



**HRVATSKI SABOR**

KLASA: 021-12/20-09/13

URBROJ: 65-20-04

Zagreb, 24. kolovoza 2020.

**ZASTUPNICAMA I ZASTUPNICIMA  
HRVATSKOGA SABORA**

**PREDSJEDNICAMA I PREDSJEDNICIMA  
RADNIH TIJELA**

Na temelju članka 33. stavka 1. podstavka 3. Poslovnika Hrvatskoga sabora u prilogu upućujem *Izvešće o obavljenoj financijskoj reviziji korisnika državnog proračuna*, koje je predsjedniku Hrvatskoga sabora u skladu s odredbom članka 16. Zakona o Državnom uredu za reviziju ("Narodne novine", broj 25/19), dostavio Državni ured za reviziju, aktom od 30. ožujka 2020. godine.

U radu Hrvatskoga sabora i njegovih radnih tijela u ime Državnog ureda za reviziju, sudjelovat će mr. Ivan Klešić, glavni državni revizor.

  
**PREDSJEDNIK**  
**Gordan Jandroković**



REPUBLIKA HRVATSKA  
DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU  
KLASA: 003-05/20-05/1  
URBROJ: 613-01-01-20-1

Zagreb, 30. ožujka 2020.



Hs\*NP\*021-12/20-09/13\*613-20-01\*\*Hs

REPUBLIKA HRVATSKA  
HRVATSKI SABOR  
ZAGREB, Trg Sv. Marka 6

Priloga: 30-03-2020	
Klasifikacija: 021-12/20-09/13	Ured. broj: 65
Ured. broj: 613-20-01	Pril. 1
	Vrij. CD

HRVATSKI SABOR  
n/p Gordan Jandroković, predsjednik

Predmet: dostava izvješća

Poštovani,

u skladu s odredbom članka 16. Zakona o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine 25/19), u prilogu se dostavlja Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji korisnika državnog proračuna.

U radu Hrvatskog sabora i njegovih radnih tijela, u ime Državnog ureda za reviziju sudjelovat će mr. Ivan Klešić, dipl. oec., glavni državni revizor.

S poštovanjem

GLAVNI DRŽAVNI REVIZOR  
mr. Ivan Klešić, dipl. oec.

Prilog: kao u dopisu



REPUBLIKA HRVATSKA  
DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU

---

**IZVJEŠĆE  
O OBAVLJENOJ FINACIJSKOJ REVIZIJI  
KORISNIKA DRŽAVNOG PRORAČUNA**

Zagreb, ožujak 2020.

---

<b>SAŽETAK</b>	<b>i</b>
<b>SUBJEKTI, PREDMET I CILJEVI REVIZIJE</b>	<b>2</b>
<b>PODACI IZ FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA</b>	<b>3</b>
Prihodi i primici	4
Rashodi i izdaci	5
Imovina i obveze	7
<b>IZRAŽENA MIŠLJENJA</b>	<b>11</b>
<b>NALAZ REVIZIJE</b>	<b>12</b>
<b>PROVJERA PROVEDBE NALOGA I PREPORUKA IZ PROŠLIH REVIZIJA</b>	<b>25</b>
<b>ZAKLJUČAK</b>	<b>27</b>

## SAŽETAK

Državni ured za reviziju obavio je reviziju 25 korisnika državnog proračuna.

Revizija je planirana i obavljena s ciljem izražavanja mišljenja jesu li financijski izvještaji u svim važnijim odrednicama sastavljeni u skladu s propisanim okvirom financijskog izvještavanja, a poslovanje usklađeno sa zakonima i drugim propisima koji imaju znatan utjecaj na poslovanje. Osim toga, provjerena je i provedba naloga i preporuka iz prošlih revizija.

Ukupni prihodi i primici korisnika državnog proračuna obuhvaćenih revizijom iznosili su 58.558.433.266,00 kn, a rashodi 57.751.298.100,00 kn.

**O financijskim izvještajima izraženo je 14 bezuvjetnih i jedanaest uvjetnih mišljenja, a o usklađenosti poslovanja također 14 bezuvjetnih i jedanaest uvjetnih mišljenja.**

Kriteriji za izražavanje mišljenja bili su zakoni i drugi propisi kojima je uređen okvir financijskog izvještavanja te poslovanje korisnika proračuna.

### **Revizijom je, između ostalog, utvrđeno:**

- podaci iz financijskih planova koje su usvojila nadležna tijela korisnika proračuna nisu istovjetni podacima iz financijskih planova koji su obuhvaćeni u državnom proračunu. Obrazloženje financijskog plana ne sadrži pokazatelje na kojima se temelji izračun potrebnih sredstava za financiranje određenih aktivnosti
- iz godišnjih izvještaja o provedbi strateških planova pojedinih ministarstava proizlazi da se planirani rezultati ne ostvaruju planiranom dinamikom
- u okviru računovodstvenog poslovanja utvrđene su nepravilnosti u vezi s evidentiranjem poslovnih događaja, te popisom imovine i obveza, koje su utjecale na točnost i realnost podataka iskazanih u financijskim izvještajima. Pojedini podaci iskazani u financijskim izvještajima nisu istovjetni podacima evidentiranim u poslovnim knjigama
- kod dodjeljivanja i korištenja subvencija, pomoći i donacija, nisu uspostavljeni dovoljno učinkoviti kontrolni postupci
- dodaci na plaću zaposlenika financirani iz vlastitih prihoda, nisu isplaćeni u skladu s unutarnjim aktima
- pojedini poslovi iz djelokruga proračunskih korisnika povjereni su vanjskim izvršiteljima na temelju ugovora o djelu, a kod pojedinih, rashodi za naknade prema ugovorima o djelu, bili su veći od 2,0 % osiguranih sredstava za plaće u tekućoj godini
- pojedini korisnici proračuna nisu poduzimali sve raspoložive mjere za naplatu potraživanja ili ih nisu poduzimali pravodobno
- nepravilnosti i propusti u vezi s javnom nabavom utvrđeni su kod manjeg broja subjekata revizije, a odnose se na plan nabave, provođenje postupaka nabave te vođenje evidencija o nabavi.

Utvrđene nepravilnosti ukazuju da sustavi unutarnjih kontrola u pojedinim područjima još uvijek nisu zadovoljavajući, odnosno da pojedini poslovni procesi nisu uređeni unutarnjim aktima, odlukama i uputama. Za sve utvrđene nepravilnosti i propuste korisnicima državnog proračuna dani su nalozi i preporuke, čija bi provedba pridonijela točnijem i realnijem iskazivanju podataka u financijskim izvještajima te povećanju usklađenosti poslovanja sa zakonima i drugim propisima.

Osim toga, revizijom su utvrđena područja koja nisu ili nisu dovoljno normativno uređena te korisnici proračuna različito postupaju (donošenje godišnjeg plana rada i godišnjeg izvještaja o radu, pravilnika o mjerilima i načinu korištenja vlastitih prihoda proračunskih korisnika, obveza sastavljanja Izjave o prijebu potraživanja i obveza). Normativno uređenje ovih područja i donošenje jedinstvenih pravila koji bi se primjenjivali u određenim područjima poslovanja, pridonijelo bi transparentnosti financijskog upravljanja i izvještavanja o poslovanju korisnika proračuna.

Nadalje, pojedina pitanja koja se odnose na financijske planove proračunskih korisnika (primjena računovodstvenih načela koja se primjenjuju kod izrade financijskih planova, mogućnosti izmjena i dopuna financijskog plana proračunskih korisnika, objava financijskog plana i njegovog izvršenja), uređuju se uputama i okružnicama Ministarstva financija. Državni ured za reviziju je predložio navedena područja urediti Zakonom o proračun, čime bi se povećala transparentnost i osigurala dosljednost u primjeni.

Također, skrenuta je pozornost na povećanje obveza zdravstvenih ustanova. Bolničke zdravstvene ustanove duži niz godina imaju poteškoće zbog ostvarenih gubitaka, nedostatka sredstava i nemogućnosti pravodobnog podmirenja obveza, te se pored redovnih sredstava koja se isplaćuju HZZO-u na temelju odredbi Zakona o zdravstvenom osiguranju, u državnom proračunu u okviru financijskog plana Ministarstva zdravstva, osiguravaju i dodatna sredstva za financiranje zdravstva. I pored isplata pomoći, stabilnost poslovanja bolničkih zdravstvenih ustanova nije postignuta te i nadalje nemaju dovoljno sredstava za redovno podmirivanje obveza. Ukupne obveze državnih bolnica su koncem 2018. iznosile 3.244.505.177,00 kn, a HZZO-a 2.101.324.361,00 kn, što je ukupno 5.345.829.538,00 kn. Od navedenih ukupnih obveza, na dospjele obveze odnosi se 1.875.375.561,00 kn, od čega dospjele obveze državnih bolnica iznose 1.780.094.999,00 kn, a HZZO-a 95.280.562,00 kn. Državni ured za reviziju je izrazio mišljenje da probleme u vezi s financiranjem zdravstvenog sustava nije moguće dugoročnije riješiti povremenim pomoćima koje se iz državnog proračuna doznaju bolničkim zdravstvenim ustanovama, te da treba što prije poduzeti aktivnosti kako bi se osigurali uvjeti za njihovo stabilno i racionalno poslovanje.



REPUBLIKA HRVATSKA  
DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU

---

KLASA: 041-01/20-01/6  
URBROJ: 613-01-01-20-1

Zagreb, 25. ožujka 2020.

## **IZVJEŠĆE O OBAVLJENOJ FINACIJSKOJ REVIZIJI KORISNIKA DRŽAVNOG PRORAČUNA**

Na temelju odredbi Zakona o Državnom uredu za reviziju, Državni ured za reviziju je obavio reviziju Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. godinu, kao i 25 financijskih revizija korisnika proračuna.

Postupci revizije provedeni su od 5. rujna 2018. do 21. ožujka 2020.

Revizija je obavljena na način i prema postupcima utvrđenim Zakonom o Državnom uredu za reviziju, Okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) (Narodne novine 132/14) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

Prema odredbama Zakona o proračunu (Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15), korisnici proračuna su proračunski i izvanproračunski korisnici. Ministar financija pravilnikom utvrđuje proračunske i izvanproračunske korisnike, kao i način vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Popis proračunskih i izvanproračunskih korisnika iz navedenog Registra, objavljuje se u Narodnim novinama jednom godišnje.

## SUBJEKTI, PREDMET I CILJEVI REVIZIJE

Revizijom su obuhvaćeni sljedeći korisnici proračuna:

1. Agencija za elektroničke medije
2. Agencija za mobilnost i programe EU
3. Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju
4. Centar za restrukturiranje i prodaju
5. Centar za socijalnu skrb Osijek
6. Centar za socijalnu skrb Virovitica
7. Hrvatski restauratorski zavod
8. Hrvatski veterinarski institut
9. Hrvatski zavod za transfuzijsku medicinu
10. Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje
11. Institut Ruđer Bošković
12. Ministarstvo državne imovine
13. Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta
14. Ministarstvo graditeljstva i prostornog uređenja
15. Ministarstvo kulture
16. Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture
17. Ministarstvo poljoprivrede
18. Ministarstvo turizma
19. Ministarstvo vanjskih i europskih poslova
20. Ministarstvo zdravstva
21. Ministarstvo znanosti i obrazovanja
22. Središnja državna agencija za financiranje i ugovaranje programa i projekata EU
23. Središnji državni ured za sport
24. Središnji registar osiguranika
25. Zavod za vještačenje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje osoba s invaliditetom.

Od 25 korisnika proračuna - subjekata revizije, 23 subjekta su proračunski korisnici, a dva su izvanproračunski korisnici (Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje i Centar za restrukturiranje i prodaju).

