnog ureda za reviziju. Iz izvješća se može iščitati zašto i na koji način je došlo do promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.

Uz sve navedene Izvještaje jedinice lokalne i regionalne samouprave dužene su dostaviti i Bilješke uz financijske izvještaje. Prema Vašiček (2015): „*Bilješke uz financijske izvještaje obavezni su sastavni dio financijskih izvještaja. Bilješke su vrijedni izvor informacija o izabranim računovodstvenim politikama, primijenjenim pravilima mjerenja, vrednovanja, objavljivanja podataka sadržanih u temeljnim financijskim izvještajima kao i dodatnih podataka koji pomažu razumijevanju financijskih izvještaja.*“

Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu Bilješke su povezane s Izvještajem na koji se odnose putem AOP oznake. U slučaju bilance bilješke trebaju dati pregled stanja i rokova dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova, kamata na kredite i zajmove te ostalih odnosa koji u određenim uvjetima mogu postati obveza ili imovina. Nadalje u slučaju Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima u bilješkama su navedeni razlozi zbog kojih je došlo do većih odstupanja u odnosu na prethodno razdoblje. Dok kod Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza bilješke objašnjavaju najznačajnije promjene u vrijednosti i obujmu imovina i obveza. Kao i kod prethodnih Izvještaja rokovi dostave Bilješki uz financijske izvještaje propisani su Pravilnikom o financijskom izvještavanju. Prema Pravilniku Bilješke se predaju Ministarstvu financija do 15. veljače za prethodnu godinu.

2.3.3. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave jedinica lokalne i regionalne samouprave

Prema Zakonu o proračunu (Narodne novine, br. 87, 2008) jedinice lokalne i regionalne samouprave dužne su uređivati poslovne knjige i knjigovodstvene isprave prema proračunskom računovodstvu. Što znači da su dužni voditi knjigovodstvo po načelima dvojnog knjigovodstva, a samo proračunsko računovodstvo temelji se na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima kao što su točnost, istinitost i pouzdanost te pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja. Uz Zakon o proračunu, prilikom definiranja knjigovodstvenih isprava, poslovnih knjiga te drugih područja koja se odnose na proračunsko računovodstvo, jedinice lokalne i regionalne samouprave moraju postupati i u skladu s odredbama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu. Pravilnik (Narodne novine, br. 124, 2014.) propisuje tri vrste poslovnih knjiga koje jedinice lokalne i regionalne samouprave moraju voditi. To su: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne poslovne knjige

Dnevnik i glavna knjiga spadaju u osnovne poslovne knjige koje predstavljaju evidenciju poslovanja nekog subjekta. U dnevnik se unose sustavno i kronološki, odnosno redosljedom kojim su nastali, sve poslovne promjene. Dnevnik ne služi samo kao skup evidencija nastalih poslovnih događaja već ima i kontrolnu ulogu pošto vrijednost evidencija u dnevniku mora biti jednaka vrijednosti evidencija u glavnoj knjizi. Najvažniji elementi dnevnika su datum nastanka i vrijednost neke poslovne promjene te opis i datum knjiženja. Kao i dnevnik, glavna knjiga također predstavlja sustavnu i kronološku evidenciju poslovnih promjena na imovini, obvezama, prihodima i rashodima te vlastitim izvorima sredstava, odnosno Dražić Lutilsky et al. (2010) predstavljaju glavnu knjigu kao bilancu rastavljenju na sastavne dijelove gdje se za

svaku poziciju bilance otvara poseban sintetički račun u koji se evidentiraju poslovne promjene nastale u obračunskom razdoblju iz čega se zaključuje da je glavna knjiga skup sintetičkih konta. Važni elementi konta od kojih se sastoji glavna knjiga su naziv i šifra konta te datum nastanak i knjiženja promjene kao i vrijednost te promjene.

Uz glavne poslovne knjige, jedinice lokalne i regionalne samouprave, dužne su voditi i pomoćne poslovne knjige. Pomoćne poslovne knjige predstavljaju analitičku evidenciju poslovnih promjena koje su u glavnoj knjizi prikazane sintetički. Odnosno, one služe kao bi pružile detaljniji uvid u poslovne promjene koje su nastale na imovini, obvezama, vlastitim sredstvima te prihodima i rashodima.

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu propisuje koje pomoćne poslovne knjige jedinice lokalne i regionalne samouprave su dužne voditi. Prema Pravilniku (Narodne novine, br.124, 2014.) propisano je vođenje analitičkog knjigovodstva dugotrajne i kratkotrajne nefinancijske imovine, analitičkog knjigovodstva imovine i obveza, nadalje, knjigu blagajni, evidenciju danih i primljenih jamstava i garancija, evidenciju putnih naloga, knjigu ulaznih i izlaznih računa, evidencije potencijalnih obveza po osnovi sudskih sporova u tijeku, obveze po ugovorima koji zahtijevaju plaćanje u sljedećim godinama, a sklopljeni su u skladu s člankom 44. Zakona o proračunu, te ostale pomoćne evidencije koje su dužni voditi prema svojim potrebama i posebnim propisima.

Osnovne i pomoćne poslovne knjige otvaraju se na početku kalendarske godine ili na dan osnivanja proračunskog korisnika ili jedinice lokalne i regionalne samouprave, te se vode za proračunsku godinu koja je jednaka kalendarskoj godini. Početno stanje poslovnih knjiga mora biti jednake vrijednosti kao i zaključno stanje iste poslovne knjige na kraju prethodne proračunske godine. Rokovi čuvanja dnevnika i glavne knjige iznose barem jedanaest godina dok pomoćne poslovne knjige se čuvaju barem sedam godina.

Poslovne knjige ne moraju se voditi samo u fizičkom obliku već mogu biti i u elektronskom obliku. U slučaju da se poslovne knjige vode u elektroničkom obliku, također kao i poslovne knjige u fizičkom obliku, zaključuju se na kraju proračunske godine te moraju biti potpisane elektroničkim potpisom koji služi kao oblik zaštite koji onemogućava izmjene dijela ili cijele poslovne knjige i da se u bilo kojem trenutku poslovne knjige mogu otisnuti na papir.

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, br.124, 2014.) propisuje da bi neka poslovna promjena bila unesena u poslovne knjige mora biti temeljena na

vjerodostojnim, istinitim i uređenim knjigovodstvenim ispravama. Knjigovodstvene isprave predstavljaju pisani ili memorirani elektronički dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni.

Knjigovodstvene isprave nisu sve poslovne isprave. Poslovna promjena je ujedno i knjigovodstvena ako ima sljedeća obilježja:

- ✓ stvarno je nastala
 - ✓ može se izraziti u novčanom obliku
 - ✓ izaziva promjene stanja imovine, obveza, izvora vlasništva, prihoda ili primitaka, rashoda ili izdataka te
 - ✓ ima urednu knjigovodstvenu ispravu kao dokaz da posjeduje navedena obilježja.
- (Bičanić, Jakir Bajo, Karačić, 2017)

Kao i kod poslovnih knjiga Pravilnik također definira i rokove čuvanja knjigovodstvenih isprava. Knjigovodstvene isprave koje se odnose na plaće ili analitičke evidencije plaća čuvaju se trajno dok se najmanje jedanaest godina čuvaju knjigovodstvene isprave koje su služile kao temelj za unos podataka u dnevnik ili glavnu knjigu. Za knjigovodstvene isprave na temelju kojih su unesene promjene u pomoćne poslovne knjige imaju rok čuvanja od barem sedam godina.

3. Važnost državne revizije za unapređenje transparentnosti i poslovanja jedinica lokalne i regionalne samouprave

Riječ revizija porijeklo vuče iz latinskog jezika od riječi "revidere" što u prijevodu znači ponovno vidjeti odnosno iz toga se može zaključiti da revizija predstavlja naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja. (Mališ et al., 2012.)

Do pravog razvoja revizije dolazi tek kada je u poslovnim subjektima razdvojena funkcija vlasništva od funkcije upravljanja odnosno kada su vlasnici kapitala prenijeli nadzor nad poslovanjem na menadžere. S tim činom javlja se potreba zaštite njihovih interesa kao vlasnika kapitala. Zadatak revizije je stoga zaštititi vlasnika kapitala od potencijalnih prijevara i malverzacija sa strane menadžera i pružiti jamstvo da su informacije u financijskim izvještajima, potrebne za donošenje poslovnih odluka, realne i objektivne odnosno da su financijski izvještaji vjerodostojni. Vjerodostojni financijski izvještaji smanjuju rizik ulaganja i time olakšavaju poslovnim subjektima pribavljanje dodatnih sredstava, a investitorima odluku o ulaganju.

Temeljno se revizija može podijeliti prema organu koji provodi ispitivanje odnosno na eksternu i internu reviziju. Potom prema objektu ispitivanja na reviziju poslovanja i financijskih izvještaja, te prema području ispitivanja na komercijalnu i državnu reviziju. (Mališ et al., 2012.)

Pod pojmom eksterna revizija najčešće se misli na reviziju financijskih izvještaja. Prema zakonu o reviziji (Narodne novine, br. 127, 2017.): *„Revizija financijskih izvještaja je provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i drugih financijskih izvještaja te podataka i metoda korištenih prilikom njihova sastavljanja i na temelju toga, davanje neovisnog stručnog mišljenja o tome prikazuju li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja te novčanih tokova u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili, ako je to primjenjivo, jesu li financijski izvještaji u skladu s propisima. Revizija financijskih izvještaja obuhvaća zakonsku reviziju i druge revizije financijskih izvještaja.“* Za razliku od eksterne revizije koju provode stručne ustanove internu reviziju provode organi samog poduzeća. Zadatak interne revizije je usporediti cjelokupno poslovanje poduzeća s unaprijed postavljenim kriterijima radi ocjene i poboljšanja poslovanja. Revizija poslovanja pak ispituje cjelokupno ili dio poslovanja poduzeća također s ciljem da se unaprijedi poslovanje.

Komercijalnu reviziju provod stručne institucije koje se nazivaju revizijske tvrtke koje sklapaju ugovore s obveznicima revizije. Za obavljenju reviziju tvrtke su plaćene ali revizija mora biti obavljena profesionalno i u skladu sa standardima struke. Državnu reviziju obavlja vrhovna revizijska institucija neke zemlje. U Republici Hrvatskoj to je Državni ured za reviziju koji provodi reviziju u ime i za račun države.

Tablica 4: Temeljne vrste revizije

Prema tijelu koje provodi ispitivanje	<ol style="list-style-type: none"> 1. Interna revizija 2. Eksterna revizija
Prema objektu ispitivanja	<ol style="list-style-type: none"> 1. Revizija poslovanja 2. Revizija financijskih izvještaja
Prema području ispitivanja	<ol style="list-style-type: none"> 1. Komercijalna revizija 2. Državna revizija

Izvor: Izrada autora prema: Sever Mališ, S., Tušek B., Žager L., (2012) Revizija – načela, standardi, postupci, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 71

3.1. Funkcija i klasifikacija državne revizije

3.1.1. Pojam državne revizije

Na temelju Zakona o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine, br. 25, 2019.):

„(1) Revizija je, u smislu ovoga Zakona, provjera dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljenih u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom.

(2) Revizija je 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.

(3) Revizija je 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.“

Sukladno odredbama istog Zakona Državni ured za reviziju provodi analizu nad приходima i rashodima, imovinom i obvezama te transakcijama i financijskim izvještajima brojnih subjekata. Subjekti nad kojima Državni ured za reviziju provodi analizu uključuju jedinice lokalne i regionalne samouprave, jedinice državnog sektora te pravne osobe koje se financiraju iz proračuna. Nadalje, pod analizu Državnog ureda za reviziju spadaju i sve pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska i jedinice lokalne i regionalne samouprave ili u kojima Republika Hrvatska i jedinice lokalne i regionalne samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama i udjelima, te podružnice tih pravnih osoba. Kao i pravne osobe koje svoj rad financiraju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda koji su propisani zakonom. Pokraj pravnih osoba koje su osnovane ili u djelomičnom vlasništvu Republike Hrvatske i jedinica lokalne i regionalne samouprave državnoj reviziji podliježu i one pravne osobe koje se koriste sredstvima Europske unije, međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba. Naposljetku državna revizija se provodi i na političkim strankama, nezavisnim zastupnicima te članovima predstavničkih tijela u jedinicama lokalne i regionalne samouprave. Uz sve navedene subjekte Državni ured za reviziju nadležan je vršiti provjeru i ocjenu korištenja sredstava od strane Hrvatske narodne banke s ciljem utvrđivanja ostvaruju li se i izvršavaju zadaci koji su propisani zakonom o Hrvatskoj narodnoj banci.

