# TRANZICIJA/TRANSITION Časopis za ekonomiju i politiku tranzicije / Journal of economic and politics of Transition Godina XX Vitez-Tuzla-Zagreb-Beograd-Bukurešt, 2018. Br. 42

*Predhodno priopćenje Preliminary communication*

***JEL Classification*:** *M41, M42,M10*

**Dubravka Mahaček**[[1]](#footnote-2)\*

**FINANCIJSKA REVIZIJA VISOKIH UČILIŠTA I POSLOVANJE MEDICINSKIH FAKULTETA**

**FINANCIAL AUDITS OF INSTITUTIONS OF HIGHER EDUCATION AND FACULTIES OF MEDICINE**

***Sažetak:***

*Financijsku reviziju visokih učilišta je obavio Državni ured za reviziju, koji je vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj. Revizijom su obuhvaćeni financijski izvještaji i poslovanje. Visoka učilišta čine sveučilišta te fakulteti i umjetničke akademije u njihovom sastavu, veleučilišta i visoke škole. Visoka učilišta su proračunski korisnici i dužni su sastaviti financijske izvještaje u skladu s propisima o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Cilj rada je istražiti nepravilnosti utvrđene u postupku financijske revizije za 2014., utjecaj nepravilnosti na izražavanje mišljenja o poslovanju medicinskih fakulteta i provesti analizu poslovanja medicinskih fakulteta. Provedena je analiza prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, imovine, obveza, te su prikazani podatci empirijskog istraživanja provedenog na odabranom uzorku.Najznačajniji izvori prihoda visokih učilišta su prihodi iz proračuna, dok su najznačajniji rashodi za zaposlene. U radu se analiziraju ostvarenja i uspoređuju dobiveni rezultati. Potrebno je zaključiti o značajnosti sredstava proračuna kao izvora financiranja, te značajnosti pojedinih rashoda u odnosu na ostvarenje ukupnih rashoda visokih učilišta obuhvaćenih revizijom.* ***Ključneriječi****: financijska revizija, visoka učilišta, medicinski fakultet, nepravilnosti.*

***Abstract***

*The Financial Audit of Higher Education Institutions was conducted by the State Audit Office, which is the supreme audit institution in the Republic of Croatia. Audits include financial statements and operations. The higher education institutions are made up of universities, colleges and arts academies in their composition, polytechnics and colleges. Higher education institutions are budget users and are required to compile financial statements in accordance with financial reporting regulations in budget accounting. The aim of the paper is to investigate the irregularities identified in the2014 financial audit procedure, the impact of irregularities on expressing opinions on the operations of medical faculties and to conduct a business analysis of medical faculties. An analysis of revenues and receipts, expenditures and expenditures, assets and liabilities was performed, and the data of the empirical research carried out on the selected sample were presented. The most significant sources of income from higher education institutions are budget revenues, while the most significant expenditures are for employees. This paper analyses the achievements and compares the results obtained. It is necessary to conclude on the significance of budget resources as sources of funding and the importance of certain expenditures in relation to the realization of total expenses of higher education institutions covered by the audit.* ***Key words****: financial audit, higher education, faculty of medicine, irregularities*

**1. UVOD**

Financijsku reviziju javnih visokih učilišta (čine ih sveučilišta te fakulteti i umjetničke akademije u njihovom sastavu, veleučilišta i visoke škole) je obavio Državni ured za reviziju za 2014. godinu, a obuhvaćeno je 68 visokih učilišta. Sastavljena su pojedinačna izvješća za svaki od subjekata revizije i skupno Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta. Financijska revizija se razlikuje od revizije učinkovitosti koja se također obavlja kod subjekata. Ovim radom se istražuje i analizira poslovanje subjekata koji podliježu reviziji uz poseban naglasak na medicinske fakultete.

**2. FINANCIJSKA REVIZIJA**

Državni ured za reviziju je obavio financijsku reviziju javnih visokih učilišta za 2014., ali i za prethodno razdoblje, odnosno za 2009. o čemu su sastavljena pojedinačna izvješća i skupno izvješće. U prethodno obavljenoj reviziji obuhvaćeno je 91 visoko učilište, dok je u reviziji za 2014. obuhvaćeno 68 visokih učilišta.Visoka učilišta su korisnici proračuna i primjenjuju proračunsko računovodstvo, koje je propisano zakonskim odredbama.