Predmet revizije bili su godišnji financijski izvještaji i usklađenost poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima koji imaju značajan utjecaj na financijsko poslovanje. Kod sedam proračunskih korisnika (Agencija za elektroničke medije, Agencija za mobilnost i programe EU, Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju, Hrvatski veterinarski institut, Institut Ruđer Bošković, Središnja državna agencija za financiranje i ugovaranje programa i projekata EU i Središnji registar osiguranika), predmet revizije bili su godišnji financijski izvještaji i usklađenost poslovanja za 2017., a kod drugih za 2018.

Revizija je planirana i obavljena s ciljem izražavanja mišljenja jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, a poslovanje usklađeno sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima. Obavljanjem revizije provjerena je i provedba naloga i preporuka iz prošlih revizija.



## PODACI IZ FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Korisnici proračuna obvezni su kod vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja primjenjivati proračunsko računovodstvo propisano odredbama Zakona o proračunu, Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine 124/14, 115/15, 87/16 i 3/18) i Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17 i 112/18).

Prema navedenim propisima bili su obvezni sastaviti sljedeće financijske izvještaje: Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Bilancu, Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, Izvještaj o obvezama i Bilješke. Izvještaji se u propisanim rokovima dostavljaju Državnom uredu za reviziju i instituciji ovlaštenoj za obradu podataka.

U tablici broj 1 daju se podaci o prihodima i primicima te rashodima i izdacima subjekata revizije, prema podacima iz Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.

Tablica broj 1

### Prihodi i primici te rashodi i izdaci, prema korisnicima proračuna

u kn

Redni broj	Korisnik proračuna	Prihodi i primici	Rashodi i izdaci
	1	2	3
1.	Agencija za elektroničke medije	51.199.158,00	43.968.356,00
2.	Agencija za mobilnost i programe Europske unije	308.787.322,00	308.775.421,00
3.	Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju	159.483.041,00	158.853.980,00
4.	Centar za restrukturiranje i prodaju	590.667.167,00	447.605.470,00
5.	Centar za socijalnu skrb Osijek	57.757.653,00	57.206.017,00
6.	Centar za socijalnu skrb Virovitica	35.204.713,00	35.124.352,00
7.	Hrvatski restauratorski zavod	72.688.754,00	71.930.227,00
8.	Hrvatski veterinarski institut	212.803.614,00	197.288.933,00
9.	Hrvatski zavod za transfuzijsku medicinu	190.385.425,00	174.896.103,00
10.	Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje	25.028.265.354,00	24.540.761.004,00
11.	Institut Ruđer Bošković	202.539.665,00	204.764.852,00
12.	Ministarstvo državne imovine	66.082.688,00	65.575.367,00
13.	Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta	1.253.345.557,00	1.243.882.873,00
14.	Ministarstvo graditeljstva i prostornog uređenja	482.739.774,00	526.901.151,00
15.	Ministarstvo kulture	651.361.445,00	646.334.359,00
16.	Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture	6.270.003.403,00	6.314.095.840,00
17.	Ministarstvo poljoprivrede	6.452.795.161,00	6.481.155.079,00
18.	Ministarstvo turizma	265.096.870,00	263.307.805,00
19.	Ministarstvo vanjskih i europskih poslova	707.641.343,00	692.634.858,00
20.	Ministarstvo zdravstva	4.420.764.091,00	4.399.018.214,00
21.	Ministarstvo znanosti i obrazovanja	10.232.358.748,00	10.224.428.540,00
22.	Središnja državna agencija za financiranje i ugovaranje programa i projekata EU	108.502.830,00	109.101.090,00
23.	Središnji državni ured za šport	292.985.472,00	292.146.008,00
24.	Središnji registar osiguranika	162.667.907,00	79.723.280,00
25.	Zavod za vještačenje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje osoba s invaliditetom	282.306.111,00	171.818.921,00
	<b>Ukupno</b>	<b>58.558.433.266,00</b>	<b>57.751.298.100,00</b>

Ukupni prihodi i primici subjekata obuhvaćenih revizijom iznose 58.558.433.266,00 kn, a rashodi i izdaci 57.751.298.100,00 kn.

### Prihodi i primici

U tablici broj 2 daju se podaci o iskazanim prihodima i primicima subjekata revizije, prema vrstama prihoda.

Tablica broj 2

#### Prihodi i primici subjekata revizije, prema vrstama prihoda

u kn

Redni broj	Prihodi	Iznos u kn	Udjel u %
	1	2	3
1.	Prihodi od poreza	292.089.374,00	0,5
2.	Doprinosi	19.904.219.233,00	34,0
3.	Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna	8.335.784.555,00	14,2
4.	Prihodi od imovine	158.683.150,00	0,3
5.	Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada	2.584.361.244,00	4,4
6.	Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija	136.365.521,00	0,2
7.	Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza	26.357.764.333,00	45,0
8.	Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	17.631.352,00	0,0
9.	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine	3.012.317,00	0,0
10.	Primici od financijske imovine i zaduživanja	768.522.187,00	1,3
	<b>Ukupno</b>	<b>58.558.433.266,00</b>	<b>100,0</b>

Vrijednosno najznačajniji prihodi i primici su prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza koji čine 45,0 % ukupnih prihoda i primitaka subjekata revizije. Doprinosi u ukupnim prihodima i primicima subjekata revizije sudjeluju s 34,0 %, pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna s 14,2 %, prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada s 4,4 %, a svi drugi prihodi i primici s 2,4 %.

Doprinosi iskazani u iznosu 19.904.219.233,00 kn odnose se na doprinose za zdravstveno osiguranje iskazane u financijskim izvještajima HZZO-a.

Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna, iskazane su u iznosu 8.335.784.555,00 kn, od čega se na pomoći od međunarodnih organizacija te institucija i tijela EU odnosi 5.164.054.950,00 kn. Vrijednosno značajnije pomoći od međunarodnih organizacija te institucija i tijela EU, iskazane su u financijskim izvještajima Ministarstva poljoprivrede u iznosu 2.099.674.055,00 kn, Ministarstva gospodarstva, poduzetništva i obrta u iznosu 1.028.568.820,00 kn i Ministarstva mora, prometa i infrastrukture u iznosu 707.372.990,00 kn.

U okviru pomoći iz drugih proračuna, u financijskim izvještajima HZZO-a iskazan je transfer sredstava iz državnog proračuna u iznosu 3.100.000.000,00 kn, koji se ostvaruje na temelju odredbi Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju (Narodne novine 80/13 i 137/13).

Prihodi od imovine iznose 158.683.150,00 kn, od čega se vrijednosno najznačajniji dio odnosi na prihode od financijske imovine u iznosu 72.548.621,00 kn i prihode od nefinancijske imovine 83.854.428,00 kn. Vrijednosno značajniji prihodi od nefinancijske imovine iskazani su u financijskim izvještajima Ministarstva kulture u iznosu 38.314.820,00 kn, Ministarstva turizma u iznosu 23.293.842,00 kn i Ministarstva graditeljstva i prostornog uređenja u iznosu 12.886.558,00 kn. U okviru prihoda od financijske imovine, vrijednosno najznačajniji, u iznosu 26.048.932,00 kn, odnose se na prihode od dividendi koji su iskazani u financijskim izvještajima Centra za restrukturiranje i prodaju.

Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada iznose 2.584.361.244,00 kn. Vrijednosno najznačajniji u iznosu 2.004.794.358,00 kn, odnose se na prihode od premija dopunskog zdravstvenog osiguranja, iskazane u financijskim izvještajima HZZO-a.

Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija iskazani su u iznosu 136.365.521,00 kn. U okviru ove grupe prihoda, vrijednosno najznačajniji u iznosu 65.648.174,00 kn, iskazani su u financijskim izvještajima Hrvatskog veterinarskog instituta.

Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a na temelju ugovornih obveza iskazani su u iznosu 26.357.764.333,00 kn. Navedeni prihodi odnose se na prihode iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika.

Prihodi od prodaje nefinancijske imovine iskazani su u iznosu 3.012.317,00 kn, a vrijednosno najznačajniji u iznosu 1.665.743,00 kn, iskazani su u financijskim izvještajima Centra za restrukturiranje i prodaju.

Primici od financijske imovine i zaduživanja iskazani su u iznosu 768.522.187,00 kn, a odnose se na prodaju dionica i udjela u glavnici u iznosu 452.721.593,00 kn, povrate glavnica danih zajmova i depozita u iznosu 217.332.809,00 kn i primitke od zaduživanja u iznosu 98.467.785,00 kn. Vrijednosno najznačajniji primici od zaduživanja iskazani su u financijskim izvještajima Ministarstva mora, prometa i infrastrukture u iznosu 68.677.552,00 kn i Ministarstva zdravstva u iznosu 29.697.275,00 kn.

## **Rashodi i izdaci**

Prema podacima iz Izvještaja o приходima i rashodima, primicima i izdacima subjekata obuhvaćenih revizijom, ukupni rashodi i izdaci iznose 57.751.298.100,00 kn.

U tablici broj 3 daju se podaci o ostvarenim rashodima i izdacima subjekata revizije, prema vrstama rashoda.

Tablica broj 3

**Ostvareni rashodi i izdaci subjekata revizije,  
prema vrstama rashoda**

u kn

Redni broj	Rashodi i izdaci	Iznos u kn	Udjel u %
1	2	3	
1.	Rashodi za zaposlene	1.636.171.433,00	2,8
2.	Materijalni rashodi	1.780.892.983,00	3,1
3.	Financijski rashodi	94.703.569,00	0,2
4.	Subvencije	5.670.023.484,00	9,8
5.	Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	17.341.898.720,00	30,0
6.	Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	24.697.757.268,00	42,8
7.	Ostali rashodi	5.420.768.833,00	9,4
8.	Umanjenje rashoda radi povećanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda	-3.581.666,00	0,0
9.	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	246.758.978,00	0,4
10.	Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova	865.904.498,00	1,5
<b>Ukupno</b>		<b>57.751.298.100,00</b>	<b>100,0</b>
Višak prihoda i primitaka		807.135.166,00	1,4

Vrijednosno najznačajniji rashodi i izdaci su naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade čine 42,8 % ukupnih rashoda i izdataka subjekata revizije. Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna u ukupnim rashodima i izdacima subjekata revizije sudjeluju s 30,0 %, subvencije s 9,8 %, ostali rashodi s 9,4 %, materijalni rashodi s 3,1 %, rashodi za zaposlene s 2,8 %, izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova s 1,5 %, rashodi za nabavu nefinancijske imovine s 0,4 % i financijski rashodi s 0,2 %.

U okviru rashoda za zaposlene koji su iskazani u iznosu 1.636.171.433,00 kn, vrijednosno najznačajniji odnose se na Ministarstvo vanjskih i europskih poslova u iznosu 299.997.928,00 kn i Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje u iznosu 238.274.245,00 kn.

Subvencije iznose 5.670.023.484,00 kn, a vrijednosno najznačajnije su iskazane u financijskim izvještajima Ministarstva poljoprivrede u iznosu 3.819.264.154,00 kn i Ministarstva mora, prometa i infrastrukture u iznosu 1.556.506.207,00 kn.

Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna iznose 17.341.898.720,00 kn, a najvećim dijelom odnose se na Ministarstvo znanosti i obrazovanja u iznosu 9.334.015.139,00 kn, Ministarstvo zdravstva u iznosu 4.190.631.601,00 kn i Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture u iznosu 2.502.872.927,00 kn.

Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade u iznosu 24.697.757.268,00 kn, najvećim dijelom iskazane su u financijskim izvještajima HZZO-a u iznosu 24.159.557.783,00 kn.

Ostali rashodi iznose 5.420.768.833,00 kn, a odnose se na kapitalne pomoći u iznosu 3.645.188.236,00 kn, tekuće donacije u iznosu 1.265.042.586,00 kn, kapitalne donacije u iznosu 469.194.126,00 kn te kazne, penale i naknade šteta u iznosu 41.343.885,00 kn.

