

Revizijske tehnike analize državnog proračuna Republike Hrvatske

Hubinka, Matea

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:354196>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-25**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Diplomski studij (*Financijski menadžment*)

Matea Hubinka

**REVIZIJSKE TEHNIKE ANALIZE DRŽAVNOG
PRORAČUNA REPUBLIKE HRVATSKE**

Diplomski rad

Diplomski rad iz predmeta	<i>Financijski menadžment</i>
ocijenjen ocjenom	<i>18/20</i>
Osijek, <i>23. 9.</i> 20 <i>19.</i>	Potpis nastavnika <i>[Signature]</i>

II RAZINA OBRAZOVANJA

Osijek, 2019.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Diplomski studij (*Financijski menadžment*)

Matea Hubinka

**REVIZIJSKE TEHNIKE ANALIZE DRŽAVNOG
PRORAČUNA REPUBLIKE HRVATSKE**

Diplomski rad

Kolegij: Revizija financijskih institucija

JMBAG: 0010210729

e-mail: mathubin@efos.hr

Mentor: izv. prof. dr. sc. Ivo Mijoč

Osijek, 2019.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Economics in Osijek
Graduate Study (Financial Management)


Matea Hubinka

**AUDITING TECHNIQUES OF THE STATE BUDGET
ANALYSIS OF THE REPUBLIC OF CROATIA**

Graduate paper

Osijek, 2019.

**IZJAVA
O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI,
PRAVU PRIJENOSA INTELKTUALNOG VLASNIŠTVA,
SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA
I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA**

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Djeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*, 
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta/studentice: **Matea Hubinka**

JMBAG: 0010210729

OIB: 66430230477

e-mail za kontakt: mateahuba@gmail.com

Naziv studija: **Diplomski sveučilišni studij Ekonomskog fakulteta u Osijeku, smjer**

Financijski menadžment

Naslov rada: **Revizijske tehnike analize državnog proračuna Republike Hrvatske**

Mentor/mentorica diplomskog rada: **izv. prof. dr. sc. Ivo Mijoč**

U Osijeku, _____ 2019. _____ godine

Potpis Hubinka Matea

Revizijske tehnike analize državnog proračuna Republike Hrvatske

SAŽETAK

Razvojem gospodarstva te osnivanjem velikog broja poduzeća nastaje i potreba za revizijom. Revizija predstavlja neovisnu provjeru i ispitivanje svih financijskih izvješća, informacija i isprava određenog subjekta, u svrhu utvrđivanja iskazuju li ista realan financijski rezultat i položaj. Revidiranje mora biti u skladu sa svim općeprihvaćenim revizijskim standardima, načelima i metodama revizije, među kojima su najznačajnije Benfordov zakon, horizontalna i vertikalna analiza, analiza pomoću pokazatelja, Altmanov model te DuPontov sustav pokazatelja. Kako bi se osigurala pouzdanost i objektivnost svih važnih prikupljenih podataka i financijskih informacija, revizor mora posjedovati stručne i profesionalne vještine i znanje, voditi se temeljnim etičkim načelima, ali mora biti i neovisan od svih vanjskih utjecaja.

Državni ured za reviziju, kao vrhovna revizijska, stručna, vanjska i neovisna institucija, zadužen je minimalno jednom godišnje, u ime i za račun države, obavljati državnu reviziju. U Republici Hrvatskoj, državna revizija regulirana je Zakonom o državnoj reviziji.

U praktičnom dijelu ovog diplomskog rada analizirani su javno objavljeni podaci Državnog ureda za reviziju u obliku Izvješća o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu. Kroz istraživano razdoblje prikazana je analiza i plan računa prihoda i rashoda, računa financiranja, izmjena i dopuna državnog proračuna, ali i vrijednosti kod izvršenja državnog proračuna. Isto tako, prikazani su iznosi sveukupnih proračunskih sredstava, kao i usporedba ukupnih prihoda i rashoda državnog proračuna Republike Hrvatske kroz promatrano četverogodišnje razdoblje.

Ključne riječi: revidiranje, općeprihvaćeni revizijski standardi, metode revizije, državna revizija, državni proračun

Auditing techniques of the state budget analysis of the Republic of Croatia

ABSTRACT

With the development of economy and the establishment of a great number of enterprises there has occurred the need for an audit. The audit represents an independent authentication and examination of financial records, information and documents of the certain subject, the aim of which is to determine if the mentioned items show the real financial result and position. Auditing has to be consistent with all the generally accepted auditing standards, principles and methods of auditing, the most significant of which are Benford's law, horizontal and vertical analysis, and analysis with the help of indicators, Altman model and DuPont's system of indicators. To ensure reliability and objectivity of all important collected data and financial information, the auditor has to be competent and have professional skills and knowledge, be led by the general ethical principles, but also independent of all the external influences. The State Audit Office of Croatia, being a supreme auditing, professional, external and independent institution, has the obligation to perform audit minimally once a year on behalf of state. In Croatia, the jurisdiction and scope of work of the Office are regulated by the State Audit Office Act.

In the practical part of the thesis the publicly declared data of the State Audit Office, in the form of the Report on the performed audit of the annual report of Croatia's state budget realization in years 2015, 2016, 2017 and 2018 have been analysed. The analysis and plan of the revenue and expenditure account, the account of financing and amendments of state budget, as well as the values in realization of state budget of the examined period of time have been conducted. Moreover, the amounts of overall budget resources have been presented also, along with the comparison of total revenues and expenditures of Croatia's state budget during the examined period of time.

Keywords: auditing, generally accepted auditing standards, audit methods, state audit, state budget

SADRŽAJ

1. Uvod	1
2. Metodologija rada	3
3. Pojam, značaj i uloga revizije	4
3.1. Temeljne vrste revizije	5
3.1.1. Revizija financijskih izvješća, revizija podudarnosti i revizija poslovanja	5
3.1.2. Eksterna i interna revizija.....	6
3.1.3. Komercijalna i državna revizija	7
3.2. Pojam i uloga revizora	8
3.2.1. Osnovne vrste revizora.....	8
3.2.2. Revizija kao profesija.....	10
3.2.3. Revizijska profesija: Izobrazba revizora	11
3.2.4. Kodeks profesionalne etike revizora	12
3.2.5. Revizorske tvrtke.....	13
3.3. Načela revizije	14
3.4. Općeprihvaćeni revizijski standardi	15
3.5. Hrvatski standardi financijskog izvješćivanja (HSFI)	19
3.6. Metode revizije	20
3.6.1. Opće metode.....	21
3.6.2. Specijalne metode	21
3.6.3. Analitičke metode	23
3.6.3.1. Benfordov zakon	24
3.6.3.2. Horizontalna i vertikalna analiza	25
3.6.3.3. Analiza pomoću pokazatelja.....	27
3.6.3.4. Altmanov model.....	30
3.6.3.5. DuPontov sustav pokazatelja	30
4. Državna revizija	31
4.1. Temeljne značajke državne revizije	32
4.2. Povijesni razvoj državne revizije	32
4.3. Vrste državne revizije	34
4.4. Pretpostavke za učinkovito funkcioniranje državne revizije	35
4.4.1. Neovisnost.....	35
4.4.2. Revizijski obuhvat.....	36
4.4.3. Profesionalne (revizijske) vještine	36
4.5. Zakonski okvir obavljanja državne revizije	38
4.6. INTOSAI revizijski standardi	38

4.7. Državni ured za reviziju	40
5. Državni proračun Republike Hrvatske.....	40
5.1. Općenito o proračunu	41
5.2. Funkcije i ciljevi proračuna	41
5.3. Elementi sustava proračuna	43
5.4. Ciklus proračuna	44
6. Proračun Republike Hrvatske u razdoblju od 2015. do 2018. godine	44
6.1. Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji državnog proračuna za 2015. godinu	45
6.2. Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji državnog proračuna za 2016. godinu	48
6.3. Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji državnog proračuna za 2017. godinu	50
6.4. Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji državnog proračuna za 2018. godinu	52
6.5. Usporedba ukupnih prihoda i rashoda za promatrano razdoblje.....	55
7. Zaključak	60
Literatura	62
Popis grafikona	ix
Popis slika	ix
Popis tablica	ix

1. Uvod

Revizija nastoji kroz točnost, objektivnost i valjanost prikupljenih podataka smanjiti manjkavosti, nepravilnosti ili određene manipulacije te dati cjelokupnu sliku o svim gospodarskim sustavima, subjektima, ali i o državnom proračunu, o čemu se govori u ovom diplomskom radu. Državni proračun karakterizira njegov primarni cilj u vidu zadovoljenja javnih potreba kroz balansiranje planiranih proračunskih prihoda i ostvarenih proračunskih rashoda.

Cilj i ujedno svrha ovoga rada jest upoznati se s osnovama revizije, značajem revizora koji obavlja tu istu reviziju, funkcijom državne revizije pri donošenju državnog proračuna, kao i s bitnim činjenicama o proračunu Republike Hrvatske u analiziranom razdoblju.

Rad se sastoji od teorijskog i istraživačkog dijela. Istraživački dio rada, proračun Republike Hrvatske, odnosi se na četverogodišnje razdoblje (od 2015. do 2018. godine), prema podacima Državnog ureda za reviziju.

U trećem poglavlju pod nazivom „Pojam, značaj i uloga revizije“ upoznaje se s temeljnim vrstama revizije, ulogom i pojmom revizora, tj. kakvi sve revizori mogu biti, revizijom kao profesijom, a zatim je objašnjena izobrazba revizora tj. revizijska profesija. Isto tako, navedene su najvažnije činjenice o Kodeksu profesionalne etike revizora te je na kraju govoreno o revizorskim tvrtkama. Nadalje, upoznaje se i s načelima revizije, Općeprihvaćenim revizijskim standardima, Hrvatskim standardima financijskog izvješćivanja, metodama revizije, među kojima su opisane opće, specifične te analitičke metode. Pod analitičkim metodama uvršten i ukratko opisan je Benfordov zakon u reviziji, vertikalna i horizontalna analiza, analiza pomoću pokazatelja, Altmanov model te DuPontov sustav pokazatelja.

U četvrtom poglavlju, naslova „Državna revizija“, navedene su osnovne i važne značajke državne revizije, povijesni razvoj iste, kao i njezine temeljne vrste. Ukratko su opisane pretpostavke za učinkovito funkcioniranje državne revizija, gdje je govoreno o neovisnosti, revizijskom obuhvatu te o revizijskim vještinama. Nadalje, opisan je Zakonski okvir obavljanja državne revizije, kao i INTOSAI revizijski standardi te su navedene glavne značajke Državnog ureda za reviziju.

U zadnjem teorijskom, petom poglavlju, „Državni proračun Republike Hrvatske“, opisan je pojam proračuna te njegove najznačajnije funkcije i ciljevi. Isto tako, navedeni su i elementi sustava proračuna, kao što je objašnjen i ciklus samog proračuna.

Očekivani rezultati diplomskog rada povezani su s postavljenim hipotezama. One se odnose na pretpostavku kako državni proračun Republike Hrvatske sadrži značajne razlike između planiranih i ostvarenih prihoda te planiranih i ostvarenih rashoda proračuna, na pretpostavku kako ostvareni ukupni prihodi državnog proračuna Republike Hrvatske kroz analizirano četverogodišnje razdoblje nemaju tendenciju rasta te na pretpostavku kako je tijekom svih promatranih godina ostvaren deficit državnog proračuna Republike Hrvatske.

2. Metodologija rada

Prilikom pisanja diplomskog rada, koristila se stručna literatura te javni i sekundarni izvori podataka kao što su izvješća Državnog ureda za reviziju te izvješća Ministarstva financija za razdoblje od 2015. do 2018. godine.

Primarna literatura rada koja se koristila za produbljenje teorijskih spoznaja je knjiga Akrap, V., et.al. (2009) pod naslovom *Državna revizija* te Crnković, L., Mijoč, I. i Mahaček, D. iz 2010. godine pod naslovom *Osnove revizije*. Osim knjiga, kao relevantni stručni izvori korišteni su članci te velik broj internetskih izvora u službi ažurnosti i aktualnosti podataka. U fokus pisanja i analiziranja podataka stavljaju se službene stranice Hrvatske revizorske komore, Hrvatskog instituta internih revizora, Matice hrvatske te velik broj zakonskih okvira koji prate tematiku, kao što su Zakon o državnoj reviziji, Zakon o državnom uredu za reviziju, Zakon o proračunu te Zakon o reviziji.

U radu su korišteni sekundarni statistički podaci temeljeni na višegodišnjim mjerenjima i praćenjima u javnim publikacijama, komparativna analiza promatranih razdoblja, kao i analiza glavnih razloga promjena vrijednosti uz metodu kompilacije, a induktivnom metodom, prema Zelenika (1998), nastoji se doći do sveopćih spoznaja analiziranjem pojedinačnih razdoblja. U teorijskom dijelu koriste se metode deskripcije za opisivanje temeljnih pojmova revizije (temeljne vrste, načela i metode), revizora i proračuna te metode klasifikacije za raščlanjivanje spomenute terminologije.

Hipoteze i očekivani rezultati ovoga rada su:

H₁: Državni proračun Republike Hrvatske sadrži značajne razlike između planiranih i ostvarenih prihoda te planiranih i ostvarenih rashoda državnog proračuna.

H₂: Ostvareni ukupni prihodi državnog proračuna Republike Hrvatske kroz analizirano vremensko razdoblje nemaju tendenciju rasta.

H₃: Tijekom svih promatranih godina ostvaren je deficit državnog proračuna Republike Hrvatske.

Glavni je cilj produbiti znanje o ovoj aktualnoj temi državnog proračuna budući da se na kraju svake godine i početkom nove godine javljaju identični problemi vezani uz raspravu i odobravanje državnog proračuna Republike Hrvatske. Područje istraživanja koje je obuhvaćeno radom je područje revizije i državnog proračuna, a uže područje vezuje se uz analizu Izvješća o obavljenoj reviziji državnog proračuna za promatrano razdoblje, tj. analizu planiranih te ostvarenih prihoda i rashoda državnog proračuna Republike Hrvatske.

3. Pojam, značaj i uloga revizije

U ovom poglavlju navedene su temeljne vrste revizije. Reviziju provodi revizor, stoga je nakon temeljnih vrsta revizije definiran pojam i uloga revizora te osnovne vrste revizora. Objašnjena je i revizija kao profesija, značaj izobrazbe revizora odnosno revizijske profesije te sve važne činjenice i obilježja Kodeksa profesionalne etike revizora. Na kraju potpoglavlja govori se o revizorskim tvrtkama. Nadalje, navedena su i objašnjena načela revizije, Općeprihvaćeni revizijski standardi, a zatim i značajke Hrvatskih standarda financijskog izvješćivanja. U sljedećem potpoglavlju govori se o najznačajnijim metodama revizije, tj. općim metodama, specifičnim metodama te analitičkim metodama u koje se ubrajaju Benfordov zakon, vertikalna i horizontalna analiza, analiza pomoću pokazatelja, Altmanov model te DuPontov sustav pokazatelja.

Postoji velik broj definicija revizije, a kroz ovaj diplomski rad navedeno je nekoliko stajališta različitih autora. Revizija dolazi od latinske riječi „*revidere*”, a odnosi se na ponovni pregled i provjeru financijskih izvještaja. Prema Zakonu o reviziji, može se definirati kao „postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova” (NN, br. 146/05, 139/08, 144/12). S obzirom da je revizija i pravno definiran oblik, prema Zakonu o državnoj reviziji objašnjava se na sljedeći način: „Revizija je, u smislu Zakona o državnoj reviziji, ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava interne kontrole i interne revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka radi utvrđivanja iskazuju li financijska izvješća istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima” (Crnković, Mijoč i Mahaček, 2010:13). Revizija treba biti u potpunosti neovisna od svih potencijalnih utjecaja na njezino djelovanje, a Vujević navodi kako je „revizija neovisno ispitivanje financijskih izvještaja ili onih financijskih informacija što se odnose na subjekt, onaj profitno usmjeren ili onaj koji to nije, bez obzira na njegovu veličinu ili zakonski oblik, kad je takvo ispitivanje potaknuto s namjerom izražavanja mišljenja o tome” (Vujević, 2003:2). Važno je naglasiti kako stavljanje naglaska na neovisnost revizora upravo otvara problematiku revizije, s obzirom da je objektivnost često vrlo subjektivna u provjeri i analizi točnosti revidiranih izvještaja.

3.1. Temeljne vrste revizije

U ovom potpoglavlju govora je o temeljnim vrstama revizije, odnosno o eksternoj i internoj reviziji, zatim o reviziji financijskih izvještaja te o reviziji poslovanja. Na kraju ovog potpoglavlja, objašnjena je komercijalna revizija, ali i važnost državne revizije.

Postoje različite klasifikacije temeljne podjele revizije pa se može zaključiti kako jedinstvena podjela ne postoji. Prema Vujeviću (2003), revizija se može podijeliti prema:

- a. „mjestu organa koji obavlja reviziju (interna i eksterna revizija)
- b. subjektu koji provodi reviziju (pojedinačna revizija i komisijska ili kompleksna revizija)
- c. objekt koji se pregledava (knjigovodstvena revizija), gospodarska revizija, financijska revizija, revizija osnivanja, revizija sanacije (...)
- d. obuhvat i vrijeme kada se revizija obavlja (prethodna revizija, završna revizija, kontinuirana revizija, potpuna revizija, djelomična revizija (...))” (Crnković, Mijoč i Mahaček, 2010:18).

Prema autoru Messieru (1998), revizija prema objektu ispitivanja svrstava se u tri kategorije:

- a. revizija financijskih izvješća,
- b. revizija podudarnosti,
- c. revizija poslovanja.

3.1.1. Revizija financijskih izvješća, revizija podudarnosti i revizija poslovanja

Revizija financijskih izvješća provodi provjeru realnosti financijskih izvješća gdje nastoji staviti u prvi plan sve bitne informacije potrebne poslovnom subjektu, uz zanemarivanje informacija koje nisu relevantne za poslovni subjekt i donošenje odluka. Prema Meigs i Meigs (1999), menadžment kompanije sastavlja financijske izvještaje poduzeća, a revizija tih izvještaja ima za svrhu premošćivanje jaza između menadžmenta i korisnika tih izvještaja. Revizija financijskih izvještaja skup je postupaka usmjerenih na davanje mišljenja odgovaraju li financijski izvještaji poduzeća izjavama koje je o tim izvještajima dala uprava poduzeća. Cilj je uočiti jesu li financijska izvješća u skladu s potrebnim standardima, načelima i unaprijed utvrđenim kriterijima. U većini slučajeva takva revizija je eksterna, iako se može provoditi i interno, unutar menadžmenta poslovnog subjekta.

