

Revizija financijskih izvještaja u neprofitnim organizacijama

Lukenda, Martina

Master's thesis / Diplomski rad

2020

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:755851>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-06**



Repository / Repozitorij:

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



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

Martina Lukenda

**REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA U NEPROFITNIM
ORGANIZACIJAMA**

Diplomski rad

Osijek, 2020. godina

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

Martina Lukenda

**REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA U NEPROFITNIM
ORGANIZACIJAMA**

Diplomski rad

Kolegija: Revizija financijskih institucija

Broj indeksa: 0010216283

e-mail: lukendamartina@gmail.com

Mentor: Izv.prof.dr.sc. Ivo Mijoč

Komentor: Ana Zrnić, univ. spec. oec

Osijek, 2020. godina

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek

Faculty of Economics in Osijek

Undergraduate or Graduate Study (Financial management)


Martina Lukenda

**AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS IN NON- PROFIT
ORGANIZATIONS**

Graduate paper

Osijek, 2020. year

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 (navesti vrstu rada: završni / diplomski / specijalistički / doktorski) 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 znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta/studentice: Martina Lukenda

JMBAG: 0010216283

OIB: 43244469965

e-mail za kontakt: lukendamartina@gmail.com

Naziv studija: Diplomski studij

Naslov rada: Revizija financijskih izvještaja u neprofitnim organizacijama

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

U Osijeku, _____ 2.rujna 2020. _____ godine

Potpis Martina Lukenda

Sažetak

Postoji nekoliko vrsta revizije, no svaka od tih revizija ima svoje obveznike. Kod državne revizije obveznici te vrste revizije su korisnici državnog proračuna, dok kod eksterne revizije obveznici su poduzeća i nju obavljaju neovisni (eksterni) revizori. Interna revizija formira se kao odjel u poduzeću i predstavlja sastavni dio poduzeća te ju obavljaju interni revizori odnosno zaposlenici poduzeća. Revizor je odgovoran za formiranje i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima, dok za sastavljanje financijskih izvještaja odgovara poslovni subjekt. Sustav financijske kontrole i upravljanja razvija pravila i procedure čija primjena i razvoj treba osigurati učinkovitost i zakonitost korištenja i ostvarivanja proračunskih sredstava. Uloga navedenog sustava je provoditi prethodnu kontrolu jer izvršava provjeru poslovnih transakcija. Unutarnja revizija utvrđuje sustav unutarnjih kontrola i daje prijedloge za njihovo poboljšanje. Preporuke unutarnje revizije izvršavaju se kroz sustav financijske kontrole i upravljanja. Državna revizija ima značajnu odgovornost i moralnu obvezu doprinijeti osiguranju da javni novac bude na adekvatan način utrošen. Glavno obilježje neprofitne organizacije je što ne ostvaruje profit, a čine ju skupine građana, udruge, ustanove i mnogi drugi. Računovodstvo udruga provodi se kroz Registar neprofitnih organizacija koje formira i vodi Ministarstvo financija u elektroničkom obliku. Registar nosi obvezu upisa za sve pravne osobe kojima glavni cilj djelovanja nije ostvarivanje dobiti.

Ključne riječi: revizija, državna revizija, proračun, revizijski standardi, neprofitne organizacije

Abstract

There are several types of audits, but each of these audits has its own obligors. In the case of the state audit, the obligors of this type of audit are the users of the state budget, while in the case of external audit, the obligors are companies and it is performed by independent (external) auditors. Internal audit is formed as a department in the company and is an integral part of the company and is performed by internal auditors or employees of the company. The auditor is responsible for forming and expressing an opinion on the financial statements, while the business entity is responsible for compiling the financial statements. The financial control and management system develops rules and procedures whose application and development should ensure the efficiency and legality of the use and realization of budget funds. The role of this system is to carry out ex-ante control because it performs the verification of business transactions. The internal audit establishes the system of internal controls and makes suggestions for their improvement. Internal audit recommendations are implemented through the financial control and management system. The state audit has a significant responsibility and moral obligation to contribute to ensuring that public money is spent adequately. The main feature of a non-profit organization is that it does not make a profit, and it consists of groups of citizens, associations, institutions and many others. The accounting of associations is carried out through the Register of non-profit organizations formed and maintained by the Ministry of Finance in electronic form. The Register has the obligation to register for all legal entities whose main goal is not to make a profit.

Keywords: audit, state audit, budget, audit standards, non-profit organizations

Sadržaj

1. Uvod.....	1
2. Pojam, uloga i vrsta revizije	3
2.1. Pojam i karakteristike revizije	3
2.2. Povijesni razvoj revizije	4
2.3. Vrste revizije.....	5
2.4. Eksterna i interna revizija	7
2.4.1. Eksterna revizija.....	8
2.4.2. Interna revizija.....	9
2.5. Zajednička revizija	11
3. Državna revizija	14
3.1. Pojam, nadležnost i uloga državne revizije	14
3.2. Ustrojstvo državne revizije.....	15
3.3. Ovlašteni državni revizor.....	16
3.4. Općeprihvaćeni revizijski standardi	17
3.5. Revizijski standardi Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)	19
3.6. Kodeks profesionalne etike državnih revizora	21
4. Proračun.....	23
4.1. Proračunski procesi.....	27
4.2. Nadzor proračunskih korisnika.....	29
5. Nefitne organizacije.....	32
5.1. Obilježja nefitnih organizacija	33
5.2. Vrste nefitnih organizacija	36
5.3. Registar nefitnih organizacija.....	39
5.4. Finacijsko izvještavanje u proračunskom i nefitnom sustavu.....	40
6. Metodologija rada	42
7. Revizija finacijskih izvještaja na primjeru Dječjeg doma „Sv. Ana“ Vinkovci.....	43
7.1. Planiranje	45
7.2. Finacijski izvještaji.....	46
7.2.1. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima	46
7.2.2. Bilanca	51

7.3. Mišljenje	53
8. Zaključak	55
LITERATURA:	56
POPIS SLIKA.....	59
POPIS TABLICA	60
POPIS PRILOGA	61

1. Uvod

Revizija predstavlja ispitivanje ili proučavanje financijskih izvještaja i drugih računovodstvenih evidencija i ostalih evidencija o poslovanju poduzeća od strane neovisnih javnih računovođa izvan promatranog poduzeća. Državna revizija u javnom sektoru većinom vrši poslove od općeg interesa koji su podržani od strane države i oni predstavlja važnu ulogu u aktivnom sudjelovanju da se isporuka dobara i usluga obavlja u skladu s državnom politikom. Državna revizija predstavlja golemu odgovornost i moralnu obvezu osiguranju da javni novac bude utrošen na najbolji mogući način, cilj joj je utvrditi učinkovitost i prikladnost postojećih kontrola i o svemu pravodobno i neovisno izvješćivati zakonodavnu vlast.

Revizija financijskih izvještaja vrši se s ciljem naknadnog i neovisnog ispitivanja i izražavanja mišljenja revizora o objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja. Uloga državne revizije je da svojim nalazima potvrdi uzajamno povjerenje javnosti i države točnije da omogući poreznim obveznicima objektivnu i pouzdanu informaciju o načinu na koji troše svoj novac, a to je ostvarivo jedino ukoliko revizori rade u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Područje djelovanja državne revizije uređeno je Kodeksom profesionalne etike državnih revizora i Revizijskim standardima međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). Glavni cilj revizije financijskih izvještaja je utvrditi istinitost i vjerodostojnost financijskih izvješća, provjeriti je li poslovanje usklađeno sa zakonskim propisima kao i učinkovitost korištenja sredstava.

Predmet istraživanja ovog diplomskog rada jest opisati pojedine vrste revizije, objasniti povijesni razvoj revizije, te pojmove proračun i neprofitne organizacije i na praktičnom primjeru prikazati reviziju financijskih izvještaja na primjenu Dječjeg doma „Sv. Ana“ Vinkovci.

Cilj rada je ustanoviti istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja Doma, proučiti ostvarenje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka u skladu sa financijskim planom Dječjeg doma „Sv. Ana“ Vinkovci, provjeriti i ocijeniti učinkovitost korištenja sredstava i provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima i propisima.

Ovaj diplomski rad sastoji se od sedam poglavlja. Nakon uvodnog poglavlja slijedi definiranje pojma revizije, njezinih uloga i vrsta revizije. U potpoglavljima su objašnjeni osnovni pojmovi vezani uz vrste revizije (državna, eksterna, interna revizija). Također u određenim poglavljima

objašnjeni su pojmovi kao što su proračun, neprofitne organizacije, pojam INTOSAI standarda, Kodeks profesionalne etike državnih revizora. U glavnome dijelu rada pod poglavljem tri obrađena je i detaljno objašnjena državna revizija koja predstavlja osnovu za praktični dio ovog diplomskog rada gdje će biti prikazana Revizija financijskih izvještaja na primjeru jedne neprofitne organizacije.

2. Pojam, uloga i vrsta revizije

U ovom dijelu rada biti će detaljno objašnjena što je revizija, vrste revizije i koja je uloga revizije. Nadalje biti će opisani kriteriji za klasificiranje, temeljne vrste revizije (Eksterna, Interna, Državna revizija) koje će detaljnije biti opisane.

2.1. Pojam i karakteristike revizije

Crnković (2010) prema Klaić (1987) navodi da riječ ima porijeklo od latinske riječi „revidere“ što znači ponovno gledanje, ponovno viđenje te je u skladu s tim, revizija naknadni pregled i preispitivanje poslovnih stanja i procesa. U samim začetcima razvoja revizije, provođenje revizije svodilo se na to da je revizor obavljao reviziju kod obveznika, a taj obveznik je svoje izvješće podnosio usmenim putem što je u današnje vrijeme nezamislivo.

Danas, prema brojnim autorima i institucijama postoje mnoge definicije revizije, no među njima ne postoji neka osjetna razlika. Budući da postoji mnogo definicija revizije, prema mišljenju ovog autora, „za reviziju se može kazati kako ona nije ništa drugo nego ispitivanje financijskih izvještaja, podataka o poslovanju, poslovnih knjiga i drugih dokumenata s ciljem dobivanja pouzdanog mišljenja o ekonomskom i financijskom položaju klijenta.“ (Filipović, 2009:11)

Žager i dr. (2018) prema Međunarodna federacija računovođa (eng. International Federation of Accountants- IFAC) reviziju opisuje na sljedeći način: „svrha revizije povisiti stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u financijske izvještaje. To se postiže izražavanjem revizorova mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.“

Pojam revizije u Republici Hrvatskoj određen je zakonskim propisima, točnije odredbama Zakona o reviziji, prema kojem je „revizija je provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i drugih financijskih izvještaja te podataka i metoda korištenih prilikom njihova sastavljanja i na temelju toga, davanje neovisnog stručnog mišljenja o tome prikazuju li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja te novčanih tokova u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili, ako je to primjenjivo, jesu li financijski izvještaji u skladu s propisima.“ (Zakon o reviziji, NN 127/2017, čl. 2.)

Za izražavanje svojeg mišljenja o financijskim izvještajima revizori često upotrebljavaju fraze da su ista prikazana realno i objektivno te da prikazuju istinite i fer podatke.

2.2. Povijesni razvoj revizije

Povijesni iskustva ne smiju biti podcijenjena u razvoju neke profesije. Začetak revizijske djelatnosti usko je povezano s razvojem tržišnog gospodarstva. Kada promatrao razvijenost revizije možemo vidjeti kako je revizija najrazvijenija u zemljama poput Velike Britanije, Njemačke, SAD-a točnije zemljama s vrlo razvijenim tržišnim gospodarstvom.

Prema Krasić (2009) navodi se da povijesno gledano, začeci revizije nalaze se u starom Egiptu, Babilonu i Grčkoj. No, ovdje je važno dati do znanja da se to odnosi na internu reviziju. Početkom 15.stoljeća u Italiji započinje razvoj eksterne revizije, a smatra se da je u Veneciji 1851.godine prvu profesionalnu organizaciju revizora činilo upravo udruženje knjigovođa.

Ubrzani razvoj revizije nastavljen je u Engleskoj 1853. kada je osnovano profesionalno udruženje revizora (knjigovođa), koje dobiva kraljevo ovlaštenje za obavljanje poslova revizije. U Engleskoj se 1892. uvodi zvanje „ovlašteni računovođa“, koje je zadržano do danas. U SAD-u intenzivan razvoj revizije započinje od 1887. kada se u državi New York osniva prvo američko udruženje revizora i tada se uvodi zvanje „ovlašteni javni računovođa“ (CPA – Certified Public Accountants), koje je zadržano do danas. (Crnković i sur., 2010:14)

Za razvoj revizije u Europi posebno je značajno osnivanje Saveza berlinskih knjigovodstvenih revizora u Njemačkoj 1896. godine. Godine 1931. u Njemačkoj se uvodi zvanje privrednog ispitivača tj. revizora (*Wirtschaftsprüfer*) koji postoji i danas. Razvoj revizijske djelatnosti usko je povezan s razvojem tržišnog gospodarstva, i sasvim sigurno, nije slučajno to što je revizija najrazvijenija u zemljama kao što su SAD, Njemačka, Velika Britanija, Kanada, Francuska, Belgija itd. (Krasić, Žager, 2009:24)

Prvi institut internih revizora osnovan je 1941.godine u državi New York (Institute of Internal Auditors-IIA), koji i danas ima najsnažniji utjecaj u oblikovanju načela i standarda interne revizije, a u svjetskim razmjerima broji više od 107 000 članova iz cijeloga svijeta. (Crnković i sur., 2010:14)

Prema Crnković (2009) povijesni razboj revizije na prostorima bivše Jugoslavije, prema teorijskoj literaturi, navodi se da ne postoji nikakva revizorska iskustva na ovim prostorima do onih koja ističu početke razvoja revizije u okviru bivše Službe društvenog knjigovodstva (SDK) od 1972. godine. Treba istaknuti kako je na području bivše Kraljevine Jugoslavije, u Zagrebu, u okviru Trgovinsko-industrijske komore 1935.godine osnovan Revizorski ured, stoga se njegovo osnivanje može istaknuti kao početak razvoja revizije kod nas.

Sukladno prethodno napisanom, pojava revizije kao i njezini početci primjene različiti su od države do države. Intenzivniji razvoj revizije pojavio se u 20. stoljeću gdje se i u ostalim državama svijeta osnivaju Instituti ovlaštenih revizora.

2.3. Vrste revizije

Kada promatramo reviziju možemo uočiti da različiti autori na različite načine tumače klasifikacije vrsta revizije. Najčešće se klasifikacija vrsta revizija dijeli na četiri kriterija:

Tablica 1: Vrste revizije

Mjesto organa koji obavlja reviziju	Interna revizija Eksterna revizija
Subjekt koji provodi reviziju	Pojedinačna revizija Komisijska ili kompleksna revizija
Objekt koji se pregledava	Knjigovodstvena revizija, gospodarska revizija, revizija cjelokupnog poslovanja, financijska revizija, revizija osnivanja, revizija sanacije, revizija statusnih promjena, revizija likvidacije, revizija zaključnog računa
Obuhvat i vrijeme kada se revizija obavlja	Prethodna revizija, završna revizija, revizija koja se iznosi u određenom razdoblju bez prekidanja, kontinuirana revizija, potpuna revizija, djelomična revizija, proceduralna revizija i dr.