**2.1. Ciljevi revizije**

Financijskom revizijom se provjeravaju financijski izvještaji i poslovanje za određeno razdoblje, a najčešće je to jedna godina. Provjerava se primjena računovodstvenih načela i standarda, te poštivanje zakonskih propisa. Financijsku reviziju je obavio Državni ured za reviziju, odnosno vanjski organ, radi se o eksternoj reviziji. Eksterna revizija se u svom radu može služiti izvješćima unutarnje revizije, ako je ona bila obavljana. Osnovni propisi koji reguliraju računovodstveno poslovanje korisnika proračuna su Zakon o proračunu (Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15), Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine 114/10 i 31/11 - ispravak) te od 25. listopada 2014. novi Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine 124/14, 115/15, 87/16 i 2/18), Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 32/11) te od 10. siječnja 2015. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 03/15). Odredbe Zakona o proračunu se odnose na državni proračun i proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunske korisnike državnog proračuna i proračunske korisnike proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Visoka učilišta su proračunski korisnici državnog proračuna i obvezna su primjenjivati odredbe Zakona o proračunu. Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu su propisane je knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizacija knjigovodstva, sadržaj računa Računskog plana i drugo. Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu su propisani oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se trebaju sastaviti, te obveza i rokovi podnošenja.Osim primjene navedenih zakona i propisa, visoka učilišta su dužna primjenjivati i druge zakone u svome poslovanju, čija primjena se provjerava postupcima revizije. Medicinski fakulteti su proračunski korisnici koji također moraju primjenjivati proračunsko računovodstvo, a reviziju obavlja Državni ured za reviziju (detaljnije o zakonskom okviru obavljanja revizije pogledati Mahaček, D., 2016, 49).INTOSAI (Izvorna skraćenica: International Organisation of Supreme Audit Institutions – Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija) razvija međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI-a) koji su neophodni za vjerodostojnost, kvalitetu i profesionalnost revizije. Prema ISSAI 200, Temeljna načela financijske revizije, 4, kao okvir za obavljanje financijske revizije,(<http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_200.pdf>) navodi: „svrha revizije financijskih izvještaja je povećati stupanj sigurnosti predviđenih korisnika u pogledu financijskih izvješća. To se postiže tako što revizor izražava svoje mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu sastavljeni u skladu s mjerodavnim okvirom financijskog izvješćivanja ili – u slučaju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom financijskog izvješćivanja na osnovi objektivnog prikazivanja, jesu li financijski izvještaji u svakom značajnom pogledu prikazani objektivno, odnosno daju li istinitu i objektivnu sliku u skladu s tim okvirom. Zakonima ili propisima koji su obvezujući za tijela koje obavljaju reviziju javnog sektora mogu se propisati i druge formulacije tog mišljenja. Revizija provedena u skladu sa standardima zasnovanim na Temeljnim načelima financijske revizije INTOSAI-a te mjerodavnim etičkim zahtjevima, omogućiti će revizoru izražavanje takvog mišljenja.“Državni ured za reviziju uz financijske revizije, obavlja i reviziju učinkovitosti. Između financijske revizije i revizije učinkovitosti postoje razlike. Prema Akrap, V. et al ., revizija učinkovitosti je po svom karakteru šireg opsega i državnim revizorima daje više prostora za slobodne prosudbe i tumačenja. Razdoblje obuhvaćeno revizijom učinkovitosti nije ograničeno na poslovnu godinu, nego može obuhvaćati nekoliko godina, a obično se ne odnosi na financijske izvještaje. Zbog toga su izvješća o obavljenim revizijama učinkovitosti međusobno različita te je njihovoj izradi potrebno dati posebnu pozornost (Akrap et al, 2009, 129). Kod visokih učilišta je također moguće obaviti reviziju učinkovitosti, ali tradicionalna zadaća državne revizije je obavljanje financijske revizije, a osnovni cilj te revizije je upoznati javnost s trošenjem proračunskih sredstava u skladu s raspoloživim sredstvima i na zakonit način.Uz obavljanje financijske revizije važno je naglasiti da prema ISSAI 200, Temeljna načela financijske revizije, 27 ([http://www.revizija.hr/datastore /filestore/52/ISSAI\_200.pdf](http://www.revizija.hr/datastore%20/filestore/52/ISSAI_200.pdf)) „revizija financijskih izvještaja ne uključuje provjeru vjerodostojnosti dokumentacije, a revizor nije obučen niti se od njega očekuje da bude stručnjak za takvu provjeru. Međutim, revizor bi trebao razmotriti pouzdanost informacija koje će se koristiti kao dokazi, uključujući fotokopije,telefaks-poruke, filmski snimljene, digitalizirane ili druge elektroničke dokumente, te – tamo gdje je to bitno – voditi brigu o kontrolama njihove izrade i vođenja.“Kao podrška revizorovom mišljenju o financijskim izvještajima potrebno je prikupiti dokaze. Dokazi se odnose na prikupljanje podataka o pojedinim poslovnim događajima, a vezani su uz postojanje ili nastanak, potpunost, točnost, klasifikaciju, pravodobnost, vlasništvo te objavljivanje. Prema William F. Messier Jr., za provjeru izjava uprave i uz to vezanih revizijskih ciljeva te za izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima, revizor prikuplja dokaze provođenjem revizijskih postupaka. Dokazima do kojih je revizor došao revizijom određuje se pouzdanost financijskih izvještaja i vrsta revizijskog izvještaja kojeg treba izdati (Messier Jr, 1998, 111). Ciljevi revizije visokih učilišta, prema pojedinačnim izvješćima o obavljenoj reviziji, a u skladu s odlukom o obavljanju revizije, su bili utvrditi istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja, analizirati ostvarenje prihoda i primitaka rashoda i izdataka u skladu s planom, provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima, provjeriti i ocijeniti učinkovitost korištenja sredstava te provjeriti druge aktivnosti vezane uz poslovanje visokih učilišta.Prema Tušek, B. i Žager, L., računovodstvene informacije, kao konačni output računovodstvenog procesiranja podataka, predočavaju se u obliku financijskih izvještaja, što znači da su financijski izvještaji, kao nositelji računovodstvenih informacija, neophodni za racionalno poslovno odlučivanje (Tušek, B. i Žager, L., 31).