Provođenjem revizije podudarnosti ostvaruje se primarni cilj usklađivanja s unaprijed utvrđenim kriterijima, načelima i standardima.

Za razliku od revizije financijskih izvješća, koja se fokusira na bitne informacije za donošenje poslovnih odluka, revizija poslovanja bavi se analizom cjelokupnog poslovanja, sa svrhom unaprjeđenja poslovnog subjekta. Može se reći kako reviziju poslovanja najčešće provode interni revizori, u dogovoru s menadžmentom poduzeća, nastojeći pronaći potencijalne probleme (primjerice: razina organiziranosti zadataka, koordiniranje informacijskim sustavom) te dati daljnje preporuke za poboljšanja.

Razlikuje se još i eksterna i interna revizija, kao i komercijalna i državna revizija, a iste su objašnjene u nastavku.

3.1.2. Eksterna i interna revizija

Eksterna revizija, odnosno vanjska revizija temelji se na revidiranju i provjeri točnosti i transparentnosti financijskih izvješćaja od strane ovlaštenih revizora u revizorskim tvrtkama. Važno je naglasiti kako ovlaštene revizori eksterne revizije nisu zaposlenici tvrtke u kojoj se provodi revizija već su u potpunosti neovisne osobe. Postoje standardni kriteriji, odnosno računovodstvena načela pomoću kojih se provodi revizija financijskih izvješćaja.

Interna revizija utvrđuje učinkovitost poslovanja u poslovnom subjektu, stavljajući u odnos ostvareno u odnosu na planirano. Strategija internog revizora postavljena je od strane menadžmenta poduzeća i nastoji se interno, unutar samog poduzeća, utvrditi točnost financijskih izvješćaja.

Kada bi se uspoređivala interna revizija s eksternom revizijom, tada je, prema Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), temeljni predmet interne revizije utvrđivanje stupnja usklađenosti tj. podudarnosti poslovanja poduzeća s unaprijed postavljenim kriterijima. Nadalje, s aspekta interne revizije, potrebni kriteriji i postupci za ocjenu stupnja usklađenosti poslovanja su standardi interne revizije, interna pravila te Kodeks etike internih revizora. Korisnici izvješćaja interne, tj. unutarnje revizije, su management, nadzorni odbor, revizijski odbor te eksterna i državna revizija. S druge strane, eksterna revizija usmjerena je ka utvrđivanju stupnja usklađenosti financijskih izvješćaja s unaprijed određenim kriterijima. S aspekta eksterne, odnosno vanjske revizije, pod kriterijima za ocjenu stupnja usklađenosti su računovodstvena načela, računovodstveni standardi, računovodstvene politike, zakonski propisi, akti i sl., dok se postupak ocjene provodi sukladno međunarodnim revizijskim standardima, Kodeksu

profesionalne etike i važećim zakonskim propisima. Pod korisnike izvješća eksterne revizije ubrajaju se vlasnici (dioničari), investitori i potencijalni ulagači te različite državne agencije.

3.1.3. Komercijalna i državna revizija

Komercijalnu reviziju mogu provoditi trgovačka društva ili ovlaštene revizori na području Europske unije ili na području Europskog gospodarskog prostora te samostalni revizor. Potrebno je napomenuti kako revizor mora imati odobrenje Hrvatske revizorske komore te za obavljanje djelatnosti ostvaruje financijsku naknadu. Slijedom navedenog, može se zaključiti kako revizor mora biti u potpunosti neovisan i objektivan, a to se ostvaruje eksternom revizijom ovlaštenih osoba.

Državna revizija obuhvaćena je Zakonom o državnoj reviziji, a koji navodi kako se njime „uređuje revizija državnih prihoda i rashoda, revizija financijskih izvješća i financijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se djelomice ili u cijelosti financiraju iz proračuna, javnih poduzeća, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama (udjelima) te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba” (NN, br. 70/93, 48/95, 105/99, 36/01, 44/01, 177/04). Državna revizija propisuje instituciju Državnog ureda za reviziju kao krovno tijelo koje je odgovorno Hrvatskom saboru za obavljanje eksterne revizije putem ovlaštenih osoba i zaposlenika Ureda. Glavni državni revizor, izabran od strane Hrvatskog sabora, dobiva mandat na osam godina, s pravom reizbora. Središnja institucija Ureda nalazi se u Zagrebu te svaka od 20 županija Republike Hrvatske posjeduje područni ured. Nastoji se kroz koordinaciju glavnog i područnih ureda povećati objektivnost i učinkovitost kontrole revizije. Državna revizija provodi se jednom godišnje za proračunske prihode i proračunske rashode državnog proračuna, dok su subjekti nad kojim se provodi revizija obnašatelji državnog proračuna. Primjerice, uzmu li se u obzir financijski izvještaji i usklađenost poslovanja lokalnih jedinica za 2017. godinu, vidljivo je kako je izraženo revizorsko mišljenje na temelju zakona, propisa i akata. Državni ured za reviziju izražava bezuvjetna, uvjetna i nepovoljna mišljenja za lokalne jedinice. Bezuvjetno mišljenje se odnosi na korektnost financijskih izvještaja te predstavlja poslovanje uobličeno u skladu sa zakonom. Uvjetno mišljenje uočava određene nepravilnosti, koje nemaju veliki utjecaj na konačan financijski izvještaj, dok nepovoljno mišljenje utvrđuje velik broj netočnosti koje imaju velik utjecaj na financijske izvještaje. Prema Izvješću o

obavljenoj financijskoj reviziji lokalnih zajednica iz 2017. godine, moguće je uočiti kako je od 71 lokalne jedinice, njih 35 imalo bezuvjetno mišljenje, 34 uvjetna i dva nepovoljna mišljenja (dostupno na službenim stranicama Državnog ureda za reviziju, <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca>). Osim kontrole lokalnih jedinica, Ured daje i preporuke za unaprjeđenje i razvoj te detaljno opisane nepravilnosti.

3.2. Pojam i uloga revizora

Revizor predstavlja glavnog posrednika u poštivanju zakonskih državnih odredbi i vođenju računa o točnosti i objektivnosti poreznih obveza. Prema Zakonu o reviziji, revizorsko društvo i revizor mogu se definirati na sljedeći način. „Revizorsko društvo je pravna osoba sa sjedištem u Republici Hrvatskoj osnovana kao trgovačko društvo u jednom od pravnih oblika u skladu sa zakonom kojim se uređuju trgovačka društva i koje ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo financija u skladu s odredbama ovog Zakona” (NN, br. 127/2017). Kao glavne karakteristike koje revizor mora posjedovati mogu se izdvojiti:

- profesionalnost i objektivnost pri revidiranju financijskih izvještaja,
- stručnost, pravednost i neovisnost od eksternih utjecaja.

Zašto je zapravo važna neovisnost revizora, prikazuje sljedeći citat: „Neovisnost revizora pridonosi pouzdanosti i vjerodostojnosti financijskih informacija i to unapređuje sposobnost investitora da donesu razumne odluke te na taj način podupire efikasno funkcioniranje tržišta kapitala. Loša će kvaliteta informacija zbog nepristranosti i pogrešnog prikazivanja tada djelovati kao prepreka u ostvarivanju optimalne alokacije resursa te će naštetiti interesima individualnih ekonomskih sudionika, posebno dioničara.“ (Soltani, 2009:194).

O revizorskom utjecaju detaljnije je opisano u sljedećim poglavljima.

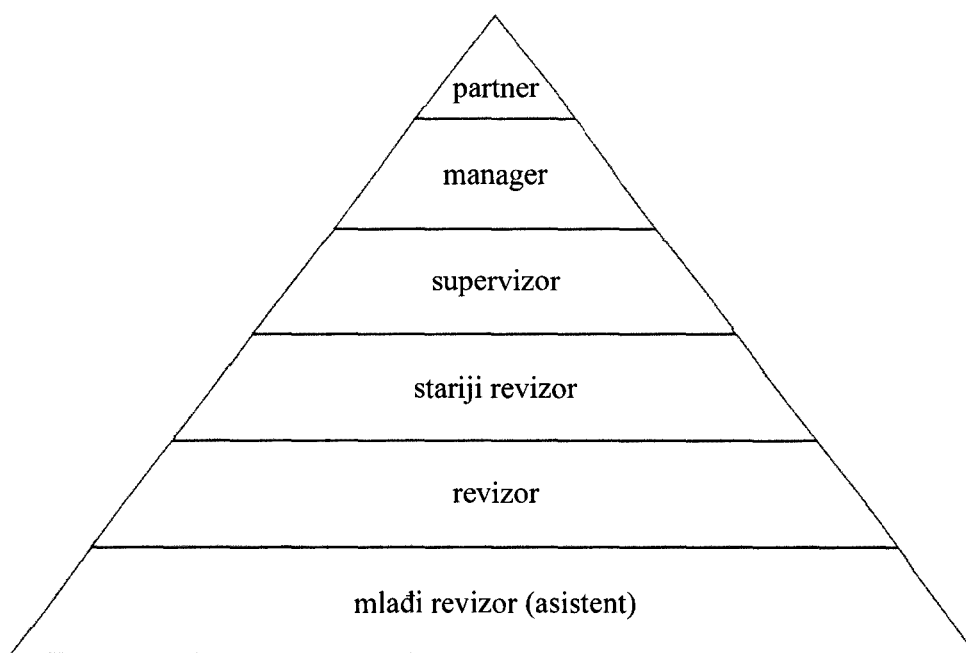
3.2.1. Osnovne vrste revizora

Prema autorima Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), razlikuju se tri skupine revizora, nazvane prema predmetima (subjektima) revizije:

- državni revizori,
- vanjski (eksterni, komercijalni) revizori,
- interni revizori.

Kako i sama riječ kaže, državni revizori vrše provjeru na državnoj razini (javna poduzeća) te kod jedinica lokalne i regionalne samouprave i uprave. Državni ured za reviziju služi za revidiranje financijskih izvještaja putem ovlaštenog državnog revizora, a usmjereni su na reviziju podudarnosti i reviziju poslovanja.

Vanjski revizori bave se kontrolom i analizom temeljnih financijskih izvještaja. Još se nazivaju ovlaštene ili komercijalni revizori jer moraju imati potvrdu o uspješno položenom revizijskom ispitu. Pri polaganju ispita za vanjskog revizora u Hrvatskoj revizorskoj komori potrebno je imati i određene obrazovne i stručne kompetencije. Djeluju unutar revizorskih društava koji pripadaju u Institut za reviziju na nacionalnoj osnovi. Kroz Institut nastoji se unaprijediti revizijska profesija, odnosno spojiti teorija i praksa ostvarenih rezultata te utjecati na poboljšanja unutar pravila, standarda i kodeksa revizora. U eksternoj reviziji postoji određena hijerarhijska struktura oblikovana na temelju kontinuiranog rada, usavršavanja te stečenih stručnih kvalifikacija kako je prikazano na slici 1.



Slika 1. Revizijski (ekspertni) timovi

Izvor: izrada autorice prema Crnković, Mijoč i Mahaček, (2010:27)

Partner ima najveća prava u donošenju odluka, ali i pravo na podjelu ostvarenih prihoda, odnosno dobiti. Odmah ispod partnera na hijerarhijskoj ljestvici nalaze se manageri koji koordiniraju sa svim ostalim razinama te oblikuju plan aktivnosti za provođenje revizije. U hijerarhiji se nalaze i stariji revizori čiji je primarni zadatak planiranje svakodnevnih

aktivnosti te revizori koji u komunikaciji sa starijim revizorima obavljaju postavljene zadatke pred njih. Mladi revizor (asistent) najranije kroz 8 do 10 godina kontinuiranog rada, zalaganja te napredovanja može doći do mjesta partnera, uz preduvjet položenog ispita za ovlaštenog revizora.

Interni revizori se ubrajaju u zaposlenike poduzeća te predstavljaju posrednike između uprave poslovnog subjekta te kontrole i analize aktivnosti u vlastitom poduzeću. Odnosno, prema Popović i Vitezić (2000), odjel interne revizije je integralni dio poduzeća i funkcija u okviru politika utvrđenih od strane menadžmenta i uprave, dok je osnovna zadaća internih revizora ispitivanje učinkovitosti sustava internih kontrola u poduzeću kao i realnosti prikazivanja podataka i informacija sukladno kriterijima i postavljenim ciljevima. Krovno tijelo internih revizora na području javnog sektora je Institut internih revizora. U Republici Hrvatskoj rad Hrvatskog instituta internih revizora odvija se kroz četiri područja:

- područje banaka i financijskih institucija,
- područje za javni sektor,
- područje za gospodarstvo,
- područje za informacijske sustave (IS) (Hrvatski institut internih revizora, 2019).

Interna revizija služi kao izvrsna priprema za obavljanje eksterne revizije u poslovnom subjektu. Cilj je koordinacija internih i eksternih revizora kako bi se što objektivnije, točnije i preciznije analiziralo poslovanje poslovnog subjekta.

3.2.2. Revizija kao profesija

Prema Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), revizijska profesija tj. zanimanje, ima vrlo dugu i značajnu tradiciju u računovodstveno-korporativnom sektoru, koje u današnje vrijeme globalizacije postaje vrlo traženo zanimanje zbog niza privilegija koje revizija podrazumijeva. No, revizija je ipak iznimno zahtjevno zanimanje koje podrazumijeva kompleksan skup znanja iz različitih područja revizije, računovodstva, financija, statistike, matematike, prava i sl. Najviši stupanj izobrazbe na području revizije i računovodstva predstavlja upravo zvanje ovlaštenih javnih računovođa. Primjerice, prema Žager i Žager (1996), profesija javnog računovođe najčešće se razmatra u kontekstu obavljanja poslova revizije te revizijskih zvanja koje licencira institut ovlaštenih računovođa i statusa revizora u revizijskim tvrtkama. No, istovremeno, prema Tušek i Žager (2007), posao ovlaštenog javnog računovođe podrazumijeva poslove stručne i neovisne revizije kao i druge poslove poput problematike

oporezivanja, savjetodavne uloge managementu i ostalo. Stoga, kada se govori o reviziji kao profesiji, a kako navode Žager i Žager (1996), postoje tri stajališta razmatranja iste:

- zvanje i status revizora kao osobe, koji se bavi poslovima revizije,
- položaj revizijske tvrtke kao institucije, koja provodi postupak revizije i koja je pozicionirana između obveznika revizije, korisnika informacija o provedenoj reviziji i instituta za reviziju te
- uloga i značaj instituta za reviziju (računovodstvo), kao temeljne pretpostavke provedbe revizije putem koje se utvrđuju revizijski standardi i kodeks profesionalne etike revizora.

Kandidat može steći certifikat za ovlaštenog revizora tek nakon što ispuni nekoliko uvjeta, među kojima su završeno visoko obrazovanje, određeno radno iskustvo te položen ispit kojeg provodi Institut internih revizora. U nastavku, navedene su najvažnije činjenice o izobrazbi revizora, tj. o revizijskoj profesiji.

3.2.3. Revizijska profesija: Izobrazba revizora

Zvanje ovlaštenog revizora kao zanimanje daje brojne privilegije, ali s druge strane zahtijeva određeno iskustvo, kontinuirano usavršavanje i osposobljavanje te hijerarhijsko napredovanje kroz godine, ali i određeni kredibilitet revizora. Riječ je o profesiji kod koje je potrebno poznavanje financijsko-računovodstvene terminologije te dijelove analitičkih i pravnih znanosti. Prema Zakonu o reviziji (NN br. 146/05, 139/08 i 144/12), stjecanje certifikata za ovlaštenog revizora zahtijeva sljedeće:

- visoko stručno obrazovanje,
- najmanje tri godine radnog iskustva u području revizije,
- položen ispit za ovlaštenog revizora,
- osoba ne smije biti pravomoćno osuđivana za kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja,
- dobar ugled.

Pri polaganju ispita za stjecanje certifikata za ovlaštenog revizora, koji se vodi u Hrvatskoj revizorskoj komori, potrebno je pohađati cjeloobuhvatni program u trajanju od 112 sati što je prikazano tablicom 1.

Tablica 1. Popis predmeta za stjecanje zvanja ovlaštenog predmeta

Predmeti	Broj sati
Financijsko računovodstvo i financijsko izvještavanje	34
Računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo	10
Revizija	34
Pravo za revizore	16
Informacijska tehnologija i računovodstvo za revizore	6
Ekonomika poslovanja i temeljna načela financijsko upravljanja društava	6
Upravljanje rizicima i unutarnja kontrola	6

Izvor: izrada autorice prema Crnković, Mijoč i Mahaček, (2010:36)

Nakon ostvarenog zvanja ovlaštenog računovođe, potrebno se kontinuirano usavršavati prema pravilnicima Hrvatske revizorske komore. Primjerice, svake godine ovlašteni revizor mora pohađati edukacije od najmanje 24 sata godišnje te polagati teorijski i praktični dio ispita.

3.2.4. Kodeks profesionalne etike revizora

Osim revizijskih standarda, stupanj objektivnosti i stvarnog stanja financijskih izvješća može se ocijeniti i pomoću profesionalnih zahtjeva koje propisuju profesionalna revizijska udruženja. Pravila i norme ponašanja postoje u svakoj profesiji, a temelje se na Kodeksu profesionalne etike, koji postoji kako bi isto tako i očuvao dostojanstvo određene struke. Crnković, Mijoč i Mahaček (2010) smatraju da postoje dva kodeksa koja su namijenjena za reguliranje odgovornosti i načina ponašanja revizora. To su Kodeks profesionalnog ponašanja, koji je namijenjen općim profesijama (npr. pravu, medicini, inženjerima i sl.) te Kodeks profesionalne etike (namijenjen revizijskoj profesiji). Autori Sever Mališ, Tušek i Žager (2012) navode kako Kodeks profesionalne etike revizora utvrđuje sustav općih vrijednosti i pravila kojih bi se svi trebali pridržavati u revizijskoj profesiji. Odnosno, Kodeks profesionalne etike revizora ima za cilj izravno pružati smjernice za etičko odlučivanje. Njega donosi Institut za reviziju (računovodstvo) na temelju općih etičkih pravila te ukupnog iskustva revizije, a isti ima i ovlast u kontroliranju primjene Kodeksa profesionalne etike. U Republici Hrvatskoj, Kodeks je prihvaćen i usvojen na skupštini Hrvatske revizorske komore 7. srpnja 2007. godine. Crnković, Mijoč i Mahaček (2010) ističu kako prema Kovačević (1993), Kodeks uobičajeno obuhvaća ova četiri dijela:

1. koncepte profesionalne etike,

2. pravila ponašanja revizora,
3. interpretacije pravila ponašanja i
4. primjenjivost kodeksa u specifičnim uvjetima.

