

Transparentnost vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije

Krmić, Ivana

Professional thesis / Završni specijalistički

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:273242>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-27**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
EKONOMSKI FAKULTET

IVANA KRMIĆ

TRANSPARENTNOST VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA
ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

POSLIJEDIPLOMSKI
SPECIJALISTIČKI RAD

ZAGREB, 2020.

PODACI I INFORMACIJE O STUDENTU POSLIJEDIPLOMSKOG STUDIJA

Prezime i ime: Ivana Krmić

Datum i mjesto rođenja: 1. kolovoza 1986., Virovitica

Naziv završenog fakulteta i godina diplomiranja: Ekonomski fakultet Zagreb, 2010.

PODACI O POSLIJEDIPLOMSKOM SPECIJALISTIČKOM RADU

1. Vrsta studija: poslijediplomski specijalistički
2. Naziv studija: Financijsko izvještavanje, revizija i analiza
3. Naslov rada: Transparentnost vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije
4. UDK (popunjava knjižnica): _____
5. Fakultet na kojem je rad obranjen: Ekonomski fakultet Zagreb

POVJERENSTVA, OCJENA I OBRANA RADA

1. Datum prihvaćanja teme: 26. ožujka 2019.
2. Mentor: Prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer
3. Povjerenstvo za ocjenu rada
 1. Prof. dr. sc. Lajoš Žager
 2. Prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer
 3. Doc. dr. sc. Ivana Pavić
4. Povjerenstvo za obranu rada:
 1. Prof. dr. sc. Lajoš Žager
 2. Prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer
 3. Doc. dr. sc. Ivana Pavić
5. Datum obrane rada: 9. lipnja 2020.

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
EKONOMSKI FAKULTET

IVANA KRMIĆ

TRANSPARENTNOST VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA
ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

POSLIJEDIPLOMSKI
SPECIJALISTIČKI RAD

ZAGREB, 2020.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je poslijediplomski specijalistički rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

ZAGREB, 9.6.2020.

(mjesto i datum)

Ivan Krmid

(vlastoručni potpis studenta)

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
1.1. Definiranje i predmet istraživanja	1
1.2. Ciljevi rada	1
1.3. Metode istraživanja	2
1.4. Sadržaj rada.....	2
2. VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE KAO PROMOTORI JAČANJA ODGOVORNOSTI U JAVNOM SEKTORU	3
2.1. Državna revizija i vrhovne revizijske institucije.....	3
2.1.1. Pojam državne revizije.....	3
2.1.2. Proces državne revizije	6
2.1.3. Vrste vrhovnih revizijskih institucija.....	7
2.1.4. Značenje i uloga vrhovnih revizijskih institucija u javnom sektoru.....	8
2.2. Načela i standardi državne revizije.....	9
2.2.1. Načela državne revizije.....	9
2.2.2. Standardi državne revizije.....	12
2.2.3. Kodeks profesionalne etike državnih revizora.....	15
2.3. Odgovornost subjekata u javnom sektoru	17
2.3.1. Definicija javnog sektora	17
2.3.2. Odgovorno upravljanje javnim sektorom.....	18
2.4. Doprinos vrhovnih revizijskih institucija jačanju odgovornosti provedbom državne revizije	20
2.4.1. Odgovornost vrhovnih revizijskih institucija.....	20
2.4.2. Doprinos i dodana vrijednost državne revizije.....	22
2.4.3. Uključenost građana u rad vrhovnih revizijskih institucija	23
3. TRANSPARENTNOST U FUNKCIJI DOBROG UPRAVLJANJA VRHOVNIM REVIZIJSKIM INSTITUCIJAMA	27
3.1. Upravljanje vrhovnim revizijskim institucijama.....	27
3.1.1. Načela upravljanja vrhovnim revizijskim institucijama.....	27
3.1.2. Misije vrhovnih revizijskih institucija	28
3.2. Pojam i značaj transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija.....	32
3.2.1. Pojam transparentnosti	32
3.2.2. Važnost transparentnog djelovanja vrhovnih revizijskih institucija	33
3.3. Svrha i ciljevi transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija	34
3.3.1. Svrha transparentnog djelovanja vrhovnih revizijskih institucija.....	34

3.3.2.	Načini postizanja ciljeva transparentnosti	35
3.4.	Temeljna načela transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija.....	36
3.4.1.	Temeljna načela i zahtjevi za transparentnošću u okviru državne revizije.....	36
3.4.2.	Preduvjeti i smjernice za postizanje transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija	37
3.5.	Komunikacija vrhovnih revizijskih institucija kao instrument postizanja transparentnosti.....	40
3.5.1.	Razvoj komunikacijske strategije	40
3.5.2.	Komunikacijski kanali vrhovnih revizijskih institucija	42
3.5.3.	Upravljanje rizicima komunikacije	43
4.	OBILJEŽAJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U EUROPSKOJ UNIJI	44
4.1.	Razvoj državne revizije u Europskoj uniji	44
4.1.1.	Povijesni razvoj državne revizije u Europskoj uniji	44
4.1.2.	Suvremeni razvoj i pravci djelovanja državne revizije u Europskoj uniji	46
4.2.	Organizacija vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji	47
4.2.1.	Organizacijski oblici vrhovnih revizijskih institucija.....	47
4.2.2.	Upravljačka struktura vrhovnih revizijskih institucija.....	49
4.3.	Ovlasti i nadležnosti vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji.....	53
4.3.1.	Ovlasti i nadležnosti institucija državne revizije u Europskoj uniji	53
4.3.2.	Subjekti državne revizije u zemljama članicama Europske unije	54
4.4.	Suradnja vrhovnih revizijskih institucija	56
4.4.1.	Međunarodno i europsko udruženje vrhovnih revizijskih institucija	56
4.4.2.	Međusobna suradnja vrhovnih revizijskih institucija	58
4.4.3.	Suradnja vrhovnih revizijskih institucija sa zainteresiranim stranama ...	59
4.5.	Uloga i značaj Europskog revizorskog suda.....	60
4.5.1.	Osnovne informacije i uloga Europskog revizorskog suda.....	60
4.5.2.	Značaj Europskog revizorskog suda za Europsku uniju.....	61
5.	IZVJEŠTAVANJE VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA KAO TEMELJNI MODEL KOMUNIKACIJE	63
5.1.	Zahtjevi Međunarodnog okvira vrhovnih revizijskih institucija za izvještavanjem.....	63
5.1.1.	INTOSAI profesionalni okvir (IFPP) - zahtjevi za izvještavanjem	63
5.1.2.	Oblici izvještavanja vrhovnih revizijskih institucija.....	64
5.2.	Analiza odabranih modela komunikacije vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji i postizanja zahtjeva transparentnosti	66

5.2.1. Ispitivanje sadržaja službenih mrežnih stranica vrhovnih revizijskih institucija	66
5.2.2. Analiza Godišnjih izvještaja o radu državne revizije.....	71
5.2.3. Pregled korištenih društvenih mreža u postizanju zahtjeva transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija.....	76
5.2.4. Ocjena analiziranih modela komunikacije promatranih vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji.....	78
6. ZAKLJUČAK	79
LITERATURA	81
POPIS SLIKA	88
POPIS TABLICA.....	88
SAŽETAK	89
SUMMARY	90
ŽIVOTOPIS	91

1. UVOD

1.1. Definiranje i predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovog poslijediplomskog specijalističkog rada je transparentnost vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije. Vrhovne revizijske institucije dio su demokratskog društvenog poretka. Pravo građana svake zemlje je imati pravo na informacije o trošenju javnog novca i učinkovitosti rada tijela javne vlasti. Jedna od zadaća državne revizije je jačanje odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru te bi stoga vrhovne revizijske institucije trebale bi biti primjer u jačanju odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Svoje zadaće obavljaju u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija. Između ostalih, navedeni standardi zahtijevaju od vrhovnih revizijskih institucija primjenu načela odgovornosti i transparentnosti u svom radu. U ovom poslijediplomskom specijalističkom radu analizirana je komunikacija vrhovnih revizijskih institucija, odnosno izvještavanje kao temeljni oblik komunikacije u cilju ispunjenja zahtjeva za transparentnošću rada vrhovnih revizijskih institucija.

1.2. Ciljevi rada

Osnovni ciljevi istraživanja u okviru ovog poslijediplomskog specijalističkog rada su:

- prikazati pojam i značenje državne revizije,
- objasniti važnost transparentnog rada vrhovnih revizijskih institucija,
- utvrditi glavne zahtjeve INTOSAI profesionalnog okvira u kontekstu transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija,
- dati pregled ustroja i zadaća vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije te
- analizirati modele komunikacije te godišnja izvješća o radu odabranih vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije u cilju uočavanja postojeće prakse izvještavanja.

Rezultati provedenog istraživanja mogu dati primjer i istaknuti najbolju praksu vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije u komunikaciji sa zainteresiranim stranama i transparentnom prezentiranju njihova rada i uloge.

1.3. Metode istraživanja

U okviru istraživanja korištene su sljedeće metode: induktivna i deduktivna metoda, metoda komparacije te deskriptivna metoda.

Istraživanja su provedena s obzirom na dostupnu literaturu i podatke objavljene na službenim mrežnim stranicama vrhovnih revizijskih institucija. Ispitan je sadržaj službenih mrežnih stranica, godišnjih izvještaja o radu vrhovnih revizijskih institucija te je provedena usporedba među navedenim. Također je ispitano korištenje društvenih mreža kao komunikacijskog modela te objava sadržaja na istima.

1.4. Sadržaj rada

Ovaj se rad sastoji od šest poglavlja.

U prvom poglavlju se navodi predmet istraživanja, metode istraživanja te ciljevi rada.

U drugom poglavlju prikazan je pojam državne revizije, značenje i uloga institucija državne revizije, načela i standardi kojima se rukovode u svom radu te doprinos državne revizije učinkovitosti rada javnog sektora.

U trećem poglavlju prikazano je upravljanje vrhovnim revizijskim institucijama, važnost njihovog transparentnog djelovanja te načela transparentnosti koja bi trebala primjenjivati u svom radu. Također je opisana važnost komunikacije istih.

Četvrto poglavlje daje prikaz organizacije sustava državne revizije u zemljama članicama Europske unije, njihove ovlasti i nadležnosti te subjekata revizije. Naglašena je uloga Europskog revizorskog suda kao neovisnog vanjskog revizora Europske unije.

U petom poglavlju prikazani su zahtjevi Međunarodnog okvira vrhovnih revizijskih institucija za izvještavanjem, rezultati ispitivanja sadržaja službenih mrežnih stranica te godišnjih izvještaja o radu, kao i korištenje društvenih mreža kao modela komunikacije.

U Zaključku se navodi važnost transparentnog djelovanja vrhovnih revizijskih institucija te prijedlozi za poboljšanje transparentnosti dobiveni nakon provedenog ispitivanja sadržaja službenih mrežnih stranica, godišnjih izvještaja o radu te zastupljenosti vrhovnih revizijskih institucija na društvenim mrežama.

2. VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE KAO PROMOTORI JAČANJA ODGOVORNOSTI U JAVNOM SEKTORU

2.1. Državna revizija i vrhovne revizijske institucije

2.1.1. Pojam državne revizije

Razvoj revizije kao profesije započinje u Italiji u 15. stoljeću, nakon čega započinje razvoj revizije u Engleskoj, Njemačkoj i Sjedinjenim Američkim Državama, što je u uskoj vezi s razvojem tržišnog gospodarstva.

„Riječ revizija potječe od latinske riječi "revidere", što znači ponovno vidjeti, i u skladu s tim revizija predstavlja "naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja.""

Danas u praksi razlikujemo nekoliko vrsta revizija s obzirom na različite kriterije klasificiranja revizije. *„Temeljni kriteriji za razlikovanje pojedinih vrsta revizije trebali bi biti:*

- *organ koji provodi ispitivanje,*
- *objekt ispitivanja te*
- *područje ispitivanja.*²

Na Slici 1 prikazane su temeljne vrste revizije.

¹ Tepšić, R., Turk, I., Petrović, M.: Rječnik računovodstva i financija, Informator, Zagreb, 1984., str. 182., citirano prema: Arap, V. et al. (2009) Državna revizija. Zagreb: Masmedia, str. 16.

² Sever Mališ S., Tušek. B., Žager L. (2016) Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 72. - 76.

Slika 1

Temeljne vrste revizije



Izvor: Sever Mališ S., Tušek. B., Žager L. (2016) *Revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika

„Revizija je sistematizirani proces objektiviziranog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima s ciljem da se ustanovi usklađenost između postojećih izvještaja o poslovanju i unaprijed postavljenih kriterija i da se to dostavi zainteresiranim korisnicima.“³ Reviziju poslovanja najčešće provode unutarnji revizori, dok reviziju finansijskih izvještaja provode eksterni revizori. Komercijalna revizija primarno je orijentirana na privatni sektor, dok je u fokusu državne revizije javni sektor.

Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju, „revizija je provjera dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, finansijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja jesu li godišnji finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim finansijsko - izvještajnim i pravnim

³ Definicija Asocijacije američkih računovođa (American Accounting Association), citirano prema: Sever Mališ S., Tušek. B., Žager L. (2016) *Revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika, str. 51.

okvirom. Revizija je i postupak ocjenjivanja jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije te postupak ocjenjivanja ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije učinkovito, odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti i mogu li se poboljšati.“⁴

„Revizija javnog sektora se općenito može opisati kao sustavan proces pribavljanja i ocjene dokaza ne bi li se ustanovilo jesu li informacije ili stvarne okolnosti u skladu s utvrđenim kriterijima. Revizija javnog sektora je nužna, jer zakonodavnim i nadzornim tijelima, tijelima zaduženim za upravljanje kao i najširoj javnosti pruža informacije i neovisne i objektivne ocjene o tome kako tijela vlasti vode i koliko učinkovito ostvaruju svoje politike, programe i projekte.“⁵

Glavna razlika između revizije privatnog sektora i revizije javnog sektora je u tome što institucije državne revizije provode i reviziju usklađenosti poslovanja subjekta revizije sa zakonima, njihovim unutarnjim aktima i drugim propisima te reviziju učinkovitosti programa, projekata i aktivnosti subjekata revizije. Isto tako, rad institucija državne revizije financira se iz državnog proračuna, dok revizijske tvrtke koje obavljaju reviziju privatnog sektora sa subjektom revizije zaključuju ugovor kojim se, između ostalog, utvrđuje i iznos naknade koji pripada revizorskoj tvrtki za obavljenju reviziju.

Vrhovne revizijske institucije provode tri vrste revizije:

- financijsku reviziju,
- reviziju usklađenosti te
- reviziju učinkovitosti.

„Prema ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora, financijska revizija je usredotočena na određivanje jesi li financijske informacije subjekta prikazane u skladu s mjerodavnim pravnim okvirom za financijsko izvještavanje, dok je revizija usklađenosti usredotočena na pitanje je li dani predmet revizije u skladu s mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji te jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim podlogama kojima se

⁴ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19.

⁵ ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf [8. siječnja 2019.]

subjekt revizije koristi u svom radu. Revizija učinkovitosti usredotočena je na pitanje ostvaruju li se projekti, programi i aktivnosti subjekta revizije u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti te ima li prostora za poboljšanje.“⁶

Vrhovne revizijske institucije, pored revizijskih, obavljaju i druge poslove koji se odnose na vrednovanje i ocjenu javnih ekonomskih politika, davanje mišljenja i prijedloga za promjenu i unaprjeđenje zakona i drugih propisa, surađuju sa drugim vrhovnim revizijskim institucijama, akademskom zajednicom te obavljaju druge poslove u skladu s ovlastima.

2.1.2. Proces državne revizije

Vrhovne revizijske institucije, kao zasebne revizije, uglavnom provode financijsku reviziju i reviziju učinkovitosti, dok se revizija usklađenosti rijetko provodi kao zasebna revizija, već u okviru prethodno navedene dvije vrste revizije. Revizija je proces koji se sastoji od nekoliko faza.

„Osnovne faze procesa financijske revizije su:

- *planiranje,*
- *provedba revizijskih postupaka,*
- *izvješćivanje te*
- *praćenje provedbe preporuka.“⁷*

Faze revizijskog procesa međusobno se isprepliću. Ovo se posebno odnosi na planiranje koje se odvija tijekom cijelog procesa revizije zbog neočekivanih okolnosti koje mogu utjecati na proces revizije. Tijekom provedbe revizijskih postupaka revizori provode ispitivanje i analizu dokumentacije koju su prikupili. Izvješćivanje podrazumijeva izvješćivanje subjekta revizije, parlament te javnost o rezultatima revizije. Izvješća se dostavljaju subjektu revizije i parlamentu, a javnosti budu dostupna objavom na mrežnim stranicama vrhovnih revizijskih institucija. Praćenje provedbe danih naloga i preporuka može se odvijati kao zasebna revizija (*follow up*) ili se provodi u okviru narednih revizija.

⁶ ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf [8. siječnja 2019.]

⁷ Akrap, V. et al. (2009) Državna revizija. Zagreb: Masmedia, str. 161.

„Proces revizija učinkovitosti provodi se u sedam osnovnih faza koje čine ciklus revizije:

- pretplaniranje,
- planiranje,
- provedba revizije - rad na terenu,
- izrada izvješća,
- usuglašavanje,
- izvješćivanje te
- praćenje učinjenog.“⁸

Fazi planiranja revizije učinkovitosti koja uključuje izradu plana i programa revizije te studiju revizije prethodi faza pretplaniranja. Pretplaniranje je važan dio procesa revizije učinkovitosti, jer se u ovoj fazi utvrđuju ciljevi te prikupljaju informacije o predmetu revizije. Nakon revizorova rada na terenu, prikupljanja i analiziranja dokumentacije, izrađuje se nacrt izvješća te se isti usuglašava sa subjektom revizije. Izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se subjektu revizije, parlamentu te javno objavljuje. Praćenje provedbe preporuka danih u reviziji učinkovitosti najčešće se provodi kao zasebna revizija (*follow up*).

Iako se revizija provodi u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija, važno je naglasiti da svaka vrhovna revizijska institucija razvija svoju metodologiju provedbe revizije. U svrhu navedenog, izrađuju se priručnici i smjernice koji pomažu revizorima u procesu provedbe revizije.

2.1.3. Vrste vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije razvijale su se kroz povijest te mijenjale svoj oblik, ovlasti i zadaće. *“Promatrano kroz povijest, današnje vrste vrhovnih revizijskih institucija proizlaze iz triju različitih modela revidiranja:*

- *napoleonski (sudbeni) model u kojem je državna revizija dio sudbene vlasti,*
- *westminsterski model u kojem državna revizija izvješćuje parlamentarni Odbor za javne račune te*
- *model kolegija ili odbora na čijem je čelu odbor.“⁹*

⁸ Akrap, V. et al. (2009) Državna revizija. Zagreb: Masmedia, str. 207.

⁹ Akrap, V. et al. (2009) Državna revizija. Zagreb: Masmedia, str. 66. i 67.

Danas razlikujemo tri osnovne vrste vrhovnih revizijskih institucija:

- revizorski sud, sa sudbenom funkcijom,
- kolegijalno tijelo, bez sudbene funkcije te
- monokratski ured kojim upravlja glavni državni revizor.

„Vrhovna revizijska institucija organizirana kao revizorski sud sa sudbenom funkcijom dio je pravosudne vlasti te neovisna od zakonodavne i izvršne vlasti. Članovi suda su suci. Navedeni sudovi su primarno orijentirani na pravna pitanja. Kolegijalno tijelo je vrsta vrhovne revizijske institucije bez sudbene funkcije, ali sa kolegijalnim načinom donošenja odluka, slično kao kod revizorskih sudova. Vrhovne revizijske institucije organizirane kao kolegijalno tijelo donose odluke na kolektivnom načelu. Na čelu monokratskog ureda nalazi se glavni državni revizor ili predsjednik. Glavni državni revizor donosi odluke na najvišoj razini, ali bez sudskih ovlasti.“¹⁰

Kao što su se uloge i ovlasti vrhovnih revizijskih institucija mijenjale kroz povijest, isto se događa i danas te dolazi do proširenja njihovih ovlasti i zadaća.