Izvor: Krasić i sur. (2009:54)

Prema prethodnom prikazanom (Tablica 1), vrste revizije, koje susrećemo u teoriji i praksi, grupiraju se prema subjektu koji provodi reviziju i objektu ispitivanja. Nadalje, vrste revizije prema objektu ispitivanja razlikuju se:

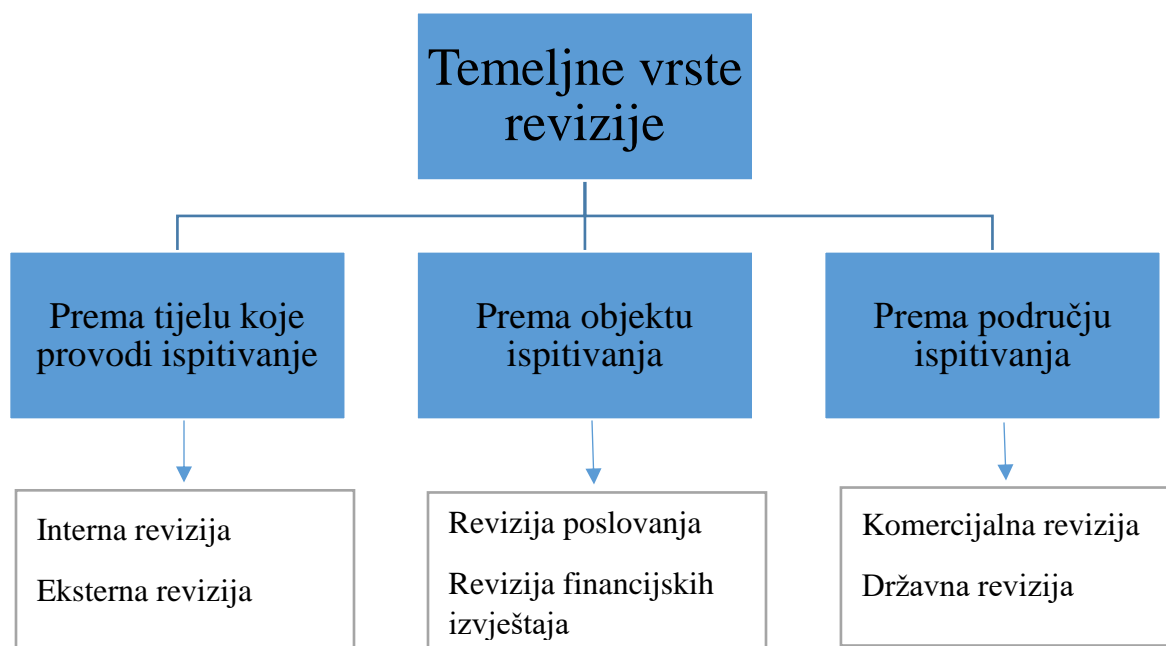
- revizija financijskih izvještaja,
- revizija podudaranosti,
- revizija poslovanja (Filipović, 2009:17)

Revizija financijskih izvještaja proučava da li su financijski izvještaji objavljeni u skladu s određenim kriterijima. Ova vrsta revizije najčešće se upotrebljava za bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanome tijeku i bilješkama uz financijske izvještaje što zapravo predstavlja financijske izvještaje.

Revizija podudaranosti primjenjuje se kako bi se utvrdila usklađenost s određenim politikama, ugovorima ili državnim propisima, pravilima i zakonima.

Revizija poslovanja podrazumijeva ispitivanje ukupnih aktivnosti ili određenog dijela aktivnosti trgovačkog društva ili nekog drugog poslovnog subjekta, kako bi se poboljšala kvaliteta poslovanja i ukazalo na propuste ukoliko postoje. Glavni cilj ove vrste revizije je procijeniti poslovanje, ustanoviti područja koja se trebaju poboljšati i sugerirati određene preporuke. Ovu vrstu revizije najčešće provodi interna revizija, no mogu je provoditi i eksterni revizori. Također često se ova vrsta revizije naziva revizija izvedbe ili revizija uprave.

Slikom 1. prikazane su temeljne vrste revizije.



Slika 1. Temeljne vrste revizije

Izvor: Krasić i sur. (2009:55)

Kako bi što bolje razumjeli posao koji obavlja revizor, moramo se prije svega upoznati s vrstama revizije. Jedna od najpoznatijih podjela revizije je podjela prema subjektu. Vrste revizije prema subjektu ispitivanja su:

- interna revizija,
- državna revizija (te)
- eksterna revizija koja u koju su uključene i posebne revizije koje se obavljaju prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima. (Filipović, 2009:18)

2.4. Eksterna i interna revizija

Za postizanje efikasnog i učinkovitog revizijskog angažmana potrebna je suradnja interne i eksterne revizije. Predmet poslovanja interne revizije je cjelokupno poslovanje poduzeća, a kod eksterne revizije predmet poslovanja su financijski izvještaji. Suradnjom interne i eksterne revizije, revizije postaju učinkovitije, a također postoji i mogućnost da klijent unaprijedi i osnaži poslovanje.

2.4.1. Eksterna revizija

Prema Žager i sur. (2009) eksterna revizija predstavlja postupak ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poduzeća koji provodi stručni, neovisni i za taj posao ovlašteni revizori. Oni ne mogu biti zaposlenici poduzeća u kojem provode reviziju niti imati bilo kakve veze s tim poduzećem u kojem se provodi revizija.

Kod upotrebe pojma „revizija“ najčešće se podrazumijeva upotreba ove vrste revizije. Eksterna revizija služi za ispitivanje objektivnosti i realnosti temeljnih financijskih izvještaja, a njenom provedbom pokušava se zaštititi interes vlasnika kapitala i osigurati pouzdane podatke za nastavak poslovanja. Karakteristike eksterne revizije su sljedeće:

- a) naknadno ispitivanje, prvenstveno financijskih izvješća, a time i posredno i poslovanja poduzeća,
- b) revidiranjem se želi utvrditi prikazuju li predočena financijska izvješća realno i objektivno financijsko stanje i rezultat poslovanja poduzeća,
- c) objektivnost i realnost financijskih izvještaja utvrđuje se prema unaprijed utvrđenim kriterijima, odnosno računovodstvenim načelima, usvojenim računovodstvenim politikama i zakonskih propisa,
- d) revizorovo izvješće o temeljnim financijskim izvješćima temelji se na objektivnim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima,
- e) reviziju obavljaju neovisne stručne osobe izvan poduzeća (Crnković i sur., 2009:19)

Kod ove vrste revizije od iznimne je važnosti postojanje instituta za reviziju ili računovodstvo koji također donosi i revizijske standarde i kodeks profesionalne etike revizora te izdaje certifikate o revizijskim zvanjima. (Žager i sur., 2009:56)

Eksterni¹ revizori najčešće se bave revizijom financijskih izvještaja, no zbog svog širokog znanja mogu se baviti i nizom drugih aktivnosti kao što su porezno savjetovanje, savjetodavne usluge i sl.

¹ Drugi naziv vanjski revizori

2.4.2. Interna revizija

Interna revizija uz reviziju financijskih izvještaja predstavlja vrlo važan segment sveobuhvatne revizijske profesije. Globalni Institut internih revizora u jednoj definiciji pokušao je pojasniti što je interna revizija: “Interna revizija je neovisno i objektivno jamstvo i savjetnička aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva sistematičnim i na disciplini utemeljenim pristupom procjenjivanja i poboljšanja djelotvornosti upravljanja rizicima, kontrola i korporativnog upravljanja.” (Burza Portal, 2015)

„Interna revizija je nezavisna poslovna funkcija profitne i/ili neprofitne organizacije javnog i/ili privatnog sektora koja istražuje, preispituje, analizira, procjenjuje i pregledava funkcioniranje određenog entiteta u cilju unapređenja ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja.“ (Crnković, 1997:5)

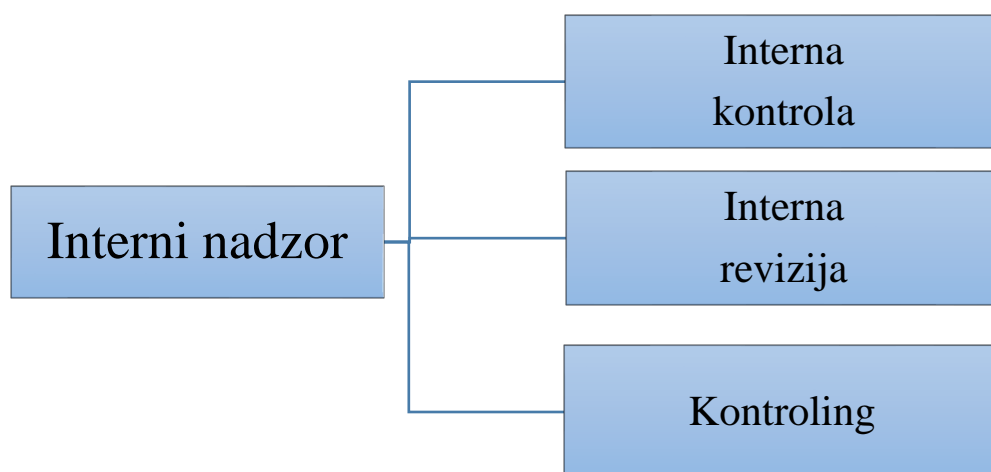
Autori Krasić, Žager (2009:56) navode da su najvažniji poslovi interne revizije ispitivanje organiziranosti te razvoj i poboljšanje efikasnosti pojedinih poslovnih funkcija, ispitivanje načina donošenja poslovnih funkcija te funkcioniranja informacijskog sustava i drugi poslovi kojima se provodi ispitivanje i ocjena poslovanja poduzeća.

Autori Crnković I. i sur. (2009:19) navode da pri planiranju organizacije i djelokruga rada interne revizije unutar određene organizacije neophodno je posvetiti dodatnu pažnju i smišljeno pristupiti planiranju što podrazumijeva sljedeća načela:

- a) sagledati plan interne revizije s aspekta ukupnog plana poduzeća,
- b) primijeniti metodologiju planiranja procesa interne revizije, koja proizlazi iz standarda profesionalnog vođenja interne revizije, instituta internih revizora, internih uspostava, propisa i zakona,
- c) primijeniti prikladne metode i tehnike planiranja,
- d) osigurati osnovne preduvjete postupka planiranja i programiranja (hardver i softver),
- e) usporiti opću klimu u poduzeću u cilju afirmacije provođenja postupka planiranja i programiranja rada interne revizije,
- f) posebno unaprjeđivati primjenu suvremenih kompjuterskih pomagala softverskog inženjeringa.

Filipović (2009) prema Vujević (2005) navodi da za razliku od internog nadzora koje obavlja osoblje zaposleno u trgovačkom društvu, eksterni nadzor provode osobe zaposlene u drugim trgovačkim društvima odnosno institucijama. Interni nadzor poslovanja trgovačkog društva uobičajeno se provodi putem: kontrolinga, interne revizije i interne kontrole.

Slikom 2. prikazani su oblici internog nadzora trgovačkog društva.



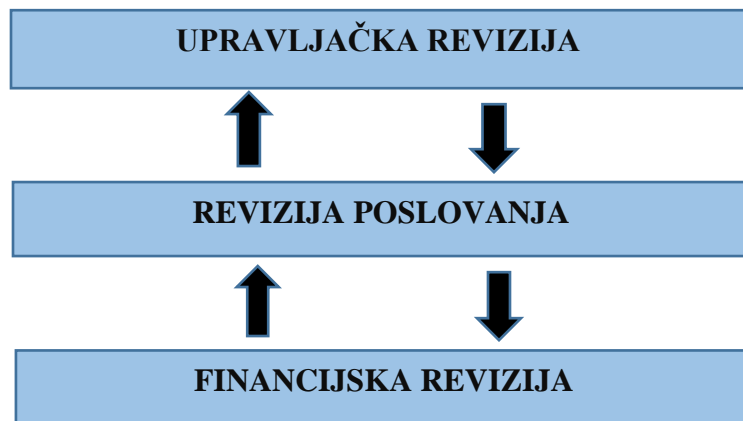
Slika 2. Oblici internog nadzora trgovačkog društva

Izvor: Filipović (2009:20)

Samu ulogu interne² revizije u okviru određenog subjekta određuje management te se i ciljevi internog revizora znatno razlikuju od ciljeva vanjskog revizora. Osnovna zadaća ovlaštenog internog revizora (CIA) je usmjeriti pažnju na učinkovito poslovanje poduzeća te ova vrsta revizije nastaje isključivo kao potreba poduzeća te se često naziva „produžena ruka menadžmenta“.

Razlikuju se tri hijerarhijske razine interne revizije koje su pojednostavljeno prikazane na slici 3.

² Drugi naziv unutarnja revizija



Slika 3. Hijerarhijske razine interne revizije

Izvor: Filipović (2009:23)

Upravljačka revizija je usredotočena na ciljeve trgovačkog društva, odnosno na maksimiziranje djelatnosti i učinkovitosti poslovanja. Ova razina revizije predstavlja najšire poimanje interne revizije, pa za ovu vrstu revizije može se reći kako poprima, osim nadzornog, sve više i savjetodavno značenje.

Revizija poslovanja sadrži ispitivanje učinkovitosti operativnog poslovanja, odnosno obuhvaća sve poslovne funkcije u trgovačkom društvu. Osim financijskih izvještaja provodi se i ispitivanje ostalih podataka i postupaka operativnog karaktera.

Financijska revizija se najviše bazira na financijske izvještaje i obuhvaća ispitivanje vjerodostojnosti financijskih postupaka i podataka.

2.5. Zajednička revizija

Nakon financijske krize Europska komisija je u kontekstu revizijske reforme na području Europske unije predložila zajedničku reviziju kao reviziju koju provode dva neovisna revizora zajednički i gdje oni podnose zajedničko revizorsko izvješće s ciljem povećanja kvalitete obavljenih revizija. Provedba zajedničke revizije može doprijeti kvalitetnijoj reviziji i osigurati neovisnost revizora.

„Zajednička revizija može se definirati kao revizija u kojoj su financijski izvještaji revidirani od dva ili više neovisnih revizora na način koji uključuje: koordinaciju planiranja revizije, zajedničko revizijsko djelovanje, međusobnu i uzajamnu kontrolu kvalitete i izdavanje jednog zajedničkog izvješća koji potpisuju odgovorni revizori.“ (Sever Mališ, Žager, 2018:34)

Ključno je ovu vrstu revizije razlikovati od dvostruke revizije³ gdje se revizijsko djelovanje obavlja dva puta i od dualne verzije⁴ gdje revizori iskazuju dva mišljenja i identificira financijske informacije.

Provođenje zajedničke revizije predstavlja brojne izazove koji se odnose na koordinaciju procesa, alokaciju revizijskih zadataka i postupanja u slučaju postojanja razlike u revizijskim mišljenjima. Na samom početku regulacije zakonskih revizija, revizori nisu bili međusobno nezavisni, a činjenica je da je kod zajedničke revizije teško postići „uravnotežen“ pristup radu i funkcioniranje zajedničkih revizora. Budući da se promiče ideja da se zajednička revizija treba vršiti u koordinaciji „velike četvorke“ i ostalih revizijskih društava revizijskog društva, uslijed nedostatka resursa kod malih revizijskih društava ponekad dolazi do neravnomjerne raspodjele posla između dva revizora te se tu javlja pitanje kvalitete revizije zbog čega može doći do smanjena revizijske koncentracije, ali na „konto“ kvalitete obavljenih revizija. Postoje brojne prednosti i nedostaci obavljanja zajedničke revizije koje će u nastavku biti prikazane tablicom 2.

Tablica 2: Prednosti i nedostaci obavljanja zajedničke revizije

Prednosti	Nedostaci
<ul style="list-style-type: none"> • zajednička revizija izbjegava prevelike povezanosti s klijentom s obzirom da se posao među zajedničkim revizorima može uvijek rotirati 	<ul style="list-style-type: none"> • zajednička revizija u pravilu izaziva veću revizijsku naknadu (premijsku naknadu) koja se percipira kao dodatni trošak za poduzeća
<ul style="list-style-type: none"> • povećava kvalitetu revizije i financijskog izvještavanja na način da „više oči bolje vide“ 	<ul style="list-style-type: none"> • problemi raspodjele revizijske naknade među revizijskim društvima
<ul style="list-style-type: none"> • pruža mogućnost više revizijskih društava za ulazak na revizijsko tržište 	<ul style="list-style-type: none"> • mogu se pojaviti problemi koordinacije između dva ili više revizora
<ul style="list-style-type: none"> • smanjuje koncentraciju „velike četvorke“ 	<ul style="list-style-type: none"> • revizijski posao se može duplicirati ili se određeni dio posla može izostaviti

³ Double audit

⁴ Dual audit

<ul style="list-style-type: none"> • otežava povezanost menadžmenta i revizijskog društva 	<ul style="list-style-type: none"> • mala i srednja revizorska društva u pravilu nemaju dovoljno resursa kako bi sudjelovala u reviziji subjekta od javnog interesa
	<ul style="list-style-type: none"> • problem dualne odgovornosti
	<ul style="list-style-type: none"> • moguća neslaganja oko izraženog revizorskog mišljenja (opinion shopping)

Izvor: Sever Mališ i sur. (2018:10)

3. Državna revizija

Državna revizija ubraja se u jednu od temeljnih vrsta revizije i kao takva predstavlja opću sliku stanja u zemlji koja pregledava i kontrolira financijsko i nefinancijsko upravljanje u javnom sektoru. Unatoč tome, državna revizija nosi veliku odgovornost, a sa svojim radom pruža pomoć zakonodavnoj vlasti u kontroli, a izvršnoj vlasti u izvršenju proračuna na svim razinama države.

