

Državna revizija na primjeru obveznika revizije Javna ustanova Nacionalni park Sjeverni Velebit

Stojanović, Selena

Undergraduate thesis / Završni rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:875603>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-11**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

SELENA STOJANOVIĆ

**DRŽAVNA REVIZIJA NA PRIMJERU
OBVEZNIKA REVIZIJE JAVNA USTANOVA
NACIONALNI PARK SJEVERNI VELEBIT**

Završni rad

Pula, 2019.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

SELENA STOJANOVIĆ

**Državna revizija na primjeru obveznika revizije
Javna ustanova Nacionalni park Sjeverni
Velebit**

Završni rad

JMBAG: 0303064860, redovita studentica

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Revizija i analiza poslovanja

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentor: Prof.dr.sc. Robert Zenzerović

Pula, rujan 2019.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana Selena Stojanović, kandidat za prvostupnika poslovne ekonomije, smjera Financijski management ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Završnog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

U Puli, _____, _____ godine



IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, Selena Stojanović dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom "DRŽAVNA REVIZIJA NA PRIMJERU OBVEZNIKA REVIZIJE JAVNA USTANOVA NACIONALNI PARK SJEVERNI VELEBIT" koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, _____ (datum)

Potpis

Sadržaj

1. UVOD	1
2. POJAM, PREDMET I VRSTE REVIZIJE.....	3
2.1. Pojam i definicija revizije	3
2.2. Svrha i cilj revizije	4
2.3. Objekt i predmet revizije	5
2.4. Vrste revizije.....	6
2.4.1. Interna i eksterna revizija	7
2.4.2. Revizija financijskih izvještaja i revizija poslovanja	8
2.4.3. Komercijalna i državna revizija.....	9
3. DRŽAVNA REVIZIJA	11
3.1. Subjekti državne revizije	11
3.2. Organizacija i proces državne revizije	12
3.2.1. Proces financijske revizije	14
3.2.2. Proces revizije učinkovitosti	16
3.3. Državni ured za reviziju	18
3.3.1. Zakon o Državnom uredu za reviziju	18
3.4. Revizija Hrvatske narodne banke.....	20
4. KODEKS PROFESIONALNE ETIKE DRŽAVNIH REVIZORA	22
4.2. Načela	22
4.2. Pravila	23

5. REVIZIJSKI STANDARDI INTOSAI-a	25
5.1. Osnovna načela	25
5.2. Opći standardi	26
5.3. Standardi obavljanja revizije	27
5.4. Standardi izvješćivanja	27
6. NACIONALNI PARK SJEVERNI VELEBIT – REVIZIJA ZA 2017. GODINU	30
6.1. Mišljenje	30
6.1.1. Bezuvjetno mišljenje o financijskim izvještajima.....	31
6.1.2. Bezuvjetno mišljenje o usklađenosti poslovanja.....	31
6.2. Podaci o javnoj ustanovi.....	31
6.2.1. Djelokrug i unutarnje ustrojstvo	31
6.2.2. Planiranje i izvršenje plana	32
6.2.3. Financijski izvještaji.....	33
6.2.4. Projekti financirani u 2017. godini	35
6.3. Revizija za 2017. godinu	36
7. ZAKLJUČAK.....	38
Literatura	40
Popis slika.....	42
Popis tablica	43
SAŽETAK.....	44
SUMMARY	45

1. UVOD

U današnje vrijeme sve je više interesno-utjecajnih skupina koje pod budnim okom prate razvoj i poslovanje poduzeća. Neke od tih interesno-utjecajnih skupina su investitori, dobavljači, zaposlenici i potencijalni zaposlenici te država. Investitori će prije ulaganja htjeti informacije o sigurnosti i profitabilnosti ulaganja kako bi mogli odlučiti gdje uložiti, dobavljači će htjeti osigurati naplatu svojih potraživanja, zaposlenici i potencijalni zaposlenici žele biti sigurni da je radno mjesto stabilno te da su primanja stabilna, a država želi biti sigurna da će poduzeća plaćati poreze i doprinose.

No uvijek postoji mogućnost pogreške, ali i prijevare u financijskim izvještajima. Otkrivanje takvih pogrešaka odnosno prijevara je zadatak revizora. Revizori otkrivaju sve one pogreške koje znatno utječu na realnost i objektivnost financijskih izvještaja te na temelju svojih nalaza daju revizorsko mišljenje u izvještaju. Revizorsko mišljenje je bitno vlasniku poduzeća te se revizija obavlja prvenstveno u svrhu zaštite njegovih vlasničkih interesa. Nakon obavljene revizije sastavlja se revizorski izvještaj koji je vrlo važan te utječe na donošenje odluka vezanih za poduzeće te se u njemu nalazi revizorsko mišljenje, obrazloženje mišljenja i nepravilnosti koje su uočene tijekom obavljanja revizije.

Tema ovog rada stavlja naglasak na državnu reviziju. Državna revizija ispituje točnost, realnost i objektivnost financijskih izvještaja korisnika državnog proračuna, a obavljaju ju državni revizori. Ona se obavlja u ime i za račun države te se ispituju financijski izvještaji jedinica državnog sektora, lokalne uprave i samouprave, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna i pravnih osoba kod kojih država ima više od 50% udjela i poslovanje Hrvatske narodne banke.

Završni rad se sastoji od uvoda i zaključka, četiri ključna poglavlja vezana uz teorijski dio rada te jedno poglavlje u kojem je razrađena državna revizija u praksi na primjeru obveznika revizije Javna ustanova Nacionalni park Sjeverni Velebit.

U prvom poglavlju jest teorijski dio u kojem će biti detaljnije objašnjena definicija revizije, pojam, predmet, uloga te vrste revizije.

U drugom poglavlju naglasak je na državnoj reviziji, procesu državne revizije te Zakonu o državnoj reviziji i reviziji Hrvatske narodne banke.

Treće poglavlje obrađuje kodeks profesionalne etike državnih revizora, a u četvrtom poglavlju slijede INTOSAI-a revizijski standardi koji se sastoje od četiri dijela: osnovna načela, opći standardi, standardi obavljanja revizije i standardi izvješćivanja.

U posljednjem poglavlju prikazan je primjer državne revizije obveznika revizije Javna ustanova Nacionalni park Sjeverni Velebit.

Pri izradi završnog rada korištene su metode indukcije, komparacije, deskripcije, analize i sinteze.

2. POJAM, PREDMET I VRSTE REVIZIJE

Ekonomске odluke u svakom društvu moraju biti temeljene na informacijama koje su dostupne u trenutku donošenja odluke. Na primjer, kako bi banka odobrila zajam poduzeću ona treba imati informacije o prijašnjim financijskim odnosima s tim poduzećem, financijskom stanju poduzeća koje se prikazuje u financijskim izvještajima i ostale informacije. Kako bi poduzeća donosila kvalitetne odluke, informacije na kojima se te odluke temelje moraju biti pouzdane. Nepouzdanе informacije mogu dovesti do neefikasnog korištenja resursa na štetu donositelja odluka, ali i društva. Kako bi donositelj odluka bio siguran u pouzdanost informacija, provodi se revizija. Revidirane informacije se zatim mogu koristiti u procesu donošenja odluka uz pretpostavku da su realne, cjelovite i nepristrane.

2.1. Pojam i definicija revizije

U hrvatskom jeziku upotrebljava se izraz “revizija” koji dolazi od latinske riječi “revidere” što znači pregledati ili ponovno vidjeti. No, u engleskom jeziku upotrebljava se termin “audit” od latinske riječi “audire” što znači slušati. Pojam “audire” počeo se koristiti u starom Rimu kada su revizori slušali usmene izvještaje poreznih obveznika odnosno obveznika revizije, kao što su farmeri, te su usmenim putem davali mišljenje o njihovim izvještajima i poreznim obvezama.¹

U revizijskoj literaturi postoje brojne definicije revizije od raznih teoretičara koji su se kroz povijest bavili problematikom pojmovnog određenja revizije. Jedna od općenitih definicija navodi da je „*revizija sustavni postupak objektivnog prikupljanja i procjene dokaza, vezanih uz izjave o gospodarskim aktivnostima i događajima, radi utvrđivanja stupnja podudarnosti između tih izjava i utvrđenih kriterija, kao i predočavanje rezultata zainteresiranim korisnicima.*“² Ova definicija upućuje na to da je revizija dobro isplaniran proces u kojem revizor procjenjuje značajnost i valjanost dokaza. Sakupljene dokaze revizor uspoređuje s financijskim izvještajima te mjeri u kojem se

¹ Tušek, B., *Revizija: instrument poslovnog odlučivanja*, Zagreb, TEB – Poslovno savjetovanje d.o.o., 2001., str. 51.

² Messier Jr., W. F., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, 2. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber&Zgombić Plus d.o.o., 2000., str. 8.

stupanju podudaraju s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Rezultat obavljene revizije jest izvještaj koji revizor pruža budućim korisnicima financijskih izvještaja.

Zakon o reviziji u Republici Hrvatskoj definira reviziju kao „*provjeru 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.*“³

2.2. Svrha i cilj revizije

Šire gledano revizija se može definirati kao proces prikupljanja i ispitivanja informacija o gospodarskom subjektu i to od strane nezavisne stručne osobe s ciljem izražavanja mišljenja o podudaranosti podataka s unaprijed utvrđenim kriterijima.⁴ U ovoj definiciji sadržani su neki od ključnih elemenata koji određuju obilježja odnosno svrhu i cilj revizije. Ti ključni elementi su gospodarski subjekt, stručna nezavisna osoba, prikupljanje i ispitivanje, utvrđeni kriteriji i izražavanje mišljenja. Dani elementi određuju područje ispitivanja revizije, kvalifikacije revizora, metode revizije, cilj revizije i rezultat revizije.

Dakle, najznačajnija uloga revizora jest da svojim korisnicima osigura točne, realne, objektivne i cjelovite informacije o gospodarskom subjektu putem revizorskog izvještaja. Korisnici revizorskog izvještaja su ponajprije vlasnici poduzeća koji žele osigurati sigurnost uloženog kapitala i prinosa na kapital, zatim menadžment poduzeća koji svoje odluke temeljiti na revizorskom izvještaju, poslovni partneri kao što su banke i dobavljači kako bi vjerodostojno ocijenili bonitet poduzeća, zaposlenici radi postizanja veće cijene rada i boljih uvjeta te država radi vođenja fiskalne politike odnosno naplate poreza i doprinosa.

³ Zakon o reviziji, čl. 4, Narodne novine RH, br. 127/17

⁴ Popović, Ž. i N. Vitezić, *Revizija i analiza: instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2000., str. 14.

Revizija je vrlo važan čimbenik u zaštiti korisnika financijskih izvještaja. Isto tako pomaže menadžmentu poduzeća kako bi vodili kvalitetne poslovne politike koje se temelje na pouzdanim podacima. Svrha revizije je zapravo pružanje sigurnosti odvijanja poslovnih procesa s motrišta gospodarstva, ali i društva u cjelini. Cilj revizije jest ispitati realnost, pouzdanost podataka i informacija sukladno određenim standardima, načelima, zakonima i slično.

