

Dr. sc. Dubravka Mahaček

Izvanredna profesorica
Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Medicinski fakultet u Osijeku
Državni ured za reviziju
E-mail: dmahacek@vup.hr

UTJECAJ PREPORUKA DRŽAVNIH REVIZORA NA POVEĆANJE UČINKOVITOSTI TRGOVAČKIH DRUŠTAVA U VLASNIŠTVU JEDINICA LOKALNE I PODRUČNE (REGIONALNE) SAMOUPRAVE

UDK / UDC: 657.63:347.72]:352(497.5)

JEL klasifikacija / JEL classification: M41, M42

DOI: 10.17818/EMIP/2020/2.11

Pregledni rad / Review

Primljeno / Received: 21. svibnja 2020. / May 21, 2020

Prihvaćeno za tisak / Accepted for publishing: 7. prosinca 2020. / December 7, 2020

Sažetak

U trgovačkim društvima u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, osim financijskih revizija, provode se i revizije učinkovitosti. Revizije je proveo Državni ured za reviziju Republike Hrvatske. U provedenim revizijama donose se preporuke za poboljšanje poslovanja. Nakon određenog vremena Ured obavlja provjeru provedbe preporuka i utvrđuje je li postupljeno prema preporukama. U postupku provjere preporuka sastavlja se izvješće u kojemu se navode provedene, neprovedene preporuke te je li provjerom preporuka zadovoljavajući napredak. Cilj je ovog rada provesti istraživanje trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, a obuhvaćena su društva u kojima je obavljena revizija učinkovitosti postizanja rezultata i ostvarivanja ciljeva poslovanja te ona koja se nalaze u onim županijama za koja je u izvješćima o obavljenoj provjeri danih preporuka Ured ocijenio da nije postignut zadovoljavajući napredak. Radom su obuhvaćena trgovačka društva u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području osam županija (Brodsko-posavske, Istarske, Karlovačke, Krapinsko-zagorske, Ličko-senjske, Sisačko-moslavačke, Vukovarsko-srijemske i Zagrebačke). Potpora je osnivača u strukturi prihoda značajna, dok su u strukturi rashoda značajni rashodi za zaposlene. Navedeno je utjecalo na pretpostavku da postoji korelacija između potpora osnivača i rashoda za zaposlene, što je predmet istraživanja u ovom radu. Provođenje preporuka ima cilj poboljšati učinkovitost i postići bolje rezultate poslovanja, što utječe na prihode i njihovu strukturu; potpora osnivača u strukturi prihoda bila bi manje

značajna te bi došlo do smanjenja financijske ovisnosti o osnivaču. Primijenjene su metode analize, sinteze i korelacije. Potvrđena je pretpostavka da postoji jaka korelacija između udjela potpore osnivača i udjela rashoda za zaposlene po županijama. Potpora treba trgovačko društvo potaknuti na ostvarivanje poslovnih rezultata te ovisnost o potpori treba smanjiti. Rashodi za zaposlene kao značajni u strukturi rashoda trebali bi se što manje financirati iz sredstava potpore. Važnost je provođenja preporuka revizije u tome što utječu na poboljšanje poslovanja trgovačkog društva, a postižu se i pozitivni učinci na javni sektor u cjelini.

Ključne riječi: trgovačka društva, revizija, učinkovitost, poslovanje, potpore.

1. UVOD

U uvjetima globalizacije tržišta, sve veće složenosti poslovnih transakcija, računovodstvenih sustava, odgovornosti menadžmenta za potpuno i istinito objavljivanje informacija o financijskom položaju i poslovanju poduzeća, uloga revizije postaje sve značajnija (Tušek, 2007).

„Revizija je sustavan postupak objektivnog prikupljanja i procjene dokaza, vezanih uz izjave o gospodarskim aktivnostima i događajima, radi utvrđivanja stupnja podudarnosti između tih izjava i utvrđenih kriterija, kao i predočavanje rezultata zainteresiranim korisnicima.“ (Messier, 1998: 8) Prema Zakonu o računovodstvu (*Narodne novine*, 127/2017), a u svrhu javne objave, poduzetnici imaju obvezu dostaviti Financijskoj agenciji godišnje financijske izvještaje, godišnje izvješće te konsolidirane financijske izvještaje i revizorsko izvješće ako su obveznici revizije.

Revizija ima cilj utvrditi sljedeće, odnosno krajnji cilj svakog angažmana revizora može uključiti četiri osnovne svrhe: „procijeniti jesu li financijski izvještaji i popratne bilješke u skladu s navedenim kriterijima, procijeniti učinkovitost i prikladnost sustava internih kontrola nad financijskim izvještavanjem, procijeniti mogućnost nastanka prijave u organizaciji, procijeniti pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja organizacije.“ (Soltani, 2009: 5) Državna je revizija temelj dobrog upravljanja u javnom sektoru koja mora pružiti nepristrane i objektivne procjene o temeljnim financijskim izvještajima te jesu li subjekti revizije uspjeli postići željeni cilj, a to je djelovanje za dobrobit široke javnosti (Mamić Sačer, Vuković & Pavić, 2016: 11-28). Revizija učinkovitosti nerijetko se naziva sredstvom za vrednovanje uspješnosti javnog sektora. U prvi se plan stavlja cjelovitost poslovanja na temelju triju E pristupa: ekonomičnost (*economy*) – drže li se troškovi pod kontrolom; učinkovitost (*efficiency*) – koriste li se resursi na „pravi“ način; djelotvornost (*effectiveness*) – rade li se „prave stvari“ (Daujotaitė & Mačerinskienė, 2008: 177-185).

Kao podloga za istraživanje u radu koristili su se podaci iz obavljenih revizija učinkovitosti postizanja rezultata i ostvarivanja ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koje je proveo Državni ured za reviziju te je sastavljeno 20 izvješća. Svako izvješće obuhvatilo je subjekte u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave s područja određene županije, a odabrani su subjekti različitih djelatnosti. Izvješćima su dani nalozi i preporuke te je dana ocjena učinkovitosti postizanja rezultata i ostvarivanja ciljeva poslovanja, a obuhvaćeno je poslovanje za 2010., 2011. i 2012. Nakon određenog vremena Ured je proveo provjeru provedbe preporuka, kako bi se utvrdilo jesu li subjekti postupili prema preporukama. Provjera preporuka obavljena je tijekom 2016. te je sastavljeno zbirno izvješće u kojemu se navodi: „ Državni ured za reviziju je ocijenio da je zadovoljavajući napredak postignut kod trgovačkih društava u vlasništvu jedanaest županija, a nije postignut kod trgovačkih društava u vlasništvu devet županija. Od ukupno 433 dane preporuke, 204 ili 47,1 % su izvršene, 101 ili 23,3 % su u postupku izvršenja (djelomično izvršene), a 128 ili 29,6 % nije izvršeno.“¹

Cilj je ovoga rada obuhvatiti trgovačka društva na području županija u kojima je u izvješću ocijenjeno da nije postignut zadovoljavajući napredak, odnosno istražiti strukturu prihoda i njihovu značajnost, kao i strukturu rashoda i njihovu značajnost. Provedba preporuka treba poboljšati poslovanje, a kako je ocijenjeno da nije postignut zadovoljavajući napredak, potrebno je istražiti kako posluju trgovačka društva. Upravo se u tome ogleda povezanost između obavljene revizije učinkovitosti i cilja ovog rada. Obavljena revizija učinkovitosti koja ukazuje na činjenicu da nije postignut zadovoljavajući napredak potiče na istraživanje ove problematike.

Primijenjene su metode analize, sinteze i uspoređivanja te je istražena korelacija između udjela potpore u prihodima i udjela rashoda za zaposlene u rashodima trgovačkih društava.