U sljedećem potpoglavlju navode se najvažnija obilježja revizijskih tvrtki, najčešći organizacijski oblici istih s obzirom na vlasništvo, kao i revizijske organizacije koje su od iznimne važnosti na području Republike Hrvatske.

3.2.5. Revizorske tvrtke

Prema Sever Mališ, Tušek i Žager (2012), revizijske tvrtke su organizacije tj. trgovačka društva koje su ovlaštene za provedbu stručne i neovisne revizije, pri čemu se podrazumijeva da se radi o neovisnoj eksternoj reviziji. Revizijske tvrtke moraju biti članice nacionalnih instituta za reviziju (računovodstvo) koji imaju uz ostale ovlasti i ovlast nadziranja rada revizijskih tvrtki. Može se susreti s nekoliko organizacijskih oblika revizijskih tvrtki, ovisno o ustrojstvu zakonodavstva svake pojedine države. Odnosno, najčešći organizacijski oblici revizijskih tvrtki s obzirom na vlasništvo su:

- a) tvrtka u pojedinačnom vlasništvu
- b) partnerstvo ili ortakluk
- c) dioničarsko društvo ili korporacija.

Općenito uzevši, partnerstvo ili ortakluk je organizacijski oblik koji se najčešće pojavljuje pri osnivanju revizijskih tvrtki.

U Republici Hrvatskoj revizija se uvodila postepeno, tj. usvojio se Zakon o reviziji te su se osnovale strukovne organizacije. Organizacije koje štite i promiču interese revizijske struke na području Republike Hrvatske, kako navode Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), su:

1. Hrvatska udruga revizora (HUR), kasnije Hrvatska revizorska komora (HRK) i
2. Institut za internu reviziju pri Hrvatskoj zajednici računovođa i financijskih djelatnika (HZRFD).

Kao što je već spomenuto, institut za reviziju nadzire rad revizijskih tvrtki. On donosi pravila kojih se revizijske tvrtke moraju pridržavati, u cilju što kvalitetnijeg obavljanja posla te radi zaštite profesije tj. struke. Kako navode Sever Mališ, Tušek i Žager (2012), u Republici Hrvatskoj, sukladno odredbama Zakona o reviziji, reviziju mogu obavljati ona trgovačka društva, koja su osnovana prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima. Revizijska

tvrtka, osim revizije, može obavljati i druge usluge, kao što su usluge s područja financija i računovodstva, financijskih analiza i kontrole, poreznog savjetovanja, usluge sudskih vještačenja, usluge izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata, kao i usluge procjenjivanja vrijednosti poduzeća, imovine i obveza. Prema najnovijim podacima Hrvatske revizorske komore (2019), u Republici Hrvatskoj registrirano je ukupno 269 revizijskih tvrtki¹.

3.3. Načela revizije

Kako bi se donijeli revizijski standardi potrebno je definirati revizijska načela. Prema Međunarodnim revizijskim standardima iz 2009. godine, temeljna etička načela o kojima moraju voditi računa profesionalni računovođe su:

- a. čestitost,
- b. objektivnost,
- c. profesionalnu nadležnost i dužnu pažnju,
- d. povjerljivost
- e. profesionalno ponašanje (Crnković, Mijoč i Mahaček, 2010:57).

Prema autorima Tušek i Žager (2007), razlikuje se sedam temeljnih načela u reviziji:

- a. *Načelo zakonitosti*. Nastoji utvrditi jesu li financijska izvješća uobličena u skladu s zakonskim propisima, aktima i normama.
- b. *Načelo profesionalne etike*. Predstavlja skup pravila kojih se revizori trebaju pridržavati kako bi zaštitili reviziju kao profesiju, ali i kao zaštitu ugleda struke. Hrvatska udruga revizora, tj. Hrvatska revizorska komora propisala je Kodeks profesionalne etike revizora na svim razinama revizije (interna revizija, eksterna revizija, državna revizija). Kodeks nastoji kroz teorijsko i praktično djelovanje definirati etičko i profesionalno ponašanje.
- c. *Načelo neovisnosti*. Pri obavljanju revizore, ovlaštena osoba – revizor mora biti u potpunosti neovisan, bez vanjskih utjecaja i ni u kakvoj vezi s poslovnim subjektom u kojem provodi proces kontrole. Ipak, revizor mora biti u kontaktu s upravom poslovnog subjekta u kojem se provodi revizija kako bi došao do cjelovite dokumentacije.

¹ Na dan 25. travnja 2019., sukladno Registru Hrvatske revizorske komore, registrirano je i aktivno ukupno 496 ovlaštenih revizora. Dostupno na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/pretraga.html>.

- d. *Načelo stručnosti i kompetencije.* Kako bi ovlaštteni revizor mogao obavljati navedenu djelatnost, mora imati visoko stručno obrazovanje te niz zadovoljenih uvjeta za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora.
- e. *Načelo odgovornosti.* Ovlaštteni revizor mora odgovorno i savjesno obavljati svoj posao jer pogrešno interpretirana dokumentacija može dovesti do velikih posljedica, i posljedično, oštećenih klijenata.
- f. *Načelo dokumentiranosti.* Ovlaštteni revizor mora uobličiti i strukturirati radnu dokumentaciju koja se sastoji od konkretnih dokaza i zaključaka na temelju kojih je doneseno revizorsko mišljenje.
- g. *Načelo korektnog izvješćivanja.* Dokumentacija se strukturira na temelju revizijskih standarda prema utvrđenom MRevS-u nastojeći na objektivan način sagledati sve skupljene dokumente.

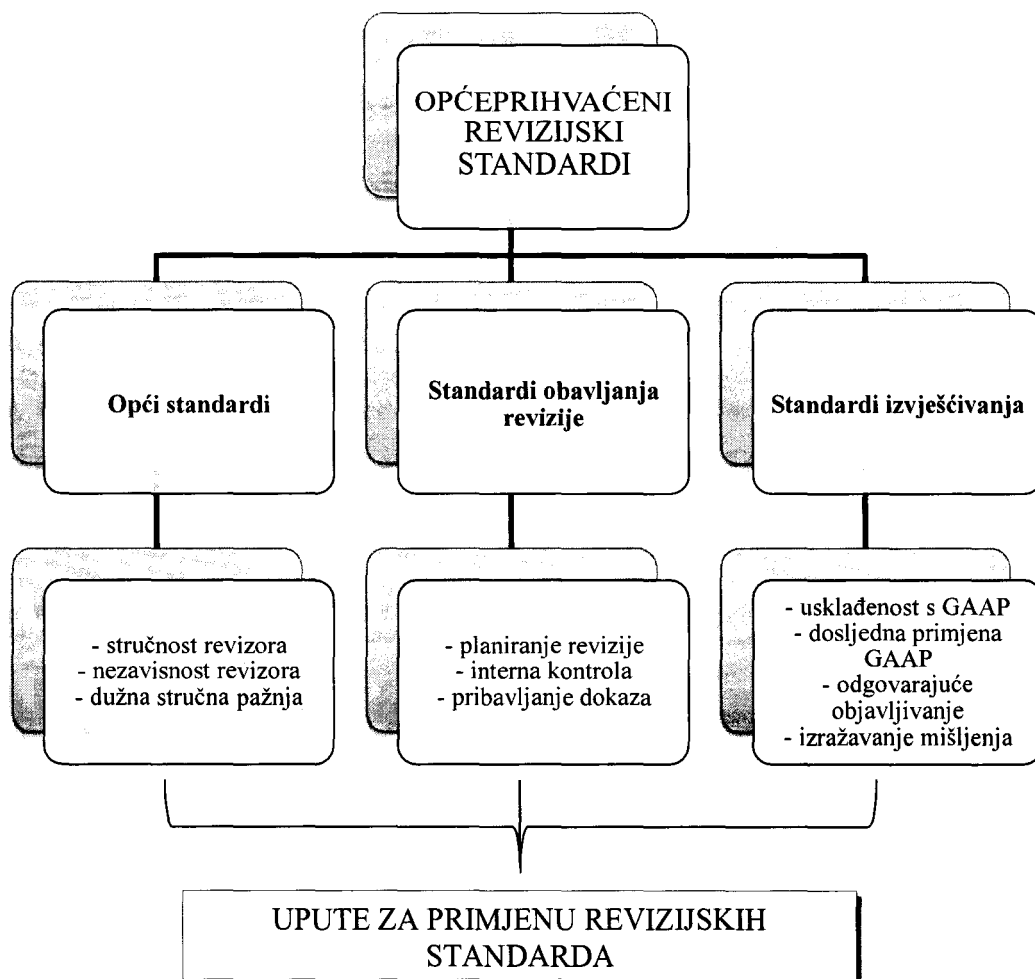
3.4. Općeprihvaćeni revizijski standardi

Kao što se svaki posao u nekom poduzeću može na neki određeni način mjeriti, tako se posao i rad revizora može mjeriti pomoću revizijskih standarda. Revizijski standardi rezultat su proširenja načela revizije u postulate revizije, odnosno oni su nastali povezivanjem i međusobnim ispreplitanjem postulata revizije i načela revizije. Crnković, Mijoč i Mahaček (2010) navode kako je Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (AICPA) nadležan za najpoznatije nacionalne revizijske standarde. To su američki revizijski standardi poznati pod nazivom Općeprihvaćeni revizijski standardi (GAAS). 1947. godine prvi puta izdano je devet općeprihvaćenih revizijskih standarda zahvaljujući upravo Američkom institutu ovlaštenih javnih računovođa. Već iduće, 1948. godine, dopunjeni su ti isti revizijski standardi desetim standardom te od tada, oni su još dan danas ažurni i postojeći.

Prema Tušek i Žageru (2007), Općeprihvaćeni revizijski standardi skup su propisanih pravila koja sadrže vrlo praktične upute za provođenje postupka revizije, kao i načine izražavanja revizorovih mišljenja te na koncu načine izvješćivanja o provedenoj reviziji. Njima se uveliko i zasigurno osigurava revizorova pažnja, preciznost, stručnost kao i neovisnost istoga. Revizijski standardi, kako ističe Vujević (2003), nemaju pravu snagu zakona, no oni se konstantno primjenjuju te predstavljaju upravo odraz razvoja revizijske profesije, a samim time, oni sadrže sva prethodna iskustva s područja revizije. Nadalje, ovaj autor Općeprihvaćene revizijske standarde dijeli u 3 karakteristične grupe:

1. Opći standardi,
2. Standardi izvođenja i
3. Standardi izvješćivanja.

Slikom 2. prikazan je sadržaj Općeprihvaćenih revizijskih standarda.



Slika 2. Sadržaj Općeprihvaćenih revizijskih standarda

Izvor: izrada autorice prema Sever Mališ, Tušek i Žager, (2012:141)

Crnković, Mijoč i Mahaček (2010) ističu kako prva grupa, opći standardi, govori o neovisnosti i stručnosti revizora te o revizorovom profesionalnom ponašanju i pažnji prilikom obavljanja svog posla, tj. prilikom obavljanja revizije. Prema Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), a prema Messier Jr. (2000), opći standardi obuhvaćaju tri standarda:

- a) Prvi opći standard – govori kako reviziju treba obaviti osoba ili osobe koje imaju stručnost revizora te koje posjeduju odgovarajuću tehničku obučenost,

interna kontrola bila uspješna, revizor mora biti upoznat u istu, tj. mora uočiti moguće opasnosti i nepravilnosti sustava iste. Nedovoljne kontrole rezultiraju pogreškama i brojnim rizicima, stoga je potrebno posvetiti dovoljno pažnje i vremena za iste kako ne bi došlo do ozbiljnijih propusta. Isto tako, kako bi revizor sastavio i iznio svoje mišljenje, potrebna mu je sva uvjerljiva dokumentacija i svi neophodni dokazi koji predstavljaju temelj revizorskog mišljenja.

Pitanja vezana uz izvješćivanje o provedenoj reviziji na temelju financijskih izvješća, kako navode Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), odnose se na standarde izvješćivanja. Prema tim standardima, potrebno je istaknuti u izvješću jesu li sva financijska izvješća objavljena prema Općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Mišljenje se može izraziti tek nakon njihove dosljedne primjene. U standarde izvješćivanja ubrajaju se:

1. Sedmi opći standard – navodi se u izvješću jesu li financijska izvješća objavljena u skladu s Općeprihvaćenim računovodstvenim načelima,
2. Osmi opći standard – ukoliko se takva načela nisu dosljedno primjenjivala u tekućem razdoblju, u odnosu na razdoblje prije, izvješće upućuje i na takve okolnosti,
3. Deveti opći standard – ako drugačije nije navedeno u izvješću, objavljivanje informacija u financijskih izvješćima smatra se razumno ispravnim te
4. Deseti opći standard – izvješće treba jasno upućivati na karakter ispitivanja, ako ono postoji, te na stupanj preuzete odgovornosti u slučajevima kada se ime revizora povezuje s financijskim izvješćima, isto kao što ono sadržava izraženo mišljenje glede financijskih izvješća u cjelini ili pak izjavu kako mišljenje nije moguće iznijeti (u tom slučaju treba navesti razloge za takvu nemogućnost).

Prema Sever Mališ, Tušek i Žager (2012), ukoliko je ispitana primjena Općeprihvaćenih računovodstvenih načela i usvojenih računovodstvenih politika, kao i dosljednost njihove primjene prilikom sastavljanja i objavljivanja financijskih izvješća, u tom slučaju može se izraziti mišljenje o objektivnosti i realnosti istih. Revizorovo mišljenje smatra se najznačajnijim elementom revizorskog izvješća o realnosti i objektivnosti financijskih izvješća, a ono može biti:

- a) pozitivno ili bezuvjetno mišljenje,
- b) mišljenje s rezervom ili uvjetno mišljenje,
- c) negativno ili nepovoljno mišljenje ili
- d) odricanje od mišljenja ili uzdržavajuće mišljenje.

3.6.1. Opće metode

Akrap, et.al. (2009) navodi kako se, prema autoru Kovačević (1987), prilikom istraživanja u različitim znanstvenim disciplinama koriste opće metode. Najčešće korištene opće metode u reviziji su sljedeće metode:

1. induktivna metoda,
2. deduktivna metoda i
3. iskustvena ili eksperimentalna metoda.

Prethodno spomenuti autori navode da induktivna metoda polazi od ispitivanja pojedinačnih slučajeva, tj. kako se na temelju ispitivanja istih dolazi do uopćenog zaključivanja, odn. spoznaje općeg stanja u poslovanju nekog poduzeća. Induktivnom metodom nastoji se pomoću proučavanja pojedinačnih pojava te njihove usklađenosti, s već unaprijed postavljenim kriterijima, spoznati šira cjelina. Prema Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), u pomoćne metode indukcije ubrajaju se: promatranje, brojenje, mjerenje, eksperimentiranje te razne statističke metode kao npr. aritmetička sredina, harmonijska sredina, mod, medijan i dr. Prema Sever Mališ, Tušek i Žager (2012), deduktivna metoda polazi od ispitivanja šire cjeline poslovanja ili općih rezultata. Odnosno, iz šireg se konteksta/cjeline tj. nečeg općenitog izvode zaključci o stanju pojedinačnih pojava. Stoga, ono što razlikuje deduktivnu od induktivne metode, jest što se deduktivnom metodom omogućava da se osigura zaključivanje o pojedinačnim slučajevima na temelju proučavanja općih rezultata.

Crnković, Mijoč i Mahaček (2010) ističu kako se iskustvena tj. empirijska metoda zasniva na iskustvu te kako se pomoću stečenog iskustva može odrediti na što treba obratiti posebnu pozornost i pažnju prilikom obavljanja revizije. Upravo se na tako izdvojenim dijelovima tj. područjima najčešće uočavaju određene nepravilnosti ili nenamjerne pogreške.

3.6.2. Specijalne metode

Karakteristične metode revizije predstavljaju upravo specijalne metode koje se koriste u istraživanjima pri obavljanju revizije. Autori Sever Mališ, Tušek i Žager (2012) u specijalne metode revizije ubrajaju:

1. metode intenziteta ispitivanja,
2. metode smjera ispitivanja,
3. metode opsega i kontinuiteta ispitivanja te

Tablica 3. Komparativna bilanca – aktiva

AKTIVA	2017	2018	% povećanja/smanjenja
Dugotrajna imovina	3.522.400	3.774.510	7,16%
Materijalna imovina	3.522.400	3.774.510	7,16%
Financijska imovina	0	0	-
Kratkotrajna imovina	4.532.786	4.345.988	-4,12%
Zalihe	3.122.655	2.769.967	-11,29%
Potraživanja	1.145.911	1.232.187	7,53%
Financijska imovina	245.555	277.123	12,86%
Novac na računu i u blagajni	18.665	66.711	257,41%
Ukupna aktiva	8.055.186	8.120.498	0,81%

Izvor: izrada autorice

U Tablici 3., iznosi povećanja i smanjenja dugotrajne imovine računaju se prema sljedećoj formuli:

$$= \frac{\text{Postotna promjena dugotrajne imovine u 2018. godini} \\ \text{dugotrajna imovina u 2018.} - \text{dug. imovina u 2017.}}{\text{dugotrajna imovina u 2017.}} \times 100$$

Ostale pozicije računaju se prema istom principu.

Glavna karakteristika vertikalne analize odnosi se na promatranje podataka za jednu poslovnu godinu. Kod vertikalne analize, izračuni financijskih pozicija stavljaju se u odnos na stalnu bazu. Primjerice, u bilanci kao baza usporedbe uzima se ukupna aktiva, dok u računu dobiti i gubitka kao baza usporedbe uzima se pozicija ukupnih prihoda.