2.1.4. Značenje i uloga vrhovnih revizijskih institucija u javnom sektoru

Vrhovne revizijske institucije dio su demokratskog društvenog poretka. *„Državnu reviziju provode vrhovne revizijske institucije. Način ustroja i djelovanja pojedinih vrhovnih revizijskih institucija prvenstveno ovisi o nacionalnoj regulativi, a zatim i okviru međunarodnih standarda državne revizije.“¹¹* Položaj vrhovne revizijske institucije u pojedinoj zemlji uglavnom je utvrđen Ustavom i zakonom.¹²

Ustavom se najčešće utvrđuje status institucije državne revizije kao najviše i vrhovne revizijske institucije, dok su zakonima i drugim propisima pobliže utvrđene zadaće i ovlasti vrhovnih revizijskih institucija. Vrhovne revizijske institucije u svom radu moraju biti samostalne i neovisne od potencijalnih zainteresiranih strana (predstavnička i izvršna vlast u zemlji, građani, subjekti revidiranja, vladine organizacije, organizacije civilnog društva, akademska zajednica te mediji).

¹⁰ Žager, L., Mamić Sačer, I., Sever I. (2009) Organisation of State Audit Institution in European Union Countries. XXIII. microCAD International Scientific Conference, Miškolc, str. 340. i 341.

¹¹ Mamić Sačer, I., Vuković, D. i Pavić, I. (2015) Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, (Posebno izdanje 2015), str. 204. - 224. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/204414> [4. prosinca 2018.]

¹² Iznimka je Ujedinjena Kraljevina koja nema pisani Ustav.

U Republici Hrvatskoj, Državni ured za reviziju Ustavom je utvrđen kao najviša revizijska institucija koja je samostalna i neovisna u svom radu. Zakonom o Državnom uredu za reviziju pobliže su utvrđeni osnivanje, ustroj, nadležnost, način rada i druga područja važna za rad Državnog ureda za reviziju.

U Francuskoj Republici Cour de Comptes je utvrđen kao vrhovna institucija za reviziju javnih sredstava, koja je samostalna i neovisna od Vlade i Parlamenta te nadležna za provođenje financijske revizije, ovjeru računa države i procjenu javnih politika.

Državni ured za reviziju u Republici Mađarskoj utvrđen je kao vrhovna financijska i ekonomska revizijska institucija Nacionalne skupštine, odgovorna Nacionalnoj skupštini. Pravni status i ovlasti utvrđeni su Ustavom i Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Druge zemlje članice Europske unije na sličan su način utvrdile status i položaj vrhovnih revizijskih institucija.

2.2. Načela i standardi državne revizije

2.2.1. Načela državne revizije

Iako su ovlasti i zadaće vrhovnih revizijskih institucija utvrđeni ustavom i zakonom pojedine zemlje, a dodatna područja statutima i drugim unutarnjim aktima, postoje načela i standardi kojima se vrhovne revizijske institucije vode u procesu provedbe revizije i sveukupnom poslovanju.

Vrhovne revizijske institucije u provođenju revizije primjenjuju općeprihvaćena revizijska načela.

„Pod revizijskim načelima podrazumijevamo pravila ponašanja koja su posljedica kumuliranog praktičnog iskustva. Temeljna revizijska načela su:

- *načelo zakonitosti,*
- *načelo profesionalne etike,*
- *načelo neovisnosti,*
- *načelo stručnosti i kompetentnosti,*
- *načelo odgovornosti,*
- *načelo dokumentiranosti (pribavljanja dokaza) te*
- *načelo korektnog izvješćivanja.“¹³*

¹³ Sever Mališ S., Tušek. B., Žager L. (2016) Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 66. - 70.

Načela zakonitosti i profesionalne etike podrazumijevaju pridržavanje zakona i drugih propisa te pravila ponašanja utvrđenih etičkim kodeksima u radu revizora. Načelo neovisnosti, kao jedno od najvažnijih revizijskih načela, podrazumijeva samostalnost i neovisnost u radu revizora. Načelo stručnosti i kompetentnosti zahtjeva kontinuirano stjecanje znanja i vještina te usavršavanje revizora. Načela odgovornosti te dokumentiranosti zahtijevaju od revizora utvrđivanje odgovornosti za uočene nedostatke i propuste u poslovanju subjekta revizije te dokumentiranje radne dokumentacije (revizijskih dokaza) na kojima se temelji revizijsko mišljenje, odnosno nalozi i preporuke dani subjektu revizije. Revizijsko mišljenje temelji se na dostatnoj i urednoj radnoj dokumentaciji koju je revizor prikupio tijekom obavljanja revizije.

Temeljna revizijska načela za vrhovne revizijske institucije utvrđena su Limskom deklaracijom. Limska deklaracija ili Svečana objava smjernica revidiranja iz Lime usvojena je na IX. Kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) u Limi 1977. godine. „*Limskom deklaracijom utvrđeno je sedam područja u kojima su navedena načela revidiranja koja se odnose na:*

- *opći dio (svrha revizije, prethodna revizija i naknadna revizija, interna revizija i eksterna revizija, revizija zakonitosti, pravilnosti i revizija učinkovitosti),*
- *neovisnost vrhovne revizijske institucije, članova i službenika te financijsku neovisnost vrhovne revizijske institucije,*
- *odnos s parlamentom, vladom i administracijom,*
- *ovlasti vrhovnih revizijskih institucija (istražne ovlasti, provedbu danih naloga, stručna mišljenja i pravo savjetovanja),*
- *metode revizije, revizore, međunarodnu razmjenu iskustva,*
- *izvještavanje parlamenta i javnosti, metode izvještavanja te*
- *ovlasti u obavljanju revizije.*¹⁴

Načelo neovisnosti ističe se kao jedno od najvažnijih revizijskih načela. Da bi vrhovne revizijske institucije mogle ispuniti svoje zadaće, moraju biti samostalne i neovisne u svom radu, iako je potpunu neovisnost teško postići. Zato je donesena Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija kako bi pružila smjernice za postizanje neovisnosti. Meksička deklaracija donesena je na XIX. Kongresu

¹⁴ INTOSAI (1998) Limska deklaracija. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_1_-_Limska_deklaracija.pdf [1.prosinca 2018.]

Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija u Meksiku 2007. godine. „Deklaracija sadrži osam načela kojih bi se vrhovne revizijske institucije trebale pridržavati u cilju postizanja neovisnosti:

- *postojanje odgovarajućeg i učinkovitog ustavnog i zakonodavnog okvira i de facto primjena odredbi navedenog okvira,*
- *neovisnost čelnika i članova vrhovne revizijske institucije, uključujući sigurnost mandata i pravni imunitet u skladu s njihovim dužnostima,*
- *dovoljno dug mandat i potpuna diskrecija prilikom udaljavanja s funkcija u vrhovnoj revizijskoj instituciji,*
- *neograničen pristup informacijama,*
- *pravo i obveza izvještavanja o svom radu,*
- *sloboda u odlučivanju o sadržaju i vremenu objave izvješća o obavljenim revizijama,*
- *postojanje učinkovitog mehanizma za provjeru provedbe danih preporuka te*
- *financijska i upravljačka autonomija i dostupnost odgovarajućih ljudskih, materijalnih i financijskih sredstava.“¹⁵*

ISSAI 100 navodi temeljna načela revizije javnog sektora usredotočena na organizacijsku strukturu i upravljanje vrhovnom revizijskom institucijom te načela kojih se revizori moraju pridržavati tijekom procesa planiranja i provedbe revizije te izvještavanje o rezultatima revizije. ISSAI 100 upućuje na primjenu etičkih kodeksa, profesionalni skepticizam, provođenje kontrole kvalitete revizijskog procesa te navodi znanja i vještine koje bi trebali imati revizori. Ističe mjerodavnost Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija te poziva na njihovu primjenu u provedbi revizije javnog sektora.

¹⁵ INTOSAI (2007) Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_10_-_Meksicka_deklaracija_o_neovisnosti_vrhovnih_revizijskih_institucija.pdf [1.prosinca 2018.]

2.2.2. Standardi državne revizije

Vrhovne revizijske institucije provode reviziju u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) koje je usvojila Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI predstavljaju profesionalne standarde i smjernice za reviziju javnog sektora. Dostupni su na službenoj mrežnoj stranici navedene Međunarodne organizacije na engleskom, francuskom, njemačkom, španjolskom te arapskom jeziku, kao službenim jezicima. ISSAI se kontinuirano mijenjaju, prilagođavaju i unaprjeđuju kako bi pružili što kvalitetnije smjernice za provođenje revizije te upravljanje vrhovnim revizijskim institucijama.

Tijekom 2019. godine došlo je do promjena u okviru ISSAI. U Tablici 1 prikazan je ISSAI okvir u obliku u kojem je postojao do promjena nastalih tijekom 2019. godine. ISSAI okvir bio je podijeljen na četiri razine te INTOSAI smjernice za dobro upravljanje. Prvu razinu ISSAI činila su temeljna revizijska načela, a drugu razinu standardi kojima su utvrđeni preduvjeti za rad vrhovnih revizijskih institucija. Treća razina ISSAI predstavljala je temeljna načela revizije javnog sektora te načela financijske revizije, revizije učinkovitosti te usklađenosti. Pored smjernica za financijsku, reviziju učinkovitosti i usklađenosti, četvrta razina ISSAI sadržavala je posebne smjernice za provedbu revizije zaštite okoliša, privatizacije, javnog duga, zajedničke revizije koje provode dvije ili više vrhovnih revizijskih institucija i drugo. INTOSAI smjernice za dobro upravljanje sadržavale su, između ostalih, smjernice za provođenje unutarnje kontrole u vrhovnoj revizijskoj instituciji te smjernice za angažman vanjskih stručnjaka u procesu provedbe revizije.

Tablica 1

ISSAI okvir do 2019. godine

Prva razina - Osnovna načela	
ISSAI 1	Limska deklaracija

Druga razina - Preduvjeti za rad vrhovnih revizijskih institucija	
ISSAI 10	Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija
ISSAI 11	INTOSAI smjernice i dobra praksa u pogledu neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija
ISSAI 12	Vrijednosti i korist vrhovnih revizijskih institucija - pokretanje promjena u životu građana
ISSAI 20	Načela transparentnosti i odgovornosti
ISSAI 21	Načela transparentnosti i odgovornosti - primjeri dobre prakse
ISSAI 30	Kodeks etike
ISSAI 40	Kontrola kvalitete u vrhovnim revizijskim institucijama

Treća razina - Temeljna revizijska načela	
ISSAI 100	Temeljna načela revizije javnog sektora
ISSAI 200	Temeljna načela financijske revizije
ISSAI 300	Temeljna načela revizije učinkovitosti
ISSAI 400	Temeljna načela revizije usklađenosti

Četvrta razina - Revizijske smjernice	
Smjernice za primjenu	
ISSAI 1000 - 2999	Smjernice za financijsku reviziju
ISSAI 3000 - 3999	Smjernice za reviziju učinkovitosti
ISSAI 4000 - 4999	Smjernice za reviziju usklađenosti
Posebne smjernice	
ISSAI 5000 - 5099	Smjernice za reviziju međunarodnih institucija
ISSAI 5100 - 5199	Smjernice za reviziju zaštite okoliša
ISSAI 5200 - 5299	Smjernice za reviziju privatizacije
ISSAI 5300 - 5399	Smjernice za IT reviziju
ISSAI 5400 - 5499	Smjernice za reviziju javnog duga
ISSAI 5500 - 5599	Smjernice za reviziju novčanih pomoći za slučaj katastrofa
ISSAI 5600 - 5699	Smjernice za kolegijalni pregled
ISSAI 5700 - 5799	Smjernice za reviziju prevencije korupcije
ISSAI 5800 - 5899	Smjernice za zajedničke revizije vrhovnih revizijskih institucija

INTOSAI GOV - INTOSAI smjernice za dobro upravljanje	
INTOSAI GOV 9100 - 9199	Unutarnje kontrole
INTOSAI GOV 9200 - 9299	Računovodstveni standardi

INTOSAI GOV - INTOSAI smjernice za dobro upravljanje	
INTOSAI GOV 9300 - 9399	Principi vanjskih revizijskih angažmana za međunarodne institucije
INTOSAI GOV 9400 - 9499	Upute za ocjenu javnih politika

Izvor: Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), Narodne novine 31/19.

INTOSAI profesionalni okvir (IFPP) koji je razvijen tijekom 2019. godine se sastoji od tri razine:

- INTOSAI načela (INTOSAI - P)
- ISSAI
- INTOSAI smjernice.

Navedeni okvir prikazan je u Tablici 2.

Tablica 2

INTOSAI profesionalni okvir (IFPP)

INTOSAI - P (INTOSAI načela)	Osnovna načela INTOSAI - P 1 - 9	
	Temeljna načela INTOSAI - P 10 - 99	
ISSAI (INTOSAI standardi)	Temeljna načela revizije javnog sektora ISSAI 100 - 129	
	Preduvjeti za rad vrhovnih revizijskih institucija ISSAI 130 - 199	
	Financijska revizija	Načela financijske revizije ISSAI 200 - 299
		Standardi financijske revizije ISSAI 2000 - 2899
	Revizija učinkovitosti	Načela revizije učinkovitosti ISSAI 300 - 399
		Standardi revizije učinkovitosti ISSAI 3000 - 3899
	Revizija usklađenosti	Načela revizije usklađenosti ISSAI 400 - 499
		Standardi revizije usklađenosti ISSAI 4000 - 4899
	Drugi angažmani vrhovnih revizijskih institucija	ISSAI 600 - 699
		ISSAI 6000 - 6499
Standardi kompetencija	COMP 700 - 799	
	COMP 7000 - 7499	
INTOSAI smjernice	Organizacijske smjernice GUID 1900 - 1999	
	Dodatne smjernice za financijsku reviziju GUID 2900 - 2999	
	Dodatne smjernice za reviziju učinkovitosti GUID 3900 - 3999	
	Dodatne smjernice za reviziju usklađenosti GUID 4900 - 4999	
	Drugi angažmani GUID 6500 - 6999	
	Posebne smjernice GUID 5000 - 5999	
	Druge smjernice GUID 9000 - 9999	
	Dodatne smjernice za kompetencije COMP 7500 - 7999	

Izvor: www.issai.org [15. studenoga 2019.]

Promjene koje su nastale tijekom 2019. godine odnose se na uspostavu novog okvira revizijskih načela i standarda za institucije državne revizije. Također, dio standarda je, za sada, samo promijenio naziv, pojedini više nisu dio ISSAI okvira, dio se nalazi u postupku pregleda i izmjena, a pojedini standardi i smjernice još nisu doneseni te se predviđa njihovo donošenje u narednom razdoblju. Primjerice, ISSAI 1 (Limska deklaracija) sada je postao INTOSAI - P 1, ISSAI 10 (Meksička deklaracija) INTOSAI - P 10, ISSAI 12 je postao INTOSAI - P 12, a ISSAI 20 je promijenio naziv u INTOSAI - P 20. Iako nisu iznad zakona i drugih propisa u pojedinoj zemlji, ISSAI postavljaju zahtjeve pred vrhovne revizijske institucije i državne revizore kojih bi se isti trebali pridržavati s ciljem osiguranja povjerenje javnosti u svoj rad.

2.2.3. Kodeks profesionalne etike državnih revizora

Jedan od preduvjeta za rad vrhovnih revizijskih institucija je pridržavanje propisanih načela i pravila ponašanja čelnika, revizora i drugih zaposlenih u istima. Načela i pravila ponašanja vrhovne revizijske institucije uređuju se kodeksom etike.

Prvi Kodeks etike usvojen je na XVI. Kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija u Montevideu 1998. godine. Zbog promjena u okruženju u kojem djeluju vrhovne revizijske institucije, pojavila se potreba za izmjenama i dopunama postojećeg Kodeksa etike te je novi Kodeks usvojen na XXII. Kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija u Abu Dhabiju u prosincu 2016. godine. Danas je, nakon uspostave INTOSAI profesionalnog okvira (IFPP), kodeks etike sadržan u okviru ISSAI 130.

„ISSAI 130 Kodeks etike navodi da su vrhovne revizijske institucije vođene visokim očekivanjima te moraju zavrjediti povjerenje svih zainteresiranih strana (građana, zakonodavne i izvršne vlasti, subjekata revizije i drugih). Moraju biti primjer i poticati povjerenje i kredibilitet. Etičko ponašanje je ključna sastavnica u uspostavljanju i održavanju potrebnog povjerenja i ugleda vrhovnih revizijskih institucija.“¹⁶ Svrha Kodeksa etike je potaknuti čelnike vrhovnih revizijskih institucija, revizore i druge zaposlene u istima na ponašanje koje se temelji na vrijednostima i načelima sadržanim

¹⁶ ISSAI 130 Code of Ethics. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/> [14. studenoga 2019.]

u Kodeksu. Kodeks se temelji na pet osnovnih načela i vrijednosti prikazanih u Tablici 3.

Tablica 3

Kodeks etike - osnovna načela i vrijednosti

Integritet	Iskreno i pouzdano djelovanje u dobroj vjeri i u javnom interesu
Neovisnost i objektivnost	Biti slobodan od činjenica ili utjecaja koji može kompromitirati ili se može činiti kompromitirajućim, profesionalno prosuđivanje i nepristrano djelovanje
Kompetentnost	Stjecanje i održavanje adekvatne razine znanja i vještina u skladu sa zadaćama te djelovanje u skladu s primjenjivim standardima i dužnom pažnjom
Profesionalno ponašanje	Ponašanje u skladu s primjenjivim zakonima, pravilima i konvencijama kako bi se izbjeglo svako ponašanje koje može diskreditirati vrhovnu revizijsku instituciju
Povjerenje i transparentnost	Na odgovarajući način zaštititi informacije, te pružanje informacija uskladiti sa zahtjevima transparentnosti i odgovornosti

Izvor: ISSAI 130 Code of Ethics. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/> [14. studenoga 2019.]

U nastavku se navodi nekoliko primjera Kodeksa etike kojeg su usvojile i objavile vrhovne revizijske institucije.

„U Kodeksu etike Vrhovnog ured za reviziju Republike Slovačke navode se moralni zahtjevi i pravila ponašanja zaposlenika Vrhovnog ureda, kao i Vrhovnog ureda u cjelini u odnosu na unutarnje i vanjsko okruženje i u skladu s temeljnim društvenim i općeprihvaćenim moralnim vrijednostima.“¹⁷ Kodeks govori o načelima i ponašanju zaposlenika, sukobu interesa, primanju darova i drugim pogodnostima te sadrži posebne odredbe koje se odnose na zaposlene koji obavljaju revizijski posao.

„U načelima Kodeksa profesionalne etike državnih revizora Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske iznose se stavovi o odgovornosti državnih revizora, zaštiti javnog

¹⁷ Supreme Audit Office of Slovak Republic (2014) Code of Ethics the Supreme Audit Office of the Slovak Republic. Bratislava. Dostupno na <https://www.nku.gov.sk/documents/10272/1271118/Code+of+Ethics/3f1b9080-0ae5-4e70-b2f9-cac505de644a> [26. travnja 2019.]

*interesa, poštenju, neovisnosti, objektivnosti i nepristranosti te kompetentnosti državnih revizora.*¹⁸

Kodeks etike Državnog ureda za reviziju Republike Latvije navodi pet načela (integritet, objektivnost, profesionalne kompetencije, povjerenje i profesionalno ponašanje) kojih se revizori moraju pridržavati u svom radu te navodi bit i razloge za primjenu navedenih načela.

