

Specifičnosti financijske revizije jedinica lokalne samouprave

Bošnjaković, Sonja

Master's thesis / Diplomski rad

2024

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:192943>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-19**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera
Ekonomski fakultet u Osijeku
Diplomski studij Financijski menadžment

Sonja Bošnjaković

**SPECIFIČNOSTI FINANCIJSKE REVIZIJE JEDINICA
LOKALNE SAMOUPRAVE**

Diplomski rad

Osijek, 2024.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera
Ekonomski fakultet u Osijeku
Diplomski studij Financijski menadžment

Sonja Bošnjaković

**SPECIFIČNOSTI FINANCIJSKE REVIZIJE JEDINICA LOKALNE
SAMOUPRAVE**

Diplomski rad

kolegij: Revizija

JMBAG: 0010151462

e-mail: sonja.bosnjakovic.00@gmail.com

mentor: prof. dr. sc. Ivo Mijoč

Osijek, 2024.

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

Sonja Bošnjaković

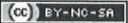
**SPECIFICS OF THE FINANCIAL AUDIT OF LOCAL SELF-
GOVERNMENT UNITS**

Graduate paper

Osijek, 2024.

IZJAVA

O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, PRAVU PRIJENOSA INTELEKTUALNOG 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 – Dijeli 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 visokom obrazovanju i znanstvenoj djelatnosti, NN 119/2022).
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: SONJA BOŠNJAKOVIĆ

JMBAG: 0010151462

OIB: 64419604426

e-mail za kontakt: sonja.bosnjakovic.00@gmail.com

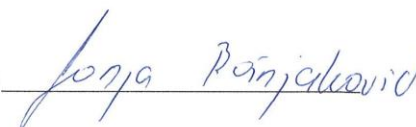
Naziv studija: Financijski menadžment

Naslov rada: Specifičnosti financijske revizije jedinica lokalne samouprave

Mentor/mentorica rada: prof.dr.sc. Ivo Mijoč

U Osijeku, 2024. godine

Potpis



SADRŽAJ

1.	UVOD.....	1
2.	JEDINICE LOKALNE SAMOUPRAVE U REPUBLICI HRVATSKOJ.....	2
2.1.	Pojam jedinica lokalne i regionalne samouprave.....	2
2.2.	Samoupravni djelokrug jedinica lokalne samouprave.....	3
2.3.	Tijela jedinica lokalne samouprave.....	3
2.4.	Financiranje jedinica lokalne samouprave.....	4
2.5.	Nadzor zakonitosti rada jedinica lokalne samouprave.....	5
3.	DRŽAVNA REVIZIJA U REPUBLICI HRVATSKOJ.....	7
3.1.	Pojam i značaj državne revizije.....	7
3.2.	Obilježja državne revizije.....	7
3.3.	Vrste državne revizije.....	8
3.4.	Načela i standardi revizije.....	10
4.	REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I POSLOVANJA LOKALNIH JEDINICA	
	11	
4.1.	Pojam i vrste financijskih izvještaja lokalnih jedinica.....	11
4.2.	Subjekti i predmet financijske revizije lokalnih jedinica.....	13
4.3.	Ciljevi financijske revizije lokalnih jedinica.....	16
4.4.	Organizacija i provođenje financijske revizije lokalnih jedinica.....	17
4.5.	Rezultati i mišljenja državnih revizora.....	20
4.6.	Utjecaj financijske revizije na kvalitetu rada lokalnih jedinica.....	23
5.	ANALIZA OBJEDINJENOG IZVJEŠĆA O OBAVLJENOJ FINANCIJSKOJ REVIZIJI	
	JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE ZA 2021. GODINU.....	25
5.1.	Podaci iz financijskih izvještaja.....	25
5.1.1.	Prihodi i primici.....	25
5.1.2.	Rashodi i izdaci.....	28
5.1.3.	Razlika prihoda i rashoda.....	29

5.1.4. Imovina, obveze i vlastiti izvori.....	29
5.2. Izražena mišljenja.....	29
5.3. Nalazi revizije	30
5.4. Provedba naloga i preporuka iz prošlih revizija.....	33
6. RASPRAVA	35
7. ZAKLJUČAK	38
POPIS LITERATURE	40
POPIS TABLICA I GRAFIKONA	44

Specifičnosti financijske revizije jedinica lokalne samouprave

SAŽETAK

Lokalna samouprava posjeduje ključnu ulogu u osiguravanju razvoja lokalne zajednice te pristupa različitim uslugama. Lokalne jedinice financiraju se na različite načine, između ostaloga i iz državnog proračuna, stoga trebaju odgovorno raspolagati financijskim sredstvima te izvršavati poslove iz svog samoupravnog djelovanja. Važnu ulogu u poticanju i osiguravanju transparentnijeg i učinkovitog poslovanja posjeduje i financijska revizija, a koju u Republici Hrvatskoj provodi Državni ured za reviziju. Takva vrsta revizije treba rezultirati ostvarenjem određenih ciljeva kao što su provjera istinitosti i vjerodostojnosti financijskih izvještaja, provjera usklađenosti poslovanja s pravnim okvirom, provjera provedba naloga i preporuka iz prijašnjih revizija te provjera drugih aktivnosti vezanih uz poslovanje lokalnih jedinica. U radu su opisane specifičnosti financijske revizije jedinica lokalne samouprave, a koje proizlaze iz specifičnih subjekata, predmeta, ciljeva te organizacije ovakve vrste revizija. U radu je izvršena i analiza objedinjenog izvješća o obavljenim revizijama jedinica lokalne samouprave iz 2023. godine te je dan osvrt na rezultate analize.

Ključne riječi: revizija, lokalne jedinice, lokalna samouprava, državna revizija, financijska revizija

Specifics of the financial audit of local self-government units

ABSTRACT

Local self-government plays a crucial role in ensuring local community development and access to various services. Local units are financed in various ways, including from the state budget. They must therefore use financial resources responsibly and perform tasks within the scope of their self-governing powers. An important role in promoting and ensuring more transparent and efficient business operations is played by financial auditing, which in the Republic of Croatia is carried out by the State Audit Office. This type of audit aims to achieve certain objectives, such as verifying the accuracy and reliability of financial statements, ensuring compliance with the legal framework, implementing recommendations from previous audits and investigating other activities related to the operations of local entities. The paper describes the specifics of the financial audit of local self-government units resulting from the specific units, topics, objectives and organization of this type of audit. The paper also analyzes the consolidated report on audits of local self-government units conducted in 2023 and provides an overview of the results of the analysis.

Keywords: audit, local units, local self-government, state audit, financial audit

1. UVOD

Financijska revizija jedna je od vrsta revizije koja se provodi u sklopu državne revizije. Državna revizija provodi se nad državnim i javnim tijelima, uključujući i jedinice lokalne samouprave, odnosno, gradove i općine. Različite vrste revizije posjeduju i različite specifičnosti, no, specifičnosti postoje i ovisno o tomu tko su subjekti revizije, odnosno, nad kojim se pravnim entitetima revizija provodi.

Poslovanje i djelovanje lokalnih jedinica treba se odvijati sukladno zakonskom okviru, a isto vrijedi i za vođenje i objavljivanje računovodstvenih evidencija te drugih informacija koje mogu biti od koristi zainteresiranim stranama. Pouzdane, istinite, točne i pravovremene informacije, ujedno predstavljaju i temelj za donošenje bilo kakvih odluka vezanih uz rad i djelovanje lokalnih jedinica. Provođenjem revizije provjerava se pouzdanost, a može se reći i kvaliteta objavljenih informacija, kao i usklađenost različitih aspekata poslovanja sa zakonom. Revizija se može provoditi i radi ocjene učinkovitosti djelovanja lokalnih jedinica, stoga je jasna njena važnost.

Revizija treba se provoditi sukladno revizorskim načelima, standardima i kodeksu profesionalne etike. Zbog toga, osobe koje provode revizije trebaju imati određena znanja, sposobnosti i vještine, posebno uzimajući u obzir značaj koji revizija ima ne samo za lokalne jedinice i nadzorna tijela, već u konačnici i na same građane kao krajnje korisnike usluga jedinica lokalne samouprave.

Koristeći rezultate revizije, lokalne jedinice dobivaju priliku da svoje poslovanje usklade sa zakonskim okvirom, poboljšaju kvalitetu računovodstvenih odjela i financijskog izvještavanja, ali i poboljšaju učinkovitost. Naravno, u interesu je svake lokalne jedinice da se revizijom ne utvrde nepravilnosti i propusti, međutim, i utvrđivanje takvih nepravilnosti i propusta može biti prilika za provođenje poboljšanja i unaprjeđenja.

2. JEDINICE LOKALNE SAMOUPRAVE U REPUBLICI HRVATSKOJ

2.1. Pojam jedinica lokalne i regionalne samouprave

Prema Zakonu o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (NN 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19, 144/20), jedinicama lokalne samouprave smatraju se gradovi i općine, dok se jedinicama područne samouprave smatraju županije. Općina je upravna jedinica lokalne samouprave koja se obično formira za područje koje obuhvaća više naselja koja čine prirodnu, gospodarsku i društvenu cjelinu te su međusobno povezana zajedničkim interesima svojih stanovnika.

Grad označava upravnu jedinicu unutar koje se nalazi sjedište županije te svako naselje s više od 10.000 stanovnika koje predstavlja složenu cjelinu u urbanom, povijesnom, i prirodnom smislu te je značajno za gospodarstvo i društvo. Upravna struktura grada može uključivati i prigradska naselja koja su povezana s gradom i čine s njim jedinstvenu gospodarsku i društvenu cjelinu, s obzirom na svakodnevne migracijske tokove i potrebe stanovništva. U posebnim slučajevima, kada postoje opravdani razlozi poput povijesne, gospodarske ili geoprometne važnosti, mjesto koje ne ispunjava kriterije za grad može biti proglašeno gradom (Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi NN 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19, 144/20).

Županija predstavlja teritorijalnu jedinicu s prirodnim, povijesnim, prometnim, gospodarskim, društvenim i upravnim karakteristikama te je organizirana kako bi obavljala zadatke od regionalnog interesa (Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi NN 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19, 144/20).

U Republici Hrvatskoj postoji ukupno 576 jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, što uključuje 20 županija kao jedinica područne (regionalne) samouprave, 127 gradova, te 428 općina kao jedinica lokalne samouprave. Također, Grad Zagreb ima status jedinice lokalne samouprave te istovremeno ima položaj jedinice područne (regionalne) samouprave (Državni ured za reviziju, 2023:1).

2.2. Samoupravni djelokrug jedinica lokalne samouprave

Općine i gradovi obavljaju poslove lokalnog značaja koji neposredno zadovoljavaju potrebe građana, a nisu preneseni Ustavom ili zakonom na državna tijela. To posebice uključuje (Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi NN 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19, 144/2020):

- organizaciju naselja i stanovanje,
- planiranje prostora i urbanistički razvoj,
- komunalne usluge,
- skrb o djeci,
- socijalnu pomoć,
- osnovnu zdravstvenu zaštitu,
- obrazovanje i odgoj,
- kulturne i sportske aktivnosti,
- zaštitu potrošača,
- očuvanje i unapređenje okoliša,
- protupožarnu i civilnu zaštitu,
- regulaciju prometa na lokalnoj razini te
- druge poslove sukladno posebnim zakonima.

Uz navedene poslove, veliki gradovi, u što spadaju gradovi koji imaju više od 35.000 stanovnika te koji su središta razvitka šireg okruženja i sjedišta županija, obavljaju i poslove održavanja javnih cesta, izdavanja građevinskih i lokacijskih dozvola te drugih akata koji se odnose na gradnju, provedbu dokumenata iz djelokruga prostornog uređenja te druge poslove prema posebnim zakonima (Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi NN 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19, 144/20).

2.3. Tijela jedinica lokalne samouprave

U užem smislu, tijela jedinica lokalne samouprave mogu se podijeliti na predstavnička i izvršna tijela. Za funkcioniranje lokalne samouprave, kao i za krajnje korisnike usluga lokalne samouprave (građane), važan je međuodnos između ova dva tijela. Također, važan je i odnos između središnjih i lokalnih tijela te njihova međusobna podjela nadležnosti (Klarić, 2017:94).

Predstavničko tijelo općine je općinsko vijeće, dok je gradsko vijeće predstavničko tijelo grada. No, u Gradu Zagrebu, koji ima poseban status (grada s položajem županije), predstavničko tijelo je gradska skupština. Izvršeno tijelo općine je općinski načelnik, dok tu funkciju u gradu obavlja gradonačelnik. Članovi ovih tijela biraju se na izborima (Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi NN 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19, 144/20).

Predstavnička i izvršna tijela posjeduju različite ovlasti, tj. imaju različite dužnosti i odgovornosti te na različiti način provode svoje zadaće. U širem smislu, upravni odjeli i službe također se mogu smatrati tijelima lokalne samouprave (upravna tijela). Upravnim tijelima upravljaju pročelnici koji na tu funkciju dolaze putem javnog natječaja, a imenuje ih izvršno tijelo (Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, NN 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19, 144/20). Broj i struktura upravnih tijela mogu se značajno razlikovati ovisno o konkretnoj lokalnoj jedinici, međutim, u smislu ovog rada bitno je istaknuti kako sva tijela lokalnih jedinica mogu biti subjektom financijske, odnosno državne revizije. Naravno, pojedina tijela imaju odgovornost i za segment financijskog izvještavanja.