**2.2. Izvori financiranja i poslovanje**

Visoka učilišta prihode ostvaruju na temelju zakonskih odredbi. U skladu s odredbom članka 107. Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju (Narodne novine 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 2/07 - OUSRH, 46/07, 45/09, 63/11, **94/13, 139/13, 101/14, 60/15 i 131/17)** izvori financiranja znanstvene djelatnosti i visokog obrazovanja su iz sredstava osnivača, državnog proračuna Republike Hrvatske, proračuna županija, gradova i općina, školarina, prihoda od znanstvenih, istraživačkih, umjetničkih i stručnih projekata, znanstvenih i stručnih elaborata i ekspertiza, zaklada, donacija i pomoći, prihoda od nakladničke djelatnosti, prihoda ostvarenih na tržištu, prihoda od imovine, udjela u trgovačkim društvima, prihoda ostvarenih od pravnih osoba, prihoda ostvarenih od pravnih osoba iz članka 66. Istog Zakona, kao i prihoda od ulaganja fizičkih i pravnih osoba, te ostalih izvora. Mogu se financirati samo iz onih izvora koji ne utječu na njihovu neovisnost i dostojanstvo. Vlastiti prihodi mogu se ostvarivati samo djelatnostima koje ne štete ostvarenju osnovnih zadaća sveučilišta, veleučilišta, visokih škola i javnih znanstvenih instituta. Pored prihoda iz državnog proračuna visoka učilišta ostvaruju prihode i obavljanjem vlastite djelatnosti. Obveza uplate ostvarenih vlastitih prihoda u državni proračun je propisana odredbom članka 52. Zakona o proračunu (Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15). Prema odredbi članka 40. Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014. godinu (Narodne novine 152/13) je propisano da se obveza uplate vlastitih prihoda u državni proračun ne odnosi, između ostalog, na znanost i visoko obrazovanje, što se odnosi i za vlastite prihode ostvarene u 2018., prema odredbi članka 41. Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. (Narodne novine 124/17). Prema Izvješću o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2014. (Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2014.,22, [http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016 /visoka-ucilista-skupno/izvjesce-o-obavljenoj-financijskoj-reviziji-visokih-ucilista.pdf](http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016%20/visoka-ucilista-skupno/izvjesce-o-obavljenoj-financijskoj-reviziji-visokih-ucilista.pdf), financijskom revizijom je obuhvaćeno 68 visokih učilišta, u kojima su ukupni prihodi i primitci ostvareni u iznosu 3.992.749.642,00 kn. U ukupno ostvarenih prihodima i primitcima su vrijednosno najznačajniji prihodi iz državnog proračuna u iznosu 2.797.695.766,00 kn, koji u ukupnim prihodima i primicima sudjeluju sa 70,1 %. Ostvareni prihodi iz proračuna su namjenski za financiranje rashoda poslovanja u iznosu 2.662.114.517,00 kn, te rashoda za nabavu nefinancijske imovine u iznosu 135.581.249,00 kn. Najznačajniji su prihodi iz proračuna za financiranje rashoda poslovanja koji čine 95,2 % ostvarenih prihoda iz proračuna, a najvećim se dijelom odnose na prihode za financiranje rashoda za zaposlene, plaća i naknada za zaposlene, zatim za materijalne rashode, rashode za usluge, znanstveno-istraživačke projekte, te druge rashode poslovanja, dok je za nabavu nefinancijske imovine ostvareno 4,8 % prihoda iz proračuna koji su namijenjeni za izgradnju, adaptaciju i opremanje visokih učilišta. Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga (vlastiti prihodi) te prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada (namjenski prihodi) iznose 828.241.664,00 kn. Njihov udjel u ukupnim prihodima i primicima je 20,7 %. Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga (vlastiti prihodi) iznose 575.624.635,00 kn. Najvećim dijelom se odnose na prihode od školarina (izvanrednih i specijalističkih studija te poslijediplomskih studija) te prihode od projekata, studija, analiza, tečajeva i drugih usluga ostvarenih u tržišnim uvjetima. U okviru navedenih prihoda, pojedina visoka učilišta su iskazala i prihode od školarina koje plaćaju redoviti studenti na dodiplomskim i diplomskim studijama, diploma, izdavanja uvjerenja, a veći broj visokih učilišta je navedene prihode iskazivao u okviru prihoda od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada. Ukupni rashodi i izdatci 68 visokih učilišta su ostvareni u iznosu 3.971.360.113,00 kn. Najznačajniji rashodi se odnose na rashode za zaposlene u iznosu u iznosu 2.409.863.854,00 kn ili 60,7 %, materijalne rashode u iznosu 1.045.393.924,00 kn ili 26,3 %, te za nabavu nefinancijske imovine u iznosu 340.990.559,00 kn ili 8,6 % ukupnih rashoda. Svi drugi rashodi i izdaci, odnosno financijski rashodi, subvencije, pomoći, naknade građanima i kućanstvima (stipendije), izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova, te drugi rashodi poslovanja, iznose 175.111.776,00 kn ili 4,4 % ukupnih rashoda i izdataka. Rashodi za zaposlene odnose se na bruto plaće, doprinose na plaću i druge rashode za zaposlene (prigodne darove, nagrade i potpore, otpremnine). Financirani su iz sredstava državnog proračuna, vlastitih i namjenskih prihoda visokih učilišta te manjim dijelom iz sredstava Europske unije. Materijalni rashodi se najvećim dijelom odnose na rashode za usluge, rashodi za materijal i energiju, naknade troškova zaposlenima i drugi rashodi poslovanja. U okviru rashoda za usluge su značajni rashodi za intelektualne usluge, a odnose se na naknade za ugovore o djelu i ugovore o autorskim honorarima.

**2.3. Izaražena mišljenja o financijskim izvještajima i poslovanju**

Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora (Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11). Moguće je izraziti bezuvjetno, uvjetno, nepovoljno ili suzdržano mišljenje. Prema INTOSAI revizijskim standardima, standardima izvješćivanja državne revizije (Revizijski standardi INTOSAI, 2011., 33, [http://www.revizija.hr/UserFiles/ File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf](http://www.revizija.hr/UserFiles/%20File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf)), navodi se kada se daje bezuvjetno, a kada ostala mišljenja, a među ostalim se navodi da se uvjetno mišljenje izražava ako se revizor ne slaže ili kod njega postoji sumnja u pogledu prikaza jedne ili više pozicija u financijskim izvještajima koje su značajne, ali nisu važne za razumijevanje izvještaja. Pri izražavanju mišljenja se ističu razlozi zbog kojih je izraženo uvjetno mišljenje, te je potrebno kvantificirati financijske efekte utvrđenih nepravilnosti. Prema ISSAI 200, Temeljna načela financijske revizije, 34 ([http://www.revizija.hr/datastore/filestore /52/ISSAI\_200.pdf](http://www.revizija.hr/datastore/filestore%20/52/ISSAI_200.pdf)), navodi se „Ako je na temelju revizijskih dokaza zaključeno kako financijski izvještaji u cjelini sadrže značajne netočnosti ili ako revizor nije bio u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze kako bi zaključio da financijski izvještaji u cjelini ne sadrže materijalne dokaze, revizor treba modificirati svoje mišljenje u izvješću o obavljenoj reviziji. Revizori mogu izraziti tri vrste modificiranog mišljenja: uvjetno (mišljenje s rezervom), nepovoljno (negativno) i suzdržano mišljenje.“ O financijskim izvještajima i poslovanju visokih učilišta je izraženo 34 bezuvjetna mišljenja i 34 uvjetna mišljenja. Kod medicinskih fakulteta koji su predmet promatranja u ovom radu, bezuvjetno mišljenje je izraženo za Medicinski fakultet, Split, te Medicinski fakultet, Zagreb dok je za Medicinski fakultet, Osijek i Medicinski fakultet, Rijeka izraženo uvjetno mišljenje.

**3. UTVRĐENE NEPRAVILNOSTI U POSTUPKU REVIZIJE**

U postupku financijske revizije za svaki subjekt revizije je sastavljeno izvješće. Izvješće se sastoji od tri dijela. U prvom dijelu su podatci o visokom učilištu, odnosno o djelokrugu rada i unutarnjem ustrojstvu, te financijskim izvještajima. U drugom dijelu su podatci o obavljenoj reviziji za određeno razdoblje, odnosno 2014., uz ciljeve i područja revizije, metode i postupke revizije, te nalaz. Treći dio izvješća se odnosi na Mišljenje o financijskim izvještajima i poslovanju. U trećem dijelu se navode sve činjenice koje su utjecale na izražavanje mišljenja, a proizašle su iz nepravilnosti koje su prikazane u nalazu. Nepravilnosti utvrđene u poslovanju visokih učilišta se odnose na planiranje, računovodstveno poslovanje, prihode i primitke, rashode i izdatke, imovinu, javnu nabavu te drugo. U nastavku se daje pregled nepravilnosti koje su utjecale na izražavanje mišljenja kod Medicinskih fakulteta. Na izražavanje mišljenja kod jednog fakulteta su utjecale slijedeće nepravilnosti: - Fakultet vodi sudski spor ali u Bilješkama uz financijske izvještaje nema podataka o tom sporu. - Koncem 2014. u poslovnim knjigama nisu evidentirani, a u financijskim izvještajima iskazani obveza i rashod Fakulteta prema Fondu za razvoj Sveučilišta u iznosu 160.290,00 kn. - U poslovnim knjigama na računu izvanbilančni zapisi je evidentirano 8.117.281,00 kn, što nije iskazano u financijskim izvještajima, a iz dostavljene dokumentacije nije vidljivo na što se navedena vrijednost odnosi. - U 2014. rashodi za službena putovanja zaposlenika i vanjskih suradnika su ostvareni u iznosu 2.083.640,00 kn. Pisana izvješća i obračuni troškova službenih putovanja, u više slučajeva, nisu pravodobno podneseni, što je utvrđeno uvidom u putne naloge.