U zahtjevima prema vrhovnim revizijskim institucijama navedenim u Kodeksu etike, između ostalog se navodi preporuka usvajanja kodeksa etike u skladu sa kulturnim običajima pojedine zemlje, zakonima i društvenim vrijednostima i njegova javna objava. Od čelnika vrhovnih revizijskih institucija i revizora traži se pridržavanje etičkih načela i pravila ponašanja u svakodnevnom radu.

2.3. Odgovornost subjekata u javnom sektoru

2.3.1. Definicija javnog sektora

Danas postoje različiti pristupi u definiranju javnog sektora. Jedan od mogućih pristupa odnosi se na utvrđivanje obuhvata javnog sektora prema funkcijama koje javni sektor obavlja. Subjekti javnog sektora pružaju usluge iz područja opće uprave, zdravstva, socijalne zaštite, vatrogastva, gospodarstva, komunalnog gospodarstva i stanovanja, obrazovanja, kulture i sporta, prometa, civilne zaštite i drugog. Obuhvat i organizacija javnog sektora razlikuje se među zemljama.

*„Prema Zakonu o proračunu, javni sektor su državni proračun, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.”*¹⁹

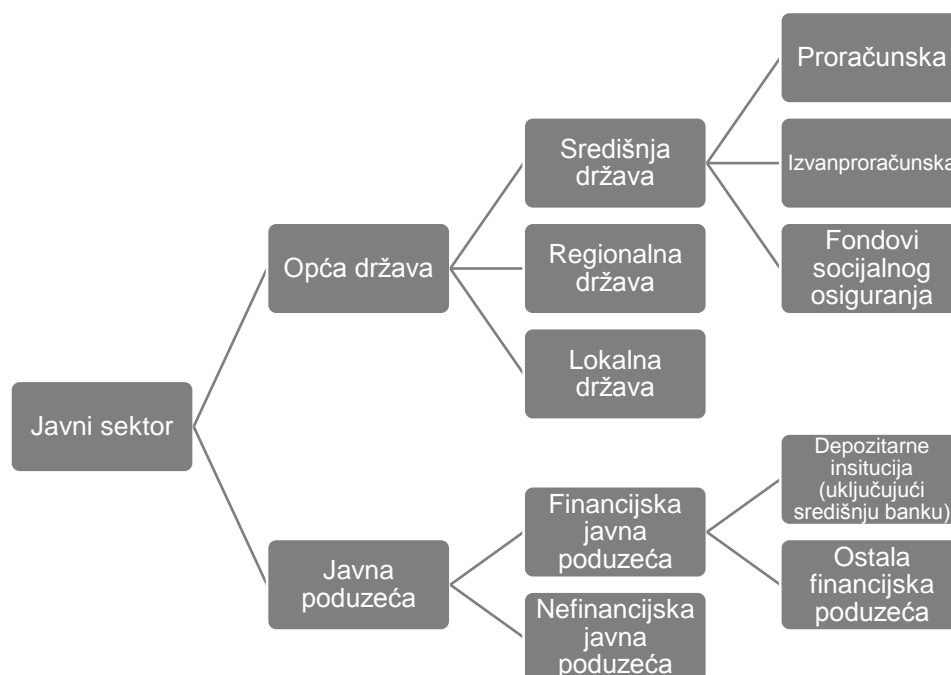
Jedna od najpoznatijih definicija javnog sektora je ona Međunarodnog monetarnog fonda. Prema navedenoj definiciji, javni sektor uključuje opću državu te javna poduzeća. Struktura javnog sektora prikazana je na Slici 2.

¹⁸ Državni ured za reviziju (2016) Kodeks profesionalne etike državnih revizora. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora> [8. veljače 2019.]

¹⁹ Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15.

Slika 2

Struktura javnog sektora prema Međunarodnom monetarnom fondu



Izvor: IFAC (2001) Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. Dostupno na <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf> [25.travnja 2019.]

2.3.2. Odgovorno upravljanje javnim sektorom

Zakonodavni okvir i organizacija javnog sektora različito su utvrđeni među zemljama. Isto tako, funkcije javnog sektora se u pojedinim zemljama obavljaju na središnjoj, dok se u drugim zemljama obavljaju na regionalnoj ili lokalnoj razini vlasti. Funkcije javnog sektora obavljaju i različite agencije, zavodi, vladine i nevladine organizacije te neprofitne organizacije. „*Nacionalne kulturne norme i vrijednosti, pravila i propisi obično određuju strukturu zakonodavnog okvira i njegova konstituirajuća tijela koja zauzvrat odražavaju prirodnu i financijsku odgovornosti prema civilnom društvu. Definiranje upravljačkog okvira je uobičajeno odgovornost zakonodavne ili izvršne vlasti u mnogim zemljama.*“²⁰

²⁰ IFAC (2001) Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. Dostupno na <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf> [25.travnja 2019.]

Subjekti koji su nositelji funkcija u javnom sektoru, odnosno čelnici tih subjekata odgovorni su za namjensko i učinkovito upravljanje te korištenja javnih sredstava. Studija Međunarodne federacije računovođa (IFAC) „Upravljanje u javnom sektoru“ navodi tri načela u kontekstu upravljanja javnim sektorom: otvorenost, integritet i odgovornost. *„Otvorenost je potrebna kako bi sve zainteresirane strane stekle povjerenje u proces donošenja odluka subjekata javnog sektora, njihove upravljačke aktivnosti i pojedince unutar subjekata javnog sektora. Integritet se temelji na iskrenosti i objektivnosti te visokim standardima i poštenju u upravljanju javnim sredstvima i izvorima. Ovisi o učinkovitosti kontrolnog mehanizma te osobnim standardima i profesionalnosti pojedinca unutar subjekta javnog sektora. Odgovornost je proces u kojem su subjekti javnog sektora, ali i pojedinci unutar njih odgovorni za donošenje odluka, uključujući i učinkovito upravljanje javnim sredstvima te su podvrgnuti odgovarajućem javnom nadzoru.“*²¹

Prema navedenoj Studiji, načela upravljanja utječu na organizacijsku strukturu i procese unutar subjekta javnog sektora (odabir i definiranje odgovornosti tijela upravljanja), pravila ponašanja unutar subjekta te kontrolne procese uspostavljene od strane tijela upravljanja. Kontrolni mehanizmi imaju za cilj uskladiti poslovanje subjekta javnog sektora sa zakonima i drugim propisima, postići ekonomičnost, djelotvornost i svrsishodnost poslovnih aktivnosti te ostvarivanje ciljeva poslovanja.

*„Većina čimbenika povezanih s promjenama u načinu upravljanja javnim sektorom i načinom rada vrhovnih revizijskih institucija, osobito razvoj novih tehnologija i komunikacijskih alata, također utječu na ulogu građana u procesu upravljanja javnim sektorom.“*²² Javni sektor se danas suočava sa povećanim zahtjevima za odgovornošću, transparentnošću i učinkovitošću od strane građana koji postaju svjesni svojeg prava na pristup informacijama i utjecaja na donošenje odluka u javnom sektoru.

²¹ IFAC (2001) Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. Dostupno na <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf> [25.travnja 2019.]

²² Baimyrzova, B., Omer Kose, H. (2014) The role of supreme audit institutions in improving citizen participation in governance. International Public Management Review, vol. 15, str. 77 - 90. Dostupno na: <http://journals.sfu.ca/ipmr/index.php/ipmr/article/view/235> [19.lipnja 2019.]

2.4. Doprinos vrhovnih revizijskih institucija jačanju odgovornosti provedbom državne revizije

2.4.1. Odgovornost vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije provedbom revizije trebaju pridonijeti odgovornom upravljanju javnim resursima.

„Državna revizija ima veliku odgovornost i moralnu obvezu pridonositi osiguranju da javni novac bude utrošen na najbolji mogući način, utvrditi učinkovitost i prikladnost postojećih kontrola, u to pružiti razumno uvjerenje, te o svemu neovisno i pravodobno izvješćivati zakonodavnu vlast. Tako svojim djelovanjem pomaže zakonodavnoj vlasti u kontroli, a izvršnoj u izvršenju proračuna, pridonoseći djelotvornijem upravljanju i mudrijem trošenju sredstava poreznih obveznika na državnoj i lokalnoj razini. Ona, dakle, ima vitalnu ulogu u povećanju odgovornosti državne uprave za upravljanje javnim resursima, kao i u osiguranju transparentnosti tih aktivnosti.“²³

Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija je donijela standarde koji pružaju smjernice istima kako ostvariti dodanu vrijednost u društvu i pozitivno utjecati te doprinijeti povećanju kvalitete javnih usluga i života građana. Navedene smjernice sadržane su u okviru INTOSAI - P 12 Vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih institucija - stvaranje promjena u životima građana.

„Prema načelima navedenima u INTOSAI - P 12, kredibilitet vrhovnih revizijskih institucija ovisi o njihovoj neovisnosti, stručnosti i javnoj odgovornosti za njihovo poslovanje.“²⁴ Također, INTOSAI - P 12 zahtjeva osiguranje odgovarajuće razine transparentnosti i odgovornosti vrhovnih revizijskih institucija.

Kako bi ostvarile odgovarajuću razinu transparentnosti i odgovornosti, vrhovne revizijske institucije imaju na raspolaganju nekoliko instrumenata. *„Ključni instrumenti postizanja odgovornosti vrhovnih revizijskih institucija očituju se u:*

- *podnošenju godišnjeg izvješća o radu zakonodavnom tijelu/parlamentu,*

²³ Pernar, L. (2009) Uloga i doprinos državne revizije u odgovornosti i preglednosti korištenja javnih sredstava. Računovodstvo i financije, 12, str. 57.

²⁴ INTOSAI - P 12 The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions -making a difference to the lives of citizens. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/> [15. studenoga 2019.]

- *javnoj objavi revizijskih izvješća,*
- *uspostavi funkcije unutarnje revizije unutar vrhovnih revizijskih institucija te*
- *provedbi vanjske revizije vrhovne revizijske institucije.*²⁵

Podnošenjem godišnjeg izvješća o radu parlamentu kao predstavničkom tijelu građana te raspravom o navedenom izvješću u parlamentu vrhovne revizijske institucije potiče se na odgovorno i transparentno djelovanje.

Objavom pojedinačnih izvješća o obavljenim revizijama ili sažetaka navedenih izvješća u kojima se posebna pozornost skreće na uočene nepravilnosti i nedostatke uočene tijekom obavljanja revizije te dane naloge i preporuke za njihovo uklanjanje potiče se na javnu odgovornost čelnike subjekata revizije.

Funkcija unutarnje revizije, kao zasebni odjel uspostavljen unutar vrhovne revizijske institucije osigurava kontrolu kvalitete poslovnih procesa koji se odvijaju unutar iste, od financijskog upravljanja do kontrole kvalitete procesa provedbe revizije. Dodatnu potvrdu odgovornog i transparentnog poslovanja daju izvješća neovisnih revizora o obavljenoj reviziji poslovanja vrhovnih revizijskih institucija.

Nadalje, INTOSAI - P 12 Vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih institucija - stvaranje promjena u životima građana ističe državnu reviziju kao važan čimbenik koji utječe na odgovornost, djelotvornost i transparentnost u upravljanju javnim sredstvima.

²⁵ Mamić Sačer, I. Žager, L. i Sever I. (2011) An accountability of Supreme audit insitutions in the European Union countries, Conference proceedings Volume 1, The 5th International Scientific Conference "Entrepreneurship and Macroeconomic Management: Reflections on the World in Turmoil", Juraj Dobrila University of Pula, Department of Economics and Tourism "Dr. Mijo Mirković", Pula, (sv.1), str. 86.

2.4.2. Doprinos i dodana vrijednost državne revizije

Institucije države revizije trebale bi svojim djelovanjem stvoriti dodane vrijednosti društvu u cjelini. „*Neosporna je činjenica da revizori utječu na stvaranje dodane vrijednosti.*“²⁶

INTOSAI - P 12 Vrijednost i koristi vrhovnih revizijskih institucija - stvaranje promjena u životima građana navodi načela kojima se vrhovne revizijske institucije trebaju rukovoditi s ciljem postizanja pozitivnih promjena u životima građana. „*Državna revizija je generator promjena u javnom sektoru u cilju učinkovitijeg i ekonomičnijeg trošenja javnih sredstava. U takvom okruženju zadaća državnih revizora na smije biti ograničena samo na ispitivanje financijskih transakcija nego treba obuhvatiti i ocjenjivanje upravljačkih postupaka. Revizor će, uz reviziju poštivanja procedura pri pružanju javnih usluga, pozornost obratiti i na rezultate odnosno kvalitetu pruženih javnih usluga. Na taj način državni revizori mogu pomoći parlamentu i javnosti u ocjeni koliko je dobro utrošen javni novac i što je za njega dobiveno.*“²⁷

Načela navedena u okviru INTOSAI - P 12 Vrijednost i koristi vrhovnih revizijskih institucija - stvaranje promjena u životima građana podijeljena su u tri dijela. Prvi dio se odnosi na načela kojih se vrhovne revizijske institucije moraju pridržavati s ciljem jačanja odgovornosti, transparentnosti i integriteta subjekata javnog sektora, drugi dio se odnosi na iskazivanje poštovanja prema građanima, parlamentu i drugim zainteresiranim stranama, dok se treći dio odnosi na isticanje vrhovnih revizijskih institucija kao modela organizacije koji je primjer dobrog upravljanja. U Tablici 4 prikazani su ciljevi i načela kojih se vrhovne revizijske institucije trebaju pridržavati u svrhu postizanja navedenih ciljeva.

²⁶ Mamić, I. (2002) Utjecaj revizora na upravljanje rizicima i stvaranje dodane vrijednosti. U: Žager, L., ur. Zbornik radova Interna revizija i kontrola. Zagreb - Šibenik: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

²⁷ Svete, N. (2013) Povezanost državne i unutarnje revizije. Specijalistički poslijediplomski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet, str. 34.

Tablica 4

Načela i postupci kojima se vrhovne revizijske institucije trebaju rukovoditi s ciljem postizanja pozitivnih promjena u životima građana

Cilj	Načela i postupci
Jačanje odgovornosti, transparentnosti i integriteta subjekata javnog sektora	Očuvanje neovisnosti vrhovne revizijske institucije
	Provođenje revizija s ciljem osiguranja odgovornosti subjekata javnog sektora za upravljanje i korištenje javnih resursa
	Omogućiti rukovoditeljima u javnom sektoru obavljanje njihovih dužnosti u pogledu realizacije naloga i preporuka danih revizijom te poduzimanja korektivnih radnji
	Izveštavanje o rezultatima revizije na način da javnost ima pravo zahtijevati odgovornost subjekata javnog sektora
Iskazivanje poštovanja prema građanima, parlamentu i drugim zainteresiranim stranama	Reagirati na promjene u okruženju i rizike koji se pojavljuju
	Učinkovito komunicirati sa zainteresiranim stranama
	Biti vjerodostojan izvor neovisnog i objektivnog uvida i smjernica za postizanje pozitivnih promjena u javnom sektoru
Model organizacije koja je primjer dobrog upravljanja	Osigurati transparentnost i odgovornost vrhovne revizijske institucije
	Osigurati dobro upravljanje vrhovnom revizijskom institucijom
	Primjena etičkog kodeksa
	Nastojanje ka postizanju izvrsnosti i kvalitete rada
	Jačanje kapaciteta učenjem i razmjenom znanja

Izvor: INTOSAI - P 12 The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions - making a difference to the lives of citizens. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/>

[15. studenoga 2019.]

Primjena navedenih načela trebala bi stvoriti transparentnu instituciju koja svojim radom stvara dodanu vrijednost društvu u cjelini.

2.4.3. Uključenost građana u rad vrhovnih revizijskih institucija

Uloga vrhovnih revizijskih institucija mijenjala se je kroz povijest. Dok su u početku smatrane kao kontrolni mehanizmi, danas je njihova uloga drugačija. Zahtjevi i očekivanja koja se stavljaju pred vrhovne revizijske institucije predstavljaju izazove te potiču raspravu o ulozi istih. Upravo je na Kontaktном odboru čelnika vrhovnih

revizijskih institucija zemalja članica Europske unije i Europskog revizorskog suda²⁸ koji je održan u Luksemburgu u listopadu 2017. godine raspravljano o ulozi vrhovnih revizijskih institucija u vraćanju povjerenja građana Europske unije u rad njezinih institucija te institucija na nacionalnim razinama zemalja članica. „*Naime, istraživanje koje je proveo Eurobarometar u 2016. godini pokazalo je da samo trećina građana Europske unije ima povjerenje u rad njezinih institucija, a još manji dio u rad institucija na nacionalnim razinama zemalja članica.*“²⁹

Na Kontaktnom odboru je istaknuto da pored nepravilnosti i nedostataka u poslovanju subjekta koji su uočeni revizijom, vrhovne revizijske institucije bi trebale u svojim izvješćima ili na drugi prikladan način objavljivati i primjere dobre prakse i poslovanja subjekata revizije. Na taj način bi se, uravnoteženim izvješćivanjem, građanima ukazalo na pozitivne primjere dobrog upravljanja u javnom sektoru što bi trebalo utjecati na vraćanje povjerenja građana u institucije javnog sektora.

„*Neki od preduvjeta koje bi vrhovne revizijske institucije trebale ispuniti s ciljem vraćanja povjerenja građana u institucije su:*

- *relevantnost odabranih revizijskih tema za društvo,*
- *spremnost vrhovnih revizijskih institucija u odabiru revizijskih tema i davanju preporuka koje možda neće biti lako prihvaćene od strane javne uprave,*
- *fer i inovativno izvješćivanje,*
- *jednostavnost u izražavanju kako bi građani mogli razumjeti revizijsko izvješće, bez posebnog znanja o temi revizije te*
- *pravovremena objava izvješća kako bi se ista mogla uzeti u obzir prilikom definiranja javnih politika.*“³⁰

Kako se je kroz povijest mijenjala uloga vrhovnih revizijskih institucija, tako se građani danas sve više uključuju u rad istih. Korištenjem informacijske tehnologije i inovativnih

²⁸ Kontaktni odbor sastoji se od čelnika vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije i Europskog revizorskog suda, službenika zaposlenih za uspostavljanje poslovnih veza te radnih skupina za različita pitanja iz područja revizije.

²⁹ Majer, R. (2017) Can SAIs contribute to restoring the trust of EU citizens?, Annual meeting of the Contact Committee of EU SAIs, Journal, 11, European Court of Auditors, Luxembourg, str. 19. - 24. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal17_11/journal17_11.pdf [24. lipnja 2019.]

³⁰ Majer, R. (2017) Can SAIs contribute to restoring the trust of EU citizens?, Annual meeting of the Contact Committee of EU SAIs, Journal, 11, European Court of Auditors, Luxembourg, str. 19. - 24. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal17_11/journal17_11.pdf [24. lipnja 2019.]

komunikacijskih kanala, prvenstveno društvenih mreža, vrhovne revizijske institucije svoj rad pokušavaju približiti građanima te iste uključiti u svoj rad.

„Koristi koje vrhovne revizijske institucije mogu ostvariti kroz suradnju sa građanima:

- *povećanje svijesti i saznanja javnosti o politikama, procesima i učinkovitosti u javnom sektoru,*
- *unaprjeđenje kvalitete podataka (usklađenost, konzistentnost i pravovremenost),*
- *poticanje na otvoreno upravljanje,*
- *različite povratne informacije od građana,*
- *otvorena suradnja s javnošću u cilju rješavanja složenih pitanja,*
- *suradnja u procesu donošenja odluka,*
- *poticanje i jačanje transparentnosti, sudjelovanja i moguće suradnje,*
- *čvrsto partnerstvo u borbi protiv korupcije, lošeg upravljanja i neučinkovitosti u javnom sektoru,*
- *stvaranje i podržavanje javnog interesa te*
- *povećanje odgovornosti javne uprave.*³¹

Suradnja vrhovnih revizijskih institucija s građanima donosi dodanu vrijednost objema stranama, a može se ostvariti na nekoliko načina. *„U praksi razlikujemo tri najčešća oblika suradnje vrhovnih revizijskih institucija i građana:*

- *pružanje informacija građanima,*
- *savjetovanje s građanima te*
- *zajedničko odlučivanje u različitim fazama procesa revizije.*³²

Pružanje informacija građanima podrazumijeva jednosmjernu komunikaciju u smislu objave godišnjih izvješća o radu, izvješća o obavljenim revizijama i drugih objava o aktivnostima vrhovnih revizijskih institucija na službenim mrežnim stranicama istih te u drugim medijima. Suradnja s građanima uključuju mogućnost slanja poruka građana

³¹ Baimyrzova, B., Omer Kose, H. (2014) The role of supreme audit institutions in improving citizen participation in governance. International Public Management Review, vol. 15, str. 77. - 90. Dostupno na: <http://journals.sfu.ca/ipmr/index.php/ipmr/article/view/235> [19.lipnja 2019.]