2.4. Financiranje jedinica lokalne samouprave

Jedinice lokalne samouprave financiraju se iz različitih izvora, koji se mogu sistematizirati kako slijedi u nastavku (Šinković, 2019:236):

- vlastiti izvori,
- zajednički prihodi,
- pomoći – fiskalno izravnanje,
- zaduživanje.

U vlastite izvore spadaju prihodi od lokalnih poreza kao što su porez na potrošnju, porez na kuće za odmor, porez na korištenje javnih površina (Zakon o lokalnim porezima, 2023), prihodi od imovine i imovinskih prava, novčane kazne i oduzeta imovinska korist, prekršaja te ostali prihodi koji su propisani posebnim zakonom (Šinković, 2019:236).

Najvažniji zajednički prihod lokalnih jedinica je porez na dohodak. Prihod od poreza na dohodak raspoređuje se na lokalne jedinice, županije te na decentralizirane funkcije. Udio općine, odnosno grada u ukupnim prihodima od poreza na dohodak iznosi 74%, udio županije iznosi 20%, a udio za decentralizirane funkcije 6% (Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, NN 127/17, 138/20, 151/22, 114/23). Decentralizirane funkcije obuhvaćaju osnovno i srednje školstvo, socijalnu skrb, zdravstvo te vatrogastvo (Uredba o načinu financiranja decentraliziranih funkcija te izračuna iznosa pomoći izravnjanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2024. godinu, NN 10/2024). U zajedničke prihode spadaju i prihodi od koncesija, odnosno korištenja nacionalnog dobra radi obavljanja gospodarske djelatnosti. Lokalnim jedinicama pripada polovica prihoda od naknada za koncesiju za crpljenje mineralnih, geotermalnih i prirodnih izvorskih voda, dok preostalih 50% ide državi. Što se tiče prihoda od naknada za koncesiju za zahvaćanje voda za javnu vodoopskrbu, lokalnim jedinicama pripada 30% prihoda, dok 70% ide državi (Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, NN 127/17, 138/20, 151/22, 114/23).

Pomoći i fiskalno izravnjanje još su jedan od izvora prihoda jedinica lokalne samouprave. Obuhvaćaju različite oblike pomoći, poput kompenzacijskih mjera, podrške od međunarodnih organizacija, financiranja od Europske unije, potpore proračunskim korisnicima izvan njihove nadležnosti te financijske podrške od drugih entiteta unutar općeg proračuna, što može uključivati raspodjelu sredstava putem fiskalnog izravnjanja (Šinković, 2019:239).

Naposlijetku, jedan od izvora prihoda je i zaduživanje. Zaduživanje predstavlja jedan od načina dobivanja financijskih sredstava, ali se primjenjuje samo za pokrivanje određenih troškova i rashoda. Podrazumijeva uzimanje kredita ili zajmova te izdavanje vrijednosnih papira (Zakon o proračunu, 144/21).

2.5. Nadzor zakonitosti rada jedinica lokalne samouprave

Općenito, nadzor nad djelovanjem lokalnih jedinica jedan je od važnih, ako ne i ključnih aspekata odnosa između lokalne i središnje vlasti (Šprajc, 2001:525). Postoje različite vrste nadzora rada lokalnih jedinica, a one su uređene propisima kojima se uređuje državna uprava te onima kojima se uređuju lokalna i regionalna samouprava. Unutar sustava nadzora, koji se odvija u okviru njihovih ovlasti, postoji šest osnovnih postupaka: provjera ustavnosti i zakonitosti općih akata, ocjena zakonitosti pojedinačnih akata, inspekcijски nadzor od strane

Upravne inspekcije, poseban nadzor nad zakonitošću rada predstavničkih tijela, procedura za raspuštanje predstavničkih tijela te nadzor koji provodi Upravni sud Republike Hrvatske. Nadalje, tijela državne uprave nadgledaju i izvršavanje poslova koje su lokalne jedinice preuzele od državne uprave (Antić, 2013:119).

Ističu se i nadzorni mehanizmi koji djeluju unutar samih tijela lokalne samouprave, nadzor koji provode tijela regionalne samouprave i državne uprave, nadzor koji obavljaju sudovi te nadzor koji provodi pučki pravobranitelj nad radom lokalne samouprave (Đerđa i Antić, 2016:199). Središnje tijelo državne uprave koje provodi nadzor nad zakonitosti rada lokalnih jedinica, odnosno, nadzor vezan uz provedbu zakona i drugih propisa, je upravni inspektor (Zakon o upravnoj inspekciji, NN 15/18, 98/19, 14/24).

Ključna obilježja lokalne samouprave u Hrvatskoj koja imaju utjecaj na organizaciju sustava nadzora nad njenim radom uključuju velik broj lokalnih jedinica s raznolikim kapacitetima te širok raspon ovlasti koje obuhvaćaju samoupravne i povjerene poslove. Nedostatak financijskih i ljudskih resursa ograničava sposobnost određenih lokalnih jedinica da učinkovito izvršavaju svoje zakonom propisane zadatke, povećavajući time rizik od kršenja temeljnih načela ustavnosti i zakonitosti na kojima počiva pravni poredak države (Đerđa i Antić, 2016:198-199).

Iako revizija u formalnom smislu nije isto što i nadzor, bit će vidljivo da određene vrste revizije, uostalom i financijska revizija, imaju obilježja nadzora. Osim toga, rezultatima revizije mogu se koristiti subjekti koji provode nadzor pa i same lokalne jedinice koje preporuke i naloge mogu provoditi kako bi izbjegle buduće probleme koji mogu biti ustanovljeni nadzorom.

3. DRŽAVNA REVIZIJA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Generalno govoreći, revizija je strukturirani proces objektivnog prikupljanja i analiziranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima kako bi se utvrdila usklađenost između postojećih poslovnih izvještaja i unaprijed postavljenih kriterija. Njezin je cilj osigurati pouzdanost i transparentnost financijskih informacija te pružiti relevantne podatke zainteresiranim korisnicima (Akrap i dr., 2009:16).

Revizija se može podijeliti na različite načine, a među najvažnijom podjelom je ona koja reviziju promatra s obzirom na subjekt koji ju provodi. Sukladno toj podjeli revizija se može podijeliti na državnu, neovisnu, vanjsku ili komercijalnu te na unutarnju ili internu reviziju (Vujević, 2004:29). Središnje mjesto ovog rada zauzima financijska revizija jedinica lokalne samouprave, a koji spada pod državnu reviziju. Stoga će se ta vrsta revizije detaljnije opisati.

3.1. Pojam i značaj državne revizije

Državna revizija je proces pregleda i evaluacije financijskih izvještaja i transakcija entiteta u državnom sektoru, lokalnoj samoupravi i upravi, kao i kod pravnih subjekata koji se potpuno financiraju iz proračuna ili su većinski u vlasništvu države, lokalne samouprave ili uprave (Čular i Šupe, 2020:53).

Državna revizija je ključna komponenta u osiguravanju dobrog upravljanja u javnom sektoru, koja treba pružiti nepristrane i objektivne procjene o osnovnim financijskim izvještajima te utvrditi jesu li subjekti revizije postigli željeni cilj, a to je pružanje usluga za dobrobit šire javnosti (Mahaček, 2020a:540).

Značaj državne revizije očituje se i u tome što takva revizija predstavlja mehanizam za jačanje odgovornog, transparentnog i pouzdanog nadzora nad proračunskim sredstvima. Ona se obavlja za račun države, a provode je neovisni i kompetentni stručnjaci (Čular, 2022:64).

3.2. Obilježja državne revizije

Državna revizija, u odnosu na druge vrste revizija, posjeduje određene posebnosti. Prije svega, takva se revizija obavlja u ime i za račun države. Provodi ju Državni ured za reviziju, koji u

tom slučaju predstavlja eksternu, stručnu i neovisnu revizorsku organizaciju (Tušek i Žager, 2007:76).

Osim što ju provodi Državni ured za reviziju te što se obavlja u ime i za račun države, državna revizija posjeduje i uobičajene karakteristike revizije. Državna revizija se fokusira na analizu računovodstvenih izvještaja, koji uključuju bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice, izvještaj o novčanom tijeku te računovodstvene politike i bilješke uz financijske izvještaje. Njezin cilj je utvrditi je li se financijsko stanje i položaj subjekta nad kojim se revizija provodi prikazuje pošteno, pri čemu se koriste unaprijed postavljeni kriteriji objektivnosti, općeprihvaćena računovodstvena načela i standardi. Ova provjera temelji se na objektivnim dokazima, a njeni rezultati se pružaju zainteresiranim korisnicima (Vujević, 2004:14).

Obilježja državne revizije proizlaze i iz njenog značaja. Državna revizija nosi veliku odgovornost i moralnu obvezu da pridonese osiguravanju da javni novac bude optimalno iskorišten (Čular i Šupe, 2022:55). Jedno od obilježja ove vrste revizije je to što se rezultati revizije, odnosno izvješće, podnose i Hrvatskom saboru, široj javnosti, ali i nadležnim institucijama u slučaju nepravilnosti ili propusta koji mogu imati karakter kaznenog ili prekršajnog djela (Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19). Obilježje državne revizije je i to što se njenim djelovanjem pruža podršku zakonodavnoj vlasti u kontroli, dok istovremeno pomaže izvršnoj vlasti u provođenju proračuna (Čular i Šupe, 2022:55).

3.3. Vrste državne revizije

Državna revizija se također može podijeliti na vrste, odnosno podvrste (Čular i Šupe, 2020:56; Mahaček, 2020a:540):

1. financijska revizija,
2. revizija učinkovitosti i
3. revizija usklađenosti.

Financijska revizija podrazumijeva pregled financijskih izvještaja i aktivnosti subjekata revizije, poput lokalnih i regionalnih jedinica, ali i drugih subjekata, a kako bi osigurala da korisnici financijskih izvještaja dobiju nepristrano mišljenje Državnog ureda za reviziju o njihovoj pouzdanosti i usklađenosti s propisima (Mahaček, 2020a:540). Ova vrsta revizije, budući da predstavlja predmet rada, detaljnije će se opisati u zasebnom poglavlju.

Revizija učinkovitosti predstavlja suvremeni pristup reviziji, specifičan za državni sektor, koji se razlikuje od komercijalne revizije u privatnom sektoru. Za vrhovne revizijske institucije, provođenje revizije učinkovitosti predstavlja najvišu i najzahtjevniju zadaću. Ovaj oblik revizije pruža uvid u efikasnost poslovanja subjekata javnog sektora te omogućuje razumijevanje tijeka i rezultata različitih aktivnosti u javnom sektoru. Izvještaji revizije učinkovitosti imaju značajan doprinos za cjelokupni javni sektor, pružajući osnovu za sprječavanje i otkrivanje nepravilnosti te za donošenje korektivnih mjera. Područja revizije učinkovitosti obuhvaćaju aktivnosti javnih poduzeća, vladinih institucija, programa i poslovnih procesa, procjenjujući ih prema određenim kriterijima (Vuković, 2017:1). Važno je istaknuti da revizija učinkovitosti nije jednostavno slijed jasno definiranih mjera ili operativnih aktivnosti, već složen proces koji se odvija postupno, kroz međusobnu interakciju i paralelno izvođenje više aktivnosti (Vuković, 2017:1). U novije vrijeme, uz obavljanje financijske revizije, Državni ured za reviziju sve češće provodi i ovu vrstu revizije (Mahaček, 2020:162). Revizija učinkovitosti često se opisuje kao alat za procjenu uspješnosti javnog sektora, ističući potrebu za cjelovitim pregledom poslovanja kroz tri ključna područja: ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost, poznatija kao „tri E pristupa“. Ekonomičnost se odnosi na kontrolu troškova, učinkovitost na pravilno korištenje resursa, dok se djelotvornost odnosi na ostvarenje željenih rezultata (Mahaček, 2020a:540).

Revizija usklađenosti fokusira se na provjeru djeluje li subjekt revizije u skladu s relevantnim standardima i propisima. Ovaj proces obuhvaća ocjenu da li su aktivnosti, financijske transakcije i informacije u skladu s odgovarajućim smjericama i propisima koje subjekt revizije mora poštivati. Mjerodavne podloge mogu uključivati zakonske propise, proračunske smjernice, politike, etičke kodekse ili opća načela koja reguliraju financijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih dužnosnika (Mahaček, 2020:163). Revizija usklađenosti još se naziva i „revizija usklađenosti poslovanja“ te se često provodi zajedno uz financijsku reviziju. No, revizija usklađenosti može se provoditi i zasebno, što je razvidno iz objedinjenog izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji jedinica lokalne samouprave za 2021. godinu, u kojem su navedeni nalazi provedene revizije usklađenosti na Gradu Zagrebu (Državni ured za reviziju, 2023:6).

3.4. Načela i standardi revizije

Neovisno o vrsti revizije, svaka revizija treba biti provedena sukladno načelima, standardima i smjernicama. Danas se upravljanje kvalitetom u svim područjima poslovanja smatra ključnim za osiguranje visokokvalitetnih proizvoda ili usluga (Pernar i dr., 2009:161). Kako bi se to osiguralo, definirana su načela i standardi revizije, kao i Kodeks profesionalne etike revizora.

Revizijska načela služe kao osnova za oblikovanje i razvoj revizijskih standarda, dok su revizijski standardi, s druge strane, detaljnije smjernice koje proizlaze iz tih načela. Može se reći da su načela revizije esencijalni principi koji su neophodni za osiguranje visokokvalitetnog izvršavanja revizije poslovanja i financijskih izvještaja poduzeća (Žager i dr., 2008:131). U temeljna načela revizorske struke spadaju načela poput načela zakonitosti, načela profesionalne etike, načela neovisnosti, načela stručnosti i kompetentnosti, načela odgovornosti, načela dokumentiranosti (pribavljanja dokaza) te načela korektnog izvještavanja (Žager i dr., 2008:203-204).