2.3. Objekt i predmet revizije

Objekt i predmet revizije proizlaze iz shvaćanja samog pojma revizije. Općenito, objekt revizije jest poslovanje poduzeća s naglaskom na financijskim izvještajima. Pod financijskim izvještajima se podrazumijevaju bilanca, odnosno izvještaj o financijskom položaju, izvještaj o dobiti, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjenama glavnice te bilješke uz financijska izvješća. U postupku provedbe revizije prvo se ispituju računovodstvene evidencije, a zatim i ostale evidencije.

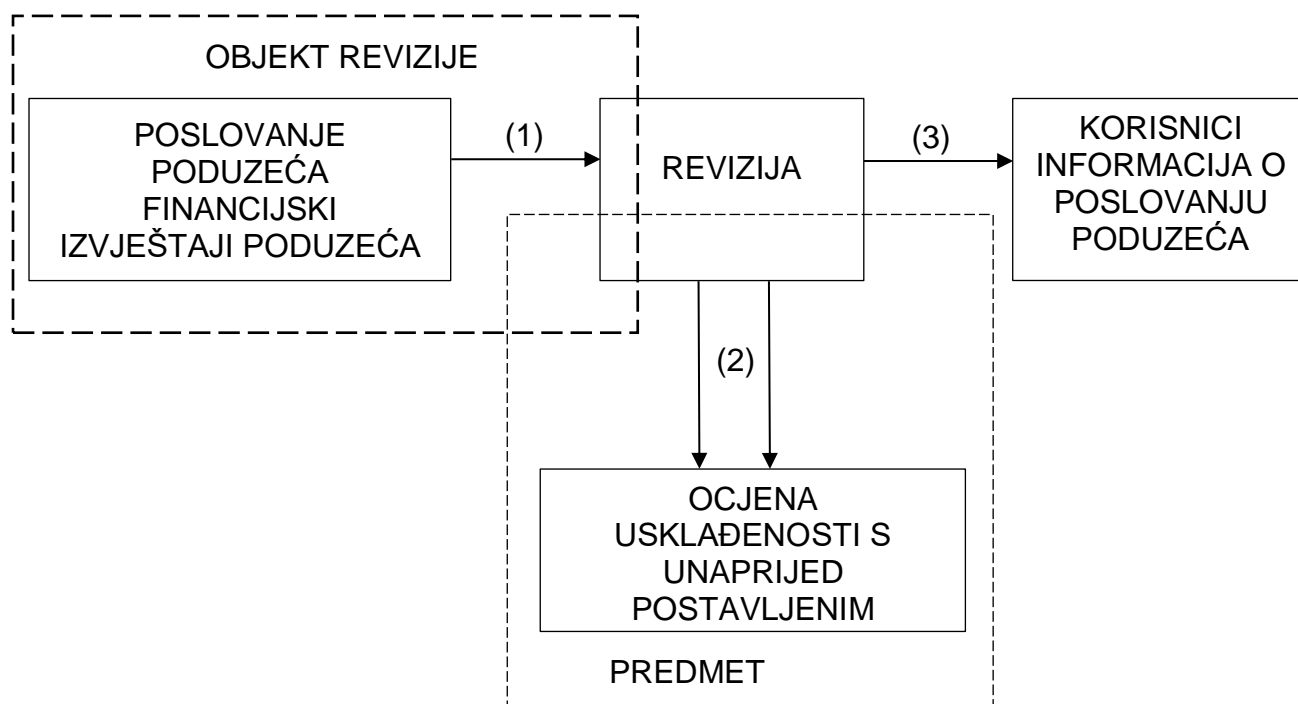
Nadalje, predmet revizije može se opisati kao stupanj usklađenosti poslovanja poduzeća i njegovih financijskih izvještaja sa unaprijed utvrđenim kriterijima. Općenito su ti kriteriji računovodstvena načela i standardi, zakonski propisi, računovodstvene politike, interni standardi i akti poduzeća i slično. Proces ispitivanja usklađenosti s kriterijima provodi se u skladu s revizijskim standardima.⁵

Slika 1. prikazuje međuzavisnost revizije i njezinog objekta i predmeta, s jedne strane, te korisnika informacija o poslovanju poduzeća, s druge strane. Strelica (1) predstavlja upoznavanje s poslovanjem poduzeća i njegovim financijskim izvještajima odnosno akceptiranje objekta revizije. Strelica (2) predstavlja usporedbu poslovanja poduzeća i njegovih financijskih izvještaja s unaprijed utvrđenim kriterijima odnosno računovodstvenim standardima i načelima, te ocjenu usklađenosti koja se provodi u skladu s revizijskim standardima i kodeksom profesionalne etike. Strelica (3) predstavlja dostavljanje objektivnih i realnih informacija zainteresiranim korisnicima kao što su vlasnici, kreditori, menadžeri i slično.⁶

⁵ Tušek B. i L. Žager, *Revizija*, Drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2007., str. 77.-78.

⁶ ibidem, str. 79.

Slika 1. Objekt i predmet revizije



Izvor: Tušek B. i L. Žager, *Revizija*, Drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2007., str. 79.

Na slici 1. možemo uočiti da kvaliteta informacija, koje se dostavljaju korisnicima tih informacija, zavisi od pravilnog određivanja objekta i predmeta revizije te je vrlo bitno pomoću kojih se kriterija ocjenjuje usklađenost. Ukoliko su kriteriji koji se primjenjuju neadekvatni, nije moguće donijeti kvalitetan sud o objektivnosti i realnosti informacija u financijskim izvještajima i poslovanju općenito. Zbog toga je usavršavanje računovodstvenih načela i standarda vrlo značajno za reviziju financijskih izvještaja. Važnost toga je vidljiva i u revizorskim izvještajima u kojima se ističu kriteriji na temelju kojih je ocjenjena objektivnost i realnost financijskih izvještaja.⁷

2.4. Vrste revizije

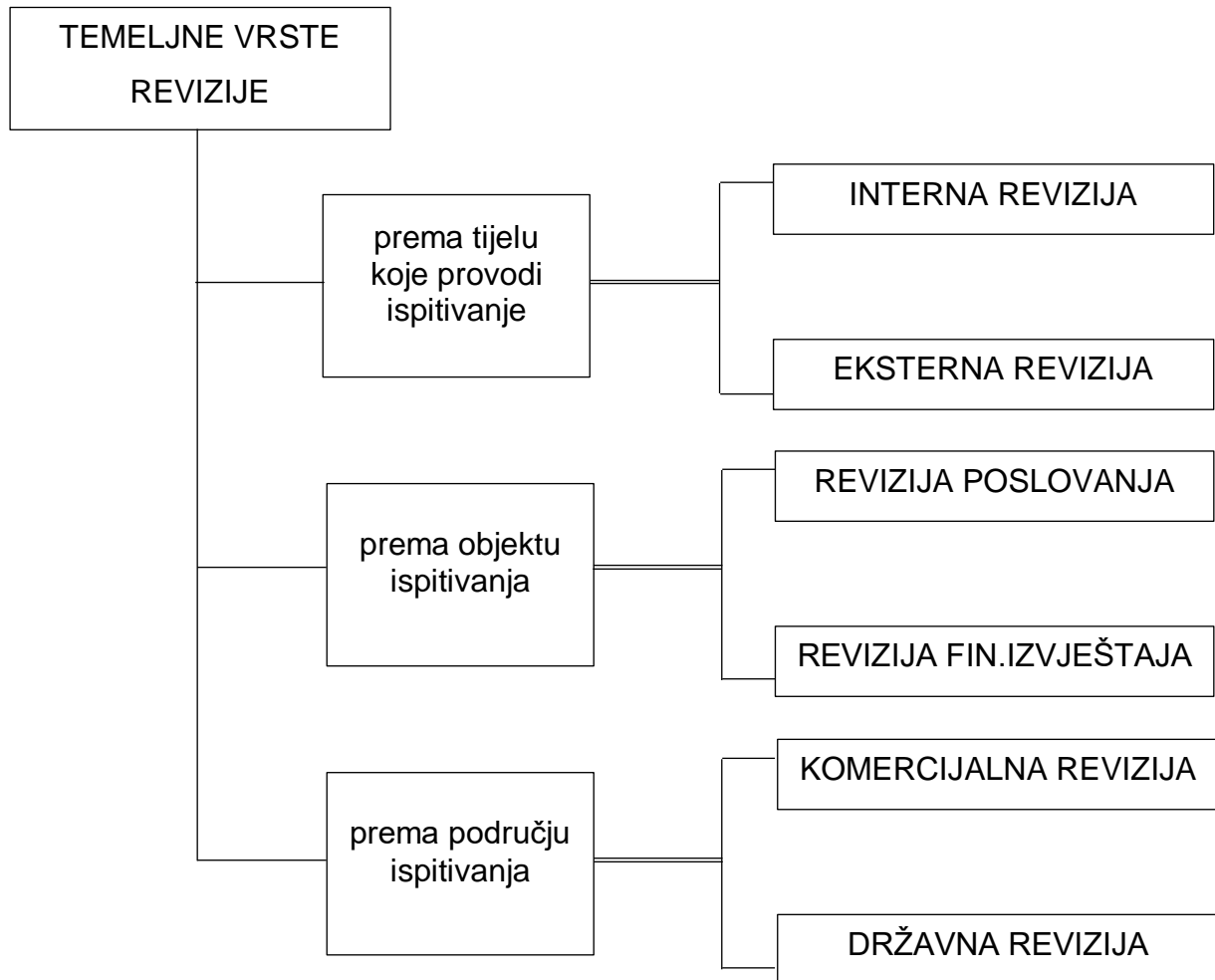
Temeljni kriteriji prema kojima se razlikuju vrste revizije su: tijelo koje provodi ispitivanje, objekt ispitivanja i područje ispitivanja.⁸ Tako prema tijelu koje provodi ispitivanje razlikujemo internu i eksternu reviziju, prema objektu ispitivanja razlikujemo

⁷ ibidem, str. 80.

⁸ ibidem, str. 70.

reviziju poslovanja i reviziju financijskih izvještaja, a prema području ispitivanja razlikujemo komercijalnu i državnu reviziju.

Slika 2. Temeljne vrste revizije



Izvor: Tušek B. i L. Žager, *Revizija*, Drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2007., str. 71.

2.4.1. Interna i eksterna revizija

Eksterna revizija predstavlja postupak ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poduzeća te ju provode stručni, neovisni i ovlašteni revizori. Eksterni revizori ne mogu biti zaposleni u poduzeću gdje obavljaju reviziju jer bi time narušavali načelo neovisnosti. Eksterna revizija prvenstveno ispituje objektivnost i realnost financijskih izvještaja.