Prema Akrap et al. (Državna revizija, 2009.):*“Predmet državne revizije u najširem je smislu ispitivanje i ocjena usklađenosti i poslovanja subjekata revidiranja i njihovih financijskih izvještaja s unaprijed postavljenim kriterijima.”* Odnosno rezultati te usporedbe trebaju dati do znanja na koji način subjekti revizije upravljaju sa javnim sredstvima i imovinom te postoje li određene nepravilnosti u njihovom poslovanju i financijskim izvještajima, te ako postoje koje korektivne mjere treba poduzeti da se nepravilnosti isprave.

3.1.2. Državni ured za reviziju

Prema Akrap et al. (2009.): *„Državna revizija obavlja se u ime i za račun države. Ovu vrstu revizije obavlja Državni ured za reviziju kojim rukovodi glavni državni revizor kojeg, u pravilu, imenuje parlament države.”* Državni ured za reviziju je ujedno i vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj.

Prema Mamić Sačer, Vuković i Pavić (2015.):*“Vrhovne revizijske institucije jesu institucije pojedinih zemalja zadužene za provedbu revizije javnog sektora odnosno subjekata koji čine javni sektor. Način ustroja i djelovanja pojedinih vrhovnih revizijskih institucija prvenstveno ovisi o nacionalnoj regulativi a zatim i okviru međunarodnih standarda državne revizije poznatiji pod nazivom INTOSAI standardi.”* Državni ured za reviziju u Republici Hrvatskoj organiziran je u obliku monokratskog ureda što znači da joj je na čelu jedna osoba. Uz monokratski ured vrhovne revizijske institucije mogu biti još organizirane kao računski sud ili kolegijalno tijelo. Računski sud kao što mu i samo ime govori posjeduje sudbene funkcije dok kolegijalno tijelo nema sudbene funkcije ali donose odluke kolegijalnim načinom.

Prema Limskoj deklaraciji i Meksičkoj deklaraciji o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija (preuzeto sa službenih stranica Državnog ureda za reviziju) vrhovne revizijske institucije moraju biti funkcijski i organizacijski neovisne te objektivne i učinkovite. Neovisnost i objektivnost potvrđuje se ustavom i zakonima te odvojenosti vrhovnih revizijskih institucija od samih subjekata revidiranja i od vanjskih utjecaja. Nadalje vrhovne revizijske institucije moraju imati osigurana financijska sredstva, zakonom, za obavljanje svoje djelatnosti, te ako je potrebno, mora im biti omogućen direktan pristup financijskim sredstvima iz državnog proračuna. Što znači da vrhovne revizijske institucije ne mogu u potpunosti biti neovisne jer se financiraju iz državnog proračuna. Neovisnost se ne odnosi samo na vrhovnu revizijsku instituciju već i na njezine članove, odnosno osobe koji donose odluke za vrhovnu revizijsku instituciju i odgovorni su za te odluke. Kao i kod vrhovnih revizijskih institucija njihovu neovisnost jamči sam ustav neke države i moraju biti zaštićeni od utjecaja subjekata revidiranja.

Zakonima i ustavom vrhovnim revizijskim institucijama i njezinim članovima mora biti omogućen pristup svim dokumentima i ispravama koje se odnose na poslovanje subjekta revidiranja ili bilo koji dokument i informaciju za koju državni revizori smatraju da je bitna za reviziju. Naposljetku, svaka vrhovna revizijska institucija mora barem jednom godišnje podnijeti izvještaj o rezultatima svojih revizija.

Kao što je već navedeno, vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj naziva se Državni ured za reviziju i organiziran je u obliku monokratskog ureda koji je započeo sa radom 1994. godine iako je sam Ured osnovan Zakonom o državnoj reviziji iz 1993. godine. Danas je ustrojstvo, nadležnost i osnivanje Državnog ureda za reviziju kao i poslovi te odgovornost uređeni sa Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine, br. 25, 2019.) Državni ured za reviziju je pravna osoba koja se sastoji od Središnjeg ureda sa sjedištem u Zagrebu i 20 područnih ureda koji se nalaze u sjedištima županija iz čega je vidljivo da Ured djeluje na cijelom području Republike Hrvatske. Na čelu Državnoga ureda za reviziju nalazi se glavni državni revizor. Glavnog državnog revizora imenuje Sabor na prijedlog Odbora nadležnog za izbor i imenovanje. Mandat glavnog državnog revizora prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju traje 8 godina. Preduvjet za poziciju glavnog državnog revizora je državljanstvo Republike Hrvatske, diplomu sveučilišnog, integriranog ili specijalističkog stručnog studija ekonomije ili prava. Nadalje potencijalni kandidati prema ovom Zakonu moraju imati barem 15 godina iskustva u struci i položeni ispit za ovlaštenog državnog revizora te osobni ugled.

Prema Državnom uredu za reviziju: O nama (bez datuma): *„Državni ured za reviziju je obavezan svake godine obaviti reviziju o izvršenju državno proračuna, te reviziju financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela lokalnih jedinica izabranih s liste grupe birača.“* Nakon obavljene revizije zadatak Ureda je sastaviti izvješće o netom obavljenoj reviziji. Rezultati revizije navedeni u izvješću moraju biti javno dostupno građanima Republike Hrvatske. Sva obavljena izvješća Državnog ureda za reviziju dostupna su na službenim stranicama Ureda.

3.2. Međunarodni standardi djelovanja državnih revizora

Kao što je već navedeno, u Republici Hrvatskoj, uloga vrhovne revizijske institucije pripada Državnom uredu za reviziju. Državni ured za reviziju osnovan je na temelju Zakona o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine, br. 80, 2011) koji definira osnivanje i nadležnost Državnog ureda za reviziju kao i dužnosti i prava zaposlenih u Državnom uredu za reviziju, te navodi da detaljnije ustrojstvo i način rada Ureda definiran je od strane samog Ureda putem Statuta. Isti Zakon navodi da vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj reviziju mora obavljati na temelju postupaka koji su propisani okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i usklađeni su s Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija imaju za cilj reguliranje rada vrhovnih revizijskih institucija i sastoje se od četiri razine. Prema Odluci o objavi Okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (Narodne novine, br. 31, 2019) prvu razinu čine osnovna načela okvira koja su propisana Limskom deklaracijom. Druga razina propisuje preduvjete za rad vrhovnih revizijskih institucija te uključuje Meksičku deklaraciju i INTOSAI smjernice kao i načela transparentnosti, odgovornosti, kodeks etike i kontrolu kvalitete koji su butni za revizije što ih obavljaju vrhovne revizijske institucije. Treću i četvrtu razinu čine temeljna revizijska načela i revizijske smjernice u koje spadaju i INTOSAI smjernice za dobro upravljanje. Cilj treće i četvrte razine je pobliže objasniti obavljanje revizije javnog sektora i razraditi detaljnije smjernice za provođenje revizije.

Prema Statutu Državnog ureda za reviziju (preuzeto sa službene stranice Državnoga ureda za reviziju): „*Kodeks profesionalne etike državnih revizora u Republici Hrvatskoj utemeljen je na principima, načelima i pravilima INTOSAI kodeksa etike za javne revizore, usvojene na XVI. Kongresu međunarodnih revizijskih institucija u Montevideu 1998.*“

Kodeksom profesionalne etike uređeno je etičko i profesionalno ponašanje državnih revizora, te sadrži načela i pravila koji se zaposlenici Državnog ureda za reviziju moraju pridržavati. Prema Statutu državni revizori moraju svojim djelovanjem služiti javnom interesu te izvršavati svoje obveze iskreno, savjesno i pošteno. Za državnog revizora je važno je da zadrži neovisnost koja ne smije biti ugrožena vanjskim ili osobnim interesima. Kodeks profesionalne etike također traži od državnih revizora da stalno stječu nova znanja i usavršavaju svoje postojeće vještine.

3.3. Vrste državne revizije

3.3.1. Financijska revizija

Prema Temeljnim načelima revizije javnog sektora (Preuzeto sa službenih stranica Državnog ureda za reviziju) „*Financijska revizija je usredotočena na određivanje jesu li financijske informacije subjekta prikazane u skladu s mjerodavnim pravnim okvirom za financijsko izvještavanje. To se postiže pribavljanjem dostatnih i primjerenih dokaza kako bi se revizoru omogućilo izražavanje mišljenja o tome sadrže li financijske informacije značajne netočnosti uslijed prijevare ili greške ili ne.*“

Prema Temeljnim načelima financijske revizije (Preuzeto sa službenih stranica Državnog ureda za reviziju) osim provjere točnosti financijskih informacija, revizijom mogu biti zadani i drugi ciljevi kao što je revizija proračuna i proračunskih razdjela, izdvajanja i drugih odluka o raspoređivanju sredstava te njihove provedbe, revizija financijskih izvještaja koji nisu nužno sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvješćivanja opće namjene, revizija politika, programa ili aktivnosti određenih njihovom pravnom osnovom ili izvorom financiranja, te revizija zakonski određenih područja odgovornosti i određenih kategorija prihoda, rashoda, imovine ili obveza.

Akrap et al. (2009) navodi da prema metodologiji Ureda za državnu reviziju proces financijske revizije, neovisno o subjektu, sastoji se od četiri faze: planiranje, provedba revizijskih postupka, izvješćivanja i praćenja provedbe preporuka.

Prvi korak u procesu financijske revizije je planiranje. Planiranje se prema Akrap et al. (2009) sastoji od više koraka. Ti koraci uključuju razumijevanje poslovanja samog subjekta kao i okruženja u kojem subjekt posluje, odlučivanje značajnosti i procjenu rizika kao i odlučivanje o pristupu reviziji, te naposljetku završni korak planiranja uključuje sastavljanje plana i programa revizije. Revizori prilikom planiranja moraju odrediti aktivnosti koje treba provesti tijekom revizije odnosno žele utvrditi učinkoviti način za prikupljanje revizijskih dokaza. U fazi planiranja, uz određivanje načina kako prikupiti odgovarajuće revizijske dokaze, revizori moraju procijeniti i rizik.

Sljedeća faza u procesu financijske revizije uključuje prikupljanje revizijskih dokaza putem metode koja se naziva revizijski postupci. Dokazi prikupljeni putem revizijskih postupaka moraju biti dostatni, poudani, značajni i razboriti. Prema Akrap et al. (2009) osnovni načini prikupljanja revizijskih dokaza uključuju pregledavanje ili inspekciju, promatranje, ispitivanje

i potvrđivanje, intervju, izračunavanje te analitičke postupke. Poslove koji revizori obave, zajedno sa svim prikupljenim dokumentima, bilježe se u radnoj dokumentaciji. Radna dokumentacija se sastoji od stalne i tekuće dokumentacije. Stalna dokumentacija sadrži informacije prikupljene tijekom prve revizije koje mogu biti važne za revizijske postupke u budućnosti. Dok tekuća dokumentacija sadrži dokumente i informacije prikupljene za poslovnu ili proračunsku godinu u kojoj se obavlja revizija.

Treća faza u procesu financijske revizije predstavlja izradu izvješća o obavljenoj reviziji. Prema Akrap et al. (2009) struktura svakog izvješća o obavljenoj reviziji je identična i trodijelna. Prvi dio se sastoji od opisa činjenica koje su utvrđene revizijskim postupcima i sistematizirane su po pojedinim područjima. Sljedeći dio čini opis područja u kojima su pronađeni nedostaci zajedno sa prijedlozima o uklanjanju nepravilnosti, te i očitovanje subjekta revizije o nalazima. Zadnji dio izvješća mišljene o revizora o financijskim izvještajima i poslovanju subjekta revizije.