Kako je istaknuto, standardi revizije predstavljaju podrobniju razradu revizijskih načela. Osim nacionalnih revizorskih standarda, postoje i međunarodni, među kojima su najpoznatiji Međunarodni revizijski standardi (MRevS) (Hrvatska revizorska komora, 2024) te standardi Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) (Državni ured za reviziju, 2024). Neki od standarda odnose se posebno na financijsku reviziju ili na reviziju javnog, odnosno državnog sektora.

Uz načela i standarde, postoje i nacionalni, ali i međunarodni Kodeksi profesionalne etike za državne revizore. Na primjer, Kodeks profesionalne etike za državne revizore u Republici Hrvatskoj temelji se na principima, načelima i pravilima INTOSAI Kodeksa etike za javne revizore, koji su usvojeni na XVI. Kongresu međunarodnih revizijskih institucija u Montevideu 1998. Ovaj kodeks sadrži smjernice i pravila kojima ovlašteni državni revizori, kandidati za ovu titulu, kao i svi koji su uključeni u rad državne revizije, iskazuju svoju predanost odgovornosti prema javnosti, subjektima revizije i kolegama unutar revizijske profesije (Državni ured za reviziju, 2024).

4. REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA I POSLOVANJA LOKALNIH JEDINICA

4.1. Pojam i vrste financijskih izvještaja lokalnih jedinica

Financijski izvještaji su dokumenti (u papirnatom ili elektronskom obliku) čija je osnovna svrha davanje informacija o financijskom položaju te uspješnosti ostvarenja postavljenih ciljeva, uključujući i proračuna (Pravilnik o načinu i uvjetima otvaranja računa za provedbu specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika, NN 123/2023).

Financijski izvještaji lokalnih jedinica na nešto su drugačiji način sistematizirani i podijeljeni nego npr. financijski izvještaji poduzeća, neprofitnih organizacija, tijela i institucija, i dr. Lokalne jedinice imaju obvezu vođenja poslovnih knjiga te sastavljanja i podnošenja financijskih izvještaju sukladno propisima o proračunskom računovodstvu. Prema Pravilniku o načinu i uvjetima otvaranja računa za provedbu specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika, financijski izvještaji koje su lokalne jedinice dužne sastavljati i podnosi su (Državni ured za reviziju, 2023:2-3):

1. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,
2. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,
3. Bilanca,
4. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
5. Izvještaj o obvezama i
6. Bilješke.

Svi navedeni izvještaji podnose se za proračunsku godinu, međutim, postoji obveza sastavljanja i podnošenja izvještaja i za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja. Za to razdoblje sastavljaju se i podnose Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o obvezama te Bilješke. Osim toga, za razdoblje od 1. siječnja do 31. ožujka podnosi se također Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 37/2022).

Financijski izvještaji za proračunsku godinu dostavljaju se do 15. veljače tekuće godine. Za druga razdoblja, izvještaji se podnose u roku od 10 dana po isteku svakog izvještajnog razdoblja. Propisano je kako jedinice lokalne samouprave godišnje financijske izvještaje

trebaju objaviti na svojim internetskim stranicama najkasnije u roku od osam dana nakon isteka propisanog roka za njihovo podnošenje (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 37/2022).

Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 37/2022) propisani su obrasci na kojem se podnose navedena izvješća, kao i njihov sadržaj. Kako je vidljivo iz naziva izvještaja, o rashodima se izvještava i sukladno funkcijskoj klasifikaciji. Funkcijska klasifikacija rashode razvrstava te o njima izvještava sukladno njihovoj namjeni. Glavne skupine funkcijske klasifikacije (a koje se dalje dijele na podskupine) su (Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, 4/2024):

1. Opće javne usluge,
2. Obrana,
3. Javni red i sigurnost,
4. Ekonomski poslovi,
5. Zaštita okoliša,
6. Usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice,
7. Zdravstvo,
8. Rekreacija, kultura i religija,
9. Obrazovanje i
10. Socijalna zaštita.

Bilanca predstavlja financijski izvještaj koji prikazuje stanje imovine, obveza i vlastitih izvora na određeni dan. Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza sadrži informacije o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza koje nisu posljedica transakcija evidentiranih kao prihodi, primici, rashodi i izdaci. Izvještaj o obvezama obuhvaća podatke o početnom stanju obveza, povećanju i smanjenju obveza tijekom izvještajnog razdoblja te stanju dospjelih i nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja. Bilješke pružaju dodatne informacije uz financijske izvještaje i mogu biti opisne, numeričke ili kombinirane. One su označene rednim brojevima koji se odnose na pojedine stavke u financijskom izvještaju (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, 37/2022).

Vrste financijskih izvještaja koje trebaju podnositi lokalne jedinice značajno se razlikuju od, primjerice, financijskih izvještaja koji su dužni sastavljati, podnositi i objavljivati obveznici poreza na dobit. Takvi obveznici dužni su uz bilancu i bilješke, objavljivati i račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima te izvještaj o promjenama kapitala (Zakon o računovodstvu, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 82/23).

Osim obveze sastavljanja i podnošenja navedenih izvještaja, lokalne jedinice trebaju voditi osnovne poslovne knjige (glavnu knjigu i dnevnik) te pomoćne poslovne knjige, odnosno analitičke knjigovodstvene evidencije kojima se stavke iz glavne knjige detaljnije razrađuju. Dužne su provoditi i sastavljati i popis imovine i obveza (Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, NN 158/2023).

4.2. Subjekti i predmet financijske revizije lokalnih jedinica

Subjekti financijske revizije lokalnih jedinica su lokalne jedinice. Međutim, ovisno o konkretnoj državi, neke državne revizorske institucije provode revizije financijskog upravljanja i računovodstva svih lokalnih i regionalnih subjekata, dok druge obavljaju revizije samo nekih lokalnih vlasti (Chouvel, 2017:60). To u principu znači da se subjekti financijske revizije lokalnih jedinica mogu razlikovati ovisno o kojoj je državi riječ.

U širem smislu, pod subjektima financijske revizije lokalnih jedinica mogu se smatrati i pravne osobe koje su u vlasništvu jedinica lokalne samouprave ili koje su osnovane od strane takvih jedinica, kao i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne samouprave, političke stranke te nezavisni zastupnici (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 2019). Ovakvo tumačenje subjekata financijske revizije proizlazi iz Zakona o Državnom uredu za reviziju koji pod subjektima revizije smatra i prethodno navedene jedinice, odnosno tijela. Međutim, u užem smislu, subjekti financijske revizije lokalnih jedinica su gradovi i općine (jedinice lokalne samouprave).

Predmet financijske revizije lokalnih jedinica su financijski izvještaji i poslovanje subjekata revizije, tj. u ovom slučaju lokalnih jedinica. Financijska revizija korisnicima financijskih izvještaja osigurava neovisno mišljenje Državnog ureda za reviziju glede pouzdanosti financijskih izvještaja te njihove usklađenosti s propisima (Čular i Šupe, 2020:56).

Najčešći i najrasprostranjeniji oblici financijske revizije obuhvaćaju: pregledavanje računovodstvenih izvještaja, ispitivanje godišnjih financijskih izvještaja radi ocjene objektivnosti i istinitosti prikaza imovine, kapitala i obveza te poslovnih rezultata (Stojanov i dr., 2010:150).

U širem smislu, u predmet financijske revizije lokalnih jedinica moguće je ubrojiti sve elemente financijskih izvještaja i poslovanja, među ostalim (Zakon o državnom uredu za reviziju, 2019):

- prihode i rashode,
- imovinu i obveze,
- financijske izvještaje,
- financijske transakcije,
- projekte i aktivnosti lokalnih jedinica.

Prihodi lokalne i regionalne samouprave obuhvaćaju različite vrste prihoda, koji se prema načinu prikazivanja u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima dijele na prihode od poslovanja, prihode od prodaje nefinancijske imovine te primitke od financijske imovine i zaduživanja. Prihodi od poslovanja obuhvaćaju prihode od poreza, koji se razlikuju po tome što im namjena nije propisana, za razliku od drugih vrsta prihoda poput prihoda od imovine (financijske i nefinancijske), prihoda definiranih posebnim propisima (kao što su komunalni doprinosi, komunalne naknade) te ostalih prihoda poput raznih pomoći i donacija (Mijoč i Mahaček, 2013:162).

Rashodi također obuhvaćaju različite skupine kao što su rashodi poslovanja (npr. rashodi za zaposlene, materijalni rashodi), financijski rashodi, subvencije, pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna, naknade građanstvu i kućanstvu temeljem osiguranja i druge naknade te ostali rashodi (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, 37/2022).

Predmet revizije su i različite skupine imovine, kao što su nefinancijska imovina, neproizvedena dugotrajna imovina, materijalna imovina – prirodna bogatstva, nematerijalna imovina, proizvedena dugotrajna imovina, itd. Kao i kod imovine, i u slučaju obveza postoje različite kategorije, poput obveza za rashode poslovanja (zaposleni, materijalni rashodi,

financijski rashodi, kamate, i dr.), obveza za nabavu nefinancijske imovine, obveza za vrijednosne papire, obveza za kredite i zajmove te odgođenog plaćanja rashoda i prihoda budućih razdoblja (Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, 37/2022).

Naravno, razumije se da su i financijski izvještaji predmet financijske revizije jedinica lokalne samouprave. U financijskim izvještajima moguće je pronaći podatke o prihodima, rashodima, imovini i obveze te drugim bitnim podacima koje provjeravaju državni revizori. U njima se također mogu nalaziti i podaci o transakcijama.

Osim tzv. uobičajenih transakcija, postoje i specifične transakcije kako po prikupljanju prihoda, tako i po izvršavanju rashoda. Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave održava jedinstveni račun proračuna u kreditnoj instituciji, na kojem se evidentiraju svi priljevi i izvršavaju svi odljevi proračuna i proračunskih korisnika te jedinice. Izuzetno, za provođenje specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika može se otvoriti dodatni račun, uz prethodnu suglasnost ministra financija odnosno načelnika, gradonačelnika, ili župana, ili kada to predviđaju propisi (TEB, 2023).

Prema Pravilniku o načinu i uvjetima otvaranja računa za provedbu specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika (NN 123/2023), takve transakcije odnose se na one transakcije za čiju je provedbu potrebno otvoriti zasebni račun sukladno zakonu i propisima, kao i tehničke te obračunske transakcije. Npr., po pitanju prikupljanja prihoda, primitaka i drugih priljeva proračuna, to su uplata i raspored zajedničkih prihoda te drugih priljeva proračuna lokalne jedinice za koje je propisano otvaranje zajedničkog računa. Specifične transakcije za izvršavanje dijela rashoda, izdataka te drugih odljeva uključuju, npr., isplate zaposlenim proračunskim korisnicima državnog proračuna, isplate subvencija, pomoći, donacija i naknada kućanstvima i građanstvima čiji je broj krajnjih primatelja veći od 5000 mjesečno, i dr. (Pravilnik o načinu i uvjetima otvaranja računa za provedbu specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika, NN 123/2023). Otvaranje zasebnog računa prema zakonima, propisima i drugim aktima potrebno je kada se provodi uplata i isplata u stranim valutama koje ne koriste Hrvatska narodna banka i kreditne institucije te provedba financijskih instrumenata i projekata (ukoliko je ista uvjetovana otvaranje posebnog računa). Pod tehničkim i obračunskim transakcijama smatraju se isplate rashoda i izdataka, kao i naplate prihoda i primitaka prijebijem u situacijama kada je primatelj rashoda i izdataka u isto vrijeme

ujedno i porezni dužnik, kao i isplate gotovine korisnicima državnog proračuna (Pravilnik o načinu i uvjetima otvaranja računa za provedbu specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika, NN 123/2023).

Predmet revizije mogu biti i različiti projekti i aktivnosti koje lokalna jedinica provodi, uključujući i prihode i rashode, imovinu i obveze, izvještaje te redovite i posebne transakcije. Lokalna jedinica takve projekte i aktivnosti može provoditi zajedno s drugim jedinicama lokalne i područne samouprave, ali i zajedno s drugim subjektima općenito, npr. državom, tijelima i institucijama Europske unije, udrugama, itd.

Može se ustanoviti kako je predmet financijske revizije lokalnih jedinica vrlo širok. To je i logično jer je „poslovanje“ vrlo općenit i širok pojam, stoga i revizija mora pokrivati različita područja takvog poslovanja. No, kada je riječ o reviziji financijskih izvještaja, točno je poznato koji su to financijski izvještaji predmetom revizije.

4.3. Ciljevi financijske revizije lokalnih jedinica

Cilj financijske revizije lokalnih jedinica je izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji zajedno sa svim svojim značajnim odrednicama sastavljeni sukladno propisanom okviru financijskog izvještavanja te je li poslovanje i djelovanje lokalne jedinice u sukladnosti sa zakonima, pravnim propisima te drugim aktima (Državni ured za reviziju, 2023:2).

Ciljevi financijske revizije jedinice lokalne samouprave uključuju provjeru (Državni ured za reviziju, 2023:2):

- istinitosti i vjerodostojnosti financijskih izvještaja,
- usklađenosti poslovanja sa zakonima i drugim propisima koji imaju važan utjecaj na poslovanje,
- provedbe naloga i preporuka iz prijašnjih revizija,
- drugih aktivnosti vezanih uz poslovanje lokalne jedinice.