2. OBAVLJENE REVIZIJE UČINKOVITOSTI I PODACI O TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA

2.1. Okvir za obavljanje revizije učinkovitosti

Državni ured za reviziju obavlja financijsku reviziju i reviziju učinkovitosti. Revizija učinkovitosti definirana je Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). Obavljanje revizije učinkovitosti propisano je odredbama čl. 8. Zakona o Državnom uredu za reviziju (*Narodne novine*, 25/2019). Prema Akrap et al. (2009: 154), neke osnovne karakteristike

¹ Izvješće o obavljenim provjerama izvršenja danih preporuka za reviziju učinkovitosti Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Zagreb 2016., str. 3.

revizije učinkovitosti jesu da je usmjerena na optimalno korištenje resursima, organizaciju, programe i njihovu učinkovitost; preispituje cijelo poslovanje ili određen dio, projekte ili aktivnosti subjekta revizije, ocjenjujući ekonomičnost, djelotvornost i svrsishodnost; odabir kriterija procjene razlikuje se od revizije do revizije, revizijske metode nisu standardizirane te drugo. Europski revizorski sud također provodi revizije učinkovitosti poslovanja. „Te revizije obuhvaćaju ispitivanje programa, operacija, upravljačkih sustava i postupaka svih tijela i institucija koje upravljaju sredstvima EU-a kako bi se procijenilo koriste li se ta sredstva na ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način.“²

Vrhovne revizijske institucije Sjedinjenih Američkih Država, Australije, Kanade i Novog Zelanda obavljaju mjerenje učinkovitosti sistematičnim određivanjem razdoblja promatranja, odnosno mjerenja i određivanjem predmeta vrednovanja (Azuma, 2004). Mjerenjem učinkovitosti sistematičnim određivanjem razdoblja promatranja, osnovni ciljevi koje državne revizije trebaju postići zadani su zakonima na temelju kojih su osnovane, a specifični ciljevi određuju se ovisno o fiskalnoj situaciji, državnim politikama i situacijama koje proizlaze iz vanjskog okruženja.

Cilj je revizije učinkovitosti ono što se želi postići obavljanjem revizije. Revizor treba postaviti jasno definiran cilj revizije koji je vezan uz načela ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti. Glavni je cilj revizije učinkovitosti konstruktivno promicanje ekonomičnog, svrsishodnog i djelotvornog upravljanja.³

Ističe se važnost revizije za javni sektor, potreba pravovremenog izvještavanja revizije i obveza postupanja revidiranog subjekta prema nalazima revizije. Osim toga, „revizor ima zakonsko ovlaštenje da dostavi svoje nalaze nadležnim institucijama.“ (Okanović & Vuković, 2013)

Karakteristike revizije učinkovitosti susreću se i u okviru rada unutarnje revizije. U Priručniku za unutarnje revizore verzija 5.0. navodi se: „za potrebe izrade strateškog plana potrebno je utvrditi potencijalna područja revidiranja, što uključuje utvrđivanje svih poslovnih sustava, funkcija, programa, projekata, aktivnosti, poslovnih procesa, koje/koji mogu biti predmet revizije.“⁴ U obavljanju unutarnje revizije važno je utvrditi područja kojima će se posvetiti pozornost i koja će biti uključena u plan. To između ostalog mogu biti projekti, aktivnosti, odnosno dio poslovanja, što su karakteristike revizije učinkovitosti.

² Detaljnije o reviziji učinkovitosti koje provodi Europski revizorski sud na: <http://www.eca.europa.eu/hr/Pages/AuditMethodology.aspx> [pristup: 28/1/2020].

³ *ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing*, t. 12. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_en.pdf [pristup: 6/11/2020].

⁴ Detaljnije o predmetu revizije u Priručniku za unutarnje revizore verzija 5.0., Projekt koji se financira uz podršku Europske unije, projekt provode Ministarstvo financija Republike Latvije, Nacionalna akademija za financije i ekonomiju Ministarstva financija Kraljevine Nizozemske i Ministarstvo financija Republike Hrvatske. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Prirucnik%20za%20unutarnje%20revizore.pdf>, str. 6 [pristup: 29/1/2020].

Provođenje revizije uspješnosti poslovanja postaje sve značajnije iz razloga utjecaja na korištenje resursima javnog sektora u postizanju veće vrijednosti za novac.

2.2. Značajke poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave

Trgovačka društva u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave vode poslovne knjige i sastavljaju financijske izvještaje prema računovodstvu za poduzetnike. Postupcima revizije bila su obuhvaćena trgovačka društva koja se bave različitim djelatnostima – primjerice, izradom projekata, poticanjem regionalnog razvoja, naplatom komunalnih usluga, izdavačkom i tiskarskom djelatnošću i drugo. Značajke poslovanja i djelatnosti utječu na procjenu inherentnog rizika, odnosno rizika da se u nedostatku interne kontrole u financijskim izvještajima može pojaviti značajna pogreška. „Revizor koji ispituje financijske izvještaje stalnog komitenta steći će pozamašno iskustvo i znanje o komitetu i njegovu poslovanju. Revizoru na novim poslovima nedostaje ta vrsta informacija. Tako općenito, procjena inherentnog rizika za nove komitente treba biti veća nego za stalne komitente.“ (Messier & William, 1998: 97) Važnost je računovodstva u evidentiranju poslovnih promjena, ali ono služi kao osnovno polazište i izvor podataka potrebnih za upravljanje. U okviru ukupnih prihoda trgovačkih društava evidentirane su i potpore osnivača, proračun te prihodi budućeg razdoblja. Potpore služe financiranju poslovanja, odnosno podmirenju rashoda za zaposlene, materijalnih rashoda i drugih rashoda). Način računovodstvenog evidentiranja potpora utječe na iskazivanje rezultata poslovanja. Navedeno je određeno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.⁵ U skladu s odredbama Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja propisanim se evidentiranjem osigurava sučeljavanje prihoda iz državnih potpora s odgovarajućim troškovima (plaća zaposlenika), za čiju je nadoknadu poduzetnik primio sredstva. Osnovni je smisao odgađanja prihoda u tome što se odgođeni prihodi postupno suočavaju s troškovima tijekom razdoblja upotrebe sredstava, odnosno prenose se na razdoblja u visini troškova koji su u vezi s primljenom potporom. Kad se evidentiranje ne bi provodilo na takav način, prihodi bi pokrili troškove onog razdoblja u kojemu su primljeni, a u sljedećim bi se godinama ostvario gubitak. Provođenjem načina evidentiranja ostvarenih prihoda u skladu s propisanim osiguravaju se obavijesti potrebne u poslovanju.

Pri trgovačkim društvima koja su navedena u ovom radu značajne su potpore te je stoga važno i propisano evidentiranje. Revizija je pretpostavka kvalitete financijskih izvještaja. Neka od trgovačkih društava imaju ustrojenu internu reviziju. O profesionalnoj prosudbi eksternog revizora ovisi hoće li se i u kojoj mjeri koristiti rezultatima rada internog revizora. „Odgovornost eksternog

⁵ „Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja“. *NN*, 30/2008; „Odluke o izmjenama i dopunama Odluke o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja“. *NN*, 4/2009; „Odluke o izmjenama Odluke o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja“, *NN*, 58/2011; 140/2011 – ispravak.

revizora za izraženo mišljenje ne može se, dakle, umanjiti činjenicom da se koristi radom internog revizora.“ (Tušek & Žager 2006: 405)