3.1. Pojam, nadležnost i uloga državne revizije

„Zakonom o državnoj reviziji uređena je revizija državnih prihoda i rashoda, financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se djelomice ili u cijelosti financiraju iz proračuna, javnih poduzeća, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima, te korištenja sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.“ (Krasić, 2007:23)

Provođenje revizije obavezno je jednom godišnje za državni proračun, proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i fondove na razini Republike, dok se revizija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, javnih poduzeća, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo na dionicama, odnosno udjelima vrši se prema godišnjem programu Državnog ureda za reviziju.

Državna revizija provodi se u skladu sa Kodeksom profesionalne etike državnih revizora i Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI revizijski standardi). (Krasić i sur., 2009:65)

Državna revizija obavlja se u ime i za račun države, a područje i način njezina djelovanja je na nacionalnoj razini određeno najčešće kroz zakonske i ustavne odredbe. Državna revizija kroz svoj rad naknadno ispituje provedene financijske transakcije i koje predstavljaju državne izdatke u smislu zakonskog korištenja sredstava, a uključuje i dodjeljivanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, te dodjeljivanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva iz stanovita programa. (Mamić Sačer i sur., 2016:12)

Državna revizija također predstavlja postupak ispitivanja financijskih transakcija koje čine državne izdatke, a uključuje i ocjenjivanje ekonomičnosti i djelotvornosti izvršavanja djelatnosti i ocjenjivanje učinkovitosti realiziranja ciljeva iz svojevrstih programa.

Poslovi koje obavlja državna revizija u Republici Hrvatskoj uređeni su Zakonom o državnoj reviziji. Državni ured za reviziju planira i obavlja reviziju u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada, kao i prema zahtjevu Hrvatskoga sabora, ako glavni državni revizor ocijeni da je taj zahtjev opravdan. Revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna obavlja se svake godine, a izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se Hrvatskome saboru do 15. lipnja tekuće godine za prethodnu godinu. (Zakon o državnoj reviziji, NN, čl.19, 25/19)

Prema Zakonu o državnoj reviziji, pod pojmom državne revizije, podrazumijeva se i „ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima.“ (Krašić i sur., 2009:65)

Krašić (2009) prema Priručniku za rad državnih revizora, izraz 3E definiran je na sljedeći način: ekonomičnost = minimiziranje troškova, učinkovitost = odnos između ulaza i izlaza rada, novca i stvari potrebnih ostvarenje cilja, svrsishodnost = odnos između željenih i ostvarenih učinaka. Upravo ispitivanje tog tzv. 3E čini razliku između državne revizije i revizije privatnog sektora, dajući obilježje isključivo državnoj reviziji. Pored toga, razlika je i u načinu financiranja, jer se rad Državnog ureda za reviziju financira isključivo iz državnog proračuna.

3.2. Ustrojstvo državne revizije

Državni ured za reviziju predstavlja najvišu revizijsku instituciju Republike Hrvatske, koja je samostalna i neovisna u svom radu. Poslovi, zadaće i odgovornosti Državnog ureda za reviziju utvrđeni su Zakonom o Državnom uredu za reviziju. (Statut Državnog ureda za reviziju, NN 25/19, čl.3.)

Zakon o državnoj reviziji donesen je sredinom 1993.godine i njime su oblikovana navedena pitanja osnivanja i rada Državnog ureda za reviziju te obavljanja revizija, a posebno i odnos prema Hrvatskom saboru kojemu podnosi izvještaje o obavljenim revizijama i o svome radu kojemu je za svoj rad isključivo odgovaran. (Krašić i sur., 2009:107)

Državni ured za reviziju profesionalno je povezan s istovrsnim institucijama ostalih država i njihovim strukovnim udrugama, a sve u cilju:

- a) razmjene znanja, iskustava i informacija radi usklađivanja i razvoja metodologije rada u okviru međunarodno usvojenih revizijskih standarda,
- b) nadziranje suvremenih pravaca razvoja revizijske profesije,
- c) doprinosa razvoju strukture na temelju vlastitih rezultata,
- d) obavještavanje drugih o radu i rezultatima Ureda te doprinosa njegovom ugledu i usvajanju kao stručne i profesionalne institucije od strane drugih državnih revizija i profesionalnih udruga. (Filipović, 2009:33)

Zakon o državnoj reviziji propisuje obavezno revidiranje jedinica lokalne i područne samouprave, a obzirom na broj jedinica, teritorijalni razmještaj radi lakših organizacijskih i financijskih racionalnih rješenja u svim županijskim središtima osnovan je Državni ured za reviziju.

Prema odredbama Zakona o državnoj reviziji, Državni ured za reviziju obvezuje se revidirati i jedinice lokalne i područne samouprave, pa s obzirom na njihovu brojnost i teritorijalni razmještaj, najbolje rješenje bilo je osnivanje područnih ureda u svim županijskim središtima.

3.3. Ovlašteni državni revizor

Glavni državni revizor na temelju ovlasti iz statuta donio je pravilnik o unutarnjem redu Državnog ureda za reviziju, a u kojem je detaljno uređen unutarnji ustroj, broj potrebnih državnih revizora i drugi službenika i namještenika s opisom osnovnih zadaća i poslova, propisanih stručni uvjeta za njihovo obavljanje kao i ovlasti i odgovornosti. Državni revizori trebaju biti stručne osobe, koje su neovisne i sa ovlaštenjima koje im propisuje Zakon o državnoj reviziji. Istim Zakonom su propisane odredbe i zabrane za osobe koje obavljaju poslove pojedine revizije. Zakonom o državnoj reviziji navedeni su sljedeći uvjeti koja ovlašteni državni revizor mora zadovoljavati:

- državljani su Republike Hrvatske,
- imaju visoku stručnu spremu VII/I- ekonomske, pravne, informatičke ili druge adekvatne struke,

- položili su ispit za ovlaštenog državnog revizora i stekli certifikat ovlaštenog državnog revizora, nisu osuđivani za kaznena djela iz ovlasti gospodarskog kriminala,
- časni su, pošteni te ispunjavaju uvjete određene Kodeksom profesionalne etike (Krašić i sur., 2009:108)

Prije samog polaganja ispita za ovlaštenog državnog revizora, osobe moraju steći najmanje tri godine radnog staža u struci te moraju položiti opći dio državnog stručnog ispita.

Krašić i sur. (2009) navode da radi izbjegavanja sukoba interesa i moguće pristranosti, propisane su okolnosti i činjenice koje sprečavaju sudjelovanje ovlaštenih državnih revizora u pojedinim revizijama, i to:

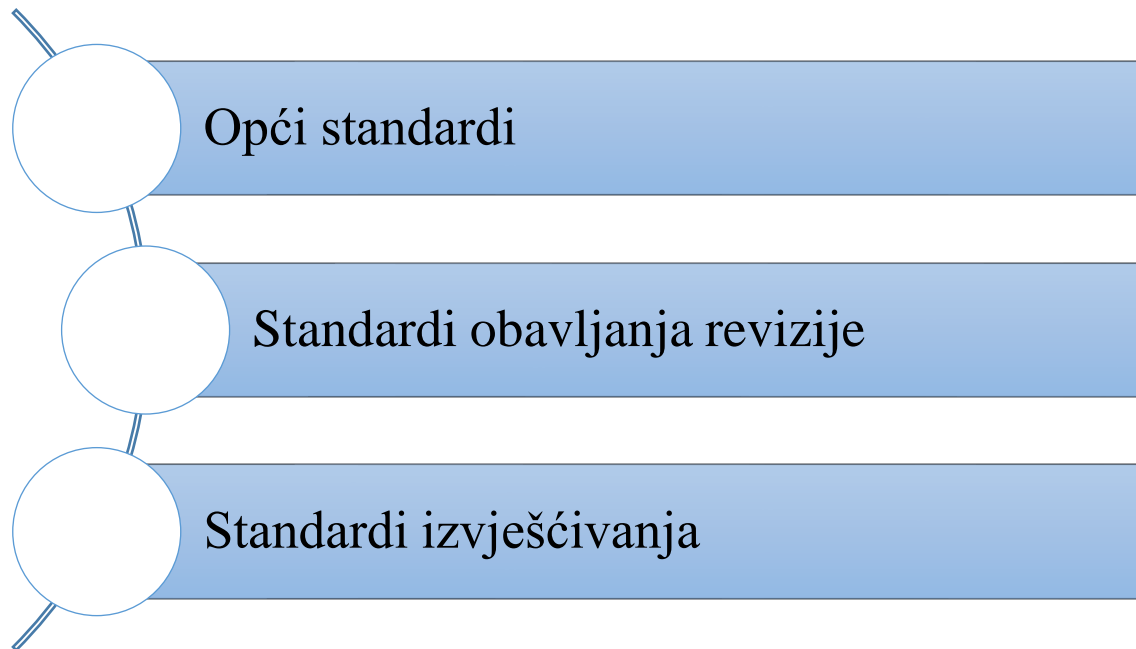
- ako su članovi nadzornog odbora ili kojega drugog organa revidiranog subjekta,
- ako su sudjelovali u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja revidiranog subjekta ili,
- ako im je suprug(a), krvi srodnik, u prvoj liniji do 4. stupnja srodstva, a u pobočnoj liniji do 2. stupnja srodstva, staratelj, potvornitelj, posvojenik, hranitelj jednog od zakonski predstavnika revidiranog subjekta ili članova nadzornog odbora.

Dakle, za zvanje ovlaštenog državnog revizora potrebno je dodatno stručno i specifično školovanje i usavršavanje kako bi se došlo do polaganja ispita za ovlaštenog državnog revizora. Komisiju za polaganje ispita za ovlaštenog državnog revizora imenuje glavni državni revizor. Ona se sastoji od najviše rangiranih rukovoditelja Državnog ureda za reviziju i vanjskih članova - profesora sa fakulteta. Sam postupak polaganja ispita kao i njegov program propisani su Pravilnikom o polaganje ispita za ovlaštenog državnog revizora i Programom polaganja za ovlaštenog državnog revizora a koje donosi glavni državni revizor u skladu s zakonom o državnoj reviziji i Statutom državnog ureda za reviziju.

3.4. Općeprihvaćeni revizijski standardi

Revizijski standardi predstavljaju temeljna pravila koja se upotrebljavaju prilikom revizije financijskih izvještaja. Revizijskim standardima se jamči neovisnost i stručnost revizora. Ovi standardi sadržavaju upute za provedbu samog postupka revizije te iskazivanje mišljenja i izvješćivanje o provedenoj reviziji. Najpoznatiji revizijski standardi su Općeprihvaćeni revizijski

standardi. Općeprihvaćeni revizijski standardi klasificiraju se u sljedeće tri skupine prikazane slikom 4.



Slika 4. Općeprihvaćeni revizijski standardi

Izvor: Izrada autora prema Filipović (2009:49)

Opći standardi u potpunosti su posvećeni revizoru, a odnose se na stručnost, neovisnost i dužnu pozornost (savjesnost) revizora.

Standardi obavljanja revizije svrstavaju se u tri važne cjeline, a to su: pravilno planiranje poslova revizije, vrednovanje sustava internih kontrola i pribavljanje i vjerodostojnost dokaznog materijala.

Standardi izvješćivanja podrazumijevaju sljedeće:

- u revizorskom izvješću mora biti navedeno jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu općeprihvaćenim računovodstvenim načelima,
- u revizijskom izvješću mora biti istaknuto jesu li se u tekućem razdoblju računovodstvena načela dosljedno primjenjivala , i to u odnosu prema prethodnom razdoblju,
- informacije objavljene u financijskim izvještajima smatraju se razumno odgovarajućim, osim ako drugačije nije istaknuto u izvješću,

- revizorsko izvješće mora sadržavati mišljenje o financijskim izvještajima ili utemeljene tvrdnje o činjenicama zbog kojih mišljenje nije bilo moguće izraziti. (Crnković i sur., 2010:64)

Dakle općeprihvaćeni revizijski standardi redovito se primjenjuju ali oni nemaju snagu zakona, oni predstavljaju odraz razvoja revizijske profesije. U revizijskim standardima iskazana su sva dosadašnja iskustva koja se odnose na područje revizije.

3.5. Revizijski standardi Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)

Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI⁵) osnovana je zbog potrebe za sve većom i sveobuhvatnom međusobnom suradnjom institucija na međunarodnom planu. Prema autorima Crnković i sur. (2010:284) INTOSAI je održala prvi kongres u Havani na Kubi, 1953. godine, što se ujedno, smatra začetkom organizacije. Glavni cilj INTOSAI-ja je promicanje razmjene ideja, znanja i iskustava između svojih članova, vrhovnih revizorskih institucija (VRI) zemalja širom svijeta, s drugim međunarodnim organizacijama i dionicima u području državne revizije. (<http://www.intosai.org/what-we-do>)

Ova organizacija broji 189 stalnih članica i četiri pridružena člana. Najviše tijelo organizacije predstavlja međunarodni kongres vrhovnih revizijskih institucija i čine ga sve članice. Godine 1953. održan je prvi kongres te se od tada održava redovito svake treće godine.

Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija su razvijeni u četiri razine i to:

- Temeljna načela,
- Preduvjeti za funkcioniranje vrhovnih revizijskih institucija,
- Temeljna revizijska načela i
- Revizijske smjernice. (Akrap, 2010:29)

S obzirom da se praktični dio ovog rada odnosi na revidirani poslovni subjekt koji je u državnom vlasništvu te kao takav pripada javnoj upravi bitno je istaknuti i zasebno sistematizirati INTOSAI smjernice za dobro upravljanje (INTOSAI GOV).

⁵ International Organisation of Supreme Audit Institutions

Prema Akrap (2010) to su dokumenti koje je također donijela Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija, a koji se tiču smjernica javnoj upravi o temama kao što su unutarnje kontrole i računovodstvo. Cilj im je pomoći vrhovnim revizijskim institucijama pri stručnoj prosudbi o mjerama koje rukovoditelji u javnoj upravi poduzimaju i podržati dobro upravljanje.

Razmjena iskustava između zemalja članica jamči razvoj revizijske struke i stalni napredak. INTOSAI je donijela mnoga pravila i propise o obavljanju revizijske profesije. Ovaj revizijski standardi nastali su kao rezultat usvajanja i primjene Limske deklaracije. (Krašić, Žager, 2009:115)

Državna revizija svoj rad provodi na način i prema postupcima definiranim revizijskim standardima (INTOSAI). INTOSAI standardima propisana su:

- a) osnovna načela državne revizije čine suglasnost sa revizijskim standardima, nepristrana prosudba, javna odgovornost, odgovornost menadžmenta, objavljivanje revizijskih standarda, dosljednost standarda, interna kontrola, pristup podacima, područje revizije, unaprjeđenje tehnika i sukobi interesa,
- b) opći standardi čine neovisnost, nadležnost, dužna pažnja i ostali opći standardi
- c) standardi područja rada čine nadzor i pregled, planiranje, interna kontrola, usklađenost s zakonima i propisima, revizijski dokaz i analiza izvješća,
- d) standardi izvješćivanja čine oblik, naslov, datum, potpis, sadržaj, potpunost, predmet, zakonska osnova, usklađenost sa zakonskim propisima te pravovremenost. (Crnković i sur., 2010:282)

Obavljanje revizije izričito je propisano odredbama Zakona o državnoj reviziji utvrđenim INTOSAI revizijskim standardima. INTOSAI revizijski standardi predstavljaju upute za provedbu revizije, tj. služe za utvrđivanje radnji i postupaka koje je potrebno upotrebljavati pri obavljanju revizije. Prema INTOSAI revizijskim standardima revizija financijskih pravilnosti obuhvaća:

- prihvaćanje financijske odgovornosti subjekata koji su podložni reviziji, uključujući i testiranje i procjenjivanje financijskih dokumenata i iznošenje mišljenja o financijskim izvještajima,
- prihvaćanje financijske odgovornosti državne uprave u cjelini,
- reviziju financijskih sustava i transakcija, procjenu usporedivosti sa zakonima i propisima.
- reviziju funkcija interne kontrole i interne revizije,

- reviziju poštenosti i istinitosti upravnih odluka koje su donesene unutar subjekta kod kojega se obavlja revizija,
- izvješćivanje o mnogim različitim pitanjima koja se pojavljuju ili se odnose na reviziju, a što državna revizija smatra potrebnim objaviti. Revizija uspješnosti odnosi se na reviziju ekonomičnosti, učinkovitosti i uspješnosti, a obuhvaća:
- reviziju ekonomičnosti upravnih aktivnosti u skladu sa značenjem upravnih načela i prakse,
- reviziju učinkovitosti korištenja ljudskih, finansijskih i drugih resursa uključujući ispitivanje informacijskih sustava, mjera uspjeha te kontrolnih i drugih postupaka kod subjekta kod kojega se obavlja revizija radi otklanjanja uočenih nedostataka i
- reviziju uspješnosti u odnosu na postignute ciljeve, te reviziju ostvarenih aktivnosti u usporedbi s namjeravanim. (Krašić, 2007:24)

Dakle, Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija pružaju pomoć institucijama pri stručnoj prosudbi o mjerama i podupiru dobro i kvalitetno upravljanje. Republika Hrvatska je u potpunosti prihvatila revizijske standarde i nadležnosti propisane INTOSAI-om kao i rad Državnog ureda za reviziju koji je također prilagođen INTOSAI standardima.