Čular i Šupe (2020:56) ciljeve financijske revizije lokalnih jedinica sistematiziraju na sljedeći način:

- utvrđivanje istinitosti i vjerodostojnosti financijskih izvještaja,

- analiziranje ostvarenja prihoda i primitaka, kao i izvršenja rashoda i izdataka sukladno planu,
- provjeru usklađenosti poslovanja sa zakonskim okvirom,
- provjeru i ocjenu učinkovitosti korištenja sredstava te
- provjeru drugih aktivnosti vezanih uz poslovanje lokalnih jedinica.

Objekti sistematizacije ciljeva financijske revizije lokalnih jedinica ipak izostavljaju jedan važan cilj takvih revizija, a koji nije teško primijetiti letimičnim pogledom svakog izvještaja Državnog ureda za reviziju, a to je davanje naloga i preporuka za otklanjanje utvrđenih nepravilnosti te propusta, što rezultira realnijem iskazivanju svih podataka i većom usklađenošću sa zakonskim okvirom te unutarnjim aktima. Imajući to u vidu, provođenje revizije ne može biti svrha sama po sebi ili samo puko ispunjenje zakonske obveze, već treba rezultirati i određenim preporukama za poboljšanja (naravno, ukoliko je iste moguće donijeti). Kako će kasnije biti prikazano, rezultati revizije te revizorska mišljenja, mogu biti i podloga za poboljšanje kvalitete rada i poslovanja čitave lokalne jedinice.

4.4. Organizacija i provođenje financijske revizije lokalnih jedinica

Za provođenje financijske revizije (kao i drugih vrsta revizije) lokalnih jedinica zadužen je Državni ured za reviziju. Radi se o najvišoj revizijskoj instituciji u Republici Hrvatskoj koja je kao takva neovisna te samostalna. Rad Državnog ureda za reviziju financira se iz državnog proračuna (Zakon o državnom uredu za reviziju, NN 25/19).

Središnji ured nalazi se u Zagrebu, a osim tog ureda postoji i dvadeset područnih ureda. Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor. U njegove zadaće spadaju (Statut Državnog ureda za reviziju, 25/19):

- organiziranje rada Državnog ureda za reviziju,
- donošenje statuta i drugih općih normativnih akata državnog ureda za reviziju,
- donošenje strateškog plana Državnog ureda za reviziju,
- donošenje godišnjeg programa i plana rada Državnog ureda za reviziju,
- izvješćivanje Hrvatskog sabora o radu Državnog ureda za reviziju,
- predlaganje Hrvatskom saboru zamjenika glavnog državnog revizora,
- donošenje programa za polaganje ispita za stjecanje zvanja ovlaštenog državnog revizora,

- imenovanje povjerenstva za polaganje ispita za stjecanje zvanja ovlaštenog državnog revizora,
- nadziranje provedbe zakona i drugih propisa,
- nadziranje izvršavanja poslova i poduzimanje mjera za osiguravanje učinkovitosti rada Državnog ureda za reviziju,
- odlučivanje o primanju, rasporedu i prestanku rada državnih revizora, državnih službenika i namještenika,
- donošenje godišnjeg financijskog plana Državnog ureda za reviziju,
- donošenje rješenja i drugih pojedinačnih akata iz nadležnosti Državnog ureda za reviziju,
- raspoređivanje poslova i davanje uputa za rad,
- odlučivanje o stručnom osposobljavanju i usavršavanju državnih revizora, državnih službenika i namještenika,
- briga o urednom i pravilnom korištenju imovine i sredstava za rad,
- poduzimanje mjera za utvrđivanje odgovornosti za povrede službene dužnosti određene zakonom.

Revizija jedinica lokalne samouprave provodi se u opsegu koji je predviđen godišnjim planom i programom, kojeg također donosi glavni državni revizor (Državni ured za reviziju, 2023:2). Osim toga, može se provesti i na zahtjev Hrvatskog sabora, ukoliko glavni državni revizor takav zahtjev ocijeni opravdanim (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 2019). S obzirom na veliki broj lokalnih jedinica, jasno je da u jednoj godini nije moguće provesti reviziju u većini jedinica. Zbog toga se godišnjim planom i programom određuju subjekti revizije te vrste revizija koje će se provoditi, kao i predmet revizije. To u praksi znači da se svake godine revizija lokalnih jedinica razlikuje u svom opsegu i sadržaju u odnosu na prethodnu godinu. Na primjer, u 2022. godini financijska revizija provedena je na 70 lokalnih jedinica (Državni ured za reviziju, 2022:2), a u 2023. na 38 lokalnih jedinica (Državni ured za reviziju, 2023:2). Opseg godišnjeg rada određuje se i procjenom rizika, financijskom značajnosti subjekta revizije, prikupljenim informacijama o poslovanju subjekata, kao i rezultatom prijašnjih revizija (Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19). Može se pretpostaviti da, što je veći rizik od utvrđivanja nepravilnosti i propusta, što je veća financijska značajnost, što su prikupljene informacije brojnije i složenije, i provedba financijske revizije konkretnog

financijskog subjekta bit će složenija. Također, to može vrijediti i u slučajevima kada je prijašnjom revizijom utvrđen veći broj nepravilnosti i propusta.

Planiranje revizije predstavlja početnu fazu revizorskih postupaka, pri čemu je posebno važna procjena značajnosti i revizijskih rizika, odnosno identifikacija potencijalnih materijalnih netočnosti u financijskim izvještajima unatoč provedenim revizijskim procedurama. Nakon toga, slijedeći opće prihvaćene standarde revizije, kompletni postupci revizije financijskih izvještaja koje provodi vanjski revizor uključuju preuzimanje odgovornosti za reviziju, upoznavanje s poslovanjem klijenta i planiranje revizijskih aktivnosti, procjenu i evaluaciju internih kontrola, ocjenu značajnosti i revizijskih rizika, prikupljanje dokaza revizije, kompletiranje dokaza i sastavljanje radne dokumentacije, formuliranje mišljenja o ispravnosti i pouzdanosti financijskih izvještaja te izradu revizorskog izvješća (Tintor, 2019:143).

Svaka revizija koju provodi Državni ured odvija se i sukladno INTOSAI okviru te Kodeksu profesionalne etike (Državni ured za reviziju, 2023:1). Reviziju provode osobe koje posjeduju certifikat ovlaštenog državnog revizora. Zakonski predstavnik subjekta u kojem se revizija provodi dužan je ovlaštenom državnom revizoru na raspolaganje staviti svu potrebnu dokumentaciju te pružiti informacije koje su od značaja za provođenje revizije. To se odnosi i na klasificirane dokumente. Pri provođenju revizije, Državni ured za reviziju surađuje i s drugim tijelima državne vlasti, no na način da ne dovodi u pitanje svoju samostalnost i neovisnost (Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19). U provođenju revizije lokalnih jedinica mogu sudjelovati i pomoćni revizori, a koji su u tom slučaju nadzirani od strane ovlaštenih državnih revizora. Za obavljanje specifičnih zadataka tokom revizije mogu se angažirati i vanjski stručnjaci, a njihova prava i obveze tada su regulirana ugovorom.

U revizorskom poslu već duže vremena prisutna je upotreba računalno potpomognutih tehnika revizije. Računalno potpomognute tehnike revizije uključuju korištenje računala od strane revizora u prikupljanju ili pomoći pri prikupljanju revizijskih dokaza u kompjuteriziranom informacijskom sustavu. Postoji više razloga zbog kojih revizori koriste računalne tehnike kako bi poboljšali učinkovitost revizije, posebno u slučajevima kada je obujam podataka velik. Odluka o primjeni računalnih tehnika ovisi o različitim čimbenicima, uključujući računalno znanje, stručnost i iskustvo revizora, dostupnost računalne opreme i odgovarajućih softverskih alata, nemogućnost izvođenja ručnih testova, kao i učinkovitosti, djelotvornosti i vremenskim ograničenjima (Danić i dr., 2008:55). Jasno je, i u slučaju korištenja ovih, ali i bilo kojih drugih

podataka, važno je pridržavati se načela, standarda i kodeksa profesionalne etike revizora (revizije).

4.5. Rezultati i mišljenja državnih revizora

Konačni rezultat revizije manifestira se kroz revizijsko izvješće i mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji u skladu s relevantnim okvirom za financijsko izvještavanje te pružaju li objektivan i točan prikaz subjekata koji su podvrgnuti reviziji (Mićović i Bukovac Puvača, 2018:161).

Nakon provedene revizije, prvo se sastavlja nacrt izvješća o obavljenoj reviziji, a koji se dostavlja zakonskom predstavniku subjekta revizije. Zakonski predstavnik u roku od 15 dana od dana primitka nacrta Državnom uredu za reviziju treba dostaviti očitovanje vezano uz činjenice koje su navedene u nacrtu izvješća. U izvješće o obavljenoj reviziji ugrađuju se očitovanje koje se dostavlja predstavniku subjekta u kojem je revizija provedena. Ukoliko se subjekt ne očituje, onda mu se dostavlja izvješće bez takvog očitovanja. Na izvješće je moguće podnijeti prigovor u roku od osam dana nakon što subjekt primi izvješće. O prigovoru na izvješće odlučuje glavni državni revizor, a rok za donošenje odluke iznosi 30 dana od dana kada je prigovor zaprimljen (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 25/19).

Nakon što se donose odluka o prigovoru ili onda kada prigovora nije bilo, subjektu revizije i Hrvatskom saboru dostavlja se konačno izvješće o provedenoj reviziji. Ono se treba dostaviti i nadležnim tijelima u slučajevima kada su utvrđene nepravilnosti za koje su propisane sankcije, bilo prekršajne ili kaznene (ili kada postoje indicije za njihovo utvrđivanje). Konačno izvješće o obavljenoj reviziji također se objavljuje i na internetskim stranicama Državnog ureda za reviziju (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 25/19). Na taj način izvješća koja provodi Državni ured dostupna su svim zainteresiranim dionicama, odnosno široj javnosti, što doprinosi transparentnosti.

Općenito, svako revizorsko izvješće treba se izraditi u pisanom obliku te sadržavati sljedeće elemente (Zakon o reviziji, NN 127/17, 27/24):

1. Identifikacijske podatke o subjektu koji se revidira, uključujući godišnje financijske izvještaje ili konsolidirane financijske izvještaje koji su predmet zakonske revizije,
2. Naziv godišnjeg financijskog izvještaja ili konsolidiranog financijskog izvještaja te naznaku datuma i razdoblja na koje se odnosi,

3. Primijenjeni okvir financijskog izvještavanja,
4. Opis obujma zakonske revizije i korištenih revizijskih standarda,
5. Revizorsko mišljenje,
6. Upućivanje na sva pitanja koja je revizorsko društvo istaknulo, bez obzira na to predstavljaju li ograničenje u revizijskom mišljenju,
7. Mišljenje o usklađenosti izvješća posloводства s godišnjim financijskim izvještajima i relevantnim zakonima te opis značajnih pogrešnih prikaza u izvješću posloводства, ako ih je bilo,
8. Izjavu o značajnim neizvjesnostima koje bi mogle ozbiljno ugroziti sposobnost subjekta da nastavi s poslovanjem,
9. Informaciju o sjedištu revizorskog društva.

Uz navedene elemente, kada je subjekt revizije subjekt od javnog interesa, revizorsko izvješće treba sadržavati i dodatne elemente koji su propisani Uredbom (EU) 537/2014, a koja se odnosi na posebne zahtjeve vezane uz zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Prema navedenoj uredbi, revizorsko izvješće treba sadržavati i neke dodatne elemente, poput opisa najznačajnijih procijenjenih rizika, pojašnjavanja do koje mjere se provedena revizija smatra sposobnom po pitanju otkrivanja nepravilnosti, navođenja svih usluga koje su uz reviziju pružene, i ostalog.

Kako je navedeno, sastavni dio revizorskog izvješća je i revizorsko mišljenje. Zakon o reviziji (NN 127/17, 27/24) navodi kako revizorsko mišljenje može biti:

1. pozitivno (bezuwjetno),
2. s rezervom (uwjetno),
3. negativno (nepowoljno) i
4. suwdržano.

Kada su financijski izvještaji u potpunosti usuglašeni s propisanim okvirom financijskog izvještavanja, revizori daju bezuwjetno mišljenje o financijskim izvještajima. Bezuwjetno mišljenje o usklađenosti poslovanja izražava se kada je poslovanje u svim bitnim aspektima provedeno u skladu s važećim zakonima, propisima i internim pravilima koja su postavljena kao standardi (Državni ured za reviziju, 2023:11).

Kada revizor nije suglasan s određenim pozicijama u financijskim izvještajima ili postoji sumnja u njihovu ispravnost, ali te pozicije nisu ključne za razumijevanje samih financijskih izvještaja, primjenjuje se uvjetno mišljenje. U svom mišljenju revizor jasno ističe neslaganja ili nejasnoće te opisuje njihove posljedice na predmet revizije. To se čini kroz precizno i koncizno izražavanje činjenica koje su uzrok nesuglasnosti ili neodređenosti, što omogućuje transparentno predočavanje tih aspekata u uvjetnom mišljenju (Akrap i dr., 2009:113).