Naposljetku državni revizori prate na koji način subjekti revizije postupaju prema preporukama od strane revizora i jesu li riješene nepravilnosti koje su otkrivene prilikom analize poslovanja i financijskih izvještaja subjekata nad kojima je provedena državna revizija.

3.3.2. Revizija učinkovitosti

Prema Temeljnim načelima revizije javnog sektora (preuzeto sa službenih stranica Ureda za državnu reviziju): *„Revizija učinkovitosti je usredotočena na pitanje ostvaruju li se projekti, programi i aktivnosti subjekta u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti i ima li prostora za poboljšanje. Učinkovitost se ispituje u odnosu na odgovarajuće kriterije te se analiziraju uzorci odstupanja od tih kriterija ili drugi problemi. Cilj je odgovoriti na ključna revizijska pitanja i iznijeti preporuke za poboljšanja.“*

Za razliku od tradicionalnih ciljeva državne revizije koji se svode na ocjenu pravilnosti i usklađenosti sa propisima financijskih izvještaja i transakcija, revizija učinkovitosti se bavi ocjenom učinkovitosti, ekonomičnosti i djelotvornosti pojedinačnih funkcija i programa ili cjelokupnih aktivnosti poslovanja subjekta revizije, te prema Temeljnim načelima revizije učinkovitosti (preuzeto sa službenih stranica Državnog ureda za reviziju) pridonosi jačanju odgovornosti i transparentnosti tako što pomaže osobama na upravljačkim i nadzornim pozicijama povećati učinkovitost, a parlamentu i poreznim obveznicima i predstavnicima medija daje uvid u upravljanje i rezultate različitih aktivnosti vlade.

Prema Akrap et al. (2009) ekonomičnost znači da je neki posao obavljen uz najniže troškove odnosno ekonomičnost se utvrđuje stavljanjem u odnos troškova i ostvarenih prihoda kako bi se utvrdio najveći i najpovoljniji mogući učinak i odnos između ukupnih troškova i koristi koje se žele ostvariti. Učinkovitost predstavlja obavljanje nekog posla izbjegavanjem nepotrebnih troškova. Revizori izračunavaju učinkovitost stavljanjem u odnos trošak vremena, novca ili nekih drugih sredstva sa utroškom radnog napora potrebnog da se ostvari cilj. Uz učinkovitost i ekonomičnost treće načelo se naziva svrsishodnost i služi za procjenu koliko optimalno subjekt revizije ispunjava svoje zadaće.

3.3.3. Revizija usklađenosti

Prema Temeljnim načelima revizije javnih sektora (preuzeto sa službenih stranica Državnog ureda za reviziju): „*Revizija usklađenosti je usredotočena na pitanje je li dani predmet revizije u skladu s mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji. Revizija usklađenosti se obavlja tako što se ocjenjuje jesu li aktivnosti, financijske transakcije, i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim podlogama kojima se subjekt revizije rukovodi u svome radu. Te mjerodavne podloge mogu obuhvaćati pravila, zakone i propise, odluke o proračunu, politike, utvrđene kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela kojima se rukovodi dobro financijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih dužnosnika.*“

Prema istim načelima revizija usklađenosti se provodi samostalno ili u sprezi s financijskom revizijom ili revizijom učinkovitosti. Revizija usklađenosti u kombinaciji s financijskom revizijom provodi se kod analize prihoda i rashoda, te novčanih tokova u javnom sektoru. Ako se revizija usklađenosti provodi u kombinaciji s revizijom učinkovitosti usklađenost se može smatrati kao jedan dio ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti.

Zaposlenici u javnom sektoru dužni su na transparentan i odgovoran način dobro upravljati sredstvima prikupljenim od poreznih obveznika. Zadatak revizije usklađenosti je povećati transparentnost kroz izvješća u kojima je opisano kako se raspolagalo sa sredstvima i postupali javni sektor prema mjerodavnim podlogama. Dok odgovornost se povećava izvješćima o tome koliko zaposlenici u javnom sektoru odstupaju od mjerodavnih podloga i koliko ih krše. Dobro upravljanje pak se postiže utvrđivanjem odstupanja i slabosti u zakonima.

4. Analiza izvješća državne revizije o poslovanju Grada Karlovca za razdoblje od 2012. godine do 2015. godine

U ovom poglavlju analizirana su Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji Grada Karlovca za 2012., 2013., 2015. i 2018. godinu. Državna financijska revizija izvršena je na temelju odredbi članka 12. i 14. Zakona o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 80/11). Nadalje, državna financijska revizija proveden je prema postupcima koji su utvrđeni od strane Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i u skladu je sa Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

4.1. Temeljni podaci o Gradu Karlovcu

4.1.1. Povijest i ustroj Grada Karlovca

Prema Statutu Grada Karlovca (dostupno na slubenim stranicama Grada Karlovca) sama gradnja Grada Karlovca započela je 13. srpnja 1579. godine, taj datum također se slavi kao Dan Grada Karlovca. Karlovac je građen kao utvrda, u obliku šesterokrake zvijezde sa elementima renesansnog grada, na sutoku četiriju rijeka: Korana, Kupa, Mrežnica i Dobra. Izgrađen je s ciljem obrane Habsburške Monarhije od učestalih prodora Osmanskog Carstva. Naziv Karlovac dolazi od imena osnivača grada nadvojvode Karla Habsburškog. Proglašenjem Karlovca slobodnim kraljevskim gradom, 1781. godine od strane Josipa II., vojna uloga Grada Karlovca polako počinje padati u drugi plan. To omogućuje širenje grada izvan prostora utvrde te postepeni razvoj obrta, trgovine i industrije. Zbog povoljnog geoprometnog položaja, od samoga osnutka, Karlovac je prometno središte koje povezuje jadranske luke sa Europom. U početku cestovnim putem, što je vidljivo iz povijesnih cesta Karoline, Jozefine i Luiziane, a danas i željeznicom.

Danas je Grad Karlovac jedinica lokalne samouprave unutar Karlovačke županije. Grad Karlovac ima status velikoga grada te je ujedno administrativno središte i najveći grad unutar Karlovačke županije. Osim što je administrativno središte Karlovac je također i prometno, gospodarsko, kulturno i obrazovno središte županije.

Također Statut navodi da je Grad Karlovac pravna osoba sa sjedištem u ulici Ivana Banjavčića broj 9. Predstavničko tijelo grada naziva se gradsko vijeće koje se sastoji od 25 izabраниh članova između kojih se bira predsjednik vijeća i njegova dva zamjenika. Njihov mandat traje četiri godine. Uz predstavničko tijelo postoji i izvršno tijelo koje se sastoji od gradonačelnika i dva zamjenika koji se biraju na neposrednim izborima sa mandatom u trajanju od četiri godine.

Prema rezultatima popisa iz 2011. godine Grad Karlovac ima 55 705 stanovnika koji su naseljeni u 52 naselja.

Prema Ministarstvu uprave Republike Hrvatske (Statistički prikaz Ministarstva uprave broj 14., 2019) danas za obavljanje poslova iz svoga djelokruga rada Grad Karlovac ima ustrojeno 11 odjela. U Gradu Karlovcu ima ukupno 125 zaposlenih službenika i namještenika. Od toga broja 11 je rukovodećih službenika, 106 službenika i 8 namještenika. Grad ima ustrojenu riznicu putem koje se planira i izvršava Proračun i obuhvaća Grad Karlovac i 18 proračunskih korisnika.

4.1.2. Financijski izvještaji Grada Karlovca

Na internetskim stranicama Grada Karlovca dostupni su financijski izvještaji koje je Grad Karlovac dužan sastavljati i dostaviti nadležnim institucijama u zadanim rokovima propisani prema proračunskom računovodstvu. Financijski izvještaji Grada Karlovca obuhvaćaju Bilancu, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza te Izvještaj o obvezama. U nastavku su opisani najvažniji prihodi, rashodi, primici i obveze Grada Karlovca te struktura bilance za razdoblje 2012., 2013., 2015. i 2018. godinu.

Kroz cijelo promatrano razdoblje Grad Karlovac je najviše prihoda ostvario od poreza te pristojbi i naknada. U 2012. godini prihodi od poreza iznosili su 57,48% ukupnih prihoda i primitaka, a prihod od pristojbi i naknada 19,44%. U 2013. i 2015. godini stanje se nije promijenilo. I dalje dominiraju prihodi od poreza sa 53,11%, odnosno 52,06% u ukupnim prihodima, a slijede ih prihodi od pristojbi i naknada sa 22,29% odnosno 20,15%. Isti trend nastavio se i u 2018. godini gdje su prihodi od poreza iznosili 57,84% ukupnih prihoda dok su prihodi od pristojbi i naknada iznosili 20,85%. Uz prihode od poreza, pristojbi i naknadi važna stavka su i prihodi od pomoći. U 2012. godini iznosili su 13,59%, u 2013. godini 15,15%, u 2015. godini 14,93%, a u 2018. godini 15,02%. Primici od financijske imovine i zaduživanja u 2012. godini su nepostojeći dok u 2013. godini su zanemarivi u iznosu od 0,16% u ukupnoj količini. Tek u 2015. godini dolazi do porasta primitaka od financijske imovine i zaduživanja na 6,55% u ukupnim prihodima i primicima. U 2018. godini primici od financijske imovine i zaduživanja opet su se smanjili i sada iznose 1,39%.

Najznačajniji rashodi Grada Karlovca su materijalni rashodi i rashodi za zaposlene. U 2012. godini materijalni rashodi su iznosili 35,84% ukupnih rashoda, u 2013. godini 39,35%, a u 2015. godini 33,77%, da bi u 2018. godini iznosili 30,45%. U 2012. i 2013. godini rashodi za

zaposlene su bili u iznos od 23,30% i 22,46% da bi u 2015. i 2018. godini došlo do pada na 8,66% odnosno 8,80%. U 2012. i 2013. i 2018. godini Grad Karlovac je imao manjak prihoda i primitaka u iznosu od 369.000,00 kuna, 2.586.471,00 kuna i 52.556,00 kuna. Da bi u 2015. godini ostvarili višak prihoda i primitaka u iznosu od 1.540.929,00 kuna.

Slika 1: Struktura ostvarenih prihoda i primitaka, rashoda i izdataka Grada Karlovca za 2012., 2013. i 2015. godinu

Prihodi i primici									
Redni broj	Opis	2012.	2013.	2015.	2018.	Udio 2012	Udio 2013	Udio 2015	Udio 2018
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Prihodi od poreza	108.822.469,00	114.205.585,00	109.112.312,00	120.188.423,00	57,48%	53,11%	52,06%	57,84%
2.	Pomoć	25.736.921,00	32.581.521,00	31.281.909,00	31.204.976,00	13,59%	15,15%	14,93%	15,02%
3.	Prihodi od imovine	8.116.244,00	9.591.078,00	7.105.548,00	6.013.573,00	4,29%	4,46%	3,39%	2,89%
4.	Prihodi od pristojbi i naknada	36.813.082,00	47.934.781,00	42.226.188,00	43.331.914,00	19,44%	22,29%	20,15%	20,85%
5.	Prihodi od prodaje i donacija	-	2.960.779,00	733.051,00	465.000,00	0,00%	1,38%	0,35%	0,22%
6.	Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	2.989.571,00	1.546.248,00	292.111,00	415.383,00	1,58%	0,72%	0,14%	0,20%
7.	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	6.851.028,00	5.892.260,00	5.112.035,00	3.295.476,00	3,62%	2,74%	2,44%	1,59%
8.	Primici od financijske imovine i zaduživanja	-	334.875,00	13.730.144,00	2.896.404,00	0,00%	0,16%	6,55%	1,39%
	Ukupno	189.329.315,00	215.047.127,00	209.593.298,00	207.811.149,00				
Rashodi i izdaci									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Rahodi za zaposlene	44.201.450,00	48.882.097,00	18.012.609,00	18.283.750,00	23,30%	22,46%	8,66%	8,80%
2.	Materijalni rashodi	67.984.485,00	85.633.607,00	70.250.831,00	63.300.716,00	35,84%	39,35%	33,77%	30,45%
3.	Financijski rashodi	1.920.310,00	1.717.138,00	1.972.543,00	1.363.768,00	1,01%	0,79%	0,95%	0,66%
4.	Subvencije	6.092.546,00	5.828.749,00	3.550.207,00	4.834.314,00	3,21%	2,68%	1,71%	2,33%
5.	Pomoći	341.583,00	639.747,00	45.239.986,00	53.753.056,00	0,18%	0,29%	21,74%	25,86%
6.	Naknade građanima i kućanstvima	9.451.411,00	10.138.191,00	6.753.355,00	6.697.244,00	4,98%	4,66%	3,25%	3,22%
7.	Ostali rashodi	30.925.023,00	33.479.504,00	20.962.192,00	22.749.068,00	16,30%	15,38%	10,08%	10,94%
8.	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	17.383.910,00	25.255.660,00	35.229.003,00	30.386.582,00	9,16%	11,60%	16,93%	14,62%
9.	Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	11.397.685,00	6.058.905,00	6.081.643,00	6.495.207,00	6,01%	2,78%	2,92%	3,12%
	Ukupno	189.698.403,00	217.633.598,00	208.052.369,00	207.863.705,00				
	Višak prihoda i primitaka	-	-	1.540.929,00	-				
	Manjak prihoda i primitaka	369.088,00	2.586.471,00	-	52.556,00				

Izvor: Izrada autora prema Izvješćima o obavljenoj reviziji Grada Karlovca za 2012., 2013., 2015. i 2018. godinu [online]. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjescja> [10.04.2020.]