Kod drugog fakulteta utvrđene su slijedeće nepravilnosti koje su utjecale na izražavanje mišljenja: - U poslovnim knjigama nisu evidentirane i u financijskim izvještajima iskazane potencijalne obveze u vezi sa sudskim sporovima u iznosu 4.452.600,00 kn, vrijednost knjižnog fonda koja je iskazana u iznosu 1.929.304,00 kn i potraživanja za školarine u iznosu 746.296,00 kn, dok su iskazana potraživanja u iznosu 373.169,00 kn koja su naplaćena. - Nisu usklađeni podaci o potraživanjima i obvezama u analitičkim evidencijama i glavnoj knjizi, u glavnoj knjizi su više iskazana potraživanja za 275.413,00 kn, a obveze za 9.436,00 kn od iskazanih u analitičkim evidencijama. - Prihodi od projekta i kotizacija za organiziranje stručnih skupova nisu evidentirani dosljedno i uz primjenu računovodstvenog načela nastanka poslovnog događaja. - Godišnji popis imovine i obveza nije bio cjelovit te je navedeno da nisu popisane obveze evidentirane u poslovnim knjigama u iznosu 18.634.813,00 kn i potraživanja u iznosu 5.727.564,00 kn. - Blagajnički izvještaji su zaključivani prema potrebi (dnevno ili tjedno), te nisu kontrolirani. Osim putem glavne blagajne, gotovinski promet se obavljao i putem pomoćnih blagajni na deset zavoda i katedri te u knjižnici Fakulteta, a za primljene uplate su sastavljene uplatnice bez vođenja pomoćnih knjiga blagajne, a gotovina se dostavljala u glavnu blagajnu bez jasno utvrđenih rokova polaganja gotovine. - U pravilniku o vlastitim prihodima je utvrđeno da se prihodi raspoređuju prema namjenama, ali općenito, a za 90,0 % ostvarenih prihoda od održavanja stručnih skupova nije utvrđena namjena. - Prihodi od izdavačke djelatnosti ostvareni su u iznosu 75.438,00 kn, a pravilnikom o izdavačkoj djelatnosti nije uređena prodaja nastavnih skripti. Prema dokumentaciji nije vidljivo kad su skripte prodane, koliko je vremena prošlo od trenutka naplate do uplate u glavnu blagajnu. Za prodane skripte nisu izdavani računi, a naplata se potvrđuje potpisima studenata. Nije bilo podataka o preuzetim količinama skripti iz tiskara, evidencijama o prodanim izdanjima, kao i stanju skripti koncem godine. - Za naplatu potraživanja za prihode poslovanja nisu poduzimane mjere naplate. Vrijednosno najznačajnija potraživanja su potraživanja za prihode od stručnih zdravstvenih usluga za potrebe Bolnice u iznosu 6.648.665,00 kn. Usklađivanje potraživanja za pružene usluge na kraju svake kalendarske godine nije obavljeno, što nije u skladu s ugovorom. - Rashodi za zaposlene čine 72,6 % ukupno ostvarenih rashoda. Ustroj radnih mjesta za 45 Katedri, 11 Zavoda i Centar za proteomiku nije donesen, što nije u skladu s odredbama Statuta. Pojedinim zaposlenicima Centra za proteomiku plaće su određene na temelju ugovora u bruto iznosima, dok su pojedinim zaposlenicima određene na temelju rješenja o plaći putem koeficijenata složenosti poslova, a kriteriji nisu doneseni. - Fakultet nije vodio evidencije o nastavnom opterećenju. Dodaci na plaće isplaćeni su u iznosu 3.723.877,00 kn bez jasnih kriterija i mjerila za utvrđivanje iznosa koji se mogu isplatiti zaposlenicima kroz dodatke na plaću. Nisu ustrojene evidencije iz kojih bi bilo vidljivo u kojem vremenu i opsegu su poslovi obavljani, te cijena rada za isplate uvećanih plaća za povećani opseg poslova i prekovremeni rad. Za 12 zaposlenika koji obavljaju stručne zdravstvene usluge obračunani su i isplaćeni dodaci na plaću, a navedeno nije u skladu s Pravilnikom o vlastitim prihodima. Mjesečna izvješća o učinku pojedinog zaposlenika uz obrazloženje o osnovanosti naknade nisu bila sastavljena. Mjesečni dodaci za 15 zaposlenika koji obavljaju poslove voditeljstva obračunani su i isplaćeni bez priloženih evidencija iz kojih bi bilo vidljivo koliko je koji voditelj obavio sati rada. - Unutar intelektualnih usluga vrijednosno najznačajniji rashodi se odnose na ugovore o djelu za vanjsku suradnju na izvođenju nastave i ugovore o autorskom djelu. U skladu sa zaključenim ugovorima trebalo je sastavljati mjesečne izvještaje o održanoj nastavi, što nije napravljeno. Za istovrsne poslove putem ugovora o autorskom djelu ugovarana je i isplaćivana različita visina naknada bez utvrđenih kriterija. - Koncem 2014. u poslovnim knjigama iskazana je obveza prema Fakultetu zdravstvenih studija bez sastavljenog obračuna o uplaćenim školarinama i upisninama studenata. Ugovoreno je da će Fakultet zdravstvenih studija platiti naknadu za održanu nastavu koju izvode zaposlenici Fakulteta. Naknada je utvrđena u procijenjenom iznosu, a uključuje troškove hladnog pogona Fakulteta zdravstvenih studija i režijske troškove Katedre Fakulteta koja je preseljena bez obrazloženja. Obračun naknade za održanu nastavu nije sastavljen te troškovi hladnog pogona i režijski troškovi nisu specificirani i obrazloženi. - Nabava prirodnog plina u vrijednosti 800.380,00 kn nije provedena u skladu s odredbama Zakona o javnoj nabavi.

Kod druga dva medicinska fakulteta u postupku revizije nisu utvrđene nepravilnosti i propusti koje su utjecale na izražavanje drugačijeg mišljenja, odnosno izraženo je bezuvjetno mišljenje. Iz svih navedenih nepravilnosti uočavamo da su različite prirode i da su značajnog utjecaja na financijske izvještaje i poslovanje. Stoga je u narednom razdoblju potrebno pratiti jesu li ispravljene, odnosno je li postupljeno po nalozima i preporukama revizije.