Kada revizija otkrije nepravilnosti ili netočnosti u financijskim izvještajima koje pojedinačno ili kombinirano značajno i sustavno utječu na njih, revizor izražava nepovoljno mišljenje o financijskim izvještajima. Nepovoljno mišljenje o usklađenosti poslovanja se izražava kada se utvrdi da poslovanje u značajnom dijelu nije provedeno u skladu s relevantnim zakonima i internim pravilima postavljenim kao standardima (Državni ured za reviziju, 2023:11).

Ukoliko ovlaštenu revizor nije u mogućnosti izraziti revizorsko mišljenje, revizorsko izvješće sadržava navod o suzdržavanju od izražavanja mišljenja (Zakon o reviziji, NN 127/17, 27/24). Suzdržano mišljenje iznosi se zbog nejasnoća ili ograničenja obuhvata koje je tako bitno da mišljenje koje je ocijenjeno u određenim pogledima ne bi bilo odgovarajuće. Izražavanje takve suzdržanosti jasno ukazuje da se mišljenje ne može dati, navodeći jasno i sažeto sva pitanja pod sumnjom (Akrap i dr., 2009:113).

U slučaju utvrđenih nepravilnosti ili propusta, ovlaštenu revizor iznijet će nalog i/ili preporuke koje subjekt revizije treba poduzeti. Provedba naloga, odnosno preporuka, prema mišljenju revizora rezultirat će realnijim iskazivanjem podataka u financijskim izvještajima, kao i većem usklađenosti poslovanja s zakonskim i normativnim okvirom (Državni ured za reviziju, 2023:14).

Zakonski predstavnik subjekta revizije ili subjekt na kojeg se odnosi dani nalog i/ili preporuka dužan je u roku od 60 dana od primitka konačnog izvješća o obavljenoj reviziji dostaviti Državnom uredu za reviziju plan provedbe naloga i preporuka. Ovaj plan obuhvaća predviđene korake za ispravljanje nepravilnosti i definira planirano vrijeme za njihovu provedbu. Državni ured za reviziju može u roku od 30 dana od primitka plana izraziti primjedbe ukoliko smatra da predložene aktivnosti i rokovi nisu adekvatni za izvršenje naloga i preporuka. Subjekt revizije ima obvezu u roku od 15 dana od primitka primjedbi uskladiti plan provedbe s njima i dostaviti ga Državnom uredu za reviziju. Nadalje, subjekt revizije je dužan provesti naloge i

preporuke iznesene u izvješću o obavljenoj reviziji u skladu s rokovima i načinom navedenim u planu provedbe naloga i preporuka (Zakon o državnom uredu za reviziju, NN 25/19).

Subjekt revizije ili subjekt na koje se odnosi dani nalog i/ili preporuka ima obvezu u pisanom obliku obavijestiti Državni ured za reviziju o provedbi pojedinog naloga ili preporuke u roku od 30 dana od isteka planiranog vremena za provedbu. Državni ured za reviziju provjerava provedbu naloga i preporuka u okviru godišnjeg programa i plana rada. Izvješće o provjeri provedbe naloga i preporuka dostavlja se zakonskom predstavniku subjekta revizije i Hrvatskome saboru. U slučaju neprovođenja naloga i preporuka ili nedostavljanja plana provedbe u propisanom roku, Državni ured za reviziju obavještava nadležno državno odvjetništvo (Statut Državnog ureda za reviziju, 2019).

Imajući u vidu različite vrste revizorskog mišljenja, jasno je kako revizija jedinica lokalne samouprave može rezultirati različitim radnjama, uključujući i pokretanjem istražnog postupka od strane državnog odvjetništva. S aspekta učinkovitosti i djelotvornosti jedinica lokalne samouprave, važno je i pitanje kakav je utjecaj financijske revizije na kvalitetu rada lokalnih jedinica.

4.6. Utjecaj financijske revizije na kvalitetu rada lokalnih jedinica

Lokalne jedinice trebaju upravljati sredstvima u skladu s principima dobrog financijskog upravljanja te poštujući načela ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti (Državni ured za reviziju, 2023:21). Lokalne jedinice nastoje unaprijediti uvjete za svoje stanovništvo koliko god je to moguće. Međutim, ne postoji standardna formula za procjenu učinkovitosti, efikasnosti i uspješnosti lokalnih jedinica. Jedan od načina kako se to može činiti je analiza iznosa i informacija koje su objavljene u njihovim financijskim izvješćima, a to je područje koje proučavaju državni revizori (Čular i Šupe, 2020:57).

Analizirajući odredbe Zakona o Državnom uredu za reviziju, moglo bi se zaključiti da se u kontekstu procjene učinkovitosti, glavna uloga Državnog ureda za reviziju sastoji u kontroli financijskih dokumenata i transakcija. Njegova uloga je provjera autentičnosti i ispravnosti podataka koje sustavi unutarnjih financijskih kontrola i računovodstva javnih organizacija pružaju, i to u skladu s postavljenim standardima. Stoga, u smislu mjerenja učinka, moglo bi se reći kako je utjecaj Zakona o Državnom uredu za reviziju neizravan (Manojlović, 2016:3).

Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019) navodi kako je revizija i „postupak ocjenjivanja ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije učinkovito odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti i mogu li se poboljšati“. Međutim, tu je riječ o reviziji učinkovitosti, a ne o financijskoj reviziji. Zbog toga se čini ispravnim zaključiti kako u smislu utjecaja na kvalitetu rada, nalazi financijske revizije imaju neizravan učinak. Oni bi, s druge strane, mogli utjecati na povećanje kvalitete rada računovodstvene službe, odnosno, osoba koje su zadužene za segment financijskog izvještavanja, i to onda kada se otkriju nepravilnosti ili propusti.

Vezano uz prethodno, slično stajalište imaju i Čular i Šupe (2020), što je potvrđeno i njihovim istraživanjem. Putem preporuke i naloga, odnosno njihovom provedbom, autori istraživanja pretpostavili su, tj. donijeli hipotezu kako preporuke utječu na trajno poboljšanje kvalitete rada lokalnih jedinica u Hrvatskoj, ukoliko se pokaže da su lokalne jedinice provele preko 50% naloga i preporuka državne revizije. Njihovo je istraživanje pokazalo kako lokalne jedinice u prosjeku provedu polovicu preporuka svake godine, stoga im je poslovanje svake godine efikasnije. Međutim, važno je napomenuti kako je istraživanje spomenutih autora obuhvatilo osim financijske revizije, i reviziju usklađenosti poslovanja.

5. ANALIZA OBJEDINJENOG IZVJEŠĆA O OBAVLJENOJ FINANCIJSKOJ REVIZIJI JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE ZA 2021. GODINU

Državni ured za reviziju svake godine, osim izvješća pojedinačnih financijskih revizija te drugih vrsta revizije lokalnih jedinica, objavljuje i objedinjeno izvješće o obavljenim revizijama, od kojih je posljednje objavljeno u ožujku 2023. godine. Obavljena je financijska revizija nad 38 lokalnih jedinica, jedna revizija nad jedinicom regionalne samouprave te ujedno i jedna revizija usklađenosti, na Gradu Zagrebu. Državni ured za reviziju pod „lokalne jedinice“ podrazumijeva i tu jednu jedinicu regionalne samouprave, stoga se, prema izvješću, radi o reviziji provedenoj nad 39 lokalnih jedinica. Osim jedne jedinice regionalne samouprave, revizija je provedena nad devet gradova te 29 općina (Državni ured za reviziju, 2022:2).

5.1. Podaci iz financijskih izvještaja

U izvješću objedinjeni su sljedeći podaci iz financijskih izvještaja (Državni ured za reviziju, 2022:2)

- prihodi i primici,
- rashodi i izdaci,
- imovina, obveze i vlastiti izvori.

5.1.1. Prihodi i primici

Tablica 1 navodi podatke o prihodima i primicima promatranih 39 lokalnih jedinica. Podaci o prihodima razdijeljeni su sukladno osnovnim skupinama prihoda jedinica lokalne samouprave, a odnose se na 2021. godinu te su iskazani u hrvatskim kunama.

Tablica 1. Prihodi i primici promatranih jedinica lokalne samouprave u 2021. godini

Vrsta prihoda	2020.	2021.	Indeks
Prihodi od poreza	314.410.399,00	259.698.426,00	82,6
Prihodi od imovine	205.841.458,00	298.497.293,00	145,0
Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar državnog proračuna	54.739.509,00	64.672.019,00	118,1
Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknadama	120.807.479,00	134.323.161,00	111,2
Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija	5.836.431,00	5.035.302,00	86,3
Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	2.162.899,00	1.972.137,00	91,2
Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	21.709.964,00	15.323.504,00	70,6
Primici od financijske imovine i zaduživanja	132.922.137,00	71.350.512,00	53,7
Ukupno	858.430.276,00	850.872.354,00	99,1

Izvor: izrada autorice prema: Hrvatski ured za reviziju, 2023:3

Prihodi od poreza dugo su vremena bili najznačajniji prihodi jedinica lokalne samouprave, no, ti su prihodi u 2021. godini opali u odnosu na godinu ranije. Razlog tomu ponajviše je administrativne prirode. Naime, smanjenje prihoda od poreza te istovremeno povećanje prihoda od pomoći, rezultat je zakonskih promjena koje su nastupile s početkom 2021. godine. Sredstva fiskalnog izravnjanja do tada bilježila se u sklopu računa poreza i prireza na dohodak, no od 2021. godine ona se evidentiraju u sklopu računa pomoći (Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, NN 127/17, 138/20, 151/22, 114/23).

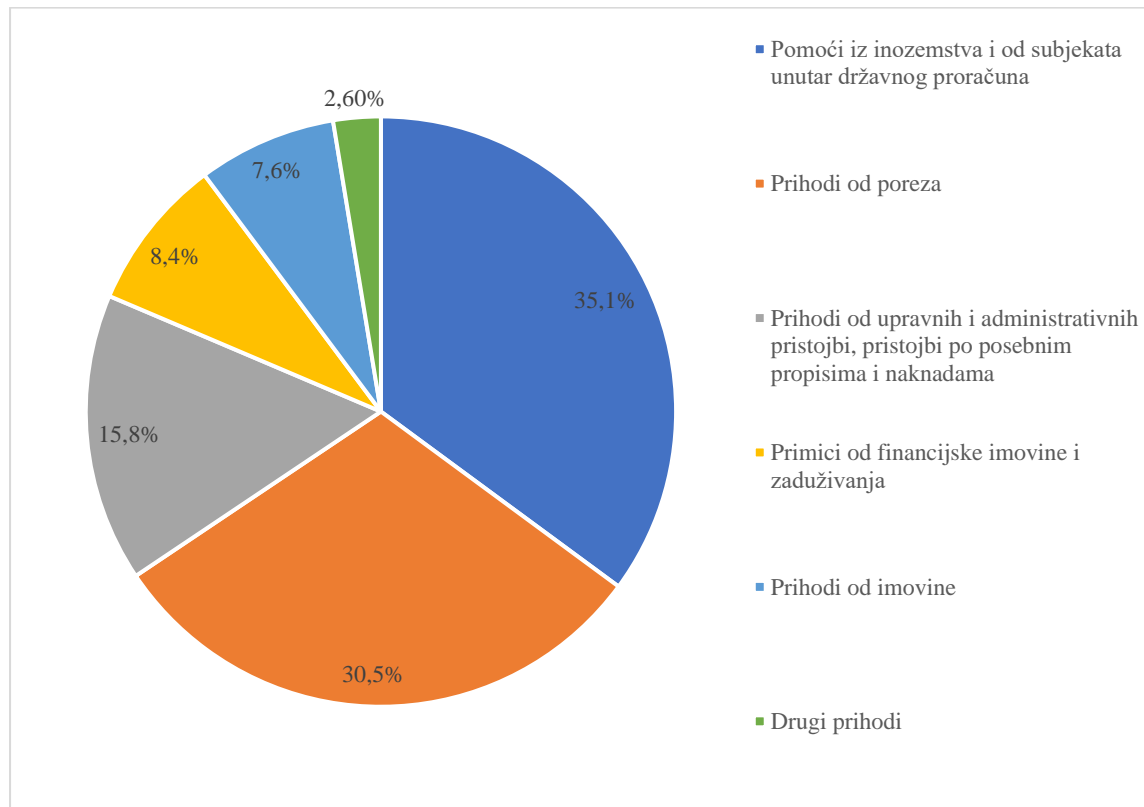
Prihodi od imovine od 2021. godine postali su najznačajniji prihodi za lokalne jedinice, a u 2021. godini ti su prihodi povećani za čak 45,0% u odnosu na 2020. godinu. Na trećem mjestu po značaju prihoda nalaze se prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknadama, koji su u 2021. godini porasli za 11,2% u odnosu na godine ranije.

Primici od financijske imovine i zaduživanja također spadaju među značajnije prihode promatranih jedinica, međutim, u 2021. godini odvio se pad tih prihoda za 66,6%, što je značajno smanjenje.

Zbog zakonskih izmjena i drugačijeg evidentiranja prihoda, pomoći od inozemstva i iz državnog proračuna porasle su. Riječ je o povećanju od 18,1% u odnosu na 2020. godinu. Naravno, povećanje i smanjenje prihoda bilo bi značajno drugačije kada bi se promatrale sve lokalne jedinice, ali ipak, važno je uvidjeti kako je ova zakonska i administrativna izmjena imala značajan utjecaj na strukturu prihoda jedinica lokalne samouprave.

Znatno manji značaj imaju prihodi od prodaje nefinancijske imovine (pad od 29,4% u odnosu na 2020. godinu), prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija (pad od 13,7% u odnosu na 2020. godinu) te kazne, upravne mjere i ostali prihodi (pad od 8,8% u odnosu na 2020. godinu). Grafikon 1 u nastavku prikazuje strukturu prihoda promatranih lokalnih jedinica u 2021. godini.