Tijekom promatranog razdoblja najveći udio u ukupnoj imovini Grada Karlovca zauzima nefinancijska imovina. U 2012. godini nefinancijska imovina činila je 78,22% ukupne imovine da bi u 2013. i 2015. godini taj postotak porastao na 80,81% odnosno 80,17%, a u 2018. godini na 83,31%. Najveći udio u nefinancijskoj imovini pripada građevinskim objektima sa iznosom

od 88,1%, 84,04%, 83,74% i 78,97% kroz promatrano razdoblje. S druge strane u financijskoj imovini najveći udio otpada na vrijednosne papire, dionice i udjele. Kada se promatraju obveze najveći postotak otpada na obveze za kredite i zajmove. U 2012. godini obveze za zajmove i kredite iznosile su 50,07% ukupnih obveza, u 2013. godini 46,73%, u 2015. godini 51,85% a u 2018. godini 57,26%.

Slika 2: Struktura vrijednosti imovine, obveza i vlastitih izvora Grada Karlovca za 2012., 2013. i 2015. godinu

Redni broj	Opis	2012.	2013.	2015.	2018.	Udio 2012.	Udio 2013.	Udio 2015.	Udio 2018.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1.	Nefinancijska imovina	1.111.927.718,00	1.267.366.493,00	1.052.443.324,00	1.105.489.736,00	78,22%	80,81%	80,17%	83,31%
1.1.	Prirodna bogatstva	98.326.400,00	114.107.888,00	119.048.591,00	180.568.467,00	8,84%	9,00%	11,31%	16,33%
1.2.	Grad. Objekti	979.683.995,00	1.065.048.255,00	881.286.907,00	873.057.363,00	88,11%	84,04%	83,74%	78,97%
1.3.	Postroj. i oprema	1.611.877,00	7.872.956,00	1.125.981,00	3.632.133,00	0,14%	0,62%	0,11%	0,33%
1.4.	Prijevozna sredstva	132.413,00	4.336.283,00	750.681,00	468.843,00	0,01%	0,34%	0,07%	0,04%
1.5.	Nefinan. im. u pripremi	16.722.237,00	23.457.905,00	26.173.014,00	15.132.347,00	1,50%	1,85%	2,49%	1,37%
1.6.	Druga nefinan. im.	15.450.796,00	52.543.206,00	24.058.150,00	32.630.583,00	1,39%	4,15%	2,29%	2,95%
2.	Financ. imovina	309.695.459,00	300.981.260,00	260.326.699,00	221.461.535,00	21,78%	19,19%	19,83%	16,69%
2.1.	Novčana sredstva	40.305.900,00	29.378.688,00	42.864.311,00	26.450.500,00	13,01%	9,76%	16,47%	11,94%
2.2.	Dep., jamčevni polozi, pot. od zaposlenih	938.508,00	1.261.638,00	526.513,00	638.769,00	0,30%	0,42%	0,20%	0,29%
2.3.	VP, dionice, udjeli	182.583.000,00	184.218.029,00	155.273.175,00	161.758.290,00	58,96%	61,21%	59,65%	73,04%
2.4.	Pot. za prihode od poslovanja	33.122.967,00	29.634.651,00	24.662.415,00	11.070.494,00	10,70%	9,85%	9,47%	5,00%
2.5.	Pot od prodaje nefinan. im.	48.988.524,00	43.542.117,00	33.036.980,00	19.733.400,00	15,82%	14,47%	12,69%	8,91%
2.6.	Rashodi bud. razdoblja i nedosp. Naplata prih.	3.756.560,00	12.946.137,00	3.963.305,00	1.810.082,00	1,21%	4,30%	1,52%	0,82%
	Ukupno imovina	1.421.623.177,00	1.568.347.753,00	1.312.770.023,00	1.326.951.271,00				
3.	Obveze	51.314.177,00	47.006.120,00	75.812.939,00	50.021.054,00	3,61%	3,00%	5,78%	3,77%
3.1.	Obveze za rashode poslovanja	17.355.705,00	19.536.473,00	31.136.910,00	19.317.456,00	33,82%	41,56%	41,07%	38,62%
3.2.	Obveze za nabavu financ. imovine	8.267.212,00	5.502.417,00	5.369.172,00	2.026.001,00	16,11%	11,71%	7,08%	4,05%
3.3.	Obveze za kredite i zajmove	25.691.260,00	21.967.230,00	39.306.857,00	28.643.949,00	50,07%	46,73%	51,85%	57,26%
3.4.	Odg. plać rashoda	-	-	-	33.648,00				0,07%
4.	Vlastiti izvori	1.370.309.000,00	1.521.341.633,00	1.236.957.084,00	1.276.930.217,00	96,39%	97,00%	94,22%	96,23%
	Ukupno obveze i vlastiti izvori	1.421.623.177,00	1.568.347.753,00	1.312.770.023,00	1.326.951.271,00				
	Izvanbilančni zapisi	56.693.229,00	57.949.713,00	35.343.932,00	229.173.877,00				

Izvor: Izrada autora prema Izvješćima o obavljenoj reviziji Grada Karlovca za 2012., 2013. i 2015. godinu [online]. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjescja> [10.04.2020.]

4.2. Ciljevi, metode i postupci državne revizije

Državni ured za reviziju proveo je državnu financijsku reviziju Grada Karlovca za 2012. godinu, 2013. godinu, 2015. godinu i 2018. godinu. Prije svakog revizijskog ispitivanja potrebno je bilo utvrditi ciljeve revizije i područja revizije. Za prve tri provedene financijske revizije utvrđeni su identični ciljevi revizije (Izvešće o obavljenoj reviziji Grada Karlovca za 2012., 2013., 2015. godinu):

- „*utvrditi istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja,*
- *analizirati ostvarenje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka u skladu s planom,*
- *provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima*
- *provjeriti i ocijeniti učinkovitost korištenja sredstava, te*
- *provjeriti druge aktivnosti vezane uz poslovanje Grada“*

U Izvešću o obavljenoj reviziji Grada Karlovca za 2018. godinu dodan je još cilj provjere provedbe preporuka i naloga, danih od strane Državnog ureda za reviziju, koji se odnose na prethodno obavljenu reviziju.

Prema Izvešću o obavljenoj reviziji Grada Karlovca (2012., 2013., 2015.): „*Područja revizije su određena prema kriteriju značajnosti i na temelju procjene rizika pojave nepravilnosti.*“ Dok u Izvešću o obavljenoj reviziji za 2018. godinu područje revizije također je određeno na temelju procjene rizika pojave nepravilnosti ali zbog prijave ili pogreške.

Kako bi se ostvarili zadani ciljevi financijske revizije državni revizori prvo prikupljaju revizijske dokaze. Za potrebe prikupljanja revizijskih dokaza proučene su i analizirane poslovne knjige i knjigovodstvene isprave koje služe kao dokaz da su poslovni događaji stvarno nastali, nadalje svi financijskih izvještaj Grada Karlovca te dokumenti i informacije o poslovanju Grada. Prilikom analize financijskih izvještaja detaljno su provjeravane sve vrijednosno značajne stavke na pojedinim računima dok se za veći broj računa sa vrijednosno manje značajnih stavki koristila metoda uzorka.

Pomoću analitičkih postupaka usporedbom podataka iskazanih u financijskim izvještajima sa podacima iz prethodnih razdoblja i podacima iz proračuna utvrđeno je područje rizika. Također, prilikom utvrđivanja područja rizika državni revizori su se koristili i objavama u tisku i elektroničkim medijima.

Prilikom prikupljanja podataka također su obavljani i razgovori s pročelnicima upravnih odjela i odgovornim osobama kako bi se prikupila obrazloženja koja se odnose na pojedine poslovne

dogođaje, evidentiranje prihoda i primitaka, rashoda i izdataka te imovine, obveza i kapitala. Tijekom analize državni revizori su također provjerili i funkcioniranje sustav unutarnjih kontrola.

4.3. Nalazi i preporuke državne revizije

U ovom dijelu poglavlja iznesena je analiza najznačajniji podataka koji su prezentirani u Izvješćima o obavljenoj financijskoj reviziji Grada Karlovca.

Državni ured za reviziju proveo je revizijska ispitivanja nad financijskim izvještajima i poslovanjem Grada Karlovca u 2012. godini, 2013. godini, 2015. godini i 2018. godini. U prva tri od promatranih razdoblja, prilikom revizijskih ispitivanja, otkrivene su određene nepravilnosti i propusti. Nepravilnosti i propusti u 2012. godini odnose se na računovodstveno poslovanje, prihode i rashode, te postupke javne nabave. U 2013. godini nepravilnosti i propusti pronađeni su u računovodstvenom poslovanju i rashodima Grada Karlovca dok za 2015. godinu nepravilnosti i propusti su kao i u prethodnim godinama opet pronađeni u rashodima te po prvi put Grad Karlovac nije postupio prema preporukama iz prethodne revizije. U 2018. godini Državni ured za reviziju nije otkrio nikakve nepravilnosti prilikom financijske revizije.

Na temelju nalaza koji su prikupljeni prilikom revizijskog ispitivanja financijskih izvještaja i poslovanja Grada Karlovca, Državni ured za reviziju izražava mišljenje. U 2013., 2015. i 2018. godini Državni ured za Reviziju izrazio je bezuvjetno mišljenje. Izražavanjem bezuvjetnog mišljenja državni revizori potvrđuju da financijski izvještaji Grada Karlovca su sastavljeni prema računovodstvenim standardima i načelima, u skladu su sa zakonima i drugim propisima te objektivno iskazuju rezultate poslovanja i stanje imovine, obveza i kapitala. Kao i financijski izvještaji poslovanje također mora biti u skladu sa zakonima i propisima. Za 2012. godinu Državni ured za reviziju izrazio je uvjetno mišljenje odnosno u financijskim izvještajima su pronađene nepravilnosti i propusti koji su značajni ali nisu odlučujući da bi se financijski izvještaji mogli razumjeti.

U nastavku su navedeni najznačajniji nedostaci i propusti koje su državni revizori pronašli prilikom analize financijskih izvještaja i poslovanja Grada Karlovca, kao i njihove preporuke kako ispraviti identificirane propuste i nedostatke.

4.3.1. Računovodstveno poslovanje

Analiziranjem financijskih izvještaja i poslovnih knjiga za 2012. godinu Državni ured za reviziju otkrio je nedostatke i propuste koji se odnose na računovodstveno poslovanje. Točnije propusti su pronađeni u poslovnim knjigama i evidentiranju nefinancijske imovine, nadalje još su pronađeni propusti u izvještavanju trgovačkih društava u kojima Grad Karlovac posjeduje barem 25% udjela.