³² Baimyrzova, B., Omer Kose, H. (2014) The role of supreme audit institutions in improving citizen participation in governance. International Public Management Review, vol. 15, str. 77. - 90. Dostupno na: <http://journals.sfu.ca/ipmr/index.php/ipmr/article/view/235> [19.lipnja 2019.]

putem zemaljske ili elektroničke pošte, obrazaca na mrežnim stranicama te korištenje društvenih mreža, dok je treći oblik suradnje koji se odnosi na zajedničko odlučivanje (na primjer, utjecaj građana na odabir teme ili subjekta revizije) u znatno manjoj mjeri prisutan u odnosu na prethodna dva oblika suradnje.

3. TRANSPARENTNOST U FUNKCIJI DOBROG UPRAVLJANJA VRHOVNIM REVIZIJSKIM INSTITUCIJAMA

3.1. Upravljanje vrhovnim revizijskim institucijama

3.1.1. Načela upravljanja vrhovnim revizijskim institucijama

Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija propisuje njihovu upravljačku i financijsku neovisnost. U cilju ispunjenja svojih ovlasti, zahtjeva da vrhovne revizijske institucije imaju dostupne odgovarajuće i prikladne materijalne, financijske i ljudske resurse te njihovu samostalnost u raspolaganju navedenim resursima.

Standardi državne revizije također zahtijevaju pridržavanje načela dobrog upravljanja. Vrhovne revizijske institucije bi trebale imati takvu upravljačku i organizacijsku strukturu koja omogućuje transparentno i odgovorno upravljanje. Organizacijska struktura ovisi o vrsti vrhovne revizijske institucije (revizorski sud sa sudbenom funkcijom, kolegijalno tijelo bez sudbene funkcije te monokratski ured kojim upravlja glavni državni revizor).

„U okviru INTOSAI - P 12 Vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih institucija - stvaranje promjena u životima građana postavljeni su zahtjevi za pridržavanje načela dobrog upravljanja koja se odnose na:

- *usvajanje i usklađenost djelovanja vrhovnih revizijskih institucija sa načelima dobrog upravljanja i izvještavanje o istome,*
- *javnoj objavi izvješća o neovisnom pregledu, odnosno vrednovanju vrhovne revizijske institucije, tzv. peer review,*
- *uspostavljanje odgovarajuće organizacijske strukture koja će omogućiti dobro upravljanje i dati podršku radu interne revizije uspostavljene unutar vrhovnih revizijskih institucija te*
- *redovitu procjenu organizacijskog rizika te dopunu navedene procjene sa odgovarajućim mjerama za procjenu rizika, na primjer, kroz objektivnu funkciju interne revizije.“³³*

³³ INTOSAI - P 12 The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions -making a difference to the lives of citizens. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/> [15. studenoga 2019.]

Ispunjavanje navedenih zahtjeva te primjena navedenih načela omogućuje vrhovnim revizijskim institucijama stvaranje dodane vrijednosti i koristi građanima.

3.1.2. Misije vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije imaju utvrđene misiju i viziju svog djelovanja. „*Vizija organizacije cjelovita je predodžba o budućoj slici organizacije i putovima njezina ostvarenja. Misija je temeljni razlog postojanja organizacije. Dok se vizija odnosi na budućnost organizacije, misija je usredotočena na sadašnjost.*“³⁴

Vrhovne revizijske institucije donose strateške planove u kojima navode svoje ciljeve i zadaće za višegodišnje razdoblje. Na temelju strateških planova donose godišnje planove rada koji najčešće sadrže podatke o broju planiranih revizija te subjekata revidiranja.

U okviru strateških planova ističu se misija i vizija vrhovnih revizijskih institucija. Kroz misiju i viziju definiraju se temeljni ciljevi i vrijednosti koje vrhovne revizijske institucije žele ostvariti svojim radom. Misija, između ostalog, sadrži i temeljne zadaće vrhovnih revizijskih institucija. Predstavlja polaznu točku kojom se uprava vrhovne revizijske institucije rukovodi u upravljaju istom.

U Tablici 5 prikazane su misije vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije.

³⁴ Sikavica, P. (2011) Organizacija. Zagreb: Školska knjiga, str. 218. - 220.

Tablica 5

Misije vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije

Zemlja/VRI³⁵	Misija vrhovne revizijske institucije
Austrija/Revizorski sud	Neovisni, objektivni i na usluzi građanima
Belgija/Revizorski sud	Belgijski Revizorski sud u opisu svoje misije iznosi svoju viziju, načela na kojima temelji svoje aktivnosti i strategije koje izrađuje kako bi provedbom revizija doprinio unaprjeđenju javne uprave. Njegov je cilj unaprijediti funkcioniranje tijela javne vlasti. U tu svrhu na temelju raspravnog postupka iznosi korisne i pouzdane informacije koje obuhvaćaju nalaze, mišljenja i preporuke upućene parlamentarnim skupštinama, članovima vlade i subjektima revizije. Revizorski sud djeluje neovisno i u svojem radu primjenjuje međunarodne revizijske standarde. Pritom se oslanja na organizaciju rada kojom se ispunjavaju zahtjevi u pogledu stručnosti, integriteta i motivacije. Revizorski sud uzima u obzir kretanja u društvu te mu je cilj imati vodeću ulogu u području revizije javne uprave.
Bugarska/Državni ured za reviziju	Kontrola izvršenja proračuna i upravljanja drugim javnim sredstvima i aktivnostima provedbom djelotvornih, učinkovitih i isplativih revizija s ciljem unaprjeđenja upravljanja javnim sredstvima i povećanja odgovornosti u tom području.
Hrvatska/Državni ured za reviziju	Rad Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske usmjeren je na reviziju financijskih izvještaja i poslovanja te na poboljšanje usklađenosti s propisima, učinkovitosti i djelotvornosti subjekata koji upravljaju javnom imovinom i drugih subjekata određenih Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Također doprinosi poboljšanom upravljanju javnom imovinom i drugim javnim resursima te većoj informiranosti Hrvatskog sabora, Vlade i građana Republike o načinu i rezultatima upravljanja sredstvima iz državnog proračuna i drugim resursima.
Cipar/Državni ured za reviziju	Provoditi neovisne financijske revizije te revizije usklađenosti i uspješnosti u širem javnom sektoru u svrhu promicanja javnog izvješćivanja i optimalnog upravljanja javnim resursima.
Češka Republika/Vrhovni ured za reviziju	Misija je Vrhovnog ureda za reviziju pružati parlamentu i vladi objektivne informacije o upravljanju državnom imovinom te je u skladu s time njegov cilj ostvariti dodanu vrijednost za širu javnost. Vrhovni ured za reviziju ispituje jesu li aktivnosti obuhvaćene revizijom provedene u skladu sa zakonodavstvom, preispituje njihovu činjeničnu i formalnu točnost te procjenjuje jesu li one djelotvorne, ekonomične i učinkovite.
Danska/Državni ured za reviziju	Danski Državni ured za reviziju ispituje upotrebljavaju li se državna sredstva djelotvorno i na način koji je predvidio danski parlament.
Estonija/Državni ured za reviziju	Pomoći estonskom parlamentu, vladi i tijelima lokalne vlasti da djeluju razborito i donose važne odluke u interesu javnosti na način da odvagnu sve vrste informacija što je temeljitije moguće prije nego što donesu te odluke.
Finska/Državni ured za reviziju	Državni ured za reviziju Republike Finske u svojim se aktivnostima vodi načelima odgovornosti, otvorenosti, objektivnosti i poštovanja. Vizija je Ureda da finski način upravljanja financijama središnje države bude uzor za ostatak svijeta. Strateški je cilj Ureda promicati održivo i uspješno upravljanje financijama središnje države, pouzdanost informacija o financijama središnje države, te povjerenje u financije središnje države.
Francuska/Revizorski sud	Neovisnost, kolegij članova, raspravni postupak.
Njemačka/Savezni revizorski sud	Temeljna su načela kojima se njemački Savezni revizorski sud vodi u svojem radu neovisnost, neutralnost, objektivnost i vjerodostojnost. Svrha je njegovih revizija povećati transparentnost, učinkovitost i održivost vladina djelovanja.

³⁵ VRI - vrhovna revizijska institucija

Zemlja/VRI³⁵	Misija vrhovne revizijske institucije
Grčka/Helenski revizorski sud	Helenski revizorski sud odgovoran je za vanjsku reviziju opće države i ima ključnu ulogu u doprinosu kvaliteti i učinkovitosti financijskog upravljanja u grčkom javnom sektoru. Revizije koje provodi imaju sljedeće strateške ciljeve: unaprijediti financijsko upravljanje i povećati odgovornost tijela opće države, doprinijeti jačanju sustava financijske kontrole i odgovornosti, olakšati prikupljanje javnih prihoda na nacionalnoj i lokalnoj razini, unaprijediti upravljanje relevantnim tijelima s pomoću sustava unutarnje kontrole, ubrzati provedbu revizija o visokorizičnim temama, povećati kapacitete za reviziju, pružati grčkom parlamentu važne informacije koje će mu omogućiti da djelotvornije, izvršava svoju nadzornu ulogu, te ojačati kapacitete Suda za provedbu revizija uspješnosti. Kako bi postigao te ciljeve, Helenski revizorski sud usredotočuje se na područja koja su od velikog interesa za provedbu revizije, vodi računa o stalnom povećanju učinka provedenih revizija te na optimalan način upotrebljava dostupne resurse.
Mađarska/Državni ured za reviziju	Promicati transparentnost i dobro upravljanje javnim financijama provedbom revizija kojima se stvara vrijednost i koje imaju čvrste stručne temelje te na taj način doprinositi dobrom upravljanju u javnom sektoru.
Irska/Ured glavnog državnog revizora	Provoditi neovisna ispitivanja i izvješćivati irski Zastupnički dom o tome jesu li javna sredstva i resursi upotrijebljeni u skladu sa zakonodavstvom, je li se njima dobro upravljalo i jesu li primjereno knjiženi.
Italija/Računski sud	U skladu s člankom 100. Ustava Talijanske Republike, Corte dei Conti provodi preventivnu kontrolu legitimnosti mjera vlade, kao i ex post revizije upravljanja državnim proračunom. U slučajevima u kojima je to predviđeno zakonodavstvom sudjeluje u reviziji financijskog upravljanja tijela koja od države primaju redovitu proračunsku potporu. O rezultatima provedenih revizija izravno izvješćuje parlament. Zakonom je zajamčeno da su Corte dei conti i njegovi članovi neovisni o vladi. Corte dei conti sastoji se od neovisnih sudaca koji odgovaraju jedino pred zakonom i koji se raspoređuju u revizijske i pravne službe ili u ured javnog tužitelja.
Latvija/Državni ured za reviziju	Doprinositi učinkovitoj i zakonitoj uporabi novca poreznih obveznika, financijskom upravljanju i odgovornosti za javne rashode i poštenom i transparentnom donošenju odluka u javnom sektoru.
Litva/Državni ured za reviziju	Pomoći litavskoj državi da pametno upravlja javnim sredstvima i imovinom.
Luksemburg/Revizorski sud	Revizorski sud u ulozi vanjskog revizora ispituje zakonitost i pravilnost javnih prihoda i rashoda te dobro financijsko upravljanje javnim sredstvima. U skladu s time, Revizorski sud provjerava ekonomičnost, djelotvornost i učinkovitost javnih rashoda, no pritom ne ocjenjuje njihovu primjerenost.
Malta/Državni ured za reviziju	Doprinijeti promicanju odgovornosti, doličnosti i primjeni najbolje prakse u djelovanju vlade.
Nizozemska/Revizorski sud	Doprinijeti povećanju uspješnosti i boljem djelovanju središnje vlasti i povezanih institucija.
Poljska/Vrhovni ured za reviziju	Poticati dobro financijsko upravljanje i djelotvornost javnih službi za dobrobit Republike Poljske.
Portugal/Revizorski sud	Unaprjeđenje financijskog upravljanja javnim sredstvima promicanjem odgovornosti i transparentnosti te jamčenjem financijske odgovornosti. Portugalski Revizorski sud djeluje kao neovisni zaštitnik financijskih interesa građana na način da izvješćuje o tome kako se upotrebljava njihov novac.
Rumunjska/Revizorski sud	Provedba revizije utvrđivanja i uporabe financijskih sredstava države i javnog sektora te upravljanja tim sredstvima, podnošenje parlamentu i upravno teritorijalnim jedinicama izvješća o upravljanju tim sredstvima i njihovoj uporabi u skladu s načelima zakonitosti, pravilnosti, ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti.
Slovačka/Vrhovni ured za reviziju	Vizija: zajamčiti učinkovito upravljanje javnim sredstvima obavljanjem neovisnih revizija i uporabom njihovih rezultata. Misija: doprinijeti transparentnom donošenju odluka i boljem korporativnom upravljanju. Vrijednosti: pri obavljanju svojih aktivnosti Vrhovni ured za reviziju

Zemlja/VRI ³⁵	Misija vrhovne revizijske institucije
	Slovačke Republike poštuje vrijednosti i načela koje dijele uprava, revizori i administrativno osoblje institucije: objektivnost, stručnost, suradnja, učinkovitost, pouzdanost, neovisnost i otvorenost.
Slovenija/Revizorski sud	Nadzor uporabe javnog novca.
Španjolska/Računski sud	Izvršavanje vrhovnih revizijskih ovlasti u Španjolskoj i računovodstvenih ovlasti u smislu španjolskog ustava i španjolskog zakonodavstva.
Švedska/Državni ured za reviziju	Doprinijeti promicanju transparentne i djelotvorne uporabe resursa središnje države i učinkovite javne uprave provedbom neovisnih revizija svih aktivnosti središnje države. Švedski državni ured za reviziju također obavlja zadaće na nacionalnoj i međunarodnoj razini, kao što je razvoj i promicanje javne revizije. Usto nastoji ojačati položaj revizijskih tijela u zemljama u razvoju.
Ujedinjena kraljevina/Državni ured za reviziju	Pomoći državi da troši pametno. Iz perspektive javnog revizora pomažemo parlamentu da nadzire rad vlade i poboljša rad javnih tijela.
Europski revizorski sud	Doprinositi unaprjeđenju financijskog upravljanja EU-om, promicati odgovornost i transparentnost te djelovati kao neovisni zaštitnik financijskih interesa građana Europske unije. Europski revizorski sud upozorava na rizike, pruža jamstva te upućuje na nedostatke i ističe uspjehe. Istodobno daje smjernice donositeljima politika i zakonodavcima Europske unije o tome kako poboljšati upravljanje politikama i programima Europske unije te zajamčiti da građani Europske unije znaju kako se troši njihov novac.

Izvor: Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

Vrhovne revizijske institucije su kroz misiju utvrdile svoje uloge i zadaće kao institucije koje svojim radom trebaju utjecati na odgovorno i učinkovito upravljanje javnim sektorom. Misije uglavnom utvrđuju vrhovne revizijske institucije kao pomoć vladama ili parlamentu, štite financijske interese društvene zajednice, provode nadzor nad uporabom javnih resursa, ocjenjuju ekonomičnost, efikasnost te svrsishodnost uporabe javnih resursa, potiču odgovornost u upravljanju javnim resursima te doprinose transparentnom korištenju istih.

3.2. Pojam i značaj transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija

3.2.1. Pojam transparentnosti

Vrhovne revizijske institucije svojim radom potiču i jačaju odgovornost i transparentnost javnog sektora te na taj način stvaraju dodanu vrijednost i doprinose kvaliteti javnih usluga i kvalitetnijem životu građana.

„Pravo na pristup informacijama smatra se jednim od temeljnih prava u demokratskim društvima. Navedeno pravo omogućuje građanima stjecanje uvida u rad tijela javnog sektora te poticanje tijela javnog sektora na odgovorno i transparentno djelovanje.

Transparentnost znači da su javne informacije dostupne javnosti i da, ovisno o vrsti informacije, mogu biti pružene građanima ili drugim subjektima na zahtjev. U užem smislu, transparentnost se primarno osigurava kroz proaktivnu objavu određenog skupa javnih informacija te davanja određene informacije na zahtjev građana.“³⁶

Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija dala je svoju definiciju transparentnosti. Prema INTOSAI - P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti, *„transparentnost je snažna sila, koja kada se konstantno primjenjuje, može pomoći u borbi protiv korupcije, unaprijediti upravljanje te poticati odgovornost. Pojam transparentnosti u vidu vrhovnih revizijskih institucija znači da one pravovremeno, vjerodostojno i razumljivo javno izvještavaju o svom položaju, ovlastima, strategijama, aktivnostima, financijskom upravljanju i djelovanju. Nadalje, to uključuje obvezu javnog izvješćivanja o nalazima i zaključcima revizija te javno dostupne informacije o vrhovnoj revizijskoj instituciji.“³⁷*

Pojam i smjer transparentnosti, instrumenti kojima se postiže te njezin krajnji ishod prikazani su u Tablici 6.

³⁶ Friedrich Ebert Stiftung, Institut za javnu upravu (2013) 5. Forum za javnu upravu. Dostupno na: <https://www.bib.irb.hr/889842> [6. travnja 2018.]

³⁷ INTOSAI - P 20 Principles of Transparency and Accountability. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/> [15. studenoga 2019.]

Tablica 6

Pojam i smjer, instrumenti te ishod transparentnosti

Pojam i smjer	Instrumenti	Ishod
Javna vlast pruža informacije građanima proaktivno ili na zahtjev	Proaktivna komunikacija putem interneta, publikacija, javnih kampanja, odnosa s javnošću, javnost sjednica i događaja, izvješća o radu i financiranju	Informirani građani, zaštita pojedinačnih prava i prava građana kao članova političke zajednice, kontrola vlasti
Informacija kao output	Pristup informacijama na zahtjev - regulacija prava na pristup informacijama	
Smjer: od javne vlasti prema građanima		

Izvor: Friedrich Ebert Stiftung, Institut za javnu upravu (2013) 5. Forum za javnu upravu. Dostupno na: <https://www.bib.irb.hr/889842> [6. travnja 2018.]

Korištenjem instrumenata navedenih u Tablici 6 (razvojem komunikacijske politike, objavom izvješća o obavljenim revizijama te objavom drugih dokumenata i informacija o svojim aktivnostima) vrhovne revizijske institucije mogu postići zahtjevanu razinu transparentnosti te postati otvorena institucija dostupna javnosti. Na taj način informiraju zainteresirane strane o svom radu te koristima istog.