3.6. Kodeks profesionalne etike državnih revizora

Kodeks profesionalne etike državni revizora predstavlja sustav moralnih principa kojim se definira ponašanje državnih revizora tokom obavljanja posla. Kodeks profesionalne etike državnih revizora u Republici Hrvatskoj zasnovan je na načelima, principima i pravilima INTOSAI Kodeksa etike za javne revizore, donesenog na XVI. Kongresu međunarodnih revizijskih institucija u Montevideu 1998. (Državni ured za reviziju, 2016)

Kodeks profesionalne etike državnih revizora sastoji se od načela i pravila, kojima ovlašteni državni revizori i druge osobe uključene u rad državne revizije iskazuju svoje stavove o odgovornosti prema javnosti te revidiranim subjektima. Postoji pet pravila Kodeksa profesionalne etike:

- „stručna osposobljenost za obavljanje revizijskih poslova bitan je preduvjet radi izražavanja mjerodavne ocjene o predmetu ispitivanja,
- pošteno i svjesno postupanje državnog revizora pri obavljanju revizijskih poslova u okviru njegovih nadležnosti,

- u obavljanju revizije državni revizor se mora pridržavati pravila sadržanih u pravnoj i strukovnoj regulativi državne revizije,
- uvažavanje povjerljivih informacija dobivenih u postupku revizije, što znači kako dobivene informacije ne smiju se objaviti bez odobrenja glavnog državnog revizora osim kada nužnost objavljivanja takvih informacija proizlazi iz zakonskih obveza ili zahtjeva nadležnih državnih tijela.“ (Crnković i sur., 2010:287)

Sukladno navedenom Kodeksu u razvijanju tih stavova državni revizori imaju obvezu samodiscipline koja je izražena u zakonskoj regulativi revizijske profesije. Zakonske odredbe o državnoj reviziji predstavljaju samo mali dio onoga što daje smjernice državnim revizorima u obavljanju njegovih profesionalnih odgovornosti. Također, postoje i načela profesionalne etike državnih revizora kojih se revizori trebaju pridržavati i sukladno njima provoditi reviziju. U načelima Kodeksa profesionalne etike državnih revizora posebno se ističe pet načela kojima se izražavaju stavovi Državnog ureda za reviziju o:

- odgovornost,
- javni interes,
- poštenje,
- neovisnost, objektivnost, nepristranost,
- kompetentnost (Državni ured za reviziju, 2016)

Sukladno napisanom, načela Kodeksa profesionalne etike državnih revizora predstavljaju sam početak na kojima se zasnivaju pravila profesionalnog i etičkog funkcioniranja državnih revizora u Republici Hrvatskoj.

4. Proračun

Barać (2012) prema Jelčić, Lončarić -Horvatić i sur. (2004) navodi da državni proračun predstavlja proračun na razini Republike Hrvatske. U njemu je dana procjena (plan) prihoda i primitaka, te utvrđen iznos izdataka i drugih plaćanja države za jednu fiskalnu godinu. Kao i u svakoj suvremenoj državi i u Republici Hrvatskoj iz državnog se proračuna financiraju najvažniji javni izdaci.

Barać (2012) navodi kako Zakon o proračunu definira planiranje, izradu, usvajanje i izvršavanje proračuna, rukovođenje imovinom i dugovima, upravljanje javnim dugom, zaduživanje i jamstvo države te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunske odnose u javnom sektoru, računovodstvo, unutarnji i proračunski nadzor.

Vašiček (2016) prema Goode (1994) navodi da je budžet države financijski plan koji pojašnjava izdatke i primitke. Standardni izraz za taj dokument je budžet, ali budžet predstavlja mnogo više od toga. Budžet je rezultat procesa koji obuhvaća pripremu financijskog plana, (pre)ispitivanje plana od zakonskih predstavnika, izvršenje plana, i (idealni) proces izvještavanja javnosti o rezultatima.

Prije početka godine za koju se proračun donosi potrebno je utvrditi proračunske prihode i rashode. Prema *Institutu za javne financije*, u Republici Hrvatskoj postoje tri razine proračuna: državni proračun, proračuni izvanproračunskih fondova te proračuni jedinica lokalne samouprave i uprave (u nastavku proračun lokalnih jedinica). Sva tri proračuna čine cjelinu - proračun opće države. Proračun opće države ne prolazi cijelu administrativnu proceduru kao državni proračun, ali je važan kao ukupni pokazatelj koliko je država prikupila prihoda i, što je najbitnije, kako ih je potrošila. (Proračunski vodič za građane, jesen 2003)

Kada se govori o proračunskim prihodima i primicima oni mogu biti kapitalni prihodi, prihodi poslovanja te pomoći ili donacije. Kapitalni prihodi predstavljaju prihode od kapitalnih pomoći iz državnog ili županijskog proračuna te institucija i tijela EU. To su prihodi od nefinancijske imovine nastali od prodaje građevinskog zemljišta ili stanova u vlasništvu JLS-a. Prihodi poslovanja sastoje se od poreznih i neporeznih prihoda. Porezni prihodi su npr. porez i prirez na dohodak, porez na imovinu i porez na robu i usluge dok u neporezne prihode spadaju prihodi od financijske imovine, prihodi od nefinancijske imovine, prihodi od upravne i administrativne pristojbe, prihodi od kamata

na dane zajmove, prihodi nastali od kazne i upravne mjere te drugi prihodi. (<https://www.proracun.hr/Home/VodicProracun>)

Postoje određena obilježja proračuna, a to su:

- „Proračun je javni akt države koji donosi najviše predstavničko tijelo.
- Proračun je plan prihoda i rashoda države (u proračunu se prihodi i rashodi predviđaju, prethodno odobravaju), koji predstavlja obvezatni okvir za financiranje javne potrošnje.
- Proračun se odnosi na određeno proračunsko razdoblje (najčešće jedna godina).
- Pojam proračuna se odnosi na:
 - a) sam dokument – plan prihoda i rashoda, i/ili
 - b) proces planiranja i pripreme proračuna, prihvatanja (izglasavanja) proračuna, izvršenja i nadzora nad izvršenjem proračuna.“ (Vašiček, 2016:28)

Državni proračun Republike Hrvatske donosi Hrvatski sabor za razdoblje od jedne fiskalne godine koja se u Republici Hrvatskoj poklapa s kalendarskom godinom. Izvršavanje proračuna i njegova izrada temelji se na nekoliko proračunskih načela:

1. „načelo jedinstvenosti i točnosti proračuna
2. načelo jedne godine
3. načelo uravnoteženosti
4. načelo obračunske jedinice
5. načelo univerzalnosti
6. načelo specifikacije
7. načelo dobrog financijskog upravljanja
8. načelo transparentnosti“ (Zakon o proračunu, NN, 87/08, 136/12, 15/15)

Prema načelu jedinstvenosti i točnosti u proračunu su prikazani svi javni prihodi i svi javni rashodi države, bez obzira na izvor iz kojeg potječu, iskazanih po bruto-načelu. Sukladno prethodno navedenom Zakonu o proračunu (čl.5, st.2) sredstva proračuna koriste se za financiranje rashoda, funkcija i programa državnih tijela i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i drugih proračunskih i izvanproračunskih korisnika u visini utvrđenoj proračunom.

Načelo jedne godine podrazumijeva da je državni proračun plan prihoda i rashoda države koji zakonodavno tijelo (Sabor) ostvaruje za proračunsku godinu koja odgovara kalendarskoj godini. Proračun za tekuću godinu donosi se prije samog početka godine na koju se proračun primjenjuje.

Prema načelu uravnoteženosti ukupni prihodi i primici trebaju biti dostatni za pokrivanje ukupnih rashoda i izdataka. Ovo načelo narušeno je ako su prihodi veći od rashoda (tzv. proračunski suficit), ili ukoliko su rashodi veći od prihoda (proračunski deficit). Uravnoteženje proračuna postiže se povećanjem prihoda ili smanjenjem rashoda, ukoliko je došlo do deficita, ili smanjenjem prihoda ili povećanjem rashoda ako je došlo do suficita. Izmjenama i dopunama proračuna u proračunskoj godini provodi se uravnoteženje proračuna.

Prema načelu obračunske jedinice iskazivanje prihoda, primitaka, rashoda i izdataka je u kunama te sukladno navedenom i financijski izvještaji sastavljaju se u kunama.

Načelo univerzalnosti, prema Zakona o proračunu (čl. 9), omogućava da prihodi i primici se upotrebljavaju za pokrivanje svih rashoda i izdataka, jedino ako ovim Zakonom, Zakonom o izvršavanju državnog proračuna, odnosno odlukom i izvršavanju proračuna nije drugačije propisano.

Prema načelu specifikacije podrazumijeva se da prihodi i primici proračuna moraju biti raspodijeljeni po ekonomskoj klasifikaciji i izvorima, dok rashodi i izdaci proračuna moraju biti raspodijeljeni u proračunu prema proračunskim klasifikacijama te uravnoteženi s prihodima i primicima.

Načelo dobrog financijskog upravljanja podrazumijeva da se sredstva proračuna moraju upotrebljavati u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti.

Načelo transparentnosti znači da proračun mora biti javno dostupan kako bi se javnost mogla upoznati s vrstom i veličinom proračunskih prihoda i svrhom trošenja, s financijskom djelatnošću države.

Prema Barać (2012) proračun sačinjava opći te posebni dio i plan razvojnih programa. Opći dio proračuna sastoji se od Računa prihoda i rashoda i Računa financiranja. Poseban dio proračuna sastoji se od plana rashoda i izdataka proračunskih korisnika raspoređenih u tekuće i razvojne programe za tekuću proračunsku godinu.

Tablicom 3. prikazan je račun prihoda i rashoda državnog proračuna i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Tablica 3: Račun prihoda i rashoda državnog proračuna i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave

Prihodi	Rashodi
Porezi Doprinosi za obavezna osiguranja	Za zaposlene, materijalni i financijski rashodi
Pomoći iz inozemstva i od pravnih osoba u Republici Hrvatskoj	Za subvencije, pomoći, državne potpore i naknade
Donacije	Za dotacije i ostali rashodi
Administrativne i sudske pristojbe i prihodi prema posebnim propisima	Za nabavu nefinancijske imovine
Ostali prihodi (prihodi ostvareni obavljanjem osnovnih i ostalih poslova na tržištu i kazne)	U Računu financiranja iskazuju se primici od financijske imovine i primljeni krediti te izdaci za financijsku imovinu i za otplatu zajmova i kredita.
Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	

Izvor: Izrada autora prema Barać (2012:210)

Implementacija državnog proračuna temelji se na prosudbi gospodarskog razvoja i makroekonomskih pokazatelja izloženima u propisima koje donose Sabor, Vlada i ministar financija u skladu sa svojim djelokrugom i nadležnostima. Ministarstvo financija sastavlja nacrt smjernica ekonomske i fiskalne politike za razdoblje od tri godine koje predlaže Vladi najkasnije do konca travnja. Vlada donosi smjernice najkasnije do sredine svibnja tekuće godine. Na osnovi smjernica Vlade Ministarstvo financija dostavlja proračunskim korisnicima i izvanproračunskim korisnicima preporuke za izradu prijedloga državnog proračuna. Korisnici proračuna dužni su dostaviti usklađene prijedloge financijskih planova nadležnom ministarstvu do 15. lipnja tekuće

godine, a nadležna su ih ministarstva i druga državna tijela dužna dostaviti Ministarstvu financija do kraja tekuće godine. Smjernice i upute za izradu državnog proračuna Ministarstvo financija dostavlja izvanproračunskim korisnicima državnog proračuna i jedinicama lokalne i područne samouprave do kraja svibnja tekuće godine. Ministarstvo financija izrađuje nacrt državnog proračuna i konsolidiranog proračuna države za proračunsku godinu te ga dostavlja Vladi do 15. listopada tekuće godine. Vlada Republike Hrvatske utvrđuje prijedlog proračuna i konsolidirani proračun te ga dostavlja Saboru na donošenje do 15. studenoga tekuće godine. Hrvatski sabor donosi proračun Republike Hrvatske do konca tekuće godine za iduću proračunsku godinu, a proračune jedinica lokalne samouprave donose njihova predstavnička tijela. (Barać, 2012:210-211)

4.1. Proračunski procesi

Jedan proračunski ciklus može se podijeliti u tri temeljne faze. To su:

- 1) „Planiranje, izrada i donošenje proračuna
- 2) Izvršavanje proračuna, računovodstvo i financijsko izvještavanje
- 3) Nadzor i revizija proračuna“ (Vašiček, 2016:33)

Tri temeljne faze proračunskog ciklusa pojednostavljeno su prikazani slikom 5.



Slika 5. Faze proračunskog ciklusa

Izvor: Izrada autora prema Vašiček (2016:33)

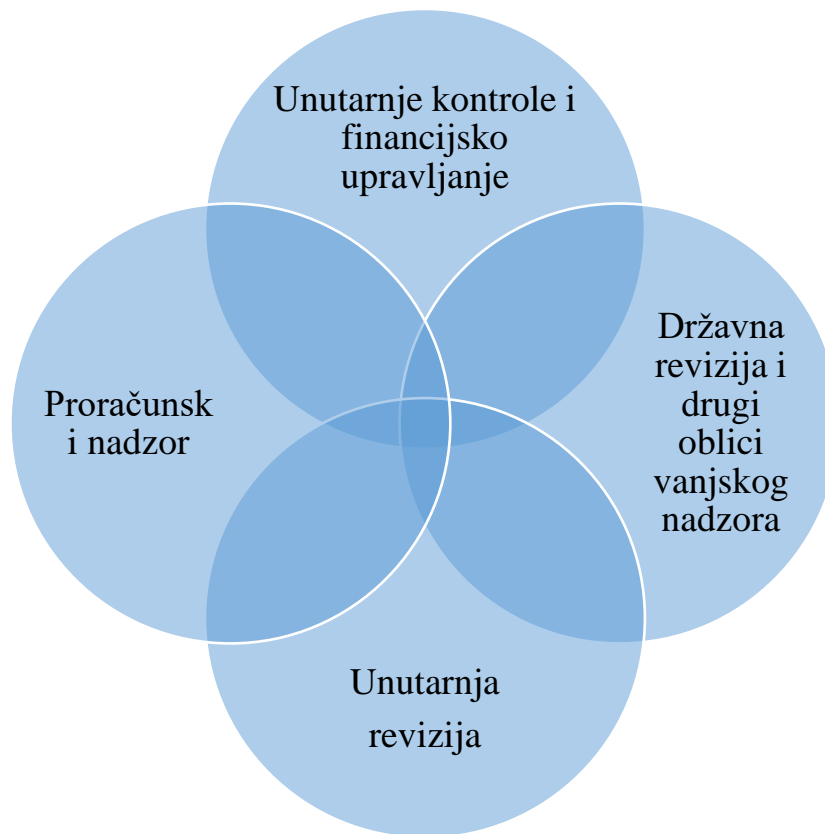
Prva faza proračunskog ciklusa prema *Intitutu za javne financije* (2003) je da proračunski proces predstavlja sustav glavnih pravila (formalnih i neformalnih) koja omogućuju izvršnoj vlasti donošenje odluka što vode pripremi proračuna, njegovu predlaganju i prihvaćanju u Saboru te, konačno, provedbu proračuna. Proračunskim procesom država definira ukupni plan proračuna (kao planiranu razinu prihoda i rashoda), unutar kojega se donose i odluke o raspodjeli proračunskih sredstava. Raspodjelom sredstava proračunski proces postaje korisno sredstvo u osiguranju učinkovitog upravljanja državom.