Glavni cilj ove vrste revizije jest zaštititi interes vlasnika kapitala, a zatim osigurati vjerodostojne informacije za upravljanje poduzećem. Kod eksterne revizije, vrlo je važno postojanje revizijskih standarda i kodeksa profesionalne etike te postojanje instituta koji izdaje certifikate o revizijskim zvanjima.⁹

Interna revizija je vrlo značajan segment revizijske profesije. Interni revizori su revizori koji su zaposleni unutar neke organizacije kako bi za istu organizaciju provodili reviziju. Velika poduzeća mogu imati više internih revizora, a njihov rukovoditelj je najčešće na višim razinama organizacijske strukture. Interni revizori također moraju polagati revizorski ispit te time postaju ovlašteni interni revizori. Moraju se pridržavati standarda o objektivnosti i neovisnosti kao i eksterni revizori. Kako bi se osigurala objektivnost i neovisnost, rukovoditelj interne revizije trebao bi neposredno izvještavati upravu poduzeća ili revizijski odbor. Kada bi interni revizor podnio izvješće djelatniku na odjelu financija došlo bi do sukoba interesa. Interni revizori mogu obavljati sve vrste revizije, no njihova primarna funkcija jest obavljanje revizije učinkovitosti poslovanja unutar njihovih organizacija. Međutim, mogu se priključiti vanjskim revizorima te pomagati pri obavljanju revizije financijskih izvještaja.¹⁰

2.4.2. Revizija financijskih izvještaja i revizija poslovanja

Revizija financijskih izvještaja ispituje financijske izvještaje kako bi se utvrdilo jesu li objavljeni u skladu s određenim kriterijima te ispituje i ocjenjuje njihovu realnost i objektivnost. Revizija financijskih izvještaja obično se primjenjuje na temeljnim financijskim izvještajima koji obuhvaćaju bilancu, odnosno izvještaj o financijskom položaju, izvještaj o dobiti, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjenama glavnice i bilješke uz financijske izvještaje. Kao kriterij se uzimaju općeprihvaćeni računovodstveni standardi i načela te zakonski propisi. U Republici Hrvatskoj su to Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) koje primjenjuju mikro, mali i srednji poduzetnici, te Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) koje primjenjuju veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa. Međutim, kod nekih revizija moguće je zahtijevati primjenu drugih kriterija kao što su novčana ili porezna osnova. Kod revizije financijskih izvještaja bitno je istaknuti da revizor ne ispituje sve transakcije

⁹ ibidem, str. 72.

¹⁰ Messier Jr., W. F., op. cit., str. 13.

unutar određenog vremenskog razdoblja već nastoji odabrati reprezentativan uzorak te ispitivanjem uzorka doći do spoznaje o cjelini poslovanja poduzeća i njegovim financijskim izvještajima.

Revizija poslovanja obuhvaća sustavni uvid u cjelokupne aktivnosti ili dio aktivnosti poduzeća s aspekta učinkovitosti korištenja resursa. Svrha revizije poslovanja jest procijeniti poslovanje, utvrditi područja koja se trebaju poboljšati te dati preporuke za poboljšanje. S obzirom da se ova vrste revizije koristi za procjenu učinkovitosti, nije uvijek lako utvrditi objektivne i mjerljive kriterije procjene. Upravo zbog toga je reviziju poslovanja teže obaviti nego reviziju financijskih izvještaja. Revizija poslovanja se zbog svoje usmjerenosti prema menadžmentu sve češće naziva i revizijom za potrebe upravljanja ili upravljačkom revizijom (eng. *management auditing*). Također, izuzetno je važna usporedba postignutih ciljeva promatranog poduzeća s ostalim srodnim poduzećima odnosno prosjekom industrijske grane i slično.¹¹

2.4.3. Komercijalna i državna revizija

Komercijalna revizija je uobičajeni naziv za eksternu, stručnu i neovisnu reviziju. Ona se obavlja na temelju ugovora između obveznika revizije i tvrtke koja obavlja reviziju te se zaključuje u pisanom obliku za svaku godinu. Ugovorom se uređuju međusobni odnosi i način plaćanja. Podrazumijeva se da tvrtka obavlja reviziju sukladno revizijskim načelima i standardima te da je članica instituta za reviziju. Revizijskim tvrtkama primarni cilj nije ostvarivanje dobiti zbog čega se smatra da su one poluprofitne organizacije. No, postavlja se pitanje je li u praksi to stvarno tako. To je prvenstveno zbog toga što bi maksimizacija profita potencijalno narušila profesionalnu etiku revizijske profesije. Komercijalna revizija se najčešće odnosi na reviziju financijskih izvještaja zbog čega je prisutan revizijski rizik. Revizijski rizik jest rizik da revizor izrazi neodgovarajuće mišljenje o financijskim izvještajima kada su izvještaji značajno pogrešno prikazani.¹²

Državna revizija obavlja se u ime i za račun države te ju obavlja Državni ured za reviziju kojim rukovodi glavni državni revizor. Ona podrazumijeva reviziju državnih prihoda i

¹¹ Tušek B. i L. Žager, op. cit., str. 73.-74.

¹² ibidem, str. 74.-75.

rashoda, reviziju financijskih izvještaja i transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i regionalne samouprave, pravnih osoba koje su djelomično ili u cijelosti financirane iz državnog proračuna, javnih poduzeća, poduzeća u kojima Republika Hrvatska ili jedinice državnog sektora imaju većinski udio u vlasništvu te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija. Ova vrsta revizije nema obilježja komercijalnosti jer se rad Državnog ureda za reviziju u potpunosti financira iz državnog proračuna. Državnu reviziju mogu obavljati samo osobe koje imaju zvanje "ovlaštenog državnog revizora". Državni ured za reviziju za svoj rad izravno je odgovoran Hrvatskom saboru.¹³

¹³ ibidem, 75.-77.

3. DRŽAVNA REVIZIJA

Državna revizija Republike Hrvatske organizirana je osnivanjem samostalne države, kao i sva zakonodavna i izvršna tijela. Donošenjem Zakona o državnoj reviziji po prvi put je osnovano državno tijelo za kontrolu javnih prihoda i rashoda usklađeno s potrebama suvremene države. Osnivanje institucije Državnog ureda za reviziju olakšalo je kontrolu državnih prihoda i rashoda te rad državnih tijela.

Državnu reviziju obavlja Državni ured za reviziju u ime i za račun države. Objekt državne revizije su sredstva proračuna i fondova za financiranje djelatnosti od javnog interesa, sredstva javnih poduzeća i javnih zajmova, sredstva solidarnosti i ostala namjenski prikupljena sredstva javnog karaktera.¹⁴

Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju, državna revizija je „*provjera dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom.*“¹⁵ Revizija također uključuje i postupak ocjenjivanja jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije te ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti učinkovito odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti, te mogu li se poboljšati.

Državnoj reviziji podliježu financijski izvještaji i financijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinica lokalne samouprave i uprave, pravnih subjekata koji se u cijelosti financiraju iz proračuna ili su u većinskom vlasništvu države ili jedinica lokalne samouprave ili uprave. Osnovna razlika između državne revizije i ostalih vrsta revizije jest ispitivanje 3E odnosno ispitivanje ekonomičnosti (engl. *economy*), učinkovitosti (engl. *efficiency*) i svrsishodnosti (engl. *effectiveness*). Također postoji i razlika u financiranju jer se Državni ured za reviziju financira isključivo iz državnog proračuna te je izravno odgovoran Hrvatskom saboru.

¹⁴ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 74.-76.

¹⁵ Zakon o Državnom uredu za reviziju, čl. 8., Narodne Novine RH, br. 25/19

3.1. Subjekti državne revizije

Prema članku 9. Zakona o Državnom uredu za reviziju, reviziji podliježu svi prihodi i rashodi, imovina i obveze, financijski izvještaji, financijske transakcije, programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije. Državni ured za reviziju nije dužan davati upute i mišljenja subjektu revizije u vezi s obavljanjem poslova.

Subjekti državne revizije su:

- jedinice državnog sektora i jedinice lokalne i regionalne samouprave
- pravne osobe koje se financiraju iz proračuna
- pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i regionalne samouprave te pravne osobe u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i regionalne samouprave
- društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i regionalne samouprave ima većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima ili odlučujući utjecaj u upravljanju
- pravne osobe kćeri koje su osnovane od strane pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i regionalne samouprave
- pravne osobe koje sredstva za rad osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom
- političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i regionalne samouprave
- pravne osobe u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba
- Hrvatska narodna banka.¹⁶

3.2. Organizacija i proces državne revizije

Prema zakonu, državna revizija se obavlja jednom godišnje za potrebe državnog proračuna i različite fondove u zemlji. Program o obavljanju revizije u jedinicama lokalne i regionalne samouprave i uprave donosi Državni ured za reviziju, a odobrava

¹⁶ Zakon o Državnom uredu za reviziju, čl. 9., Narodne Novine RH, br. 25/19

Hrvatski sabor. Temeljni akt o provođenju, donošenju odluke i osnivanju Državnog ureda za reviziju je Zakon o državnoj reviziji koji je donesen 1993. godine.

U Zakonu o državnoj reviziji postoje samo odredbe u svezi osnivanja i ustroja koje su detaljnije razrađene u Statutu Državnog ureda za reviziju. Zakonom je propisano da se za obavljanja poslova revizije osniva Državni ured za reviziju, čijim radom rukovodi glavni državni revizor te da mu je sjedište u Zagrebu.

Središte Državnog ureda za reviziju je u Zagrebu, ali osnovano je još 20 područnih ureda u županijskim središtima. Državni ured za reviziju je zakonom obvezan revidirati jedinice lokalne i područne samouprave pa je, s obzirom na njihov broj i teritorijalni razmještaj, organizacijski i financijski bilo racionalno osnivanje područnih ureda u svim županijskim središtima.¹⁷

Ovlašteni državni revizor mora ispunjavati sljedeće uvjete:

1. da je državljanin Republike Hrvatske,
2. da ima visoku stručnu spremu – diplomirani ekonomist ili diplomirani pravnik,
3. da je položio ispit za ovlaštenoga državnog revizora i stekao certifikat ovlaštenog revizora,
4. da nije osuđivan za kaznena djela iz oblasti gospodarskog kriminala,
5. da je častan, pošten te da ispunjava uvjete utvrđene kodeksom profesionalne etike.

Kodeks profesionalne etike treba biti u skladu s Kodeksom etike INTOSAI-a te kandidat za polaganje ispita za zvanje ovlaštenoga državnog revizora mora imati najmanje tri godine radnog iskustva kao diplomirani ekonomist ili diplomirani pravnik.¹⁸

Zakonom su propisane i situacije u kojima državni revizor nije ovlašten za obavljanje revizije. Kako bi se izbjegli sukobi interesa ili pristranost, ovlašteni državni revizor ne smije obavljati reviziju ako je:

- član nadzornog odbora ili kojega drugog organa pravne osobe gdje se obavlja revizija,

¹⁷ Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., *Državna revizija*, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 107.