3.2.2. Važnost transparentnog djelovanja vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije promotori su jačanja odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Budući da one kroz svoj rad (provođenje financijskih, revizija učinkovitosti i usklađenosti, procjenom javnih ekonomskih politika i drugih zadaća koje obavljaju u skladu sa zakonom), zahtijevaju transparentno i odgovorno upravljanje javnim resursima, od istih se očekuje da same budu primjer transparentnog i odgovornog djelovanja. Pored standarda državne revizije koji zahtijevaju od vrhovnih revizijskih institucija pružanje informacija o svom radu i aktivnostima, na obvezu pružanja informacija ih obvezuju i propisi kojima je uređeno pravo građana na pristup informacijama. Pojedine vrhovne revizijske institucije su na svojim službenim mrežnim stranicama informacije i podatke koji se, primjerice, odnose na postupak zapošljavanja, plaće zaposlenih, postupke javne nabave, primjenu etičkog kodeksa i drugo, svrstale u poseban odjeljak pod nazivom „transparentnost.“ Na taj način navedene informacije čine pristupačnijima javnosti te potiču druge subjekte javnog sektora na isto postupanje. Budući da se rad vrhovnih revizijskih institucija (plaće zaposlenih i drugi rashodi) financira iz državnog proračuna (dio financijskih sredstava vrhovne revizijske institucije mogu ostvariti sudjelovanjem u različitim projektima, kao

što su tzv. *twinning* projekti) vrlo je važno jasno prikazati na što su sredstva utrošena. Stoga je važno da vrhovne revizijske institucije pružaju primjer transparentnog rada.

3.3. Svrha i ciljevi transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija

3.3.1. Svrha transparentnog djelovanja vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije doprinose jačanju odgovornosti i transparentnosti javnog sektora, između ostalog, objavljujući rezultate provedenih revizija. U tom smislu, vrhovne revizijske institucije moraju biti otvorene za komunikaciju sa zainteresiranim stranama.

„Doprinosi vrhovnih revizijskih institucija društvu u kontekstu jačanja odgovornosti, integriteta i transparentnosti javne vlasti su maksimalni kada su vrhovne revizijske institucije u mogućnosti predstaviti vrijednost njihove uloge i rezultate njihova rada građanima i drugim zainteresiranim stranama. Javnom objavom njihova doprinosa i rezultata rada, vrhovne revizijske institucije mogu potaknuti razumijevanje i podršku te biti generatori poboljšanja upravljanja u javnom sektoru. Danas vrhovne revizijske institucije imaju mnoštvo dostupnih kanala za komunikaciju vrijednosti i koristi koje donose društvu. Za učinkovitu komunikaciju o vrijednostima i koristima sa građanima i drugim zainteresiranim stranama, visoka razina transparentnosti i kredibiliteta vrhovne revizijske institucije je veoma korisna.“³⁸

Komunikacija vrhovnih revizijskih institucija trebala bi približiti svim zainteresiranim stranama rezultate njihovog rada, značaj i ulogu.

³⁸ INTOSAI (2013) Communicating and Promoting the Value and Benefits of SAIs: An Intosai Guideline. Dostupno na: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/materials/Communicating-and-Promoting-the-Value-and-Benefits-of-SAIs-An-INTOSAI-Guideline.pdf> [1. prosinca 2018.]

3.3.2. Načini postizanja ciljeva transparentnosti

Da bi postigle transparentno djelovanje, vrhovne revizijske institucije primjenjuju standarde koji su doneseni kako bi im pomogli u postizanja transparentnog i odgovornog djelovanja. Osnovni preduvjeti koji predstavljaju smjernice za postizanje transparentnosti i odgovornosti vrhovnih revizijskih institucija sadržani su u INTOSAI - P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti.

Razvojem prava javnosti na informacije, kako o radu subjekata javnog sektora, tako i o radu vrhovnih revizijskih institucija, razvili su se mehanizmi čija primjena doprinosi transparentnosti rada. *„Razvojem instituta državne revizije, razvili su se i različiti mehanizmi putem kojih se može postići transparentno djelovanje. Neki od mehanizama su:*

- *javni pristup informacijama koje posjeduje vrhovna revizijska institucija,*
- *aktivna komunikacijska politika,*
- *objava izvješća o obavljenim revizijama,*
- *transparentnost u korištenju resursa vrhovne revizijske institucije,*
- *transparentnost u javnoj nabavi i zaključivanju ugovora,*
- *objava popisa zaposlenih, radnih mjesta, visine plaće i kontakata te*
- *objava prethodnih profesionalnih odnosa dužnosnika vrhovne revizijske institucije.*³⁹

Navedene mehanizme vrhovne revizijske institucije trebale bi primjenjivati kako bi postigle razinu transparentnog djelovanja koju od njih zahtjeva međunarodni okvir za postizanje transparentnosti rada vrhovnih revizijskih institucija. Isto tako, važno je razviti odnose s medijima putem kojih vrhovne revizijske institucije mogu predstaviti svoj rad. *„S ciljem predstavljanja svog rada u javnosti, vrhovne revizijske institucije trebale bi razviti strategiju komunikacije na sljedeće načine:*

- *promoviranjem boljeg razumijevanja uloge i odgovornosti istih,*
- *istraživanjem načina kako postati prepoznatljiv u javnosti,*
- *učiniti informacije dostupne javnosti te*

³⁹ Guillan Montero, A (2012) Building bridges: Advancing Transparency and participation through the articulation of Supreme Audit Institutions and civil society, 2nd Transatlantic Conference on Transparency Research, Utrecht. Dostupna na <https://www.right2info.org> [31. srpnja 2019.]

- *komunicirati sa javnošću kao pružatelj i primatelj informacija.*⁴⁰

Transparentnim radom vrhovne revizijske institucije moraju opravdati razlog svog postojanja i djelovanja kao neovisne institucije. Svrha i cilj transparentnog rada je predstavljanje uloge, svrhe, koristi i vrijednosti koje vrhovne revizijske institucije svojim radom donose društvu u cjelini.

3.4. Temeljna načela transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija

3.4.1. Temeljna načela i zahtjevi za transparentnošću u okviru državne revizije

Limskom deklaracijom, dokumentom kojim su utvrđena temeljna načela vrhovnih revizijskih institucija, između ostalih, utvrđena su načela i pravila izvješćivanja. Limska deklaracija zahtjeva od vrhovnih revizijskih institucija *„neovisno izvješćivanje parlamenta o svojim aktivnostima jednom godišnje, o značajnim nalazima obavljenih revizija tijekom godine te javnu objavu svih izvješća o obavljenim revizijama.“*

Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija propisuje *„pravo i obvezu vrhovnih revizijskih institucija da jednom godišnje izvještavaju o rezultatima provedenih revizija te odlučuju o sadržaju i vremenu objave svojih izvješća.“*

U okviru INTOSAI - P 12 Vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih institucija - stvaranje promjena u životima građana navode se načela u vezi s izvještavanjem o rezultatima provedenih revizija, komunikaciji sa zainteresiranim stranama te transparentnosti i odgovornosti vrhovnih revizijskih institucija. INTOSAI - P 12, u pogledu transparentnosti, zahtjeva neovisno, pravovremeno i objektivno izvješćivanje o rezultatima provedenih revizija, s naglaskom na jednostavnost u pisanju izvješća o obavljenim revizijama. Nadalje, zahtjeva se predstavljanje rada vrhovne revizijske institucije na način da se razumije njezina uloga i svrha te osiguranje odgovarajuće razine transparentnosti i odgovornosti. Očekuje se suradnja vrhovne revizijske

⁴⁰ INTOSAI (2013) Communicating and Promoting the Value and Benefits of SAIs: An Intosai Guideline. Dostupno na: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/materials/Communicating-and-Promoting-the-Value-and-Benefits-of-SAIs-An-INTOSAI-Guideline.pdf> [1. prosinca 2018.]

institucije sa građanima, medijima i ostalim zainteresiranim stranama te objava aktivnosti vrhovne revizijske institucije koje nisu vezane isključivo uz rezultate provedenih revizija na mrežnim stranicama iste.

Načela transparentnosti i odgovornosti detaljnije su razrađena kroz INTOSAI - P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti. Primjena INTOSAI - P 20 zahtjeva od vrhovnih revizijskih institucija, između ostalog, javnu objavu vizije i misije, etičkog kodeksa, ekonomično, djelotvorno i svrsishodno upravljanje, izvješćivanje o rezultatima provedenih revizija i danim nalozima i preporukama subjektu revizije te pravovremenu objavu rezultata provedenih revizija i drugih aktivnosti.

3.4.2. Preduvjeti i smjernice za postizanje transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovna revizijska institucija svojim bi radom i djelovanjem trebala pružiti primjer transparentnog i odgovornog djelovanja. Kao smjernice za transparentno i odgovorno upravljanje, Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija usvojila je načela transparentnosti i odgovornosti 2013. godine. Nakon izmjena INTOSAI okvira tijekom 2019. godine, navedena načela sadržana su u okviru INTOSAI - P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti. Kako je već navedeno, INTOSAI - P 12 također navode zahtjeve u vezi transparentnosti i odgovornosti kojima se postiže dodana vrijednost revizije.

„Jedan od najvećih izazova s kojim se suočavaju vrhovne revizijske institucije je predstaviti bolje razumijevanje njihova rada i uloge u društvu. Informacije o vrhovnim revizijskim institucijama bi trebale biti lako dostupne i relevantne u skladu s njihovim ovlastima i zakonodavnim okvirom. Procedure rada, aktivnosti i izvješća o obavljenim revizijama trebali bi biti transparentni. Vrhovne revizijske institucije trebale bi otvoreno komunicirati s medijima i drugim zainteresiranim stranama te biti vidljive u javnom prostoru.“⁴¹

⁴¹ INTOSAI - P 20 Principles of Transparency and Accountability. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/> [15. studenoga 2019.]

Važno je istaknuti da je u uvodnom dijelu dokumenta INTOSAI - P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti navedeno da, s obzirom na različite ovlasti, zakonodavni okvir koji regulira rad vrhovnih revizijskih institucija te društveno i kulturno okruženje, navedene standarde neće moći ili neće moći u cijelosti primijeniti sve vrhovne revizijske institucije.

U Tablicama 7 i 8 prikazani su preduvjeti sadržani u okviru INTOSAI - P 12 te INTOSAI - P 20 koje vrhovne revizijske institucije trebaju ispuniti u cilju postizanja transparentnog djelovanja.

Tablica 7

INTOSAI - P 12 preduvjeti za postizanje transparentnosti

<p>Načelo 3 Vrhovne revizijske institucije trebale bi komunicirati sa subjektima revizije i drugim zainteresiranim stranama te izvješćivati o poduzetim mjerama u vezi danih preporuka.</p>
<p>Načelo 4 Vrhovne revizijske institucije trebale bi jasno i objektivno izvješćivati, koristeći pritom jezik koji je razumljiv svim zainteresiranim stranama, pravovremeno objavljujivati izvješća te ih učiniti dostupnima svim zainteresiranim stranama koristeći pritom odgovarajuće komunikacijske kanale.</p>
<p>Načelo 6 Vrhovne revizijske institucije trebale bi komunicirati na način da utječu na razumijevanje njihove uloge i odgovornosti kao neovisnog revizora javnog sektora te razvoj svijesti o odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru; trebale bi komunicirati na način da osiguraju razumijevanje rezultata njihova rada te razviti odnose s medijima kako bi olakšale komunikaciju s građanima.</p>
<p>Načelo 7 Vrhovne revizijske institucije bi trebale surađivati sa INTOSAI i drugim profesionalnim udruženjima s ciljem promocije njihove uloge u javnom sektoru.</p>
<p>Načelo 8 Vrhovne revizijske institucije trebale bi javno objaviti svoje ovlasti, odgovornosti, misiju, strategiju, upravljati svojim aktivnostima ekonomično, djelotvorno i svrsishodno u skladu sa zakonima i drugim propisima te o tome javno izvješćivati, biti predmet neovisne vanjske revizije te javno objaviti rezultate obavljene revizije.</p>
<p>Načelo 9 Vrhovne revizijske institucije trebale bi usvojiti načela dobrog upravljanja, biti predmet neovisnog vanjskog vrednovanja, tzv. <i>peer review</i> te javno objaviti rezultate takvog vrednovanja.</p>
<p>Načelo 10 Vrhovne revizijske institucije trebale bi objaviti svoje temeljne vrijednosti te se zalagati za profesionalnu etiku.</p>

Izvor: INTOSAI - P 12 The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions - making a difference to the lives of citizens. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/>

[15. studenoga 2019.]

INTOSAI - P 12 naglašava da se transparentnim radom treba na pristupačan način omogućiti svim zainteresiranim stranama uvid u rad vrhovnih revizijskih institucija.

Ističe koristi transparentnog rada te daje smjernice kako zainteresiranim stranama približiti koristi koje vrhovne revizijske institucije donose svojim djelovanjem.

Tablica 8

INTOSAI - P 20 preduvjeti za postizanje transparentnosti

<p>Načelo 2 Vrhovne revizijske institucije čine javno dostupnim njihov mandat, misiju, organizacijsku strukturu, strategiju te odnose sa različitim stranama, uključujući zakonodavna tijela i izvršnu vlast. Uvjeti imenovanja, ponovnog imenovanja, umirovljenja te udaljenja čelnika vrhovne revizijske institucije te članova kolegijalnog tijela su javno dostupni. Vrhovne revizijske institucije se potiče na objavu informacija o njihovom mandatu, odgovornostima, misiji, strategiji i aktivnostima na jednom od službenih jezika INTOSAI pored službenog jezika zemlje.</p>
<p>Načelo 4 Etički zahtjevi za revizore, suce (kod vrhovnih revizijskih institucija koje su osnovane kao sudovi) i druge službenike su javno dostupni.</p>
<p>Načelo 6 Vrhovne revizijske institucije primjenjuju prakse dobrog upravljanja, uključujući unutarnje kontrole nad financijskim upravljanjem. Financijski izvještaji vrhovnih revizijskih institucija su javno objavljeni i predmet su neovisne vanjske revizije ili parlamentarnog pregleda. Vrhovne revizijske institucije procjenjuju i izvještavaju o svom poslovanju i učinkovitosti u svim područjima, kao što su financijska revizija, revizija usklađenosti, pravosudne aktivnosti (one vrhovne revizijske institucije koje su osnovane kao sudovi), revizija učinkovitosti, vrednovanje programa te zaključci u vezi aktivnosti javnog sektora. Vrhovne revizijske institucije održavaju i razvijaju vještine i kompetencije potrebne za njihov rad s ciljem postizanje misije i ispunjenja odgovornosti. Vrhovne revizijske institucije javno objavljuju visinu svog proračuna i izvještavaju o izvorima financijskih sredstava i njihovom korištenju. Vrhovne revizijske institucije izvještavaju o djelotvornosti i svrsishodnosti s kojom koriste svoja sredstva. Vrhovne revizijske institucije mogu koristiti revizijske odbore, koje uglavnom čine neovisni članovi, kako bi dali doprinos financijskom upravljanju i procesu izvještavanja iste. Vrhovne revizijske institucije mogu koristiti pokazatelje učinkovitosti u procjeni vrijednosti revizijskog posla kada izvještavaju parlament, građane i druge zainteresirane strane. Vrhovne revizijske institucije prate rezultate i učinke svog rada u javnosti kroz povratne vanjske informacije.</p>
<p>Načelo 7 Vrhovne revizijske institucije javno objavljuju svoje zaključke i preporuke koje su rezultat provedenih revizija, osim ako nije riječ o tajnosti podataka prema posebnim zakonima i propisima. Vrhovne revizijske institucije izvješćuju o mjerama poduzetim u vezi danih preporuka. Vrhovne revizijske institucije osnovane kao sudovi izvješćuju o sankcijama i kaznama izrečenim odgovornim osobama subjekta revizije. Vrhovne revizijske institucije javno izvješćuju o ukupnim rezultatima provedenih revizija. Vrhovne revizijske institucije održavaju snažnu vezu s odgovarajućim parlamentarnim odborima s ciljem boljeg razumijevanja revizijskih izvješća i odgovarajućeg djelovanja vrhovnih revizijskih institucija.</p>
<p>Načelo 8 Vrhovne revizijske institucije otvoreno komuniciraju s medijima i drugim zainteresiranim stranama o svom djelovanju i rezultatima provedenih revizija te su vidljive u javnom prostoru. Vrhovne revizijske institucije potiču interes akademske zajednice i javnosti za njihovim radom. Sažeci izvješća o obavljenim revizijama i sudskih presuda su dostupni na jednom od službenih jezika INTOSAI, pored službenog jezika zemlje. Vrhovne revizijske institucije provode revizije te pravodobno objavljuju izvješća; transparentnost i odgovornost će biti unaprijeđene ako pružene informacije nisu zastarjele.</p>

Izvešća vrhovnih revizijskih institucija su dostupna i razumljiva široj javnosti (sadrže sažetke, grafičke prikaze, objavljuju se video prezentacije te priopćenja za javnost).

Načelo 9

Vrhovne revizijske institucije koriste savjete neovisnih vanjskih stručnjaka s ciljem unapređenja kvalitete i vjerodostojnosti svog rada te izvještavaju o rezultatima stručne recenzije/procjene te neovisnog vanjskog vrednovanja

Izvor: INTOSAI - P 20 Principles of Transparency and Accountability. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/>

[15. studenoga 2019.]

INTOSAI - P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti navode koje dokumente i podatke vrhovne revizijske institucije trebaju učiniti javno dostupnima. Kako bi potaknula i učinila jednostavnijom javnu objavu dokumenata i podataka, Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija objavila je smjernice za postizanje transparentnosti u dokumentu GUID 9040 (ranije ISSAI 21 Načela transparentnosti i odgovornosti - primjeri dobre prakse). Navedene smjernice sadrže dobru praksu vrhovnih revizijskih institucija u pogledu postizanja transparentnosti. Navedeni su primjeri za pojedina načela i zahtjeve transparentnosti te što su pojedine vrhovne revizijske institucije objavile prema kojim zahtjevima sadržanim u navedenim smjernicama.

3.5. Komunikacija vrhovnih revizijskih institucija kao instrument postizanja transparentnosti

3.5.1. Razvoj komunikacijske strategije

Kako bi uspješno prenijela informacije o svom radu i aktivnostima, vrhovna revizijska institucija trebala bi imati utvrđenu komunikacijsku strategiju. „*Prenošenje poruka je osnovni dio komunikacije svake vrhovne revizijske institucije i to je srž dugotrajne, dosljedne i uspješne komunikacijske strategije.*“⁴²

S ciljem unaprjeđenja komunikacije sa zainteresiranim stranama organizacije koje okupljaju vrhovne revizijske institucije objavile su nekoliko priručnika. Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija objavila je vodič pod nazivom „*Komunikacija*

⁴² EUROSAI (2017) A Roadmap for Reaching Supreme Audit Institution Communication Goals. Dostupno na:

<https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/strategic-plan/goal-team-1/Roadmap-for-Reaching-SAI-Communication-Goals.pdf>

[10. prosinca 2018.]

i promocija vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih institucija“ 2013. godine. Europska organizacija vrhovnih revizijskih institucija (EUROSAI) objavila je dokument pod nazivom „*Plan za postizanje ciljeva komunikacije vrhovnih revizijskih institucija*“ 2017. godine. Prvi dokument najvećim se dijelom odnosi na razvoj komunikacijske strategije. „*Plan za postizanje ciljeva komunikacije vrhovnih revizijskih institucija*“ opisuje cijeli komunikacijski proces, od utvrđivanja ciljanih korisnika informacija, kreiranja izvješća o obavljenim revizijama i drugih objava, rizicima komuniciranja te na kraju daje preporuke za unaprjeđenje procesa komuniciranja.

„Usvajanje komunikacijske strategije unaprjeđuje transparentnost i odgovornost vrhovnih revizijskih institucija. Postoji nekoliko razloga zašto vrhovne revizijske institucije trebaju razviti i usvojiti komunikacijsku strategiju:

- *moгуćnost subjekata u javnom sektoru da predstave rezultate svojih aktivnosti omogućava im opravdanje njihova postojanja,*
- *sloboda vrhovnih revizijskih institucija u kreiranju vlastite komunikacijske politike prema medijima i široj javnosti je osnovna komponenta njihove neovisnosti i djelotvornosti,*
- *provođenje komunikacijske politike omogućuje uspostavu pokazatelja učinkovitosti rada vrhovnih revizijskih institucija,*
- *komunikacijska politika može pozitivno utjecati na usklađenost vrhovne revizijske institucije za propisima u vezi pristupa informacijama te*
- *nedostatak komunikacijske politike može stvoriti dojam zatvorene institucije o čijem se radu i aktivnostima ne zna mnogo što može dovesti u pitanje opravdanosti postojanja iste.*⁴³

Praksa je vrhovnih revizijskih institucija imenovati glasnogovornika ili osobu koju on odredi, ovisno o temi ili poruci, odnosno informaciji koja se prenosi javnosti. Imenovana osoba je najčešće čelnik vrhovne revizijske institucije, njegovi pomoćnici ili drugi zaposleni na rukovodećim mjestima te službenik za odnose s javnošću.