Prema Izvješću o obavljenoj reviziji Grada Karlovca za 2012. godinu na kraju godine potraživanja Grada Karlovca za prodane stanove u svome vlasništvu iznosili su 10.902.930,00 kuna i bila su evidentirana u glavnoj knjizi. S druge strane u pomoćnim poslovnim knjigama bila su samo evidentirana dospjela potraživanja za prodane stanove u vlasništvu Grada Karlovca u iznosu od 501.241,00 kuna. Iz toga je vidljivo da podaci o potraživanja u sintetičkoj evidenciji nisu usporedivi sa potraživanjima u analitičkoj evidenciji odnosno analitička evidencija o potraživanjima za prodane stanove nije ustrojena.

Državni ured za reviziju stoga preporučuje da u skladu s Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, br. 114, 2010.), Grad Karlovac nadopuni i uskladi analitičke evidencije o potraživanjima za prodane stanove u svojem vlasništvu sa nedospjelim potraživanjima, koji zahtijeva da su pomoćne poslovne knjige analitičke knjigovodstvene evidencije stavki koje su u glavnoj knjizi iskazani sintetički te proračun i proračunski korisnici obavezni su voditi analitička knjigovodstva potraživanja i obveza.

Nadalje, u istoj godini nepravilnosti su pronađene i u nefinancijskoj imovini. Nefinancijska imovina u vlasništvu Grada Karlovca koja se odnosi na zemljište ispod zgrade hotela, pet mrtvačnica, zemljišta i razne sportske objekte na njima kao što su nogometni stadion i igralište uz Koranu, jahalište i košarkaško igralište uopće nisu evidentirani u poslovnim knjigama i financijskim izvještajima.

Prema Izvješću za 2012. godinu Grad Karlovac je 1996. godine došao u vlasništvo hotela procijenjene vrijednosti 108.600, - DEM. Nekretnina se odnosi na kuću broj 8 površine 345m² upisan u z.k. ul. 947, k.č. br. 1253 k.o. Karlovac. Da bi 2002. godine nakon javnog natječaja Grad Karlovac dao oštećenu zgradu hotela ukupne veličine korisnog prostora 1173m² u zakup na idućih 50 godina. Pod uvjetima zakupa zakupnik ima obvezu izraditi objektu dokumentaciju za obnovu objekta i u roku od godine dana izdavanja građevinske dozvole obnoviti i urediti poslovni prostor i zelene površine te započeti gospodarsku djelatnost. Prema istom ugovoru Grad je bio dužan urediti pristupnu prometnicu i 23 parkirališta kako bi se

osigurali minimalni uvjeti funkcioniranje poslovnog prostora. Ispunjavanjem obveze iz ugovora u zakonskom roku zakupni je ostvario pravo da se oslobodi od plaćanja najma na 25 godina, dok ostatak ugovora najam iznosi 1.000,00 EUR mjesečno u kunsnoj protuvrijednosti po srednjem tečaju HNB na dan plaćanja. Također prema ugovoru zakupac može podignuti kredite za ulaganje u poslovanje i daljnju obnovu nekretnine gdje bi nekretnina iz zakupa poslužila kao hipoteka. Zakupodavac je bio suglasan s osnivanjem hipoteke na nekretninu ali ugovorom nije definiran niti najviši iznos zaduživanja niti namjena kredita. 2006. godine na nekretninu je upisano založno pravo u korist poslovne banke radi osiguranja potraživanja u okvirnom iznosu zaduženja i osiguranju za 3.900.000,00 EUR. Novoizgrađeni objekt je uknjižen u z.k. ul. 5 543, k.č. br. 963 k.o. Karlovac2 i u vlasništvu je Grada.

Državni ured za reviziju stoga preporuča da je dodatkom ugovora potrebno uskladiti podatke sa novom izmjenom te definirati dozvoljen iznos zaduživanja kao i namjenu toga zaduživanja, te prava i obveze zakupodavca i zakupnika vezane uz novoizgrađeni objekt.

Nadalje u istom Izvješću se navodi da Grad Karlovac u poslovnim knjigama ima evidentiranih 34 lokacije sa grobnim mjestima. Na tim lokacijama nalazi se 19 mrtvačnica od kojih je samo jedna evidentirana u poslovnim knjigama, pet ih nema procijenjenu vrijednost objekta, a za ostalih 13 zemljišta i objekata nisu uređeni vlasnički odnosi. Grad Karlovac također u svojem vlasništvu posjeduje tj. jedini je osnivač društva za sportsku djelatnost. Društvo je raspolagalo sa temeljnim kapitalom u stvarima u iznosu od 14.972.500,00 kuna da bi 2008. godine temeljni kapital bio smanjen za 5.642.900,00 kuna kako bi se pokrili gubici iz 1995., 1996. i 1997. godine, te zbog prijenosa vrijednosti nogometnog stadiona u imovinu nogometnog kluba. Nadalje Grad u registru imovine ima 17 domova mjesnih odbora i vatrogasnih domova ali od tih 17 domova Grad je vlasnik samo jednog doma. Što znači da Grad ima 16 domova sa nesređenim vlasničkim odnosima. U 2012. godini Grad je postao vlasnikom 16 stanova vrijednosti 4.211.566,00 kuna. U poslovne knjige je pak unesena vrijednost od 6.857.601,00 kuna iz razloga što je vrijednost 12 stanova dva puta evidentirana.

Preporuke Državnog ureda za reviziju odnose se na rješavanje imovinsko pravnih odnosa vezanih uz objekte na grobljima, domova mjesnih odbora i vatrogasnih domova, te da se evidentiraju zemljišta ispod zgrade hotela, mrtvačnica i sportskih objekata u poslovne knjige. Također Grad Karlovac dužan je ispraviti nepravilnosti vezane uz dvostruko evidentiranje 12 kupljenih stanova odnosno u poslovne knjige dužni su unijeti ispravne podatke.

Izvještaj o obavljenoj reviziji za 2012. godinu navodi da Grad Karlovac posjeduje udjele veće od 25% u 13 od 14 trgovačkih društava u javnome sektoru. Od tih društava na jednome od njih je pokrenut stečaj, a na drugome likvidacija. Prema članku 63. Zakonu o Proračunu (Narodne novine, br. 87, 2008): „*Pravne osobe u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ima najmanje 25% udjela u kapitalu moraju najkasnije u roku 9 mjeseci nakon isteka poslovne godine, ali najmanje 30 dana prije objave poziva za sjednicu skupštine. Dostaviti Ministarstvu financija, odnosno načelniku, gradonačelniku, županu dnevni red sjednice skupštine te podnijeti sve revizijske izvještaje i izvještaje nadzornih tijela za proteklu poslovnu godinu ako ih ne sadrži dnevni red sjednice skupštine.*“ Prema tome članku Zakona o proračunu u 2011. i 2012. godini postupilo je 10 trgovačkih društava. Društvo sa ograničenom odgovornošću za ugostiteljstvo i turizam, je rezultat partnerstva Grada i dioničkog društva za hotelijerstvo i ugostiteljstvo. Svatko od partnera je vlasnik 50% udjela u društvu i ima pravo izabrati 3 člana u Skupštinu društva. 2006. godine Skupština društva je izabrala predsjednika na razdoblje od dvije godine i dva člana uprave na razdoblje od 4 godine. Od tada Skupština društva nije održana niti su izabrani članovi uprave. Nadalje financijske izvještaje za 2012. godinu ovjerio je član uprave kojemu je istekao mandat, te nisu predani u sudski registar. Također društvo nije za 2012. godinu uopće ostvarilo prihod već samo rashode od 3.910,00 kuna tako da društvo ima gubitak od tekuće godine u veličini rashoda, dok preneseni gubitak iznosi 385.156,00 kuna. To je nepravilnost u izvještavanju društva iz razloga što prema Zakonu o trgovačkim društvima članak 441. (Narodne novine, br. 111, 2012.) kaže „*Skupština odlučuje o pitanjima određenim društvenim ugovorom, a osobito o: financijskim izvještajima društva, izvješću uprave o stanju društva, ako ga je društvo dužno izraditi, upotrebi ostvarene dobiti, i pokrivanju gubitaka, davanju razrješnice članovima uprave i nadzornog odbora, ako ga društvo ima, što valja učiniti u prvih osam mjeseci poslovne godine za prethodnu godinu.*“

Iz toga razloga Državni ured za reviziju nalaže da trgovačka društva u kojima Grad Karlovac ima najmanje 25% udjela, postupe u skladu sa Zakonom o proračunu točnije prema članku 63. istog zakona te pošto društvo sa ograničenom odgovornošću za ugostiteljstvo i turizam ne posluje Grad Karlovac treba preispitati odnosno utvrditi ciljeve i interese za navedeno trgovačko društvo.

U Izvješću o obavljenoj reviziji Grada Karlovca za narednu 2013. godinu također su otkrivene nepravilnosti u računovodstvenome poslovanju. U 2013. godini Grad Karlovac je imao uspostavljenju gradsku riznicu koja je obuhvaćala proračun Grada Karlovca zajedno sa 17

proračunskih korisnika, te je donesen konsolidirani proračun Grada koji uključuje sve prihode i primitke zajedno sa rashodima i izdacima korisnika riznice. Nadalje ustrojena je glavna knjiga riznice i konsolidirani su financijski izvještaji Grada i proračunskih korisnika riznice. U glavnoj knjizi evidentirane su poslovne promjene dok konsolidirani financijski izvještaji namjenske ili vlastite prihode i rashode koji se financiraju iz tih prihoda kao i imovinu, obveze i vlastite izvore proračunskih korisnik.

Državni revizori su analizom financijskih izvještaja ustvrdili da je u 2013. godini Grad Karlovac ostvario prihode i primitke u iznosu od 214.047.127,00 kuna što je za 25.717.812,00 kuna više nego u prethodnoj godini odnosno 13,6% više. Kada su u pitanju rashodi i izdaci oni su ostvareni u iznosu od 217.633.598,00 kuna što je 27.935.195,00 kuna više nego u prethodnoj godini. U postocima to iznosi 14,7% više. Usporedbom prihoda i rashoda u tekućoj godini vidljiv je manjak prihoda nad rashodima u iznosu od 2.586.471,00 kuna. Iako su rashodi bili veći od prihoda Grad je u posjedu viška prihoda iz prethodne godine u iznosu 19.015.320,00 kuna iako je u tekuću godinu prenesen prihod od 20.523.009,00 kuna jer sadrži višak prihoda proračunskih korisnika u iznosu od 1.507.686,00 kuna. U bilješkama uz financijske izvještaje Grad nije pojasnio zašto je na pojedinim stavkama došlo do većih odstupanja iako u Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu članak 17. (Narodne novine, br. 32, 2011.) kaže: „U *Bilješkama uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima potrebno je navesti razloge zbog kojih je došlo do većih (iznad 10%) odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine.*“ Također u bilješkama uz financijske izvještaje nalaze se samo pregledi stanja i rokova za dugoročne kredite te dospjele kamate na kredite dok pregled ostalih ugovoreni odnosi, koji ako se ispune određeni uvjeti mogu postati imovina ili obveza, nije naveden.

Grad Karlovac kao jedinica lokalne samouprave dužna je voditi glavne poslovne knjige u kojima su stavke izražene sintetički i pomoćne poslovne knjige odnosno analitičke evidencije za kratkotrajnu i dugotrajnu nefinancijsku imovinu i financijsku imovinu i obveze. Analitička evidencija Grada kada su u pitanju obveze sadrži podatke o obvezama o dobavljačima za materijale i energiju i usluge. Također u analitičkim evidencijama se nalaze i podaci o financijskim rashodima te za nabavu nefinancijske imovine. No u analitičkoj evidenciji se ne nalaze podaci o obvezama za zaposlene, za naknade članovima predstavničkih i izvršnih tijela i ostalim tekućim obvezama. Obveze Grada u iznosu 36.626.452,00 kuna iskazane su po skupinama a ne pojedinačno te popisne liste obveza nisu priložene popisu kao što zahtijeva

članak 14. i 15. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu. (Narodne novine, br. 114, 2010.)

Državni ured za reviziju stoga preporučuje da Grad Bilješke o financijskim izvještajima uskladi s Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu te da se evidencija obveza uskladi s odredbama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu.