Kroz sljedećih nekoliko stavki u bilanci prikazan je način izračuna podataka temeljem vertikalne analize.

Svrha računanja i tumačenja financijskih pokazatelja vezana je uz dobivanje osnovnih informacija o poduzeću koje olakšavaju donošenje daljnjih odluka. Tako se razlikuje nekoliko skupina pokazatelja:

- pokazatelji likvidnosti,
- pokazatelji zaduženosti,
- pokazatelji aktivnosti,
- pokazatelji ekonomičnosti,
- pokazatelji profitabilnosti.

Pokazatelji likvidnosti temelje se na održavanju likvidnosti, odnosno mjere sposobnost poduzeća pri podmirivanju dospjelih obveza. Likvidnost se odnosi na mogućnost pretvaranja imovine ili pojedinih dijelova imovine u gotovinu koja može podmiriti dospjele obveze. Prema autoru Žager (2008), najčešće korišteni pokazatelji likvidnosti koji se računaju na temelju bilančnih pozicija su:

- koeficijent tekuće likvidnosti,
- koeficijent trenutne likvidnosti,
- koeficijent ubrzane likvidnosti,
- koeficijent financijske stabilnosti.

Pokazatelji zaduženosti nastoje mjeriti načine i izvore iz kojih poduzeće financira svoju imovinu – posuđivanjem novca iz financijske institucije ili vlastitim kapitalnim sredstvima. Važno je naglasiti kako je potrebno balansirati oba načina financiranja te razlučiti kakav omjer zaduženosti iz oba izvora poduzeće može podnijeti. Posuđivanje novca iz financijskih institucija zahtijeva otplatu glavnice i kamata. Ukoliko poduzeće nije u mogućnosti isplatiti dug sa kamatama, može doći do pogubnih posljedica, poput gubitka hipoteke i dovesti do stečaja poduzeća.

Prema autoru Žager (2008), najčešće korišteni pokazatelji zaduženosti koji se računaju na temelju bilančnih pozicija su:

- koeficijent zaduženosti,
- koeficijent vlastitog financiranja,
- koeficijent financiranja,
- stupanj pokrića I,
- stupanj pokrića II.

Pokazatelji aktivnosti koriste se za utvrđivanje ocjene uspješnosti kojom više hijerarhijske razine koriste resurse i imovinu koje su joj povjerali vlasnici. Mjere sposobnost poduzeća pri brzini cirkuliranja imovine te je cilj što veća vrijednost ovih pokazatelja.

Prema autoru Žager (2008), najčešće korišteni pokazatelji aktivnosti koji se računaju na temelju bilančnih pozicija i pozicija računa dobiti i gubitka su:

- koeficijent obrtaja ukupne imovine,
- koeficijent obrtaja kratkotrajne imovine,
- koeficijent obrtaja potraživanja,
- trajanje naplate potraživanja.

Pokazatelji ekonomičnosti mjere odnos pozicija računa dobiti i gubitka – prihoda i rashoda. Ako je vrijednost pokazatelja ekonomičnosti manja od 1, poslovni subjekt neuspješno posluje.

Prema autoru Žager (2008), najčešće korišteni pokazatelji ekonomičnosti su:

- ekonomičnost ukupnog poslovanja,
- ekonomičnost poslovanja,
- ekonomičnost financiranja,
- ekonomičnost izvanrednih aktivnosti.

Pokazatelji profitabilnosti smatraju se najvažnijim financijskim pokazateljima budući da je cilj svakog poslovanja ostvarivanje profita (razlika prihoda i rashoda). Mjere sposobnost poslovnog subjekta pri ostvarivanju dobiti u odnosu na imovinu ili glavicu.

Prema autoru Žager (2008), najčešće korišteni pokazatelji profitabilnosti su:

- neto marža profita,
- bruto marža profita,
- neto rentabilnost imovine,
- rentabilnost vlastitog kapitala.

Kvalitetnom analizom pokazatelja likvidnosti, pokazatelja zaduženosti, pokazatelja aktivnosti, pokazatelja ekonomičnosti i pokazatelja profitabilnosti dobiva se konkretna slika poduzeća te se utvrđuju tendencije kretanja poslovnih procesa u budućnosti.

3.6.3.4. Altmanov model

Altmanov model² predviđa na temelju pondera stanje i (ne)uspješnost poslovnog subjekta u budućnosti. Crnković, Mijoč i Mahaček (2010) navode kako ponderi (1,2; 1,4; 3,3; 0,6; 1,0) predstavljaju konstantnu veličinu stupnja utjecaja na vrijednost varijable ($x_1 \dots x_5$), a konačna vrijednost Altmanovog modela dobije se zbrajanjem vrijednosti dobivenih umnožaka.

Prema autorima Crnković, Mijoč, Mahaček (2010), formula za Altmanov model ($x_1 \dots x_5$) glasi:

$Z = 1,2 X_1 + 1,4 X_2 + 3,3 X_3 + 0,6 X_4 + 1,0 X_5$, gdje je

$$X_1 = \frac{\text{tekuća imovina} - \text{tekuće obveze}}{\text{ukupna aktiva}},$$

$$X_2 = \frac{\text{zadržana dobit}}{\text{ukupna aktiva}},$$

$$X_3 = \frac{\text{neto dobitak} + \text{troškovi kamata} + \text{troškovi oporezivanja (operativna dobit)}}{\text{ukupna aktiva}},$$

$$X_4 = \frac{\text{tržišna vrijednost glavnice (običnih i preferencijalnih dionica)}}{\text{tekuće obveze} + \text{dugoročni dugovi}},$$

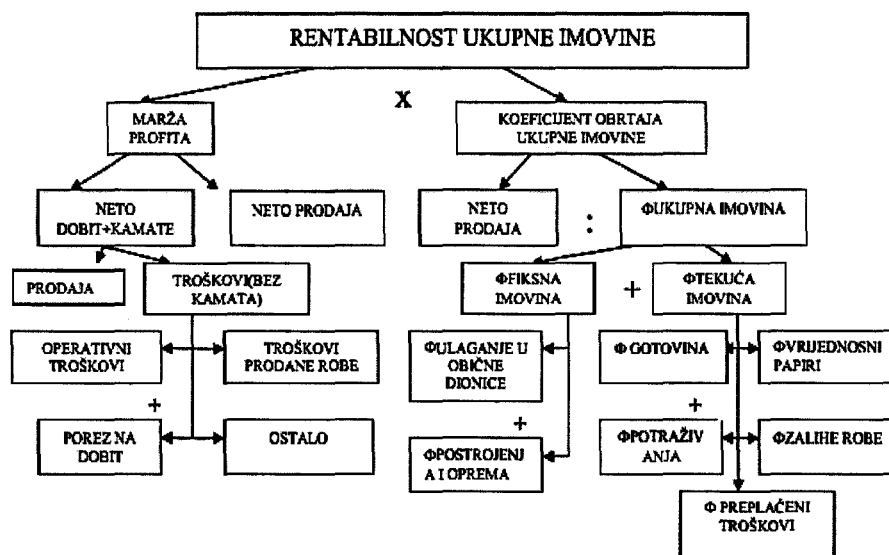
$$X_5 = \frac{\text{neto prodaja (prihod od prodaje)}}{\text{ukupna aktiva}}.$$

Altmanov sustav pokazatelja najčešće se koristi za otkrivanje potencijalnog stečaja poslovanja poslovnog subjekta u budućnosti čime daje signale za potpuni zaokret u načinu poslovanja. Pri izračunu Altmanovog modela, vrijednost veća od 3 signalizira kako ne postoji bojazan za stečaj. Vrijednost manja od 1 glavni je indikator potencijalnih financijskih poteškoća i velike mogućnosti za bankrotom poslovnog subjekta, a vrijednost unutar spomenutih intervala označuje samu granicu bankrota, odnosno stečaja.

3.6.3.5. DuPontov sustav pokazatelja

DuPontov sustav se temelji na informacijama iz bilance i računa dobiti i gubitka te se koristi za analiziranje, planiranje i upravljanje poslovnim procesima poslovnog subjekta. Na slici 3. prikazan je DuPontov sustav u obliku piramide.

² Altmanov model još se naziva i Z-score model, Zeta model, Z-obrazac, Z-vrijednost.



Slika 3. DuPontov sustav pokazatelja

Izvor: Sesar, V. (2015) Primjena DuPont sustava pokazatelja u procesu upravljanja

Ovaj sustav je kompliciraniji, ali nudi točnije i objektivnije rezultate u odnosu na, primjerice, analizu pomoću pokazatelja (pokazatelje likvidnosti, pokazatelje zaduženosti, pokazatelje aktivnosti, pokazatelje ekonomičnosti i pokazatelje profitabilnosti).

4. Državna revizija

Kako ističe Akrap, et.al. (2009), prema Priručniku za rad državnih revizora, pod pojmom državne revizije smatra se postupak ocjenjivanja i ispitivanja financijskih izvješća te financijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne uprave i samouprave, pravnih subjekata koji su u većinskom vlasništvu države ili jedinica lokalne uprave ili samouprave ili koji se financiraju u cijelosti iz proračuna. Prema Mahaček (2015), djelovanje u skladu s propisima utječe na donošenje odluka vezanih za financijsko planiranje te izvještavanje, tj. revizija pridonosi trošenju sredstava na način da se postignu najveće moguće koristi, odnosno da se ostvare postavljeni ciljevi. U ovom poglavlju upoznaje se s temeljnim obilježjima državne revizije, povijesnim razvojem iste, vrstama državne revizije te najznačajnijim pretpostavkama za učinkovito funkcioniranje državne revizije. Nadalje, upoznaje se i sa zakonskim okvirom obavljanje državne revizije, INTOSAI revizijskim standardima, kao i s ulogom Državnog ureda za reviziju.

4.1. Temeljne značajke državne revizije

Akrap, et.al. (2009) navodi da se državna revizija provodi u skladu sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI revizijski standardi) te Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. Prema Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), INTOSAI standardima propisana su:

1. Osnovna načela državne revizije,
2. Opći standardi,
3. Standardi područja rada te
4. Standardi izvješćivanja državnih revizora.

Državnu reviziju u Republici Hrvatskoj obavlja vrhovna revizijska institucija, točnije Državni ured za reviziju, o kojem će biti kasnije govora. Na temelju Zakona o državnoj reviziji (NN 49/2003), pojam revizije opisuje se kao ispitivanje dokumenata, izvješća, isprava, sustava unutarnje kontrole te unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka, kao i drugih evidencija radi donošenja zaključka o tome ako financijska izvješća iskazuju realan financijski položaj, tj. iskazuju li rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima. Nadalje, državna revizija opisuje se i kao postupak ispitivanja financijskih transakcija koje predstavljaju državne prihode i rashode u smislu zakonskog korištenja sredstava. Isto tako, državnom revizijom smatra se dodjeljivanje ocjene o ekonomičnosti i djelotvornosti obavljanja određenih djelatnosti, kao i dodjeljivanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja postavljenih ciljeva iz određenog programa. Prema Akrap, et.al. (2009), svaka pojedina zemlja ima drugačiju definiciju uloge državnih revizija. Tako se npr. u Grčkoj državna revizija definira kao „preventivna revizija državnih rashoda“, dok se npr. državna revizija u Francuskoj definira kao „pomoć parlamentu i vladi u nadziranju izvršenja državnog proračuna“.

4.2. Povijesni razvoj državne revizije

Institucija državne revizije, kako navodi Akrap, et.al. (2009), u većini zemalja u određenoj formi postoji već i nekoliko stotina godina. Pa tako, primjerice, povijest kineske državne revizije seže sve do zapadne dinastije Zhou koja je vladala Kinom prije nekih 3000 godina. Nadalje, kako se navodi u National Audit Office (2005), u Engleskoj se spominje još davne 1314. godine javni službenik zadužen za revidiranje državnih troškova. U Francuskoj se

poneki oblici državnog nadzora spominju već u 13. stoljeću, dok u Španjolskoj i Nizozemskoj u 15. stoljeću, a u Švedskoj u 17. stoljeću. Prema National Audit Office (2005), u susjednoj Italiji, začeci državne revizije potječu još iz rimskog doba, a računski sud u današnjoj formi osnovan je 1862. godine, ujedinjujući četiri suda koji su postojali prije proglašenja Kraljevine Italije. Crnković, Mijoč i Mahaček (2010) ističu kako se na našem prostoru prvi začeci državne revizije, prema Colić (1996), pronalaze u vremenu vladavine Marije Terezije. Ona je 1761. godine osnovala računsku komoru sa zadaćom kontroliranja i revidiranja rashoda dvora. U Engleskoj je 1866. godine donesen Zakon o državnoj riznici i reviziji, a primjenjivan je sve do 1983. godine, kada je moderniziran zakonskom novelom.

Prema Akrap, et.al. (2009), većina državnih revizija je kroz povijest doživjela značajne strukturne promjene te proširenje uloga i ovlasti, a te su promjene najčešće bile uzrokovane političkim promjenama u zemlji. No, mnoge su pak zemlje u svojim državnim revizijama uvele značajne promjene te u novije vrijeme. „Općenita karakteristika, gotovo svih revizijskih institucija do Drugog svjetskog rata je ustrojstvo revizije kao neovisne grane državne uprave služeći javnosti, promičući računovodstvo te provedba nadzora nad djelatnostima javnih službi. Nakon rata uspostavljaju se revizijske institucije u okviru postupka stjecanja državne neovisnosti, osim u zemljama komunizma, koje u okviru državnog ustrojstva nisu predvidjele postojanje revizijskih institucija.“ (Crnković, Mijoč i Mahaček, 2010:279).

Kako ističe Pernar (2002), najznačajnije promjene u proteklom desetljeću odnosile su se na prijelaz iz povezanosti vrhovnih revizijskih s izvršnom vlašću u povezanost sa zakonodavnom vlašću. Prema Akrap, et.al. (2009), državna revizija, zakonodavna i izvršna vlast nalaze se u stalnom ispreplitanju odnosa, a sve mogućnosti koje im se pružaju, mogu najbolje iskoristiti odgovornom suradnjom i to u interesu poreznih obveznika. Isto tako, suradnja državne revizije i izvršne vlasti također bi trebala biti dvodimenzionalna. Naime, s jedne strane, državni revizori trebaju ukazati na utvrđene pogreške u upravljanju javnim sredstvima te dati preporuke za poboljšanja, čijom primjenom izvršna vlast može ostvarivati postavljene ciljeve u upravljanju javnim sektorom. S druge strane, u demokratskoj pravnoj državi, u interesu izvršne vlasti, ali samim time i poreznih obveznika, jest i što racionalnije korištenje javnih sredstava.

U sljedećem poglavlju ukratko su navedene i opisane vrste državne revizije.

4.3. Vrste državne revizije

Prema poslovima i zadaćama koje državna revizija obuhvaća, autor Akrap, et.al. (2009), razlikuje:

- financijsku reviziju,
- reviziju učinkovitosti.

Cilj je financijske revizije otkrivanje potencijalnih nepravilnosti vezano uz, najmanju ruku, upitno raspolaganje financijskim sredstvima od strane nadležnih osoba. Kako navode Mijoč i Mahaček (2013), financijska revizija propituje objektivnost i realnost prikazanih podataka u financijskim izvješćima, a nadogradnju iste predstavlja revizija poslovanja. Financijska revizija ima vrlo važnu ulogu u otkrivanju nepravilnosti i mogućeg nenamjenskog korištenja sredstava, ali i u sprječavanju mogućih nepravilnosti. Slijedom navedenog, uzima se u obzir raspolaganje ostvarenim prihodima te planiranim rashodima u skladu s određenom proračunskom politikom. U svakom segmentu trošenja javnih ili državnih sredstava, mora postojati opravdanost u njihovom korištenju u skladu s zakonskim propisima. Prema Dumičić (2005), osnovna je svrha financijske revizije odrediti općenitu ispravnost skupa financijskih izvještaja, a ne otkriti bilo koje ili sve prevare i netočnosti. Korisnici financijskih izvještaja, stoga ne očekuju jamstvo revizora za njihovom 100%-tnom točnošću.

Revizijom učinkovitosti „provjeravaju se i ocjenjuju ekonomičnost, djelotvornost i svrsishodnost obavljenih aktivnosti te ispituju aktivnosti vezane za planiranje, izvršavanje i vrednovanje rezultata određenih programa rada” (Akrap, et.al., 2009:149). Time se može reći kako se revizija učinkovitosti ne zaustavlja samo na procjeni ispravnosti financijskih izvještaja, nego i kroz procjenu cjelokupnih aktivnosti svih državnih jedinica, revizori nastoje dati svoju ocjenu. Revizor mora procjenu aktivnosti provesti na ekonomičan, učinkovit i svrsishodan način. Ekonomičan način podrazumijeva usporedbu ostvarenih prihoda i ostvarenih troškova uz povoljne posljedice koje se ostvaruju. Učinkovit način obuhvaća otklon praznih hodova i nastojati imati što veću efikasnost u aktivnostima, odnosno uočiti potencijalne probleme između osnovnih radnih uvjeta (radno vrijeme, plaće i slično) i ostvarenih rezultata. Svrshodan način postavlja pitanje revizoru je li poslovni subjekt izabrao najbolji način djelovanja. Primjerice, ukoliko je u općini izgrađen novi objekt – suvremeni dječji park, smatra se da će biti na korist cijeloj općini te da je cijeli projekt razvijen na ekonomičan i učinkovit način. Međutim, ako u spomenutoj općini postoji

negativan prirodni prirast te se rađa tek nekoliko djece na godišnjoj razini, tada cijeli projekt nije bio svrsishodan te vodi ka neekonomičnom poslovanju.

4.4. Pretpostavke za učinkovito funkcioniranje državne revizije

Prema Pernar (2002), osnovnu komponentu svakog demokratskog sustava predstavlja pravo građana da imaju uvid u rad i kontrolu državnih institucija, ali i državne uprave u cjelini. U tom kontekstu, iznimno važnu ulogu u odgovornosti i transparentnosti korištenja javnih sredstava ima funkcija javne revizije. Kako bi te zadaće uspješno bile ostvarene, moraju biti zadovoljeni određeni kriteriji. U radu je već navedeno, kako revizija mora biti neovisna te kako se subjekti, nad kojima se provodi revizija, ne smiju uplitati niti vršiti pritisak pri izvršavanju iste. Isto tako, važno je da neovisnost državne revizije bude poštovana od strane izvršne i zakonodavne vlasti. Dakle, jedan od kriterija, koji ima veliku ulogu u funkcioniranju demokracije, jest djelovanje i postojanje neovisne državne revizije, a isti je ukratko objašnjen u nastavku.