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine iskazani su u iznosu 246.758.978,00 kn, a odnose se na rashode za nabavu postrojenja i opreme u iznosu 80.119.308,00 kn, prijevozna sredstva u iznosu 68.686.741,00 kn, računalne programe u iznosu 30.018.697,00 kn, nematerijalnu imovinu (licence i druga prava) u iznosu 27.357.436,00 kn, građevinske objekte u iznosu 23.972.960,00 kn, dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini u iznosu 16.538.453,00 kn i drugu imovinu u iznosu 65.383,00 kn.

Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova iznose 865.904.498,00 kn, a odnose se na izdatke za dane zajmove te izdatke za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova. Vrijednosno najznačajniji izdaci u iznosu 425.111.757,00 kn iskazani su u financijskim izvještajima Centra za restrukturiranje i prodaju.

### **Imovina i obveze**

U financijskim izvještajima korisnika državnog proračuna obuhvaćenih revizijom, vrijednost ukupne imovine, te obveza i vlastitih izvora na koncu revidiranog razdoblja iskazana je u iznosu 65.425.140.835,00 kn.

U tablicama u nastavku daje se vrijednost ukupne imovine, te obveza i vlastitih izvora, prema korisnicima proračuna te prema vrsti imovine i obveza početkom i koncem godine.

Tablica broj 4

**Vrijednost ukupne imovine,  
te obveza i vlastitih izvora, prema korisnicima proračuna**

u kn

Redni broj	Korisnik proračuna	Ostvareno za revidiranu godinu	
		1. siječnja	31. prosinca
	1	2	3
1.	Agencija za elektroničke medije	65.248.329,00	96.445.386,00
2.	Agencija za mobilnost i programe Europske unije	227.243.072,00	71.691.878,00
3.	Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju	21.005.803,00	18.637.290,00
4.	Centar za restrukturiranje i prodaju	8.851.457.844,00	8.079.229.508,00
5.	Centar za socijalnu skrb Osijek	11.584.963,00	12.588.254,00
6.	Centar za socijalnu skrb Virovitica	4.956.771,00	5.502.799,00
7.	Hrvatski restauratorski zavod	64.772.124,00	63.143.048,00
8.	Hrvatski veterinarski institut	240.360.016,00	254.662.431,00
9.	Hrvatski zavod za transfuzijsku medicinu	215.834.303,00	229.432.818,00
10.	Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje	5.129.253.912,00	4.451.527.499,00
11.	Institut Ruđer Bošković	196.757.823,00	217.489.131,00
12.	Ministarstvo državne imovine	45.309.394.273,00	46.400.849.262,00
13.	Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta	1.262.789.460,00	1.190.414.881,00
14.	Ministarstvo graditeljstva i prostornog uređenja	154.666.705,00	76.995.823,00
15.	Ministarstvo kulture	162.669.403,00	172.890.920,00
16.	Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture	634.512.971,00	782.900.161,00
17.	Ministarstvo poljoprivrede	618.041.210,00	730.341.513,00
18.	Ministarstvo turizma	83.670.218,00	91.958.067,00
19.	Ministarstvo vanjskih i europskih poslova	808.925.603,00	813.336.479,00
20.	Ministarstvo zdravstva	428.197.565,00	511.068.723,00
21.	Ministarstvo znanosti i obrazovanja	530.224.011,00	528.877.599,00
22.	Središnja državna agencija za financiranje i ugovaranje programa i projekata EU	6.423.366,00	7.660.681,00
23.	Središnji državni ured za šport	25.312.518,00	26.807.509,00
24.	Središnji registar osiguranika (REGOS)	138.070.121,00	86.522.013,00
25.	Zavod za vještačenje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje osoba s invaliditetom.	392.654.680,00	504.167.162,00
<b>Ukupno</b>		<b>65.584.027.064,00</b>	<b>65.425.140.835,00</b>

Tablica broj 5

**Vrijednost imovine te obveza i vlastitih izvora  
početkom i koncem godine**

u kn

Redni broj	Opis	1. siječnja	31. prosinca	Indeks (3/2)
	1	2	3	4
1.	Nefinancijska imovina	4.947.280.413,00	5.920.300.582,00	119,7
1.1.	Prirodna bogatstva (zemljište)	420.672.899,00	1.267.832.354,00	301,4
1.2.	Građevinski objekti	3.513.480.170,00	3.645.650.026,00	103,8
1.3.	Postrojenja i oprema	262.270.822,00	212.861.921,00	81,2
1.4.	Prijevozna sredstva	26.938.404,00	88.590.936,00	328,9
1.5.	Nefinancijska imovina u pripremi	433.602.999,00	396.605.478,00	91,5
1.6.	Druga nefinancijska imovina	290.315.119,00	308.759.867,00	106,4
2.	Financijska imovina	60.636.746.651,00	59.504.840.253,00	98,1
2.1.	Novčana sredstva	943.377.681,00	1.134.933.365,00	120,3
2.2.	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo	851.613.119,00	881.969.397,00	103,6
2.3.	Potraživanja za dane zajmove	1.492.349.901,00	1.339.644.028,00	89,8
2.4.	Vrijednosni papiri, dionice i udjeli u glavnici	50.576.221.363,00	50.175.837.906,00	99,2
2.5.	Potraživanja za prihode poslovanja	6.474.220.295,00	5.629.468.502,00	87,0
2.6.	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine	16.869.731,00	17.677.827,00	104,8
2.7.	Rashodi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda	282.094.561,00	325.309.228,00	115,3
Ukupno imovina		65.584.027.064,00	65.425.140.835,00	99,8
3.	Obveze	8.160.754.075,00	5.681.582.922,00	69,6
3.1.	Obveze za rashode poslovanja	4.950.955.324,00	4.328.087.397,00	87,4
3.2.	Obveze za nabavu nefinancijske imovine	4.823.788,00	3.634.309,00	75,3
3.3.	Obveze za kredite i zajmove	3.049.607.665,00	1.180.177.602,00	38,7
3.4.	Odgodeno plaćanje rashoda i prihod budućeg razdoblja	155.367.298,00	169.683.614,00	109,2
4.	Vlastiti izvori	57.423.272.989,00	59.743.557.913,00	104,0
Ukupno obveze i vlastiti izvori		65.584.027.064,00	65.425.140.835,00	99,8
Izvanbilančni zapisi		16.392.546.505,00	14.950.376.485,00	91,2

U ukupnoj vrijednosti imovine, nefinancijska imovina sudjeluje s 9,0 %, a financijska s 91,0 %.

Nefinancijska imovina iskazana je u iznosu 5.920.300.582,00 kn, od čega se na vrijednost građevinskih objekta odnosi 3.645.650.026,00 kn, vrijednost zemljišta 1.267.832.354,00 kn, nefinancijsku imovinu u pripremi 396.605.478,00 kn, drugu nefinancijsku imovinu 308.759.867,00 kn, postrojenja i opremu 212.861.921,00 kn i na prijevozna sredstva 88.590.936,00 kn. Vrijednosno najznačajnija nefinancijska imovina u iznosu 3.585.526.171,00 iskazana je u financijskim izvještajima Ministarstva državne imovine.

Financijska imovina iskazana je u iznosu 59.504.840.253,00 kn, od čega se na vrijednosne papire, dionice i udjele u glavnici odnosi 50.175.837.906,00 kn. Vrijednosno najznačajniji vrijednosni papiri, dionice i udjele u glavnici u iznosu 42.160.488.594,00 kn, iskazani su u financijskim izvještajima Ministarstva državne imovine.

Potraživanja su iskazana u iznosu 7.868.759.754,00, od čega se na dospjela potraživanja odnosi 3.312.631.008,00 kn, a na nedospjela 4.556.128.746,00 kn.

Ukupne obveze korisnika proračuna obuhvaćenih revizijom (bez odgođenog plaćanja rashoda i prihoda budućeg razdoblja), iskazane su u iznosu 5.511.899.308,00 kn, od čega se na dospjele obveze odnosi 1.614.146.300,00 kn, a na nedospjele 3.897.753.008,00 kn. Vrijednosno značajnije obveze iskazane su u financijskim izvještajima Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje i Centra za restrukturiranje i prodaju.



## IZRAŽENA MIŠLJENJA

O financijskim izvještajima korisnika proračuna izraženo je **14 bezuvjetnih i jedanaest uvjetnih mišljenja**, a o usklađenosti poslovanja izraženo je također **14 bezuvjetnih i jedanaest uvjetnih mišljenja**.

U tablici u nastavku navode se izražena mišljenja o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja, prema korisnicima proračuna.

Tablica broj 6

### Izražena mišljenja o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja, prema korisnicima proračuna

Redni broj	Korisnici proračuna	Mišljenja	
		o financijskim izvještajima	o usklađenosti poslovanja
	1	2	3
1.	Agencija za elektroničke medije	uvjetno	uvjetno
2.	Agencija za mobilnost i programe Europske unije	bezuovjetno	bezuovjetno
3.	Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju	bezuovjetno	uvjetno
4.	Centar za restrukturiranje i prodaju	uvjetno	uvjetno
5.	Centar za socijalnu skrb Osijek	bezuovjetno	bezuovjetno
6.	Centar za socijalnu skrb Virovitica	bezuovjetno	bezuovjetno
7.	Hrvatski restauratorski zavod	bezuovjetno	bezuovjetno
8.	Hrvatski veterinarski institut	uvjetno	uvjetno
9.	Hrvatski zavod za transfuzijsku medicinu	uvjetno	uvjetno
10.	Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje	bezuovjetno	bezuovjetno
11.	Institut Ruđer Bošković	uvjetno	uvjetno
12.	Ministarstvo državne imovine	uvjetno	bezuovjetno
13.	Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta	bezuovjetno	bezuovjetno
14.	Ministarstvo graditeljstva i prostornog uređenja	uvjetno	bezuovjetno
15.	Ministarstvo kulture	bezuovjetno	bezuovjetno
16.	Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture	bezuovjetno	bezuovjetno
17.	Ministarstvo poljoprivrede	uvjetno	uvjetno
18.	Ministarstvo turizma	bezuovjetno	uvjetno
19.	Ministarstvo vanjskih i europskih poslova	bezuovjetno	bezuovjetno
20.	Ministarstvo zdravstva	uvjetno	uvjetno
21.	Ministarstvo znanosti i obrazovanja	uvjetno	uvjetno
22.	Središnja državna agencija za financiranje i ugovaranje programa i projekata EU	bezuovjetno	bezuovjetno
23.	Središnji državni ured za šport	bezuovjetno	bezuovjetno
24.	Središnji registar osiguranika	bezuovjetno	bezuovjetno
25.	Zavod za vještačenje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje osoba s invaliditetom	uvjetno	uvjetno

## NALAZ REVIZIJE

Za svakog korisnika proračuna obuhvaćenog revizijom, sastavljeno je izvješće o obavljenoj reviziji u kojem su, između ostalog, opisane revizijom utvrđene nepravilnosti i propusti. Za sve nepravilnosti i propuste, Državni ured za reviziju dao je naloge i preporuke, čija bi provedba pridonijela realnijem iskazivanju podataka u financijskim izvještajima te povećanju usklađenosti poslovanja sa zakonima i drugim propisima te unutarnjim aktima.

Nalozi su, u pravilu, dani kad je iz opisa činjeničnog stanja vidljivo da korisnik proračuna nije postupio u skladu s odredbama zakona, drugih propisa ili unutarnjih akata. Nakon opisa činjeničnog stanja navedena je odredba propisa ili akta s kojom činjenično stanje nije bilo u skladu, te je dan nalog za postupanje prema toj odredbi propisa ili unutarnjeg akta. Preporuka je dana u slučaju kada se utvrđeno činjenično stanje ne može izravno povezati s odredbom nekog propisa ili unutarnjeg akta, ali je procijenjeno da bi provedba preporuke imala pozitivan utjecaj na poslovanje ili na povećanje transparentnosti poslovanja korisnika proračuna.