Grafikon 1. Struktura prihoda lokalnih jedinica u 2021. godini



Izvor: izrada autorice prema: Hrvatski ured za reviziju (2023:4)

Kao što se i ranije ustanovilo, najznačajniji su prihodi lokalnih jedinica prihodi od pomoći te prihodi poreza. Sumirano, ti prihodi čine ukupno 65,6% promatranih lokalnih jedinica, što čini gotovo dvije trećine prihoda. Međutim, značajni su i drugi prihodi, a treba imati na umu da značaj pojedine vrste prihoda varira od lokalne jedinice do lokalne jedinice.

5.1.2. Rashodi i izdaci

Tablica 2 prikazuje ostvareni rashode i izdatke lokalnih jedinica u 2021. godini sukladno vrstama. Kao i u slučaju tablice 1, rashodi su podijeljeni na osnovne skupine rashoda jedinica lokalne samouprave te su također iskazani u hrvatskim kunama.

Tablica 2. Rashodi i izdaci promatranih lokalnih jedinica u 2021. godini

Vrsta rashoda	2020.	2021.	Indeks
Rashodi za zaposlene	78.566.789,00	89.711.101,00	114,2
Materijalni rashodi	182.828.951,00	205.774.188,00	112,6
Financijski rashodi	6.506.519,00	7.305.063,00	112,3
Subvencije	5.099.327,00	6.440.520,00	126,3
Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	128.403.093,00	151.499.311,00	118,0
Naknade građanstvima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	25.627.742,00	31.879.992,00	124,4
Ostali rashodi	66.444.664,00	73.795.431,00	111,1
Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	299.360.938,00	258.608.794,00	86,4
Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	40.697.209,00	51.430.519,00	126,4

Izvor: izrada autorice prema: Hrvatski ured za reviziju, 2023:6

U 2021. godini najznačajniji su bili rashodi za nabavu nefinancijske imovine, međutim, ti su rashodi opali za 13,6% u odnosu na godinu raniju. Drugi po važnosti su materijalni rashodi, a oni su se povećali za 12,6% u odnosu na 2020. godinu. Slijede pomoći koje su dane u inozemstvo te unutar općeg proračuna, a ti su rashodi narasli za 18% u odnosu na godinu ranije. Rashodi koji nisu obuhvaćeni sistematizacijom, ostali rashodi, na četvrtom su mjestu po

važnosti, a oni su povećani za 11,1% u odnosu na prethodno promatrano razdoblje. Značajni su i izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova, a koji su značajno porasli, za 26,4%. Među značajnije rashode mogu se ubrojiti i rashodi koji su vezani uz naknade građanstvima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade, a ti su rashodi također značajno porasli, za 24,4%. Nešto manje značajni su financijski rashodi (porast od 12,3% u odnosu na prethodno razdoblje) te subvencije (porast od 26,3% u odnosu na prethodno razdoblje).

5.1.3. Razlika prihoda i rashoda

Ukupno ostvareni prihodi i primici promatranih lokalnih jedinica u 2021. godini iznosili su 850.872.354 HRK, a rashodi i izdaci 876.444.919 HRK. To znači da su promatrane jedinice ostvarile negativan rezultat, odnosno, da su rashodi veći od prihoda, i to za 25.752.565 HRK. Međutim, glavna svrha financijske revizije nije ulaziti u efikasnost, učinkovitost te ostale sastavnice djelovanja i poslovanja lokalnih jedinica, već u pouzdanost, istinitost i točnost financijskih izvještaja.

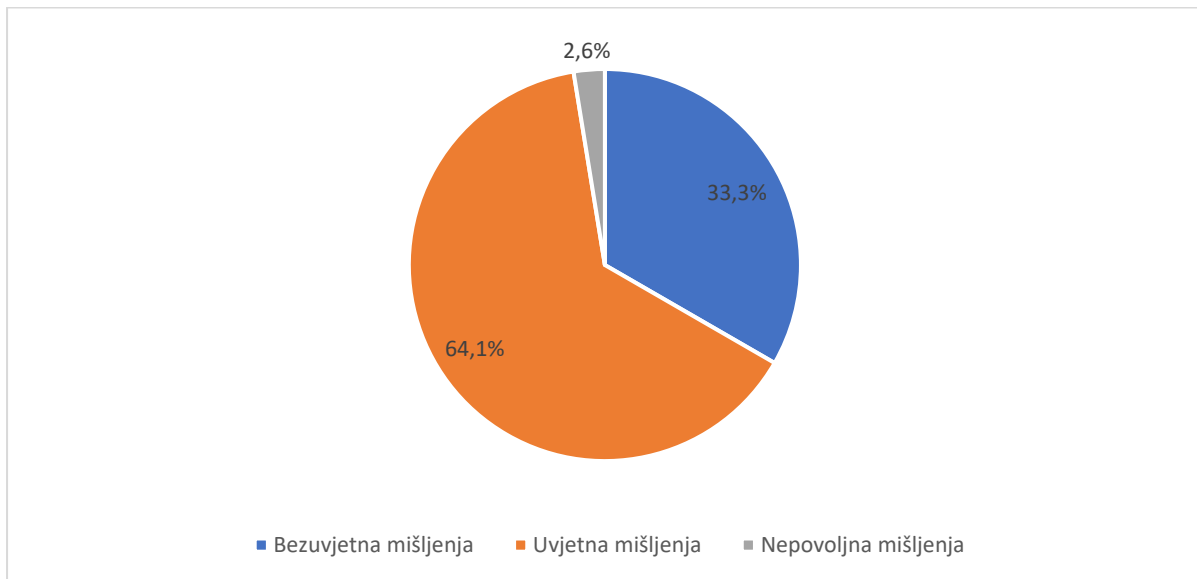
5.1.4. Imovina, obveze i vlastiti izvori

Prema računovodstvenim postulatima, imovina i obveze na kraju izvještajnog razdoblja trebaju biti jednaki. Uvidom u objedinjeno izvješće Državnog ureda za reviziju za 2021. godinu, vidljivo je povećanje nefinancijske imovine za 5,7% u odnosu na godinu ranije (2020) te smanjenje financijske imovine za 9,5%. S druge strane, obveze su doživjele povećanje za 3,1%, a vlastiti izvori za 2,7% (Državni ured za reviziju, 2023:9).

5.2. Izražena mišljenja

Temeljem analize financijskih izvještaja te drugih aspekata poslovanja, državni revizori izrazili su mišljenja u revizorskim izvješćima. Grafikon 2 prikazuje strukturu mišljenja o financijskim izvještajima.

Grafikon 2. Struktura revizorskih mišljenja financijskih izvještaja promatranih lokalnih jedinica u 2021. godini



Izvor: izrada autorice prema: Hrvatski ured za reviziju (2023:11)

Najveći je broj uvjetnih mišljenja, kojih je 25 (64,1%). Ukupno je izraženo 13 (33,3%) bezuvjetnih mišljenja te jedno nepovoljno mišljenje. U odnosu na 2020. godinu, udio uvjetnih mišljenja je veći jer je za 2020. godinu izraženo 60% uvjetnih mišljenja. Udio bezuvjetnih mišljenja u 2021. godini niži je nego u 2020. kada je izraženo 36% takvih mišljenja. No, udio nepovoljnih mišljenja niži je jer je u 2020. godini izraženo 4% nepovoljnih mišljenja. Ne treba ni zaboraviti da je broj revidiranih lokalnih jedinica za 2020. godinu bio znatno veći (70) (Državni ured za reviziju, 2022:14).

Po pitanju usklađenosti poslovanja, za 2022. godinu, postotci su vrlo slični kao i u slučaju financijskih izvještaja: 66,7% uvjetnih (26), 30,7% bezuvjetnih (12) te 2,6% nepovoljnih (1) (Hrvatski ured za reviziju, 2023:12-13).

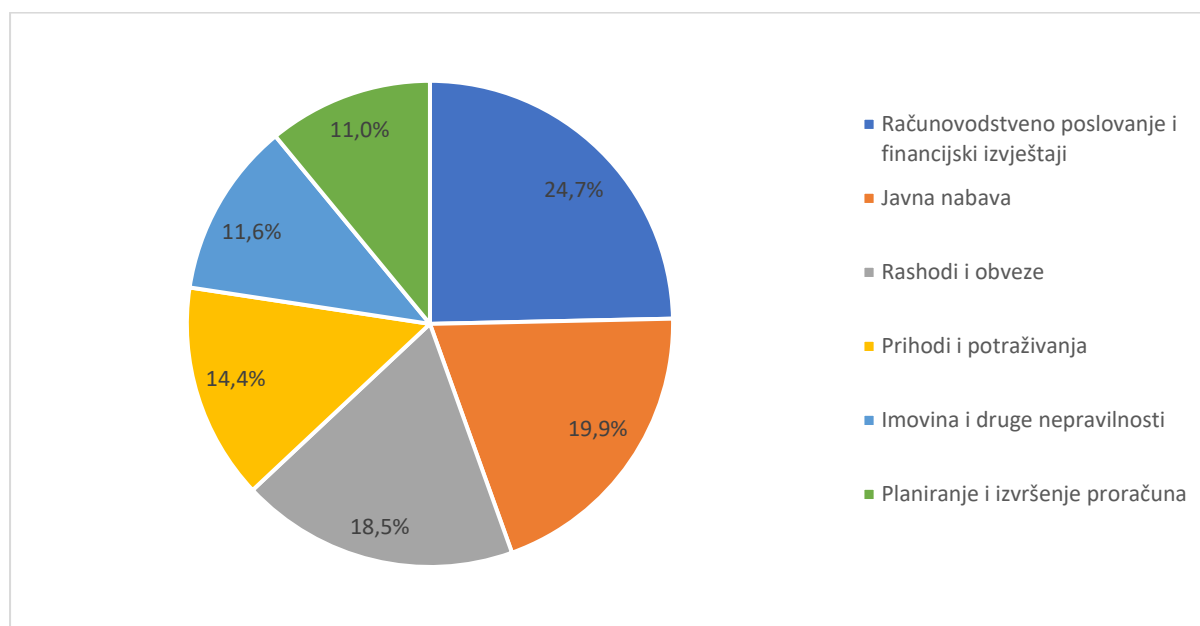
5.3. Nalazi revizije

Za svaku lokalnu jedinicu sastavljeno je izvješće o provedenoj reviziji, u kojem su detaljno opisane nepravilnosti i propusti pronađeni tijekom revizije financijskih izvještaja i poslovanja. Državni ured za reviziju je izdao naloge i preporuke za sve identificirane nepravilnosti i propuste. Provedba tih naloženih akcija i preporuka bi poboljšala preciznost prikaza podataka u financijskim izvještajima te bi doprinijela većoj usklađenosti poslovanja s važećim zakonima, drugim propisima i internim pravilima. Nalozi su izdani u situacijama kada lokalna jedinica

nije postupila u skladu s relevantnim zakonima, propisima ili internim pravilima. Preporuke su dane kada postoji nedostatak koji nije izravno u suprotnosti s odredbama zakona ili drugih propisa, ali bi se njihova provedba ipak mogla smatrati korisnom za unaprjeđenje upravljanja proračunskim sredstvima i poboljšanje poslovanja lokalne jedinice (Državni ured za reviziju, 2023:14).

Ukupno je izdano 510 naloga te 104 preporuke. Ukupno je utvrđeno 146 značajnih nepravilnosti i propusta (Državni ured za reviziju, 2023:14). Na grafikonu 3 prikazana je struktura značajnijih nepravilnosti i propusta.

Grafikon 3. Struktura značajnijih nepravilnosti i propusta promatranih lokalnih jedinica u 2021. godini



Izvor: izrada autorice prema: Državni ured za reviziju (2023:14-29)

Istaknuto je kako je za jednu lokalnu jedinicu iskazano nepovoljno mišljenje, a ono je izraženo i za financijske izvještaje i za reviziju usklađenosti. Sve stavke osim prihoda i potraživanja ocijenjene su kao nepovoljne (Državni ured za reviziju, 2023:8).

Najveći broj značajnih nepravilnosti i propusta, 36 (24,7%) odnosi se na računovodstveno poslovanje i financijske izvještaje. Ujedno, od ukupnog broja nepravilnosti i propusta (uključujući i one manje značajne), najveći broj odnosi se upravo na ovaj segment. Državni ured za reviziju (2023: i-ii) navodi kako se ove nepravilnosti i propusti odnose na ustrojavanje

i vođenje poslovnih knjiga, vođenje evidencije poslovnih događaja, vođenje i ažuriranje popisa imovine i obveza, iskazivanje podataka u financijskim izvještajima, netočnost podataka uspostavljanje analitičkih evidencija, i drugo. Sve te nepravilnosti i propusti imaju utjecaj i na ukupno pouzdanost i realnost podataka iskazanih u financijskim izvještajima.

Na drugom mjestu po zastupljenosti nalaze se nepravilnosti i propusti vezani uz javnu nabavu. Takvih je nepravilnosti i propusta 29 (19,9%). Uključuju kašnjenje s donošenjem plana javne nabave, necjelovitost planova, neprovođenje postupaka javne nabave za određene nabave ili nepoštivanje načina nabave koji su propisani unutarnjim aktima, ne provođenje kontrole izvršavanja radova sukladno ugovorenim uvjetima i rokovima, i drugo (Državni ured za reviziju, 2023:iii).