4.4.1. Neovisnost

Jedan od najbitnijih elemenata INTOSAI revizijskih standarda, ali i Limske deklaracije predstavlja neovisnost državne revizije. Tako INTOSAI (2019) u Limskoj deklaraciji izričito propisuje sljedeće:

- vrhovne revizijske institucije mogu ispunjavati svoje zadatke objektivno i učinkovito, samo ako su neovisne o subjektu revidiranja te ako su zaštićene od vanjskih utjecaja
- iako državne institucije ne mogu biti apsolutno neovisne, jer su dio države kao cjeline, pri izvršavanju svojih zadaća trebaju posjedovati funkcionalnu i organizacijsku neovisnost
- osnivanje vrhovnih revizijskih institucija i potreban stupanj njihove neovisnosti utvrđuje se Ustavom, detalji se mogu postaviti u zakonodavstvu, dok je naročito zajamčena adekvatna pravna zaštita od strane Vrhovnog suda protiv bilo kakvog uplitanja u neovisnost vrhovnih revizijskih institucija te revizijski mandat.

Dakle, neovisnost, stupanj autonomije i sloboda inicijative vrhovnih revizijskih institucija mjeri se u kontekstu poštivanja funkcionalne, operativne te financijske neovisnosti.

Nadalje, prema INTOSAI (2019), jednim od temeljnih načela Limske deklaracije navodi se kako se državnim (vrhovnim) revizijskim institucijama moraju osigurati financijska sredstva, kako bi se omogućilo izvršavanje zadaća i ovlasti koje su istima dodijeljene. Isto tako, ako je potrebno, vrhovne revizijske institucije imaju pravo izravno zatražiti potrebna financijska sredstva od javnog tijela koje odlučuje o državnom proračunu te da one, u okviru svojih odgovornosti, imaju pravo koristiti sredstva koja su im dodijeljena u okviru posebnog proračunskog poglavlja.

4.4.2. Revizijski obuhvat

Druga pretpostavka za učinkovito funkcioniranje državne revizije jest pitanje revizijskog obuhvata. Prema Akrap, et.al. (2009), svi prihodi, rashodi, imovina i obveze javnog sektora moraju biti revidirani na učinkovit način kako bi se mogli zadovoljiti svi ciljevi državne revizije. Tranzicijske ekonomije tj. zemlje poznate su po značajnim javnim uslugama koje pružaju organizacije, odnosno institucije čije se aktivnosti ne odražavaju u potpunosti u državnom proračunu. To su različiti izvanproračunski fondovi, privatne organizacije financirane državnim potporama te trgovačka društva koja su potpuno ili djelomično u vlasništvu države. U takvim ekonomijama, određivanje granica javnog sektora dodatno komplicira postojanje organizacija u državnom vlasništvu. Međutim, u razdoblju privatizacije, nad njima se mora provoditi državna revizija jer su one najčešće osnovane na temelju zakona za obavljanje funkcija iz državnog djelokruga. Isto tako, rizik od prevara, gubitaka te nekvalitetnog upravljanja u mnogim slučajevima je veći, nego npr. u ministarstvima. Dakle, ono što može doprinijeti smanjenju takvog rizika, jest učinkovito upravljanje.

4.4.3. Profesionalne (revizijske) vještine

Treća, ali ne i manje važna pretpostavka ističe važnost profesionalne tj. revizijske vještine. Prema članku 8. Zakona o državnoj reviziji (NN 49/2003), a sukladno Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj reviziji (NN 177/2004), ovlaštenu državni revizor mora ispunjavati sljedeće uvjete: da je državljanin Republike Hrvatske; da ima visoku stručnu spremu VII/1 – ekonomske, pravne, informatičke ili druge odgovarajuće struke; da je položio ispit za ovlaštenog državnog revizora i stekao certifikat za istoga; da nije osuđivan za kaznena djela; da je častan, pošten te da ispunjava uvjete utvrđene Kodeksom profesionalne etike, koji

mora biti u skladu s Kodeksom etike INTOSAI-a. Važno je naglasiti kako kandidat za polaganje ispita za zvanje ovlaštenog državnog revizora mora imati najmanje tri godine radnog staža u struci. Nadalje, poznato je kako se ispit za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora polaže prema programu Državnog ureda za reviziju.

Crnković, Mijoč i Mahaček (2010) ističu kako Kodeks profesionalne etike državnih revizora sadrži pravila i načela, kojima ovlašteni državni revizori te druge osobe uključene u rad državne revizije izražavaju svoje stavove o odgovornosti prema javnosti, revidiranim subjektima i pripadnicima revizijske profesije. Isto tako, iz načela i pravila, utvrđenih Kodeksom, proizlazi obveza državnim revizorima pridržavanja ponašanja vrijednog štovanja, uz žrtvovanje osobnih probitaka te neporočnog ponašanja u svakom trenutku i u svim okolnostima. Prema Akrap, et.al. (2009), revidiranje je profesija koja obuhvaća širok spektar tehničkih vještina, ovisno o vrstama revizija i subjekata revidiranja. Malo koji revizor posjeduje sve vještine potrebne za rad u obavljanju državne revizije. Naime, za reviziju je važno da revizijski tim posjeduje sva potrebna znanja i vještine za pojedinu reviziju. Bez obzira na razlike u kvalifikacijama, od državnih se revizora uvijek očekuje iznadprosječno znanje, sposobnosti, iskustvo i izražene moralne kvalitete te da se neprestano i kontinuirano stručno usavršavaju i educiraju. Kako navode Pernar, Mijoč i Danić (2009), revizijsko osoblje treba ohrabriti da dopunjava profesionalne kvalifikacije i znanje. U nekim državama, privatne/javne revizijske organizacije zahtijevaju od svojih zaposlenih da godišnje provedu izvjestan broj sati na seminarima, stručnim skupovima u zemlji i inozemstvu te drugim oblicima edukacije. Nadalje, autori ističu kako treba zapošljavati osobe prikladnih kvalifikacija, vještina, kompetencija i sklonosti prema revizijskom radu, kako treba osigurati da se na revizijske zadatke rasporedi dovoljan broj ljudi, s odgovarajućim kompetencijama, ali i kako treba utvrditi manjkavosti u vještinama i kompetencijama kako bi se mogle planirati pojedine revizije, uključujući mogućnost angažiranja vanjskih stručnjaka.

„U drugim okolnostima, državna revizija može ugovorno angažirati privatnu tvrtku ili samostalnog stručnjaka da obavi dio ili čak cijelu reviziju za koju joj nedostaju potrebni resursi ili posebne vještine. Takvi konzultanti i ugovorni stručnjaci mogu biti važan nadomjestak revizorima državne revizije, ali njihovo angažiranje zahtijeva veliki oprez. Vanjski stručnjaci mogu obaviti posao, ali odgovornost za rezultate ostaje na državnoj reviziji. (...) Štoviše, državna revizija mora obavljati odgovarajući nadzor rada tih osoba prije prihvaćanja njihovih nalaza, radi uvjeravanja da je njihov rad obavljen kompetentno.“ (Akrap, et.al., 2009:77-78). Upravo takva uporaba rada drugih osoba u donošenju revizijskih zaključaka, predmet je čestih rasprava u revizorskim krugovima.

4.5. Zakonski okvir obavljanja državne revizije

Pri zakonskom okviru obavljanja državne revizije, važnu ulogu ima Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj reviziji. Prema Narodnim novinama (NN 177/2004), Zakonom o državnoj reviziji uređuje se revizija državnih prihoda i rashoda, revizija financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne tj. regionalne samouprave, pravnih osoba koje se djelomice ili u cijelosti financiraju iz proračuna, javnih poduzeća, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama tj. udjelima te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba. Nadalje, prema Narodnim novinama (NN 49/2003), tim se Zakonom uređuje i revizija postupaka pretvorbe i privatizacije u pravnim osobama koje su taj postupak provele na temelju Zakona o pretvorbi društvenih poduzeća, Zakona o privatizaciji, Zakona o društvenom kapitalu te posebnih zakona. U smislu članka 2. stavka 1. prethodno navedenog Zakona, revizija se obavezno mora obavljati jednom godišnje za državni proračun, fondove na razini Republike Hrvatske i proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, a ista se obavlja prema godišnjem programu Državnog ureda za reviziju. Isto tako, opseg obavljanja revizije utvrđuje se također godišnjim programom Državnog ureda za reviziju, koji donosi Hrvatski sabor. Kako navode Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), a prema Zakonu (NN 49/2003), revizija se, prema potrebi, provodi i obavlja kao postupak ispitivanja financijskih transakcija, koje ujedno predstavljaju državne prihode i rashode u smislu zakonskog korištenja sredstava. Revizija, isto tako, obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, kao i davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva iz određenog programa.

4.6. INTOSAI revizijski standardi

Status institucije revizije i Vrhovne revizijske institucije, prije 50-ak godina, kako ističu Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), bio je znatno inferiorniji u usporedbi sa sadašnjim statusom. Naime, neke zemlje uopće nisu imale institucije revizije. Nezadovoljavajuće stanje okončano je 1953. godine³, kada su se 34 vrhovne revizijske institucije okupile na prvom

³ 1953. godina smatra se začetkom Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), a članstvo u istoj značajno se povećavalo iz godine u godinu. Razlog tomu, može se objasniti činjenicom kako su se osnivale brojne nove države, zajedno s osnivanjem revizijskih institucija.

INTOSAI kongresu, braneći na izuzetan način neovisnost institucije revizije na međunarodnom području. Namjera Organizacije, od početka djelovanja, jest unapređenje revizije na globalnoj razini prijenosom te umnožavanjem stečenog znanja i iskustva. Kroz svoje postojanje, INTOSAI proučava temeljne principe, odnosno proučava jednakost prava, permanentna briga za vrhovne revizijske institucije, neovisnost te nepolitičku orijentaciju.

Narodne novine (NN 49/2003) ističu kako se revizija obavlja na način i prema postupcima utvrđenim revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). U svezi toga, kako napominju Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), poduzete su sve aktivnosti kako bi se revizija izvršavala u skladu s međunarodnim standardima. 1994. godine Državni ured za reviziju pristupio je INTOSAI-u. Službeno primanje Ureda u regionalnu organizaciju za Europu bilo je na III. Kongresu EUROSAI-a u svibnju 1996. godine u Pragu. INTOSAI djeluje putem sedam regionalnih organizacija od kojih je jedna za područje Europe, a ista je razvila standarde, koji su prihvaćeni i u Republici Hrvatskoj. Prema Državnom uredu za reviziju (2011), opći okvir standarda revizije INTOSAI proizlazi iz deklaracija iz Lime i Tokija, izjava i izvješća koje je usvojio INTOSAI na raznim kongresima te izvješća Grupe stručnjaka Ujedinjenih naroda sa sastanaka o računovodstvu i reviziji javnog sektora u zemljama u razvoju.

Kako je već spomenuto u radu, INTOSAI revizijski standardi sastoje se od četiri dijela, a to su: osnovna načela, opći standardi, standardi obavljanja revizije te standardi izvješćivanja.

Prema Crnković, Mijoč i Mahaček (2010), Državni ured za reviziju, od svog osnivanja, kroz cijelo vrijeme usmjeren je na maksimalno poštivanje međunarodnih revizijskih standarda INTOSAI u obavljanju revizije. Kao rezultat suradnje Vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije, 1998. godine radna skupina predstavnika šest zemalja sačinila je petnaest Europskih smjernica za primjenu INTOSAI revizijskih standarda. Smjernice su grupirane u pet skupina, koje obuhvaćaju područja zajedničkog interesa, a one su: smjernice za pripremu revizije; smjernice za pribavljanje revizijskih dokaza; smjernice za dovršavanje revizije; smjernica za reviziju uspješnosti izvedbe zadatka te smjernice za ostala područja. Važno je naspomenuti kako su vrhovne revizijske institucije, pri usvajanju novih metoda rada, započele s primjenom prethodno navedenih smjernica, iako je namjera istih savjetodavna, ali ne i obavezna. Odnosno, izradom tih smjernica, „pružena je pomoć Vrhovnim revizijskim institucijama kako bi uz primjenu revizijskih standarda zadatak i obvezu revizije izvršili ekonomično, djelotvorno i učinkovito.“ (Crnković, Mijoč i Mahaček, 2010:283).

4.7. Državni ured za reviziju

Kako navodi Manojlović (2016), Državni ured za reviziju nadležan je za provođenje revizije nad svim državnim prihodima i rashodima te financijskim izvještajima i transakcijama upravnih organizacija državne, područne (regionalne) i lokalne razine koje se financiraju iz državnog ili lokalnih proračuna ili nad organizacijama koje su osnovale ili u kojima imaju udjele upravne organizacije državne, regionalne ili lokalne razine. Prema Zakonu o državnoj reviziji (NN 49/2003), Državni ured za reviziju, kao pravna osoba, obavlja, između ostalih, i ove poslove:

- obavlja i planira reviziju prema predviđenom opsegu,
- obavlja reviziju prema predviđenom opsegu prema godišnjem programu ili zahtjevu Hrvatskog sabora,
- obavlja reviziju pretvorbe i privatizacije,
- podnosi godišnje izvješće o obavljenim revizijama te o svome radu⁴,
- podnosi u određenim slučajevima od posebne važnosti i pojedinačna izvješća o obavljenim revizijama,
- donosi godišnji plan rada itd.

Statut Državnog ureda za reviziju potvrđuje Hrvatski sabor. Hrvatski sabor isto tako imenuje i glavnog državnog revizora na vrijeme od osam godina (isti može biti ponovno imenovan na istu dužnost po isteku tog vremena), koji rukovodi Državnim uredom za reviziju. Državnim proračunom, o kojem je govora u idućem poglavlju, osiguravaju se sredstva za rad Državnog ureda za reviziju.

5. Državni proračun Republike Hrvatske

Prema mišljenju Keser, et.al. (2000), radi zadovoljavanja javnih potreba, prihode prikupljene od poreza, doprinosa i drugih davanja, potrebno je rasporediti na određene korisnike. Tako je u većini zemalja upravo proračun instrument kojim se usmjeravaju ti prikupljeni prihodi, a sve u pravcu zadovoljavanja javnih potreba. Stoga, o stvarnom značaju proračuna, njegovim funkcijama i ciljevima, kao i elementima sustava proračuna te proračunskom ciklusu, detaljnije je opisano u sljedećim poglavljima.

⁴ Izvješće se podnosi Hrvatskom saboru do kraja tekuće godine za prethodnu godinu.

5.1. Općenito o proračunu

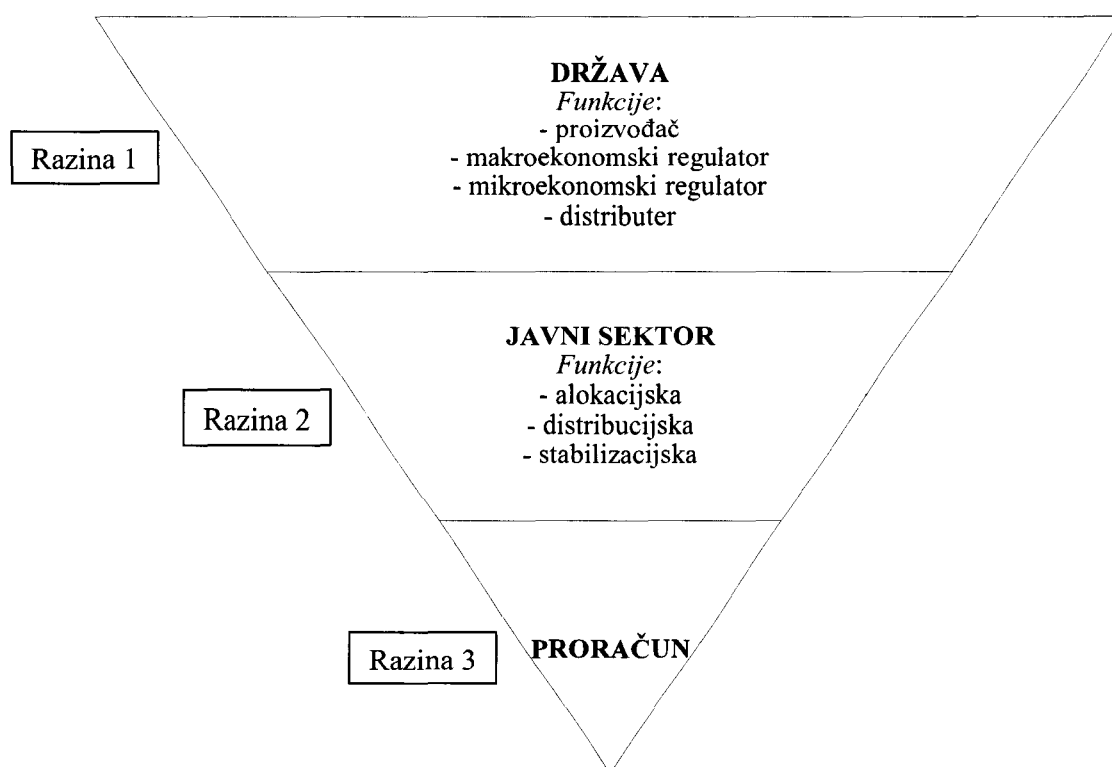
Kako navodi Burian, et.al. (2004), proračun je pravni akt i zakon svake suverene i suvremene države kojim se svake godine procjenjuju svi potrebni prihodi i rashodi. Danas se na našim prostorima više ne upotrebljava riječ budžet⁵ kao prije, već se upotrebljava riječ proračun. Proračun kao riječ upotrebljavao je i Stjepan Radić, već od samog početka 20.st., „(...)To nije samo neka približna osnova, po kojoj se imadu potrošiti državni prihodi, nego je to u potankosti označeni priegled državnih prihoda i rashoda, a taj priegled, jedanput po saboru prihvaćen, postaje stroga granica, koju vlada nipošto ne smije prekoračiti.“ (Matica hrvatska, 2019). Zakon o proračunu (NN 92/1994) opisuje proračun kao procjenu godišnjih prihoda i primitaka te utvrđeni iznos izdataka i drugih plaćanja države, odn. jedinice lokalne samouprave i uprave koje odobrava Hrvatski sabor, tj. predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave u uprave u skladu s odredbama Ustava i drugih zakona. Iz prethodnih definicija, lako se može zaključiti kako postoji mnogo definicija proračuna. Upravo to ukazuje na mnogobrojne funkcije proračuna, kao i njegove ciljeve, koji su opisani u sljedećem poglavlju.