¹⁸ Zakon o državnoj reviziji, čl. 8., Narodne Novine RH, br. 49/03, pročišćen tekst

- sudjelovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja pravne osobe kod koje se obavlja revizija te
- suprug(a), krvni srodnik, staratelj, usvojitelj, usvojenik, hranitelj jednog od zakonskih predstavnika pravne osobe ili članova nadzornog odbora.¹⁹

Kada je riječ o državnoj reviziji, proces revizije obuhvaća sve radnje koje se obavljaju tijekom provođenja revizije. Okvir za definiranje procesa revizije određen je međunarodnim revizijskim standardima, a detaljnije je uređen i standardiziran od strane Državnog ureda za reviziju. S obzirom na vrste revizije, ciljeve i načine izvođenja, razlikuju se dva procesa revizije:

- proces financijske revizije
- proces revizije učinkovitosti.²⁰

3.2.1. Proces financijske revizije

Kada se govori o procesu financijske revizije, najčešće se misli na reviziju financijskih izvještaja koja predstavlja vrlo složen proces. Ovaj proces se samo u jednoj mjeri može standardizirati iz razloga što je u značajnoj mjeri subjektivan zbog uloge profesionalne prosudbe revizora. Proces financijske revizije može se podijeliti na četiri osnovne faze koje su zajedničke svim vrstama revizije te se međusobno isprepliću. Osnovne faze procesa financijske revizije su:

- Planiranje
- Provedba revizijskih postupaka
- Izvješćivanje
- Praćenje provedbe i preporuka

Proces financijske revizije koji je prikazan slikom 3. započinje planiranjem. Planiranje je proces kojim se određuje koje aktivnosti treba provesti tijekom obavljanja revizije. Svrha je odrediti najučinkovitiji način pribavljanja revizijskih dokaza kako bi se ostvarili ciljevi revizije te se omogućio nadzor i kontrola postupaka revizije. Faza planiranja se sastoji od razumijevanja poslovanja i sustava unutarnjih kontrola. Razumijevanje poslovanja služi za određivanje značajnosti koja se odnosi na to jesu li financijski

¹⁹ Zakon o državnoj reviziji, čl. 6., Narodne Novine RH, br. 49/03, pročišćen tekst

²⁰ Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., op. cit., str. 160.

izvještaji sastavljeni bez značajnih pogrešaka i u skladu s kriterijima. Uz značajnost je vrlo važno utvrditi i razinu rizika koji može dovesti do pogrešnih iskaza u financijskim izvještajima, a na samom kraju planiranja donosi se odluka o pristupu reviziji te izradi plana i programa revizije. Trajanje i obujam planiranja su različiti i ovise o samom subjektu revizije, njegovoj veličini i složenosti, prethodnom poznavanju subjekta, metodi obrade poslovnih promjena i slično.

Slika 3. Proces financijske revizije



Izvor: Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., *Državna revizija*, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 162.

Nakon planiranja slijedi faza provođenja revizijskih postupaka koja obuhvaća i ocjenu rezultata. U ovoj fazi revizor prikuplja revizijske dokaze primjenjujući metode koje je predvidio u prethodnoj fazi. Prilikom prikupljanja dokaza revizor treba obratiti pozornost na dostatnost, pouzdanost, značajnost i razboritost dokaza.²¹

²¹ ibidem, str. 160.-162.

Izvješćivanje je faza koja obuhvaća izradu revizijskog izvješća te davanje mišljenja. Struktura izvješća je standardizirana te se sastoji od tri dijela:

1. Opis činjenica utvrđenih revizijskim postupcima, sistematiziranih po pojedinim područjima
2. Nalaz u kojemu se ukratko opisuju područja u kojima su utvrđene nepravilnosti i propusti
3. Mišljenje o financijskim izvještajima i poslovanju subjekta revizije.²²

Revizijsko mišljenje mora biti sažetog standardiziranog oblika te odražava rezultate cjelokupnoga revizijskog rada. Revizor izražava jedno od četiri vrste mišljenja: pozitivno mišljenje, negativno mišljenje, mišljenje s rezervom ili suzdržanost od izražavanja mišljenja. Posljednja faza jest faza praćenja provedbe preporuka.

3.2.2. Proces revizije učinkovitosti

Proces revizije učinkovitosti provodi se u sedam osnovnih faza:

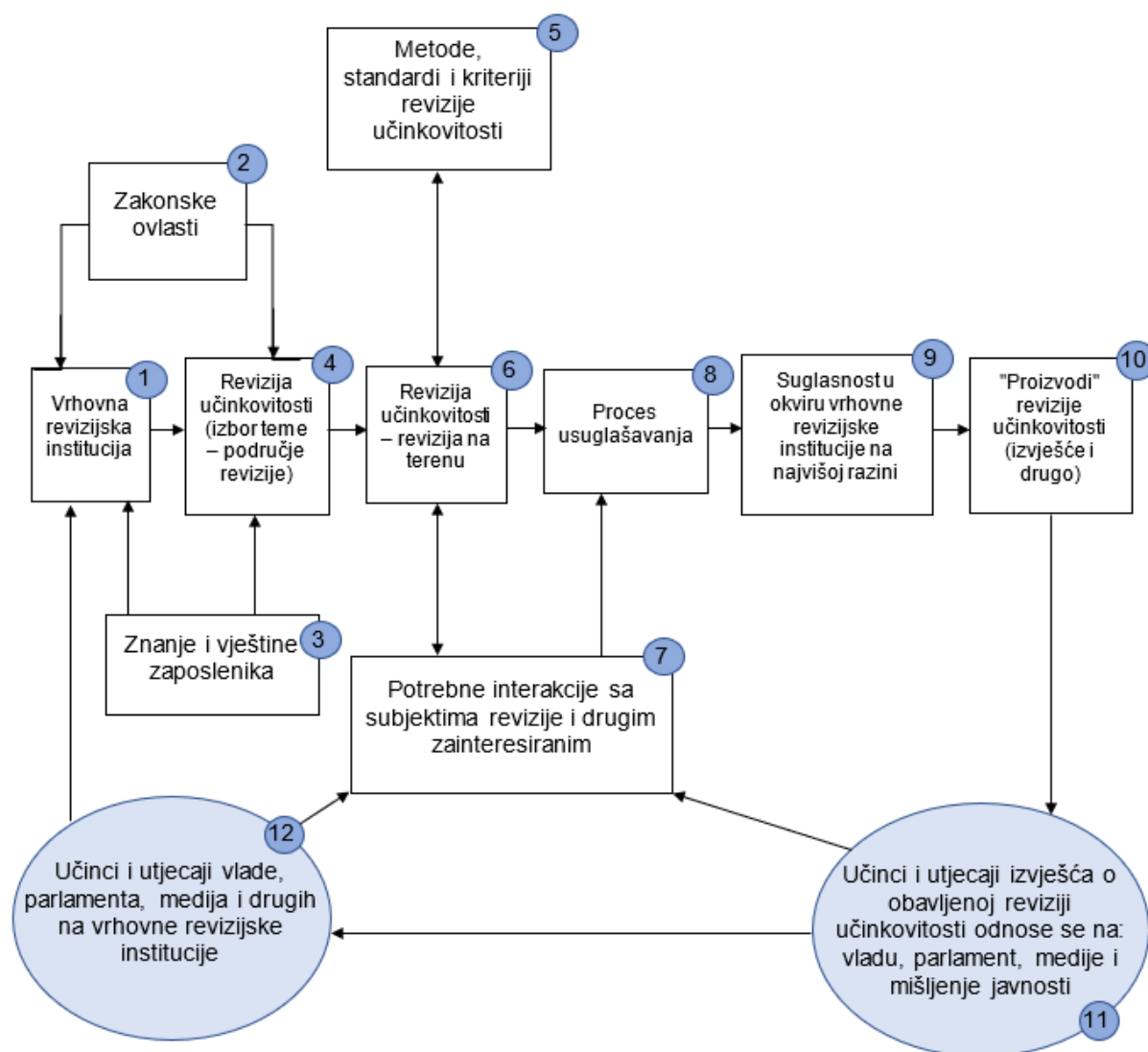
- pretplaniranje
- planiranje
- provedba revizije, rad na terenu
- izrada izvješća
- usuglašavanje
- izvješćivanje
- praćenje učinjenog.²³

U fazi pretplaniranja obavlja se prikupljanje i početno vrednovanje informacija, utvrđivanje glavnih ciljeva revizije i početna procjena potrebitih sredstava. U fazi planiranja pristupa razmatra se plana revizije, uspostavlja se veza sa subjektom revizije i priprema se revizijski programa. Provedba ili rad na terenu obuhvaća pribavljanje i vrednovanje revizijskih dokaza unaprijed određenim metodama. U ovoj fazi donose se početni zaključci. U fazi izrade izvješća se sažimaju i iznose svi nalazi, zaključci i preporuke vezane za učinkovitost subjekta, usklađuju se planirana i utvrđena revizijska sredstva i vrednuju se rezultati rada revizorskog tima.

²² ibidem, str. 202.

²³ ibidem, str. 206.

Slika 4. Proces revizije učinkovitosti



Izvor: Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., *Državna revizija*, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 208.

Na slici 4. prikazan je cjelokupni proces revizije učinkovitosti koji se sastoji od 12 faza. Proces revizije učinkovitosti kreće od vrhovne revizijske institucije, a slijede zakonske ovlasti te znanja i vještine zaposlenika. U ove tri faze odabire se tema odnosno područje revizije, određuju se metode, standardi i kriteriji učinkovitosti te se provodi revizija na terenu u suradnji sa subjektima revizije i drugim zainteresiranim strankama. Nakon obavljenog rada na terenu provodi se proces usuglašavanja, a suglasnost u okviru vrhovne revizije mora biti na najvišoj razini. Proizvodi revizije su završni rezultat

revizije, to su izvješća koja se odnose na vladu, parlament, medije i samo mišljenje javnosti o dobivenim rezultatima.

3.3. Državni ured za reviziju

Državni ured za reviziju osnovan je 1993. na temelju Zakona o državnoj reviziji, a počeo je s radom u studenome 1994. godine. Državni ured za reviziju je najviša revizijska institucija Republike Hrvatske koja je samostalna i neovisna u svom radu. Nadležnost i djelokrug rada uređeni su Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Državni ured za reviziju obavlja reviziju državnih prihoda i rashoda, financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora i lokalnih jedinica, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili lokalne jedinice, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno lokalne jedinice imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima. Državni ured za reviziju je također nadležan za obavljanje revizije sredstava Europske unije te drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.

Državni ured za reviziju je obvezan svake godine obaviti reviziju izvještaja o izvršenju državnog proračuna te reviziju financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka, nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela lokalnih jedinica izabranih s liste grupe birača. Ostale revizije se planiraju godišnjim programom i planom rada kojeg donosi glavni državni revizor. Vizija Državnog ureda za reviziju je *„povećanje odgovornosti svih sudionika u procesu prikupljanja, trošenja i upravljanja proračunskim, izvanproračunskim i drugim javnim sredstvima.“*²⁴

3.3.1. Zakon o Državnom uredu za reviziju

Zakonom o Državnom uredu za reviziju uređuju se osnivanje, ustrojstvo, nadležnost, način rada te ostala područja koja se odnose na rad Državnog ureda za reviziju. Zakon o Državnom uredu za reviziju sadrži ukupno 40 članaka.