Zakonski predstavnici subjekata revizije su u očitovanjima, koja su ugrađena u izvješća o obavljenoj reviziji, naveli obrazloženja zbog čega su i u kojim okolnostima nepravilnosti i propusti učinjeni. Također, prema odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju, dužni su u roku 60 dana od primitka izvješća o obavljenoj reviziji, dostaviti plan provedbe naloga i preporuka s aktivnostima za otklanjanje nepravilnosti te rokovima za njihovu provedbu.

U nastavku su opisane nepravilnosti i propusti prema područjima u kojima su utvrđene. Također, opisana su područja u kojima su uočena različita postupanja korisnika proračuna, jer nisu ili nisu dovoljno normativno uređena, u cilju davanja preporuka nadležnim tijelima za donošenje jasnijih pravila ili izmjena propisa.

### - **Normativni okvir**

Ustrojstvo, djelokrug i način rada korisnika proračuna uređen je Zakonom o sustavu državne uprave (Narodne novine 150/11, 12/13 Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, 93/16 i 104/16), Zakonom o ustrojstvu i djelokrugu ministarstava i drugih središnjih tijela državne uprave (Narodne novine 93/16 i 104/16) te brojnim drugim zakonima i provedbenim propisima kojima su uređena određena područja njihovog poslovanja. Revizijom je uočena neusuglašenost ili nedorečenost pojedinih zakonskih odredbi, zbog čega su u određenim područjima korisnici proračuna različito postupali. Odredbama članka 34. Uredbe o načelima za unutarnje ustrojstvo tijela državne uprave (Narodne novine 154/11, 17/12 i 118/16), propisano je da tijela državne uprave donose godišnji plan rada, koji sadrži podatke o ciljevima koji se planiraju ostvariti, a koji su vezani uz opće i posebne ciljeve sadržane u strateškim planovima za trogodišnje razdoblje, kao i podatke o najvažnijim rizicima koji mogu utjecati na realizaciju postavljenih ciljeva. Ministarstvo uprave je u studenom 2013. za tijela javne vlasti donijelo Uputu za izradu i donošenje godišnjeg plana rada (dalje u tekstu: Uputa), kako bi u izradi, sadržaju, rokovima i postupku donošenja godišnjeg plana rada imala ujednačen pristup. Obveza donošenja godišnjeg plana rada, izričito je propisana za ministarstva, državne urede i državne upravne organizacije, i to navedenom Uredbom. Za druga tijela javne vlasti, donošenje godišnjeg plana rada nije izravno propisano, dok prema Uputi godišnji plan rada trebaju donijeti sva tijela javne vlasti, pa tako i svi proračunski korisnici državnog i lokalnih proračuna. Propisima također nije jasno propisano tko su obveznici izrade godišnjeg izvještaja o radu, kao ni sadržaj navedenog izvještaja. Zbog nejasnih propisa u vezi s donošenjem godišnjeg plana rada i godišnjeg izvještaja o radu, korisnici proračuna nisu ujednačeno postupali.

Neki korisnici su izradili godišnji plan rada i godišnji izvještaj o radu i objavili ih na svojim mrežnim stranicama, a neki nisu. Proračunski korisnici državnog proračuna sastavljaju obrazloženje izvršenja financijskog plana za određenu godinu, koje objavljuje Ministarstvo financija na svojim mrežnim stranicama u okviru godišnjih izvještaja o izvršenju državnog proračuna. Navedeno obrazloženje se ne objavljuje na mrežnim stranicama proračunskih korisnika, a dijelom sadrži i podatke o ostvarenju ciljeva proračunskog korisnika na godišnjoj razini, koji bi trebali biti sastavni elementi godišnjeg izvještaja o radu. Državni ured za reviziju izrazio je mišljenje da propisi u vezi s obvezom sastavljanja i objavljivanja godišnjeg plana rada i godišnjeg izvještaja o radu trebaju biti jasniji, te da bi svi subjekti koji imaju obvezu izraditi godišnji plan rada, trebali imati i obvezu izraditi godišnji izvještaj o radu, čiji bi sadržaj također trebao biti propisan.

Nadalje, određeni proračunski korisnici, osim sredstava iz državnog proračuna, ostvaruju i značajne vlastite prihode. Prema odredbama godišnjih zakona o izvršavanju državnog proračuna, nadležna ministarstva dužna su nadzirati ostvarenje i trošenje vlastitih prihoda te namjenskih prihoda i primitaka korisnika iz svoje nadležnosti. Odredbama navedenih zakona, ministarstvima je dana mogućnost donošenja pravilnika o mjerilima i načinu korištenja vlastitih prihoda te pravilnika o korištenja donacija za koje namjena nije utvrđena. Većina ministarstava nije donijela pravilnik kojim bi bila određena mjerila i načini korištenja vlastitih i drugih prihoda kojima nije utvrđena namjena, a čije bi odredbe bili obvezni primjenjivati svi proračunski korisnici u okviru jednog razdjela. Za ostvarenje vlastitih i drugih prihoda proračunskih korisnika, uglavnom se koristi imovina proračunskih korisnika i rad zaposlenika čije se plaće financiraju iz državnog proračuna, te odluku o načinu korištenja navedenih prihoda ne treba u potpunosti prepustiti proračunskim korisnicima. Državni ured za reviziju je nositeljima razdjela predložio donošenje navedenih pravilnika kako bi ojačali nadzor nad ostvarenjem i trošenjem prihoda proračunskih korisnika iz svoje nadležnosti.

Financiranje Centra za restrukturiranje i prodaju (dalje u tekstu: CERP) određeno je Zakonom o upravljanju državnom imovinom (Narodne novine 52/18), koji propisuje financiranje vlastitim sredstvima, naknadama za upravljanje i raspolaganje dionicama i udjelima trgovačkih društava u vlasništvu Republike Hrvatske, kao i onih čiji su imatelji Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje i Državna agencija za osiguranje štednih uloga i sanaciju banaka, a kojima upravlja CERP, zatim donacijama, kreditima, sredstvima međunarodne pomoći, sredstvima iz instrumenata programa i fondova Europske unije i drugim sredstvima u skladu sa Zakonom. Navedenim Zakonom također je propisano da su primici od prodaje dionica i udjela u vlasništvu Republike Hrvatske, prihodi iz sredstava ostvarenih podjelom dobiti, odnosno ostatka stečajne ili likvidacijske mase društava čijih dionica i udjela je imatelj Republika Hrvatska, a kojima upravlja CERP, primitak odnosno prihod državnog proračuna, osim ako Vlada Republike Hrvatske ne donese posebnu odluku da ti prihodi pripadaju CERP-u za podmirenje financijskih obveza. Osnovni izvori financiranja propisani Zakonom o upravljanju državnom imovinom, nisu dostatni za poslovanje CERP-a. Odredbama zakona o izvršavanju državnog proračuna ranijih godina propisivano je financiranje CERP-a sredstvima koja su trebala biti prihod/primitak državnog proračuna. Državni ured za reviziju izrazio je mišljenje da se zakonima, koji su u primjeni jednu godinu, ne bi trebalo uređivati financiranje državnih tijela, jer je to rješenje kratkoročno, a ima utjecaj i na kvalitetu donesenih godišnjih i strateških planova državnih tijela. S obzirom na to da Zakonom o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2019. godinu, nije propisana takva mogućnost, zbog neizvjesnosti budućeg financiranja poslovanja, CERP tijekom 2019. nije podmirivao pojedine dospjele obveze, iako je na raspolaganju imao novčanih sredstava.

Nadalje, pojedini korisnici proračuna naplaćuju potraživanja i podmiruju obveze prijebom međusobnih potraživanja i obveza s dužnicima, odnosno vjerovnicima. Provođenje prijebaja uređeno je Zakonom o obveznim odnosima (Narodne novine 35/05, 41/08, 125/11, 78/15 i 29/18), prema kojem prijebaj ne nastaje čim se ispune pretpostavke za to, nego tek izjavom o prijebaju.

Nakon izjave o prijebou, smatra se da je učinak prijeboua nastao onoga trenutka kad su se ispunile pretpostavke za to. Pri prijebouu međusobnih potraživanja i obveza, događa se da korisnici proračuna u poslovnim knjigama evidentiraju različit iznos prijeboua, odnosno da potraživanja i obveze umanje za drugačiji iznos od iznosa za koji ih je umanjio dužnik, odnosno vjerovnik, s obzirom na to da iznos prijeboua ne potvrđuju zajednički na istom obrascu, odnosno Izjavi o prijebouu. Državni ured za reviziju predložio je Ministarstvu financija propisivanje obveze sastavljanja Izjave o prijebouu u kojoj svi sudionici prijeboua trebaju potvrditi iznos prijeboua i na temelju kojeg se prijebou treba evidentirati u poslovnim knjigama.

#### - **Planiranje i izvršenje plana**

Prema odredbama Zakona o proračunu, Ministarstvo financija na temelju smjernica ekonomske i fiskalne politike za trogodišnje razdoblje sastavlja upute za izradu prijedloga državnog proračuna na temelju kojih proračunski korisnici državnog proračuna izrađuju prijedlog svog financijskog plana. Prema odredbama članka 26. Zakona o proračunu, upute za izradu prijedloga državnog proračuna sadrže osnovne ekonomske pokazatelje iz smjernica te način izrade i rokove za izradu državnog proračuna. Prema navedenim uputama, Ministarstvo financija postavlja kontrolu na limit ukupnih rashoda utvrđenih smjernicama Vlade RH po razdjelima državnog proračuna za određene izvore financiranja - opći prihodi i primici, doprinosi i namjenski primici. Nositelji razdjela dužni su sastaviti uputu i dodijeliti utvrđene limite za te izvore financiranja proračunskim korisnicima u svojoj nadležnosti, uključujući i treću razinu proračunskih korisnika te sastaviti usklađeni prijedlog financijskog plana.

Revizijom je uočeno da financijski planovi koje su usvojila nadležna tijela proračunskih korisnika nisu istovjetni planu koji je obuhvaćen u državnom proračunu. S obzirom na to da je odredbom članka 16. Zakona o proračunu propisano da se posebni dio proračuna sastoji od plana rashoda i izdataka proračunskih korisnika, proračunski korisnici državnog proračuna bi trebali uskladiti svoj financijski plan s planom koji je uključen u državni proračun. U Uputama za izradu prijedloga državnog proračuna za razdoblje 2018. - 2020., Ministarstvo financija je naglasilo da se kod izrade financijskog plana rashodi iskazuju po gotovinskom načelu te da usvojeni financijski planovi trebaju odgovarati podacima u državnom proračunu. Isto je navedeno i u Uputama za izradu prijedloga državnog proračuna za razdoblje 2019. - 2021. U Uputama je također navedeno da se u financijske planove proračunskih korisnika uključuju i neutrošena namjenska i vlastita sredstva ostvarena prethodnih godina te da se planiraju rashodi koji će se tim sredstvima financirati, a nakon što Hrvatski sabor usvoji državni proračun, proračunski korisnici državnog proračuna financijski plan trebaju objaviti na svojim mrežnim stranicama.

Odredbom članka 27. Zakona o proračunu, propisano je da Ministarstvo financija na temelju smjernica Vlade RH i uputa za izradu prijedloga državnog proračuna, sastavlja upute za izradu proračuna lokalnih jedinica. Upute za izradu prijedloga državnog proračuna i upute za izradu proračuna lokalnih jedinica sastavljaju se na temelju istog zakona - Zakona o proračunu, ali su pojedine aktivnosti u vezi s izradom financijskih planova proračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih korisnika lokalnih proračuna, različito uređene. Za razliku od uputa za izradu prijedloga državnog proračuna, uputama za izradu proračuna lokalnih jedinica nije određena primjena gotovinskog načela kod sastavljanja financijskih planova.