2.3. Zakonska regulativa trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave

U vlasništvu lokalnih jedinica jesu trgovačka društva koja se bave različitim djelatnostima: poticanjem regionalnog razvoja, izradom projekata, naplatom komunalnih usluga, izdavačkom i tiskarskom djelatnošću i drugo. Poslovanje je uređeno zakonskim odredbama, od kojih se navode značajnije. Odredbama čl. 61. Zakona o proračunu (*Narodne novine*, 87/2008; 136/2012; 15/2015) propisano je da za izvršavanje javnih službi i djelatnosti u javnom interesu država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave može svojom imovinom osnivati ustanove, trgovačka društva i druge pravne osobe. Prema odredbi čl. 35. Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (*Narodne novine*, 33/2001; 60/2001; 129/2005; 109/2007; 125/2008; 36/2009; 150/2011; 25/2012; 144/2012; 19/2013; 137/2015; 123/2017; 98/2019) predstavničko tijelo osniva javne ustanove i druge pravne osobe za obavljanje gospodarskih, društvenih, komunalnih i drugih djelatnosti od interesa za jedinicu lokalne, odnosno područne (regionalne) samouprave. Zakonom o regionalnom razvoju Republike Hrvatske (*Narodne novine*, 147/2014; 123/2017; 118/2018) uređuju se ciljevi i načela upravljanja regionalnim razvojem Republike Hrvatske, planski dokumenti politike regionalnog razvoja, tijela nadležna za upravljanje regionalnim razvojem, ocjenjivanje stupnja razvijenosti jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, način utvrđivanja urbanih i potpomognutih područja, poticanje razvoja potpomognutih područja, provedba, praćenje i izvještavanje o provedbi politike regionalnoga razvoja u svrhu što učinkovitijeg korištenja fondovima Europske unije. Cilj je politike regionalnog razvoja pridonijeti društveno-gospodarskom razvoju Republike Hrvatske, u skladu s načelima održivog razvoja, stvaranjem uvjeta koji će svim dijelovima zemlje omogućavati jačanje konkurentnosti i realizaciju vlastitih razvojnih potencijala. Trgovačka su se društva u svojem poslovanju obvezna pridržavati Zakona o javnoj nabavi (*Narodne novine*, 120/2016) i drugih zakona.

2.4. Ciljevi provedene revizije učinkovitosti

U reviziji učinkovitosti koja se provodila pri trgovačkim društvima ciljevi su bili: provjeriti jesu li postavljeni poslovni ciljevi u skladu s planovima i očekivanjima osnivača, ostvaruju li trgovačka društva planirane poslovne ciljeve, je li uspostavljeno odgovarajuće mjerenje i praćenje poslovnih rezultata, ostvaruju li trgovačka društva zadovoljavajuće poslovne rezultate te ocijeniti je li postignuta planirana svrha njihova osnivanja. Ciljeve revizije utvrdio je Državni ured za reviziju prije obavljanja revizije, a navedeni su u izvješćima o obavljenoj reviziji. Trgovačka društva koja su bila predmet revizije obavljaju različite

djelatnosti, a zajedničko im je to da su u vlasništvu lokalnih jedinica. Osim profitabilnosti, uspješnost ovih trgovačkih društava ogleda se i u zadovoljavanju kriterija javnosti i tržišnosti poput transparentnosti u poslovanju i izvještavanju, tržišnog vrednovanja, uspješnog zadovoljavanja javnih potreba za određenim dobrima te učinkovitog upravljanja, što se ističe pri uspješnosti poslovanja javnih poduzeća (Bajo & Zuber 2018: 5). U postupku revizije potrebno je provesti aktivnosti i postupke kako bi se zaključilo o ostvarenju ciljeva. Cilj revizije je li ostvareno postizanje planirane svrhe osnivanja društva može se potvrditi i na temelju strukture ostvarenih prihoda koja se donosi u Tablici 1. Svrha društva trebala bi biti da se ono može samostalno financirati, odnosno da potpora osnivača nije osnovni izvor prihoda. U postupku revizije Ured je dao ocjenu učinkovitosti te su dane preporuke čijom provedbom treba pridonijeti postizanju veće odgovornosti fokusiranjem na strateške ciljeve u skladu s planovima osnivača te uspješnijem i svrsishodnijem poslovanju trgovačkih društava. Nakon određenog vremena obavlja se provjera izvršenja danih preporuka. „Implementacija danih preporuka treba dovesti do pozitivnih promjena u sustavu kao cjelini, stvaranju nove vrijednosti i unaprjeđenja funkcioniranja institucija, što se ogleda u poboljšanju ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti u korištenju resursa. Revizija učinkovitosti ne samo da pruža inicijativu za unaprjeđenje i bolju učinkovitost, ona promovira i transparentnost i odgovornost rada javnog sektora.“ (Mamić Sačer, I.; Vuković, D.; Pavić, 2016: 11-28)

2.5. Trgovačka društva obuhvaćena istraživanjem

Osnova za provedeno istraživanje bila su trgovačka društva s područja osam županija, čiji se podaci o poslovanju prikazuju u tablicama u nastavku rada. Pri trgovačkim društvima kao izvor prihoda uočena je značajna potpora osnivača, a pri ostvarenim rashodima uočeni su značajni rashodi za zaposlene. Stoga je istraženo postoji li utjecaj i ovisnost između potpora osnivača i rashoda za zaposlene. Tradicionalno se uspješnost tvrtke procjenjuje na temelju analize pokazatelja financijske uspješnosti, no napominje se da je u današnjem dinamičnom poslovnom okruženju važna pravodobna kontrola uspješnosti pa se sve više pozornosti usredotočuje na pokazatelje nefinancijskih rezultata, a suvremene metode za ocjenu uspješnosti poduzeća zasnivaju se na analizi pokazatelja financijske i nefinancijske uspješnosti (Narkunienė & Ulbinaitė, 2016: 125-138). Iz prethodnog slijedi da je uobičajeno provoditi procjenu uspješnosti trgovačkih društava na tradicionalan način. U ovom se radu pozornost usmjerava na druge pokazatelje. U Tablici 1 donosi se pregled trgovačkih društava s ostvarenim ukupnim prihodima, rezultatom poslovanja te potporom osnivača. Potpora osnivača pri trgovačkim društvima na području svake od županija različita je, a isto je tako različita u svakom trgovačkom društvu. Potpora osnivača prikazuje se u apsolutnom iznosu te u odnosu na ostvarene ukupne prihode trgovačkog društva.

Tablica 1.
u kn bez lp

Ostvareni prihodi 2010. – 2012.