²⁴ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama>, pristupano: 26.08.2019.

Članak 4. Zakona o državnom uredu za reviziju propisuje da sredstva za rad Državnog ureda za reviziju osigurava državni proračun Republike Hrvatske te da Državni ured za reviziju samostalno raspoređuje i upravlja sredstvima za rad. Također, Državni ured za reviziju može ostvarivati vlastite prihode koje može koristiti za unaprjeđenje poslovanja.

Člancima 14, 15., 16., 17. i 18. propisano je upravljanje Državnim uredom za reviziju. Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor kojeg imenuje Hrvatski sabor na prijedlog odbora nadležnog za izbor i imenovanja. Glavni državni revizor imenuje se na vrijeme od osam godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja. Za glavnog državnog revizora može biti imenovan državljanin Republike Hrvatske koji ima završen preddiplomski i diplomski sveučilišni studij, integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili specijalistički diplomski stručni studij ekonomskog ili pravnog usmjerenja, s petnaest godina radnog iskustva u struci, iskustvom u poslovnom upravljanju, položenim ispitom za ovlaštenoga državnog revizora te osobnim ugledom.

Glavni državni revizor:

- organizira rad
- predstavlja i zastupa Državni ured za reviziju
- donosi Statut i druge unutarnje normativne akte
- donosi strateški plan
- donosi godišnji program i plan rada
- donosi prijedlog godišnjeg financijskog plana
- izvješćuje Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju
- predlaže Hrvatskom saboru zamjenika glavnog državnog revizora
- odlučuje o primanju na rad, prestanku rada i rasporedu zaposlenika
- nadzire provedbu Zakona o Državnom uredu za reviziju i drugih unutarnjih normativnih akata
- nadzire izvršavanje poslova i poduzima mjere za osiguravanje učinkovitosti rada Državnog ureda za reviziju.²⁵

²⁵ Zakon o Državnom uredu za reviziju, čl. 16., Narodne Novine RH, br. 25/19

Članak 35. propisuje novčanu kaznu u iznosu od 20.000,00 do 50.000,00 kuna za prekršaj subjekta revizije. Također će se kazniti i zakonski predstavnik subjekta revizije novčanom kaznom u iznosu od 2.000,00 kuna do 20.000,00 kuna.

3.4. Revizija Hrvatske narodne banke

Revizija Hrvatske narodne banke propisana je Zakonom o Državnom uredu za reviziju i to člancima 11., 12. i 13. Državni ured za reviziju je nadležan za provjeru i ocjenu korištenja sredstava HNB-a kojima se neposredno ne ostvaruju ciljevi i izvršavaju zadaci propisani zakonom kojim se uređuje poslovanje HNB-a i zadaci propisani drugim zakonima, kao i zadaci koje HNB obavlja u skladu s Ugovorom o funkcioniranju Europske unije i Statutom Europskog sustava središnjih banaka i Europske središnje banke.

Revizija HNB-a obuhvaća:

- postupak ocjenjivanja jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije koje se odnose na troškove poslovanja u dijelu administrativnog poslovanja, stjecanja, upravljanja i raspolaganja nekretninama, pokretninama i opremom u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima prema kojima posluje HNB
- postupak ocjenjivanja ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti HNB-a u dijelu administrativnog poslovanja, stjecanja, upravljanja i raspolaganja nekretninama, pokretninama i opremom učinkovito, odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti i mogu li se poboljšati.

Tijekom obavljanja revizije HNB-a, Državni ured za reviziju je dužan u potpunosti poštivati njezinu neovisnost. Tijekom obavljanja revizije, Državni ured za reviziju nije ovlašten HNB-u, njezinim tijelima ili članovima tijela davati izravne ili neizravne upute kojima bi se utjecalo na njihovu neovisnost. Ovlašteni državni revizori, zamjenik glavnog državnog revizora i glavni državni revizor, kao i drugi zaposlenici Državnog ureda za reviziju dužni su pridržavati se pravila o tajnosti informacija, podataka i dokumentacije na isti način kao da su zaposlenici HNB-a, a ova njihova obveza traje i nakon prestanka njihova rada u Državnom uredu za reviziju.

Za potrebe obavljanja revizije ovlašteni državni revizori, zamjenik glavnog državnog revizora i glavni državni revizor mogu od HNB-a zatražiti samo one informacije, podatke i dokumente koji su im potrebni za obavljanje revizije. Nakon obavljene revizije Državni ured za reviziju dostavlja nacrt izvješća HNB-u na očitovanje. Guverner HNB-a ima pravo u roku od 15 dana dostaviti svoje očitovanje na nacrt izvješća. Zatim Državni ured za reviziju izrađuje izvješće s ugrađenim očitovanjem i dostavlja ga guverneru.²⁶

²⁶ Zakon o Državnom uredu za reviziju, čl. 11., 12. i 13., Narodne Novine RH, br. 25/19

4. KODEKS PROFESIONALNE ETIKE DRŽAVNIH REVIZORA

Kodeks profesionalne etike utemeljen je na principima, načelima i pravilima INTOSAI Kodeksa etike za državne revizore, a donosi ga glavni državni revizor. Kodeks sadrži načela i pravila kojima ovlašteni državni revizori, kandidati za polaganje ispita za zvanje ovlaštenoga državnog revizora, kao i osobe koje su na bilo koji način uključene u rad državne revizije, izražavaju svoje stavove o odgovornosti prema javnosti, subjektima revizije i pripadnicima revizijske profesije. Kodeks se sastoji od 5 načela i 5 pravila.²⁷

4.2. Načela

U načelima Kodeksa iznose se stavovi Državnog ureda za reviziju o odgovornosti državnih revizora, zaštiti javnog interesa, poštenju, neovisnosti, objektivnosti i nepristranosti te kompetentnosti državnih revizora.

Prvo načelo je načelo odgovornosti koje glasi: „*Državni revizor mora svojim cjelokupnim djelovanjem trajno dokazivati da je sposoban odgovorno izvršavati sve preuzete obveze propisane Zakonom o Državnom uredu za reviziju.*“²⁸

Drugo načelo je javni interes te nalaže da je služenje javnom interesu obveza koju državni revizor mora staviti iznad interesa subjekta revizije, kao i iznad vlastitih i pojedinačnih interesa.

Treće načelo je poštenje. Državni revizor svoje obveze mora izvršavati iskreno, savjesno i pošteno te dosljedno primjenjivati etičke standarde i principe neovisnosti i objektivnosti. Državni revizor je obvezan udovoljiti standardima časnog i nepristranog ponašanja. U svrhu očuvanja javnog povjerenja, ponašanje državnog revizora mora biti izvan svake sumnje i bez prigovora.

Četvrto načelo obuhvaća neovisnost, objektivnost i nepristranost. Da bi državni revizor mogao odgovorno i pošteno obavljati svoje dužnosti, mora ostvariti stupanj neovisnosti

²⁷ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora>, pristupano: 28.08.2019.

²⁸ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora>, pristupano: 28.08.2019.

koji mu osigurava mogućnost nepristranog djelovanja i mogućnost objektivnog prosuđivanja. Državni revizor se mora ponašati na način kojim štiti i povećavati svoju neovisnost. Neovisnost državnog revizora ne smije biti ugrožena osobnim ili vanjskim interesima. Objektivnost i nepristranost državnog revizora mora biti prisutna tijekom izrade izvješća jer izvješća moraju biti točna, fer i objektivna. Državni revizor ne smije imati predrasude koje su iznad načela objektivnosti i neovisnosti. Zbog zaštite svoje neovisnosti, državni revizor mora izbjeći svaki mogući sukob interesa, odbijajući primiti svaki dar ili poklon koji može utjecati na njegovu neovisnost i integritet.

Zadnje odnosno peto načelo je kompetentnost. Državni revizor mora revizijske poslove obavljati s velikom pažnjom, sposobnošću i marljivošću, te je obvezan imati stalno održavanje stručnog znanja i vještina. Mora usavršavati svoje metode rada te stjecati nova znanja. Državni revizor mora dobro poznavati i pridržavati se normi, politika, postupaka i praksi koje se primjenjuju na području državne revizije, računovodstva i upravljanja financijama te mora dobro poznavati zakonske i institucijske principe i standarde.²⁹

4.2. Pravila

Obveza pridržavanja pravila Kodeksa profesionalne etike državnih revizora proizlazi iz Zakona o Državnom uredu za reviziju. Glavni državni revizor nadležan je za tumačenje pravila Kodeksa profesionalne etike.

Pravilo broj 1 je da državni revizor smije obavljati samo one revizijske poslove za koje je dovoljno stručno osposobljen da bi mogao izraziti mjerodavnu ocjenu o predmetu svoga ispitivanja.

Pravilo broj 2 je da pri obavljanju revizijskih poslova državni revizor mora postupati pošteno i savjesno u okviru nadležnosti koje ima.

Pravilo broj 3 nalaže da se državni revizor, u obavljanju revizije i u obavljanju reviziji srodnih poslova, mora pridržavati pravila sadržanih u pravnoj i strukovnoj regulativi kojom se uređuje problematika državne revizije.

²⁹ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora>, pristupano: 28.08.2019.

Pravilo broj 4 nalaže da državni revizor mora uvažavati povjerljivost informacija do kojih je došao tijekom postupka revizije te da ne smije objavljivati te informacije bez odobrenja glavnog državnog revizora. Prikupljene informacije ne smiju se upotrijebiti u osobnu korist ili korist treće strane.

Pravilo broj 5 je zadnje pravilo te nalaže da državni revizor ne smije učiniti djelo nečasno za revizijsku profesiju. Državni revizor treba djelovati na način koji je u skladu s pravilima struke i suzdržavati se od bilo kojeg ponašanja koje može štetiti profesiji.³⁰

³⁰ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora>, pristupano: 28.08.2019.

5. REVIZIJSKI STANDARDI INTOSAI-a

Revizijski standardi Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) su Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI standardi). ISSAI standardi sastoje se od dokumenata koje je usvojio Kongres Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INCOSAI), s ciljem reguliranja profesionalnih standarda rada vrhovnih revizijskih institucija.³¹

INTOSAI revizijski standardi sastoje se od četiri dijela:

1. Osnovna načela,
2. Opći standardi,
3. Standardi obavljanja revizije,
4. Standardi izvješćivanja.

INTOSAI standardi su razvijeni kako bi se pružio okvir za uspostavljanje postupaka i praksi koje treba primjenjivati u obavljanju revizije.

5.1. Osnovna načela

Osnovna načela revizijskih standarda su temeljne pretpostavke koje pomažu u razvijanju revizijskih standarda te pomažu revizorima u oblikovanju mišljenja i izvješća. Revizijski standardi trebaju biti u skladu s revizijskim načelima.