Nadalje, izmjene i dopune financijskog plana proračunskih korisnika lokalnih jedinica moguće su uz suglasnost nadležne lokalne jedinice kada se radi o financiranju iz prihoda i primitaka od nadležnog proračuna, a izmjene financijskog plana koje se odnose na vlastite i namjenske prihode moguće je urediti na različite načine o čemu su lokalne jedinice dužne izraditi proceduru.

Uputama za izradu prijedloga državnog proračuna problematika izmjena i dopuna financijskog plana proračunskih korisnika državnog proračuna u dijelu koji se odnosi na vlastite i namjenske prihode nije posebno uređena. Državni ured za reviziju izrazio je mišljenje da područje sastavljanja i donošenja financijskih planova proračunskih korisnika nije dovoljno jasno normativno uređeno. Elementi uputa za izradu prijedloga državnog proračuna u vezi s primjenom gotovinskog načela pri sastavljanju financijskog plana proračunskih korisnika državnog proračuna, jednakosti njihovih usvojenih financijskih planova s podacima u državnom proračunu, uključivanjem neutrošenih vlastitih i namjenskih sredstava iz ranijih godina u financijski plan, mogućnosti izmjena i dopuna financijskog plana proračunskih korisnika te u vezi s objavom financijskog plana i izvršenja financijskog plana, općenito su važni za financijske planove proračunskih korisnika, pa te odredbe treba uključiti u Zakon o proračunu, a ne ih određivati uputama. Iz navedenih razloga, Državni ured za reviziju predložio je Zakonom o proračunu detaljnije urediti aktivnosti koje se odnose na sastavljanje, donošenje i objavu financijskih planova proračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih korisnika proračuna lokalnih jedinica te na praćenje izvršenja financijskih planova.

Proračunski korisnici državnog proračuna treće razine su ustanove u zdravstvu, muzeji, kazališta i druge ustanove u kulturi, nacionalni parkovi i parkovi prirode, sudovi, zatvori, centri za socijalnu skrb, sveučilišta, fakulteti, visoke škole, veleučilišta, javni instituti i drugi. Zbog velikog broja navedenih proračunskih korisnika, njihovi financijski planovi nisu iskazani u državnom proračunu pojedinačno po korisniku, nego u okviru zajedničkih proračunskih glava u proračunu nadležnog ministarstva. Ministarstvo financija nema podataka o pojedinačnim financijskim planovima i izvršenju planova proračunskih korisnika uključenih u zajedničke proračunske glave. Navedenim podacima raspolaže nadležno ministarstvo koje sudjeluje u izradi i usklađivanju njihovih financijskih planova. Podaci o planiranim rashodima i izdacima zajedničkih proračunskih glava trebali bi odgovarati zbroju podataka iz financijskih planova proračunskih korisnika koji su uključeni u te zajedničke proračunske glave, a u pojedinim slučajevima ne odgovaraju jer sredstva za neke aktivnosti nisu planirana po pojedinom proračunskom korisniku, nego ukupno. Prema podacima dobivenim od nadležnih ministarstava, izvršenje financijskih planova za pojedine proračunske korisnike uključene u zajedničke proračunske glave znatno odstupa od plana. Državni ured za reviziju izrazio je mišljenje da nadležna ministarstva u okviru kojih su zajedničke proračunske glave trebaju uspostaviti sustav kojim će osigurati da prijedlog financijskog plana zajedničke proračunske glave bude sastavljen na temelju prikupljenih i objedinjenih prijedloga financijskih planova proračunskih korisnika unutar te proračunske glave.

Na temelju odredaba Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju, u okviru financijskog plana Ministarstva zdravstva, planiraju se sredstva za financiranje aktivnosti Transfer proračunskih sredstava Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje (dalje u tekstu: HZZO). Prema odredbama članaka 72. i 82. navedenog Zakona, iz državnog proračuna HZZO-u doznačuju se sredstva kojima se financiraju prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja za određene kategorije osiguranika, kao i 32,0 % sredstava od naplaćenog posebnog poreza na duhanske prerađevine.

Za provedbu navedene aktivnosti, u 2018. HZZO-u je doznačeno 3.000.000.000,00 kn, koliko je i planirano. Financijskim planom Ministarstva zdravstva za 2018., rashodi za navedenu aktivnost su za 2019. projicirani u iznosu 3.150.000.000,00 kn, a financijskim planom za 2019., planirani su u iznosu 2.600.000.000,00 kn, što je za 400.000.000,00 kn manje od planiranih za 2018., a 550.000.000,00 kn manje od projiciranih. Obrazloženje financijskog plana Ministarstva zdravstva ne sadrži pokazatelje na kojima se temelji izračun potrebnih sredstava za navedenu aktivnost, što prema odredbama članka 30. Zakona o proračunu treba sadržavati. Također, nisu navedeni razlozi odstupanja od prethodne godine i projekcija, a prema uputama Ministarstva financija, obrazloženje financijskog plana treba sadržavati i te elemente.

Na temelju odredbi Zakona o proračunu, uputa Ministarstva financija i drugih dokumenata, ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela organizacijske klasifikacije sastavljaju strateške planove za trogodišnje razdoblje. Propisano je da strateški planovi sadrže misije, vizije, strateške ciljeve i načine ispunjenja ciljeva, njihovu vezu s organizacijskom i programskom klasifikacijom te mjere procjene rezultata. O provedbi strateškog plana izvještava se polugodišnje i godišnje. Iz godišnjih izvještaja o provedbi strateških planova pojedinih ministarstava proizlazi da se planirani rezultati ne ostvaruju planiranom dinamikom.

#### - **Računovodstveno poslovanje i financijsko izvještavanje**

Korisnici proračuna - subjekti revizije, obvezni su primjenjivati proračunsko računovodstvo, propisano odredbama Zakona o proračunu, Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu i Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Navedenim pravilnicima propisana je organizacija knjigovodstva, poslovne knjige, načela iskazivanja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, imovine, obveza i vlastitih izvora, sadržaj Računskog plana i druga područja koja se odnose na proračunsko računovodstvo te oblik, sadržaj i rokovi predaje financijskih izvještaja.

Svi korisnici proračuna obuhvaćeni revizijom ustrojili su propisane poslovne knjige, ali kod pojedinih korisnika podaci u glavnoj knjizi i pomoćnim knjigama nisu istovjetni.

Prema propisima koji uređuju proračunsko računovodstvo, prihodi i rashodi se iskazuju u financijskim izvještajima prema modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja, što znači da se rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose, neovisno o plaćanju, a prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi. Neki korisnici proračuna pojedine rashode nisu evidentirali u poslovnim knjigama za razdoblje na koje se odnose, nego u razdoblju kada su računi plaćeni. Uglavnom se radi o nabavi roba, radova i usluga u prethodnoj godini, za koje su računi primljeni u siječnju tekuće godine. Državni ured za reviziju predložio je prije sastavljanja financijskih izvještaja provjeriti jesu li svi zaprimljeni računi koji se odnose na prethodnu godinu kontrolirani i evidentirani u poslovnim knjigama te je li u prethodnoj godini zaprimljena roba, obavljani radovi i usluge za koje do sastavljanja financijskih izvještaja nisu pristigli ulazni računi.

Ministarstvo financija izradilo je posebnu Uputu za planiranje i računovodstveno evidentiranje prihoda i rashoda iz EU sredstava, kojom je propisano da je svaki korisnik EU sredstava obvezan osigurati koordinirani rad ustrojstvene jedinice za financije i računovodstvo s ustrojstvenom jedinicom koja provodi projekte, jer ustrojstvena jedinica za financije i računovodstvo mora biti upoznata s financijskim uvjetima iz ugovora na temelju kojeg se provodi projekt (tko dodjeljuje EU sredstva, iz kojeg programa, ukupan iznos sredstava projekta, postotak nacionalnog sufinanciranja, iznos sredstava koji se prenosi partnerima u projektu, planirane stavke rashoda iz proračuna projekta, vremenski plan pojedinih aktivnosti u projektu iz kojih nastaju rashodi, iznosima prihvatljivih i neprihvatljivih troškova i drugo). Ovi podaci neophodni su za ispravno izvršenje državnog proračuna te evidentiranje podataka u poslovnim knjigama i iskazivanje u financijskim izvještajima korisnika. Uputom je detaljno opisan način evidentiranja prihoda i rashoda iz EU sredstava, izvori financiranja te međusobni prijenosi između više korisnika sredstava. Pojedini korisnici proračuna nisu se pridržavali navedene Upute, te su prihode i rashode te prijenose EU sredstava drugim korisnicima nepravilno evidentirali.

Nadalje, odredbama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, propisano je da su Računskim planom proračuna utvrđene bročane oznake i nazivi pojedinih računa, prema kojima su proračun i proračunski korisnici obvezni knjigovodstveno iskazati imovinu, obveze i izvore vlasništva te prihode, primitke, rashode i izdatke. U pojedinim slučajevima, rashodi za određene namjene u poslovnim knjigama nisu evidentirani na računima propisanim Računskim planom proračuna, što je utjecalo na iskazanu strukturu rashoda u financijskim izvještajima. U slučajevima kada za rashode za nabavu nefinancijske imovine nije povećana vrijednost imovine, nepravilnost je utjecala i na vrijednost imovine iskazane u financijskim izvještajima. U pojedinim slučajevima dodatna ulaganja u nekretnine evidentirana su u poslovnim knjigama na zasebnim inventurnim brojevima, umjesto kao povećanje vrijednosti nekretnina na koje se ulaganja odnose, što je utjecalo, između ostalog, i na točnost podataka o broju nekretnina kojima korisnik raspolaže.

S obzirom na to da se financijski izvještaji subjekata revizije konsolidiraju, nepravilno evidentiranje rashoda, a posebice prijenosa sredstava drugim korisnicima, utjecalo je na pravilnost sastavljanja te iskazivanja podataka u konsolidiranim financijskim izvještajima razdjela državnog proračuna. Uzrok pojedinih propusta u vezi s nepropisnim evidentiranjem rashoda je, između ostalog, i nepravilno ili nerealno planiranje sredstava za financiranje određenih namjena.

Revizijom je također uočeno da u poslovnim knjigama pojedinih subjekata nije evidentirana određena imovina. Najčešće se to odnosi na udjele u trgovačkim društvima i određena potraživanja. Pojedini korisnici proračuna u poslovnim knjigama imaju evidentirana potraživanja koja su nenaplativa (potraživanja od društava brisanih iz sudskog registra, potraživanja za koja je nastupila zastara). Prema odredbama Uredbe o kriterijima, mjerilima i postupku za odgodu plaćanja, obročnu otplatu duga te prodaju, otpis ili djelomičan otpis potraživanja (Narodne novine 52/13 i 94/14), nadležno tijelo otpisuje potraživanje prema dužniku pravnoj osobi koje se ne može naplatiti u stečajnom postupku, na temelju pravomoćnog rješenja o zaključenju stečajnog postupka nad pravnom osobom ili u postupku likvidacije na temelju pravomoćnog rješenja o brisanju pravne osobe iz sudskog registra.

Također, u poslovnim knjigama pojedinih subjekata revizije evidentirana su potraživanja čija je naplata neizvjesna, a ispravak vrijednosti navedenih potraživanja nije obavljan. Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine 3/18), propisano je da se ispravak vrijednosti potraživanja provodi koncem godine prema utvrđenim stopama ispravka, uzimajući u obzir kašnjenje u naplati te pokretanje stečajnog ili likvidacijskog postupka nad dužnikom. Potraživanja čija je vrijednost u cijelosti ispravljena, zadržavaju se u bilančnoj evidenciji sve do prestanka postojanja pravne osnove za njihovu naplatu. Stoga je, bez obzira na provedeni ispravak vrijednosti potraživanja, potrebno i nadalje poduzimati sve raspoložive mjere za potpunu naplatu prihoda sve do prestanka postojanja pravne osnove za njihovu naplatu.