Redni br.	Naziv društva	Godina	Prihodi		Udio u % (5/4)	Dobit ili gubitak
			Ukupni prihodi	Potpore osnivača		
1.	BRODSKO-POSAVSKA ŽUPANIJA	2010, 2011. i 2012.	19.395.360	4.509.067	23,3	661.231
1. 1.	Industrijski park Nova Gradiška d. o. o., Nova Gradiška	2010.	2.601.983	0	-	52.954
		2011.	3.263.666	0	-	63.765
		2012.	3.531.192	0	-	58.556
1. 2.	Centar za tehnološki razvoj – razvojna agencija Brodsko-posavske županije d. o. o., Slavonski Brod	2010.	2.090.194	750.000	35,9	39.899
		2011.	1.899.906	846.400	44,5	169.088
		2012.	2.239.318	1.080.000	48,2	204.281
1. 3.	Razvojna agencija grada Slavonskog Broda d. o. o., Slavonski Brod	2010.	896.625	525.000	58,6	8.471
		2011.	873.332	528.000	60,5	7.574
		2012.	837.582	414.167	49,4	14.970
1. 4.	Poduzetnički inkubator Brodin d. o. o., Slavonski Brod	2010.	413.155	130.000	31,5	14.143
		2011.	382.845	117.500	30,7	7.906
		2012.	365.562	118.000	32,3	19.624
2.	ISTARSKA ŽUPANIJA	2010, 2011. i 2012.	78.434.671	15.823.504	20,2	1.228.562
2. 1.	IDA d. o. o. Pula	2010.	3.552.362	2.330.346	65,6	60.786
		2011.	4.277.420	2.914.883	68,1	46.019
		2012.	5.979.140	850.265	14,2	59.370
2. 2.	IRENA d. o. o. Labin	2010.	518.397	513.000	99,0	187.174
		2011.	761.789	450.000	59,1	150.113
		2012.	1.143.745	350.000	30,6	61.288
2. 3.	AZRRI d. o. o. Pazin	2010.	4.953.611	2.553.162	51,5	79.141
		2011.	6.069.664	2.678.265	44,1	56.337
		2012.	7.519.906	2.165.000	28,8	36.132
2. 4.	MIH d. o. o. Poreč	2010.	17.667.979	0	-	503.432
		2011.	12.817.084	794.433	6,2	125.303
		2012.	12.245.878	194.150	1,6	50.904
2. 5.	Veletržnica ribe d. o. o. Poreč	2010.	191.067	30.000	15,7	-158.170
		2011.	284.815	0	-	-168.043
		2012.	451.814	0	-	138.776
3.	KARLOVAČKA ŽUPANIJA	2010, 2011. i 2012.	62.523.104	11.533.657	18,5	-343.631
3. 1.	Inkasator d. o. o., Karlovac	2010.	10.383.737	0	-	209.776
		2011.	10.116.608	0	-	-410.175
		2012.	8.472.539	0	-	328.537
3. 2.	Mladost d. o. o., Karlovac	2010.	4.795.545	392.491	8,2	-263.423
		2011.	5.019.461	305.661	6,1	-196.109
		2012.	6.268.455	170.499	2,7	-1.089
3. 3.	Karlovački tjednik d. o. o., Karlovac	2010.	2.676.734	1.050.000	39,2	6.312
		2011.	2.692.510	1.270.000	47,2	4.651
		2012.	2.468.575	1.305.000	52,9	36.699
3. 4.	Hrvatski radio Karlovac d. o. o., Karlovac	2010.	1.671.712	728.000	43,5	-246.762
		2011.	1.599.833	878.000	54,9	-168.710
		2012.	1.924.115,	1.308.000	68,0	261.895
3. 5.	Razvojna agencija Karlovačke županije - KARLA d.o.o., Karlovac	2010.	1.250.078	1.204.000	96,3	75.552
		2011.	1.510.351	1.372.314	90,9	9.688
		2012.	1.672.851	1.549.692	92,6	9.527
4.	KRAPINSKO-ZAGORSKA ŽUPANIJA	2010, 2011. i 2012.	47.676.796	5.124.566	10,7	559.734
4. 1.	Krakom-gradnja d. o. o., Krapina	2010.	5.009.150	0	-	28.207
		2011.	6.395.795	0	-	30.553
		2012.	25.402.663	0	-	21.473
4. 2.	Krapinsko-zagorski aerodrom d. o. o., Zabok	2010.	186.180	185.000	99,4	-6.037
		2011.	340.002	340.000	100,0	244
		2012.	400.650	400.000	99,8	48.729

4. 3.	Zagorska razvojna agencija d. o. o., Krapina	2010.	2.215.057	1.367.366	61,7	79.839
		2011.	2.587.547	1.451.200	56,1	168.379
		2012.	2.855.646	1.381.000	48,4	174.422
4. 4.	Službeni glasnik d. o. o., Krapina	2010.	648.522	0	-	1.015
		2011.	970.478	0	-	6.417
		2012.	665.106	0	-	6.493
5.	LIČKO-SENJSKA ŽUPANIJA	2010, 2011. i 2012.	9.240.163	6.337.210	68,6	-13.725
5. 1.	Hrvatski radio – Radio Gospić d. o. o., Gospić	2010.	1.496.038	1.172.285	78,4	18.698
		2011.	1.419.444	1.147.370	80,8	9.553
		2012.	1.289.256	1.037.746	80,5	20.870
5. 2.	Hrvatski radio Otočac d. o. o., Otočac	2010.	1.003.355	550.000	54,8	3.697
		2011.	952.761	518.154	54,4	5.878
		2012.	856.998	380.000	44,3	970
5. 3.	Radio Senj d. o. o., Senj	2010.	724.810	505.250	69,7	-101.292
		2011.	780.935	534.655	68,5	21.081
		2012.	716.566	491.750	68,6	6.820
6.	SISAČKO-MOSLAVAČKA ŽUPANIJA	2010, 2011. i 2012.	11.355.191	9.480.917	83,5	137.351
6. 1.	Petrijnska razvojna agencija d. o. o., Petrinja	2010.	351.300	348.652	99,3	5.572
		2011.	362.934	358.908	98,9	8.478
		2012.	418.042	415.737	99,5	16.418
6. 2.	Sisak projekti d. o. o., Sisak	2010.	1.382.778	1.350.000	97,6	14.502
		2011.	1.367.538	1.365.000	99,8	17.710
		2012.	1.365.751	1.363.303	99,8	7.633
6. 3.	Razvojna agencija Sisačko- moslavačke županije SI-MO-RA d. o. o., Sisak	2010.	1.607.115	1.159.147	72,1	14.285
		2011.	1.777.092	1.202.141	67,7	17.114
		2012.	2.241.668	1.437.149	64,1	9.459
6. 4.	Eko-start d. o. o., Sisak	2010.	210.924	210.869	100,0	37.126
		2011.	171.128	171.114	100,0	-6.974
		2012.	98.921	98.897	100,0	-3.972
7.	VUKOVARSKO-SRIJEMSKA ŽUPANIJA	2010, 2011. i 2012.	24.486.550	16.752.017	68,4	-72.642
7. 1.	Agencija za razvoj Vukovarsko-srijemske županije Hrast d. o. o., Vinkovci	2010.	2.358.400	1.870.000	79,3	42.460
		2011.	4.267.967	2.140.388	50,2	171.149
		2012.	3.473.106	2.468.777	71,1	8.181
7. 2.	Razvojna agencija Vukovar d. o. o., Vukovar	2010.	792.399	705.950	89,1	46.058
		2011.	890.786	598.168	67,2	36.503
		2012.	863.348	510.135	59,1	43.473
7. 3.	Periska d. o. o., Vinkovci	2010.	482.228	431.000	89,4	-95.236
		2011.	3.622.210	2.084.984	57,6	-312.626
		2012.	3.631.910	1.991.366	54,8	-115.560
7. 4.	Eko-sustav d. o. o., Vukovar	2010.	1.487.380	1.482.850	99,7	4.496
		2011.	1.288.387	1.288.300	99,9	41.361
		2012.	1.198.801	1.050.614	87,6	129.199
7. 5.	Energana Vinkovci d. o. o., Vinkovci	2010.	6.024	6.000	99,6	573
		2011.	3.024	3.000	99,2	666
		2012.	120.580	120.485	99,9	-73.339
8.	ZAGREBAČKA ŽUPANIJA	2010, 2011. i 2012.	34.379.254	17.686.368	51,4	-735.248
8. 1.	Regionalna razvojna agencija Zagrebačke županije d. o. o., Zagreb	2010.	3.147.906	2.718.428	86,4	8.627
		2011.	4.448.682	2.888.536	64,9	11.476
		2012.	3.613.402	2.977.469	82,4	11.589
8. 2.	Gospodarenje otpadom Zagrebačke županije d. o. o., Zagreb	2010.	25.867	25.000	96,6	696
		2011.	817.026	809.057	99,0	2.472
		2012.	1.133.415	1.109.644	97,9	6.252
8. 3.	Poduzetnički centar Samobor d. o. o., Samobor	2010.	2.107.091	1.222.246	58,0	47.044
		2011.	1.709.035	1.072.147	62,7	6.256
		2012.	1.370.369	760.000	55,5	6.090
8. 4.	VG Poduzetnički centar d. o. o., Velika Gorica	2010.	1.445.022	775.000	53,6	12.017
		2011.	1.056.530	630.000	59,6	9.156
		2012.	656.621	500.000	76,1	-321.756

8. 5.	Poduzetnička zona Pisarovina d. o. o., Pisarovina	2010.	5.547.546	2.198.841	39,6	19.646
		2011.	3.118.813	0	-	-567.364
		2012.	4.181.929	0	-	12.551
UKUPNO (2010., 2011. I 2012.)			287.491.089	87.247.306	30,3	1.421.632

Izvor: Izrada autora prema podacima iz pojedinačnih izvješća o obavljenoj reviziji Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području županije (osam izvješća).