Osnovna načela su:

1. Vrhovna revizijska institucija treba razmatrati suglasnost s revizijskim standardima INTOSAI-a u svim pitanjima koja se smatraju značajnima jer određeni standardi možda neće biti primjenjivi na neki dio posla koji revizijska institucija obavlja.
2. Vrhovna revizijska institucija treba primjenjivati vlastitu nepristranu prosudbu u situacijama koje nastaju tijekom obavljanja revizije.
3. Povećanjem javne svijesti nastaje potreba za procesom osiguravanja odgovornosti koji treba postaviti i učinkovito provesti.

³¹ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a>, pristupano: 30.08.2019.

4. Razvoj odgovarajućih sustava informiranja, kontrole, procjene i izvješćivanja olakšava postupak osiguravanja odgovornosti. Menadžment odgovara za pravilnost i dostatnost financijskih izvještaja i drugih informacija.
5. Odgovarajuća tijela trebaju osigurati donošenje prihvatljivih računovodstvenih standarda za financijsko izvješćivanje i objavljivanje.
6. Primjena prihvatljivih računovodstvenih standarda rezultirat će fer prezentiranjem financijskih izvještaja i rezultata poslovanja.
7. Postojanje odgovarajućeg sustava unutarnje kontrole smanjuje rizik pogrešaka i nepravilnosti.
8. Donošenje zakonskih propisa trebalo bi pridonijeti boljoj suradnji subjekata kod kojih se obavlja revizija.
9. Sve revizijske aktivnosti trebaju biti u okviru revizijske ovlasti vrhovne revizijske institucije.
10. Vrhovna revizijska institucija treba konstantno unaprjeđivati tehnike revidiranja.³²

5.2. Opći standardi

Opći standardi državne revizije opisuju uvjete osposobljenosti revizora i revizorske institucije za obavljanje zadataka na stručan i djelotvoran način. Opći standardi revizije nalažu da vrhovna revizijska institucija treba usvojiti politike i postupke za:

1. zapošljavanje osoblja s odgovarajućim kvalifikacijama
2. razvoj i izobrazbu zaposlenih kako bi ih se osposobili za uspješno obavljanje poslova
3. izradu priručnika i drugih pisanih smjernica u vezi s obavljanjem revizije
4. razvoj vještina, iskustava i prepoznavanje vještina koje nedostaju i osiguravanje optimalne raspodjele vještina na revizijske zadatke i angažiranje dovoljnog broja osoblja za obavljanje revizije
5. pregled učinkovitosti i djelotvornosti unutarnjih standarda i postupaka.³³

³² <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a>, pristupano: 30.08.2019.

³³ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a>, pristupano: 30.08.2019.

5.3. Standardi obavljanja revizije

Svrha standarda obavljanja revizije je uspostaviti kriterije i okvir za postupke koje revizor treba slijediti. Ti postupci predstavljaju pravila istraživanja koja revizor primjenjuje s ciljem postizanja određenih rezultata. Povezani su s općim revizijskim standardima kojima se propisuju osnovni uvjeti za obavljanje zadataka koje pokrivaju standardi obavljanja revizije. Standardi obavljanja revizije koji se primjenjuju na sve vrste revizija su sljedeći:

1. Revizor treba planirati reviziju tako da osigurava da će revizija biti visoke kvalitete te da će biti obavljena ekonomično, djelotvorno, efikasno i u vremenski danom okviru.
2. Tijekom obavljanja revizije treba se obavljati odgovarajući nadzor nad radom revizorskog tima te dokumentirani rad treba pregledavati iskusniji član revizorskog tima.
3. Revizor će, pri određivanju područja i djelokruga revizije, proučiti i procijeniti pouzdanost unutarnjih kontrola.
4. Pri obavljanju financijske revizije, treba se provjeriti usklađenost s primjenjivim zakonima i propisima. Kod obavljanja revizije učinkovitosti treba ocijeniti usklađenost s primjenjivim zakonima i propisima kada je to nužno da bi se zadovoljili revizijski ciljevi. Revizor treba posebnu pozornost obratiti na situacije i transakcije koje mogu ukazivati na nezakonite radnje koje imaju izravan utjecaj na rezultat revizije.
5. Treba pribaviti stručne, mjerodavne i razumne dokaze kojima će se potkrijepiti zaključci revidiranja.
6. U obavljanju financijske revizije, revizor treba analizirati financijske izvještaje kako bi se utvrdilo jesu li oni u skladu s računovodstvenim standardima za financijsko izvješćivanje i objavljivanje.³⁴

5.4. Standardi izvješćivanja

Svrha ovih standarda je pružiti pomoć revizorima pri oblikovanju mišljenja i izvješća. Izraz „izvješćivanje“ obuhvaća mišljenje revizora i druge napomene u vezi s

³⁴ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a>, pristupano: 30.08.2019.

financijskim izvještajima kao rezultat financijske revizije te izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti.

Standardi izvješćivanja su:

1. Na kraju svake revizije revizor treba pripremiti mišljenje ili izvješće u pisanom obliku u kojem će se navesti svi nalazi; njihov sadržaj treba biti lako razumljiv i bez nejasnih ili dvosmislenih informacija, treba sadržavati samo informacije potkrijepljene stručnim i mjerodavnim revizijskim dokazima; sadržaj treba biti neovisan, nepristran, pravedan i konstruktivan.
2. Vrhovna revizijska institucija će donijeti konačnu odluku o radnjama koje treba poduzeti pri otkrivanju prijevara ili ozbiljnih nepravilnosti.³⁵

Oblik i sadržaj mišljenja i izvješća temeljen je na sljedećim općim načelima:

- Naslov: odgovarajući naslov ili zaglavlje treba prethoditi mišljenju ili izvješću kako bi ih čitatelj mogao razlikovati od izjava i informacija koje su izdali drugi.
- Potpis i datum: mišljenje ili izvješće treba biti na odgovarajući način potpisano te mora biti naveden točan datum kako bi se čitatelju izvješća dalo na znanje o kojem se razdoblju radi.
- Ciljevi i djelokrug: u mišljenju ili izvješću treba navesti ciljeve i djelokrug revizije, time se određuje svrha i granice revizije.
- Potpunost: mišljenje se treba priključiti i objaviti uz financijske izvještaje na koje se odnosi, a izvješća o reviziji učinkovitosti mogu biti samostalna.
- Korisnik: u mišljenju ili izvješću treba navesti one kojima se ono dostavlja.
- Oznaka predmeta revizije: U mišljenju ili izvješću trebaju biti navedeni financijski izvještaji ili područje na koju se ono odnosi.
- Zakonska osnova: U mišljenjima ili izvješćima o reviziji treba navesti zakon i ostale ovlasti na osnovi kojih se obavlja revizija.
- Primjena standarda: U mišljenjima ili izvješćima o reviziji treba naglasiti revizijske standarde ili prakse koje su se primjenjivale pri obavljanju revizije kako bi čitatelji znali da je revizije obavljena u skladu s općeprihvaćenim postupcima.

³⁵ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a>, pristupano: 30.08.2019.

- Pravodobnost: mišljenje ili izvješće revizora treba završiti i dostaviti bez odlaganja kako bi bili od koristi čitateljima i korisnicima.³⁶

Mišljenje revizora se daje u standardiziranom obliku i odnosi se na financijske izvještaje u cjelini. Revizor daje jedno od četiri mišljenja:

1. Bezuvjetno mišljenje se daje kada je revizor uvjeren u svakom materijalnom pogledu da su:
 - a) financijski izvještaji sastavljeni primjenom prihvatljive računovodstvene osnove i dosljedno primjenjivanih politika
 - b) izvještaji usklađeni sa zakonskim obvezama i važećim propisima
 - c) prezentirana financijskim izvještajima sukladna revizorovu poznavanju subjekta
 - d) odgovarajuće objavljeni i prezentirani podaci o svim materijalnim pitanjima važnim za financijske izvještaje.
2. Uvjetno mišljenje se daje ako se revizor ne slaže ili postoji sumnja u pogledu jedne ili više pozicija u financijskim izvještajima koje su značajne, ali nisu važne za razumijevanje izvještaja.
3. Revizor daje nepovoljno mišljenje ako nije u mogućnosti oblikovati mišljenje o financijskim izvještajima u cjelini zbog neslaganja koje je toliko važno da ugrožava prezentirano stanje. Ovakvim mišljenjem se jasno ukazuje na to da financijski izvještaji nisu istinito prikazani.
4. Suzdržano mišljenje je kada revizor nije u mogućnosti izraziti mišljenje o financijskim izvještajima zbog postojanja sumnje ili ograničenja u pribavljanju dokaza. Tekst mora jasno ukazivati na to da mišljenje nije moglo biti izraženo, trebaju biti navedena sva pitanja kod kojih postoji dvojba.³⁷

³⁶ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a>, pristupano: 30.08.2019.

³⁷ <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a>, pristupano: 30.08.2019.

6. NACIONALNI PARK SJEVERNI VELEBIT – REVIZIJA ZA 2017. GODINU

Izvešće o obavljenoj financijskoj reviziji Javne ustanove Nacionalni park Sjeverni Velebit za 2017. godinu podijeljeno je na tri dijela:

- I. Mišljenje
- II. Podaci o javnoj ustanovi
- III. Revizija za 2017. godinu.³⁸

6.1. Mišljenje

„Na temelju odredaba članaka 19. i 21. Zakona o Državnom uredu za reviziju, obavljena je financijska revizija Javne ustanove Nacionalni park Sjeverni Velebit za 2017. Predmet revizije bili su godišnji financijski izvještaji u koje spadaju: izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, bilanca, izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, izvještaj o obvezama i bilješke uz financijske izvještaje. Predmet revizije je također bila i usklađenost poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima koji imaju značajan utjecaj na poslovanje. Revizijom usklađenosti poslovanja obuhvaćena su sljedeća područja: djelokrug i unutarnje ustrojstvo, planiranje i izvršenje plana, računovodstveno poslovanje, prihodi, rashodi, imovina, obveze, vlastiti izvori te javna nabava.“³⁹

O financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja Državni ured za reviziju izrazio je bezuvjetna mišljenja. Revizija je obavljena prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda INTOSAI i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.⁴⁰

³⁸ <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, pristupano: 31.08.2019.

³⁹ <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 1., pristupano: 31.08.2019.

⁴⁰ <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 1., pristupano: 31.08.2019.

6.1.1. Bezuvjetno mišljenje o financijskim izvještajima

Državni ured za reviziju dao je mišljenje da su financijski izvještaji Javne ustanove Nacionalni park Sjeverni Velebit za 2017. godinu sastavljeni u skladu s odredbama Zakona o proračunu. Za izražavanje mišljenja pribavljeni su dostatni i primjereni revizijski dokazi. Provjerom financijskih izvještaja u odnosu na kriterije za izražavanje mišljenja nisu utvrđene značajnije nepravilnosti.