Revizijama su utvrđene i nepravilnosti koje se odnose na obavljanje popisa imovine i obveza. Obavljanje popisa propisano je Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu. Metodologija obavljanja popisa imovine i obveza, dokumenti, postupci te procedure svih faza provedbe popisa, uređeni su Uputom o obavljanju popisa imovine i obveza, koju je donijelo Ministarstva financija. Uputom je, između ostalog, određeno da se za potraživanja i obveze utvrdi stvarno stanje i razlike između stvarnog stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja, usklađivanjem podataka s vjerovnicima i dužnicima. U pojedinim slučajevima, u izvještaju o obavljenom popisu navedeni su podaci o potraživanjima i obvezama prema računima računskog plana, a popis prema vjerovnicima i dužnicima nije obavljen, što upućuje na formalan pristup popisu. Pojedini korisnici proračuna s dužnicima i vjerovnicima nisu uskladili podatke o potraživanjima i obvezama koncem godine, što je preduvjet vjerodostojnog popisa.

Nadalje, kod pojedinih korisnika proračuna popisom nije obuhvaćen dio imovine ili obveza. S obzirom na to da nije obavljen cjelovit popis imovine i obveza, osnovna svrha popisa - usklađenje knjigovodstvenog stanja i stanja utvrđenog popisom, nije postignuta. Također, pojedini čelnici nisu donijeli odluku o prihvatanju ili neprihvatanju rezultata popisa, što nije u skladu s Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, kojim je određeno da čelnik proračuna, odnosno proračunskih korisnika na temelju izvještaja i priloženih popisnih lista, u okviru svojih ovlasti odlučuje o načinu likvidacije utvrđenih manjkova, načinu knjiženja utvrđenih viškova, otpisu nenaplativih i zastarjelih potraživanja i obveza, rashodovanju sredstava, opreme i sitnog inventara, mjerama protiv osoba odgovornih za manjkove, oštećenja, neusklađenost knjigovodstvenog i stvarnog stanja, zastaru i nenaplativost potraživanja i slično.

Osim vlastite imovine, korisnici proračuna koriste i imovinu u najmu (uredski namještaj, vozila, fotokopirne uređaje). Uočeno je da se imovina u vlasništvu najmodavca ne evidentira u okviru izvanbilančnih zapisa kao tuđa imovina na korištenju, kako je propisano. Također, kod pojedinih korisnika proračuna nisu iskazane primljene bankarske garancije koje su dobavljači roba i usluga dali kao instrument osiguranja za uredno izvršenje ugovornih obveza.

Svi korisnici proračuna sastavili su propisane financijske izvještaje i u roku ih dostavili nadležnim institucijama. Revizijom je uočeno da pojedini podaci iskazani u financijskim izvještajima nisu istovjetni podacima evidentiranim u poslovnim knjigama. Uočeno je također da pojedini podaci u financijskim izvještajima međusobno nisu usuglašeni. Najčešće se radi o podacima o dospjelim obvezama koji se iskazuju u Bilanci i Izvještaju o obvezama. Također, podaci o dospjelim i nedospjelim potraživanja iskazani u financijskim izvještajima, nisu pouzdani jer pojedini korisnici proračuna dio potraživanja ne evidentiraju prema dospelosti.

Nepravilnosti u računovodstvenom poslovanju utječu na točnost i realnost financijskih izvještaja, čija je osnovna svrha dati informacije o financijskom položaju i uspješnosti ostvarenja postavljenih ciljeva. Korisnicima proračuna kod kojih su uočene nepravilnosti i propusti u vezi s računovodstvenim poslovanjem, Državni ured za reviziju dao je više naloga i preporuka u cilju pravilnog evidentiranja poslovnih događaja, obavljanja popisa imovine i obveza te iskazivanja točnih i potpunih informacija u financijskim izvještajima.

## - **Prihodi**

Naplata i prikupljanje prihoda propisani su Zakonom o proračunu, godišnjim zakonima o izvršavanju državnog proračuna, te između ostalog, i godišnjim naredbama o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba. Prihodi državnog proračuna i proračunskih korisnika državnog proračuna uplaćuju se na jedinstveni račun državnog proračuna, osim onih namjenskih i vlastitih prihoda koji su propisima izuzeti od obveze uplate te se uplaćuju na račune proračunskih korisnika koji su izvan sustava državne riznice. Prihodi izvanproračunskih korisnika uplaćuju se na njihove račune.

Prihodi državnog proračuna raspoređuju se u izvore financiranja propisane odredbama Pravilnika o proračunskim klasifikacijama. Od ukupnih prihoda iskazanih za 2018., na prihode raspoređene u izvor financiranja Vlastiti prihodi, odnosi se 1.152.997.145,00 kn ili 0,9 %. Prema odredbama Pravilnika o proračunskim klasifikacijama, u izvor financiranja Vlastiti prihodi raspoređuju se prihodi koje proračunski korisnici ostvare obavljanjem poslova na tržištu i u tržišnim uvjetima, a koje poslove mogu obavljati i drugi pravni subjekti izvan proračuna.

Iako proračunski korisnici nisu osnovani radi obavljanja gospodarske djelatnosti, mogu sudjelovati na tržištu s obavljanjem određenih isporuka dobara i usluga.



Oni načelno nisu obveznici poreza na dodanu vrijednost i poreza na dobit, osim u slučajevima kada to propisuje Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine 73/13, 99/13 - Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16 i 106/18) i Zakon o porezu na dobit (Narodne novine 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 153/13 - Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske 143/14, 50/16, 115/16 i 106/18). Prema odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, ako bi obavljanje određenih djelatnosti proračunskih korisnika, kao da nisu porezni obveznici, dovelo do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja, oni se smatraju poreznim obveznicima u vezi s tim djelatnostima ili transakcijama, o čemu rješenje donosi Porezna uprava.

Prema odredbama Zakona o porezu na dobit, proračunski korisnici koji u skladu s posebnim propisima obavljaju određenu gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, dužni su se upisati u registar poreznih obveznika radi utvrđivanja obveze poreza na dobit po osnovi obavljanja te gospodarske djelatnosti. Ako se ne upišu u navedeni registar, Porezna uprava na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih osoba, rješenjem utvrđuje da su obveznici poreza na dobit za tu djelatnost. Zbog ostvarivanja vlastitih prihoda od obavljanja poslova gospodarske djelatnosti, veći broj proračunskih korisnika državnog proračuna obveznici su plaćanja poreza na dodanu vrijednost na temelju rješenja Porezne uprave. Za samo neke od njih, rješenjem Porezne uprave određeno je da su i obveznici plaćanja poreza na dobit, jer obavljanjem djelatnosti kojima sudjeluju na tržištu stječu neopravdane povlastice.

Pojedini proračunski korisnici državnog proračuna ostvaruju značajne prihode koje raspoređuju u izvor financiranja Vlastiti prihodi. Vrijednosno značajnije vlastite prihode iskazala su sveučilišta i veleučilišta, zdravstvene ustanove, nacionalni parkovi i parkovi prirode te javni instituti. Navedeni prihodi dijelom su ostvareni od obavljanja usluga na tržištu i u tržišnim uvjetima, a dijelom od obavljanja usluga za druge proračunske korisnike. Određene usluge za proračunske korisnike državnog proračuna obavljaju instituti, fakulteti te neki drugi proračunski korisnici državnog proračuna. U okviru iskazanih vlastitih prihoda nekih instituta, prihodi ostvareni od obavljanja usluga za druge proračunske korisnike, uglavnom za ministarstva, imaju značajan udjel.

Navedene usluge nisu ugovarane putem natječaja, nego izravno jer jedino ti subjekti imaju potrebne kvalifikacije za njihovo obavljanje, ili obavljanje tih poslova propisuju zakoni.

Instituti, kao proračunski korisnici državnog proračuna, javne su ustanove na koje se primjenjuje Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju (Narodne novine 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 2/07 - Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14 - Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, 60/15 - Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske i 131/17). Prema odredbama navedenog Zakona, zadaća javnih znanstvenih instituta je znanstveno istraživanje, a posebice imaju zadaću ostvarivati znanstvene programe od strateškog interesa za Republiku Hrvatsku te, zajedno sa sveučilištima, uspostavljati znanstvenu infrastrukturu od interesa za cjelokupni sustav znanstvene djelatnosti i visokog obrazovanja. Za pojedine javne institute zakonima je propisano koje su usluge dužni obavljati za državna tijela, dok za pojedine to nije propisano. S obzirom na to da se iz proračuna izdvajaju sredstva za financiranje rada javnih znanstvenih instituta, da je njihova zadaća znanstveno istraživanje, a posebice ostvarivanje znanstvenih programa od strateškog interesa za Republiku Hrvatsku, da raspolažu stručnim kadrovima te rezultatima znanstvenih istraživanja i raznim drugim saznanjima iz određenih područja, Državni ured za reviziju izrazio je mišljenje da je njihovu stručnost potrebno što više koristiti, te je predložio nadležnim ministarstvima poduzeti aktivnosti radi prikupljanja i izrade analize potreba proračunskih korisnika državnog proračuna za povjeravanjem obavljanja određenih stručnih usluga iz djelokruga instituta, te propisati nadležnosti pojedinih instituta za obavljanje tih usluga.

## - **Rashodi**

Prema Zakonu o proračunu, korisnici proračuna proračunska sredstva moraju koristiti u skladu s načelima dobrog financijskog upravljanja, a posebno u skladu s načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti.

Vrijednosno značajna proračunska sredstva doznaju se pravnim i fizičkim osobama kao potpore u obliku subvencija te tekućih i kapitalnih donacija i pomoći za financiranje određenih programa i projekata.

Rashodi za potpore u poljoprivredi ostvareni su u 2018. u iznosu 5.011.676.647,00 kn, a odnose se na programe izravnih plaćanja u iznosu 2.779.366.370,00 kn, mjere ruralnog razvoja u iznosu 2.144.075.964,00 kn te mjere uređenja tržišta poljoprivrednih proizvoda i ulaganje u sektor vina u iznosu 88.234.313,00 kn. Navedene potpore financirane su sredstvima EU u iznosu 3.857.848.032,00 kn i sredstvima državnog proračuna u iznosu 1.153.828.615,00 kn. U 2018. i ranijih godina, za potpore dane za razvoj poljoprivrede i ruralnih područja utrošena su značajna sredstva državnog proračuna i europskih fondova, bez prethodno donesenih Strateških smjernica za razvoj poljoprivrede i ruralnih područja. Odredbom članka 4. Zakona o poljoprivredi propisano je da Strateške smjernice za razvoj poljoprivrede i ruralnih područja za sedmogodišnje razdoblje donosi Hrvatski sabor, a programske dokumente za provedbu Strateških smjernica Vlada Republike Hrvatske. Strateške smjernice trebale su biti donesene u roku dvije godine od donošenja Zakona o poljoprivredi, odnosno do ožujka 2017. Prema novom Zakonu o poljoprivredi (Narodne novine 118/18), koji je stupio na snagu početkom 2019., poljoprivreda je strateška grana gospodarstva u Republici Hrvatskoj te kao takva sastavni je dio ostalih razvojnih strategija.