**4. PODATCI O POSLOVANJU**

Na temelju podataka iz financijskih izvještaja je provedena analiza prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, imovine, potraživanja i obveza. Korišteni su podaci Državnog ureda za reviziju iz pojedinačnih izvješća o obavljenoj reviziji za svaki od medicinskih fakulteta te podaci iz skupnog izvješća koje je sastavljeno za sva visoka učilišta. Putem tablica se daje pregled podataka o poslovanju i provodi analiza, te usporedba s podacima za prethodno revizijom obuhvaćeno razdoblje, 2009. (detaljnije o analizi poslovanja medicinskih fakulteta za prethodno revizijom obuhvaćeno razdoblje pogledati Mahaček, D., Včev, A., 195 - 217). U tablici 1. se daje prikaz ukupno ostvarenih prihoda i primitaka za svaki od medicinskih fakulteta, ostvarenih sredstava iz proračuna, te vlastitih i drugih prihoda. Izračunava se udjel proračunskih sredstava, te udjel sredstava vlastitih i drugih prihoda. Utvrđuju se ukupna sredstva koja su ostvarili promatrani medicinski fakulteti u ukupnim sredstvima koja su ostvarila sva visoka učilišta, te sredstva proračuna i sredstva vlastitih i drugih prihoda. Najznačajnije prihode i primitke u apsolutnom iznosu je ostvario Medicinski fakultet, Zagreb, zatim Medicinski fakultet, Rijeka, Medicinski fakultet, Split te najmanje Medicinski fakultet, Osijek. Ako promatramo apsolutni iznos ostvarenja sredstava iz proračuna, uočavamo da je redoslijed prema fakultetima isti, što se odnosi i na ostvarenje vlastitih i drugih prihoda. Udjel sredstava iz proračuna u ukupno ostvarenim prihodima i primitcima svakog od promatranih fakulteta je najveći kod Medicinskog fakulteta, Rijeka (77,6 %), zatim slijedi Medicinski fakultet, Osijek (76,0 %), Medicinski fakultet, Split (71,9 %), te Medicinski fakultet, Zagreb (71,8 %). Prosječni udjel sredstava iz proračuna za četiri medicinska fakulteta je 73,9 %. Dva medicinska fakulteta (Rijeka, Osijek) imaju udjel veći od prosječnog udjela sredstava iz proračuna izračunanog za medicinske fakultete, dok dva medicinska fakulteta (Split, Zagreb) imaju udjel manji od prosječnog udjela sredstava iz proračuna medicinskih fakulteta. Prosječni udjel sredstava iz proračuna za ukupno promatranih (68) visokih učilišta je 70,1 %. Sva četiri medicinska fakulteta imaju prosječni udjel sredstava iz proračuna veći od prosječnog udjela sredstava iz proračuna utvrđenog za visoka učilišta. Navedeno potvrđuje da medicinski fakulteti ostvaruju značajna sredstva iz proračuna. Ukupni prihodi i primitci medicinskih fakulteta koje radom promatramo sudjeluju s 8,8 % u ukupnim prihodima i primitcima svih visokih učilišta obuhvaćenih revizijom, a prihodi iz proračuna koje su ostvarili čine 9,3 % svih proračunskih prihoda visokih učilišta.

*Tablica 1. Ostvarenje ukupnih prihoda i primitaka za 2014 (u kn bez lp)*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Visoko učilište | Prihodi i primitci | Ostvarena sredstva iz proračuna | Vlastiti i drugi prihodi | Udjel sredst. iz proračuna (3/2) | Udjel vlastitih i drugih prihoda (4/2) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Medicinski fakultet, Osijek | 32.657.397 | 24.810.250 | 929.102 | 76,0 | 2,8 |
| Medicinski fakultet, Rijeka | 102.967.082 | 79.887.982 | 12.778.515 | 77,6 | 12,4 |
| Medicinski fakultet, Split | 41.249.510 | 29.648.797 | 10.706.713 | 71,9 | 26,0 |
| Medicinski fakultet, Zagreb | 173.599.732 | 124.659.113 | 37.016.496 | 71,8 | 21,3 |
| Ukupno medicinski fakulteti | 350.473.721 | 259.006.142 | 61.430.826 | 73,9 | 17,5 |
| Ukupno 68 visokih učilišta | 3.992.749.642 | 2.797.695.766 | 575.624.635 | 70,1 | 14,4 |
| Udjel ukupno med. fakulteti u ukupno 68 visokih učilišta | 8,8 | 9,3 | 10,7 | - | - |

Izvor: Izrada autora prema podatcima iz Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2014. i pojedinačnih izvješća fakulteta([http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija- visoka-ucilista-2016/visoka-ucilista-skupno/izvjesce-o-obavljenoj-financijskoj-reviziji-visokih-ucilista.pdf](http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-%20visoka-ucilista-2016/visoka-ucilista-skupno/izvjesce-o-obavljenoj-financijskoj-reviziji-visokih-ucilista.pdf), dostupno 10. svibnja 2018.)

U tablici 2. se daje usporedba ukupno ostvarenih prihoda i primitaka za svaki od medicinskih fakulteta, te ostvarenih sredstava iz proračuna, za 2014. i 2009., odnosno revizijom obuhvaćeno prethodno razdoblje.

Prema izračunatim indeksima, prihodi i primici 2014. u odnosu na 2009., veći su kod dva medicinska fakulteta, Osijeka i Splita, dok su kod druga dva fakulteta manji. Prema izračunatim indeksima, ostvarena sredstva iz proračuna 2014. u odnosu na 2009., veća su kod Medicinskog fakulteta Osijek i to za 11,7 %, dok su kod ostala tri fakulteta manja. Prema izračunatim indeksima, imovina 2014. u odnosu na 2009., veća je kod tri medicinska fakulteta, dok je kod Medicinskog fakulteta Osijek, manja. U ukupnoj imovini financijska imovina sudjeluje s određenim udjelom koji je prema Tablici 3, najznačajniji kod Medicinskog fakulteta, Osijek, 64,4 %, dok je kod drugih fakulteta manji. Kod Medicinskog fakulteta Split udjel financijske imovine u ukupnoj imovini je 45,7 %, kod Medicinskog fakulteta Rijeka udjel je 39,3 %, dok je kod Medicinskog fakulteta Zagreb udjel financijske imovine u ukupnoj imovini 19,4 %.