6.1.2. Bezuvjetno mišljenje o usklađenosti poslovanja

Prema mišljenju Državnog ureda za reviziju, poslovanje je u svim značajnim odrednicama obavljano u skladu sa zakonima, propisima i unutarnjim aktima. Za izražavanje mišljenja pribavljeni su dostatni i primjereni revizijski dokazi. Provjerom usklađenosti poslovanja u odnosu na kriterije za izražavanje mišljenja nisu utvrđene značajnije nepravilnosti.

6.2. Podaci o javnoj ustanovi

U drugom djelu izvješća navedeno je: djelokrug i unutarnje ustrojstvo, planiranje i izvršenje plana, financijski izvještaji, projekti financirani u 2017. godini i javna nabava.

6.2.1. Djelokrug i unutarnje ustrojstvo

Područje sjevernog Velebita proglašeno je Nacionalnim parkom Sjeverni Velebit. Njegova površina iznosi 10 900 ha. Za upravljanje Nacionalnim parkom osnovana je Javna ustanova čiji je osnivač Republika Hrvatska, a osnivačka prava i dužnosti u ime Republike Hrvatske obavlja Ministarstvo zaštite okoliša i energetike. Upisana je u sudski registar Trgovačkog suda u Karlovcu u siječnju 2000., sa sjedištem u Krasnom.

Djelatnost Javne ustanove je zaštita, održavanje i promicanje Nacionalnog parka u cilju zaštite i očuvanja prirode, osiguravanja neometanog odvijanja prirodnih procesa i održivog korištenja prirodnih dobara, nadziranje provođenja uvjeta i mjera zaštite prirode. Može obavljati i prihvat, informiranje, vođenje, razgledavanje i prijevoz posjetitelja, ugostiteljsko-turističku djelatnost, mjenjačke poslove i trgovinu na malo

suvenirima, rukotvorinama i religijskim predmetima. Sredstva za obavljanje djelatnosti osiguravaju se iz proračuna Republike Hrvatske, prihoda od naknada, obavljanjem poslova na tržištu i drugih izvora.

Unutarnje ustrojstvene jedinice su ured ravnatelja, odjel stručnih poslova zaštite, održavanja, očuvanja, promicanja i korištenja, odjel nadzora, tehničkih poslova i održavanja te odjel općih i zajedničkih poslova. Statut je donesen uz suglasnost osnivača u srpnju 2015. Osim Statuta, doneseni su Pravilnik o unutarnjem ustrojstvu i načinu rada, Pravilnik o radu, Pravilnik o plaćama i naknadama te drugi unutarnji akti. Tijela Javne ustanove su Upravno vijeće i ravnatelj. Javnom ustanovom upravlja Upravno vijeće koje ima predsjednika i četiri člana. Upravno vijeće donosi statut, poslovnik o svom radu, plan upravljanja, godišnji program zaštite, održavanja, očuvanja, promicanja i korištenja zaštićenog područja i prati njegovo izvršavanje, donosi godišnji financijski plan i godišnji obračun te odlučuje o drugim pitanjima utvrđenim Zakonom o zaštiti prirode i drugim propisima. Ravnatelj organizira, vodi rad i poslovanje Javne ustanove. Stručni rad vodi stručna voditeljica, koju je imenovalo Upravno vijeće. Na kraju 2017. godine Javna ustanova je imala 18 zaposlenih. Od rujna 2017. ravnateljica je Irena Glavičić Sertić.⁴¹

6.2.2. Planiranje i izvršenje plana

Financijskim planom za 2017. godinu planirani su prihodi i rashodi u iznosu od 19.245.161,00 kn. Vrijednosno značajnije povećanje planiranih prihoda za 5.572.923,00 kn odnosi se na prihode od pomoći, dok se najznačajnije povećanje planiranih rashoda za 7.136.746,00 kn odnosi na rashode za projekt Centar za posjetitelje Krasno. Donesene su projekcije za 2018. i 2019. godinu, za 2018. godinu su planirani prihodi i rashodi u iznosu od 3.861.000,00 kn, a za 2019. godinu u iznosu od 4.656.000,00 kn. Prihodi za 2017. ostvareni su u iznosu 13.214.273,00 kn, što je za 6.030.888,00 kn ili 31,3% manje od planiranih, dok su rashodi ostvareni u iznosu 14.826.244,00 kn, što je za 4.418.917,00 kn ili 23,0% manje od planiranih.⁴²

⁴¹ <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 3., pristupano: 31.08.2019.

⁴² <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 4., pristupano: 31.08.2019.

6.2.3. Financijski izvještaji

Sastavljeni su propisani financijski izvještaji i to: izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, bilanca, izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, izvještaj o obvezama i bilješke uz financijske izvještaje.

a) Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima

Tablica 1. Ostvareni prihodi

				u kn
Redni broj	Prihodi	Ostvareno za 2016.	Ostvareno za 2017.	Indeks (3/2)
	1	2	3	4
1.	Prihodi iz proračuna	2.049.195,00	2.191.051,00	106,9
2.	Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija	185.683,00	237.427,00	127,9
3.	Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada	435.658,00	513.139,00	117,8
4.	Prihodi od imovine	5.607,00	638,00	11,4
5.	Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna	18.304.084,00	10.271.739,00	56,1
6.	Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	0,00	279,00	-
	Ukupno	20.980.227,00	13.214.273,00	63,0

Izvor: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 5.

U tablici 1. je vidljivo da su u 2017. godini ukupni prihodi ostvareni u iznosu 13.214.273,00 kn, što je za 37% manje u odnosu na prethodnu godinu. Najznačajniji udjel imaju prihodi od pomoći u iznosu 10.271.739,00 kn ili 77,7%, i prihodi iz proračuna u iznosu 2.191.051,00 kn ili 16,6% ukupnih prihoda. Svi drugi prihodi čine 5,7% ukupnih prihoda.⁴³

U tablici 2. prikazani su ostvareni rashodi te je vidljivo da su u 2017. godini ostvareni ukupni rashodi u iznosu od 14.826.244,00 kn, što je 18,3% manje u odnosu na prethodnu godinu. Vrijednosno značajniji rashodi ostvareni su za nabavu nefinancijske imovine koji čine 67% ukupnih rashoda, materijalne rashode koji čine 19,8% i rashode

⁴³ <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 5., pristupano: 31.08.2019.

za zaposlene koji čine 13% ukupno ostvarenih rashoda. Svi drugi rashodi iznose 26.752,00 kn i imaju udjel 0,2% u ukupnim rashodima.⁴⁴

Tablica 2. Ostvareni rashodi

Redni broj	Rashodi	u kn		
		Ostvareno za 2016.	Ostvareno za 2017.	Indeks (3/2)
	1	2	3	4
1.	Rashodi za zaposlene	1.850.842,00	1.934.898,00	104,5
2.	Materijalni rashodi	3.636.865,00	2.930.703,00	80,6
3.	Financijski rashodi	13.374,00	11.749,00	87,8
4.	Pomoći unutar općeg proračuna	0,00	15.003,00	-
5.	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	12.637.568,00	9.933.891,00	78,6
	Ukupno	18.138.649,00	14.826.244,00	81,7
	Višak prihoda	2.841.578,00	0,00	-
	Manjak prihoda	0,00	1.611.971,00	-

Izvor: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 6.

b) Bilanca

Prema podacima iz bilance na dan 31. prosinca 2017. godine, ukupna vrijednost imovine te obveza i vlastitih izvora iskazana je u iznosu 34.503.052,00 kn. Tablicom 3. prikazana je bilanca. Vrijednost građevinskih objekata u najznačajnijem dijelu odnosi se na vrijednost Centra za posjetitelje 14.735.517,00 kn i poslovnog objekta 4.329.670,00 kn. Tijekom 2017. zgrada Centra za posjetitelje stavljena je u uporabu te je prenesena s računa nefinancijske imovina u pripremi na račun imovine u uporabi. Povećanje vrijednosti postrojenja i opreme kao i druge nefinancijske imovine u najznačajnijem dijelu odnosi se na nabavu imovine za opremanje izložbenog prostora. Krajem 2017. godine potraživanja su iznosila 607.100,00 kn i bila manja za 87,4% u odnosu na prethodnu godinu. Obveze su iskazane u iznosu 689.162,00 kn i manje su

⁴⁴ <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 6., pristupano: 31.08.2019.

za 78,4% u odnosu na stanje početkom godine. Značajno smanjenje potraživanja i obveza rezultat je završetka projekta Centar za posjetitelje.⁴⁵

Tablica 3. Bilanca

				u kn
Redni broj	Opis	1. siječnja	31. prosinca	Indeks (3/2)
	1	2	3	4
1.	Nefinancijska imovina	24.444.943,00	32.858.642,00	134,4
1.1.	Prirodna bogatstva (zemljište)	68.870,00	68.870,00	100,0
1.2.	Građevinski objekti	9.622.361,00	24.020.139,00	249,6
1.3.	Postrojenja i oprema	180.005,00	3.370.852,00	1.872,6
1.4.	Prijevozna sredstva	22.673,00	11.632,00	51,3
1.5.	Nefinancijska imovina u pripremi	14.114.555,00	0,00	-
1.6.	Druga nefinancijska imovina	436.479,00	5.387.149,00	1.234,2
2.	Financijska imovina	5.754.085,00	1.644.410,00	28,6
2.1.	Novčana sredstva	799.031,00	816.504,00	102,2
2.2.	Depoziti i ostala potraživanja	4.831.118,00	600.772,00	12,4
2.3.	Potraživanja za prihode poslovanja	4.759,00	6.328,00	133,0
2.4.	Rashodi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda	119.177,00	220.806,00	185,3
	Ukupno imovina	30.199.028,00	34.503.052,00	114,3
3.	Obveze	3.190.315,00	689.162,00	21,6
3.1.	Obveze za rashode poslovanja	1.510.653,00	473.590,00	31,4
3.2.	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	1.679.662,00	215.572,00	12,8
4.	Vlastiti izvori	27.008.713,00	33.813.890,00	125,2
	Ukupno obveze i vlastiti izvori	30.199.028,00	34.503.052,00	114,3

Izvor: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 7.

6.2.4. Projekti financirani u 2017. godini

Tijekom 2017. godine ukupno je provedeno tri projekta: Centar za posjetitelje, Uspostava osnovne infrastrukture u Nacionalnom parku i Razvoj mreže turističkih proizvoda za populaciju 55 plus. Sva tri projekta završena su u 2017. godini uz sredstva Republike Hrvatske i Europske Unije, ali i uz uporabu vlastitih sredstava Javne ustanove. U okviru ovih projekata uređena je infrastruktura, zgrade, poslovni prostor i oprema Javne ustanove radi promicanja i poboljšanja poslovanja te vođenja Nacionalnog parka Sjeverni Velebit.

⁴⁵ <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 7., pristupano: 31.08.2019.