Utvrđeno je 27 (18,5%) značajnih nepravilnosti i propusta koje se odnose na rashode i obveze. U tom području, nepravilnosti se odnose na rashode za zaposlene, obavljanje poslova temeljem ugovora o djelu, održavanje komunalne infrastrukture te tekuće donacije. Pri obračunu plaća za službenike, namještenike i zakonske predstavnike u nekim lokalnim jedinicama primjenjivani su veći koeficijenti i osnovice nego što su propisali interni akti koji definiraju elemente za obračun plaća. Također, neki poslovi koji su u nadležnosti lokalnih jedinica obavljali su se putem ugovora o djelu s fizičkim osobama, što je trajalo duže od godinu dana, što pak ukazuje na trajniji karakter tih poslova (Državni ured za reviziju, 2023:iii). Neki programi održavanja komunalne infrastrukture nisu sadržavali propisane elemente. S izvođačima koji su bili zaduženi za obavljanje komunalnih djelatnosti nisu sklopljeni ugovori, već su poslovi obavljani na temelju prihvaćene ponude ili narudžbenice. Također, neke lokalne jedinice nisu definirale uvjete, kriterije i postupke za dodjelu donacija udrugama, nisu provele javne natječaje za odabir programa ili projekata koji bi se financirali, nisu sklopljeni ugovori o dodjeli sredstava ili nije provedena adekvatna kontrola kako bi se osiguralo namjensko korištenje sredstava, itd. (Državni ured za reviziju, 2023:iii).

Ukupno je utvrđeno 27 (18,5%) značajnih propusta i nepravilnosti koje se odnose na prihode i potraživanja. Lokalne jedinice često zanemaruju naplatu svojih potraživanja, uglavnom se ograničavajući na slanje opomena dužnicima za dospjela potraživanja, dok se ovrhe pokreću samo za manji dio tih potraživanja. U nekim slučajevima čak nisu ni poslani opomene. Također, u nekim situacijama, obračun komunalne naknade i komunalnog doprinosa nije u skladu s propisima ili odlukama lokalnih tijela koja reguliraju način obračuna i plaćanja.

Nadalje, poslovni prostori se daju u zakup bez provedbe javnog natječaja. Kada su zakupci uložili sredstva u ove poslovne prostore koji su u vlasništvu lokalnih jedinica, visina mjesečne zakupnine se umanjila, ali lokalne jedinice nisu zahtijevale od zakupaca dokumentaciju kojom bi se potvrdila vrijednost tih ulaganja (Državni ured za reviziju, 2023:ii).

Utvrđeno je 17 (11,6%) značajnih propusta i nepravilnosti po pitanju imovine i drugih nepravilnosti. U segmentu imovine, utvrđene su nepravilnosti po pitanju evidentiranja imovine, donošenja strategijskih i planskih dokumenata, ali i po pitanju samog raspolaganja te upravljanja imovinom. Od drugih značajnijih nepravilnosti, prisutne su one koje se odnose na nepostojanje učinkovitih sustava unutarnjih kontrola (Državni ured za reviziju, 2023:iii-iv). Državni ured za reviziju (2023) smatra kako je na određen broj nepravilnosti i propusta utjecaj imao i nedostatan broj zaposlenika, posebno na poslovima računovodstva.

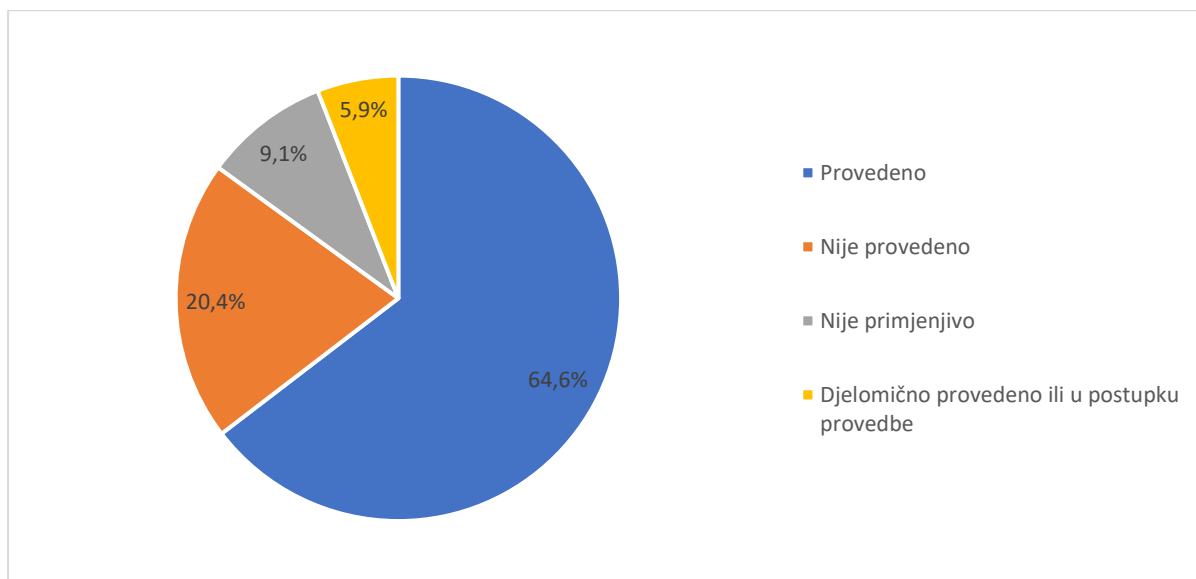
Najmanje značajnih propusta i nepravilnosti, 16 (11,0%) utvrđeno je u segmentu planiranja i izvršenja proračuna. No, za neke lokalne jedinice utvrđeno je kako proračune nisu donosile sukladno propisima. Osim toga, postoje i lokalne jedinice koje su iz prethodne fiskalne godine prenijele značajne manjkove prihoda te koje su proračunom planirale njihove pokriće, no, nisu donijele akt koji sadržava analizu i ocjenu financijskog stanja, kao niti mjere za otklanjanje uzroka manjkova, odnosno lošijeg poslovanja. Kod pojedinih jedinica uočeni su i propusti u izvještavanju o izvršenju proračuna s obzirom da pojedini izvještaji ne sadrže sve obvezne elemente, a pojedini podaci su i netočni (Državni ured za reviziju, 2023:i).

Što se tiče preporuka, većina preporuka Državnog ureda za reviziju koje su upućene lokalnim jedinicama odnose se na područje javne nabave. Područje javne nabave potrebno je poboljšati kako bi se povećala transparentnosti i odgovornost u trošenju lokalnih financija, odnosno u njihovim dijelima koji se odnosi na nabavu proizvoda, usluga i radova (Državni ured za reviziju, 2023:14).

5.4. Provedba naloga i preporuka iz prošlih revizija

Grafikon 4 prikazuje postotni omjer provedenih, djelomično provedenih, neprovedenih ili neprimjenjivih naloga i preporuka u odnosu na ukupan broj.

Grafikon 4. Nalozi i preporuke iz prijašnje revizije



Izvor: izrada autorice prema: Državni ured za reviziju (2023:14-29)

Najveći broj naloga i preporuka, 285 (64,6%) provedeno je. Nije provedeno ukupno 90 (20,4%), dok je djelomično provedeno ili u postupku provedbe 26 (5,9%). Određen broj naloga i preporuka, točnije njih 40 (9,1%), ne može se primijeniti iz razloga što je u međuvremenu došlo do izmjene propisa, stoga lokalne jedinice pojedine naloge nisu dužne provesti.

U odnosu na podatke iz prijašnje revizije, nešto je manji postotak provedenih naloga. U izvješću iz 2022. godine navedeno je kako je provedeno 65,7% naloga i preporuka, djelomično provedeno ili u postupku provedbe 10,3%, neprovedeno 16,9%, dok nije primjenjivo 7,1%. (Državni ured za reviziju, 2022:32).

6. RASPRAVA

Analiza objedinjenog izvješća o financijskim revizijama ukazala je kako su kod pozamašnog broja jedinica lokalne samouprave utvrđene nepravilnosti i propusti, a ne tako malen broj odnosi se i na značajne propuste i nepravilnosti. Lokalne jedinice trebaju poslovati odgovorno i transparentno, posebno uzimajući u obzir činjenicu da se financiraju proračunskim sredstvima. One stoga posjeduju odgovornost prema „financijerima“, ali u konačnici i prema stanovništvu i građanima, zbog kojih na kraju krajeva, takve jedinice i postoje. Što su propusti i nepravilnosti značajniji, može se reći da su jedinice manje uspješne u poštivanju načela lokalne samouprave kao što su odgovornost i transparentnost.

Nepravilnosti i propusti utvrđene su u svim segmentima, no, kako što se moglo uvidjeti, u nekim područjima javljaju se češće. Postavlja se pitanje zašto je to tako, a Državni ured za reviziju smatra da je to dijelom zbog nedostatnog broja zaposlenika, posebno na računovodstvenim poslovima. No, neki se propusti i nepravilnosti ne mogu objasniti tom činjenicom, a ne može se reći ni da se svaka jedinica suočava s nedostatkom ljudskog kadra s obzirom da je opće poznat prekomjerni broj zaposlenih u državnoj i javnoj upravi. Stoga, razlozi zbog kojih se javljaju propusti i nepravilnosti morali bi i biti drugačije prirode, poput nedovoljnih znanja i sposobnosti zaposlenih, nemara u radu, a možebitno i nepotizma te korupcije.

Zasigurno, nepostojanje adekvatnog sustava kazni i nagrađivanja u brojnim jedinicama lokalne samouprave, moglo bi biti razlogom jednog dijela nepravilnosti i propusta. S jedne strane, nagrađivanje djeluje pozitivno na motivaciju zaposlenih i njihovog zadovoljstva, dok bi kazne mogle doprinijeti smanjenju nemara i loše kvalitete izvršenja pojedinih radnih zadataka.

Uvidom u objedinjeno izvješće jasno je kako je financijska revizija lokalnih jedinica složen postupak, a koji se ujedno mora provesti u cijelosti i detaljno. Osim samih naloga i preporuka, važno bi bilo ustanoviti zašto je došlo do propusta i nepravilnosti, no jasno je kako je to ponekad nemoguće utvrditi sa potpunom sigurnošću. Drugačije rečeno, problematično može biti utvrditi je li neki propust ili nepravilnost nastao slučajno ili namjerno. Na kraju krajeva, državni revizori ni ne trebaju se baviti tim segmentom, već je to na drugim institucijama i

tijelima. No, ono što je porazno je dojam da jedinica lokalne samouprave može djelovati i poslovati „kako želi“, bez prave odgovornosti.

Postavlja se i pitanje je li izražavanje nepovoljnog mišljenja nešto što je više pod subjektivnim dojmom revizora ili pak rezultat objektivnih okolnosti. U principu, kako se moglo uvidjeti, i značajni propusti i nepravilnosti, pa čak i više njih kod iste lokalne jedinice, ponekad nisu dovoljne za izražavanje nepovoljnog mišljenja. Finalno izvješće o provedenoj reviziji dostavlja se i nadležnim tijelima u situacijama kada su utvrđene nepravilnosti koje mogu imati obilježja kaznenih djela ili prekršaja. Međutim, čini se da se takva mogućnost ne koristi, a osim toga, u slučaju neprovođenja naloga i preporuka, kao i nedostavljanja plana provedbe istih u propisanom roku, također se treba obavijestiti nadležno tijelo. S obzirom da je provjera provedenih preporuka i naloga pokazala kako oko jedne petine svih naloga i preporuka nije provedeno, logično je zapitati se zašto te zašto nisu podnesene prijave državnom odvjetništvu. Ostavlja se mogućnost da je to zapravo učinjeno, no, u analiziranom objedinjenom izvješću ne mogu se pronaći informacije da tako zaista i je.

Ostaje i nepoznato zašto nalozi i preporuke nisu provedeni te kada bi trebali biti (ako uopće). To je posebno zabrinjavajuće jer je poslovanje pojedinih lokalnih jedinica u suprotnosti s zakonskim odredbama i internim aktima. Stoga, ne radi se samo o nečemu što bi lokalne jedinice trebale poduzeti kako bi bile učinkovitije, transparentnije, odgovornije i sl., već i o tome da se krše pravni propisi. S druge strane, jasno je kako je poslovanje i djelovanje lokalnih jedinica vrlo složeno, što je bilo vidljivo iz njihova samoupravnog djelokruga. Razumno je da se određene nepravilnosti i propusti nužno moraju javiti, posebno kada se u obzir uzme velik broj lokalnih jedinica te isto tako, velik broj poslova i zadaća istih. No, to lokalne jedinice ne opravda u neprovođenju preporuka i nalaza.

Naravno, one lokalne jedinice koje posluju savjesno, odgovorno i učinkovito, treba pohvaliti, kao i one koje u propisanom roku provede nalaze i preporuke. Analizirajući posljednja dva dostupna objedinjena izvješća, odnosno podatke o provedenim preporukama i nalazima, može se konstatirati kako se po tom pitanju situacija zapravo pogoršala. U izvješću iz 2023. godine navodi se kako je 64,6% svih naloga i preporuka iz prijašnjeg razdoblja provedeno, dok taj postotak u izvješću prije iznosi 65,7%. Situacija je još lošija kada se usporede nalozi i preporuke koje nisu provedene. U izvješću iz 2022. godine navodi se kako taj postotak iznosi 16,9%, dok se u izvješću iz 2023. navodi kako je postotak 20,4%. No, to ne znači da su lokalne

jedinice sve lošije u ispunjavanju svojih računovodstvenih obveza te u učinkovitosti poslovanja jer se u različitim razdobljima analiziraju različiti subjekti. Osim toga, kako je bilo vidljivo, različita izvještajna razdoblja uključuju i različiti broj lokalnih jedinica koje su subjekti revizije.