Programi izravnih plaćanja obuhvaćaju potpore po površini i proizvodno vezane potpore u stočarstvu i ratarstvu. Da bi ostvarili izravnu potporu, poljoprivrednici koji obavljaju poljoprivrednu djelatnost trebaju biti upisani u Upisnik poljoprivrednih gospodarstava. Poljoprivredno zemljište, koje je predmet izravne potpore, mora biti upisano u sustav za identifikaciju zemljišnih parcela (ARKOD), a sva stoka u sustav za identifikaciju i registraciju životinja (JRDŽ). Prema podacima Ministarstva poljoprivrede, koncem 2018., u Upisnik poljoprivrednih gospodarstava upisano je 167 676 poljoprivrednih gospodarstava. U ARKOD sustav upisano je zemljište površine 1 168 916 ha, od čega 867 506 ha u privatnom vlasništvu, 293 910 ha u državnom vlasništvu, a za 7 500 ha nema podataka o vlasništvu. U ARKOD sustav upisano je samo zemljište od poljoprivrednih gospodarstava upisanih u Upisnik. Ministarstvo nema ustrojenu evidenciju ukupnih površina poljoprivrednog zemljišta u vlasništvu Republike Hrvatske. Sveobuhvatna evidencija poljoprivrednog zemljišta u državnom vlasništvu nije bila ustrojena ni u Agenciji za poljoprivredno zemljište, čije je zaposlenike i poslove u veljači 2018. preuzelo Ministarstvo poljoprivrede. Zemljište u vlasništvu Republike Hrvatske nije upisano ni u Registar državne imovine, čije vođenje je u veljači 2019., temeljem Zakona o Središnjem registru državne imovine, povjereno Središnjem državnom uredu za razvoj digitalnog društva (koji je preuzeo sve poslove vođenja Središnjeg registra od Ministarstva državne imovine). Postojanje evidencije o ukupnim površinama poljoprivrednog zemljišta u vlasništvu Republike Hrvatske preduvjet je za učinkovitije upravljanje tom imovinom.

Mjere ruralnog razvoja imaju cilj povećanje konkurentnosti hrvatske poljoprivrede, šumarstva i prerađivačke industrije te unaprjeđenje životnih i radnih uvjeta u ruralnim područjima. Financiraju se iz Europskog poljoprivrednog fonda ruralnog razvoja (EPFRR) temeljem Programa ruralnog razvoja 2014.-2020., koji je odobrila Europska komisija u svibnju 2015. Programom ruralnog razvoja predviđeno je financiranje 18 mjera u okviru kojih se financira 37 podmjera sa 64 operacija. Sredstva po pojedinoj mjeri odnosno strukturu raspoloživih sredstava određivala je Republika Hrvatska uz određena ograničenja EU (mjere u vezi zaštite prirode).

Godišnji plan sredstava po pojedinim mjerama, podmjerama i operacijama se ne donosi, a iznosi sredstava po pojedinoj podmjeri/operaciji utvrđuju se kod objave natječaja. Za provedbu najvećeg broja podmjera/operacija donošeni su zasebni provedbeni propisi (pravilnik). Također, za svaku godinu donosio se pravilnik o provedbi izravne potpore poljoprivredi i IAKS mjera ruralnog razvoja. Kriteriji za dodjelu potpora su veličina gospodarstva, kompleksnost ulaganja, stvaranje novih radnih mjesta, dužina poslovanja korisnika, uspješnost poslovanja, lokacija, horizontalni kriteriji (mladi poljoprivrednik, novi proizvod, stručna sprema). Međutim, kao kriterij ne navodi se kvaliteta projekta odnosno sveobuhvatna analiza iz koje bi bilo vidljivo hoće li se realizacijom projekta ostvariti razvoj poljoprivredne proizvodnje i ruralnih područja te zadržati odnosno povećati broj zaposlenih u poljoprivredi, što bi prema mišljenju Državnog ureda za reviziju trebao biti jedan od kriterija.

Nadalje, na temelju propisa i javnih poziva, korisnici proračuna financiraju provedbu određenih programa i projekata koje provode udruge. Uredbom o kriterijima, mjerilima i postupcima financiranja i ugovaranja programa i projekata od interesa za opće dobro koje provode udruge (Narodne novine 26/15), propisano je da se financiranje programa i projekata provodi putem javnog natječaja čime se osigurava transparentnost dodjele financijskih sredstava i omogućava dobivanje što većeg broja kvalificiranih prijava, odnosno odabir najkvalitetnijih programa i projekata te se šira javnost obavještava o prioritetnim područjima djelovanja. Davatelj financijskih sredstava obvezan je pratiti provedbu programa i projekta te ako vrijednost projekta iznosi 100.000,00 kn i više, a provedba projekta traje najmanje godinu dana, obvezan je najmanje jednom obaviti terensku provjeru.

Pojedini davatelji sredstava nisu obavljali terenske provjere, nego samo kontrolu namjenskog korištenja sredstava uvidom u dokumentaciju i dostavljene izvještaje.

O obavljenoj kontroli dostavljenih izvještaja i dokumentacije, pojedini korisnici proračuna nisu sastavljali zapisnike koji bi sadržavali ocjenu dostavljenih izvještaja i namjenskog korištenja sredstava, te obrazloženja za slučajeve kada se udrugama uskrati isplata dijela ugovorenih sredstava. Pojedini korisnici sredstava nisu dostavili izvješće o provedbi programa ili projekta i odgovarajuću dokumentaciju, ili to nisu dostavili u ugovorenom roku. U pojedinim slučajevima korisnicima su odobravana sredstva za provođenje istog programa i u sljedećoj godini, iako nisu dostavili izvješće o utrošku sredstava primljenih prethodne godine. Državni ured za reviziju je predložio dodjelu sredstava u sljedećoj godini uvjetovati ispunjenjem svih ugovornih obveza za prethodnu godinu.

Kod svih subjekata obuhvaćenih revizijom, rashodi za zaposlene imaju značajan udjel u ukupnim rashodima. Rashodi za zaposlene financirani su proračunskim sredstvima, a kod subjekata koji ostvaruju vlastite prihode i iz vlastitih prihoda. Najčešće se radi o različitim dodacima na plaću. Visina i kriteriji za isplatu dijela plaća zaposlenika iz vlastitih prihoda, u pravilu je uređena unutarnjim aktima. U pojedinim slučajevima plaće zaposlenika nisu isplaćivane u skladu s unutarnjim aktima.

Prema odredbama Zakona o radu (Narodne novine 93/14 i 127/17), prekovremeni rad pojedinog zaposlenika ne smije trajati duže od sto osamdeset sati godišnje, osim ako je ugovoreno kolektivnim ugovorom, tada ne smije trajati duže od 250 sati godišnje. Kod nekih korisnika proračuna, prekovremeni rad zaposlenika koji rade na određenim radnim mjestima, trajao je duže od zakonom dozvoljenog.

U okviru rashoda za intelektualne usluge, vrijednosno su značajni rashodi za naknade prema ugovorima o djelu. Prema odredbama Zakona o državnim službenicima (Narodne novine 92/05, 140/05, 142/06, 77/07, 107/07, 27/08, 34/11, 49/11, 150/11, 34/12, 49/12, 37/13, 38/13, 01/15, 138/15, 61/17), pojedini poslovi koji se obavljaju u državnom tijelu, mogu se na temelju ugovora o djelu povjeriti pružateljima stručnih usluga izvan državne službe, osim poslova koje obavljaju državni službenici.

Propisano je da rashodi za naknade pružateljima usluga na temelju ugovora o djelu ne smiju prelaziti 2,0 % sredstava osiguranih za plaće u tekućoj godini. Utvrđeno je da su pojedini poslovi iz djelokruga subjekata revizije povjereni vanjskim izvršiteljima na temelju ugovora o djelu, umjesto da su ih obavljali zaposlenici, jer se radi o poslovima državnih službenika pa je obavljanje tih poslova propisano uredbama o unutarnjem ustrojstvu. Pojedini poslovi iz djelokruga, obavljani su na temelju ugovora o djelu neprekidno u dužem vremenskom razdoblju. Kod pojedinih subjekata revizije rashodi za naknade prema ugovorima o djelu, bili su veći od 2,0 % osiguranih sredstava za plaće u tekućoj godini. Naknade prema ugovorima o djelu financirane su iz različitih izvora financiranja - opći prihodi i primici, pomoći, vlastiti prihodi i drugi izvori. Prema mišljenju Ministarstva uprave, iz studenoga 2016., propisano ograničenje rashoda za pružatelje stručnih usluga izvan državne službe, odnosi se na sve ugovore o djelu, neovisno o tome što se pojedine naknade financiraju iz izvora koji ne utječu na proračunski manjak. Pojedini korisnici proračuna smatraju da se propisano ograničenje ne odnosi na naknade prema ugovorima o djelu financirane iz određenih izvora financiranja, kao što su namjenski primici od zaduživanja, pomoći iz fondova EU, prihodi po posebnim propisima i vlastiti izvori. Korisnici proračuna obrazložili su da na zaključivanje pojedinih ugovora o djelu u vezi s projektima financiranih iz zajmova i pomoći nemaju utjecaja, te da također imaju potrebu za organiziranjem obavljanja određenih specifičnih poslova (predavači, razni stručnjaci) putem ugovora odjelu.

Također, pojedini korisnici proračuna su obrazložili da se određeni poslovi obavljaju na temelju ugovora o djelu, u cilju osiguranja nesmetanog, učinkovitog i pravodobnog funkcioniranja, s obzirom na veliku fluktuaciju službenika kao i na to da je i dalje na snazi Odluka o zabrani novog zapošljavanja državnih službenika i namještenika u tijelima državne uprave, stručnim službama i uredima Vlade Republike Hrvatske (Narodne novine 70/16, 74/17 i 71/18).

Nadalje, značajna sredstva iz državnog proračuna doznačavaju se za zdravstveni sustav. Bolničke zdravstvene ustanove duži niz godina imaju poteškoće zbog ostvarenih gubitaka, nedostatka sredstava i nemogućnosti pravodobnog podmirenja obveza, te se uz redovna sredstava koja se isplaćuju HZZO-u na temelju odredbi Zakona o zdravstvenom osiguranju putem aktivnosti Transfer proračunskih sredstava HZZO-u, u državnom proračunu u okviru financijskog plana Ministarstva zdravstva, osiguravaju i dodatna sredstva za financiranje zdravstva. Tijekom 2013. i 2014. dodatno osiguranim sredstvima u iznosu 6.500.612.867,00 kn, provedena je sanacija zdravstvenih ustanova i HZZO-a. Iz dodatno osiguranih sredstava isplaćene su pomoći za podmirenje dospjelih obveza državnih i županijskih bolničkih zdravstvenih ustanova u 2017. u iznosu 1.267.000.000,00 kn, a u 2018. u iznosu 487.392.797,00 kn, što je ukupno 1.754.392.797,00 kn. Također, od 2016. do 2018., dana je pomoć HZZO-u za podmirenje naknada za bolovanja u iznosu 375.078.984,00 kn. I pored isplata dodatnih sredstava pomoći, stabilnost poslovanja bolničkih zdravstvenih ustanova nije postignuta te i nadalje nemaju dovoljno sredstava za redovno podmirivanje obveza. Ukupne obveze državnih bolnica koncem 2018. iznosile su 3.244.505.177,00 kn, a HZZO-a 2.101.324.361,00 kn, što je ukupno 5.345.829.538,00 kn. Od navedenih ukupnih obveza, na dospjele obveze odnosi se 1.875.375.561,00 kn, od čega dospjele obveze državnih bolnica iznose 1.780.094.999,00 kn, a HZZO-a 95.280.562,00 kn.

Državni ured za reviziju izrazio je mišljenje da probleme u vezi s financiranjem zdravstvenog sustava nije moguće dugoročnije riješiti povremenim pomoćima koje se iz državnog proračuna doznaju bolničkim zdravstvenim ustanovama, te da treba što prije poduzeti aktivnosti kako bi se osigurali uvjeti za stabilno i racionalno poslovanje zdravstvenih ustanova.