⁴³ Gonzalez Diaz, B., Garcia Fernandez, R., Lopez-Diaz, A. (2012) Communication as a Transparency and Accountability Strategy in Supreme Audit Institutions. *Administration and Society*, 45 (5), str 583. - 609. Dostupno na: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0095399712438376> [2. prosinca 2018.]

3.5.2. Komunikacijski kanali vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije imaju na raspolaganju mnoštvo komunikacijskih kanala putem kojih mogu objaviti informacije o svom radu i aktivnostima. Razvojem informacijske tehnologije povećana je upotreba elektroničkih medija. U novije vrijeme sve je veća zastupljenost društvenih medija putem kojih se rad i aktivnosti vrhovnih revizijskih institucija pokušavaju približiti najširoj javnosti.

„Vrhovne revizijske institucije koriste različite komunikacijske kanale kako bi osigurale pružanje informacija krajnjim korisnicima:

- *mediji (radio, tisak, televizija),*
- *Internet,*
- *konferencije,*
- *dani otvorenih vrata,*
- *publikacije (brošure, knjige, videozapisi i specijalizirane publikacije) te*
- *uspostavljanje odnosa sa drugim institucijama.*⁴⁴

Vrhovne revizijske institucije imaju uspostavljene odjele za odnose s javnošću koji obavljaju komunikaciju sa zainteresiranim stranama. Godišnja izvješća o radu, izvješća o obavljenim revizijama i drugi službeni akti trebali bi biti objavljeni na službenim mrežnim stranicama. U posljednjih nekoliko godina vrhovne revizijske institucije prisutne su na društvenim mrežama, kao novijem mediju putem kojih svoj rad pokušavaju približiti najširoj javnosti. Vrhovne revizijske institucije same odabiru kako i na koji način će svoj rad predstaviti javnosti, u skladu sa smjernicama sadržanim u INTOSAI profesionalnom okviru. Odabir komunikacijskih kanala ovisi o vrsti informacija i poruka koja se želi prenijeti.

⁴⁴ Gonzalez Diaz, B., Garcia Fernandez, R., Lopez-Diaz, A. (2012) Communication as a Transparency and Accountability Strategy in Supreme Audit Institutions. *Administration and Society*, 45 (5), str 583. - 609. Dostupno na: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0095399712438376> [2. prosinca 2018.]

3.5.3. Upravljanje rizicima komunikacije

Vrhovne revizijske institucije u pružanju informacija i poruka moraju biti neovisne i objektivne. Upravo je zato opravdano uspostavljanje odjela za odnose s javnošću, imenovanje osoba odgovornih za odnose s javnošću ili korištenje usluga vanjskih stručnjaka.

Pružanje informacija i poruka nosi rizik pogrešnog tumačenja i nerazumijevanja od strane primatelja informacija i poruka. Da bi se navedeni rizik smanjilo na najmanju moguću mjeru, jer ga je nemoguće u potpunosti izbjeći, potrebno je upravljati rizikom komunikacije.

Prema „*Planu za postizanje ciljeva komunikacije vrhovnih revizijskih institucija*“, kojeg je objavio EUROSAI, potrebno je „*utvrditi poruku koja se želi prenijeti te svrhu poruke, oblik poruke, komunikacijski kanal putem kojeg će poruka biti plasirana, hoće li zainteresirane strane razumjeti poruku te reagirati na predviđen način.*“

„*U slučaju kada vrhovne revizijske institucije ne komuniciraju na ispravan način, rizik za stvaranje nesporazuma je sve veći. Opća javnost i druge zainteresirane strane bi mogli smatrati vrhovne revizijske institucije samo kao trošak, bez pružanja ikakve ili minimalne vrijednosti.*“⁴⁵

Informacije koje pružaju vrhovne revizijske institucije trebaju biti jasne, sažete, nedvosmislene i pravovremene.

⁴⁵ Mamić Sačer I., Pavić I., Vuković D. (2017). Supreme Audit Institutions Annual Reporting to Parliament and General Public - European Union Member States Experience. Dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/318445225_Supreme_Audit_Institutions_Annual_Reporting_to_Parliament_and_General_Public_-_European_Union_Member_States_Experience/download [26. studenoga 2018.]

4. OBILJEŽAJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U EUROPSKOJ UNIJI

4.1. Razvoj državne revizije u Europskoj uniji

4.1.1. Povijesni razvoj državne revizije u Europskoj uniji⁴⁶

Državna revizija u Europi ima povijest dugu nekoliko stotina godina. U pojedinim zemljama državna revizija postoji nekoliko desetljeća, dok u drugim zemljama državna revizija ima povijest dugu i nekoliko stoljeća. U nastavku je prikazan kratki pregled povijesnog razvoja državne revizije u pojedinim zemljama koje danas čine Europsku uniju.

Belgijski revizorski sud osnovan je 1830. godine, dok je njegovo djelovanje potvrđeno Ustavom 1831. godine. U Bugarskoj je vrhovna revizijska institucija uspostavljena 1880. godine. Danska vrhovna revizijska institucija osnovana je po uzoru na belgijski Revizorski sud 1855. godine. U obliku u kojem djeluje danas osnovana je 1976. godine te je neovisna institucija odgovorna danskom parlamentu. Revizija javnog sektora u Njemačkoj ima povijest dugu oko 300 godina. Kralj Frederik William I. uspostavio je prvu instituciju za reviziju javnog sektora 1714. godine. Institucija je kroz povijest doživjela promjene, a 1998. godine osnovani su regionalni uredi čime je osnažen rad institucije. U Španjolskoj je u 16. stoljeću osnovan Revizorski sud koji je zamijenio dotadašnje institucije koje su provodile kontrolu trošenja javnih sredstava. Revizorski sud kao vrhovna revizijska institucija osnovan je Zakonom o organizaciji, funkcijama i procedurama Revizorskog suda 1953. godine i izmjenama navedenog Zakona 1961. godine. Francuski Revizorski sud jedna je od najstarijih i najuglednijih institucija u državi. Utemeljen je 1807. godine. Povijest vrhovne revizijske institucije Cipra seže u doba kada Cipar još nije bio samostalna država. Vrhovna revizijska institucija je doživjela nekoliko promjena kroz povijest koje su se uglavnom odnosile na promjene ovlasti i organizacije. Cipar je postao samostalna država 1960. godine. Tada je imenovan i prvi glavni državni revizor. Državni ured za reviziju u Latviji u svom sadašnjem obliku utemeljen je 1918. godine nakon osamostaljenja države. Prvi Zakon o Državnom uredu za reviziju donesen je 1923. godine. U razdoblju od 1940. godine

⁴⁶ Povijesni razvoj državne revizije u Europskoj uniji prikazan je prema podacima dostupnima u publikaciji Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

do 1991. godine Ured nije djelovao te je ponovno započeo s radom 1992. godine. U Litvi je Državna kontrolna institucija utemeljena 1919. godine kada je usvojen prvi zakon kojim je reguliran rad navedene institucije. Revizorski sud Luksemburga utemeljen je 1840. godine, dok u današnjem obliku postoji od 1999. godine. Državni ured za reviziju, kao najviša revizijska institucija u Hrvatskoj, osnovan je 1993. godine, a s radom je započeo 1994. godine. Reviziju javnog sektora na Malti je obavljao Odjel za reviziju Ministarstva financija sve do uspostave Nacionalnog ureda za reviziju 1997. godine. Tradicija države revizije u Poljskoj seže u 16. stoljeće. Sama institucija kroz povijest je doživjela mnogobrojne promjene, ponajviše zbog političkih promjena u samoj državi. Kao neovisna institucija za reviziju državnih prihoda i rashoda te upravljanja imovinom utemeljena je 1919. godine. Rumunjski Revizorski sud osnovan je zakonom 1864. godine, dok je zakonom iz 1929. godine dobio sudske ovlasti. Sud je bio ukinut da bi devedesetih opet počeo s radom kao institucija koja provodi financijsku kontrolu upravljanja i korištenja javnih resursa, sa sudskim ovlastima. Počeci državne revizije u Slovačkoj su u 18. stoljeću, dok je institucija državne revizije u današnjem obliku osnovan 1993. godine, nakon osamostaljenja Slovačke. Nacionalni ured za reviziju u Finskoj je najstarija institucija u spomenutoj državi odgovorna za reviziju upravljanja državnim financijama čija povijest seže još u 16. stoljeće, dok je u današnjem obliku osnovan 1947. godine. Nacionalni ured za reviziju Ujedinjene Kraljevine u svom sadašnjem obliku postoji od 1983. godine, iako je povijest državne revizije u Ujedinjenoj Kraljevini duga nekoliko stotina godina. Europski revizorski sud, kao vanjski revizor Europske unije, započeo je s radom 1977. godine, u vrijeme Europske zajednice.⁴⁷ U povijesti Europskog revizorskog suda značajan je Ugovor iz Maastrichta,⁴⁸ kojim su povećane ovlasti i neovisnosti Suda.

„Većina institucija državne revizije je kroz povijest doživjela značajne strukturne promjene, proširenja uloga i ovlasti. Te su promjene najčešće bile uzrokovane političkim promjenama u zemlji. Državna revizija, zakonodavna i izvršna vlast nalaze se u stalnom ispreplitanju odnosa, putem kojih mogućnosti koje im se nude najbolje iskoristiti odgovornom suradnjom u interesu poreznih obveznika. Tako bi parlament trebao na najbolji mogući način koristiti informacije dobivene iz revizijskih izvještaja o

⁴⁷ Europska zajednica je izraz koji se koristio za Europsku ekonomski zajednicu, Europsku zajednicu za ugljen i čelik i Europsku zajednicu za atomsku energiju, do stupanja na snagu Ugovora iz Maastrichta 1993. godine.

⁴⁸ Ugovorom iz Maastrichta uspostavljena je Europska unija, čime je započelo novo razdoblje u procesu europskih integracija.

*korištenju javnih sredstava, jačajući time svoju funkciju nositelja nadzorne i proračunske suverenosti. Pored toga, izvješća državne revizije pružaju parlamentu i potrebne informacije o djelotvornosti pojedinih zakona. Suradnja državne revizije i izvršne vlasti također treba biti dvodimenzionalna.*⁴⁹

4.1.2. Suvremeni razvoj i pravci djelovanja državne revizije u Europskoj uniji

Kako je već istaknuto, vrhovne revizijske institucije su od svog osnivanja doživjele značajne promjene, što od organizacijskog oblika do promjena ovlasti i nadležnosti. „U institucionalnom smislu, najznačajnije promjene su se odnosile na prijelaz iz povezanosti vrhovnih revizijskih institucija s izvršnom u povezanost sa zakonodavnom vlašću.”⁵⁰

Tako, primjerice, danski Državni ured za reviziju od 1991. godine više nije odgovoran Ministarstvu financija, već parlamentu. Devedesetih godina obnovljene su aktivnosti Nacionalnog ureda za reviziju u Estoniji, nakon što su bile prekinute 1940. godine.

Savezni revizorski sud u Njemačkoj je 2017. godine implementirao novu organizacijsku strukturu te na taj način omogućio revizijskim odjelima lakšu prilagodbu vanjskom okruženju. Posljednji Zakon o nacionalnom uredu za reviziju u Bugarskoj donesen je u studenom 2010. godine. Misija Revizorskog suda u Francuskoj s vremenom je znatno proširena. Revizijom Ustava iz 2008. godine detaljnije je utvrđena i proširena misija Suda na način da Sud ima ovlasti provoditi vrednovanje javnih ekonomskih politika, što je dodatno potvrđeno nizom zakona donesenih tijekom 2011. godine. Nakon niza promjena, državna revizije u Poljskoj značajno je modernizirana donošenjem Zakona o Vrhovnom uredu za reviziju 1994. godine. Izmjenom Ustava Republike Hrvatske 2010. godine, Državni ured za reviziju utvrđen je kao najviša revizijska institucija u zemlji te samostalna i neovisna u svom radu.

Danas se sve više pozornosti usmjerava na profesionalnu suradnju te razmjenu iskustva i znanja između vrhovnih revizijskih institucija.

U okviru Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija uspostavljeno je sedam regionalnih organizacija. Jedna od njih je EUROSAI, Europska organizacija vrhovnih revizijskih institucija utemeljena 1990. godine. Glavni cilj Europske

⁴⁹ Akrap, V. et al. (2009) Državna revizija. Zagreb: Masmedia, str. 82. i 83.

⁵⁰ Pernar, L. (2002) Vrhovne revizijske institucije u okviru Europske unije. Revizija, 9 (1), str. 43.

organizacije vrhovnih revizijskih institucija je promicanje suradnje među vrhovnim revizijskim institucijama. EUROSAl danas ima 50 članica.

U okviru navedenih organizacija djeluju različite radne skupine koje čine predstavnici vrhovnih revizijskih institucija. Na taj način želi se povećati razmjena znanja, iskustva i prakse između vrhovnih revizijskih institucija. Radne skupine osnovane su za različita područja djelovanja u okviru ovlasti vrhovnih revizijskih institucija.

Razvija se bilateralna i multilateralna suradnja, osobito kroz provođenje tzv. zajedničkih revizija. Također, vrhovne revizijske institucije sve više vremena posvećuju provođenju revizija učinkovitosti sa širokim rasponom tema od javnog interesa te provode vrednovanje nacionalnih ekonomskih politika, osobito fiskalne politike.

4.2. Organizacija vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji

4.2.1. Organizacijski oblici vrhovnih revizijskih institucija

Kako je u radu već navedeno, danas razlikujemo tri organizacijska oblika vrhovnih revizijskih institucija (revizorski sud sa sudskim ovlastima, kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti te monokratski ured). U Tablici 9 prikazani su organizacijski oblici i status vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije

Tablica 9

Organizacijski oblik i status vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije

Zemlja/VRI	Organizacijski oblik i status
Austrija/Revizorski sud	Jedinstven model, s predsjednikom na čelu, pri čemu se revizije obavljaju na razini federacije, saveznih zemalja i općina
Belgija/Revizorski sud	Sud/kolegij sa sudskim ovlastima
Bugarska/Državni ured za reviziju	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojem je na čelu predsjednik
Hrvatska/Državni ured za reviziju	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojemu je na čelu glavni državni revizor
Cipar/Državni ured za reviziju	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojemu je na čelu glavni državni revizor
Češka Republika/Vrhovni ured za reviziju	Kolegij bez sudskih ovlasti
Danska/Državni ured za reviziju	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojemu je na čelu glavni državni revizor
Estonija/Državni ured za reviziju	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojemu je na čelu glavni državni revizor
Finska/Državni ured za reviziju	Neovisno nacionalno revizijsko tijelo kojem je na čelu glavni državni revizor

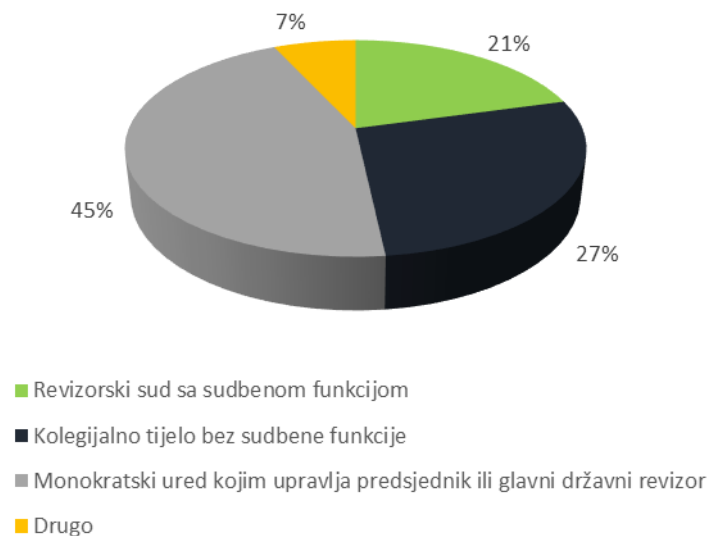
Zemlja/VRI	Organizacijski oblik i status
Francuska/Revizorski sud	Revizorski sud sa sudskim ovlastima
Njemačka/Savezni revizorski sud	Kolegij bez sudske ovlasti
Grčka/Helenski revizorski sud	Sud sa sudskim i revizijskim ovlastima
Mađarska/Državni ured za reviziju	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojemu je na čelu predsjednik
Irska/Ured glavnog državnog revizora	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojemu je na čelu glavni državni revizor
Italija/Računski sud	Revizorski sud koji uz revizijske ovlasti ima i sudske ovlasti te obavlja zadaće savjetovanja vlade, regija, općina, pokrajina i velikih gradova
Latvija/Državni ured za reviziju	Vrhovna revizijska institucija u obliku kolegija na čelu s glavnim državnim revizorom
Litva/Državni ured za reviziju	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojemu je na čelu glavni državni revizor
Luksemburg/Revizorski sud	Kolegij bez sudskih ovlasti
Malta/Državni ured za reviziju	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojemu je na čelu glavni državni revizor
Nizozemska/Revizorski sud	Kolegij bez sudskih ovlasti
Poljska/Vrhovni ured za reviziju	Ured za reviziju, kojemu je na čelu predsjednik i koji djeluje kao kolegij te ima posebno tijelo - Vijeće koje sudjeluje u procesu odobravanja i donošenja većine važnih dokumenata
Portugal/Revizorski sud	Sud ustrojen prema modelu kolegija s revizijskim i sudskim ovlastima koji obuhvaća predsjednika i 18 članova
Rumunjska/Revizorski sud	Kolegij bez sudskih ovlasti
Slovačka/Vrhovni ured za reviziju	Monokratska struktura bez sudskih ovlasti
Slovenija/Revizorski sud	Jedinstveni model, s predsjednikom na čelu, pri čemu se revizije obavljaju na središnjoj, regionalnoj i lokalnoj razini
Španjolska/Računski sud	Sud sa sudskim ovlastima
Švedska/Državni ured za reviziju	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojemu su na čelu tri glavna državna revizora
Ujedinjena kraljevina/Državni ured za reviziju	Ured za reviziju, neovisan o vladi, kojemu je na čelu glavni državni revizor
Europski revizorski sud	Kolegij bez sudskih ovlasti

Izvor: Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

Na Slici 3 prikazan je udio pojedinog organizacijskog oblika vrhovne revizijske institucije u Europskoj uniji.

Slika 3

Udio pojedinog organizacijskog oblika vrhovne revizijske institucije u Europskoj uniji



Izvor: obrada autora

Gotovo polovina vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji djeluje kao monokratski ured kojemu je na čelu predsjednik ili glavni državni revizor. Predsjednik ili glavni državni revizor upravlja vrhovnom revizijskom institucijom te donosi odluke na najvišoj upravljačkoj razini.

Sedam vrhovnih revizijskih institucija te Europski revizorski sud djeluju kao kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti. Odbor koji upravlja institucijom, odluke donosi u skladu sa kolektivnim načelom.

Šest revizijskih institucija (iz Belgije, Francuske, Grčke, Italije, Portugala te Španjolske) uspostavljene su i djeluju kao revizorski sudovi sa sudskim ovlastima te su dio pravosudne vlasti u zemlji.