7. ZAKLJUČAK

Financijska revizija ima važnu ulogu pri ocjeni pouzdanosti i istinitosti financijskih izvještaja lokalnih jedinica te u izražavanju mišljenja o usklađenosti financijskih izvještaja i poslovanja sa zakonom, pravnim propisima i internima aktima. Specifičnosti financijske revizije jedinica lokalne samouprave proizlaze iz ciljeva revizije, subjekta i predmeta revizije, kao i organizacije provođenja državne, odnosno financijske revizije.

Financijsku reviziju provode ovlašteni državni revizori, a u ime i za račun države. Takva revizija jedna je od vrsta državne revizije koju provodi Državni ured za reviziju, tijelo nadležno za planiranje, organiziranje i provođenje državne revizije. Osim provjere istinitosti i vjerodostojnosti financijskih izvještaja te usklađenosti poslovanja s pravnim okvirom, ciljevi revizije su i provjeravanje provedbe naloga i preporuka iz prijašnjih revizija, provjera drugih aktivnosti vezanih uz poslovanje lokalnih jedinica te temeljem utvrđenih nepravilnosti i propusta, izdavanje aktualnih naloga i preporuka. Sve to zajedno znači kako provođenje financijske revizije ne može samo po sebi biti svrha, već ono mora rezultirati i ostvarenjem navedenih ciljeva.

Tipični i najčešći oblici financijske revizije lokalnih jedinica uključuju pregledavanje računovodstvenih izvještaja te ispitivanje godišnjih financijskih izvještaja kako bi se ocijenila objektivnost i točnost prikaza imovine, kapitala, obveza i rezultata poslovanja. Revizija lokalnih jedinica samouprave provodi se u skladu s godišnjim planom i programom, koji donosi Državni ured za reviziju. Dodatno, revizija može biti pokrenuta na zahtjev Hrvatskog sabora, ako glavni državni revizor smatra da je takav zahtjev opravdan.

Rezultati financijske revizije jedinica lokalne samouprave su nalazi i preporuke. Nalozi se izdaju kada lokalna jedinica ne postupa u skladu s relevantnim zakonima, propisima ili internim pravilima. Preporuke se daju kada postoji nedostatak koji nije izravno u suprotnosti s odredbama zakona ili drugih propisa, ali bi provedba tih preporuka mogla koristiti u unaprjeđenju upravljanja proračunskim sredstvima i poboljšanju poslovanja lokalne jedinice. Nakon svake provedene revizije sastavlja se konačno izvješće o provedenoj reviziji, a koje, između ostaloga, sadrži i revizorsko mišljenje. Ono može pozitivno (bezuvjetno), s rezervom (uvjetno), negativno (nepovoljno) te suzdržano.

Provedba naloga i preporuka izdanih lokalnim jedinicama predmet je ispitivanja budućih revizija i kontrola. Lokalne jedinice imaju i zakonsku obvezu dostavljanja plana provedbe naloga i preporuka u propisanom roku. Njihova provedba ne rezultira samo usklađivanjem financijskog izvještavanja i poslovanja sa zakonskim odredbama i pravnim aktima, već može rezultirati i većom kvalitetom rada, odnosno učinkovitošću lokalnih jedinica.

Analiza objedinjenog izvješća Državnog ureda za reviziju o obavljenim revizijama lokalnih jedinica ukazala je na složenost provođenja financijske revizije. Može se ocijeniti kako je planiranje, organiziranje i provođenje financijske revizije lokalnih jedinica zahtjevno opsegom i sadržajem. Analiza izvješća također je pokazala kako je kod pozamašnog broja lokalnih jedinica utvrđeno više značajnih nepravilnosti i propusta. Dodatno, pokazalo se i kako pojedine jedinice lokalne samouprave nisu provele preporuke i naloge iz prethodnih revizija. Dobiven je dojam kako bi lokalne jedinice trebale imati veću odgovornost prema poštivanju svojih obveza, uključujući i obveze po pitanju financijskog izvještavanja te usklađenosti poslovanja u svim segmentima sa zakonskim odredbama. Za najveće nepravilnosti i propuste utvrđene financijskom revizijom, odgovorne bi osobe trebale snositi barem neke sankcije, no čini se kako je sankcioniranje i kažnjavanje slabo, ako uopće zastupljeno u hrvatskoj lokalnoj samoupravi. Zbog toga ispada da bi trebalo poboljšati suradnju među različitim tijelima koja su zadužena za nadzor i kontrolu poslovanja i djelovanja jedinica lokalne samouprave.

POPIS LITERATURE

1. Akrap, V. i dr. (2009). *Državna revizija*. Zagreb: Masmedia.
2. Antić, T. (2013). Nadzor lokalne samouprave – postojeće stanje i prijedlog promjena, u: Koprić, I. (ur.). *Reforma lokalne i regionalne samouprave u Republici Hrvatskoj*. Zagreb: Institut za javnu upravu; Studijski centar za javnu upravu i javne financije Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, str. 219-249.
3. Chouvel, R. (2017). Vanjska financijska revizija jedinica lokalne i regionalne samouprave koju provode regionalne revizijske institucije u državama Europske unije. *Hrvatska i komparativna javna uprava* 17 (1), str. 57-80.
4. Čular, M. (2022). Utjecaj rada državne revizije na razinu transparentnosti političkih stranaka: studija slučaja hrvatskih političkih stranaka. *Oeconomica Jadertina* 12 (1), str. 63-72.
5. Čular, M.; Šupe, P. (2020). Utjecaj državne revizije na učinkovitost rada lokalnih jedinica u Hrvatskoj. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru* (26), str. 52-69.
6. Danić, D.; Mijoč, I.; Mahaček, D. (2008). Računalom potpomognute tehnike revizije. *Ekonomski vjesnik* 21 (1-2), str. 55-64.
7. Državni ured za reviziju (2022). *Objedinjeno izvješće o obavljenim revizijama*. Lokalne jedinice 2021., dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjescanovo/Revizija%20%202021/IZVJESCA_O_OBAVLJENIM_REVIZIJAMA/FINANCIJSKE_REVIZIJE/JLPRS/OBJEDINJENO/OBJEDINJENO%20IZVJE%C5%A0%C4%86E%20O%20OBAVLJENIM%20FINANCIJSKIM%20REVIZIJAMA%20LOKALNIH%20JEDINICA.pdf (2. svibnja 2024.)
8. Državni ured za reviziju (2023). *Objedinjeno izvješće o obavljenim revizijama*. Lokalne jedinice 2022., dostupno na: https://sabor.hr/sites/default/files/uploads/sabor/2023-03-30/090302/IZVJ_REVIZIJA_LOKALNE_JEDINICE.pdf (30. travnja 2024.)
9. Državni ured za reviziju (2024). *Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji*. Grad Dubrovnik za 2022, dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjescanovo/Revizije%20-%202023/IZVJESCA_%20O_OBAVLJENIM_REVIZIJAMA/FINANCIJSKE_REVIZIJE/LOKALNE_JEDINICE/GRADOVI/DUBROVNIK.pdf (30. travnja 2024.)

10. Državni ured za reviziju (2024). Kodeks profesionalne etike državnih revizora, dostupno na: <https://www.revizija.hr/kodeks-profesionalne-etike-drzavnihrevizora/275> (24. travnja 2024.)
11. Državni ured za reviziju (2024). Revizijski standardi INTOSAI-a, dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a/317> (24. travnja 2024.)
12. Đerđa, D.; Antić, T. (2016). Nadzor nad radom izvršnih i upravnih tijela jedinica lokalne samouprave u Hrvatskoj. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 53 (1), str. 165-205.
13. Hrvatska revizorska komora (2024). Međunarodni revizijski standardi, dostupno na: <https://www.revizorska-komora.hr/medjunarodni-revizijski-standardi-a80> (24. travnja 2024.)
14. Klarić, M. (2017). Izvršna tijela u lokalnoj samoupravi – komparativni primjeri i hrvatsko iskustvo. *Pravnik vjesnik* 33 (3-4), str. 93-117.
15. Mahaček, D. (2020). Provedba preporuka kod obavljene revizije učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. *Pravni vjesnik* 36 (2), str. 161-173.
16. Mahaček, D. (2020a). Utjecaj preporuka državnih revizora na povećanje učinkovitosti trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. *Ekonomski misao i praksa* 29 (2), str. 539-558.
17. Manojlović, R. (2016). Pravno uređenje mjerenja učinka u hrvatskoj državnoj upravi i lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi. *Pravni vjesnik* 32 (1), str. 7-28.
18. Mićović, M.; Bukovac Puvača, M. (2018). Odgovornost za štetu prouzročenu trećim osobama obavljanjem zakonske revizije. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 39 (1), str. 157-179
19. Mijoč, I.; Mahaček, D. (2013). Financijska revizija i namjensko korištenje sredstava. *Ekonomski vjesnik* 26 (1), str. 161-173.
20. Pernar, L.; Mijoč, I.; Danić, D. (2009). Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji. *Ekonomski vjesnik* 22 (1), str. 161-170.
21. *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine br. 37/22
22. *Pravilnik o načinu i uvjetima otvaranja računa za provedbu specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika*. Zagreb: Narodne novine br. 23/23
23. *Pravilnik o proračunskim klasifikacijama*. Zagreb: Narodne novine br. 4/24

24. *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu*. Zagreb: Narodne novine br. 158/23
25. *Statut Državnog ureda za reviziju* (2019), dostupno na: <https://www.revizija.hr/otnama/zakoni-i-akti/statut-drzavnog-ureda-za-reviziju/393#:~:text=Dr%C5%BEavni%20ured%20za%20reviziju%20je,za%20reviziju%20i%20ovim%20Statutom> (2. svibnja 2024.)
26. Stojanov, A.; Ugrinov, D.; Vaić, E. (2010). Finansijska revizija javnog sektora-osnova za aktivni poslovni ambijent. *Tranzicija* 12 (25-26), str. 146-155.
27. Šinković, Z. (2019). Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 56 (1), str. 223-250.
28. Šprajc, I. (2000). Nadzor nad djelovanjem tijela lokalne samouprave: međunarodnopravne osnove i pregled usporednog prava. *Hrvatska i komparativna javna uprava* 2 (3), str. 525-561.
29. TEB (2023). Pravilnik o načinu i uvjetima otvaranja računa za provedbu specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika (Nar. nov., br. 123/23), dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2023/pravilnik-o-nacinu-i-uvjetima-otvaranja-racuna-za-provedbu-specificnih-transakcija-proracuna-i-proracunskih-korisnika-nar-nov-br-12323/> (29. travnja 2024.)
30. Tintor, Ž. (2019). Važnost revizije kao pokazatelja kvalitete financijskih izvještaja. *Obrazovanje za poduzetništvo* 9 (2), str. 140-153.
31. Tušek, B.; Žager, L. (2007). *Revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
32. *Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ*
33. *Uredba o načinu financiranja decentraliziranih funkcija te izračuna iznosa pomoći izravnjanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2024. godinu*. Zagreb: Narodne novine br. 10/2024.
34. Vujević, I. (2004). *Revizija*. Split: Ekonomski fakultet.
35. Vuković, D. (2017). Revizija učinkovitosti kao suvremeni način kontrole poslovanja subjekata javnog sektora, dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/320386712_REVIZIJA_UCINKOVITOSTI_KAO_SUVREMENI_NACIN_KONTR_OLE_POSLOVANJA_SUBJEKATA_JAVNOG_SEKTORA#:~:text=Revizija%20u

[%C4%8Dinkovitosti%20\(eng..rezultate%20razli%C4%8Ditih%20aktivnosti%20javnog%20sektora](#) (23. travnja 2024.)

36. *Zakon o Državnom uredu za reviziju*. Zagreb: Narodne novine br. 25/19
37. *Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave*. Zagreb: Narodne novine br. 127/17, 138/20, 151/22, 114/23
38. *Zakon o lokalnim porezima*. Zagreb: Narodne novine br. 115/16, 101/17, 114/22, 114/23
39. *Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi*. Zagreb: Narodne novine br. NN 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19, 144/20
40. *Zakon o proračunu*. Zagreb: Narodne novine br. 144/2021
41. *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, 82/23
42. *Zakon o reviziji*. Zagreb: Narodne novine br. 127/17, 27/24
43. *Zakon o upravnoj inspekciji*. Zagreb: Narodne novine br. 15/18, 98/19, 14/24
44. Žager, K.; Mamić Sačer, I.; Sever, S.; Žager, L. (2008). *Analiza financijskih izvještaja*. Zagreb: Masmedia.

POPIS TABLICA I GRAFIKONA

Popis tablica

Tablica 1. Prihodi i primici promatranih jedinica lokalne samouprave u 2021. godini.....26

Tablica 2. Rashodi i izdaci promatranih lokalnih jedinica u 2021. godini28

Popis grafikona

Grafikon 1. Struktura prihoda lokalnih jedinica u 2021. godini27

Grafikon 2. Struktura revizorskih mišljenja financijskih izvještaja promatranih lokalnih jedinica u 2021. godini.....30

Grafikon 3. Struktura značajnijih nepravilnosti i propusta promatranih lokalnih jedinica u 2021. godini31

Grafikon 4. Nalozi i preporuke iz prijašnje revizije34