5.2. Funkcije i ciljevi proračuna

Prema autorici Jelčić (1980), proračun zbog svoje mnogoznačnosti uvjetuje naglasak na svojoj pravnoj, političkoj, ekonomskoj, financijskoj i socijalnoj prirodi. Kada se govori *pravnom aspektu proračuna*, prema Keser, et.al. (2000), on polazi iz niza pravnih odnosa, a koji nastaju između raznih subjekata koji su angažirani u fazama izrade, donošenja te izvršenja proračuna. Stav o pravnoj prirodi proračuna obrazlažu i autori Srb i Perić (1997), koji navode da iako se proračun donosi u vidu zakona, da ga treba smatrati i pravnim aktom. Isto tako, navodi se kako je proračun dokument pravne prirode kojim se kreiraju i reguliraju aktivnosti pod kontrolom javne vlasti, kojoj se osigurava legitimitet. Nadalje, što se tiče *političkog aspekta proračuna*, proračun se opisuje snažnim sredstvom kojim se provode određeni politički ciljevi. Prema Jelčić (2001), francuski teoretičar G. Jeze proračun nije smatrao aktom uprave, već aktom politike. Keser, et.al. (2000) *ekonomski aspekt proračuna* smatra aspektom koji je naglašen svugdje, gdje postoji izražena državna intervencija na privredna kretanja, a koja djeluje regulatorno. Nadalje, *financijski aspekt proračuna*, kako navodi Keser, et.al. (2000), ukazuje na to da je proračun brojčani iskaz očekivanih prihoda i

⁵ Budžet (eng. „budget“; fr. „bougette“). Prema Jelčić (1980), budžet je plan prihoda i rashoda, kojeg donosi određeno javnopravno tijelo za određeno razdoblje, koje obično traje godinu dana.

rashoda u novčanom obliku. Kako ističe Vukić (2016), nadležni organi, vodeći državnu politiku, moraju brinuti o ravnoteži prihoda i rashoda te detaljno planirati gornje granice proračunske potrošnje. Prema Keser, et.al. (2000), kada je riječ o *socijalnom aspektu proračuna*, tada se on sastoji u njegovoj ulozi instrumenta redistribucije nacionalnog dohotka, čime se osiguravaju slične mogućnosti glede zadovoljavanja javnih potreba svih pojedinaca i to bez obzira na njihovu ekonomsku snagu. Slikom 4. prikazana su mjesta, razine te uloga proračuna u zadovoljenju javnih potreba.



Slika 4. Mjesto i uloga proračuna u zadovoljenju javnih potreba

Izvor: izrada autorice prema Keser, et.al., (2000:15)

Kako je već spomenuto, zbog mnogobrojnih i različitih stajališta o definiciji proračuna, temeljni cilj istog nije određen. Stoga, neki od ciljeva proračuna, a koji proizlaze iz ciljeva funkcioniranja države tj. javnog sektora, kako navodi Keser, et.al. (2000) su:

- održati gospodarsku stabilnost, kontrolu inflacije te postići punu zaposlenost;
- osigurati predviđenu razinu zadovoljenja javnih potreba;
- postići očekivanu razinu raspoloživih prihoda;
- osigurati kontrolu trošenja javnog (državnog) novca;
- osigurati nadzor nad izvršenjem proračuna;

stavkama. Kroz četverogodišnje promatrano razdoblje prikazana je analiza i plan računa prihoda i rashoda, računa financiranja, izmjena i dopuna državnog proračuna, kao i promjene vrijednosti kod izvršenja državnog proračuna. U zadnjem segmentu tablica dane su vrijednosti sveukupnih proračunskih sredstava (odnos prihoda (primitaka)/rashoda (izdataka)). Zadnjim potpoglavljem prikazana je usporedba ukupnih prihoda i rashoda državnog proračuna za analizirano razdoblje.

6.1. Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji državnog proračuna za 2015. godinu

Godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske donesen je u svibnju 2016. godine, odnosno postupci revizije provedeni su od 7. siječnja do 19. svibnja te je njime izraženo uvjetno mišljenje. Uvjetno mišljenje uočava određene nepravilnosti, no one nemaju veliki utjecaj na konačan financijski izvještaj. Državni ured za reviziju (2015), ističe da je revizijom utvrđeno kako je dio nepravilnosti utvrđenih revizijom prethodnih godina, ponovljen i u 2015. godini. Nadalje, utvrđeno je kako izvršenje pojedinih prihoda i rashoda te primitaka i izdataka značajno odstupa od plana, kao što npr. način iskazivanja specifičnih poslovnih događaja pri planiranju i izvršavanju državnog proračuna nije uređen propisima, a pri njihovom iskazivanju u godišnjim izvješćima o izvršenju proračuna, nije ujednačeno postupano. Isto tako, podaci o приходima i rashodima u financijskim izvještajima državnog proračuna za 2015. god. značajno odstupaju od podataka za isto izvještajno razdoblje 2014. godine, a u bilješkama nisu navedeni razlozi istoga.

Slijedom navedenoga, Državni ured za reviziju naveo je nekoliko preporuka i naloga, među kojima su: dati više pozornosti realnosti planiranja državnog proračuna te uspostaviti kontrolne mehanizme; donijeti pisane procedure za postupanje s imovinom; financijske izvještaje državnog proračuna sastavljati u skladu s propisima o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu itd. U tablici 5. dani su podaci iz plana Računa prihoda i rashoda te Računa financiranja za 2015. godinu s izmjenama i dopunama proračuna te ostvarenih proračunskih stavki.

Tablica 5. Usporedba planiranih i ostvarenih proračunskih stavki za 2015. godinu

Opis	Državni proračun za 2015. (prosinao 2014.)	Izmjene i dopune proračuna (rujan 2015.)	Ostvareno za 2015.
A) Račun prihoda i rashoda			
Prihodi poslovanja	105.265.337.968,00	107.740.591.928,00	109.110.878.972,00
Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	1.168.264.500,00	450.638.451,00	645.008.948,00
Ukupni prihodi	106.433.602.468,00	108.191.230.379,00	109.755.887.920,00
Rashodi poslovanja	115.715.426.171,00	117.330.286.314,00	115.455.805.551,00
Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	3.259.614.764,00	3.387.041.153,00	3.152.043.508,00
Ukupno rashodi	118.975.040.935,00	120.717.327.467,00	118.607.849.059,00
Razlika – manjak	-12.541.438.467,00	-12.526.097.088,00	-8.851.961.139,00
B) Račun financiranja			
Primici od financijske imovine i zaduživanja	38.469.652.229,00	29.154.951.179,00	31.609.821.903,00
Izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajmova	25.128.213.762,00	25.734.854.091,00	27.301.288.317,00
Prijenos depozita iz prethodne godine	6.200.000.000,00	11.206.000.000,00	*6
Planirani prijenos depozita u narednu godinu	7.000.000.000,00	2.100.000.000,00	*
Neto financiranje	12.541.438.467,00	12.526.097.088,00	8.851.961.139,00
C) Sveukupno proračunska sredstva			
Ukupno prihodi i primici	144.903.254.697,00	137.346.181.558,00	141.365.709.823,00
Ukupno rashodi i izdaci	144.103.254.697,00	146.452.181.558,00	145.909.137.376,00
Promjene u stanju depozita	800.000.000,00	-9.106.000.000,00	-4.543.427.553,00

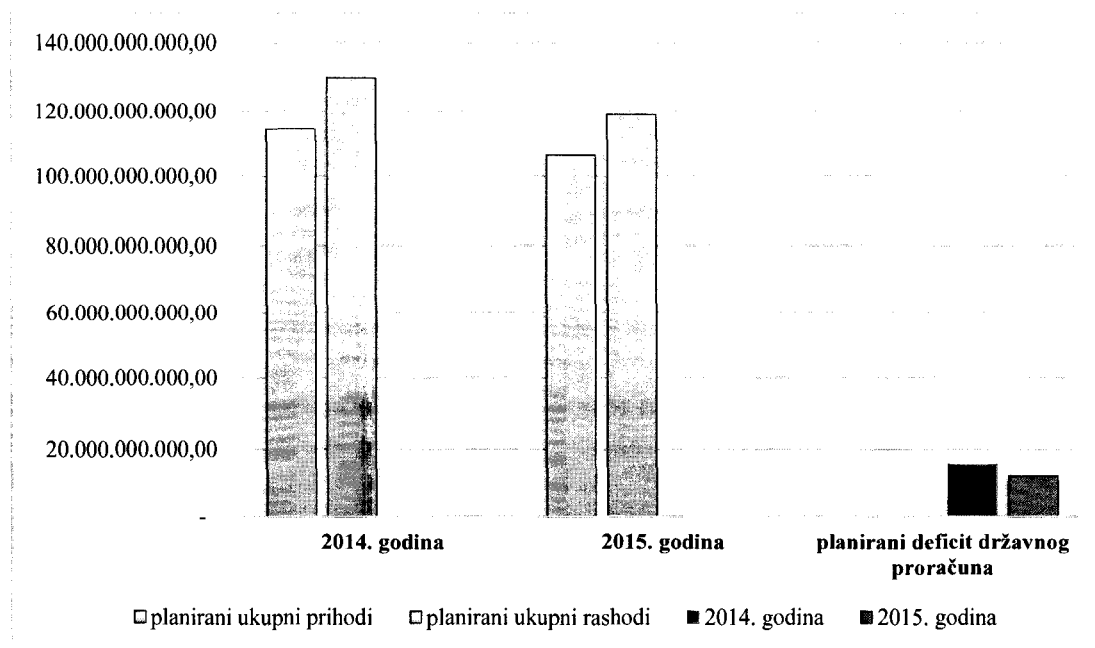
Izvor: izrada autorice prema Izvješću o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu

Devet mjeseci nakon prvotnog proračuna za 2015. godinu, izvršene su izmjene i dopune državnog proračuna. U tablici 5., temeljem Računa prihoda i rashoda te Računa financiranja,

*nema dostupnih podataka za označene stavke

uočavaju se značajne izmijene stavaka prihoda i rashoda. Vrijednosno najznačajnija odstupanja u ostvarenom državnom proračunu, u odnosu na prvotni plan proračuna za 2015. godinu, vidljiva su kod prihoda poslovanja, prihoda od prodaje nefinancijske imovine te primitaka od financijske imovine i zaduživanja. Temeljem izmjena i dopuna proračuna u rujnu 2015. godine, vidljiva su isto tako značajna odstupanja u odnosu na prvotni plan kod stavaka prijenos depozita iz prethodne godine te kod planiranog prijenosa depozita u narednu godinu. Sveukupno gledajući, ostvareni su veći ukupni prihodi od planiranih za 3.322.285.452,00 kn (3,12% više), odnosno za 1.564.657.541,00 kn (1,45% više) od izmjena i dopuna proračuna. S druge strane, ostvareni su ukupni rashodi u manjem iznosu od prvotnog plana za 367.191.876,00 kn (0,31% manje), odnosno za 2.109.478.408,00 kn (1,75% manje) od izmjena i dopuna proračuna. Dakle, ostvaren je manjak prihoda, tj. deficit državnog proračuna u iznosu od 8.851.961.139,00 kn, budući da su ukupni prihodi iznosili 109.755.887.920,00 kn, a ukupni rashodi 118.607.849.059,00 kn.

Važno je spomenuti kako su planirani proračunski prihodi za 2015. godinu značajno smanjeni u odnosu na prethodne projekcije zbog slabijeg ostvarenja, kao i zbog nižeg očekivanja budućeg gospodarskog rasta, ali i promjena planiranih za 2015. godinu, od kojih je najznačajnija izlazak Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje iz sustava državne riznice. Tako su, prema Državnom uredu za reviziju (2015), ukupni prihodi državnog proračuna za 2015. godinu planirani za 7% manje u odnosu na 2014. godinu, kao i što su ukupni rashodi za 2015. godinu planirani u manjem iznosu, u odnosu na planirane rashode za 2014. godinu, točnije za 8,6%. Prethodno navedeni podaci tj. usporedba planiranih prihoda i rashoda za 2014. i 2015. godinu, prikazani su grafikonom 1.



Grafikon 1. Usporedba ukupnih planiranih prihoda i rashoda za 2014. i 2015. godinu (u kn)

Izvor: vlastita izrada autorice

Iz grafikona 1. lako se može uočiti i donijeti zaključak kako je ukupan manjak prihoda nad rashodima tj. deficit državnog proračuna za 2015. godinu, planiran u manjem iznosu za 3.097.533.949,00 kn, točnije za 19,8%., u odnosu na 2014. godinu, kada je manjak planiran u iznosu od 15.638.972.416,00 kn.

6.2. Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji državnog proračuna za 2016. godinu

Postupak revizije za 2016. godinu proveden je u prvoj polovici 2017. godine, točnije od 9. siječnja do 19. svibnja, a Državni ured za reviziju izrazio je uvjetno mišljenje. U teorijskom dijelu rada objašnjeno je kako uvjetno mišljenje uočava određene nepravilnosti, koje nemaju veliki utjecaj na konačan financijski izvještaj. Revizija je utvrdila određene nepravilnosti u vidu strukture i metodologije izrade samog proračuna kao i nejasno određenih kriterija za određene procjene. Iako je Ured uočio nepravilnosti, kroz Izvješće je ponudio preporuke za unaprjeđenje proračunskog računovodstva. Za 2016. godinu proračun nije donesen prema zakonskim odredbama, koje nalažu da se proračun mora donijeti do 1. siječnja 2016. godine, zbog održavanja parlamentarnih izbora te je korištena odredba privremenog financiranja. U tablici 6., prikazani su podaci naknadno donesenog proračuna iz ožujka 2016. godine.

Tablica 6. Usporedba planiranih i ostvarenih proračunskih stavki za 2016. godinu

Opis	Državni proračun za 2016. (ožujak 2016.)	Izmjene i dopune proračuna (studenj 2016.)	Ostvareno za 2016.
A) Račun prihoda i rashoda			
Prihodi poslovanja	114.316.225.791,00	115.938.318.873,00	116.397.924.576,00
Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	602.930.000,00	433.732.191,00	450.179.758,00
Ukupni prihodi	114.919.155.791,00	116.372.051.064,00	116.848.104.334,00
Rashodi poslovanja	118.974.128.105,00	118.370.744.397,00	117.175.321.314,00
Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	3.430.362.840,00	3.349.189.832,00	3.062.194.190,00
Ukupno rashodi	122.404.490.945,00	121.719.934.229,00	120.237.515.504,00
Razlika – manjak	-7.485.335.154,00	-5.347.883.165,00	-3.389.411.170,00
B) Račun financiranja			
Primici od financijske imovine i zaduživanja	25.727.545.199,00	19.946.141.818,00	18.293.153.741,00
Izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajmova	19.442.210.045,00	18.895.531.742,00	18.599.084.037,00
Prijenos depozita iz prethodne godine	5.500.000.000,00	6.400.267.230,00	6.400.267.230,00
Planirani prijenos depozita u narednu godinu	4.300.000.000,00	2.102.994.141,00	2.704.925.764,00
Neto financiranje	7.485.335.154,00	5.347.883.165,00	3.389.411.170,00
C) Sveukupno proračunska sredstva			
Ukupno prihodi i primici	140.646.700.990,00	136.318.192.882,00	135.141.258.075,00
Ukupno rashodi i izdaci	141.846.700.990,00	140.615.465.971,00	138.836.599.541,00
Promjene u stanju depozita	-1.200.000.000,00	-4.297.273.089,00	-3.695.341.466,00

Izvor: izrada autorice prema Izvješću o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. godinu

U tablici 6., vidljivo je kako su izvršene izmjene i dopune proračuna osam mjeseci nakon prvotnog proračuna te da su stavke prihoda i rashoda značajno izmijenjene. Jedan od razloga navedenih promjena veže se i uz neočekivana nepovoljna makroekonomska kretanja koja su

uzrokovala manje ostvarenje prihoda i rashoda, nego što je očekivano. Najveća odstupanja u ostvarenom proračunu, u odnosu na prvotni plan proračuna za 2016. godinu, vidljiva su kod prihoda poslovanja, prihoda od prodaje nefinancijske imovine, primitaka od financijske imovine i zaduživanja te kod planiranog prijenosa depozita u narednu godinu. Ostvareni su veći prihodi od plana za 1.928.948.543,00 kn (1,68% više), odnosno za 476.053.270,00 kn (0,41% više) od izmjena i dopuna proračuna, no s druge strane, ostvareni su rashodi u manjem iznosu od plana za 2.166.975.441,00 kn (1,77% manje), tj. za 1.482.418.725,00 kn (1,22% manje) od izmjena i dopuna proračuna. Ukupno gledajući, kao i u 2015. godini, ostvaren je manjak prihoda, odnosno deficit državnog proračuna u iznosu od 3.389.411.170,00 kn, budući da su ukupni prihodi iznosili 116.848.104.334,00 kn, a ukupni rashodi 120.237.515.504,00 kn. No, ipak se može zaključiti kako je deficit znatno smanjen u odnosu na 2015. godinu i to za 5.462.549.969,00 kn, tj. visokih 61,7%.

6.3. Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji državnog proračuna za 2017. godinu

Postupak revizije za 2017. godinu proveden je u prvoj polovici 2018. godine, točnije od 9. siječnja do 21. svibnja. Kao i kod 2016. godine, i za 2017. godinu Državni ured za reviziju imao je izraženo uvjetno mišljenje. Državni ured za reviziju (2017) smatra da je većina podataka objektivno, točno i vjerodostojno prikazana, no vidljive su ipak manje nepravilnosti. Između ostaloga, u cilju veće transparentnosti državnog proračuna, Ured predlaže da se u sažetku općeg dijela proračuna, ukupni rashodi iskažu i prema razredima funkcijske klasifikacije. Isto tako, s obzirom na to da se plaćanja po danim jamstvima ne smatraju zajmovima, Državni ured za reviziju predlaže izmijeniti Računski plan i navedena plaćanja klasificirati u okviru rashoda, a ne u okviru izdataka i ostalo. Proračun je donesen u prosincu 2016. godine za proračunsku 2017. godinu, a u nastavku je isti prikazan u tablici 7.