4.2.2. Upravljačka struktura vrhovnih revizijskih institucija

Pored tradicionalne podjele vrhovnih revizijskih institucija (revizorski sud sa sudbenom funkcijom, kolegijalno tijelo bez sudbene funkcije te monokratski ured kojim upravlja glavni državni revizor), danas postoje novije podjele prema različitim kriterijima, od načina upravljanja i donošenja odluka u vrhovnim revizijskim institucijama do odnosa s parlamentom i ovlastima vrhovnih revizijskih institucija. U Tablici 10 prikazane su

vrhovne revizijske institucije zemalja članica Europske unije prema upravljačkoj strukturi.

Tablica 10

Vrhovne revizijske institucije prema upravljačkoj strukturi

Zemlja/VRI	Upravljačko tijelo/čelnik	Broj članova upravljačkog tijela	Mandat (u godinama)
Austrija/Revizorski sud	Predsjednik	1	12 (bez mogućnosti obnove)
Belgija/Revizorski sud	Opća skupština	12	6 (s mogućnošću obnove)
Bugarska/Državni ured za reviziju	Predsjednik i dva potpredsjednika	3	Predsjednik: 7 (bez mogućnošću obnove); Potpredsjednici: 7 (s mogućnošću obnove)
Hrvatska/Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	1	8 (s mogućnošću obnove)
Cipar/Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	1	Neograničen do zakonske dobi za umirovljenje
Češka Republika/Vrhovni ured za reviziju	Odbor	17	Predsjednik i potpredsjednik: 9 (s mogućnošću obnove); Članovi: neograničen mandat do zakonske dobi za umirovljenje
Danska/Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	1	6 (s mogućnošću obnove)
Estonija/Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	1	5 (s mogućnošću obnove)
Finska/Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	1	6 (s mogućnošću obnove)
Francuska/Revizorski sud	Prvi predsjednik i 6 predsjednika vijeća	7	Neograničen do zakonske dobi za umirovljenje
Njemačka/Savezni revizorski sud	Predsjednik, Senat (odbor)	16	Predsjednik: 12 (bez mogućnosti obnove); Ravnatelji: neograničen mandat do zakonske dobi za umirovljenje
Grčka/Helenski revizorski sud	Plenum	42	Predsjednik: 4 (bez mogućnosti obnove); Članovi i suci: neograničen mandat do zakonske dobi za umirovljenje
Mađarska/Državni ured za reviziju	Predsjednik	1	12 (s mogućnošću obnove)
Irska/Ured glavnog državnog revizora	Glavni državni revizor	1	Neograničen do zakonske dobi za umirovljenje
Italija/Računski sud	Predsjednik	1	Neograničen do zakonske dobi za umirovljenje
Latvija/Državni ured za reviziju	Vijeće, glavni državni revizor	7	4 (najviše dva uzastopna mandata)
Litva/Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	1	5 (s mogućnošću jednokratne obnove)
Luksemburg/Revizorski sud	Predsjednik, potpredsjednik i tri glavna revizora	5	6 (s mogućnošću obnove)

Zemlja/VRI	Upravljačko tijelo/čelnik	Broj članova upravljačkog tijela	Mandat (u godinama)
Malta/Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	1	5 (s mogućnošću jednokratne obnove)
Nizozemska/Revizorski sud	Odbor	5	Neograničen do zakonske dobi za umirovljenje
Poljska/Vrhovni ured za reviziju	Predsjednik i (u određenim slučajevima) kolegij	18	Predsjednik 6 (s mogućnošću obnove); Kolegij: 3 (s mogućnošću obnove)
Portugal/Revizorski sud	Predsjednik i plenum	19	Predsjednik: 4 (s mogućnošću obnove); Članovi: neograničen
Rumunjska/Revizorski sud	Plenum	18	9 (bez mogućnosti obnove)
Slovačka/Vrhovni ured za reviziju	Predsjednik	1	7 (s mogućnošću jednokratne obnove)
Slovenija/Revizorski sud	Senat	3	9 (s mogućnošću obnove)
Španjolska/Računski sud	Plenum	13	Predsjednik: 3 (s mogućnošću obnove); Glavni revizori: 9 (s mogućnošću obnove); Glavni tužitelj: 5 (s mogućnošću obnove)
Švedska/Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	3	7 (bez mogućnosti obnove)
Ujedinjena kraljevina/Državni ured za reviziju	Glavni državni revizor	1	10 (bez mogućnosti obnove)
Europski revizorski sud	Kolegij	28	Predsjednik: 3 (s mogućnošću obnove); Članovi 6 (s mogućnošću obnove)

Izvor: Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji.

Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

Iz Tablice je vidljivo da u gotovo polovini vrhovnih revizijskih institucija odluke na najvišoj upravljačkoj razini donosi jedna osoba, predsjednik ili glavni državni revizor. Glavne državne revizore ili predsjednike vrhovnih revizijskih institucija najčešće imenuje parlament pojedine zemlje, dok ih u pojedinim zemljama (Cipar, Irska, Malta) imenuje predsjednik zemlje.

U Danskoj, primjerice, Vrhovnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor kojeg imenuje parlament, a u radu mu pomaže glavni savjetnik i četiri pomoćnika. U Finskoj, glavnome državnom revizoru, kojeg imenuje i bira parlament, u upravljanju Državnim uredom za reviziju pomažu dva zamjenika i glavni upravni službenik. Irskim Uredom glavnog državnog revizora upravljaju Odbor za reviziju i Upravljački odbor. Odbor za reviziju čine glavni državni revizor, tajnik te ravnatelj revizijskih uprava, dok se Upravni odbor sastoji od ravnatelja revizijskih uprava i njihovih zamjenika. Nadalje,

potporu u radu i upravljanju Državnim uredom za reviziju u Latviji glavnom državnom revizoru pruža Vijeće kojeg čine ravnatelj pet revizijskih uprava te uprave za reviziju i metodologiju, dok u Litvi pomoć i podršku glavnom državnom revizoru pružaju tri zamjenika. Državnim uredom za reviziju u Hrvatskoj upravlja glavni državni revizor, u čemu mu pomažu zamjenik te pomoćnici.

Pojedinim vrhovnim revizijskim institucijama upravlja tijelo koje se sastoji od nekoliko članova. U Belgiji se opća skupština, koja ima dva vijeća, sastoji od 12 članova koje bira parlament. U Češkoj, primjerice, predsjednika i potpredsjednika Vrhovnog ureda za reviziju imenuje predsjednik države na prijedlog parlamenta, a preostalih 15 članova Odbora bira parlament na temelju prijedloga predsjednika Vrhovnog ureda za reviziju. Francuskim Revizorskim sudom upravlja prvi predsjednik te šest predsjednika vijeća koji imaju status sudaca, a imenuje ih predsjednik Francuske Republike. U Grčkoj, Revizorskim sudom upravlja Plenum, kojeg čine predsjednik, osam potpredsjednika te 33 suca savjetnika. Talijanskim Računskim sudom upravlja predsjednik kojeg imenuje predsjednik države na temelju prijedloga Vijeća ministara. Revizorskim sudom u Nizozemskoj upravlja odbor kojeg čine predsjednik, dva stalna te dva vanjska člana. U Poljskoj, Vrhovnim uredom za reviziju upravlja vijeće (kolegij) kojeg čini predsjednik, potpredsjednik, glavni ravnatelj te 14 članova, od kojih su polovica vanjski, neovisni članovi. Predsjednika slovačkog Vrhovnog ureda za reviziju imenuje parlament, a u radu mu pomažu dva potpredsjednika. Računskim sudom u Španjolskoj upravlja plenum od 12 glavnih revizora i glavnog tužitelja.

Broj članova i duljina mandata članova upravljačkog tijela vrhovnih revizijskih institucija se razlikuje. „*Vrhovne revizijske institucije koje djeluju kao sudovi sa sudskim ovlastima imaju nekoliko članova u upravljačkom tijelu, osim Računskog suda Italije, koji ima jednog člana. U četiri vrhovne revizijske institucije predsjednik ili drugi članovi upravljačkog tijela imaju neograničen mandat, odnosno do zakonske dobi za umirovljenje. U dvije vrhovne revizijske institucije osnovane kao monokratski ured, glavni državni revizor ima neograničen mandat. U većini monoratski ustrojenih institucija državne revizije glavni državni revizor ima mandat na nekoliko godina s mogućnošću obnove, dok u nekoliko nema mogućnosti obnove mandata. U pojedinim vrhovnim revizijskim institucijama koje su osnovane kao kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti, predsjednik i drugi članovi upravljačkog tijela imaju jednako dug mandat, dok*

se u pojedinima razlikuje (češće je mandat predsjednika kraći u odnosu na druge članove upravljačkog tijela).“⁵¹

„Bez obzira na razlike u nadležnostima i organizaciji, državne revizije često imaju brojne sličnosti i istu zadaću: pridonijeti povećanju transparentnosti i poboljšanju upravljanja javnim sredstvima.“⁵²

4.3. Ovlasti i nadležnosti vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji

4.3.1. Ovlasti i nadležnosti institucija državne revizije u Europskoj uniji

Status, položaj, ovlasti i nadležnosti vrhovnih revizijskih institucija, koje u svom djelovanju trebaju biti potpuno samostalne i neovisne, uređeni su ustavom i zakonima pojedine zemlje. U svojoj nadležnosti imaju veliki broj subjekata koji djeluju u okviru javnog sektora i koji su od javnog interesa.

Zakonima kojima se utvrđuje status i položaj vrhovne revizijske institucije utvrđuje se i njihova nadležnost, odnosno područje njihova djelovanja.

U Hrvatskoj je Zakonom o Državnom uredu za reviziju utvrđeno da reviziji podliježu prihodi i rashodi, imovina i obveze, financijski izvještaji, financijske transakcije te programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije.

U Mađarskoj je, primjerice, zakonom utvrđeno da Državni ured za reviziju ima pravo revidiranja upravljanje javnim sredstvima te imovinom središnje i lokalnih razina vlasti. Državni ured za reviziju u Bugarskoj nadležan je za provjeru pouzdanosti i vjerodostojnosti financijskih izvještaja proračunskih organizacija te zakonitosti, svrsishodnosti, efikasnosti i ekonomičnosti upravljanja javnim sredstvima, o čemu izvještava parlament.

Unatoč različitim ovlastima, nadležnostima i zadaćama koje imaju u svojim zemljama, svim vrhovnim revizijskim institucijama je zajedničko da provode reviziju financijskih izvještaja subjekata javnog sektora, ekonomičnost, djelotvornost i svrsishodnost projekata i aktivnosti subjekata revizije, usklađenost njihova poslovanja sa zakonima i

⁵¹ Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

⁵² Akrap, V. et al. (2009) Državna revizija. Zagreb: Masmedia, str. 67.

propisima zemlje te potiču odgovornost i transparentnost u upravljanju javnim sektorom.

4.3.2. Subjekti državne revizije u zemljama članicama Europske unije

Vrhovne revizijske institucije provode financijske revizije, revizije usklađenosti i učinkovitosti velikog broja subjekata te različitih programa, odnosno projekata i aktivnosti od javnog interesa.

U Tablici 11 prikazani su subjekti revizije vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije.

Tablica 11

Subjekti revizije vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije

Zemlja/VRI	Središnja vlast	Regionalna vlast	Lokalna vlast	Državna trgovačka društva	Javna tijela	Općine	Drugi korisnici
Austrija/ Revizorski sud	x	x	x	x	x	x	x
Belgija/Revizorski sud	x	x	x	x	X		
Bugarska/Državni ured za reviziju	x			x	x	x	x
Hrvatska/Državni ured za reviziju	x	x	x	x	x	x	x
Cipar/Državni ured za reviziju	x		x	x	x	x	x
Češka Republika/Vrhovni ured za reviziju	x			x	x		x
Danska/Državni ured za reviziju	x	x		x	x		x
Estonija/Državni ured za reviziju	x		x	x	x		x
Finska/Državni ured za reviziju	x	x	x	x	x		x
Francuska/ Revizorski sud	x			x	x		x
Njemačka/ Savezni revizorski sud	x			x	x		x
Grčka/Helenski revizorski sud	x	x	x	x	x	x	x
Mađarska/Državni ured za reviziju	x		x	x	x	x	x
Irska/Ured glavnog državnog revizora	x			x	x		x

Zemlja/VRI	Središnja vlast	Regionalna vlast	Lokalna vlast	Državna trgovačka društva	Javna tijela	Općine	Drugi korisnici
Italija/Računski sud	x	x	x	x	x	x	x
Latvija/Državni ured za reviziju	x	x	x	x	x	x	x
Litva/Državni ured za reviziju	x		x	x	x	x	x
Luksemburg/Revizorski sud	x			x	x		x
Malta/Državni ured za reviziju	x		x	x	x		x
Nizozemska/Revizorski sud	x			x	x		x
Poljska/Vrhovni ured za reviziju	x	x	x	x	x	x	x
Portugal/Revizorski sud	x	x	x	x	x	x	x
Rumunjska/Revizorski sud	x		x	x	x	x	x
Slovačka/Vrhovni ured za reviziju	x	x	x	x	x	x	x
Slovenija/Revizorski sud	x	x	x	x	x	x	x
Španjolska/Računski sud	x	x	x	x	x	x	x
Švedska/Državni ured za reviziju	x			x	x		x
Ujedinjena kraljevina/Državni ured za reviziju	x		x	x	x		x
Europski revizorski sud	x	x	x	x	x	x	x

Izvor: Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji.

Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

Subjkti revizije utvrđeni su zakonima i drugim propisima kojima je uređen rad vrhovnih revizijskih institucija.

U Hrvatskoj, subjekti revizije su „*jedinice državnog sektora, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravne osobe koje se financiraju iz proračuna, pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i drugi subjekti navedeni u Zakonu o Državnom uredu za reviziju.*“⁵³ U nadležnosti Državnog ureda za reviziju je oko 14 500 subjekata.

⁵³ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19.

Revizijama koje provodi Vrhovni ured za reviziju u Češkoj obuhvaćene su „*ustrojstvene jedinice države, pravne i fizičke osobe koje primaju državna sredstva te financijsko upravljanje Češke narodne banke u područjima rashoda za stjecanje nekretnina te poslovanje te banke.*“⁵⁴

U Slovačkoj, primjerice, pored ministarstva i drugih javnih tijela, subjekti revizije su i privatne i pravne osobe koje primaju javna sredstva, bilo nacionalna, bilo europska, dok su u Rumunjskoj, između ostalih, subjekti revizije pravne osobe primatelji državnih jamstava za zaduživanje, subvencija ili drugih oblika financijske pomoći od središnje ili lokalne razine vlasti.

Pojedine vrhovne revizijske institucije provode financijske revizije središnjih banaka u svojoj zemlji, ali samo u dijelu koji se odnosi na materijalno poslovanje.

Unatoč različitim ovlastima za provođenje revizija, sve vrhovne revizijske institucije u Europskoj uniji provode reviziju tijela središnje države (ministarstva i druga tijela državne uprave), državna trgovačka društva i javna tijela. Regionalna i lokalna razina vlasti nisu uvijek u nadležnosti vrhovnih, već regionalnih revizijskih institucija ili reviziju provode privatne revizorske tvrtke.

4.4. Suradnja vrhovnih revizijskih institucija

4.4.1. Međunarodno i europsko udruženje vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije zemalja članica Europske unije članice su Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija te Europske organizacije vrhovnih revizijskih institucija.

Međunarodna organizacija predstavlja krovnu organizaciju koja okuplja vrhovne revizijske institucije iz cijelog svijeta. Osnovana je 1953. godine te danas broji 194 člana.

U okviru navedene Organizacije djeluje sedam regionalnih organizacija osnovanih između 1965. godine i 1990. godine koje djeluju na području regija gdje su osnovane:

- OLACEFS - Latinoamerička i karipska organizacija vrhovnih revizijskih institucija,
- AFROSAI - Afrička organizacija vrhovnih revizijskih institucija,

⁵⁴ Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

- ARABOSAI - Arapska organizacija vrhovnih revizijskih institucija,
- ASOSAI - Azijska organizacija vrhovnih revizijskih institucija,
- PASAI - Pacifička organizacija vrhovnih revizijskih institucija,
- CAROSAI - Karipska organizacija vrhovnih revizijskih institucija te
- EUROSAI - Europska organizacija vrhovnih revizijskih institucija.

Važnost Međunarodne organizacije očituje se i u tome što izdaje Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija koji služe kao vodič i smjernice istima u provođenju revizije te upravljanja institucijom.

„EUROSAI, Europska organizacija vrhovnih revizijskih institucija osnovana je 1990. godine. Danas broji 50 institucija članica, 49 iz zemalja europskog kontinenta i Europski revizorski sud. Ciljevi EUROSAI odnose se na unaprjeđenje profesionalne suradnje između vrhovnih revizijskih institucija članica, poticanje razmjene informacija i dokumentacije, unaprjeđenje studija u vezi revizije javnog sektora te usklađivanje terminologije iz područja javne revizije.“⁵⁵ Organizacija u svom radu koristi pet službenih jezika: engleski, francuski, njemački, ruski i španjolski.

U okviru Europske organizacije djeluje pet radnih skupina koje okupljaju vrhovne revizijske institucije. Trenutno djeluju sljedeće radne skupine:

- Radna skupina za informacijsku tehnologiju,
- Radna skupina za reviziju zaštite okoliša,
- Radna skupine za reviziju sredstava namijenjenih prevenciji i saniranju posljedica katastrofa,
- Radna skupina za reviziju i etiku te
- Radna skupina za reviziju lokalnih jedinica.

Europska organizacija pruža podršku u radu radnim skupinama. Radne skupine se osnivaju na određeno vremensko razdoblje s ciljem razmjene znanja, iskustva i prakse u određenom području, a okupljaju vrhovne revizijske institucije koje pronalaze svoj interes u djelovanju pojedine radne skupine.

Vrhovne revizijske institucije surađuju sa Europskim revizorskim sudom u okviru Kontaktnog odbora kojeg čine čelnici vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica

⁵⁵ <https://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/the-objectives-of-eurosai/> [17. kolovoza 2019.]

Europske unije i Europskog revizorskog suda, službenici za kontakt te radne skupine za različita pitanja iz područja državne revizije. U pravilu se sastaju jednom godišnje te u okviru navedenog sastanka raspravljaju o aktualnim pitanjima iz područja državne revizije te aktualnim temama od interesa za Europsku unije.

4.4.2. Međusobna suradnja vrhovnih revizijskih institucija

Suvremenim razvojem državne revizije razvija se bilateralna i multilateralna suradnja vrhovnih revizijskih institucija.

Suradnja se očituje na različite načine, kroz provođenje zajedničkih revizija, provođenjem tzv. *twinning* projekata te održavanjem bilateralnih i multilateralnih sastanaka.

Kroz zajedničke revizije dvije ili više vrhovnih revizijskih institucija istih ili sličnih ovlasti istovremeno provode reviziju iste tematike, svaka u svojoj zemlji. Ovakve revizije često se odnose na revizije učinkovitosti ili reviziju određenih programa, odnosno projekata i aktivnosti subjekata javnog sektora.

*„Vrhovne revizijske institucije zemalja članica Europske unije mogu sudjelovati u istorazinskim ocjenama ili aktivnostima jačanja kapaciteta kao što su twinning projekti, čija je svrha pomoći vrhovnim revizijskim institucijama iz zemalja izvan Europske unije da razviju svoje pravne i institucionalne temelje.“*⁵⁶ Primjerice, vrhovne revizijske institucije Njemačke i Poljske provele su dvogodišnji *twinning* projekt u Državnom uredu za reviziju Gruzije s ciljem institucionalnog jačanja spomenutog Ureda. Nadalje, vrhovne revizijske institucije iz Hrvatske i Bugarske u razdoblju od 2017. godine do 2019. godine su zajednički provele *twinning* projekt "Daljnje poboljšanje administrativnih kapaciteta i učinkovitost eksterne revizije" u Državnom uredu za reviziju Sjeverne Makedonije. Osnovna svrha ovakve suradnje je prenijeti znanje, iskustvo i praksu, u prvom redu, u provođenju revizije (metodologija procesa revizije, unutarnje procedure i drugo).