4.3.2. Prihodi i primici

Kao što su državni revizori naveli u svome Izvješću za 2012. godinu Grad Karlovac je ostvario prihode i primitke u iznosu od 189.329.315,00 kuna što je u usporedbi sa prethodnom godinom više za 8.909.033,00 kuna odnosno 4,9%. Od toga 2.158.951,00 kuna otpada na prihode od zakupa poslovnih prostora. Uz poslovne prostore za koje Grad naplaćuje najam postoje i poslovni prostori koji korisnici gradskog proračuna, gradske četvrti i mjesni odbori koriste bez naknade.

Isto Izvješće navodi da je 1994. godine Grad sklopio ugovor o zakupu poslovnog prostora s političkom strankom na razdoblje od 99 godina. Ugovorom politička stranka dobila je pravo na korištenje i obnovu zgrade Hrvatskog doma i okolnog zemljišta bez zakupa. U 2008. godini potpisan je novi ugovor između Grada i političke stranke o zakupu poslovnog prostora prema istim uvjetima kao i u prethodnom ugovoru. Politička stranka je opet dobila prostor Hrvatskog doma i okolnog zemljišta, na korištenje i obnovu, na 99 godina bez plaćanja zakupa. Politička stranka može koristiti Hrvatski dom za svoje potrebe ili gospodarske, kulturu, zabavu te humanitarne, sportske ili druge društvene sadržaje. U 2011. godini ugovor je dobio dodatak kojime Grad na sebe u potpunosti preuzima obnovu Hrvatskog doma, a politička stranka i dalje zadržava pravo korištenja zgrade bez naknade. Financiranje političkih stranaka od strane lokalne i regionalne samouprave smatra se financiranjem iz proračuna, a davanje poslovnog prostora u zakup bez naknade smatra se donacijama iz zabranjenih izvora. Stoga nalog Državnog ureda za reviziju glasi da se prilikom davanja poslovnog prostora u zakup postupa prema odredbama Zakona o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referenduma, članka 2. (Narodne novine, br. 24, 2011.) koji zahtijeva da: „*Političke stranke, neovisni zastupnici, zastupnici manjina i nezavisni članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave mogu se financirati iz sredstava državnog proračuna, kao i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način i pod uvjetima utvrđenima ovim Zakonom.*“ Način i uvjeti financiranja su pak propisan od članka 3. do članka 8. i člankom 18. tog istog Zakona.

4.3.3. Rashodi i izdaci

Državnom revizijom uočeno je da u 2012. godini rashodi i izdaci Grada Karlovca su ostvareni u iznosu od 189.698.403,00 kune. U usporedbi sa prihodima i primicima za istu godinu vidljiv je manjak prihoda u iznosu od 369.088,00 kuna no u isto vrijeme višak prihoda i primitaka nad rashodima i izdacima iz prethodnog razdoblja iznosi 19.384.411,00 kuna. Taj iznos umanjen je za višak rashod i izdatak nad prihodima i primicima tekuće godine pa se stoga u iduću godinu prenosi iznos u vrijednosti od 19.015.323,00 kune.

U Izvješću za narednu godinu rashodi Grada Karlovca iznosili su 217.635.598,00 kuna. U usporedbi sa proteklom godinom rashodi su za 27.935.195,00 kuna više. Prikazano u postotcima to iznosi 14,7%. Najznačajniji rashodi su materijalni rashodi ostvareni u iznosu od 85.633.607,00 kuna odnosno 39,3% od ukupnih rashoda. Uz materijalne rashode veliki postotak ukupnih rashoda otpada na rashode za zaposlene. Rashodi za zaposlene iznose 48.882.097,00 kuna odnosno 22,5% od ukupnih rashoda.

Sljedeća državna revizija obavljena je za 2015. godinu. Prema Izvješću o obavljenoj reviziji Grada Karlovca za 2015. godinu Grad je ostvario rashode u iznosu od 208.052.369,00 kuna. U usporedbi sa 2013. godinom, kada je provedena prethodna državna revizija, rashodi Grada su manji za 9.583.229,00 kuna odnosno 4,40%. Kao i u 2013. godini najveći udio u ukupnim rashodima otpada na materijalne rashode u iznosu od 70.250.831,00 kuna ili 33,8% od ukupnih rashoda. Uz materijalne rashode najveći postotak rashoda još otpada na rashode za pomoć i rashode za nabavu nefinancijske imovine. Rashodi za pomoć ostvareni su u iznosu od 45.239.986,00 kuna, a rashodi za nabavu nefinancijske imovine u iznosu od 35.229.003,00 kuna. U postocima to iznosi 21,7% od ukupnih rashoda odnosno 16,9%.

Prvu nepravilnost kod analize rashoda i izdataka, u državnoj reviziji za 2012. godinu, Državni ured za reviziju otkrio je u dodjeljivanju subvencija od strane Grada. Grad je dodijelio subvencije u ukupnome iznosu od 6.092.546,00 kuna od čega na trgovačko društvo za izdavanje novina u vlasništvu Grada otpada 1.305.000,00 kuna. Dok je trgovačko društvo za informativnu djelatnost, koje je u suvlasništvu Grada, dobilo 1,283.000,00 kuna. Sredstva koja je Grad dodijelio trgovačkim društvima nemaju obilježja subvencija. Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu, članaka 53. (Narodne novine, br. 114, 2010.): „*Subvencije su tekući prijenosi sredstava koji se daju proizvođačima za poticanje proizvodnje određenih proizvoda i pružanja usluga, a mogu se utvrđivati na temelju razine proizvodnje i/ili količine proizvedenih, prodanih ili uvezenih dobara i usluga.*“ Grad je pak sredstva dodijelio za

materijalne troškove na temelju ispostavljenih računa bez da je vidljivo iz dokumenata koji dio poslovanja se potiče. Pošto Grad nije utvrdio način dodijele sredstava i kontrolu sredstava niti koji se dio poslovanja potiče Državni ured za reviziju predlaže da Grad odredi kriterije prema kojima će se dodjeljivati subvencije, ciljeve dodjeljivanja subvencija i način na koji će dane subvencije utjecati na poboljšanje poslovanja.

Analizom subvencija u narednoj 2013. godini Državni ured za reviziju opet je pronašao propuste prilikom dodjeljivanja subvencija od strane Grada. Subvencije su dodijeljene u iznosu od 5.828.749,00 kuna od čega 1.320.000,00 kuna otpada na trgovačko društvo u vlasništvu Grada koje se bavi izdavačkim djelatnostima, a 910.000,00 kuna dodijeljeno je također trgovačkom društvu u suvlasništvu Grada koje se bavi proizvodnjom i emitiranjem radijskog programa. Grad Karlovac niti sa jednim trgovačkim društvom nije uredio financiranje poslovanja.

Na temelju mjesečnih zahtjeva trgovačkih društava Grad je dodjeljivao subvencije koje su trebale bit iskorištene za financiranje tekućeg poslovanja odnosno materijalnih troškova. No na zahtjevima nije bilo naznačeno koje će se aktivnosti trgovačkog društva financirati danim subvencijama što nije u skladu s odredbama članka 53. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu. (Narodne novine, br. 114, 2010.)

Stoga Državni ured za reviziju preporučuje da se definira koji će se točno rashodi i aktivnosti trgovačkih društava koje primaju subvencije financirati iz proračuna. Time bi bilo vidljivo za koje se namjene sredstva dodjeljuju i koji su ciljevi financiranja. Grad bi također trebao uspostaviti učinkovitiju kontrolu dodjeljivanja sredstava i radi transparentnosti javno objavljivati popis korisnika subvencija kao i iznose koji su im dodijeljeni.

Osim subvencija nepravilnosti su pronađene i u financiranju javnih potreba u sportu. Program financiranja javnih potreba u sportu donesen je od strane gradskog vijeća u 2011. godini. Prema programu financiranja Karlovačka športska zajednica dobila je 10.127.000,00 kuna, 2.873.000,00 kuna dodijeljeno je trgovačkom društvu za šport u vlasništvu Grada, a ostatak od 250.000,00 kuna pripao je Karlovačkoj udruzi za športske i programske aktivnosti učenika, djece, mladih i školski sport.

Kako se navodi u Izvješću za 2012. godinu Grad je Zajednici doznačio 4.600.000,00 kuna za kupnju reflektora te dodatnih 17.500,00 kuna za obvezu za kupnju reflektora. Reflektori spadaju pod sustav glavne rasvjete na stadionu. Sustav je kupljen od strane nogometnog kluba 2009.

godine. Troškovi za reflektore dio su ugovor o kreditu i dodatka ugovora o kreditu, koji je nogometni klub sklopio sa poslovnom bankom, u iznosu od 915.000,00 EUR. Kredit je korišten za uređenje stadiona, točnije za izgradnju nadstrešnice nad tribinama i sustav glavne rasvjete. Karlovačka športska zajednica je pak bila sudužnik. Vrijednost nabavljenog sustava za rasvjetu nije vidljiva u nikakvim drugim dokumentima osim u projektnoj dokumentaciji. Nogometni klub je otplatio samo dio kredita, da bi krajem 2012. godine prestao sa aktivnostima a 2013. godine bio izbrisan iz Registra profesionalnih klubova. Za ostatak duga od 5.220.252,00 kuna blokirana je račun Karlovačke športske zajednice. Kako bi se odblokirao račun Zajednice Grad je otkupio reflektore u iznosu od 4.617.500,00 kuna i prenio ih u svoju imovinu bez naknade. U razdoblju od 2009. do 2012. godine Grad je za uređenje nogometnog stadiona platio ukupno 9.855.468,00 kuna. Sam stadion je vlasništvo Grada koje je dano nogometnom klubu na korištenje od 2009. do 2011. godine. U 2009. godini Grada je uplatio 1.200.000,00 kuna za postavljanje reflektora, uređenje sjedećih mjesta za gledatelje i uređenje vip lože i tv studija. Da bi u naredne dvije godine za otplatu kreditnih obveza za uređenje nogometnog stadiona plaćeno još 3.200.000,00 kuna. Pošto ugovorima nije utvrđeno u čijoj će se imovini evidentirati ulaganja u uređenje stadiona Državni ured za reviziju stoga smatra da bi bilo potrebno pravnim aktom utvrditi vlasništvo nad imovinom koja je obnovljena i građena sredstvima Grada i da se poduzmu aktivnosti potrebne za prijenos imovine na Grad.

Prilikom daljnje analize poslovanja Grada Karlovca za 2012. godinu Državni ured za reviziju otkrio je još nedostataka koji se odnose na rashode i izdatke točnije u financiranju kapitalnih projekata. Za 2012. godinu Grad je planirao ostvariti kapitalnih projekata u iznosu od 12.749.584,00 kune. Ta ulaganja bila su planirana za izgradnju i obnovu objekata i komunalne infrastrukture. Naposljetku ostvareno je projekata u iznosu od samo 2.792.572,00 kuna odnosno samo 21,9% od planiranih projekata. Najznačajnija sredstva za financiranje tih projekata prikupljena su iz komunalnih doprinosa koji su iznosili 1.178.053,00 kuna, općih prihoda i primitaka u iznosu od 561.578,00 kune, pomoći pomoći iz državnih i gradskih proračuna u iznosu od 465.847 kuna, prihoda od prodaje stanova i iznosu od 380.620,00 kuna od spomeničke rente prikupljeno je još 110.073,00 kune, te iz drugih prihoda i primitaka još je prikupljeno 78.435,00 kuna. Razlog zbog kojih je ostvaren tako mali postotak planiranih projekata je u tome što dio projekata kao što su izgradnja javne rasvjete te rekonstrukcija i obnova zgrade Hrvatskog doma zaključeni tek na kraju 2012. godine i početku 2013. godine. Izgradnja vrtića i odlagališta komunalnog otpada kao i rekonstrukcija Radićeve ulice te nabava i montaža dizala i groblje Jamadol u vrijednosti od 6.429.598,00 kuna nisu realizirani, a drugi

projekti su realizirani u manjoj vrijednosti nego je planirano. Nadalje rekonstrukcija stambene zgrade i okoliša u Nehajevoj ulici nije realiziran zbog nepripremljenosti projektne dokumentacije. U svibnju 2011. godine započeo je prvi postupak nabave koji je poništen nakon isteka roka za dostavu ponuda. Razlog poništenja natječaja je potreba za izmjenama i dopuna troškovnika jer je prošlo dvije godine od izrade dokumentacije i došlo je do promjena u odnosu na prvobitno stanje. Drugi natječaj raspisan je u listopadu u 2011. godini nakon što je izrađen novi troškovnik i tehnička dokumentacija. Ugovor je zaključen sa odabranim ponuditeljem u travnju iduće godine. Vrijednost ugovora iznosila je 6.110.551,00 kuna. No pošto je naknadno utvrđeno da su potrebni dodatni nepredvidljivi radovi, koji se odnose na statičku stabilnost i tehničku funkcionalnost objekta, koji povećavaju cijenu ugovorenih radova. Iz toga razloga sporazumno je raskinut ugovor i Grad je bio dužan platiti troškove u iznosu od 139.878,00 kuna. Također u skupini financijske imovine u pripremi nalaze se građevinski objekti vrijednosti 16.722.237,00 kuna. Kroz 2008. i 2009. godinu na tim objektima izvedeni su radovi u vrijednosti od 15.504.641,00 kuna. U naredne dvije godine radovi nisu završeni i objekti nisu stavljeni u uporabu. Projekt nije bio pravodobno pripremljen i bilo je potrebno poduzet aktivnosti kako bi projekt bio usklađen sa pritjecanjem financijskih sredstava te kako bi ta sredstva bila utrošena u roku i s namjenom.