Tablica 7. Usporedba planiranih i ostvarenih proračunskih stavki za 2017. godinu

Opis	Državni proračun za 2017. (prosinac 2016.)	Izmjene i dopune proračuna (studenj 2017.)	Ostvareno za 2017.
A) Račun prihoda i rashoda			
Prihodi poslovanja	121.013.261.363,00	121.740.357.107,00	122.060.097.020,00
Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	560.395.000,00	709.145.267,00	646.924.697,00
Ukupni prihodi	121.573.656.363,00	122.449.502.374,00	122.707.021.717,00
Rashodi poslovanja	124.395.644.703,00	123.572.496.085,00	122.313.420.467,00
Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	3.993.894.866,00	3.206.978.026,00	2.685.605.091,00
Ukupno rashodi	128.389.539.569,00	126.779.474.111,00	124.999.025.558,00
Razlika – manjak	-6.815.883.206,00	-4.329.971.737,00	-2.292.003.841,00
B) Račun financiranja			
Primici od financijske imovine i zaduživanja	35.277.295.246,00	43.530.808.380,00	42.671.809.034,00
Izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajmova	29.289.767.605,00	39.319.097.265,00	38.926.925.068,00
Prijenos depozita iz prethodne godine	2.102.994.141,00	2.365.151.361,00	2.365.151.361,00
Planirani prijenos depozita u narednu godinu	1.274.638.576,00	2.246.890.739,00	3.818.031.486,00
Neto financiranje	6.815.883.206,00	4.329.971.737,00	2.292.003.841,00
C) Sveukupno proračunska sredstva			
Ukupno prihodi i primici	156.850.951.609,00	165.980.310.754,00	165.378.830.751,00
Ukupno rashodi i izdaci	157.679.307.174,00	166.098.571.376,00	163.925.950.626,00
Promjene u stanju depozita	-828.355.565,00	-118.260.622,00	1.452.880.125,00

Izvor: izrada autorice prema Izvješću o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2017. godinu

U tablici 7. naglasak je stavljen na stavkama državnog proračuna, odnosno na stavkama prihoda i rashoda. Treću promatranu godinu za redom, prisutan je deficit državnog proračuna. Planirani iznos deficita iznosio je 6.815.883.206,00 kn, no stvarno ostvareni deficit proračuna

Tablica 8. Usporedba planiranih i ostvarenih proračunskih stavki za 2018. godinu

Opis	Državni proračun za 2018. (prosinac 2017.)	Izmjene i dopune proračuna (prosinac 2018.)	Ostvareno za 2018.
A) Račun prihoda i rashoda			
Prihodi poslovanja	128.230.583.232,00	128.473.265.408,00	128.793.340.377,00
Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	799.540.868,00	700.851.780,00	601.865.548,00
Ukupni prihodi	129.030.124.100,00	129.174.117.188,00	129.395.205.925,00
Rashodi poslovanja	129.313.982.612,00	127.976.199.064,00	126.843.245.521,00
Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	4.034.826.487,00	3.755.477.481,00	2.743.490.674,00
Ukupno rashodi	133.348.809.099,00	131.731.676.545,00	129.586.736.195,00
Razlika – manjak	-4.318.684.999,00	-2.557.559.357,00	-191.530.270,00
B) Račun financiranja			
Primici od financijske imovine i zaduživanja	23.685.377.863,00	25.539.478.226,00	25.678.386.124,00
Izdaci za financijsku imovinu i otplatu zajmova	19.366.692.864,00	21.499.574.558,00	21.307.682.953,00
Prijenos depozita iz prethodne godine	2.246.890.743,00	1.617.019.186,00	1.617.019.186,00
Planirani prijenos depozita u narednu godinu	2.246.890.743,00	3.099.363.497,00	5.796.192.087,00
Neto financiranje	4.318.684.999,00	2.557.559.357,00	191.530.270,00
C) Sveukupno proračunska sredstva			
Ukupno prihodi i primici	152.715.501.963,00	154.713.595.414,00	155.073.592.049,00
Ukupno rashodi i izdaci	152.715.501.963,00	153.231.251.103,00	150.894.419.148,00
Promjene u stanju depozita	0,00	1.482.344.311,00	4.179.172.901,00

Izvor: izrada autorice prema Izvješću o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. godinu

Iz tablice 8. vidljivo je kako su tek nakon dvanaest mjeseci izvršene izmjene i dopune proračuna nakon onog prvotno planiranog. Kao i prethodnih godina, i za 2018. godinu

značajno su izmijenjene stavke prihoda i rashoda. Prema Obrazloženju Ministarstva financija, plan prihoda temeljen je na očekivanom rastu bruto domaćeg proizvoda od 2,9% u 2018. godini, što dokazuje činjenica kako su ukupni prihodi za 2018. godinu planirani u većem iznosu, nego što su oni, prema Izvješću o obavljenoj reviziji za 2017. godinu, bili planirani u prvotnoj projekciji proračuna za 2018. godinu.

Državnim proračunom za 2018. godinu, ukupni prihodi planirani su u iznosu od 129.030.124.100,00 kn, što je u odnosu na planirane za 2017. godinu, više za 7.456.467.737,00 kn, tj. za 6,1%. Ukupni rashodi za 2018. godinu, planirani su u iznosu od 133.348.809.099,00, što je u odnosu na planirane za 2017. godinu, isto tako, više za 4.959.269.530,00 kn, tj. za 3,9%. Vrijednosno najznačajniji planirani prihodi su porezni prihodi, dok su vrijednosno najvažniji planirani prihodi upravo naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i drugih naknada.

Najznačajnija odstupanja u ostvarenom državnom proračunu, u odnosu na prvotni plan proračuna za 2018. godinu, gotovo su identična onima u 2017. godini. Ona su vidljiva kod rashoda poslovanja, primitaka od financijske imovine i zaduživanja te kod planiranog prijenosa depozita u narednu godinu.

Sveukupno gledajući, ostvareni su veći ukupni prihodi od planiranih za 365.081.825,00 kn (0,28% više), odnosno za 221.088.737,00 kn (0,17% više) od izmjena i dopuna proračuna. S druge strane, ostvareni su ukupni rashodi u manjem iznosu od prvotnog plana za 3.762.072.904,00 kn (2,82% manje), odnosno za 2.144.940.350,00 kn (1,63% manje) od izmjena i dopuna proračuna. Dakle, ostvaren je manjak prihoda, tj. deficit državnog proračuna u iznosu od 191.530.270,00 kn, budući da su ukupni prihodi iznosili 129.395.205.925,00 kn, a ukupni rashodi 129.586.736.195,00 kn. Dakle, četvrtu promatranu godinu za redom, prisutan je deficit državnog proračuna. Planirani iznos deficita za 2018. godinu iznosio je visokih 4.318.684.999,00 kn, no stvarno ostvareni deficit proračuna iste godine bio je manji za iznos od čak 4.127.154.729,00 kn. Time se može reći kako je smanjen deficit u odnosu na 2017. godinu za 2.100.473.571,00 kn, tj. za cijelih 91,6%.

6.5. Usporedba ukupnih prihoda i rashoda za promatrano razdoblje

Kako bi se dokazala početna tvrdnja, odnosno prva postavljena hipoteza s početka rada, u tablici 9., u odnos za detaljnije uočavanje pravilnosti, stavljene su proračunske stavke ukupnih planiranih te ostvarenih prihoda i rashoda zabilježenih tijekom analiziranog razdoblja.

Tablica 9. Usporedba ukupnih prihoda i ukupnih rashoda od 2015. do 2018. godine

Opis	Ukupni prihodi (kn)	Ukupni rashodi (kn)
Planirano za 2015. godinu	106.433.602.468,00	118.975.040.935,00
Ostvareno za 2015. godinu	109.755.887.920,00	118.607.849.059,00
Planirano za 2016. godinu	114.919.155.791,00	122.404.490.945,00
Ostvareno za 2016. godinu	116.848.104.334,00	120.237.515.504,00
Planirano za 2017. godinu	121.573.656.363,00	128.389.539.569,00
Ostvareno za 2017. godinu	122.707.021.717,00	124.999.025.558,00
Planirano za 2018. godinu	129.030.124.100,00	133.348.809.099,00
Ostvareno za 2018. godinu	129.395.205.925,00	129.586.736.195,00

Izvor: vlastita izrada autorice

Tablica 9. daje uvid kako se u značajnoj mjeri povećavaju ukupni planirani prihodi od 2015. do 2018. godine. Tako su oni u 2016. godini, u odnosu na 2015. godinu, povećani za 7,97%, u 2017. godini ukupni planirani prihodi povećani su za 5,79% u odnosu na 2016. godinu, a u 2018. godini isti su povećani za 6,13% u odnosu na 2017. godinu. Nadalje, što se tiče ukupnih ostvarenih prihoda, u 2016. godini oni su povećani za 6,46% u odnosu na 2015. godinu, u 2017. godini povećani su za 5,01% u odnosu na 2016. godinu te 2018. godine, oni su povećani za 5,45% u odnosu na 2017. godinu. Prethodno navedene razlike planiranih prihoda te ostvarenih prihoda između promatranih godina, prikazane su tablicom 10.

Tablica 10. Razlike planiranih prihoda i ostvarenih prihoda između promatranih godina

Odnos godina	Razlika planiranih prihoda (kn)	%	Razlika ostvarenih prihoda (kn)	%
2016. u odnosu na 2015.	8.485.553.323,00	7,97	7.092.216.414,00	6,46
2017. u odnosu na 2016.	6.654.500.572,00	5,79	5.858.917.383,00	5,01
2018. u odnosu na 2017.	7.456.467.737,00	6,13	6.688.184.208,00	5,45

Izvor: vlastita izrada autorice

Ukupni planirani prihodi veći su zbog promjena u makroekonomskim kretanjima i poreznom sustavu. Prema Državnom uredu za reviziju (2018), pozitivna gospodarska kretanja u prvih devet mjeseci 2018. godine, utjecala su na veće ostvarenje poreznih prihoda i doprinosa u odnosu na prvotni plan, dok najveće smanjenje prihoda u odnosu na plan bilježe prihodi od pomoći Europske unije.

S druge strane, kada je govora o rashodima, oni isto tako bilježe značajne razlike tj. porast vrijednosti kroz promatrano razdoblje, ali u manjim postocima, nego što je to zabilježeno kod prihoda. Tako su ukupni planirani rashodi u 2016. godini povećani za 2,88% u odnosu na 2015. godinu. Zatim, 2017. godine oni su povećani za 4,89% u odnosu na 2016. godinu, a 2018. godine isti su planirani za 3,86% više od planiranih u 2017. godini. Što se tiče ukupnih ostvarenih rashoda, u 2016. godini oni su povećani za 1,37% u odnosu na 2015. godinu. U 2017. godini isti su povećani za 3,96% u odnosu na 2016. godinu, a u 2018. godini, ukupni ostvareni rashodi bili su veći za 3,67% u odnosu na 2017. godinu. Prethodno navedene razlike planiranih rashoda te ostvarenih rashoda između promatranih godina, prikazane su tablicom 11.

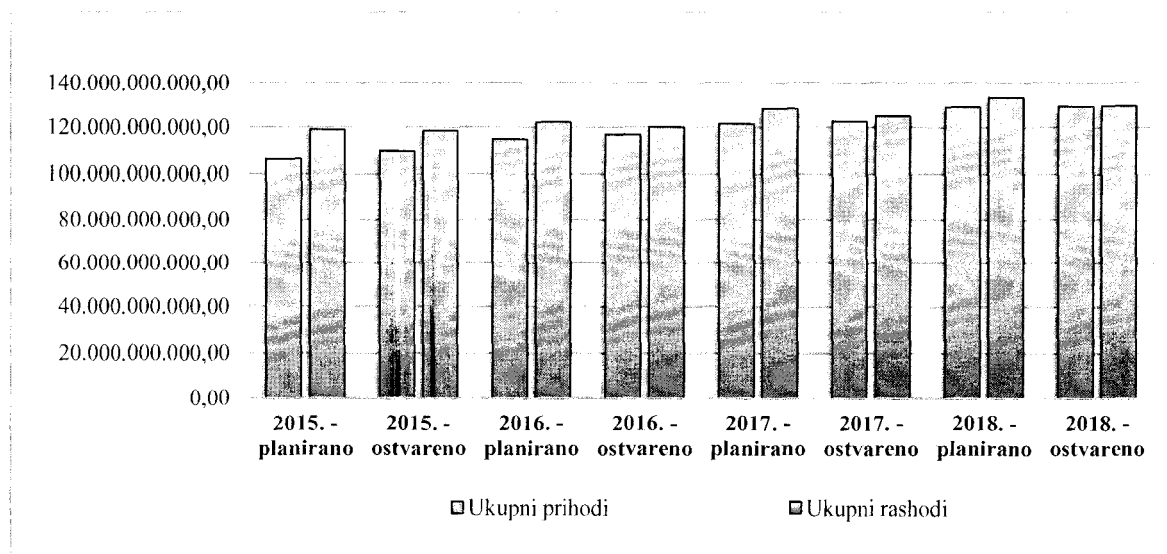
Tablica 11. Razlike planiranih rashoda i ostvarenih rashoda između promatranih godina

Odnos godina	Razlika planiranih rashoda (kn)	%	Razlika ostvarenih rashoda (kn)	%
2016. u odnosu na 2015.	3.429.450.010,00	2,88	1.629.666.445,00	1,37
2017. u odnosu na 2016.	5.985.048.624,00	4,89	4.761.510.054,00	3,96
2018. u odnosu na 2017.	4.959.269.530,00	3,86	4.587.710.637,00	3,67

Izvor: vlastita izrada autorice

Kao što je već prethodno spomenuto, vrijednosno najznačajniji planirani rashodi odnose se na naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i drugih naknada. Državni ured za reviziju (2018), ističe kako većinu navedenih rashoda čine rashodi za mirovine i mirovinska primanja koji su u 2018. godini planirani u iznosu 38.890.170.000,00 kn. Prema projekcijama za 2019. godinu, isti su planirani u još većem iznosu, tj. u iznosu od 40.092.531.066,00 kn, a 2020. godine taj iznos još raste na visokih 41.215.027.874,00 kn.

Radi lakšeg uočavanja navedenih značajnih razlika između planiranih i ostvarenih prihoda te planiranih i ostvarenih rashoda državnog proračuna Republike Hrvatske u razdoblju od 2015. do 2018. godine, prikazan je grafikon 2.

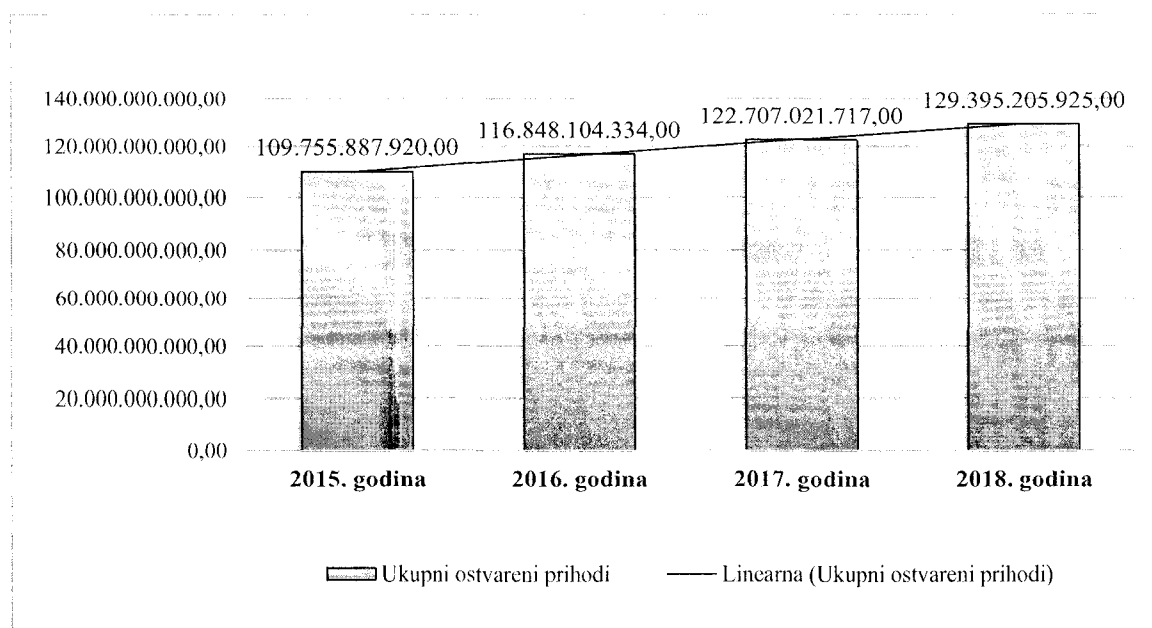


Grafikon 2. Usporedba ukupnih prihoda i ukupnih rashoda od 2015. do 2018. godine (u kn)

Izvor: vlastita izrada autorice

Slijedom navedenih podataka u tablicama 9., 10. i 11. te prikazanog grafikona 2., dokazano je kako se postavljena početna hipoteza (H_1) ne odbacuje, odnosno može se reći kako državni proračun Republike Hrvatske sadrži značajne razlike između planiranih i ostvarenih prihoda, kao i između planiranih i ostvarenih rashoda tijekom promatranog četverogodišnjeg razdoblja.

Radi detaljnijeg uočavanja pravilnosti te kako bi se utvrdila (ne)istinitost druge postavljene hipoteze (H_2), grafikonom 3., prikazani su ukupni ostvareni prihodi državnog proračuna tijekom analiziranog razdoblja.