***Tablica 2. Ostvarenje ukupnih prihoda i primitaka, sredstava iz proračuna, te imovine u odnosu na revizijom obuhvaćeno prethodno razdoblje(u kn bez lp)***

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Visoko učilište | Prihodi i primitci  2009. | Ostvarena sredstva iz proračuna 2009. | Imovina 2009 | Imovina  2014 | Imovin.  Indeks 2014/  2009 | Prihodi i primici Indeks  2014/  2009 | Sredst.iz prorač.  Indeks  2014/  2009 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| MF Osijek | 27.378.149 | 22.204.594 | 23.156.942 | 20.169.084 | 87,1 | 119,3 | 111,7 |
| MF  Rijeka | 105.279.413 | 81.482.712 | 71.194.777 | 78.912.171 | 110,8 | 97,8 | 98,0 |
| MF Split | 38.580.482 | 30.085.833 | 23.946.169 | 24.722.456 | 103,2 | 106,9 | 98,5 |
| MF Zagreb | 182.875.261 | 141.381.873 | 417.089.330 | 413.529.875 | 99,1 | 94,9 | 88,2 |
| Ukupno MF | 354.113.305 | 275.155.012 | 535.387.218 | 537.333.586 | 100,4 | 99,0 | 94,1 |

Izvor: Izrada autora prema podatcima iz Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2009. i 2014. te pojedinačnih izvješća fakulteta za 2009. i 2014., (<http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/izvjesce_o_obavljenoj_financijskoj_reviziji_visokih_ucilista_za_2009.pdf>, dostupno 10. svibnja 2018.)

U tablici 3. se daje prikaz financijske imovine koncem 2014. Revizijom visokih učilišta je utvrđeno da su sredstva oročavana tijekom 2014. kod dva medicinska fakulteta, dok na koncu 2014. nije bilo oročenih sredstava. Prema Izvješću o obavljenoj reviziji Medicinskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, str. 11., utvrđeno je da je Fakultet u 2014. oročavao novčana sredstva kod poslovne banke, a koncem 2014. nije bilo oročenih sredstava. Tijekom 2014. su oročavana sredstva ukupno u iznosu 39.800.000,00 kn s rokom do 31. prosinca 2014., uz kamatnu stopu 2,45 %. Prema Izvješću o obavljenoj reviziji Medicinskog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, str. 11., utvrđeno je da su u 2014. oročavana sredstva (od stranih projekata) u iznosu 6.904.051,00 kn (kod poslovne banke zaključena su dva ugovora o oročavanju sredstava s valutnom klauzulom u iznosu 300.000 EUR i jedan 300.838 EUR) na rok do konca 2014. Ugovorena kamatna stopa je 2,8 % godišnje. Svi oročeni depoziti su vraćeni, te koncem 2014. nije bilo oročenih sredstava. U 2014. naplaćena je kamata u iznosu 159.883,00 kn. Kod druga dva medicinska fakulteta (Osijek i Split) nije utvrđeno da su oročavali sredstva. Struktura financijske imovine kod svakog od promatranih fakulteta je drugačija. Kod Medicinskog fakulteta Osijek potraživanja za prihode poslovanja su najznačajnija i čine 50,1 % financijske imovine, dok novčana sredstva čine 34,0 % financijske imovine. Kod drugih promatranih fakulteta novčana sredstva su najznačajnija u okviru financijske imovine. Kod Medicinskog fakulteta Rijeka novčana sredstva čine 55,1 % financijske imovine, kod Medicinskog fakulteta Split novčana sredstva čine 73,1 % financijske imovine, dok kod Medicinskog fakulteta Zagreb novčana sredstva čine 77,0 % financijske imovine.

***Tablica 3. Financijska imovina koncem 2014. (u kn bez lp)***

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Financijska imovina | MF Osijek | MF Rijeka | MF  Split | MF  Zagreb | Ukupno MF | Ukupno 68 visokih učilišta | Udjel MF  u ukupno visoka učilišta (6/7) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Novčana sredstva | 4.414.476 | 17.066.180 | 8.257.433 | 61.809.672 | 91.547.761 | 789.170.229 | 11,6 |
| Depoziti, jamčevni polozi i potraživ. od zaposlenih, te za više plaćene poreze i ost. | 279.150 | 3.150.287 | 350.047 | 241.651 | 4.021.135 | 241.060.251 | 1,7 |
| Potraživanja za dane zajmove | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 25.528.805 | - |
| Vrijednosni papiri, dionice i udjeli u glavnici | 0 | 10.600 | 0 | 52.000 | 62.600 | 8.957.209 | 0,7 |
| Potraživanja za prihode poslovanja | 6.510.633 | 10.308.707 | 832.458 | 8.390.526 | 26.042.324 | 197.481.139 | 13,2 |
| Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine | 0 | 379.022 | 0 | 282.275 | 661.297 | 7.712.296 | 8,6 |
| Rashodi buduć. razdob i nedospjela naplata prihoda | 1.792.988 | 83.470 | 1.858.680 | 9.545.666 | 13.280.804 | 130.417.778 | 10,2 |
| Ukupno | 12.997.247 | 30.998.266 | 11.298.618 | 80.321.790 | 135.615.921 | 1.400.327.707 | 9,7 |
| Uk. financ. imov./  ukupna imov.  udjel u % | 64,4 | 39,3 | 45,7 | 19,4 | 25,2 | - | - |

Izvor: Izrada autora prema podatcima iz Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2014.,(<http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016/visoka-ucilista-skupno/izvjesce-o-obavljenoj-financijskoj-reviziji-visokih-ucilista.pdf>,dostupno 10. svibnja 2018.)

U tablici 4. se daje prikaz obveza koncem 2014. U strukturi obveza su, kod Medicinskog fakulteta Osijek i Medicinskog fakulteta Zagreb, najznačajnije obveze za rashode poslovanja, dok je kod druga dva fakulteta, Medicinskog fakulteta Rijeka i Medicinskog fakulteta Split najznačajniji udjel odgođenog plaćanja rashoda i naplaćeni prihodi budućeg razdoblja.