Prema Izvješću o obavljenoj reviziji Grada Karlovca za 2012. godinu: „*Državni ured za reviziju nalaže poduzeti aktivnosti kako bi se neutrošena sredstva koristila za poslove iz samoupravnog djelokruga Grada.*“

Nedostaci u financiranju i provođenju kapitalnih projekata pronađeni su i u državnoj reviziji za narednu 2013. godinu. U 2013. godini u Izvješću o obavljenoj reviziji piše da je Grad Karlovac planirao utrošiti 33.953.334,00 kuna na gradnju objekata i obnovu gradske infrastrukture. Naposljetku ostvareno je projekata u vrijednosti od 9.959.629,00 kuna što je 29,3% od ukupnih planiranih projekata. Što je za 7.167.057,00 kuna više u apsolutnom iznosu nego u prethodnoj godini.

U najvećem dijelu odrađeni kapitalni projekti su financirani iz komunalne naknade u iznosu od 4.402.645,00 kuna. Veći iznosi još su prikupljeni od pomoći iz državnog i gradskog proračuna u iznosu od 1.748.798,00 kuna, od spomeničke rente prikupljeno je 1.156.460,00 kuna dok je iz općih prihoda i primitaka prikupljeno 996.175,00 kuna. U manjem obujmu sredstva za financiranje kapitalnih projekata prikupljena su iz pomoći od drugih subjekata i od zaduživanja u iznosu od 621.737,00 kuna odnosno 334.875,00 kuna. Nadalje prihodi za financiranje

kapitalnih projekata prikupljeni su i iz naknada. Točnije naknade za zadržavanje nezakonito izgrađenih zgrada u prostoru u iznosu od 317.357,00 kuna i naknade za eksploataciju mineralnih sirovina od 165.735,00 kuna. Dodatno sredstva su još prikupljena od prodaje poslovnih objekata u iznosu od 102.500,00 kuna, šumskih doprinosa 78.456,00 kuna i drugih prihoda i primitaka u iznosu od 34.891,00 kunu.

Projekti u vrijednosti 3.854.500,00 nisu realizirani jer su ugovori s dobavljačima i izvođačima radova tek zaključeni krajem 2013. godine ili početkom 2014. godine. Neki od projekata koji nisu realizirani zbog iz toga razloga uključuju izgradnju pristupne ceste vrtiću na Švarči, rekonstrukcija Radićeve ulice, izgradnja autobusnog stajališta, uklanjanje stambeno -poslovnog objekta u Nehajevoj... Nadalje kod sedam planiranih projekata u iznosu 20.308.809,00 kuna realizirano je samo u iznosu od 766.892,00 kuna odnosno ostvareno je 3,8% od planiranog iznosa. Jedan od tih projekata je i izgradnja dječjeg vrtića na Švarči za čiju je gradnju potpisan ugovor sa izvođačem radova u svibnju 2013. godine. Cjelokupni projekt je bio vrijedan 15.000.000,00 kuna. Tijekom 2013. godine obavljeno je samo radova 334.875,00 kuna ili 2,2% dogovorenih radova. Obavljeni radovi se odnose na pripremne i istražne hidrogeološke radove. Radovi su započeli tek iduće godine jer je bila potrebna puna godina da se pribavi građevinska dozvola.

Državni ured za reviziju nalaže Gradu da treba uspostaviti rokove za realizaciju projekata kao i odredit odgovorne osobe koje će pratiti da li se projekt realiziraju u tim utvrđenim rokovima, te utvrdit način i rokove u kojima će se izvješćivati o realizaciji projekta. Nadalje Grad treba poduzeti aktivnosti koje će povećati ostvarenje projekata koji se planiraju i financiraju iz proračuna.

U Izvješću o obavljenoj reviziji za 2012. godinu vidljivo je da Grad Karlovac planira nabavu roba, usluga i radova u vrijednosti od 22.229.660,00 kuna. Naposljetku provedeno je pet postupaka javne nabave velike vrijednosti i 12 postupaka javne nabave male vrijednosti od kojih su dva poništena. Ugovorena vrijednost provedenih postupaka nabave iznosi 12.691.290,00 kuna. Za nabavu robe i radova u vrijednosti od 752.625,00 kuna, koje se odnose na izgradnju rotora u Ulici kralja Petra Krešimira IV. i nabavu opreme za školsku sportsku dvoranu Dubovac, Grad nije proveo postupke javne nabave. Poslovi izgradnje rotora podijeljeni su na postavljanje asfalta i rubnjaka u vrijednosti 141.250,00 kuna, postavljanje stupića za 110.640,00 kuna, te nabava znakova i uređenje signalizacije u vrijednosti od 75.200,00 kuna odnosno 39.706,00 kuna. Isti dobavljač obavljao je i poslove nabave opreme za školsku

dvoranu. Projekt je financiran preko tri narudžbenice vrijednosti 255.842,00 kuna također su nabavljene i tri nadstrešnice pomoću dvije narudžbenice u iznosu od 108.815,00 kuna. Financiranje nabave i radova tih projekata nije u skladu s odredbama članka 18. i 79. Zakona o javnoj nabavi.

Prema Zakonu o javnoj nabavi u članku 18. (Narodne novine, br. 90, 2011) nabavom velike vrijednosti smatra se nabava čija je procjena jednaka ili veća od vrijednosti europskih pragova, dok nabavom male vrijednosti smatra se ona nabava čija je procijenjena vrijednost manja od europskih pragova. U slučaju da se nabava velike vrijednosti podijeli na više manjih grupa tada se mogu primjenjivati pravila za nabavu robe manje vrijednosti. Ali samo ako je vrijednost pojedine grupe ili grupa za robu ili usluge manja od 80.000,00 EUR u kunsjoj protuvrijednosti odnosno za radove čija je vrijednost manja od 1 milijun EUR u kunsjoj protuvrijednosti te ukupan zbroj vrijednosti tih grupa ne prelazi 20% ukupne procijenjen vrijednosti svih grupa predmeta nabave. Nadalje, naručitelj ne smije dijeliti vrijednost nabave robe i radova s ciljem izbjegavanja odredbi zakona koji se odnose na procjenu vrijednosti robe. Dok članak 79. istog Zakona kaže da javni naručitelj određuje predmet nabave na način da predstavlja njegovu tehničku, tehnološku, oblikovanu, funkcionalnu ili drugu cjelinu.

U vezi ispravka nepravilnosti u javnoj nabavi Državni ured za reviziju nalaže da se nabava robe i radova od strane Grada provodi u skladu sa Zakonom o javnoj nabavi.

U 2015. godini nabava roba, usluga, radova kao i zaključivanje ugovora o nabavi zajedno sa praćenjem javne i bagatelne nabave do ispunjenja ugovora propisan je od strane Grada u Proceduri o stvaranju ugovornih obveza. Za praćenje ostvarivanja obveza zadužen je službenik koji je pokrenuo postupak ili nadležni pročelnik upravnog odjela dok se na mrežnoj stranici nalazi registar ugovora o javnoj nabavi koji se obnavlja u propisanim rokovima i prati ostvarenja ugovora o javnoj nabavi. Također uz proceduru stvaranja ugovornih obveza Grad posjeduje i registar ugovora u kojem se nalaze svi ugovori o vrijednostima radova kao i podaci o datumu ugovaranja, te nazive dobavljača ili izvoditelja radova. Prema planu nabave Grada procijenjena vrijednost bagatelne nabave iznosi 10.790.155,00 kuna bez poreza na dodanu vrijednost, dok je prema statističkim izvješćima o javnoj nabavi vrijednost bagatelne nabave iznosila 13.162.351,00 kuna s porezom na dodatnu vrijednost. Do toga iznosa se došlo zbrajanjem pojedinačnih izvješća svih odjela koji nisu sastavljeni na isti način pošto ne postoji jedinstvena evidencija bagatelne nabave te se ne prati ostvarenje cjelokupnog plana nabave.

Uz nedostatke koje je Državni ured za reviziju pronašao kod evidencije javne nabave u Izvješću o obavljenoj reviziji navedeni su i nedostaci vezani uz rashode za nabavu goriva. U 2015. godini Grad vodi evidenciju koja se odnosi na potrošnju i sastavljanje obračuna potrošnje goriva, te je na snazi i Pravilnik o načinu upotrebe i prava u vezi s korištenjem osobnih vozila, mobilnih aparata, reprezentacije te popisivanja narudžbi. Prema Pravilniku svako korištenje službenog vozila mora bit popraćeno putnim radnim listom u koje korisnik vozila upisuje kilometražu za svaku pojedinu vožnju te ih krajem mjeseca predaje u Upravni odjel za opće troškove zajedno sa računima goriva. Državni ured za reviziju provjerom radnih listova došao je do zaključka da radni listovi nisu uredno ispunjeni.

Za ispravak pronađenih propusta Državni ured za reviziju predlaže da se uvede jedinstvena evidencija za bagatelne nabave te da se prati ostvarenje ukupnog plana nabave. U vezi nedostataka s korištenjem službenim automobilima Državni ured za reviziju predlaže da se putni radni listovi vode s propisanim podacima.

4.3.4. Izvršenje naloga i preporuka revizije za 2013. godinu

U Izvješću o obavljenoj reviziji za 2015. godinu Državni ured za reviziju utvrdio je nepravilnosti i propuste koji se odnose na ispunjavanje naloga i preporuka zadanih u zadnjoj reviziji u 2013. godini. Grad Karlovac još uvijek nije ispravio nedostatke vezane uz bilješke uz Bilancu odnosno bilješke ne sadrže pregled svih ugovorenih odnosa koji ako se ispune određeni uvjeti mogu postati obveza ili imovina.

Tablica 5: Izvršenje naloga i preporuka revizije za 2013.

Nalozi i preporuka prema kojima je postupljeno	Nalog prema kojem nije postupljeno
<p>Analitičke evidencije i raščlanjene stavke obveza u glavnoj knjizi sadrže podatke o obvezama (po subjektima, računima, pojedinačnim iznosima, rokovima dospelosti, zateznim kamatama i drugo), a popisne liste obveza su priložene popisu</p>	<p>Bilješke uz Bilancu sa stanjem na dan 31. prosinca 2015. ne sadrže pregled ostalih ugovornih odnosa, koji uz ispunjenje određenih uvjeta mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke, sporovi na sudu koji su u tijeku i drugo</p>
<p>Utvrđeni su kriteriji prema kojima Grad daje subvencije za obavljanje javnih usluga, a odlukama o odobrenju sredstava su određeni ciljevi davanja subvencije, odnosno na koji način će dana subvencija (prenesena sredstva) utjecati na poboljšanje poslovanja, uspostavljene su kontrole za korištenje sredstava za subvencije te su radi transparentnosti javno objavljene informacije o dodjeli sredstava</p>	
<p>Poduzimane su aktivnosti kako bi se neutrošena sredstva koristila za poslove iz samoupravnog djelokruga Grada (projekti planirani Programom gradnje objekta i uređenja komunalne infrastrukture za 2015. su ostvareni u vrijednosti 18.825.006,00 kn ili 73,5% planirane vrijednosti</p>	

Izvor: Izrada autora prema Izvješću o obavljenoj reviziji Grada Karlovca za 2015. godinu [online]. Dostupna na: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca> [10.05.2020.]