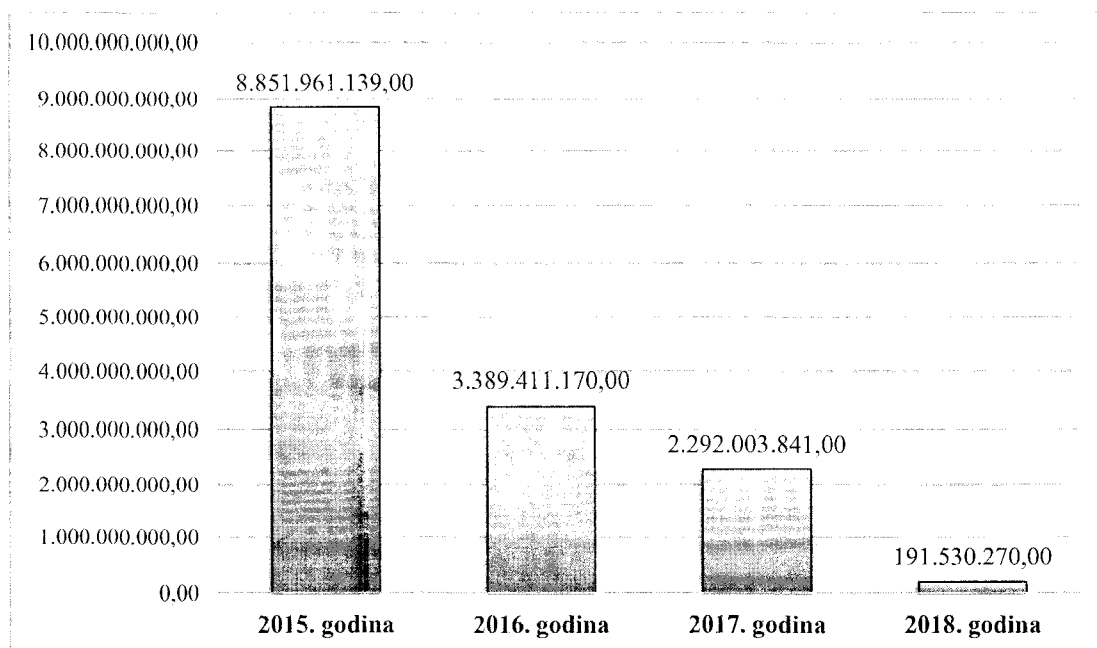


Grafikon 3. Ukupni ostvareni prihodi od 2015. do 2018. godine (u kn)

Izvor: vlastita izrada autorice

Grafikon 3. daje uvid kako su, unatoč konstantnom deficitu državnog proračuna, ukupni ostvareni prihodi iz godine u godinu sve veći i veći. Tako je 2015. godine ostvarena najmanja vrijednost ukupnih prihoda, točnije 109.755.887.920,00 kn, dok je 2018. godine zabilježen i ostvaren najveći iznos ukupnih prihoda, tj. 129.395.205.925,00 kn. Ukupni ostvareni prihodi državnog proračuna, od 2015. godine do 2018. godine, narasli su za 19.639.318.005,00 kn, odnosno za 17,9%. Slijedom navedenog, dokazano je kako se druga postavljena hipoteza (H_2) odbacuje. Odnosno, analizom podataka iz Izvješća o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu, može se zaključiti kako ostvareni ukupni prihodi državnog proračuna Republike Hrvatske kroz analizirano vremensko razdoblje imaju tendenciju rasta.

Kroz analizu Izvješća o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015., 2016., 2017. i 2018. godinu, utvrđeno je kako je svake godine ostvaren manjak prihoda, tj. deficit državnog proračuna. Prema Državnom uredu za reviziju (2018), deficit državnog proračuna ostvaruje se dugi niz godina, a na ostvarenje deficita velikim dijelom su utjecali rashodi za kamate na zaduživanje, koji su do konca 2015. godine stalno rasli, a nakon toga su bili u padu. Kako bi se dokazala treća postavljena hipoteza (H₃), grafikonom 4. prikazane su vrijednosti ostvarenog deficita državnog proračuna.



Grafikon 4. Ostvaren deficit državnog proračuna od 2015. do 2018. godine (u kn)

Izvor: vlastita izrada autorice

Iz grafikona 4. može se vidjeti kako je u promatranom razdoblju upravo 2015. godine zabilježen najveći ostvareni iznos državnog proračuna, točnije 8.851.961.139,00 kn. No, nakon 2015. godine, deficit državnog proračuna bilježi pad u svim idućim promatranim godinama pa je tako 2018. godine ostvaren najmanji iznos državnog proračuna, točnije 191.530.270,00 kn, što je za 97,8% manje u odnosu na 2015. godinu. Slijedom navedenog, dokazano je kako se treća postavljena hipoteza (H₃) ne odbacuje. Odnosno, tijekom svih promatranih godina ostvaren je manjak prihoda nad rashodima, tj. deficit državnog proračuna Republike Hrvatske.

7. Zaključak

Revizija se može definirati kao kontrola točnosti financijskih izvještaja i poslovnih knjiga kako bi se dobio uvid o potencijalnim nepravilnostima u poslovanju. Ona je obvezna za sve poslovne subjekte, kao i javna poduzeća, institucije državnog sektora te jedinice lokalne i područne samouprave. U Republici Hrvatskoj revizija se uvodila postepeno, tj. usvojio se Zakon o reviziji te su se osnovala strukovne organizacije. Tako se na području Republike Hrvatske interesi revizijske struke štite od strane Hrvatske revizorske komore te Instituta za internu reviziju pri Hrvatskoj zajednici računovođa i financijskih djelatnika. Pravna regulativa u Republici Hrvatskoj postoji u vidu Zakona o reviziji, a kao primarna revizijska institucija ističe se Državni ured za reviziju, koji mora obaviti reviziju minimalno jedanput godišnje. Ovisno o tome, što se želi postići revizijom, primjenjuju se sukladno tome i različite metode revizije, odnosno primjenjuju se opće, specijalne ili analitičke metode. Revizor predstavlja glavnog posrednika u poštivanju zakonskih državnih odredbi i vođenju računa o točnosti i objektivnosti poreznih obveza. Državni proračun služi za prikupljanje proračunskih prihoda te podmirivanje potraživanja, a njegov glavni cilj se očituje u zadovoljenju javnih potreba općeg karaktera. Reviziju državnog proračuna provodi neovisni ovlašteni državni revizor, koji jednom godišnje kontrolira točnost i objektivnost planiranih i utrošenih prihoda i rashoda.

U fokus ovog rada stavljena je analiza proračuna Republike Hrvatske u četverogodišnjem razdoblju. Prema Izvješću o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske, za sve četiri promatrane godine, dano je uvjetno mišljenje. Uočene su brojne nepravilnosti te neusklađenosti koje utječu na formiranje mišljenja stanovništva o nepotpunoj transparentnosti i vjerodostojnosti podataka. Analizom podataka Državnog ureda za reviziju, vidljivo je kako je Republika Hrvatska u proračunskom deficitu iako je 2018. godine znatno smanjen u odnosu na 2015. godinu, što ukazuje na pozitivne pomake u nacionalnom gospodarstvu.

Radom je utvrđena istinitost dviju početnih pretpostavki koje su postavljene o državnom proračunu vezane uz proračunske stavke. Naime, kroz promatrano četverogodišnje razdoblje, uočeno je kako državni proračun Republike Hrvatske sadrži značajne razlike između planiranih i ostvarenih prihoda te planiranih i ostvarenih rashoda državnog proračuna. Osim toga, tijekom svih promatranih godina ostvaren je deficit državnog proračuna Republike Hrvatske, premda je isti svake godine bio sve niži i niži. Time se može reći kako se početne postavljene hipoteze, H_1 i H_3 , u radu ne odbacuju. Međutim, radom je utvrđena i neistinitost

jedne od pretpostavki o državnom proračunu vezane uz ukupne ostvarene prihode. Naime, kroz analizirano četverogodišnje razdoblje, točnije od 2015. do 2018. godine, vidljivo je kako, unatoč konstantnom deficitu državnog proračuna, ostvareni ukupni prihodi državnog proračuna Republike Hrvatske imaju tendenciju rasta. Dakle, time se može reći kako se druga postavljena hipoteza, H₂, odbacuje.

Literatura

Knjige

1. Akrap, V., et.al. (2009). *Državna revizija*. Zagreb: Masmedia.
2. Crnković, L., Mijoč, I. i Mahaček, D. (2010). *Osnove revizije*. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku.
3. Filipović, I. (2009). *Revizija*. Zagreb: Sinergija nakladništvo.
4. Jelčić, B. (1980). *Financije u teoriji i praksi*. Zagreb: SNL.
5. Jelčić, B. (2001). *Javne financije*. Zagreb: RRiF-plus.
6. Jurković, B. (2002). *Javne financije*. Zagreb: Masmedia.
7. Keser, J., et.al. (2000). *Sustav proračuna: računovodstvo, financije, revizija, porezi*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
8. Meigs, R.F. i Meigs, W.B. (1999). *Računovodstvo: temelj poslovnog odlučivanja*. Zagreb: Mate.
9. Messier, W. F. (1998). *Revizija: priručnik za revizore i studente*. Zagreb: Faber & Zgombić Plus.
10. Popović, Ž. i Vitezić, N. (2000). *Revizija i analiza: instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
11. Sever Mališ, S., Tušek, B. i Žager, L. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
12. Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Zagreb: Mate.
13. Srb, V. i Perić, R. (1997). *Javne financije*. Osijek: Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera, Pravni fakultet.
14. Tušek, B. i Žager, L. (2007). *Revizija*. Drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika .
15. Vujević, I. (2003). *Revizija*. Split: Ekonomski fakultet Split.
16. Vukić, S. (2016). *Javne financije*. Orašje: Grafolade & 77x7.
17. Zelenika, R. (1998). *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*. Rijeka: Ekonomski fakultet.
18. Žager, K. (2008). *Analiza financijskih izvještaja*. Zagreb: Masmedia.
19. Žager, K. i Žager, L. (1996). *Računovodstveni standardi, financijska izvješća i revizija*. Drugo dopunjeno i izmijenjeno izdanje. Zagreb: Inženjerski biro.

Članci

1. Bolfek, B., Stanić, M. i Knežević, S. (2012). Vertikalna i horizontalna financijska analiza poslovanja tvrtke. *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*. Vol.XXV. br.1. str.146-167. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/84754>. [pristupljeno: 9. srpnja 2019].
2. Kopun, D. (2010). Primjena Benfordovog zakona u internoj i eksternoj reviziji. *RIF*. br.1/2010. str.144.
3. Mahaček, D. (2015). Financijska revizija i računovodstveno poslovanje neprofitnih organizacija. *Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J. J. Strossmayera u Osijeku*. Vol.31. br.1. str.209-225. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/145503>. [pristupljeno: 9. srpnja 2019].
4. Manojlović, R. (2016). Pravno uređenje mjerenja učinka u Hrvatskoj državnoj upravi i lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi. *Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J. J. Strossmayera u Osijeku*. Vol.32. br.1. str.7-28. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/161812>. [pristupljeno: 9. srpnja 2019].
5. Mijoč, I. i Mahaček, D. (2013). Financijska revizija i namjensko korištenje sredstava. *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*. Vol.XXVI. br.1. str.161-172. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/108134>. [pristupljeno: 9. srpnja 2019].
6. Pernar, L., Mijoč, I., & Danić, D. (2009). Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji. *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*. 22(1). str.161-170. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/67016>. [pristupljeno: 16. srpnja 2019].
7. Pernar, L. (2002). Vrhovne revizijske institucije u okviru Europske Unije. *Revizija: časopis za revizijsku teoriju i praksu*. Vol.9. br.1. str.41-62.
8. Radman, B. (2005). Benfordov zakon. *Hrvatski matematički elektronski časopis*. [Online] Vol.5. Dostupno na: <http://e.math.hr/benford/index.html>. [pristupljeno: 24. travnja 2019].
9. Sesar, V., Buntak, K. i Borlinić, M. (2015). Primjena DuPont sustava pokazatelja u procesu upravljanja. *Tehnički glasnik*. 9(1). str.99-103. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/138003>. [pristupljeno: 18. travnja 2019].

Zbornik

1. Dumičić, K. (2005). Izučavanje alfa i beta rizika u dokaznim testovima revizora. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*. 3(1). str.267-284. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/41482>. [pristupljeno: 10. srpnja 2019].
2. Smrekar, N. (2009). Usklađivanje nacionalne i međunarodne regulative financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*. Vol.7. br.2. str.89-100. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/44427>. [pristupljeno: 3. srpnja 2019].
3. Mamić Sačer, I., Vuković, D. i Pavić, I. (2015). Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*. No. Posebno izdanje 2015. str.204-224. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/204414>. [pristupljeno: 19. srpnja 2019].

Internet izvori

1. Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji lokalnih jedinica za 2017. godinu. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/177/IZVJESCE-O-OBAVLJENOJ-FINANCIJSKOJ-REVIZIJI-LOKALNIH-JEDINICA.pdf>. [pristupljeno: 16. svibnja 2019].
2. Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015. godinu. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/84/drzavni_proracun_republike_hrvatske_za_2015_1.pdf. [pristupljeno: 27. lipnja 2019].
3. Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. godinu. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/114/DRZAVNI_PRORACUN_REPUBLIKE_HRVATSKE_ZA_2016.pdf. [pristupljeno: 16. svibnja 2019].
4. Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2017. godinu. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/160/DRZAVNI_PRORACUN_REPUBLIKE_HRVATSKE_ZA_2017.pdf. [pristupljeno: 16. svibnja 2019].
5. Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. godinu. Dostupno na:

- <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/DRZAVNI-PRORACUN-REPUBLIKE-HRVATSKE-ZA-2018.pdf>. [pristupljeno: 27. lipnja 2019].
6. Državni ured za reviziju, Odluka o objavi okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija - INTOSAI. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/50/Odluka-o-objavi-okvira-revizijiskih-standarda-Medunarodne-organizacije-vrhovnih-revizijiskih-institucija-INTOSAI.pdf>. [pristupljeno: 12. srpnja 2019].
 7. Državni ured za reviziju, Revizijski standardi INTOSAI. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf>. [pristupljeno: 12. srpnja 2019].
 8. Europski revizorski sud, Priručnik za reviziju uspješnosti. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_HR.PDF. [pristupljeno: 13. srpnja 2019].
 9. Hrvatska revizorska komora, Međunarodni revizijski standardi. Dostupno na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/kodeks-standardi-smjernice/medjunarodni-revizijiski-standardi.html>. [pristupljeno: 24. travnja 2019].
 10. Hrvatska revizorska komora, Registar revizorskih društava. Dostupno na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/pretraga.html>. [pristupljeno: 25. travnja 2019].
 11. Hrvatski institut internih revizora. Dostupno na: <http://www.hiir.hr/default.aspx?id=33>. [pristupljeno: 24. travnja 2019].
 12. INTOSAI, Lima Declaration. Dostupno na: http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0_news/2017/061217_fortyye_ars_lima_EN_commemorative.pdf. [pristupljeno: 14. srpnja 2019].
 13. Matica hrvatska, Stjepan Radić: Današnja financijska znanost. Dostupno na: <http://www.matica.hr/media/knjige/danasnja-financijska-znanost-971/pdf/danasnja-financijska-znanost-pdf.pdf>. [pristupljeno: 28. travnja 2019].
 14. Narodne novine, Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (NN 86/2015). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html. [pristupljeno: 3. srpnja 2019].
 15. Narodne novine, Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj reviziji (NN 177/2004). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2004_12_177_3072.html. [pristupljeno: 10. srpnja 2019].

16. National Audit Office, State Audit in the European Union. Dostupno na: https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf. [pristupljeno: 10. srpnja 2019].
17. Zakon o državnoj reviziji (pročišćeni tekst) (NN 49/2003). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2003_03_49_627.html. [pristupljeno: 25. travnja 2019].
18. Zakon o Državnom uredu za reviziju (NN 80/2011). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2011_07_80_1701.html. [pristupljeno: 24. travnja 2019].
19. Zakon o proračunu (NN 92/1994). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1994_12_92_1571.html. [pristupljeno: 28. travnja 2019].
20. Zakon o računovodstvu (pročišćeni tekst zakona) (NN 78/15, 134/15, 120/16 i 116/18). Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-računovodstvu>. [pristupljeno: 3. srpnja 2019].
21. Zakon o reviziji (neslužbeni pročišćeni tekst) (NN br. 146/05, 139/08 i 144/12). Dostupno na: http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/73/20/296/Zakon_o_reviziji.pdf. [pristupljeno: 24. travnja 2019].
22. Zakon o reviziji (NN 127/2017). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html. [pristupljeno: 24. travnja 2019].

Popis grafikona

Grafikon 1. Usporedba ukupnih planiranih prihoda i rashoda za 2014. i 2015. godinu (u kn)	48
Grafikon 2. Usporedba ukupnih prihoda i ukupnih rashoda od 2015. do 2018. godine (u kn)	57
Grafikon 3. Ukupni ostvareni prihodi od 2015. do 2018. godine (u kn).....	58
Grafikon 4. Ostvaren deficit državnog proračuna od 2015. do 2018. godine (u kn)	59

Popis slika

Slika 1. Revizijski (ekspertni) timovi.....	9
Slika 2. Sadržaj Općeprihvaćenih revizijskih standarda	16
Slika 3. DuPontov sustav pokazatelja	31
Slika 4. Mjesto i uloga proračuna u zadovoljenju javnih potreba	42
Slika 5. Elementi sustava proračuna	43

Popis tablica

Tablica 1. Popis predmeta za stjecanje zvanja ovlaštenog predmeta	12
Tablica 2. Benfordov zakon	25
Tablica 3. Komparativna bilanca – aktiva.....	26
Tablica 4. Strukturna bilanca – aktiva.....	27
Tablica 5. Usporedba planiranih i ostvarenih proračunskih stavki za 2015. godinu	46
Tablica 6. Usporedba planiranih i ostvarenih proračunskih stavki za 2016. godinu	49
Tablica 7. Usporedba planiranih i ostvarenih proračunskih stavki za 2017. godinu	51
Tablica 8. Usporedba planiranih i ostvarenih proračunskih stavki za 2018. godinu	53
Tablica 9. Usporedba ukupnih prihoda i ukupnih rashoda od 2015. do 2018. godine.....	55
Tablica 10. Razlike planiranih prihoda i ostvarenih prihoda između promatranih godina	56
Tablica 11. Razlike planiranih rashoda i ostvarenih rashoda između promatranih godina.....	57