Druga faza proračunskog ciklusa je ispunjavanje proračuna. Ispunjavanje proračuna je realiziranje prihoda i izvršenje rashoda koji su utvrđeni proračunom. Doneseni proračun označava zadani okvir potrošnje i determinira granice financijske slobode svim korisnicima proračuna. Proračunski izdaci se mogu kretati do razine utvrđene proračunom po pojedinim namjenama. Dinamika ostvarivanja proračunskih prihoda određuje okvir i dinamiku trošenja proračunskih sredstava. Brigu o izvršenju proračuna preuzimaju sva ministarstva i tijela državne vlasti u okvirima svoje nadležnosti. Npr. brigu o ostvarenju prihoda imaju dijelovi Ministarstva financija: Porezna uprava, Carinska uprava, razni inspektorati, ali i drugi proračunski subjekti koji imaju zakonske i javne ovlasti voditi brigu o javnim приходima i javnim rashodima međusobno razdvojeni, državna riznica povezuje javne prihode i javne rashode u cjelinu – jedinstveni sustav proračuna. (Vašiček, 2016:40)

„Pojam riznice odgovara pojmu trezora ili blagajne u kojoj se čuva državna imovina. Ona predstavlja slijevanje svih državnih prihoda na jedinstveni račun proračuna kako bi se u svako vrijeme znala raspoloživa sredstva i njima pravilno gospodarilo u smislu da se trenutačni manjkovi nadoknađuju trenutačnim viškovima. Pravilno upravljanje proračunskim novcem omogućuje efikasno vođenje makroekonomske politike i usmjeravanje ukupnoga socioekonomskog razvoja zemlje.“ (Čulo, Morović, 2018:189)

Vašiček (2016) navodi da u procesu realiziranja proračuna potrebno je pribaviti sredstva u dogovorenom iznosu, prikupljena sredstva potrošiti za proračunom predviđene svrhe, te pri tome je potrebno omogućiti da se prikupljena sredstva koriste zakonito, namjenski i učinkovito. Potrebno je ustrojiti primjeren nadzor nad prikupljanjem i trošenjem proračunskih sredstava.

Slikom 6. prikazan je međuodnos raznih oblika nadzora u sustavu proračuna koji se sastoji od proračunskog nadzora, unutarnje kontrole i financijskog upravljanja, unutarnje revizije i državne revizije i drugih oblika vanjskog nadzora.



Slika 6. Međuodnos raznih oblika nadzora u sustavu proračuna

Izvor: Izrada autora prema Vašiček (2016:50)

Dakle, revizijom proračuna i nadzorom izvršenja proračuna završava se jedan proračunski ciklus koji pokazuje zaokruženu cjelinu. Pokazatelji revizije proračuna i nadzora omogućuju pouzdanost podataka o izvršenju proračuna i pružaju bitne podatke za korektivne poteze. Poštujući zaključke koji su dobiveni analizom realiziranja proračuna može se pristupiti donošenju novog proračuna odnosno ući u novi proračunski ciklus.

4.2. Nadzor proračunskih korisnika

Nadzor proračunskog sustava objedinjuje postupke praćenja i bilježenja finansijskih aktivnosti i radnji u raspolaganju i prikupljanju finansijskim sredstvima kako bi se ostvarili proračunski ciljevi kojima se postiže zadovoljenje javnih potreba i interesa građana. Nadzor se odnosi na objektivno i neovisno procjenjivanje poslova i funkcija proračunskih korisnika. Ukoliko se utvrde nepravilnosti

i neusklađenost sa zakonskim i drugim propisima upozorava se na poštivanje zakonskih propisa i unaprjeđenje cjelokupnog poslovanja.

Proračunski nadzor predstavlja inspekcijski nadzor zakonitosti, svrsishodnosti i pravodobnosti upotrebe sredstava proračuna, pravodobnosti i potpunosti naplate prihoda i primitaka iz nadležnosti proračunskih korisnika i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te inspekcijski nadzor pridržavanja i primjene zakona i drugih propisa koji imaju utjecaj na proračunska sredstva i sredstva iz drugih izvora, bilo da se radi o приходima/primicima, rashodima/izdacima, povratima, imovini ili obvezama. Obuhvaća kontrolu računovodstvenih, financijskih i ostalih poslovnih dokumenata te prikaz poslovnih prostorija, zgrada, predmeta, robe i drugih stvari u skladu sa svrhom inspekcijskog nadzora. Ministarstvo financija obavlja proračunski nadzor proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njihovih proračunskih i izvanproračunskih korisnika trgovačkih društava te drugih pravnih i fizičkih osoba koje dobivaju sredstva iz proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika kao i nadzor korištenja kreditnih sredstava s osnove jamstva države i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. (Zakon o proračunu, NN 87/08. 136/12 i 15/15, čl.115.)

Čulo i Morović (2018) navode da se revizija proračunskog sustava u Republici Hrvatskoj obavljala od 1994. godine u skladu s odredbama Zakona o državnoj reviziji, koji je bio na snazi od 2011. godine. Donošenjem Zakona o Državnom uredu a reviziju u srpnju 2011. godine Državni ured za reviziju samostalno izvršava i planira reviziju u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada, kao i prema zahtjevu Hrvatskog sabora ako glavni državni revizor ocijeni da je zahtjev opravdan. Revizija izvještaja o izvršenju državnog proračuna vrši se svake godine, a izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se Hrvatskom saboru do 1. lipnja tekuće godine za prethodnu godinu. Slijedom zakonskih odredbi Glavni državni revizor obavještava Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju do konca tekuće godine za promatrano razdoblje koje počinje 1. listopada prethodne godine, a završava 30. rujna tekuće godine.

U djelokrugu revizija proračunskog sustava koje obavlja Državni ured za reviziju podrazumijeva se revizija pravilnosti i revizija učinkovitosti. Financijska revizija ili revizija financijskih pravilnosti najčešća je vrsta revizije koju obavlja Državni ured za reviziju. Njome je obuhvaćeno:

- a) „ispitivanje i ocjena financijskih dokumenta i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima,
- b) potvrđivanje financijske odgovornosti nositelja vlasti u cjelini,
- c) revizija financijskih sustava i transakcija i usklađenosti s odgovarajućim zakonima i propisima,
- d) revizija funkcija unutarnje kontrole i unutarnje revizije,
- e) revizija poštenosti i ispravnosti donesenih odluka,
- f) izvješćivanje o svim drugim pitanjima koja se pojavljuju ili se odnose na reviziju, a vrhovna revizijska institucija (VRI) smatra da ih treba objaviti.“ (Čulo, Morović, 2018:229)

Sukladno napisanom, proračunski nadzor predstavlja značajnu ulogu prilikom provedbe revizije financijskih izvještaja. Državni ured za reviziju definirao je ciljeve revizijske pravilnosti na način da u revizijama proračunskih subjekata provodi kontrole istinitosti i vjerodostojnosti financijskih izvješća, prati izvršenje primitaka i rashoda te financijskih i drugih transakcija kako bi opravdali korištenje sredstava, upotrebu zakona i mnogih drugih propisa koje uređuju funkcioniranje subjekta.

5. Nefitne organizacije

Nefitna organizacija definira se kao pravna osoba koja se osniva radi ostvarivanja određenog javnog, općeg ili zajedničkog interesa pojedinaca, grupe građana ili šire zajednice pri čemu nije naglašeno ostvarivanje profita niti djelovanje na tržišnoj osnovi. (Poslovni dnevnik, 2015)

Vašiček (2016) prema Antony-Young (1988) navodi da pojam nefitni kao glavno obilježje nefitnih organizacija ukazuje da je prva karakteristika tih organizacija odsustvo profita tj. da te organizacije ne djeluju radi ostvarivanja profita, već se njihovo djelovanje povezuje s javnim (općim, zajedničkim) interesom. Djelovanje nefitnih organizacija uobičajeno je u području koje nije moguće organizirati na tržišnoj (komercijalnoj) osnovi. „Nefitna organizacija je organizacija čiji cilj je nešto drugo negoli stjecanje profita za njenog vlasnika. Obično njen cilj je pružanje usluga.“

Isti autor navodi da prema Bežovan (2005) pojam nefitnih organizacija pripada nefitnom sektoru, trećem sektoru, civilnom društvu, dobrotvornom sektoru, nevladinim organizacijama.

Izvori prihoda nefitnih organizacija su raznoliki. Većina se udruga jednim dijelom ili u potpunosti financira iz državnih sredstava, tj. sredstava lokalne zajednice, a također sve je više popularno financiranje iz članarina, vlastite proizvodnje i slično.

Prema Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu nefitnih organizacija, nefitna organizacija koja je obveznik vođenja dvojnog knjigovodstva provodi samoprocjenu efikasnog i djelotvornog funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola. Sustavi financijskog upravljanja i kontrola utemeljeni su na pet međusobno povezanih komponenti unutarnjih kontrola, koja podrazumijeva:

- „kontrolno okruženje,
- upravljanje rizicima,
- kontrolne aktivnosti,
- informacije i komunikacije,
- praćenje i procjenu sustava“ (NN, 121/14, čl. 4)

Prema istom zakonu financijski plan nefitne organizacije obuhvaća sljedeće:

- „plana prihoda i rashoda,

- plana zaduživanja i otplata,
- obrazloženja financijskog plana“ (NN, 121/14, čl. 5)

Bakran (2019) navodi da se za utvrđivanje je li neprofitna organizacija obveznik revizije ili uvida u financijske izvještaje uzima u obzir AOP 001 Izvještaj o prihodima i rashodima za 2018. godinu odnosno ukupna vrijednost razreda 3 iz glavne knjige za 2018. godinu. Obveza revizije ili uvida ne ovisi o visini ostvarenog prometa obavljanjem isključivo gospodarske djelatnosti, već o visini ostvarenog ukupnog prometa. Nakon što se obavi uvid odnosno revizija financijskih izvještaja, obveznici uvida odnosno revizije financijskih izvještaja, dužni su najkasnije do 30. lipnja tekuće godine objaviti na svojim internetskim stranicama revizorsko o obavljenom uvidu odnosno reviziji financijskih izvještaja za prethodnu godinu.

5.1. Obilježja neprofitnih organizacija

Autor Vašiček (2016) prema Antony, Young (1988) navodi karakteristike neprofitnih organizacija s naglaskom na razlike između profitnih i neprofitnih organizacija su sljedeće:

1. **Odsustvo mjerenja profita.** Djelatnost nije fokusirana na stvaranje profita, tako da ta mjera nije nužna.
2. **Razlika u poreznim i zakonskim određenjima.** Neprofitne organizacije imaju različit porezni tretman i posebnu zakonsku regulativu u odnosu na neprofitne organizacije.
3. **Razvoj neprofitnih organizacija usredotočen je pretežito na pružanje usluga.** Područje osnivanja i djelovanja neprofitnih organizacija je pružanje usluge koje su uobičajeno zajedničke, društvene, općekorisne, a koje se ne mogu u potpunosti po tržišnom modelu isporuke.
4. **Veća su ograničenja neprofitnih organizacija u određivanju (promjeni) ciljeva i formuliranju strategija.** Veća je usredotočenost postavljenim strategijama i ciljevima koje je teže mijenjati (npr. ciljevi poslovanja i strategija razvoja neke humanitarne organizacije (Crvenog križa) definirani su prilikom osnivanja i praktično su nepromjenjivi).
5. **Manja zavisnost od financijske podrške stranaka (klijenta, korisnika).** Uspješnost poslovanja profitno usmjerenih jedinica zavisi od financijske podrške klijenata (ako kupci ne plate kupljene proizvode profitno orijentirana jedinica je u financijskom škripcu). To ne

mora biti slučaj kod neprofitnih organizacija. Prema načinu financiranja postoje dvije vrste neprofitnih organizacija: organizacije financirane prodajom usluga čiji prihod i uspješnost zavise od broja klijenata (npr. privatne škole, privatne bolnice) i jedinice financirane donatorstvom i potporama, gdje nema izravne veze između korisnika usluga (klijenata) i izvora financiranja, što znači da uspješnost ne zavisi od financijske podrške korisnika (korisnik ne plaća primljenu uslugu).

6. **Dominantnost visokog stupnja profesionalizma.** Članovi i aktivisti neprofitne organizacije najčešće su profesionalci u određenim područjima. To obilježje iskazano je posebno u strukovnim udruženjima (komora liječnika, udruga računovođa i sl.).
7. **Različitosti u načinu upravljanja (rukovođenja) neprofitnih organizacijama.** Neprofitne organizacije nisu čvrsto hijerarhijski organizirane i nemaju strogo određene podjele ovlasti i odgovornosti. Neprofitne organizacije nemaju izraženo svakodnevno rukovođenje. Često aktivnostima pristupaju u timskom radu i projektnom pristupu.
8. **Različitost u strukturi upravljanja (podjeli ovlasti).** Neprofitnim organizacijama upravljaju skupštine i razni odbori koje izvršne ovlasti prenose na imenovane izvršitelje (odbore ili pojedince). Postoji niz utjecaja na upravljačke strukture iz raznih izvora, te često može doći do konflikta ciljeva.
9. **Važnost političkog utjecaja.** Neprofitne organizacije mogu biti produžena ruka nečije političke moći, ali i obrnuto, u neprofitnim organizacijama može se koncentrirati značajna politička snaga, koja će imati utjecaj na tekuća politička zbivanja.
10. **Tradicija neprimjerene upravljačke kontrole.** Iz ciljeva poslovanja (odsustvo profita kao motiva poslovanja) i organizacije neprofitnih organizacija (postojanje skupština, odbora i raznih drugih upravljačkih tijela) proizlazi odsustvo značajne upravljačke kontrole. Navedeno ne znači da kontrole nema, nego da nije izražena u tako značajnom obujmu kao kod profitno orijentiranih organizacijskih organizacija.

„Financijski izvještaji neprofitne organizacije koja je u prethodnoj godini ostvarila ukupan prihod iznad 10 milijuna kuna podliježu reviziji financijskih izvještaja. Uvidu u financijske izvještaje podliježu financijski izvještaji neprofitne organizacije koja je u prethodnoj godini ostvarila ukupan prihod od 3 do 100 milijuna kuna.“ (Bakran, 2019:30)

Neprofitne organizacije obično se obvezuju izraditi sljedeća financijska izvješća:

- bilancu, kao sustavni prikaz aktive i pasive određenog datuma,
- račun prihoda i izdataka, tj. pregled prihoda i izdataka financijskih rezultata za određeno razdoblje,
- razne bilješke uz financijske izvještaje kao detaljniju razradu i dopunu podataka iz bilance i računa prihoda i izdataka. (Crnković, 1997:13)

Neprofitna organizacija je obavezna prve tri godine od osnivanja voditi dvojno knjigovodstvo. Neprofitna organizacija može se odlučiti za vođenje jednostavnog knjigovodstva, nakon proteka prve tri godine od osnivanja ako joj je:

- „vrijednost imovine na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno manja od 230.000,00 kuna i
- godišnji prihod u svakoj od prethodne tri godine uzastopno manji od 230.000,00 kuna godišnje.“ (Stepić, Jakir-Bajo, Maletić, 2018:107)

Karakteristike koja ističu razlike između profitnih i neprofitnih organizacija:

- „Različitost svrhe i cilja osnivanja i djelovanja.
- Financiranje putem proračuna (budžeta) i drugim izvorima, ne tržištem.
- Rashodi poslovanja pokrivaju se osiguranim prihodima.
- Proračun, a na godišnji financijski izvještaj je najvažniji financijski dokument.
- Izvršenje proračuna je pokriveno računovodstvom i financijskim izvještavanjem.
- Potrebno je osigurati uravnotežen proračun.
- Prihodi ne zavise od odnosa ponude i potražnje.
- Nema direktne povezanosti između prihoda i rashoda.
- Dugotrajna imovina nije povezana s prihodima niti očuvanjem imovine.
- Izvori mogu biti restriktivni.
- Nema izraženih vlasničkih interesa (npr. mogućnosti prodaje).

- Smanjenje razlike između internog i eksternog računovodstva i izvještavanja.“ (Vašiček, 2016:5)

Dakle, prilikom uočavanja svih specifičnosti i obilježja neprofitnih organizacija može se zaključiti da njihova podjela nije uvijek jednostavna. Neprofitne organizacije su registrirane za određenu djelatnost i formalno su konstituirane prema određenom propisu. Nadalje, vrlo je bitna i klasifikacija organizacija u pojedine sektore i djelatnosti. Njena značajnost je bitna iz nekoliko razloga: nadzor nad izvršavanjem djelatnosti najčešće, ako je djelatnost regulirana iz poreznog tretmana djelatnosti i upotrebe poreznih olakšica, sustav financijskog izvještavanja i računovodstvenog sustava.

5.2. Vrste neprofitnih organizacija

U današnje vrijeme sa sve većim razvojem društva dolazi do razvitka mnogih neprofitnih organizacija. U suvremenim državama je njihov broj je sve veći a ovisi o stupnju razvijenosti i te razini realiziranja određenih socijalnih kategorija društva i države. Operativni cilj neprofitnih organizacija je osiguranje ostvarivanja društveno poželjnih usluga bez namjere ostvarivanja dobiti.