U Tablici 2 donosi se pregled trgovačkih društava s podacima o ostvarenim ukupnim rashodima, rashodima za zaposlene te brojem zaposlenih. Rashodi za zaposlene pri trgovačkim društvima na području promatranih županija različiti su, a isto se tako razlikuju u pojedinim trgovačkim društvima. Rashodi za zaposlene prikazuju se u apsolutnom iznosu te u odnosu na ostvarene ukupne rashode, a prikazuju se i rashodi za zaposlene po zaposleniku. Ista trgovačka društva obuhvaćena su u tablicama, a na temelju prikazanih podataka provedeno je istraživanje.

Tablica 2.

Ostvareni rashodi 2010. – 2012.

u kn bez lp

Redni br.	Naziv društva	Br. zaposlenih	Godina	Rashodi		Udio u % (6/5)	Rashodi za zaposlene/ br- zaposlenih (6/3)
				Ukupni rashodi	Rashodi za zaposlene		
1.	BRODSKO-POSAVSKA ŽUPANIJA	73	2010, 2011. i 2012.	18.734.129	8.436.647	45,0	115.571
1. 1.	Industrijski park Nova Gradiška d. o. o., Nova Gradiška	8	2010.	2.549.029	1.001.225	39,3	125.153
		10	2011.	3.199.901	1.141.482	35,7	114.148
		18	2012.	3.472.636	1.425.476	41,0	79.193
1. 2.	Centar za tehnološki razvoj – razvojna agencija Brodsko-posavske županije d. o. o., Slavonski Brod	7	2010.	2.050.295	911.917	44,5	130.274
		9	2011.	1.730.818	1.020.689	59,0	113.410
		9	2012.	2.035.037	1.011.394	49,7	112.377
1. 3.	Razvojna agencija grada Slavenskog Broda d. o. o., Slavonski Brod	3	2010.	888.154	428.538	48,3	142.846
		3	2011.	865.758	476.290	55,0	158.763
		3	2012.	822.612	472.872	57,5	157.624
1. 4.	Poduzetnički inkubator Brodin d. o. o., Slavonski Brod	1	2010.	399.012	195.887	49,1	195.887
		1	2011.	374.939	175.290	46,8	175.290
		1	2012.	345.938	175.587	50,8	175.587
2.	ISTARSKA ŽUPANIJA	117	2010, 2011. i 2012.	77.206.109	16.968.230	22,0	145.028
2. 1.	IDA d. o. o. Pula	11	2010.	3.491.576	1.784.843	51,1	162.259
		12	2011.	4.231.401	1.950.958	46,1	162.580
		12	2012.	5.919.770	1.819.929	30,7	151.661
2. 2.	IRENA d. o. o. Labin	1	2010.	331.223	248.428	75,0	248.428
		1	2011.	611.676	388.565	63,5	388.565
		3	2012.	1.082.457	555.321	51,3	185.107

2. 3.	AZRRI d. o. o. Pazin	15	2010.	4.874.470	1.903.860	39,1	126.924
		14	2011.	6.013.327	1.990.702	33,1	142.193
		20	2012.	7.483.774	2.349.461	31,4	117.473
2. 4.	MIH d. o. o. Poreč	9	2010.	17.164.547	1.334.293	7,8	148.255
		10	2011.	12.691.781	1.358.888	10,7	135.889
		9	2012.	12.194.974	1.282.982	10,5	142.554
2. 5.	Veletžnica ribe d. o. o. Poreč	0	2010.	349.237	0	-	-
		0	2011.	452.858	0	-	-
		0	2012.	313.038	0	-	-
3.	KARLOVAČKA ŽUPANIJA	325	2010. 2011. i 2012.	62.866.735	32.264.916	51,3	99.277
3. 1.	Inkasator d. o. o., Karlovac	51	2010.	10.173.961	5.799.236	57,0	113.711
		50	2011.	10.526.783	5.387.511	51,2	107.750
		47	2012.	8.144.002	4.993.023	61,3	106.235
3. 2.	Mladost d. o. o., Karlovac	28	2010.	5.058.968	2.178.484	43,1	77.803
		27	2011.	5.215.570	2.083.001	39,9	77.148
		28	2012.	6.269.544	2.029.923	32,4	72.497
3. 3.	Karlovački tjednik d. o. o., Karlovac	13	2010.	2.670.422	1.292.828	48,4	99.448
		13	2011.	2.687.859	1.253.036	46,6	96.387
		12	2012.	2.431.876	1.181.353	48,6	98.446
3. 4.	Hrvatski radio Karlovac d. o. o., Karlovac	11	2010.	1.918.474	1.091.185	56,9	99.199
		12	2011.	1.768.543	1.056.961	59,8	88.080
		8	2012.	1.662.220	1.055.301	63,5	131.913
3. 5.	Razvojna agencija Karlovačke županije - KARLA d.o.o., Karlovac	7	2010.	1.174.526	819.364	69,8	117.052
		8	2011.	1.500.663	1.022.447	68,1	127.806
		10	2012.	1.663.324	1.021.263	61,4	102.126
4.	KRAPINSKO-ZAGORSKA ŽUPANIJA	149	2010. 2011. i 2012.	47.117.062	12.229.998	26,0	82.081
4. 1.	Krakom-gradnja d. o. o., Krapina	32	2010.	4.980.943	1.786.538	35,9	55.829
		39	2011.	6.365.242	2.692.525	42,3	69.039
		40	2012.	25.381.190	3.148.589	12,4	78.715
4. 2.	Krapinsko-zagorski aerodrom d. o. o., Zabok	1	2010.	192.217	84.258	43,8	84.258
		1	2011.	339.758	202.848	59,7	202.848
		1	2012.	351.921	201.526	57,3	201.526
4. 3.	Zagorska razvojna agencija d. o. o., Krapina	9	2010.	2.135.218	1.147.239	53,7	127.471
		9	2011.	2.419.168	1.121.670	46,4	124.630
		8	2012.	2.681.224	1.169.011	43,6	146.126
4. 4.	Službeni glasnik d. o. o., Krapina	3	2010.	647.507	218.236	33,7	72.745
		3	2011.	964.061	224.589	23,3	74.863
		3	2012.	658.613	232.969	35,4	77.656
5.	LIČKO-SENJSKA ŽUPANIJA	64	2010. 2011. i 2012.	9.253.888	6.524.500	70,5	101.945
5. 1.	Hrvatski radio – Radio Gospić d. o. o., Gospić	10	2010.	1.477.340	1.065.295	72,1	106.530
		10	2011.	1.409.891	981.392	69,6	98.139
		9	2012.	1.268.386	898.004	70,8	99.778