6.3. Revizija za 2017. godinu

Postupci revizije provedeni su od 17. rujna 2018. do 23. travnja 2019. godine. Ciljevi revizije bili su provjeriti istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja, provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima koji imaju značajan utjecaj na poslovanje i provjeriti druge aktivnosti u vezi poslovanja Javne ustanove.

Kriteriji za izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima javnih ustanova su:

1. Zakon o proračunu
2. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu
3. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.⁴⁶

Kriteriji za izražavanje mišljenja o usklađenosti poslovanja su Zakon o proračunu, Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2017. godinu, Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, Zakon o ustanovama, Zakon o zaštiti prirode, Zakon o zakupu i kupoprodaji poslovnog prostora, Zakon o javnoj nabavi, Pravilnik o planu nabave, registru ugovora, prethodnom savjetovanju i analizi tržišta u javnoj nabavi, Pravilnik o mjerilima i načinu korištenja donacija i vlastitih prihoda nacionalnih parkova i parkova prirode, Odluka o visini naknade, načinu isplate kao i prihvatljivim troškovima za korištenje naknade zbog zaštićenih prirodnih područja, Zakon o plaćama u javnim službama, Uredba o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u javnim službama, Temeljni kolektivni ugovor za službenike i namještenike u javnim službama, Temeljni kolektivni ugovor za službenike i namještenike u javnim službama, Zakon o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom, Uredba o Registru državne imovine i unutarnji akti.⁴⁷

Za potrebe prikupljanja revizijskih dokaza, proučena je i analizirana pravna regulativa te dokumentacija i informacije o poslovanju Javne ustanove. Podaci iskazani u financijskim izvještajima uspoređeni su s podacima iz proračuna i podacima iz prethodnog razdoblja, s ciljem utvrđivanja područja rizika. Provjerene su poslovne knjige i knjigovodstvene isprave koje služe kao dokaz o nastalim poslovnim događajima. Provjerena je dosljednost primjene zakona i drugih propisa te unutarnjih

⁴⁶ <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 11., pristupano: 31.08.2019.

⁴⁷ <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 11.-12., pristupano: 31.08.2019.

akata. Obavljena je detaljna provjera vrijednosno značajnih stavki na pojedinim računima, dok su brojnije, vrijednosno manje značajne stavke provjerene metodom uzorka. Provjerena je dokumentacija u vezi obračuna plaća i naknada za zaposlene te ulaznih računa. Obavljeni su razgovori sa zaposlenicima Javne ustanove i pribavljena su obrazloženja odgovornih osoba u vezi s ostvarenjem rashoda, postupcima javne nabave i naplatom potraživanja. Revizijom su obuhvaćena sljedeća područja: djelokrug i unutarnje ustrojstvo, planiranje i izvršenje plana, računovodstveno poslovanje, prihodi, rashodi, imovina, obveze, vlastiti izvori te javna nabava. U nalazu za 2017. godinu navedeno je da propisani podaci o nekretninama Javne ustanove nisu u cijelosti dostavljeni u Registar državne imovine stoga se skreće pozornost na Zakon o Središnjem registru državne imovine, koji je stupio na snagu u prosincu 2018., kojim je propisan način vođenja te tko su obveznici dostave podataka u Središnji registar državne imovine.⁴⁸

⁴⁸ <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, str. 12., pristupano: 31.08.2019.

7. ZAKLJUČAK

Kroz ovaj završni rad obrađena je tema revizije s naglaskom na državnu reviziju te je prikazan primjer državne revizije obveznika revizije Javna ustanova Nacionalni park Sjeverni Velebit. Na početku rada razrađen je teorijski okvir revizije u kojem je opisan pojam i definicija revizije, njezina svrha i cilj, objekt i predmet te vrste revizije. Vrste revizije mogu se podijeliti prema tri osnovna kriterija: prema tijelu koje provodi ispitivanje, prema objektu ispitivanja i prema području ispitivanja. Tako reviziju dijelimo na eksternu i internu, reviziju poslovanja i reviziju financijskih izvještaja te na komercijalnu i državnu reviziju.

Državna revizija bavi se ispitivanjem i ocjenom financijskih izvještaja i poslovanja državnog proračuna, institucija koje se financiraju iz državnog proračuna, lokalnih i regionalnih uprava i samouprava, javnih poduzeća i Hrvatske narodne banke. Uloga državne revizije jest uočiti nepravilnosti kod subjekata revizije kako bi se spriječili nepotrebni troškovi za državni proračun. Provođenje državne revizije propisano je Zakonom o Državnom uredu za reviziju te je istim zakonom propisano i tko su obveznici revizije odnosno subjekti revizije.

Državni ured za reviziju je vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj koja je neovisna u svom radu, a financira se iz državnog proračuna. Državni ured za reviziju izravno je odgovoran Hrvatskom saboru. Sjedište Ureda nalazi se u Zagrebu, a osnovano je i 20 područnih ureda raspoređenih u središte svake županije. Njima upravlja glavni državni revizor koji ujedno donosi i Statut Državnog ureda za reviziju te program i plan rada.

Državni revizori obvezni su pridržavati se Kodeksa profesionalne etike državnih revizora, njegovih načela i pravila. Načela Kodeksa profesionalne etike su odgovornost, javni interes, poštenje, kompetentnost i neovisnost. Pravila Kodeksa nalažu da državni revizor smije obavljati samo one revizijske poslove za koje je dovoljno stručno osposobljen, pri obavljanju revizijskih poslova mora postupati pošteno i savjesno, mora se pridržavati pravila sadržanih u pravnoj i strukovnoj regulativi, mora uvažavati povjerljivost informacija te da državni revizor ne smije učiniti djelo nečasno za revizijsku profesiju.

INTOSAI standardi su načela i standardi državnih revizora koje donosi Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija s ciljem reguliranja profesionalnih standarda rada vrhovnih revizijskih institucija. INTOSAI revizijski standardi sastoje se od četiri dijela, a to su osnovna načela, opći standardi, standardi obavljanja revizije i standardi izvješćivanja. Ovi standardi razvijeni su kako bi se pružio okvir za uspostavljanje postupaka i praksi koje treba primjenjivati u obavljanju revizije.

Javna ustanova Nacionalni park Sjeverni Velebit jedna je od obveznika državne revizije. Obavljena je državna revizija za 2017. godinu te su revizori dali bezuvjetno mišljenje i za reviziju financijskih izvještaja i za usklađenost poslovanja. To znači da revizori nisu pronašli ni jedan nalaz koji dovodi do sumnje ili znatno utječe na neku od stavaka prikazanih u financijskim izvještajima. Revizija je obavljena u skladu sa propisanim zakonima te su kriteriji za usporedbu financijskih izvještaja i usklađenosti poslovanja navedeni u revizorskom izvješću.

Literatura

Knjige:

Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., *Državna revizija*, Masmedia, Zagreb, 2009.

Messier Jr., W. F., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, 2. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber&Zgombić Plus d.o.o., 2000.

Popović, Ž. i N. Vitezić, *Revizija i analiza: instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2000.

Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012.

Tušek, B., *Revizija: instrument poslovnog odlučivanja*, Zagreb, TEB – Poslovno savjetovanje d.o.o., 2001.

Tušek B. i L. Žager, *Revizija*, Drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2007.

Internetski izvori:

Zakon o reviziji, <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, pristupano: 21.08.2019.

Zakon o Državnom uredu za reviziju, <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti>, pristupano: 24.08.2019.

Zakon o državnoj reviziji,
http://www.poslovniforum.hr/zakoni/zakon_o_drzavnoj_reviziji.asp, pristupano:
25.08.2019.

Državni ured za reviziju, <http://www.revizija.hr/hr/o-nama>, pristupano: 26.08.2019.

Kodeks profesionalne etike državnih revizora, <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora>, pristupano: 28.08.2019.

Revizijski standardi INTOSAI-a, <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a>, pristupano: 30.08.2019.

Revizorsko izvješće Javne ustanove Nacionalni park Sjeverni Velebit za 2017. godinu, <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/190/NACIONALNI-PARK-SJEVERNI-VELEBIT.pdf>, pristupano: 31.08.2019.

Popis slika

Slika 1. Objekt i predmet revizije

Slika 2. Temeljne vrste revizije

Slika 3. Proces financijske revizije

Slika 4. Proces revizije učinkovitosti

Popis tablica

Tablica 1. Ostvareni prihodi

Tablica 2. Ostvareni rashodi

Tablica 3. Bilanca

SAŽETAK

U suvremenom gospodarstvu revizija ima ključnu ulogu u osiguravanju realnih, objektivnih i cjelovitih informacija o financijskim izvještajima, ali i cjelokupnom poslovanju poduzeća. Te informacije služe kao podloga za donošenje poslovnih odluka. Državna revizije je jedna od temeljnih vrsta revizije, a osnovni cilj joj je osigurati optimalnu raspodjelu sredstava državnog proračuna odnosno spriječiti nepotrebno trošenje sredstava. Obavljanje državne revizije uređeno je Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Državni ured za reviziju je vrhovna revizijska institucija Republike Hrvatske, neovisna je, a financira se iz državnog proračuna. U obveznike državne revizije spadaju sve organizacije koje se djelomično ili u cijelosti financiraju iz državnog proračuna te Hrvatska narodna banka. Ovlašteni državni revizori moraju se u svakom trenutku pridržavati Kodeksa profesionalne etike državnih revizora te INTOSAI standarda kojima su propisana načela i pravila koja nalažu neovisnost, kompetentnost, stručnost, odgovornost, nepristranost i poštenje državnih revizora te im daju okvir za postupak obavljanja revizije i formiranje mišljenja odnosno izvješća. Javna ustanova Nacionalni park Sjeverni Velebit jedna je od obveznika revizije. Financijski izvještaji i poslovanje Javne ustanove revidirani su za 2017. godinu te su revizori na temelju svojih nalaza dali bezuvjetno mišljenje i o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja Javne ustanove.

Ključne riječi: državna revizija, Državni ured za reviziju, načela i standardi

SUMMARY

In the modern economy, audit plays a key role in providing realistic, objective and complete information on financial statements, as well as the overall business of an enterprise. Those information later serves as a basis for making business decisions. State audit is one of the basic types of audit, and its main objective is to ensure the optimal allocation of state budget funds and to prevent unnecessary spending of funds. State audit is regulated by the Law of the State Audit Office. The State Audit Office is the supreme audit institution in Croatia, it is independent and financed from the state budget. State audit is mandatory for all organizations that are partially or fully financed from the state budget and the Croatian National Bank. Authorized state auditors must at all times adhere to the Code of Professional Ethics of State Auditors and INTOSAI Standards, which prescribe principles and rules that dictate the independence, competence, expertise, responsibility, impartiality and integrity of state auditors, and provide them with a framework for the audit process and the formation of opinions and reports. The Public Institution of the Northern Velebit National Park is obligated to state audit. The financial statements and business of the Public Institution were audited for 2017 and, based on their findings, the auditors gave an unconditional opinion on both the financial statements and the compliance of the Public Institution business.

Key words: state audit, State Audit Office, principles and standards