Neprofitne organizacije najčešće se dijele s osnova vlasništva, osnivača ili osnivačkih prava na:

- „Državne neprofitne organizacije (engl. governmental non-profit organizations).
- Nevladine (nedržavne) neprofitne organizacije (engl. non-governmental no-profit organizations).
- Javne neprofitne organizacije (engl. public non-profit organizations).
- Privatne neprofitne organizacije“ (engl. private non-profit organizations). (Vašiček, 2016:6)

„Neprofitne organizacije kao nevladine i privatne organizacije koje nisu osnovane radi stjecanja dobiti, već sa svrhom i ciljem zadovoljavanja zajedničkih, općekorisnih i društvenih potreba, a koje se u obavljanju te djelatnosti ne financiraju prodajom proizvoda i usluga na tržištu već se pretežito financiraju iz drugih izvora.“ (Vašiček, 2016:6)

Neprofitne organizacije klasificiraju se u dvije skupine, a to su:

- a) „Osnovne neprofitne organizacije/djelatnosti/aktivnosti

- humanitarne organizacije,
- vjerske organizacije,
- znanstveno-istraživačke organizacije,
- obrazovne i odgojne organizacije,
- zdravstvena i socijalna zaštita,
- kultura i umjetnost,
- sport i rekreacija,
- političke organizacije i sindikati,
- pokreti, udruženja i ideje

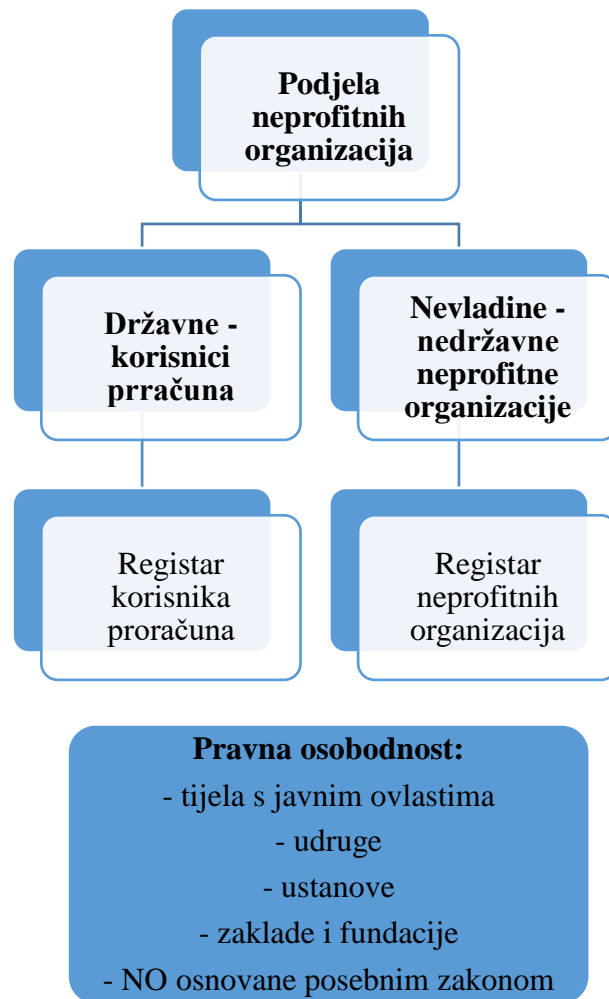
b) Ishodišno srodne neprofitne organizacije/djelatnosti/ aktivnosti

- država i državne institucije“ (Pavičić, 2003:24)

Vašiček (2016) prema Zakon o proračunu (2008) navodi da u Republici Hrvatskoj organizacije s karakteristikom neprofitne djelatnosti u skladu s zakonskim određenjem klasificiraju se kao:

- Korisnici proračuna – državne (vladine) neprofitne organizacije
- Neprofitne organizacije (u užem smislu) – nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije.

Slikom 7. prikazana je podjela neprofitnih organizacija s obilježjem neprofitne djelatnosti.



Slika 7. Podjela neprofitnih organizacija

Izvor: Izrada autora prema Vašiček (2016:11)

Sukladno prikazanom, klasifikacija neprofitnih organizacija na državne (vladine) neprofitne organizacije i nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije često nije jednostavna. Stoga je osnivanje registra neprofitnih organizacija i registra proračunskih korisnika te uključanje u njih od izrazite bitnosti za daljnje utvrđivanje statusa pojedine organizacije.

5.3. Registar neprofitnih organizacija

Neprofitnu udrugu može osnovati bilo tko, a udruga se nakon osnivanja mora prijaviti Uredu za udruge kako bi bila upisana u Registar neprofitnih organizacija. Udruge su dužne voditi računovodstvo, ali ne plaćaju porez. Jedino su dužne jednom godišnje nadležnom uredu predati financijsko izvješće. (<http://udruga-opcina.hr/poslovne-udruge/neprofitne-organizacije/>)

Prema Vašiček (2016) Registar neprofitnih organizacija prema Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija dužno je ustrojiti Ministarstvo financija. Registar neprofitnih organizacija je predstavlja središnji izvor informacija o neprofitnoj organizaciji potrebnih za definiranje i nadgledanje obveze sastavljanja i podnošenja financijskih izvještaja, utvrđivanje financijskog položaja i poslovanja, te namjenskog korištenja sredstava proračuna. U Registar neprofitnih organizacija upisuju se sve nevladine neprofitne organizacije i unose opće podatke (naziv, matični broj, osobni identifikacijski broj, račun, adresu, statističke podatke, kontakt podatke) i podatke relevantne za bazu financijskih izvještaja.

Sve neprofitne organizacije, od domaćih i stranih udruga i njihovih saveza, zaklada, fundacija, ustanova, umjetničkih organizacija, komora, sindikata, udruga poslodavaca, političkih stranaka, te svih drugih pravnih osoba kojima primarni cilj osnivanja i rada nije stjecanje dobiti i za koje iz posebnih propisa proistječe da su neprofitnog karaktera obvezne su upisati se u Registar. Obveza upisa odnosi se na navedene neprofitne organizacije bez obzira jesu li obveznici vođenja jednostavnog ili dvojnog knjigovodstva. Zakonom su vjerske zajednice izuzete obveze upisa u Registar. Međutim, pravne osobe kojima su osnivači vjerske zajednice, a nisu osnovane sa ciljem ostvarivanja dobiti (primjerice caritasi) nisu izuzete od ove obveze. (Botički, 2017:3-4)

Nadalje, isti autor navodi da za neupis u Registar, Zakonom su propisane i novčane kazne. Upis u Registar se vrši na temelju prijave prosljeđene Ministarstvu financija najkasnije 60 dana od upisa u matični registar. Pod matičnim registrom podrazumijeva se adekvatan registar u Republici Hrvatskoj u koji je neprofitna organizacija upisana prilikom osnivanja. Neprofitna organizacija ispunjava i predaje prijavu na Obrascu: RNO i to samo jednom kod upisa.

Dakle, Registar neprofitnih organizacija je pruža pomoć prilikom prepoznavanja neprofitnih organizacija na državne i nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije, što je vrlo bitno za upotrebu specifičnog okvira: računovodstva neprofitnih organizacija ili računovodstva proračuna.

5.4. Financijsko izvještavanje u proračunskom i neprofitnom sustavu

Sustav izvještavanja predstavlja ključni element uspostave odgovornosti čelnika u proračunskom sustavu i zakonskog zastupnika u neprofitnom sektoru. Izvještavanje se može podijeliti u dvije skupine:

- „vanjsko (eksterno) izvještavanje – osiguravanje informacija zakonodavcu i javnosti, kao i međunarodnim organizacijama, investitorima i financijskom tržištu
- unutarnje (interno) izvještavanje – za potrebe čelnika, zakonskog zastupnika i svih onih koji odlučuju, odnosno menadžmenta.“ (Stepić, Jakir-Bajo, Maletić, 2018:99)

„Proračunski korisnici definirani su kao državna tijela, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju proračunom.“ (Vašiček, 2016:11)

Proračunski korisnici i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave obvezni su formirati sljedeće financijske izvještaje:

- „Bilancu
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima
- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza
- Izvještaj o obvezama
- Bilješke“ (Stepić, Jakir-Bajo, Maletić, 2018:100)

Nadalje, Stepić, Jakir-Bajo, Maletić (2018) prema Narodne novine (2008) navode da izvanproračunski korisnici jesu zapravo izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju presudni utjecaj na upravljanje.

Botički i sur. (2017) prema Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija navode da navedeni Zakon propisuje da su sve neprofitne organizacije dužne sastavljati financijske izvještaje koji moraju nuditi objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije. Periodičnost izvještavanja i vrsta financijskih izvještaja ovisi o tome vodi li neprofitna organizacija jednostavno ili dvojno knjigovodstvo.

„Neprofitne organizacije sastavljaju financijske izvještaje kako bi putem njih reflektirale efekte transakcija i događaja koji se odvijaju unutar i izvan neprofitnih organizacija na njihovu imovinu, obveze, financijsku poziciju i uspjeh poslovanja. Elementi iskazani u financijskim izvještajima neprofitnih organizacija trebaju iskazivati stvarni tijek poslovnih događaja (ekonomsku stvarnost), što u konačnici mora rezultirati njihovim istinitim i objektivnim prikazivanjem.“ (Stepić, Jakir-Bajo, Maletić, 2018:106)

Zakonom su predviđene novčane kazne ako se ne sastavi financijski izvještaj, odnosno ako se ne preda u zakonom utvrđenom roku, i to:

- „od 5.000,00 kuna do 200.000,00 kuna za neprofitnu organizaciju koja vodi dvojno knjigovodstvo,
- od 5.000,00 kuna do 20.000,00 kuna za zakonske zastupnike neprofitne organizacije koja vodi dvojno knjigovodstvo,
- od 1.000,00 kuna do 50.000,00 kuna za neprofitnu organizaciju koja vodi jednostavno knjigovodstvo,
- od 1.000,00 kuna do 10.000,00 kuna za zakonskog zastupnika neprofitne organizacije koja vodi jednostavno knjigovodstvo“ (Stepić, Jakir-Bajo, Maletić, 2018:108)

Dakle, od iznimne je važnosti da financijski izvještaji budu dostavljeni na vrijeme kako bi se izbjeglo plaćanje kazne. Financijski izvještaji dostavljaju se kvartalno i godišnje Financijskoj agenciji (FINA), te godišnja financijska izvješća dostavljaju se i Državnom uredu za reviziju do zakonom propisanog roka.

6. Metodologija rada

Tijekom pisanja diplomskog rada korištene su sljedeće metode: sinteze, analize, deskripcije, kompilacije i Delfi metoda. Pod metodom analize podrazumijeva se objašnjavanje i opisivanje složenijih pojmova i zaključaka, a metoda sinteze podrazumijeva pojašnjavanje stvarnosti pomoću sinteze jednostavnijih navoda u složenije.

Također, kroz veći dio rada proteže se metoda deskripcije koja podrazumijeva opisivanje pojava, činjenica i procesa kod koje je izuzeto znanstveno tumačenje i samim time je najzastupljenija u ovoj fazi istraživanja. Sukladno njoj, metoda kompilacije pojavljuje se u više navrata jer podrazumijeva postupak preuzimanja tuđih misli, zaključaka i opažanja gdje su ista citirana od strane autora. Delfi metodom autor je donio svoje zaključke o Reviziji financijskih izvještaja na primjeru centra za nezbrinutu djecu i promišljanja na temelju napisanog seminarskog rada.

Za potrebe pribavljanja revizijskih dokaza proučena je i analizirana pravna regulativa, te dokumentacije i informacije o poslovanju Doma za nezbrinutu djecu. Analizirani podaci su prikazani u financijskim izvještajima s podacima iz financijskog plana. Za izračun i analizu značajnih pokazatelja, omjera i trendova upotrijebljeni su odgovarajući analitički postupci. Obavljeni su razgovori s osobom koja je zadužena za obavljanje računovodstvenih poslova u svrhu obrazloženja pojedinih poslovnih događaja.

7. Revizija financijskih izvještaja na primjeru Dječjeg doma „Sv. Ana“ Vinkovci

Djelokrug rada i unutarnje ustrojstvo

Dječji dom Sv. Ana Vinkovci (u daljnjem tekstu: Dom) ustanova je za smještaj, njegu i skrb o djeci bez roditelja ili bez odgovarajuće roditeljske skrbi koja postoji od 1945. god. Sadašnji status Dom ima od 24.08.1993. god. kojemu je osnivač Republika Hrvatska, te temeljem Zakona o ustanovama čl. 78.st.1a u svezi sa čl. 1. st.2. ima status javne ustanove. Osnivačka prava nad Domom ima Republika Hrvatska, s tim da prava i dužnosti osnivača obavlja Ministarstvo za demografiju, obitelj, mlade i socijalnu politiku (u daljnjem tekstu: Ministarstvo) Sjedište Doma je u Vinkovcima, Anina ulica 2D.

Dom ima dvije stambene zajednice kao dislocirane stambene jedinice u Vinkovcima, Ljudevita Posavskog 1A i Zvonarska 48. Dom ima i kuću za odmor i radno-okupacijsku aktivnost djece u Cerni, A. Mihanovićeva bb i odmaralište u Supetru, P. Jakšića 13. Prema Statutu Doma, Dom pruža socijalne usluge djeci i mlađim punoljetnim osobama bez roditelja ili odgovarajuće roditeljske skrbi i primarnim i udomiteljskim obiteljima. Djelatnost Doma je pružanje slijedećih socijalnih usluga :

- Usluga smještaja (do 30 korisnika)
- Usluga poludnevnog boravka
- Usluga cjelodnevnog boravka
- Usluga organiziranog stanovanja uz sveobuhvatnu podršku
- Usluga organiziranog stanovanja uz povremenu podršku
- Usluga savjetovanja i pomaganja primarnim ili udomiteljskim obiteljima
- Usluga savjetovanja i pomaganja djeci i mladima nakon izlaska iz skrbi i djeci smještenoj u udomiteljskim obiteljima
- Usluga savjetovanja i pomaganja posvojiteljskim obiteljima

Usluga privremenog smještaja pruža se djeci od 3-18/21 godinu kao :

- privremeni smještaj djetetu bez odgovarajuće roditeljske skrbi
- privremeni smještaj u kriznim situacijama za djecu koja se zateknu bez nadzora roditelja ili u skitnji.

Dom za stalni smještaj osigurava zadovoljenje osnovnih životnih potreba svojih korisnika kao što su stanovanje, prehrana, odijevanje, održavanje osobne higijene, briga o zdravlju, čuvanje, odgoj i obrazovanje, radne aktivnosti i korištenje slobodnog vremena. Mlađim punoljetnim korisnicima koji nakon odlaska iz Doma, pomaže se u osiguranju smještaja u stambenim zajednicama(stanu) i osposobljavanju korisnika za samostalan život. Prijam i otpust korisnika obavlja se temeljem rješenja Centra za socijalnu skrb. U Domu je krajem 2019.godine smješteno 43 korisnika.

Unutarnje ustrojstvo i djelokrug rada uređen je Statutom koji je donesen u lipnju 2015. godine uz suglasnost Ministarstva. Dom je ustrojen kao jedinstvena organizacijska cjelina. Unutarnje ustrojstvo i sistematizacija radnih mjesta u Domu detaljnije se uređuje Pravilnikom o sistematizaciji i unutarnjem ustrojstvu Doma. Ustrojstvo Doma je prema poslovima koje su podijeljene u dvije skupine:

- Stručni poslovi skrbi o djeci i mlađim punoljetnim osobama
- Računovodstveni i pomoćno-tehnički poslovi

Obavljanje navedenih poslova pod neposrednim su rukovođenjem ravnatelja. U Domu je zaposleno 23 zaposlenika. Dom predstavlja i zastupa ravnatelj Doma, koji u pravnom prometu ima sva ovlaštenja u okviru djelatnosti Doma upisane u sudski registar. Ravnatelj organizira i vodi poslovanje, odgovoran je za zakonitost poslovanja, a imenuje ga i razrješava Upravno vijeće uz suglasnost Ministarstva. Dužnost ravnatelja Doma u vrijeme pisanja ovog rada obavlja Zrinka Mikić. Radom doma upravlja Upravno vijeće. Upravno vijeće čine tri predstavnika osnivača, jedan predstavnik radnika zaposlen u Domu i jedan predstavnik korisnika Doma ili njegov roditelj ili skrbnik. Predstavnici osnivača u Upravnom vijeću Doma moraju imati najmanje završen preddiplomski/diplomski sveučilišni studij ili integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij i radni staž na poslovima u djelatnosti socijalne skrbi, iznimno u drugoj društvenoj ili humanističkoj djelatnosti. Tijela Doma su Upravno vijeće, ravnatelj, Stručno vijeće i stručni tim. Stručno vijeće je stručno i savjetodavno tijelo Upravnog vijeća i ravnatelja. Stručno vijeće čine svi stručni radnici Doma. Stručni tim je radna skupina stručnih zaposlenika Doma koji rade s korisnicima prema programu rada koji usvaja Upravno vijeće. Upravno vijeće donosi Poslovnik o radu kojim se uređuje način rada i donošenje odluka. U Domu su osim navedenog doneseni Pravilnik o radu,

Pravilnik o unutarnjem ustrojstvu i sistematizaciji poslova, Pravilnik o unutarnjem nadzor, Pravilnik o zaštiti od požara, Pravilnik o zaštiti na radu, Pravilnik o kućnom redu, Pravilnik o poslovnoj tajni, Poslovnik o radu Stručnog vijeća, Pravilnik o prijemu i otpustu korisnika, Pravilnik o čuvanju, korištenju, odabiru i izlučivanju arhivskog i registraturnog gradiva i drugi opći akti koje je potrebno donijeti sukladno posebnim zakonima i Statutu.