5. 2.	Hrvatski radio Otočac d. o. o., Otočac	6	2010.	999.658	611.892	61,2	101.982
		6	2011.	946.883	557.395	58,9	92.899
		5	2012.	856.028	587.457	68,6	117.491
5. 3.	Radio Senj d. o. o., Senj	6	2010.	826.102	642.544	77,8	107.091
		6	2011.	759.854	613.705	80,8	102.284
		6	2012.	709.746	566.816	79,9	94.469
6.	SISAČKO-MOSLAVAČKA ŽUPANIJA	47	2010, 2011. i 2012.	11.217.840	8.526.141	76,0	181.407
6. 1.	Petrijska razvojna agencija d. o. o., Petrinja	2	2010.	345.728	279.282	80,8	139.641
		2	2011.	354.456	285.201	80,5	142.601
		3	2012.	401.624	340.793	84,9	113.598
6. 2.	Sisak projekti d. o. o., Sisak	5	2010.	1.368.276	1.189.557	86,9	237.911
		8	2011.	1.349.828	1.202.368	89,1	150.296
		3	2012.	1.358.118	992.231	73,1	330.744
6. 3.	Razvojna agencija Sisačko- moslavačke županije SI-MO-RA d. o. o., Sisak	6	2010.	1.592.830	1.082.392	68,0	180.399
		8	2011.	1.759.978	1.222.248	69,5	152.781
		10	2012.	2.232.209	1.567.130	70,2	156.713
6. 4.	Eko-start d. o. o., Sisak	0	2010.	173.798	142.759	82,1	-
		0	2011.	178.102	142.759	80,2	-
		0	2012.	102.893	79.421	77,2	-
7.	VUKOVARSKO-SRIJEMSKA ŽUPANIJA	136	2010, 2011. i 2012.	24.559.192	13.395.191	54,5	98.494
7. 1.	Agencija za razvoj Vukovarsko-srijemske županije Hrast d. o. o., Vinkovci	11	2010.	2.315.940	1.454.380	62,8	132.216
		13	2011.	4.096.818	1.992.940	48,6	153.303
		15	2012.	3.464.925	2.424.241	70,0	161.616
7. 2.	Razvojna agencija Vukovar d. o. o., Vukovar	4	2010.	746.341	540.701	72,4	135.175
		4	2011.	854.283	650.602	76,2	162.651
		4	2012.	819.875	600.764	73,3	150.191
7. 3.	Periska d. o. o., Vinkovci	19	2010.	577.464	267.044	46,2	14.055
		21	2011.	3.934.836	1.664.307	42,3	79.253
		21	2012.	3.747.470	1.445.565	38,6	68.836
7. 4.	Eko-sustav d. o. o., Vukovar	7	2010.	1.482.884	569.621	38,4	81.374
		8	2011.	1.247.026	824.878	66,1	103.110
		8	2012.	1.069.602	795.012	74,3	99.377
7. 5.	Energana Vinkovci d. o. o., Vinkovci	0	2010.	5.451	0	-	-
		0	2011.	2.358	0	-	-
		1	2012.	193.919	165.136	85,2	165.136
8.	ZAGREBAČKA ŽUPANIJA	107	2010, 2011. i 2012.	35.114.502	15.436.656	44,0	144.268
8. 1.	Regionalna razvojna agencija Zagrebačke županije d. o. o., Zagreb	8	2010.	3.139.279	1.440.061	45,9	180.008
		8	2011.	4.437.206	1.746.561	39,4	218.320
		10	2012.	3.601.813	1.736.816	48,2	173.682
8. 2.	Gospodarenje otpadom Zagrebačke županije d. o. o., Zagreb	1	2010.	25.171	5.351	21,3	5.351
		3	2011.	814.554	390.183	47,9	130.061
		4	2012.	1.127.163	551.784	49,0	137.946

8. 3.	Poduzetnički centar Samobor d. o. o., Samobor	4	2010.	2.060.047	845.809	41,1	211.452
		4	2011.	1.702.779	817.089	48,0	204.272
		3	2012.	1.364.279	632.172	46,3	210.724
8. 4.	VG Poduzetnički centar d. o. o., Velika Gorica	4	2010.	1.433.005	598.334	41,8	149.584
		5	2011.	1.047.374	662.554	63,3	132.511
		5	2012.	978.377	631.544	64,6	126.309
8. 5.	Poduzetnička zona Pisarovina d. o. o., Pisarovina	16	2010.	5.527.900	1.800.426	32,6	112.527
		16	2011.	3.686.177	1.808.911	49,1	113.057
		16	2012.	4.169.378	1.769.061	42,4	110.566
UKUPNO (2010., 2011. I 2012.)				286.069.457	113.782.279	39,8	110.770

Izvor: Izrada autora prema podacima iz pojedinačnih izvješća o obavljenoj reviziji Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području županije (osam izvješća).

Osnivač s različitim iznosom podupire trgovačko društvo te je udio potpore u ukupnim prihodima ponegdje značajan. Također, iznos rashoda za zaposlene te njihov udio u ukupnim rashodima razlikuje se među trgovačkim društvima. Neka su društva ostvarila gubitak u poslovanju, iako su ostvarila značajnu potporu osnivača, dok su druga unatoč smanjenju potpore uspjela zadržati udio rashoda za zaposlene u ukupnim rashodima na istoj razini, iznalaženjem drugih izvora financiranja. Trgovačka društva trebala bi poslovati uz što manju potporu osnivača, odnosno financirati se obavljanjem djelatnosti za koju su osnovana.

Financiranje iz kreditnih sredstava teško je ostvariti, a u prilog tome ide i činjenica da su u okviru provedenih reformi u Republici Hrvatskoj, u razdoblju od svibnja 2018. do svibnja 2019., ostvarene promjene, no došlo je do teže realizacije kreditnih sredstava.⁶

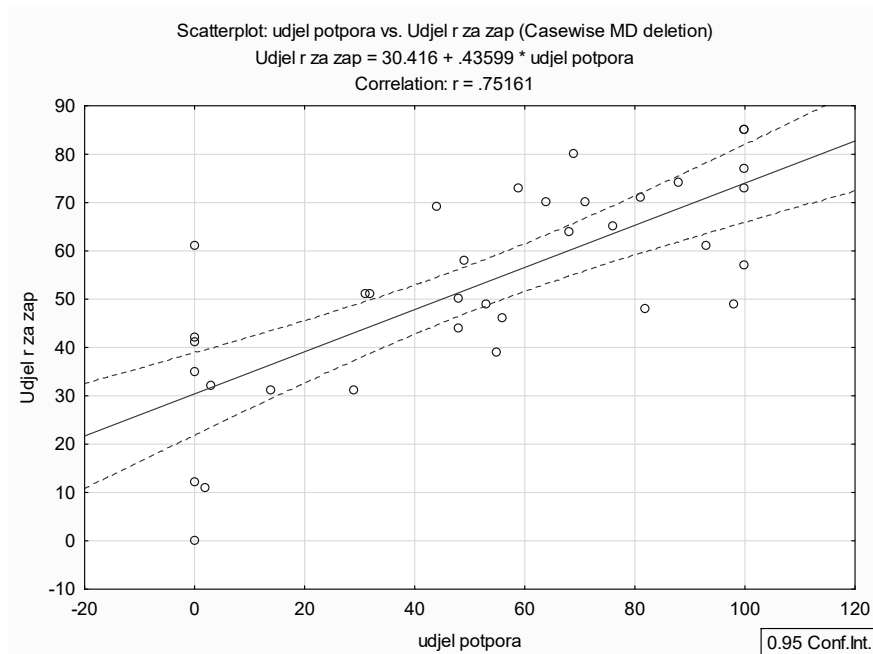
2.6. Rezultati istraživanja

Poslovanje svakog trgovačkog društva trebalo bi biti usmjereno prema što boljem poslovanju, odnosno ostvarivanju i povećanju dobiti. Bez potpore osnivača neka bi od trgovačkih društava otežano poslovala, što bi dovelo u pitanje i ostvarivanje rashoda za zaposlene koji su po svojem udjelu značajni. Provedeno je istraživanje postoji li korelacija između udjela potpore osnivača u ukupnim prihodima (Tablica 1) i udjela rashoda za zaposlene u ukupnim rashodima pri trgovačkim društvima (Tablica 2). Za ispitivanje postojanja korelacije koristio se Pearsonov test korelacije (veličina uzorka, $n = 35$ trgovačkih društava). Ako se analizira veza između ukupne potpore osnivača i

⁶ Detaljnije o poslovnim reformama u Republici Hrvatskoj vidi na mrežnoj stranici: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/c/croatia/HRV.pdf>, str. 66 [pristup 9/11/2020].

ukupnih prihoda u svim županijama u svim trima godinama, Spearmanov koeficijent korelacije iznosi 0.35714, što je pokazalo da ne postoji korelacija između županija. Međutim, ako se analizira veza između udjela potpore osnivača i udjela rashoda za zaposlene, ukupno u svim županijama u svim trima godinama, Spearmanov koeficijent korelacije iznosi 0.78571, što je pokazalo da postoji jaka korelacija između udjela potpore osnivača i udjela rashoda za zaposlene po županijama. Za testiranje ovisnosti između županija i ukupnih prihoda, udjela potpora i udjela rashoda po zaposlenima koristila se *one-way ANOVA* (analiza varijance) koja je pokazala sljedeće:

- u 2010. ne postoji značajna veza između ukupnih prihoda i županija ($F = 1.12012818$, $p = 0.379565542$)
- u 2010. postoji veza između udjela potpora i županija ($F = 2.80721101$, $p = 0.0247976626$), što znači da su udjeli potpora značajno različiti po županijama na razini 5% signifikantnosti
- u 2010. postoji veza između udjela rashoda za zaposlene i županija ($F = 3.41503465$, $p = 0.00959869623$), što znači da su udjeli rashoda za zaposlene značajno različiti po županijama na razini 5% signifikantnosti
- u 2011. ne postoji značajna veza između ukupnih prihoda i županija ($F = 1.16740575$, $p = 0.353433562$)
- u 2011. postoji veza između udjela potpora i županija ($F = 1.97028949$, $p = 0.0969512061$), što znači da su udjeli potpora značajno različiti po županijama na razini 10% signifikantnosti
- u 2011. postoji veza između udjela rashoda za zaposlene i županija ($F = 3.19549499$, $p = 0.0134569426$), što znači da su udjeli rashoda za zaposlene značajno različiti po županijama na razini 5% signifikantnosti
- u 2012. ne postoji značajna veza između ukupnih prihoda i županija ($F = 0.997395042$, $p = 0.454400758$), što znači da prihod nije značajno različit po županijama
- u 2012. postoji veza između udjela potpora i županija ($F = 2.99091247$, $p = 0.0185312289$), što znači da su udjeli potpora značajno različiti po županijama na razini 5% signifikantnosti
- u 2012. postoji veza između udjela rashoda za zaposlene i županija ($F = 7.15284179$, $p = 0.0000721666269$), što znači da su udjeli rashoda za zaposlene značajno različiti po županijama na razini 5% signifikantnosti.
- Na Grafikonu 1 prikazan je odnos između udjela potpore osnivača i udjela rashoda za zaposlene.



Grafikon 1. Odnos između udjela potpore osnivača i udjela rashoda za zaposlene

Korelacija između udjela potpore osnivača u ukupnim prihodima analizirana je posebno po godinama, a rezultati su pokazali sljedeće:

- u 2010. postoji određena slaba korelacija (Pearsonov koeficijent korelacije $r = 0.425971169$, $p = 0.11$, $n = 35$)
- u 2011. postoji jaka korelacija (Pearsonov $r = 0.5438$, $p = 0.01$, $n = 35$)
- u 2012. postoji vrlo jaka korelacija (Pearsonov $r = 0.7516$, $p = 0.0$, $n = 35$)

Odnos između udjela potpore osnivača i udjela rashoda za zaposlene prikazuje se grafički, dijagramom rasipanja za 2012. u kojoj se pokazala najveća korelacija.

Statističkim postupcima korelacije utvrđeno je da između ukupne potpore osnivača i ukupnih prihoda u svim županijama u svim trima godinama ne postoji korelacija između županija. Jaka korelacija zabilježena je između udjela potpore osnivača i udjela rashoda za zaposlene, ukupno u svim županijama u svim trima godinama, a najviša je u 2012.

3. ZAKLJUČAK

Uloga revizije postaje sve značajnija, a glavni cilj revizije učinkovitosti jest promicanje ekonomičnog, svrsishodnog i djelotvornog upravljanja. Navedeno

istraživanje temelji se na podacima o poslovanju trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, koji su prikupljeni iz izvješća o obavljenim revizijama učinkovitosti koje je proveo Državni ured za reviziju i izvješća o obavljenim provjerama danih preporuka. Obuhvaćena su trgovačka društva u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području osam županija. Primijenjene su metode analize, sinteze i korelacije. Radom je potvrđena pretpostavka da se trgovačka društva u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području osam promatranih županija značajno razlikuju prema izvoru financiranja koji se odnosi na potporu osnivača, a razlikuju se i prema ostvarenom rezultatu poslovanja. Različite su djelatnosti kojima se bave, a visina financijskih potpora osnivača pri većini trgovačkih društava potvrđuje ovisnost o proračunu lokalne jedinice. Iz financijske potpore osnivača značajno se financiraju rashodi za zaposlene. Ovisnost trgovačkog društva o proračunu trebala bi se smanjiti, ali bi to uzrokovalo i smanjenje rashoda za zaposlene. Potrebno je povećanje prihoda iz djelatnosti za koju je trgovačko društvo osnovano, što se očekuje poboljšanjem poslovanja. Unatoč značajnoj potpori osnivača, neka su društva ostvarila gubitak u poslovanju, dok su druga unatoč smanjenju potpore uspjela zadržati udio rashoda za zaposlene u ukupnim rashodima na istoj razini, iznalaženjem drugih izvora financiranja. Stoga je provedeno istraživanje postoji li povezanost između udjela potpore i udjela rashoda za zaposlene. Provedenim istraživanjem utvrđeno je da između ukupne potpore osnivača i ukupnih prihoda u svim županijama u svim trima godinama ne postoji korelacija između županija. Između udjela potpore osnivača i udjela rashoda za zaposlene, ukupno u svim županijama u svim trima godinama, postoji jaka korelacija. Ondje gdje je udio potpore veći, veći je i udio rashoda za zaposlene. Rashodi za zaposlene bili su u značajnoj mjeri pod utjecajem ostvarene potpore. Trgovačko društvo osnovano je za obavljanje određene djelatnosti, stoga bi ostvarivanje prihoda iz te djelatnosti trebalo biti najznačajniji izvor financiranja. Udio potpore trebao bi se smanjiti. Revizija učinkovitosti utječe na poboljšanje poslovanja, a time i na postizanje te ostvarivanje boljih poslovnih rezultata. Poboljšanje poslovanja potrebno je i moguće ostvariti, a preporuke revizije imaju cilj postići veću učinkovitost. Daljnja istraživanja trebala bi biti usmjerena na istraživanje potpora osnivača, njihovu vrijednost i namjenu, opravdanost te financijske pokazatelj poslovanja.

LITERATURA

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

Azuma, N. (2004). „Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Saxon Countries: Leading by Example“. Dostupno na: https://report.jbaudit.go.jp/english_exchange/volume11/e11d05.pdf [pristup: 9/11/2020]

Bajo, A., Zuber, L. (2018). „Poslovanje javnih trgovačkih društava u državama članicama Europske unije“. *Financije: teorija i suvremena pitanja*, str. 3-23. <https://doi.org/10.3326/nlh.2014.92>

Daujotaitė, D., Mačerinskienė, I. (2008). „Development of performance audit in public sector“. *5th International Scientific Conference Business and Management*, Vilnius, Lithuania, str. 177-185. Dostupno na: file:///C:/Users/dubmah/Downloads/Development_of_performance_audit_in_public_sector.pdf [pristup: 25/11/2020]

Mamić Sačer, I., Vuković, D., Pavić, I. (2016). „Utjecaj preporuka državnih revizora na povećanje učinkovitosti javnih poduzeća“. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, No. Posebno izdanje 2016., str. 11-28.

Messier, William F., ml. (1998). *Revizija – priručnik za revizore i studente*. Zagreb: Faber & Zgombić Plus.

Narkunienė, J., Ulbinaitė, A. (2018). „Comparative analysis of company performance evaluation methods“. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, Vol. 6, No. 1, str. 125-138. Dostupno na: [http://doi.org/10.9770/jesi.2018.6.1\(10\)](http://doi.org/10.9770/jesi.2018.6.1(10)) [pristup: 27/2/2020]

Okanović, I., Vuković, D. (2013). „Učinkovitost revizije javnog sektora u Bosni i Hercegovini i postupanje nadležnih institucija po negativnim nalazima“. *XVI međunarodni simpozij „Uloga računovodstvene profesije u realizaciji poslovnih ciljeva“*, FEB d. d. Sarajevo i Udruženje računovođa i revizora FBiH, Neum, 26. – 28. 9. 2013. Dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/320386950_UCINKOVITOST_REVIZIJE_JAVNOG_SEKTORA_U_BOSNI_I_HERCEGOVINI_I_POSTUPANJE_NADLEZNIH_INSTITUCIJA_PO_NEGATIVNIM_NALAZIMA [pristup: 2/3/2020] <https://doi.org/10.22182/pr.6022019.3>

Soltani, B. (2009). *Revizija – međunarodni pristup*. Zagreb: MATE d. o. o.