4.3.5. Izvršenje naloga i preporuka revizije za 2015. godinu

Prema Izvješću o obavljenoj reviziji za 2018. godinu državni revizori nisu pronašli nikakve nedostatke i nepravilnosti u poslovanju Grada Karlovca. Grad je također proveo sve preporuke i naloge koje nisu provedene u prethodnoj reviziji za 2015. godinu. Tako sada Grad kontinuirano vodi ispravne radne listove za korištenje službenih vozila i ustrojena je jedinstvena evidencija bagatelne nabave, te su u Bilješkama uz financijske izvještaje navedeni svi ugovorni odnosi koji u slučaju ispunjenja određenih uvjeta mogu postati obveza ili imovina.

5. Zaključak

Cjelokupni teritorij Republike Hrvatske podijeljen je na jedinice lokalne samouprave koje se nazivaju gradovi i općine, te jedinice regionalne (područne) samouprave koje se nazivaju županije. Postojanje jedinica lokalne i regionalne samouprave zagantirano je Ustavom, a njihovo poslovanje definirano je prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, a financijski izvještaji sastavljaju se u skladu s Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Zadatak jedinice lokalne i regionalne samouprave je gospodarski razvoj područja na kojima su osnovani zato jer mogu brže prepoznati potrebe lokalnog stanovništva te odgovoriti na njih.

Točnost i objektivnost financijskih izvještaja jedinica lokalne i regionalne samouprave kao i usklađenost njihova poslovanja sa unaprijed postavljenim standardima provodi se putem financijske državne revizije od strane vrhovne revizijske institucije u Republici Hrvatskoj koja se naziva Državni ured za reviziju. Državni ured za reviziju djeluje na području cijele Republike Hrvatske preko područnih ured koji se nalaze u središtima županija. Samo sjedište Ureda je u Gradu Zagrebu. Analizom poslovanja i financijskih izvještaja jedinica lokalne i regionalne samouprave Državni ured za reviziju treba otkriti nedostatke i nepravilnosti koje se javljaju u njima, te predložiti rješenja kako ih ispraviti. Sve to radi se s ciljem unapređenja poslovanja jedinica lokalne i regionalne samouprava.

U ovome radu teorijski je obrađen pojam jedinica lokalne i regionalne samouprave kao i pojam same državne revizije. Nadalje, provedena je analiza Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji na primjeru Grada Karlovca u razdoblju od tri godine, točnije za 2012., 2013., 2015. i 2018. godinu.

Analizom Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji za Grad Karlovaca otkrivene su nepravilnosti u svakom razdoblju u kojem je provedena revizija osim u reviziji obavljenoj za 2018. godinu. Najviše nepravilnosti pronađeno je proračunskom računovodstvu i odnose se na sastavljanje poslovnih knjiga, evidentiranje nefinancijske imovine i udjela u trgovačkim društvima, te u evidentiranju prihoda i primitaka, rashoda i izdataka. Nepravilnosti kod evidentiranja rashoda pronađeni su u dodjeljivanju subvencija i u financiranju kapitalnih projekata i projekata od javne namjene. Također jedino je u reviziji za 2015. godinu otkriveno da Grad Karlovac nije postupio u potpunosti sa preporukama iz prethodne revizije.

Na kraju rada može se zaključiti da je državna revizija neophodan instrument koji osigurava transparentnost i kontrolu u trošenju javnih sredstva i ukazuje na nepravilnosti koje se javljaju

u poslovanju jedinica lokalne i regionalne samouprave. Svojim radom Državni ured za reviziju omogućava prvenstveno poreznim obveznicima ali i svim zainteresiranim strankama uvid na koji način jedinice lokalne i regionalne samouprave troše javna financijska sredstva što dovodi do unapređenja njihovog poslovanja i većeg povjerenja javnosti u te institucije.

LITERATURA

Knjige:

1. Akrap, V. et al. (2009) *Državna revizija*, Zagreb: Masmedia
2. Bičanić, N., Jakir Bajo, I., Karačić, M. (2017) *Proračunsko računovodstvo – Primjena Račuskog plana s primjerima knjiženja III. izmjenjeno i dopunjeno izdanje*, Zagreb: TEB poslovno savjetovanje d.o.o.
3. Dražić – Lutilsky, I. et al. (2010) *Računovodstvo – III. izmjenjeno izdanje*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
4. Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012) *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

Članci:

1. Korpić, I., (2005) *Djelokrug lokalne i područne (regionalne) samouprave*. Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, Vol. 5 No. 1, 2005, str. 35-79 [online]. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=287815 [15.02.2020]
2. Mamić Sačer, I., Vuković, D., Pavić, I., (2015) *Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini*. Zbornik radova ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, vol., br. Posebno izdanje 2015, str. 204-224 [online]. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/search/?show=results&styp=1&c%5B0%5D=article_search&t%5B0%5D=dr%C5%BEavna+revizija [29.04.2019.]
3. Šinković, Z., (2019) *Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave*. Zbornik radova Pravnog fakultet u Splitu, Vol. 56 No. 1, 2019, str. 223-250 [online]. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=317642 [29.04.2019.]
4. Vašiček, V., (2015) *Usklađenost financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, No. Posebno izdanje 2015, 2015., str. 320-345 [online]. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/204419> [22.04.2020]

Ostalo:

1. Državni ured za reviziju: *O nama* [online]. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/kontakti> [22.04.2020.]
2. Državni ured za reviziju, *Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija* [online]. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_10_-_Meksicka_deklaracija_o_neovisnosti_vrhovnih_revizijskih_institucija.pdf [29.04.2019.]
3. Državni ured za reviziju (2011.) *Revizijski standardi INTOSAI* [online]. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf> [29.04.2019.]
4. Državni ured za reviziju, *Svečana objava smjernica o načelima revidiranja iz Lime* [online]. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_1_-_Limska_deklaracija.pdf [29.04.2019.]
5. Državni ured za reviziju, *Temeljna načela financijske revizije* [online]. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_200.pdf [29.04.2019.]
6. Državni ured za reviziju, *Temeljna načela revizije javnog sektora* [online]. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf [29.04.2019.]
7. Državni ured za reviziju, *Temeljna načela revizije učinkovitosti* [online]. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_300.pdf [29.04.2019.]
8. Državni ured za reviziju, *Temeljna načela revizije usklađenosti* [online]. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_400.pdf [29.04.2019.]
9. *Statut Grada Karlovca*, [online]. Dostupno na: <https://www.karlovac.hr/gradonacelnik/dokumenti-26/statut-grada-karlovca/6858> [5.7.2020.]
10. *Izješće o obavljenoj financijskoj reviziji grada Karlovca za 2015. godinu* [online]. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/87/karlovac.pdf> [29.04.2019.]
11. *Izješće o obavljenoj financijskoj reviziji grada Karlovca za 2013. godinu* [online]. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/lokalne-jedinice/gradovi/grad-karlovac.pdf> [29.04.2019.]
12. *Izješće o obavljenoj financijskoj reviziji grada Karlovca za 2012. godinu*. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2013-rr-2013/01-lokalne-jedinice/04-karlovaacka-zupanija/10-grad-karlovac.pdf> [29.04.2019.]

13. *Kodeks profesionalne etike državnih revizora* [online]. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora> [29.04.2019.]
14. Narodne novine (2015) *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 3/2015. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2015_01_3_59.html [25.04.2020]
15. Narodne novine (2014) *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 124/2014. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html [25.04.2020.]
16. Narodne novine (2010) *Ustav Republike Hrvatske* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 5/2010. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2010_07_85_2422.html [25.04.2020.]
17. Narodne novine (2019.), *Zakon o državnom uredu za reviziju* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 25/2019. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_03_25_490.html [29.04.2019.]
18. Narodne novine (2017) *Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 127/2017. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2874.html [25.04.2020.]
19. Narodne novine (2019) *Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referenduma* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 29/2019. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_03_29_602.html [18.05.2020.]
20. Narodne novine (2012) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o trgovačkim društvima* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 111/2012. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012_10_111_2392.html [18.05.2020.]
21. Narodne novine (2011) *Zakon o javnoj nabavi* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 90/2011. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2011_08_90_1919.html [19.05.2020.]
22. Narodne novine (2013) *Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi* [online]. Narodne novine d.d., NN 19/2013. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_02_19_323.html [29.04.2019.]
23. Narodne novine (2019) *Odluka o objavi okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 31/2019. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_03_31_638.html [10.03.2020.]

24. Narodne novine (1997) *Zakon o potvrđivanju Europske povelje o lokalnoj samoupravi* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 14/1997. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/medunarodni/1997_10_14_95.html [28.03.2020.]
25. Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 7/2008. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2008_07_87_2791.html [29.03.2020.]
26. Narodne novine (2017) *Zakon o reviziji* [online]. Zagreb: Narodne novine d.d., NN 127/2017. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html [10.05.2020.]
27. Republika Hrvatska, Ministarstvo financija *Okružnica o sastavljanju, konsolidaciji i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračunajedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1.siječnja do 31. prosinca 2019.* [online]. Dostupno na: <https://www.teb.hr/media/18517/okruznica-1-12-201910120202n.pdf> [26.04.2020]
28. Republika Hrvatska, Ministarstvo financija *Rokovi predaje financijskih izvještaja* [online]. Dostupno na: https://mfin.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/drzavna-riznica/racunovodstvo/fin_izvjestavanje/FI%20proracunskih%20i%20izvanproracunskih%20korisnika%20drzavnog%20proracuna180921.pdf [27.04.2020.]
29. Republika Hrvatska, Ministarstvo uprave (2019) *Statistički prikaz Ministarstva uprave broj 14.* [online]. Dostupno na: https://uprava.gov.hr/UserDocsImages//Statisti%C4%8Dki%20prikaz//Statisti%C4%8Dki%20prikaz%20broj%2014.%20_%20finalni.pdf [01.06.2020.]

Popis tablica

Tablica 1. Djelokrug rada jedinica lokalne i regionalne samouprave

Tablica 2. Izvori prihoda jedinica lokalne i regionalne samouprave

Tablica 3. Računski plan

Tablica 4. Temeljne vrste revizije

Tablica 5. Izvršenje naloga i preporuka revizije za 2013.

Popis slika

Slika 1. Struktura ostvarenih prihoda i primitaka, rashoda i izdataka Grada Karlovca za 2012., 2013., i 2015. godinu

Slika 2. Struktura vrijednosti imovine, obveza i vlastitih izvora Grada Karlovca za 2012., 2013., i 2015. godinu

Životopis

Rođen sam 09. svibnja 1993. godine u Karlovcu. U istom gradu sam završio osnovnu i srednju školu. U razdoblju od 2008. godine do 2012. godine pohađao sam Ekonomsko-turističku školu Karlovac završetkom koje sam stekao zvanje ekonomista. U srednjoj školi i za vrijeme stručne prakse sam se susreo s ekonomskom teorijom što me je potaknulo da upišem ekonomski fakultet.

Završetkom srednje škole 2012. godine upisao sam na Ekonomskom fakultetu u Zagrebu preddiplomski sveučilišni studij „Poslovne ekonomije“ koji sam završio 2018. godine i time stekao titulu prvostupnika ekonomije. Te iste godine na Ekonomskom fakultetu Zagreb sam upisao diplomski studij „Računovodstvo i revizija.“

Tijekom studiranja radio sam u arhivi i pozivnom centru što mi je pomoglo da proširim poznanstva i steknem iskustvo u radu s ljudima. U slobodno vrijeme volim čitati i ići u kino.