## - **Imovina**

U poslovnim knjigama korisnika proračuna obuhvaćenih revizijom iskazana je imovina u vrijednosti 65.425.140.835,00 kn, a sastoji od nefinancijske imovine (zemljišta, građevinski objekti, oprema i drugo) i financijske imovine (dionice i udjeli u glavnici, potraživanja i drugo).

Vrijednosno najznačajnija imovina iskazana je u poslovnim knjigama ministarstva nadležnog za raspolaganje i upravljanje državnom imovinom. Osim kod navedenog subjekta, značajnija vrijednost imovine iskazana je i u poslovnim knjigama drugih korisnika proračuna. Prema obvezujućoj Uputi o priznavanju, mjerenju i evidentiranju imovine u vlasništvu Republike Hrvatske, korisnici proračuna u svojim poslovnim knjigama evidentiraju imovinu čiji su vlasnici i/ili koja im je dana na korištenje, a podaci o državnoj imovini se u bilanci države dobivaju konsolidacijom pojedinačnih bilanci subjekata koji se uključuju u bilancu.

Osim imovine koju koriste za obavljanje poslova iz djelokruga, pojedini korisnici proračuna u svojim poslovnim knjigama imaju evidentiranu i imovinu koju ne koriste. Najčešće se radi o nekretninama koje su nabavljene ranijih godina, a za njihovo uređenje i provođenje svrsi, nisu osigurana financijska sredstva.

U pojedinim slučajevima, više korisnika proračuna obavlja ulaganja u određenu imovinu koja čini nedjeljivu cjelinu, a prije ulaganja nisu uređena pitanja prava u vezi s vlasništvom i korištenjem. Također, nije uređeno financiranje usluga održavanja, kao i evidentiranje imovine u poslovnim knjigama.

U okviru financijske imovine subjekata revizije, iskazana su značajna potraživanja za naplatu prihoda. Bez obzira, naplaćuju li se prihodi na račun državnog proračuna ili korisnika proračuna, prema odredbama Zakona o proračunu, korisnici proračuna odgovorni su za potpunu i pravodobnu naplatu prihoda iz svog djelokruga. Pojedini korisnici proračuna za naplatu određenih prihoda nisu poduzimali sve raspoložive mjere ili ih nisu poduzimali pravodobno. Zbog propusta u poduzimanju odgovarajućih mjera naplate, naplata pojedinih potraživanja nije moguća ili je neizvjesna.

Pojedini korisnici proračuna imaju značajna dospjela istovrsna potraživanja od velikog broja dužnika, a za naplatu navedenih potraživanja nisu donesene unutarnje procedure kojima bi se odredili postupci koji prethode naplati potraživanja, kako bi se na ista ili slična potraživanja primijenile iste mjere naplate. Iako donošenje procedura za naplatu potraživanja nije propisano, korisnicima proračuna sa značajnim iznosom potraživanja i brojem dužnika, Državni ured za reviziju predložio je, u skladu s načelom dobrog financijskog upravljanja, donijeti procedure naplate potraživanja.

## **Javna nabava**

U postupcima javne nabave korisnici proračuna obvezni su primjenjivati odredbe Zakona o javnoj nabavi (Narodne novine 120/16). Postupke nabave roba i usluga procijenjene vrijednosti do 200.000,00 kn te radova do 500.000,00 kn (jednostavna nabava), naručitelji trebaju urediti unutarnjim aktima.

Za dio korisnika proračuna obuhvaćenih revizijom, postupke javne nabave provodi Središnji državni ured za središnju javnu nabavu, za nabavne kategorije određene Odlukom o nabavnim kategorijama (Narodne novine 64/16).

Nepravilnosti i propusti u vezi s javnom nabavom utvrđeni su kod manjeg broja subjekata revizije, a odnose se na plan nabave, provođenje postupaka nabave i vođenje evidencija o nabavi. Kod pojedinih korisnika proračuna, planovi nisu ažurirani, odnosno iako su postojali razlozi nisu donesene izmjene plana nabave, što je obveza propisana Zakonom o javnoj nabavi. Nadalje, dio roba i usluga nabavljen je bez propisanih postupaka javne nabave. U pojedinim slučajevima kod jednostavne nabave nisu primijenjeni postupci propisani unutarnjim aktima korisnika. Dio nepravilnosti odnosi se na nepotpunost podataka unesenih u Registar ugovora o javnoj nabavi i okvirnih sporazuma, što se najčešće odnosi na datum kada je ugovor ili okvirni sporazum izvršen u cijelosti, ukupni isplaćeni iznos ugovaratelju i obrazloženja u slučajevima kada je iznos koji je isplaćen ugovaratelju veći od iznosa na koji je ugovor ili okvirni sporazum zaključen.

## PROVJERA PROVEDBE NALOGA I PREPORUKA

U skladu s revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), a s ciljem povećanja odgovornosti subjekata revizije za provedbu naloga i preporuka, Državni ured za reviziju prati aktivnosti koje poduzima subjekt revizije u vezi s provedbom naloga i preporuka koji su dani u prijašnjim revizijama. U tu svrhu, a u skladu s odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju, od subjekata revizije traži da nakon prihvaćanja naloga i preporuka izrade Plan provedbe naloga i preporuka s utvrđenim aktivnostima i rokovima za njihovu provedbu.

U okviru financijskih revizija, Državni ured za reviziju provjerava jesu li subjekti kod kojih se obavlja revizija, u planiranim rokovima postupili po danim nalogima i preporukama i otklanjaju li utvrđene nepravilnosti i propuste. U izvješću o obavljenoj reviziji navodi se status ranije danih naloga i preporuka utvrđen revizijom, koji može biti: provedeno, nije provedeno, djelomično provedeno, u postupku provedbe i nije primjenjivo. Status nije primjenjivo u pravilu se odnosi na slučaj kada je prestala primjena propisa na temelju kojeg je dan nalog.

Subjektima revizije su u prijašnjim revizijama dana 188 naloga i preporuke. Provjerama u okviru financijskih revizija, utvrđeno je da su provedena 115 ili 61,2 % naloga ili preporuka, djelomično je provedeno 12 ili 6,3 %, a u postupku provedbe je 24 ili 12,8 % naloga ili preporuka. Nije provedeno 28 ili 14,9 % naloga i preporuka. Za dio naloga i preporuka koji imaju status „nije provedeno“, nije do vremena obavljanja revizije istekao rok za provedbu aktivnosti koje je subjekt naveo u Planu provedbe naloga i preporuka. Zbog promijenjenih propisa, nije primjenjivo devet ili 4,8 % naloga ili preporuka.

U tablici u nastavku daju se podaci o statusu naloga i preporuka danih u prošlim revizijama korisnicima proračuna, koji je utvrđen provjerom u okviru financijskih revizija.

Tablica broj 8

## Podaci o statusu naloga i preporuka danih u prošlim revizijama

Redni broj	Naziv	broj naloga i preporuka iz prošlih revizija	Status naloga i preporuka				
			provedeno	nije provedeno	djelomično provedeno	u postupku provedbe	nije primjenjivo
	1	2	3	4	5	6	7
1.	Agencija za elektroničke medije	-	-	-	-	-	-
2.	Agencija za mobilnost i programe Europske unije	-	-	-	-	-	-
3.	Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju	-	-	-	-	-	-
4.	Centar za restrukturiranje i prodaju	22	16	0	0	6	0
5.	Centar za socijalnu skrb Osijek	-	-	-	-	-	-
6.	Centar za socijalnu skrb Virovitica	6	5	0	1	0	0
7.	Hrvatski restauratorski zavod	-	-	-	-	-	-
8.	Hrvatski veterinarski institut	4	2	0	0	0	2
9.	Hrvatski zavod za transfuzijsku medicinu	-	-	-	-	-	-
10.	Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje	21	13	5	0	2	1
11.	Institut Ruđer Bošković	6	4	1	0	0	1
12.	Ministarstvo državne imovine	29	17	9	0	3	0
13.	Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta	7	4	0	1	1	1
14.	Ministarstvo graditeljstva i prostornog uređenja	9	5	2	1	1	0
15.	Ministarstvo kulture	13	8	1	1	0	3
16.	Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture	14	10	0	1	2	1
17.	Ministarstvo poljoprivrede	19	11	4	2	2	0
18.	Ministarstvo turizma	5	4	1	0	0	0
19.	Ministarstvo vanjskih i europskih poslova	6	3	1	2	0	0
20.	Ministarstvo zdravstva	13	7	2	2	2	0
21.	Ministarstvo znanosti i obrazovanja	13	5	2	1	5	0
22.	Središnja državna agencija za financiranje i ugovaranje programa i projekata EU	-	-	-	-	-	-
23.	Središnji državni ured za šport	-	-	-	-	-	-
24.	Središnji registar osiguranika	1	1	0	0	0	0
25.	Zavod za vještačenje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje osoba s invaliditetom	-	-	-	-	-	-
<b>UKUPNO</b>		<b>188</b>	<b>115</b>	<b>28</b>	<b>12</b>	<b>24</b>	<b>9</b>



## ZAKLJUČAK

Državni ured za reviziju obavio je reviziju 25 korisnika proračuna. Ukupni prihodi i primici korisnika proračuna obuhvaćenih revizijom iznosili su 58.558.433.266,00 kn, a rashodi 57.751.298.100,00 kn.

O financijskim izvještajima izraženo je 14 bezuvjetnih i jedanaest uvjetnih mišljenja, a o usklađenosti poslovanja izraženo je također 14 bezuvjetnih i jedanaest uvjetnih mišljenja.

Revizijom su utvrđene nepravilnosti i propusti u području djelokruga i unutarnjeg ustrojstva, planiranja i izvršenja plana, računovodstvenog poslovanja, prihoda, rashoda, imovine te javne nabave.

Najbrojnije nepravilnosti su i nadalje u računovodstvenom poslovanju, a odnose se kao i prethodnih godina na vođenje poslovnih knjiga, evidentiranje poslovnih događaja, popis imovine i obveza te sastavljanje financijskih izvještaja. Također, značajan broj nepravilnosti i nadalje se odnosi na nepravodobno poduzimanje mjera naplate pojedinih vrsta potraživanja te nedostatne kontrole namjenskog korištenja proračunskih sredstava.

Utvrđene nepravilnosti u poslovanju subjekata revizije ukazuju da sustavi unutarnjih kontrola u pojedinim područjima nisu zadovoljavajući, odnosno da pojedini poslovni procesi nisu uređeni unutarnjim aktima, odlukama i uputama. Svrha sustava unutarnjih kontrola, između ostalog, je poboljšanje upravljanja radi obavljanja poslovanja na pravilan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način, usklađivanje poslovanja sa zakonima i drugim propisima te planovima i programima, jačanje odgovornosti za ostvarivanje poslovnih ciljeva te pouzdanost i sveobuhvatnost financijskih i drugih izvještaja.

Za sve utvrđene nepravilnosti i propuste korisnicima državnog proračuna dani su nalozi i preporuke čija bi provedba pridonijela točnijem i realnijem iskazivanju podataka u financijskim izvještajima te povećanju usklađenosti poslovanja sa zakonima, drugim propisima i unutarnjim aktima.

Osim toga, revizijom su utvrđena područja koja nisu dovoljno jasno normativno uređena pa korisnici proračuna različito postupaju (donošenje godišnjeg plana rada i godišnjeg izvještaja o radu, pravilnika o mjerilima i načinu korištenja vlastitih prihoda proračunskih korisnika, obveza sastavljanja Izjave o prijeboju potraživanja i obveza) te je Državni ured za reviziju predložio nadležnim institucijama normativno uređenje navedenih područja. Normativno uređenje ovih područja i donošenje jedinstvenih pravila koji bi se primjenjivali u određenim područjima poslovanja, pridonijelo bi transparentnosti financijskog upravljanja i izvještavanja o poslovanju korisnika proračuna.