7.1. Planiranje

Za ustanove socijalne skrbi koji su korisnici proračuna planiranje je uređeno Zakonom o proračunu. Prema Zakonu o proračunu financijski plan akt je proračunskog i izvanproračunskog korisnika kojim su utvrđeni njihovi prihodi i primici te rashodi i izdaci u skladu s proračunskim klasifikacijama. (NN, 87/08, 136/12, 15/15, čl.3 st. 12)

Financijski plan je akt Doma kojim su utvrđeni njegovi prihodi i primici te rashodi i izdaci za planirano razdoblje. Financijski plan sastoji se od prihoda i primitaka, te rashoda i izdataka. Rashodi i izdaci moraju biti u ravnoteži s приходima i primicima. Dom izrađuje prijedlog financijskog plana na osnovi uputa domovima socijalne skrbi za izradu prijedloga financijskih planova proračunskih korisnika državnog proračuna za trogodišnje razdoblje. Dom socijalne skrbi izrađuje prijedlog plana za narednu godinu i projekcije za sljedeće dvije (n+2) sukladno zadanim limitima po proračunskim klasifikacijama i izvorima financiranja pridržavajući se Pravilnika o proračunskim klasifikacijama (NN BR. 26/10 i 120/3), te Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN BR.124/14,115/15,I 87/16).

Prijedlog financijskog plana čine:

- procjena prihoda i primitaka
- plana rashoda i izdataka i
- obrazloženja prijedloga financijskog plana.

Prijedlog financijskog plana Doma usvaja Upravno vijeće do kraja tekuće godine u kojoj se donosi plan za narednu godinu. Za 2019. godinu donesen je financijski plan, kojim su prihodi i rashodi planirani u iznosu od 4.242.986,00 kn. Izmjenama financijskog plana prihodi i rashodi povećani su za 497.295,00 kn ili 11,72% više u odnosu na početni plan. Navedenim izmjenama ukupni prihodi i rashodi za 2019.godinu planirani su u iznosu od 4.740.281,00 kn. Financijski plan sastoji se od

nekoliko izvora financiranja, a to su: prihodi iz proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika u iznosu od 4.355.594,00 kn, donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan opće države u iznosu od 225.526 kn, prihodi koje proračuni i proračunski korisnici ostvare obavljanjem poslova na tržištu (vlastiti prihodi) 59.825,00 kn, prihodi po posebnim propisima (ostali prihodi) 36.470,00 kn, prihodi proračunskim korisnicima iz proračuna koji im nije nadležan (lok. samouprava) 34.98,00 kn, te višak prihoda iz radnijih godina od donacija 25.020,00 kn i vlastitih prihoda u iznosu od 2.863,00 kn. Najznačajniji dio prihoda odnosi se na prihode iz proračuna koji čine 91, 88% ukupnih prihoda. Najznačajniji dio rashoda planirani su za zaposlene u iznosu od 3.095.075, 00 kn što čini 65,29% ukupnih rashoda. Materijalni rashodi planirani su u iznosu 1.396.683,00 kn ili 29,46% ukupnih rashoda. Financijski rashodi planirani su u iznosu 3.705,00 kn ili 0,08% , zatim tekući prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna planirani su u iznosu od 12.973,00 kn ili 0,27%, zatim naknada građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade planirane su u iznosu 118.991,00 kn ili 2,51%, te nefinancijska imovina planirana je u iznosu od 94.501,00 kn ili 1,99%. Na kraju godine ostvaren je višak prihoda (ODNOS) koji se prenosi u 2020.godinu.

7.2. Financijski izvještaji

„Financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika jesu izvještaji o stanju i strukturi, te promjenama u vrijednosti i obujmu imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda, rashoda, primitaka i izdataka, odnosno novčanih tokova.“ (Zakon o proračunu, NN, 87/08, 136/12, 15/15, čl.105)

Sastavljeni su slijedeći financijski izvještaji: Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Bilanca, Izvještaj o obvezama, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji i Bilješke uz financijske izvještaje. Svi navedeni izvještaji dostavljeni su nadležnim tijelima u propisanom roku i to: Uredu državne revizije, Fini i nadležnom Ministarstvu.

7.2.1. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata. Prihodi se temeljno klasificiraju na prihode poslovanja i prihode od prodaje nefinancijske imovine.

Prihodi poslovanja klasificiraju se na prihode od poreza, prihode od doprinosa, pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna, prihode od imovine, prihode od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada, prihode od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihode od donacija, prihode iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza te kazne, upravne mjere i ostale prihode. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine klasificiraju se prema vrstama prodane nefinancijske imovine. (NN, 124/2014, čl.20, st.3)

Prihodi se u pravilu priznaju kada se naplate, a rashodi na temelju nastanka poslovnog događaja.

Prema podacima iz Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za 2019. god, ostvareni su ukupni prihodi u iznosu 4.712.398,00 kn, što je za 433.737,00 kn ili 10,1% više u odnosu na prethodnu godinu. Prihodi za 2019. god ostvareni su 100% iznosu kako su i planirani.

U tablici broj 1 prikazani su podaci o ostvarenim prihodima i primicima.

Tablica broj 4: Ostvareni prihodi i primici

Redni broj	Prihodi i primici	Ostvareno za 2018. (u kn)	Ostvareno za 2019. (u kn)	Indeks (3/2)
	1	2	3	4
1.	Prihodi iz nadležnog proračuna	4.004.732	4.355.594	108,8
2.	Prihodi od donacija	174.378	225.526	129,3
3.	Prihodi od pruženih usluga	55.682	59.825	107,4
4.	Prihodi po posebnim propisima	30.467	36.470	119,7
5.	Pomoći od subjekata unutar općeg proračuna	13.402	34.983	261,0
	Ukupno	4.278.661	4.712.398	110,1

Izvor: Izrada autora prema Izvještaj Doma o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 1.siječanj 2019. do 31.prosinac 2019.

Vrijednosno najznačajniji udjel imaju prihodi iz proračuna koji su ostvareni u iznosu 4.355.594,00 kn i čine 92,4% ukupno ostvarenih prihoda. Prihodi iz proračuna odnose se na sredstva doznačena

iz proračuna Ministarstva za financiranje rashoda za zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, naknade korisnicima Doma. Doznačena sredstva utrošena su namjenski.

Prihodi od donacija ostvareni su u iznosu 225.526,00 kn što čini 4,8 % ukupno ostvarenih prihoda. Od toga tekuće donacije u iznosu 131.02,00 kn , a odnose se na uplatu u novcu pravnih i fizičkih osoba. Kapitalne donacije ostvarene su u iznosu 94.501,00 kn, a odnose se na umjetnička djela za koje je izvršena procjena.

Prihodi od pruženih usluga ostvareni su u iznosu 59.825,00 kn što čini 1,3% ukupnih prihoda, a odnose se na iznajmljivanje odmarališta.

Prihodi po posebnim propisima (ostali nespomenuti prihodi) su ostvareni u iznosu 36.470,00 kn što čini 0,8 % ukupnih prihoda, a odnose se na prihode od naplaćenih participacija za smještaj korisnika temeljem rješenja Centra za socijalnu skrb. Naplaćene prihode od participacije za smještaj korisnika Dom je vratio Ministarstvu za daljnje plaćanje redovitog poslovanja. Naime, kod izrade financijskog plana Dom planira onoliko prihoda koliko prema procjeni može naplatiti temeljem rješenja te ih povlači i troši prema vlastitoj potrebi za pokrivanje materijalnih rashoda poslovanja.

Prihodi od pomoći ostvareni su u iznosu 34.983,00 kn što čini 0,7 % ukupnih prihoda, a odnose se na prihod od Hrvatskog zavoda za zapošljavanje za stručno osposobljavanje bez zasnivanje radnog odnosa u iznosu 12.983,00 kn i prihodi od Grada Vinkovaca za održavanje slikarske kolonije u iznosu od 22.000,00 kn.

Rashodi i izdaci

Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu, rashodi su smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza. Rashodi se temeljno klasificiraju na rashode poslovanja i rashode za nabavu nefinancijske imovine. Rashodi poslovanja klasificiraju se na rashode za zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, subvencije, pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna, naknade i ostale rashode. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine klasificiraju se po vrstama nabavljene nefinancijske imovine. (NN, 124/2014, čl.20, st.4)

Prema podacima iz Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za 2019., ukupni rashodi su ostvareni u iznosu 4.721.928,00 kn, što je za 491.638,00 kn ili 11,6 % više u odnosu na prethodnu godinu. Rashodi za 2019. ostvareni su u 100% iznosu od planiranih.

U tablici broj 2 prikazani su podaci o ostvarenim rashodima.

Tablica 5: Ostvareni rashodi

Redni broj	Rashodi	Ostvareno za 2018. (u kn)	Ostvareno za 2019. (u kn)	Indeks (3/2)
	1	2	3	4
1.	Rashodi za zaposlene	2.741.397	3.095.075	112,9
2.	Materijalni rashodi	1.256.656	1.396.682	111,1
3.	Financijski rashodi	2.694	3.705	137,5
4.	Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	4.896	12.974	265,0
5.	Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	124.695	118.991	95,4
6.	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	99.952	94.501	94,5
	Ukupno	4.230.290	4.721.928	116,6
	Manjak prihoda		9.530	
	Višak prihoda	434.543	413.478	95,2

Izvor: Izrada autora prema Izvještaj Doma o prihodima i rashodima, primicima i izdacima za razdoblje 1.siječanj 2019. do 31.prosinac 2019.

Vrijednosno najznačajniji udio imaju rashodi za zaposlene u iznosu 3.095.075,00 kn što čini 65,5 % ukupno ostvarenih rashoda. Rashodi za zaposlene odnose se na bruto plaće u iznosu 2.529.909,00 kn, doprinose na plaću u iznosu 418.895,00 kn te ostale rashode za zaposlene (regres, božićnica, dar djeci za sv. Nikolu, jubilarne nagrade, pomoć u slučaju smrti člana obitelji, naknada za bolovanje duže od 90 dana) u iznosu 146.271,00 kn. Ostali rashodi (naknade) su obračunate i isplaćene sukladno odredbama Kolektivnog ugovora za djelatnost socijalne skrbi i Temeljnog kolektivnog ugovora za službenike i namještenike u javnim službama.

Plaće zaposlenika obračunate su sukladno odredbama Pravilnika o radu, Pravilnika o sistematizaciji radnih mjesta, Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u javnim službama i Kolektivnog ugovora za djelatnost socijalne skrbi. Plaću zaposlenika čini umnožak koeficijenta složenosti poslova ranog mjesta i osnovice za izračun plaće u javnim službama uvećan za 0,5% za svaku navršenu godinu radnog staža, uvećanje za posebne uvjete rada od 10%-25% te dodatak za magisterij 8% ili doktorat 15%. Trenutno osnovica za izračun plaće je 5.809,79 kn. Osnovica je u protekloj godini je rasla što je rezultiralo i rastom rashoda za plaće u odnosu na 2018.god.

Materijalni rashodi ostvareni su u iznosu 1.396.682 kn što čini 29,6% ukupnih rashoda. Materijalni rashodi odnose se na materijal i energiju u iznosu 866.510,00 kn, rashode za usluge u iznosu 328.877,00 kn, naknade troškova zaposlenima u iznosu 153.388,00 kn, naknade troškova osobama izvan radnog odnosa u iznosu 13.379,00 kn, ostali nespomenuti rashodi 34.528,00 kn. Unutar ostalih nespomenutih rashoda poslovanja obračunate su i isplaćene naknade Upravnom vijeću u iznosu 7.047,00 kn temeljem odluke Ministarstva. Temeljem navedene odluke pravo na novčanu naknadu za rad imaju članovi za svaku sjednicu na kojoj su prisutni i to predsjednik u neto iznosu od 300,00 kn, a ostali članovi u neto iznosu od 150,00 kn.

Financijski rashodi ostvareni su u iznosu 3.705 kn što čini 0,1 % ukupnih rashoda , a odnose se na bankarske usluge i usluge platnog prometa za doznake novčanih sredstava za potrebe blagajničkog poslovanja koje Ministarstvo dostavlja žir račun Doma.

Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna ostvareni su u iznosu 12.974,00 kn što čini 0,3% ukupnih troškova. Navedena vrsta pomoći odnosi se na naplaćene prihode od participacija koji su vraćene i Ministarstvo , a nisu povučene za potrebe poslovanja Doma, a prema uputi Ministarstva knjiže se na navedene pomoći.

Naknade građanima i kućanstvima na osnovi osiguranja i druge naknade ostvarene su u iznosu 118.991,00 kn što čini 2,5 % ukupnih rashoda. Navedene naknade odnose se na naknade u novcu (džeparac korisnika po rješenju Centra za socijalnu skrb u mjesečnom iznosu od 100,00 kn) u iznosu 33.500,00 kn i naknade u naravi (prijevoznike karte za korisnike, ljetovanje i zimovanje

korisnika, maturalna putovanja, smještaj u udomiteljske obitelji i kulturno - zabavne potrebe korisnika) u iznosu od 85.49,00 kn.

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine ostvareni su iznosu od 94.501,00 kn što čini 2% ukupnih troškova. Navedena vrsta rashoda u cijelosti se odnose na donaciju umjetničkih slika naslikanih na slikarskoj koloniji koju uz pomoć Grada Vinkovaca organizira Dom.

Manjak prihoda tekuće godine iznosi 9.530,00 kn. Preneseni višak prihoda iz prethodnih godina iznosi 423.008 kn . Manjak prihoda tekuće godine pokriven je prenesenim viškom prihoda iz ranijih godina te je višak prihoda raspoloživ u sljedećem razdoblju iznosi 413.4780,00 kn.

7.2.2. Bilanca

Bilanca predstavlja sustavni pregled imovine, kapitala i obveza na određeni datum. Prema podacima iz Bilance na dan 31. prosinca 2019., ukupna vrijednost imovine, obveza i vlastitih izvora iskazana je u iznosu 11.816.445,00 kn.

U tablici broj 3 prikazuju se podaci o vrijednosti imovine, obveza i vlastitih izvora početkom i koncem 2019.

Tablica broj 6. Vrijednost imovine, obveza i vlastitih izvora početkom i koncem 2019.

Redni broj	Rashodi	Sanje 1.siječnja (u kn)	Stanje 31.prosinca (u kn)	Indeks (3/2)
	1	2	3	4
1.	Nefinancijska imovina	11.188.088	11.034.701	98,6
1.1.	Materijalna imovina-prirodna bogatstva (zemljište)	1.716.649	1.716.649	100
1.2.	Građevinski objekti	7.500.203	7.367.850	98,2
1.3.	Postrojenja i oprema	173.538	125.400	72,3
1.4.	Prijevozna sredstva	310.739	248.591	80,0
1.5.	Knjige i umjetnička djela	1.486.959	1.576.211	106,0
2.	Financijska imovina	812.623	781.744	96,2
2.1.	Novac u banci i blagajni	447.766	413.579	92,4

2.2.	Depoziti ,jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenika te za više plaćene poreze i ostalo	8.071	76	0,9
2.3.	Potraživanja za prihode poslovanja	47.804	43.563	91,1
2.4.	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda	308.982	324.526	105,0
	Ukupna imovina	12.000.711	11.816.445	98,5
3.	Obveze	330.277	324.704	98,3
3.1.	Obveze za rashode poslovanja	330.277	324.704	98,3
4.	Vlastiti izvori	11.670.434	11.491.741	98,5
4.1.	Vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora	11.188.088	11.034.700	98,6
4.2.	Višak prihoda	434.543	413.478	95,2
	Ukupno obveze i vlastiti izvori	12.000.711	11.816.445	98,5

Izvor: Izrada autora prema Bilanca Doma na dan 31. prosinac 2019.