***Tablica 4. Obveze koncem 2014. (u kn bez lp)***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Visoko učilište | Obveze 31.12.2014. | Obveze za rashode poslovanja | Odgođeno plaćanje rashoda i naplaćeni prihodi budućih razdoblja | Udjel  (3/2) | Udjel  (4/2) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Medicinski fakultet, Osijek | 5.268.208 | 3.166.503 | 697.510 | 60,1 | 13,2 |
| Medicinski fakultet, Rijeka | 21.609.034 | 8.439.094 | 12.821.632 | 39,1 | 59,3 |
| Medicinski fakultet, Split | 9.335.586 | 2.934.706 | 6.232.180 | 31,4 | 66,8 |
| Medicinski fakultet, Zagreb | 27.170.735 | 26.829.280 | 34.310 | 98,7 | 0,1 |
| Ukupno medicinski fakulteti | 63.383.563 | 41.369.583 | 19.245.632 | 65,3 | 30,4 |
| Ukupno 68 visokih učilišta | 591.912.814 | 270.070.784 | 206.263.526 | 45,6 | 34,8 |
| Udjel ukupno medicinski fakulteti u ukupno 68 visokih učilišta | 10,7 | 15,3 | 9,3 | - | - |

Izvor: Izrada autora prema podatcima iz Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2014.,(<http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016/visoka-ucilista-skupno/izvjesce-o-obavljenoj-financijskoj-reviziji-visokih-ucilista.pdf> (dostupno 10. svibnja 2018.)

U tablici 5. se daje prikaz ostvarenja ukupnih rashoda i izdataka, te ostvarenje rashoda prema vrstama za svaki od medicinskih fakulteta, te visokih učilišta (68). Najznačajnije rashode i izdatke u apsolutnom iznosu je ostvario Medicinski fakultet, Zagreb, zatim Medicinski fakultet, Rijeka, Medicinski fakultet, Split te najmanje Medicinski fakultet, Osijek. U odnosu na ukupne rashode i izdatke, uočavamo da su u apsolutnom iznosu kod svih fakulteta najznačajniji, a isto tako i kod visokih učilišta, ostvareni rashodi za zaposlene. Nakon toga slijede materijalni rashodi, rashodi za nabavu nefinancijske imovine, te drugi rashodi i izdaci. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine kod četiri medicinska fakulteta iznose 20.100.515,00 kn, od čega su najmanji kod Medicinskog fakulteta, Osijek. U odnosu na prethodno revizijom obuhvaćeno razdoblje za 2009., možemo zaključiti da su rashodi za zaposlene povećani. Značajnije povećanje od prosječnog povećanja (10,8 %) za sva četiri promatrana fakulteta, je uočeno kod Medicinskog fakulteta, Split (25,4 %) i Medicinskog fakulteta Osijek (18,5 %).

***Tablica 5. Ostvarenje ukupnih rashoda i izdataka, te ostvarenje rashoda prema vrstama***

***(u kn bez lp)***

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Rashodi i izdatci za 2014. | Medicinski fakultet, Osijek | Medicinski fakultet, Rijeka | Medicinski fakultet, Split | Medicinski fakultet, Zagreb | Ukupno medicinski fakulteti | Ukupno 68 visokih učilišta |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Rashodi za zaposlene | 20.620.754 | 74.759.454 | 27.116.794 | 122.222.149 | 244.719.151 | 2.409.863.854 |
| Materijalni rashodi | 9.697.617 | 23.830.940 | 12.041.708 | 39.811.893 | 85.382.158 | 1.045.393.924 |
| Drugi rash. i izdaci | 515.864 | 308.750 | 462.333 | 726.644 | 2.013.591 | 175.111.776 |
| Rashodi za nabavu nefinancijske imovine | 1.228.616 | 4.055.255 | 5.191.375 | 9.625.269 | 20.100.515 | 340.990.559 |
| Ukupno | 32.062.851 | 102.954.399 | 44.812.210 | 172.385.955 | 352.215.415 | 3.971.360.113 |
| Rashodi za zaposlene 2009. | 17.395.525 | 72.108.867 | 21.620.168 | 109.753.032 | 220.877.592 | - |
| Indeks rash. za zaposlene 2014/2009 | 118,5 | 103,7 | 125,4 | 111,4 | 110,8 | - |

Izvor:Izradaautora prema podatcima iz Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2014. i pojedinačnih izvješća za svaki od fakulteta za 2014. i 2009., (<http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016/visoka-ucilista-skupno/izvjesce-o-obavljenoj-financijskoj-reviziji-visokih-ucilista.pdf>, dostupno 10. svibnja 2018.)

***Tablica 6. Udjel ostvarenja prihoda i rashoda (u kn bez lp***)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Medicinski fakultet | Udjel u prihodima 68 visokih učilišta | Udjel u rashodima 68 visokih učilišta | Udjel rashoda za  zaposlene | Udjel materijalnih rashoda | Udjel drugih rashoda i izdataka | Udjel rashoda za nabavu nefinanc.imovine |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Medicinski fakultet, Osijek | 0,8 | 0,8 | 0,9 | 0,9 | 0,3 | 0,4 |
| Medicinski fakultet, Rijeka | 2,6 | 2,6 | 3,1 | 2,3 | 0,2 | 1,2 |
| Medicinski fakultet, Split | 1,0 | 1,1 | 1,1 | 1,2 | 0,3 | 1,5 |
| Medicinski fakultet, Zagreb | 4,3 | 4,3 | 5,1 | 3,8 | 0,4 | 2,8 |
| Ukupno medicinski fakulteti | 8,7 | 8,8 | 10,2 | 8,2 | 1,2 | 5,9 |

Izvor: Izradaautora prema podatcima iz Izvješća o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2014. i pojedinačnih izvješća za svaki od fakulteta (<http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016/visoka-ucilista-skupno/izvjesce-o-obavljenoj-financijskoj-reviziji-visokih-ucilista.pdf>, dostupno 10. svibnja 2018.)

U tablici 6. se daje prikaz sudjelovanja svakog od fakulteta i ukupno medicinskih fakulteta, u ukupnom ostvarenju svih visokih učilišta (68) obuhvaćenih revizijom, putem izračunanih udjela. Prikazuje se izračun udjela u prihodima, rashodima, rashodima za zaposlene, materijalnim rashodima, drugim rashodima i izdacima te rashodima za nabavu nefinancijske imovine. Najznačajniji udjel u ukupnim rashodima visokih učilišta ima Medicinski fakultet, Zagreb, a najmanji udjel ima Medicinski fakultet, Osijek, što je istovjetno udjelu rashoda. Od promatrana četiri fakulteta, najveći udjel rashoda za zaposlene u ukupnim rashodima za zaposlene svih visokih učilišta ima Medicinski fakultet, Zagreb, slijedi Medicinski fakultet, Rijeka, Medicinski fakultet, Split, dok je najmanji udjel kod Medicinskog fakulteta, Osijek. Isti redoslijed fakulteta je kod udjela materijalnih rashoda. Kod udjela drugih rashoda i izdataka, najznačajniji udjel ima Medicinski fakultet, Zagreb, slijede s jednakim udjelom Medicinski fakultet, Split i Medicinski fakultet, Osijek, dok je najmanji udjel kod Medicinskog fakulteta, Rijeka. Kod udjela rashoda za nabavu nefinancijske imovine, najznačajniji udjel ima Medicinski fakultet, Zagreb, slijedi Medicinski fakultet, Split, Medicinski fakultet, Rijeka, dok je najmanji udjel kod Medicinskog fakulteta, Osijek.