Tušek, B. (2007), „Revizijski odbor u sustavu korporativnog upravljanja“. *Ekonomski istraživanja*, Vol. 20, No. 2. Dostupno na: <file:///C:/Users/dubmah/Downloads/Tusek.pdf> [pristup: 24/11/2020]

Tušek, B., Žager, L. (2006). *Revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Popis propisa

„Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja“. *Narodne novine*, 30/2008; „Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja“. *Narodne novine*, 4/2009; „Odluka o izmjenama Odluke o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja“. *Narodne novine*, 58/2011; 140/2011 – ispravak. <https://doi.org/10.32910/ep.69.6.4>

„Zakon o Državnom uredu za reviziju“. *Narodne novine*, 25/2019.

„Zakon o javnoj nabavi“. *Narodne novine*, 120/2016.

„Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi“. *Narodne novine*, 33/2001; 60/2001; 129/2005; 109/2007; 125/2008; 36/2009; 150/2011; 25/2012; 144/2012; 19/2013; 137/2015; 123/2017; 98/2019.

„Zakon o proračunu“. *Narodne novine*, 87/2008; 136/2012; 15/2015.

„Zakon o računovodstvu“. *Narodne novine*, 127/2017.

„Zakon o regionalnom razvoju Republike Hrvatske“. *Narodne novine*, 147/2014; 123/2017; 118/2018.

Mrežni izvori

Economy Profile Croatia, Doing Business 2020., World Bank Group. Dostupno na: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/c/croatia/HRV.pdf> [pristup: 9/11/2020]

ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing, t. 12. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_en.pdf [pristup: 6/11/2020]

Izvješće o obavljenim provjerama izvršenja danih preporuka za reviziju učinkovitosti Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Zagreb 2016. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/90/provjera-izvršenja-danih-preporuka.pdf> [pristup: 10/1/2020] <https://doi.org/10.25234/pv/9536>

Izvješće o obavljenoj reviziji Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Brodsko-posavske županije, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Slavonski Brod 2014. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/revizije-ucinkovitosti/rezultati-i-ciljevi-u-trgovackim-drustvima/brodsko-posavska-zupanija-trgovacka-drustva-rezultati-i-ciljevi.pdf> [pristup: 10/1/2020] <https://doi.org/10.25234/pv/9536>

Izvješće o obavljenoj reviziji Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Istarske županije, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Pazin 2014. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/revizije-ucinkovitosti/rezultati-i-ciljevi-u-trgovackim-drustvima/istarska-zupanija-trgovacka-drustva-rezultati-i-ciljevi.pdf> [pristup: 9/1/2020] <https://doi.org/10.25234/pv/9536>

Izvješće o obavljenoj reviziji Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Karlovačke županije, Državni ured za reviziju, Karlovac 2014. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/revizije-ucinkovitosti/rezultati-i-ciljevi-u-trgovackim-drustvima/karlovačka-zupanija-trgovacka-drustva-rezultati-i-ciljevi.pdf> [pristup: 9/1/2020] <https://doi.org/10.25234/pv/9536>

Izvješće o obavljenoj reviziji Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Krapinsko-zagorske županije, Državni ured za reviziju, Krapina 2014. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/revizije-ucinkovitosti/rezultati-i-ciljevi-u-trgovackim-drustvima/krapinsko-zagorska-zupanija-trgovacka-drustva-rezultati-i-ciljevi.pdf> [pristup: 9/1/2020] <https://doi.org/10.25234/pv/9536>

Izvješće o obavljenoj reviziji Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Ličko-senjske županije, Državni ured za reviziju, Gospić 2014. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/revizije-ucinkovitosti/rezultati-i-ciljevi-u-trgovackim-drustvima/licko-senjska-zupanija-trgovacka-drustva-rezultati-i-ciljevi.pdf> [pristup: 9/1/2020] <https://doi.org/10.25234/pv/9536>

Izvješće o obavljenoj reviziji Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Sisačko-moslavačke županije, Državni ured za reviziju, Sisak 2014. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/revizije-ucinkovitosti/rezultati-i-ciljevi-u-trgovackim-drustvima/sisacko-moslavacka-zupanija-trgovacka-drustva-rezultati-i-ciljevi.pdf> [pristup: 9/1/2020] <https://doi.org/10.25234/pv/9536>

Izvješće o obavljenoj reviziji Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Vukovarsko-srijemske županije, Državni ured za reviziju, Vinkovci 2014. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/revizije-ucinkovitosti/rezultati-i-ciljevi-u-trgovackim-drustvima/vukovarsko-srijemska-zupanija-trgovacka-drustva-rezultati-i-ciljevi.pdf> [pristup: 9/1/2020] <https://doi.org/10.25234/pv/9536>

Izvješće o obavljenoj reviziji Postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Zagrebačke županije, Državni ured za reviziju, Zagreb 2014. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjesca/2014/rr-2014/revizije-ucinkovitosti/rezultati-i-ciljevi-u-trgovackim-drustvima/zagrebacka-zupanija.pdf> [pristup: 9/1/2020] <https://doi.org/10.25234/pv/9536>

Priručnik za unutarnje revizore verzija 5.0., Projekt koji se financira uz podršku Europske unije, projekt provode Ministarstvo financija Republike Latvije, Nacionalna akademija za financije i ekonomiju Ministarstva financija Kraljevine Nizozemske i Ministarstvo financija Republike Hrvatske. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Prirucnik%20za%20unutarnje%20revizore.pdf> [pristup: 29/1/2020] <https://doi.org/10.3935/rsp.v10i3.109>

Revizije učinkovitosti poslovanja, Europski revizorski sud. Dostupno na: <http://www.eca.europa.eu/hr/Pages/AuditMethodology.aspx> [pristup: 28/1/2020]

Dubravka Mahaček, PhD

Associate Professor
Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Medicine Osijek
State Audit Office
E-mail: dmahacek@vup.hr

THE IMPACT OF STATE AUDITORS' RECOMMENDATIONS ON THE INCREASED EFFICIENCY OF COMPANIES OWNED BY LOCAL AND REGIONAL SELF-GOVERNMENT UNITS**Abstract**

In addition to financial audits, efficiency audits are conducted in companies owned by local and regional self-government units. They are conducted by the State Audit Office of the Republic of Croatia. The purpose of audit recommendations is to improve business results. After a certain time, the Office verifies the implementation of recommendations and determines the level of compliance. Hence, the Office produces a report on the compliance and progress achieved. The aim of this paper is to conduct a survey of companies owned by local and regional self-government units. It included companies that underwent the efficiency audit focusing on achieving the results and business objectives, and companies located in counties for which the audit reports determined the lack of satisfactory progress. The paper covers companies owned by the local and regional self-government units in eight counties (Brod-Posavina, Istria, Karlovac, Krapina-Zagorje, Lika-Senj, Sisak-Moslavina, Vukovar-Srijem and Zagreb). The founder grants are significant in the revenue structure, while in the expenditure structure there are significant expenses for employees. This resulted in the assumption that there is a correlation between the founder grants and the expenditures for employees, which is the research topic of this paper. The implementation of recommendations aims to improve efficiency and to achieve better business results, which has an impact on revenues and their structure. Hence, the founder grants in the revenue structure would be less significant and companies would not depend on them as much. The methods of analysis, synthesis and correlation were applied in this research. The assumption that there was a strong correlation between the share of founder grants and the share of expenditures for employees was confirmed. These grants should help companies achieve business results, while the dependence on them ought to be reduced. Expenditures for employees, which are a significant part in the structure of expenditures, should be financed as little as possible from these grants. It is important to implement audit recommendations because they affect the improvement of the company's operations, and also have positive effects on the public sector as a whole.

Keywords: *companies, audit, efficiency, business, grants*

JEL classification: *M41, M42*