Prema podacima iz Bilance vrijednosno najznačajnija imovina se odnosi na građevinski objekt u iznosu od 7.367.850,00 kn ili 62,4% te zemljište u iznosu od 1.716.649,00 kn ili 14,5% ukupne imovine. Vrijednost građevinskog objekta i zemljišta odnosi se na zgradu u kojoj su smješteni korisnici Doma, stambenu zajednicu (stan) u kojoj su smještene mlađe punoljetne osobe, sportska dvorane te druge zgrade (dvorišna zgrada, ograda i dr.). Smanjenje vrijednosti nefinancijske imovine za 153.387,00 kn ili 1,4% najvećim djelom je nastalo zbog ispravka vrijednosti građevinskog objekta. Vrijednosno druga značajnija nefinancijska imovina odnosi se na knjige i umjetnička djela u iznosu 1.576.211,00 kn ili 13,3 % ukupne imovine kao rezultata višegodišnje organizirane likovne kolonije na kojoj su donirana umjetničkih djela sudionika kolonije. Koncem godine financijska imovina iznosila je 781.744,00 kn ili 6,6 % ukupne imovine što je za 30.897,00 kn ili 3,8% smanjenje u odnosu na početak godine.

Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda odnose se na kontinuirane rashode koje ne pripadaju obračunskom razdoblju 2019. kao što su trinaesti rashod za režijske troškove, plaće za 12/2019. koja je isplaćena u 1/2020. te rashodi koji su pristigli nakon raka određenog za slanje

zahtjeva za plaćanje prema Ministarstvu. Vrijednost rashoda budućih razdoblja je 324.704,00 kn ili 2,7% ukupne imovine. U odnosu na početak godine veće su za 15.544,00 kn ili 5%.

Obveze na koncu 2019.god su iskazane u iznosu 324.704,00 kn i u obrascu Obveze vode se kao nedospjele. Odnose se na obveze za zaposlene u iznosu 258.046,00 kn (odnose se na obračunatu plaću za prosinac isplaćenu u siječnju) i obveze za materijalne rashode u iznosu 63.625,00 kn, obveze za naknadu građanima i kućanstvima u iznosu od 2.855,00 kn i ostale tekuće obveze u iznosu od 178,00 kn. U odnosu na početak godine manje su za 5.57,00 kn ili 1,7%.

Vlastiti izvori u iznosu od 11.491.74,00 kn što čini 97,3 % ukupnih obveza i vlastitih izvora sastoje se od vlastitih izvora iz proračuna u iznosu 8.324.362,00 kn i ostali vlastiti izvora u iznosu 2.710.338,00 kn te viška prihoda poslovanja u iznosu od 413.478,00 kn. Višak prihoda poslovanja najvećim dijelom odnosi se na namjenske donacije koje nisu utrošene.

Izvan bilančni zapisi u iznosu 126.923,00 kn odnose se na nefinancijsku imovinu koja nije zadužena od strane nadležnog ministarstva.

Ciljevi revizije su bili:

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

7.3. Mišljenje

1. Na temelju odredbi članka 12. i 14. Zakona o Državnom uredu za reviziju, obavljena je financijska revizija Doma za 2019. godinu. Revizijom su obuhvaćeni financijski izvještaji i poslovanje. Izraženo je uvjetno mišljenje.

2. Revizija je obavljena na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksa profesionalne etike državnih revizora. Planirana je i obavljena s ciljem da pruži razumno uvjerenje jesu li financijski izvještaji sastavljeni prema računovodstvenim propisima i standardima, a poslovanje usklađeno sa zakonima i drugim propisima.
3. Financijski izvještaji za 2019. godinu sastavljeni su i dostavljeni u skladu s propisima. Prihodi su ostvareni u iznosu 4.712.398,00 kn, a rashodi u iznosu 4.721.928,00 kn. Manjak prihoda u iznosu od 9.530,00 kn pokriven je viškom prihoda i primitaka prenesenih iz prethodnih godina u iznosu od 423.008,00 kn. Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju iznosi 413.478,00 kn. Vrijednosno najznačajniji prihodi su iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti u iznosu od 4.355.594,00 kn čine 91,88% ukupnih prihoda koji su korišteni za predviđene namjene. Navedenim prihodima financirani su vrijednosno najznačajniji rashodi za zaposlene u iznosu od 3.095.075,00 kn ili 71,06% ukupnih rashoda. Prema podacima iz Bilance na kraju 2019. godine ukupna vrijednost imovine i obveza, te obveza i vlastitih izvora iznosi 11.816.445,00 kn. Vrijednosno najznačajnija imovina se odnosi na poslovni objekt u iznosu od 9.487.059,00 kn ili 80,29% ukupne imovine. Prema podacima iz izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima vidljiv je višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju za 2018.godinu u iznosu od 434.543,00 kn.

Prema financijskom planu za 2019. godinu naveden je višak prihoda u iznosu od 18.000,00 kn. Izmjenama financijskog plana za 2019. godinu višak prihoda iznosi je 27.883,00 kn. Revidirajući financijski plan za 2019.godinu u istom nije vidljiv višak prihoda koji je naveden na kraju 2018. godine u obrascu PR-RAS. Prema dostupnim podacima i informacijama utvrđen je nesklad viška prihoda iskazanih u financijskom planu i obrascu PR-RAS što je utječe na izražavanje uvjetnog mišljenja. Plan nabave je objavljen na internetskim stranicama Doma. Dom je provodio nabave male vrijednosti.

8. Zaključak

Nakon napisanom seminarskog rada i detaljnijeg upoznavanja sa samim radom državne revizije pri analiziranju financijskih izvještaja možemo potvrditi ono što je u samom uvodu navedeno. Državni revizori imaju zadaću analizom poslovanja financijskih izvještaja ocijenit jesu li sve informacije prikazane točno i da li odgovarajući izvještaji precizno iskazuju rezultate poslovanja te kao takvi imaju značajnu ulogu i predstavljaju temeljni stup u razvoju poslovanja poslovnih subjekata. Cilj svake revizije pružiti pomoć revidiranim subjektima da eliminiraju nepravilnosti koje su definirane tijekom revizije. Državni ured za reviziju svojim radom nastoji pružiti što objektivniju sliku poslovanja revidiranih subjekata i motivirati ih na racionalno i efikasno upravljanje javnim sredstvima. U skladu s tom činjenicom kod revidiranog subjekta, revizijom je utvrđeno da su financijski izvještaji istiniti i da objektivno prikazuju financijsko stanje revidiranog subjekta. Financijski izvještaji izrađeni su u skladu sa zakonskim propisima, te su sredstva odobrena financijskim planom utrošena svrsishodno, ekonomično i djelotvorno. Nepravilnosti u poslovanju odnose se prikazivanje odnosno neusklađenost viška prihoda poslovanja u financijskom planu Doma te prenesenog viška prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju prikazanog u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Naime, navedeni višak prihoda iz 2018. godine nije u cijelosti naveden u financijskom planu za 2019.godinu. Na samom kraju rada utvrđeno je da je revizijsko izvješće od izuzetne važnosti jer obuhvaća stručno pripremljene podatke, mišljenje i informacije neovisnog stručnjaka o financijskim izvještajima. Na kraju samog rada treba istaknuti kako državna revizija ima veliku ulogu u poslovanju subjekata od javnog interesa i kako treba raditi na unapređenju revizijske profesije i njezine provedbe kako bi se izbjegle nečasne radnje i financijski skandali koji štete razvoju gospodarstva pojedine zemlje.

LITERATURA:

Knjige:

1. Crnković, Mijoč, Mahaček. (2010). *Osnove revizije*. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku
2. Crnković, Borivoj. (1997). *Interna revizija*. Zagreb: Mikrorad d.o.o.
3. Botički, J. i suradnici. (2017). *Računovodstvo neprofitnih organizacija*. Zagreb: RRiF plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge.
4. Čulo, I., Morović., V. (2018). *Upravljanje proračunom u Republici Hrvatskoj*. Zaporešić: Veleučilište s pravom javnosti Baltazar Zaporešić.
5. Filipović, I. (2009). *Revizija*. Zagreb: Singerija
6. Krasić Š., Žager, L. (2009). *Državna revizija*. Zagreb: MASMEDIA
7. Pavičić, J. (2003). *Strategija marketinga neprofitnih organizacija*. Zagreb. MASMEDIA
8. Stepić, D., Jakir-Bajo, I., Maletić, I. (2018). *Vodič za dobro upravljanje u javnom i neprofitnom sektoru*. Zagreb: TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje
9. Vašiček, D., Vašiček, V. (2016). *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci.
10. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita A., Žager L. (2018). *Analiza financijskih izvještaja*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Časopisi:

1. Akrap, V. (2010). *Razvoj okvira Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija*. Riznica. Računovodstvo i financije. 6/10

2. Barać, M. (2017). *Obilježja i specifičnosti državnog proračuna Republike Hrvatske i proračuna Europske unije*. Dostupno na: (<https://hrcak.srce.hr/85463>) (pristupljeno 10. travnja 2020.)
3. Bakran, D. (2019). *Neprofitne organizacije kao obveznici uvida/revizije financijskih izvještaja za 2019. godinu*. Riznica. Računovodstvo i financije.
4. Despenić, B., Barišić I. (2018). *Obilježja i mogućnosti suradnje interne i eksterne revizije*. Računovodstvo i financije. 11/18
5. Sever Mališ, S., Žager, L. (2018). *Izazovi obavljanja zajedničke revizije*. Računovodstvo i financije.

Internet:

1. Bilanca Doma (2019). https://www.djecji-dom-vinkovci.hr/Dom_Sveta_Ana/2018/02/07/financiranje-i-nabava/ [Pristupljeno: 20. travanj 2020.]
2. Djelokrug rada i ustrojstvo Doma (2019). Dostupno na: https://www.djecji-dom-vinkovci.hr/Dom_Sveta_Ana/2018/02/07/akti-ustanove/ [Pristupljeno: 20. travanj 2020.]
3. Financijski plan Doma (2019). Dostupno na: https://www.djecji-dom-vinkovci.hr/Dom_Sveta_Ana/2018/02/07/financiranje-i-nabava/ [Pristupljeno: 20. travanj 2020.]
4. Interna revizija (2015). Dostupno na: <https://burza.com.hr/portal/cemu-zapravo-sluzi-interna-unutarnja-revizija/10550> [Pristupljeno: 24. ožujak 2020.]

5. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Doma (2019). Dostupno na: https://www.djecji-dom-vinkovci.hr/Dom_Sveta_Ana/2018/02/07/financiranje-i-nabava/
[Pristupljeno: 20. travanj 2020.]
Neprofitne organizacije (2015). Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/kako-su-uspjeli/neprofitne-organizacije-provjerite-placate-li-pdv-koji-niste-duzni-290536>
[Pristupljeno 25.travnja 2020.]
6. Neprofitne udruge (2019). Dostupno na: <http://udruga-opcina.hr/poslovne-udruge/neprofitne-organizacije/> [Pristupljeno: 25.travnja 2020.)
7. Perić, J., Jeger, M. *Područje djelovanja neprofitnih organizacija* (2016). Dostupno na: http://www.efos.unios.hr/poduzetnistvo-neprofitnih-organizacija/wp-content/uploads/sites/163/2013/04/PNO_temeljne-odrednice-NPO_280416.pdf
[Pristupljeno: 25.travnja 2020.]
8. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014). Dostupna na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_10_124_2374.html [Pristupljeno: 25. travanj 2020.]
9. Proračunski vodič za građane (2003). Dostupno na: (<http://www.ijf.hr/proracunski/I-proracun.pdf>) [Pristupljeno: 21. lipanj 2020.]
10. Statut Državnog ureda za reviziju (2019). Dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/ona/zakoni-i-akti/statut-drzavnog-ureda-za-reviziju> [Pristupljeno: 29. ožujak 2020.]
11. Zakon o proračunu (2015). Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> [Pristupljeno 22. travnja 2020.]
12. Zakon o reviziji (2017). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html [Pristupljeno: 18. ožujak 2020.]

POPIS SLIKA

Slika 1. Temeljne vrste revizije.....	7
Slika 2. Oblici internog nadzora trgovačkog društva.....	10
Slika 3. Hijerarhijske razine interne revizije.....	11
Slika 4. Općeprihvaćeni revizijski standardi.....	18
Slika 5. Faze proračunskog ciklusa.....	27
Slika 6. Međuodnos raznih oblika nadzora u sustavu proračuna.....	29
Slika 7. Podjela neprofitnih organizacija.....	38

POPIS TABLICA

Tablica 1. Vrste revizije	5
Tablica 2. Prednosti i nedostaci obavljanja zajedničke revizije	12
Tablica 3. Račun prihoda i rashoda državnog proračuna i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.....	26
Tablica broj 4. Ostvareni prihodi i primici.....	47
Tablica 5. Ostvareni rashodi.....	49
Tablica broj 6. Vrijednost imovine, obveza i vlastitih izvora početkom i koncem 2019.....	51

POPIS PRILOGA

1. Financijski plan

DJEČJI DOM SV. ANA VINKOVCI

Upravno vijeće Dječjeg doma Sv. Ana Vinkovci na sjednici održanoj dana 26. 05. 2020. godine donosi

ODLUKU

o usvajanju konačnog FINANCIJSKOG PLANA Dječjeg doma Sv. Ana Vinkovci za 2019. godinu prema sljedećim računima:

Račun	NAZIV TROŠKA	Sredstva iz proračuna IF:11	Ostala sredstva IF: 43	Vlastiti prihodi IF: 31	Donacija IF: 61	Ostale pomoći (lokalna sam.) IF:52	UKUPNA SREDSTVA
	PRIHODI						
634,636	Prihodi proračunskim korisnicima iz proračuna koji im nije nadležan					34.983,00	34.983,00
652	Prihodi po posebnim propisima		36.470,00				36.470,00
661	Prihodi koje proračuni i proračunski korisnici ostvare obavljanjem			59.825,00			59.825,00

	poslova na tržištu (vlastiti prihodi)						225.526,00	225.526,00	225.526,00
663	Donacije od pravnih i fizičkih osoba								
	Prihodi iz proračuna za financiranje	4.355.594,00							4.355.594,00
671	redovne djelatnosti proračunskih korisnika								
	Višak iz prethodnih godina		2.863,00					25.020,00	27.883,00
	Sveukupno prihodi	4.355.594,00	36.470,00	62.688,00	250.546,00	34.983,00	4.740.281,00		
311	Plaće	2.529.910,00						2.529.910,00	
312	Ostali rashodi za zaposlene	146.270,00						146.270,00	
313	Doprinosi na plaće	418.895,00						418.895,00	
31	RASHODI ZA ZAPOSLENE	3.095.075,00							3.095.075,00
321	Ukupno naknada troškova zaposlenima	132.407,00	14.900,00	912,00	5.170,00				153.389,00
322	Ukupno rashodi za materijal i energiju	740.783,00	12.344,00	106.526,00	6.857,00				866.510,00
323	Rashodi za usluge	222.892,00	6.613,00	49.432,00	37.070,00	12.870,00			328.877,00

324	Naknade ostalih troškova					12.983,00	13.379,00
329	Ostali nespomenuti rashodi poslovanja	29.745,00					34.528,00
32	MATERIJALNI RASHODI	1.125.827,00	21.513,00	62.688,00	153.945,00	32.710,00	1.396.683,00
343	Ostali financijski rashodi	1.721,00	1.984,00				3.705,00
34	FINANCIJSKI RASHODI	1.721,00	1.984,00				3.705,00
369	Tekući prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna						12.973,00
36	Tekući prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna						12.973,00
372	Ostale naknade građanima i kućanstvima iz proračuna	116.891,00			2.100,00		118.991,00
37	NAKNADE GRAĐANIMA I KUĆANSTVIMA NA TEMELJU OSIGURANJA I DRUGE NAKNADE	116.891,00			2.100,00		118.991,00

Nefinancijska imovina				94.501,00		94.501,00
višak	16.080,00				2.273,00	18.353,00
Sveukupno rashodi	4.355.594,00	36.470,00	62.688,00	250.546,00	34.983,00	4.740.281,00

KLASA: 023-01-01/19-01/2
 URBROJ: 2188/01-JT-7-01-20-6
 Vinkovci, 26. 05. 2020.

Predsjednik Upravnog vijeća
 DR. VINKOVCI
 MARGOJ BUJADINović, prof.



[Handwritten signature]