**ZAKLJUČAK**

U postupku financijske revizije potvrđuje se istinitost i točnost financijskih izvještaja. Osnovni cilj revizije je izraziti mišljenje o financijskim izvještajima i poslovanju. U radu je prikazana financijska revizija na poslovanju visokih učilišta, odnosno medicinskih fakulteta. Daje se pregled značajnijih nepravilnosti koje su utjecale na izražavanje mišljenja. Istražuje se i daje pregled poslovanja medicinskih fakulteta u odnosu na podatke dobivene revizijom visokih učilišta za 2014. Daje je pregled ostvarenja ukupnih prihoda i primitaka, sredstava iz proračuna, te imovine u odnosu na revizijom obuhvaćeno prethodno razdoblje. Uočavaju se razlike prema ostvarenju u apsolutnim veličinama, te u strukturi između promatranih fakulteta. Proračunska sredstva koja medicinski fakulteti ostvaruju su najvećim dijelom namijenjena za rashode za zaposlene, koji imaju tendenciju rasta kod sva četiri promatrana fakulteta. Imovina nije značajnije povećana kod većine medicinskih fakulteta. Medicinski fakulteti koji imaju veće prihode i primitke, te koji s većim udjelom sudjeluju u ostvarenim sredstvima iz proračuna, sudjeluju i s većim udjelom u rashodima svih visokih učilišta.

**LITERATURA**

Akrap, V. et al ., (2009), Državna revizija, Masmedia d.o.o., Zagreb

Mahaček, D., (2016), Revizija u zdravstvenome sustavu, Medicinski fakultet Osijek, Osijek, ISBN: 978-953-7736-28-6 Hrvatski sabor: Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11

Hrvatski sabor: Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014. godinu, Narodne novine 152/13

Hrvatski sabor: Zakon o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2018. Narodne novine 124/17

Hrvatski sabor: Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15

Hrvatski sabor: Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, Narodne novine 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 2/07 - OUSRH, 46/07, 45/09, 63/11, **94/13, 139/13, 101/14, 60/15 i 131/17.**

Ministarstvo financija: Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Narodne novine 114/10 i 31/11 Ministarstvo financija: Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Narodne novine 124/14, 115/15, 87/16 i 2/18. Ministarstvo financija: Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine 32/11. Ministarstvo financija: Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine 3/15

Tušek, B. i Žager, L., (2006), Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb. Včev, A., Mahaček, D., (2014), Financijska revizija visokih učilišta uz osvrt na medicinske fakultete, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Mostaru, god 2014. br. 20., ISSN 1840-3255, str. 195 - 217

William F. Messier Jr., (1998), Revizija – Priručnik za revizore i studente, Faber & Zgombić Plus, Zagreb.

**Internet izvori:**

Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2014.,<http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016/visoka-ucilista-skupno/izvjesce-o-obavljenoj-financijskoj-reviziji-visokih-ucilista.pdf>(2018-05-10)

Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj financijskoj reviziji visokih učilišta za 2009.,[http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/izvjesce\_o\_obavljenoj \_financijskoj\_reviziji\_visokih\_ucilista\_za\_2009.pdf](http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/izvjesce_o_obavljenoj%20_financijskoj_reviziji_visokih_ucilista_za_2009.pdf) (2018-05-18).

Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj reviziji Medicinskog fakulteta Osijek, Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku za 2009.,[http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/pojedinacna\_izvjesca/02 \_sveuciliste\_u\_osijeku/medicinski\_fakultet\_osijek.pdf](http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/pojedinacna_izvjesca/02%20_sveuciliste_u_osijeku/medicinski_fakultet_osijek.pdf)(2018-05-18).

Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj reviziji Medicinskog fakulteta Osijek, Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku za 2014.,

<http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016/fakulteti-i-akademije/medicinski-fakultet-osijek.pdf>(2018-05-14)

Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj reviziji Medicinskog fakulteta, Sveučilište u Rijeci za 2009., [http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/pojedinacna\_ izvjesca/04\_sveuciliste\_u\_rijeci/medicinski\_fakultet\_rijeka.pdf](http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/pojedinacna_%20izvjesca/04_sveuciliste_u_rijeci/medicinski_fakultet_rijeka.pdf)(2018-05-18).

Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj reviziji Medicinskog fakulteta, Sveučilište u Rijeci za 2014.,<http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016/fakulteti-i-akademije/medicinski-fakultet-rijeka.pdf>, (2018-05-14)

Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj reviziji Medicinskog fakulteta, Sveučilište u Splitu za 2009.,[http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/pojedinacna\_izvjesca /05\_sveuciliste\_u\_splitu/medicinski\_fakultet\_split.pdf](http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/pojedinacna_izvjesca%20/05_sveuciliste_u_splitu/medicinski_fakultet_split.pdf)(2018-05-18).

Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj reviziji Medicinskog fakulteta, Sveučilište u Splitu za 2014.,<http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016/fakulteti-i-akademije/medicinski-fakultet-split.pdf>, (2018-05-14)

Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj reviziji Medicinskog fakulteta, Sveučilište u Zagrebu za 2009.,[http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/pojedinacna\_ izvjesca/07\_sveuciliste\_u\_zagrebu/medicinski\_fakultet\_zagreb.pdf](http://www.revizija.hr/izvjesca/2011-vu-za-2009/pojedinacna_%20izvjesca/07_sveuciliste_u_zagrebu/medicinski_fakultet_zagreb.pdf), (2018-05-18)

Državni ured za reviziju: Izvješće o obavljenoj reviziji Medicinskog fakulteta, Sveučilište u Zagrebu za 2014.,<http://www.revizija.hr/izvjesca/2016/rr-2016/revizija-visoka-ucilista-2016/fakulteti-i-akademije/medicinski-fakultet-zagreb.pdf>, (2018-05-14)

Revizijski standardi INTOSAI, prosinac 2011., [http://www.revizija.hr/ UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf](http://www.revizija.hr/%20UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf), (2018-05-18)

INTOSAI, ISSAI 200, Temeljna načela financijske revizije,

<http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_200.pdf>, (2018-05-10)

1. *Primljeno: 29.06.2018; Prihvaćeno:16.10.2018Submitted: 29-06-2018; Accepted: 16-10-2018*

   **\*Dr.Dubravka Mahaček,** izv. profesor, Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Medicinski Fakultet Osijek; Državni ured za reviziju, Kamenita vrata 8, 34000 Požega, Hrvatska, E-mail: [dmahacek@vup.hr](mailto:dmahacek@vup.hr) [↑](#footnote-ref-2)