Bilateralni i multilateralni sastanci česti su oblik suradnje te se najčešće održavaju na višim upravljačkim razinama.

⁵⁶ Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

4.4.3. Suradnja vrhovnih revizijskih institucija sa zainteresiranim stranama

Vrhovne revizijske institucije surađuju i s drugim subjektima u svojim zemljama. Suradnja se najčešće odvija s parlamentom, parlamentarnim odborima, tijelima središnje i lokalne vlasti, sudovima, državnim odvjetništvom, odjelima za unutarnju reviziju revidiranih subjekata i drugih javnih tijela, nevladinim organizacijama, organizacijama civilnog društva, strukovnim udrugama, revizorskim komorama, privatnim revizorskim tvrtkama, drugim nacionalnim i lokalnim javnim tijelima koja provode kontrolu, reviziju i inspekciju te akademskom zajednicom.

Primjerice, na Malti je Državni ured za reviziju, u svojstvu promatrača, član nekoliko vladinih odbora, dok finski Državni ured za reviziju u parlamentarnim odborima i radnim skupinama vlade ima stručnu i savjetodavnu ulogu. U Estoniji se naglasak stavlja na suradnju sa tijelima središnje i lokalne vlasti, u Irskoj na suradnju sa Revizijskom službom koja revidira lokalnu razinu vlasti, dok se u Mađarskoj ističe, između ostalog, suradnja sa akademskom zajednicom.

„S obzirom na savezni ustroj Njemačke, revizije na drugim razinama vlade provode regionalne revizijske institucije i općinski uredi za reviziju. Međutim, budući da su fiskalni sustavi Savezne Republike Njemačke i njezinih 16 zemalja u velikoj mjeri međusobno povezani, Savezni revizorski sud i neovisne regionalne revizijske institucije saveznih zemalja blisko surađuju. U središtu su suradnje prije svega programi koje Savezna vlada i savezne zemlje financiraju zajedno ili zadaće koje je središnja vlada delegirala saveznim zemljama, dok u Francuskoj Revizorski sud surađuje s parlamentarnim odborima, Državnim vijećem, sudovima (preko glavnog tužitelja), drugim neovisnim upravnim tijelima te općim državnim inspektoratom.“⁵⁷

Suradnja s parlamentom i parlamentarnim odborima uglavnom se odnosi na saslušanja i rasprave o godišnjim izvješćima o radu vrhovnih revizijskih institucija, pojedinačnim izvješćima o obavljenim revizijama te rezultatima revizije. U novije vrijeme razvija se suradnja i komunikacija sa građanima kojima se nastoji približiti rad vrhovnih revizijskih institucija. Suradnja s javnim tijelima koja provode kontrolu, reviziju i inspekciju se najčešće odnosi na razmjenu podataka i informacija o revidiranim

⁵⁷ Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

subjektima. Akademska zajednica jedna je od strana posebno zainteresiranih za rad vrhovnih revizijskih institucija. Kroz suradnju sa akademskom zajednicom nastoji se promovirati rad vrhovnih revizijskih institucija, a predstavnici akademske zajednice često su članovi neovisnih i stručnih tijela u okviru vrhovnih revizijskih institucija. Suradnja s drugim tijelima ne smije dovesti u pitanje samostalnost i neovisnost vrhovnih revizijskih institucija.

4.5. Uloga i značaj Europskog revizorskog suda

4.5.1. Osnovne informacije i uloga Europskog revizorskog suda

Europski revizorski sud neovisni je vanjski revizor Europske unije. Pravnu osnovu i okvir djelovanja Europskog revizorskog suda čini Ugovor o funkcioniranju Europske unije te Financijska uredba za opći proračun Europske unije. Započeo je s radom u listopadu 1997. godine, a sjedište mu je u Luksemburgu. Punopravna institucija Europske unije postao je stupanjem na snagu Ugovora iz Maastrichta 1993. godine. Europski revizorski sud dodatno je ojačao svoj položaj, ulogu, ovlasti i neovisnost stupanjem na snagu Ugovora iz Amsterdama 1999. godine. Osnovan je kao kolegij bez sudskih ovlasti.

Organizacijsku strukturu Europskog revizorskog suda čini Predsjednik, pet sudskih vijeća, Odbor za kontrolu kvalitete revizije, Upravni odbor te Glavno tajništvo.

„Članovi kolegija te revizori raspoređeni su u pet revizijskih vijeća:

- *I. Održiva uporaba prirodnih resursa,*
- *II. Ulaganje u koheziju, rast i uključivanje,*
- *III. Vanjsko djelovanje, sigurnost i pravosuđe,*
- *IV. Reguliranje tržišta i konkurentno gospodarstvo te*
- *V. Financiranje i administracija Europske unije.*⁵⁸

„Predsjednika Europskog revizorskog suda biraju članovi kolegija među sobom na razdoblje od tri godine, s mogućnošću obnove mandata. Kolegij čini 28 članova, po jedan iz svake zemlje članice Europske unije. Bira ih Vijeće Europske unije, nakon

⁵⁸ www.eca.europa.eu [23. studenoga 2019.]

savjetovanja sa Europskim parlamentom na razdoblje od šest godina, s mogućnošću obnove mandata, a na prijedlog vlade zemlje članice.⁵⁹ Upravo sastav kolegija, kojeg čine predstavnici zemalja članica Europske unije otvara dodatne mogućnosti za suradnju sa vrhovnim revizijskim institucijama zemalja članica Europske unije. Europski revizorski sud naglašava svoju otvorenost za suradnju sa vrhovnim revizijskim institucijama.

4.5.2. Značaj Europskog revizorskog suda za Europsku uniju

Kroz revizije koje provodi, Europski revizorski sud ostvaruje dodanu vrijednost u osiguranju transparentnog i odgovornog upravljanja sredstvima Europske unije.

„Kao neovisni vanjski revizor, Europski revizorski sud provodi reviziju svih aspekata izvršenja proračuna Europske unije. Glavni subjekt revizije je Europska komisija, koju Europski revizorski sud obavještava o svojim revizijskim aktivnostima i pristupu te relevantnim rezultatima revizija. Osim 30 glavnih uprava Europske komisije, revizijom su obuhvaćeni sljedeći subjekti:

- *Europski razvojni fondovi,*
- *41 agencija i izvršna agencija,*
- *osam zajedničkih trgovačkih društava te dva druga tijela,*
- *Europska investicijska banka,*
- *Europski investicijski fond,*
- *Europska središnja banka,*
- *poslovi Europske unije povezani s pozajmljivanjem i zaduživanjem te*
- *jedinstveni nadzorni mehanizam te jedinstveni sanacijski mehanizam.⁶⁰*

Europski revizorski sud provodi financijske revizije te revizije učinkovitosti i usklađenosti u subjektima u svojoj nadležnosti. Provodi reviziju ukupnih prihoda i rashoda proračuna Europske unije. Prihodi proračuna Europske unije odnose se na prihode od carinskih pristojbi i doprinosa zemalja članica, dok se rashodi odnose na različite programe koje Europska unija financira iz svog proračuna. Rashodi proračuna

⁵⁹ Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

⁶⁰ Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]

Europske unije koji su predmet revizije podijeljeni su na nekoliko područja. Između ostalog, odnose se na rashode za poticanje gospodarskog rasta i razvoja (istraživanja, obrazovanje, infrastrukturni projekti), ruralni razvoj, zaštitu okoliša, sigurnost građana (imigracije, javno zdravstvo, zaštita potrošača), potpore zemljama kandidatkinjama za ulazak u članstvo Europske unije te administrativne rashode institucija Europske unije.

„Europska unija nastoji osigurati što ravnomjerniji rast i razvoj svojih članica. Europski revizorski sud ima ključnu ulogu u osiguranju djelotvorne odgovornosti Europske unije prema građanima kada su u pitanju javna sredstva korištena za ostvarivanje ciljeva Europske unije putem prepoznavanja rizika za financijske interese građana Europske unije, pružanja neovisnog jamstva o financijskom upravljanju Europskom unijom te savjetovanja donositelja politika o tome kako unaprijediti korištenje javnih sredstava Europske unije.“⁶¹

Svojim radom Sud nastoji dati primjer vrhovnim revizijskim institucijama zemalja članica Europske unije s kojima surađuje te utjecati na razvoj revizije javnog sektora. Rad i aktivnosti Europskog revizorskog suda nastoje se približiti građanima Europske unije putem različitih komunikacijskih kanala te objavom različitih publikacija na 23 jezika.

⁶¹ Europski revizorski sud. Komunikacijska politika i načela Europskog revizorskog suda. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/COMMUNICATION_POLICY/communication_policy_HR.pdf [4. rujna 2019.]

5. IZVJEŠTAVANJE VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA KAO TEMELJNI MODEL KOMUNIKACIJE

5.1. Zahtjevi Međunarodnog okvira vrhovnih revizijskih institucija za izvještavanjem

5.1.1. INTOSAI profesionalni okvir (IFPP) - zahtjevi za izvještavanjem

Vrhovne revizijske institucije izvještavaju o obavljenim revizijama, svom radu i drugim aktivnostima javnost. U radu su u okviru trećeg poglavlja Transparentnost u funkciji dobrog upravljanja vrhovnim revizijskim institucijama navedeni mehanizmi koje vrhovne revizijske institucije trebaju primjenjivati da bi postigle zadovoljavajuću razinu transparentnosti. U praksi je potrebna kombinacija navedenih mehanizama kako bi vrhovne revizijske institucije predstavile svoj rad javnosti i opravdale svrhu svog postojanja. Neki od mehanizama odnose se na objavu izvješća o obavljenim revizijama te aktivnu komunikacijsku politiku.

Nadalje, u okviru trećeg poglavlja ovog rada, Transparentnost u funkciji dobrog upravljanja vrhovnim revizijskim institucijama, navedena su načela kojima se vrhovne revizijske institucije trebaju voditi u cilju postizanja ciljeva transparentnosti.

Osnovna načela u vezi izvještavanja i javnog djelovanja sadržana su u okviru Limske i Meksičke deklaracije, INTOSAI - P 12 Vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih institucija - stvaranje promjena u životima građana te INTOSAI - P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti. Limska deklaracija potiče vrhovne revizijske institucije na neovisno izvještavanje prema parlamentu o provedenim revizijama i svim drugim aktivnostima jednom godišnje te o značajnim nepravilnostima uočenima u subjektima revizije tijekom godine. Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija zahtjeva javnu objavu godišnjih izvještaja o radu. „*Također, Meksička deklaracija naglašava razliku između godišnjeg izvještavanja o radu i izvješća o obavljenim revizijama.*“⁶² INTOSAI - P 12 Vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih

⁶² Mamić Sačer I., Pavić I., Vuković D. (2017). Supreme Audit Institutions Annual Reporting to Parliament and General Public - European Union Member States Experience. Dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/318445225_Supreme_Audit_Institutions_Annual_Reporting_to_Parliament_and_General_Public_-_European_Union_Member_States_Experience/download [26. studenoga 2018.]

institucija - stvaranje promjena u životima građana navodi razloge zbog kojih je javna objava informacija o radu važna za širu društvenu zajednicu te ciljeve i svrhu izvještavanja. INTOSAI - P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti predstavljaju detaljnu razradu preduvjeta i smjernica izvještavanja i javnih objava u cilju postizanja transparentnosti.

Zahtjevi za izvještavanjem sadržani su u okviru zahtjeva za transparentnošću. Izvještavanje predstavlja osnovni mehanizam putem kojeg se ostvaruje transparentnost rada te predstavlja rad vrhovnih revizijskih institucija javnosti. Kako je navedeno u Tablici 8, INTOSAI - P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti, vrhovne revizijske institucije se potiče na javnu objavu ovlasti, zadaća, odgovornosti, vizije, misije, organizacijske strukture, strateških i godišnjih planova, etičkih kodeksa, o ekonomičnom, djelotvornom i svrsishodnim poslovanju u skladu sa zakonima i drugim propisima, izvješća o obavljenim revizijama te vrednovanju projekata i aktivnosti javnog sektora kao i izvješća o obavljenim revizijama vrhovnih revizijskih institucija koje provode neovisni revizori te izvješća o neovisnom vanjskom vrednovanju poslovnih procesa vrhovnih revizijskih institucija (tzv. *peer review*). Nadalje, vrhovne revizijske institucije bi trebale informacije o ovlastima, zadaćama, odgovornostima, uvjetima imenovanja njihovih čelnika, vizije, misije, organizacijske strukture, strateških i godišnjih planova te sažetke izvješća o obavljenim revizijama i sudske presude (vrhovne revizijske institucije osnovane kao revizorski sudovi) objaviti na jednom od službenih jezika Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija, pored službenog jezika zemlje.

5.1.2. Oblici izvještavanja vrhovnih revizijskih institucija

Izvještavanje je osnovni model komunikacije vrhovnih revizijskih institucija. *„Ništa ne može bolje podržati djelatnost državne revizije od raširenosti i dostupnosti njenih izvješća. Važno je na taj način povećati interes poreznih obveznika za to kako se porezni novac troši i pridobiti zauzvrat javno mijenje, odnosno pritisak javnosti usmjeriti na politički odgovorne, ili, drugim riječima, na one koji bi morali inicirati potrebne*

*promjene. Objavnom izvješća, dakle, uz zakonodavnu, izvršnu i sudsku, uključuje se još jedna vlast - sud javnosti.*⁶³

Vrhovne revizijske institucije o svom radu izvještavaju na različite načine. Najčešće korišteni alati koji se koriste za izvještavanje uključuju:

- izvješća o obavljenim revizijama, kao najvažniji „proizvod“ vrhovnih revizijskih institucija,
- godišnje izvještaje o radu,
- izvješća o nerevizijskim aktivnostima vrhovnih revizijskih institucija,
- priopćenja za javnost o drugim događajima u vrhovnoj revizijskoj instituciji (međunarodnoj suradnji, sudjelovanjima na kongresima, simpozijima i drugim sličnim događajima važnima za revizijsku profesiju),
- intervjui u medijima čelnika vrhovne revizijske institucije ili osobe koju on za to ovlasti,
- pisani odgovori na upite drugih zainteresiranih strana (građani, vladine organizacije, organizacije civilnog društva, akademska zajednica te predstavnici sredstava javnog priopćavanja) te
- druge publikacije.

„Objavama na Internetu se i najšira javnost izvještava o radu državne revizije i obavljenim revizijama, odnosno trošenju javnog novca, a rad državne revizije postaje javan i transparentan.“⁶⁴ Od svih dostupnih komunikacijskih kanala, za izvještavanje se najčešće koristi Internet zbog svoje jednostavnosti, rasprostranjenosti i pristupačnosti zainteresiranim stranama.

⁶³ Pernar, L. (2002) Vrhovne revizijske institucije u okviru Europske unije. Revizija, 9 (1), str. 60.

⁶⁴ Akrap, V. et al. (2009) Državna revizija. Zagreb: Masmedia.

5.2. Analiza odabranih modela komunikacije vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji i postizanja zahtjeva transparentnosti

5.2.1. Ispitivanje sadržaja službenih mrežnih stranica vrhovnih revizijskih institucija

Za potrebe ovoga rada provedeno je ispitivanje sadržaja 28 službenih mrežnih stranica vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije. Svrha provedenog ispitivanja je utvrditi izvještavaju li i čine li dostupnim vrhovne revizijske institucije informacije koje zahtijevaju Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija. Internet je jedan od glavnih kanala kojeg vrhovne revizijske institucije koriste za izvještavanje o svom radu.

*„Mrežne stranice su koristan alat za vrednovanje otvorenosti te unaprjeđenje transparentnosti i odgovornosti vrhovnih revizijskih institucija. One institucije koje imaju službene mrežne stranice imaju mogućnost objave različitih vrsta informacija na jednostavan način.“*⁶⁵ Na jednostavan, pristupačan i pregledan način moguće je učiniti javno dostupnim opće informacije o vrhovnoj revizijskoj instituciji, izvješća o obavljenim revizijama i drugim aktivnostima.

Sve vrhovne revizijske institucije zemalja članica Europske unije imaju službene mrežne stranice. Osim na službenom jeziku zemlje, stranice su dostupne i na engleskom jeziku. Većina ih sadrži informacije i podatke kao i mrežne stranice na službenom jeziku zemlje, iako u manjoj mjeri, (pojedine imaju samo osnovne informacije ili informacije o novostima u okviru iste), ali upućuju na to da su informacije koje nisu dostupne na engleskom jeziku, dostupne na službenoj mrežnoj stranici na jeziku zemlje. Ovdje se najčešće radi o uputama da su izvješća o obavljenim revizijama ili drugi dokumenti dostupni na službenom jeziku zemlje, ako sama izvješća, sažeci izvješća ili drugi dokumenti nisu dostupni na engleskom jeziku.

⁶⁵ Gonzalez Diaz, B., Garcia Fernandez, R., Lopez-Diaz, A. (2012) Communication as a Transparency and Accountability Strategy in Supreme Audit Institutions. *Administration and Society*, 45 (5), str 583-609. Dostupno na: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0095399712438376> [2. prosinca 2018.]

Ispitivanjem sadržaja službenih mrežnih stranica vrhovnih revizijskih institucija može se zaključiti da većina mrežnih stranica ima informacije o radu i aktivnostima podijeljene u nekoliko osnovnih odjeljaka:

- o nama,
- novosti,
- publikacije,
- međunarodna suradnja te
- kontakt.

U odjeljku „o nama“ nalaze se informacije o povijesti vrhovne revizijske institucije, upravljačkim tijelima, zakonima i drugim propisima koji reguliraju rad istih, unutarnjim aktima, strategijama i godišnjim planovima rada. U okviru „novosti“ najčešće se objavljuju informacije o objavi pojedinih izvješća o obavljenim revizijama te drugim aktivnostima. „Publikacije“ sadrže najvrjednije informacije. U okviru ovog odjeljka objavljuju se izvješća o obavljenim revizijama kao najvažniji „proizvod“ vrhovnih revizijskih institucija, godišnji izvještaji o radu te druge publikacije (bilteni i slično). Međunarodna suradnja predstavlja značajan dio aktivnosti svake vrhovne revizijske institucije. Njezin glavni cilj je razmjena znanja, iskustva i prakse između vrhovnih revizijskih institucija te se u okviru ovog odjeljka najčešće objavljuju informacije o sudjelovanju vrhovnih revizijskih institucija u različitim organizacijama i radnim skupinama. U okviru odjeljka „kontakt“ navode se podaci o adresi, telefonskim brojevima, elektroničkoj pošti putem koje se može stupiti u kontakt sa vrhovnom revizijskom institucijom. Ovdje se objavljuju podaci i kontakt o osobi zaduženoj za odnose s javnošću.

Ispitivanjem sadržaja službenih mrežnih stranica utvrđeno je da promatrane vrhovne revizijske institucije imaju objavljene misiju, viziju, djelokrug rada, ovlasti i zadaće, što je u skladu sa zahtjevima navedenim u okviru INTOSAI - P 20 Načela odgovornosti i transparentnosti. Navedene informacije su pored službenog jezika zemlje, objavljene i na engleskom jeziku u više od 90 % promatranih institucija. Pravni okvir unutar kojeg institucije djeluju je također objavljen. Pojedine institucije samo navode u okviru kojih propisa djeluju, dok većina njih i objavljuje zakone i druge akte (Ustav, zakon o vrhovnoj revizijskoj instituciji, etički kodeks i drugo).

Vrhovne revizijske institucije objavljuju svoju upravljačku strukturu te navode osobe odgovorne za upravljanje institucijom. Također, 17 vrhovnih revizijskih institucija objavilo je grafički prikaz svoje organizacijske strukture u kojem su jasno navedeni svi odjeli uspostavljeni unutar istih. Pojedine institucije imaju posebno naglašen dio koji obavlja revizijske od onog dijela koji obavlja nerevizijske poslove.

Sve gore navedeno ponekad je objavljeno u okviru zakona te drugih propisa i akata, ali izdvajanjem ovih informacija na mrežnoj stranici rad vrhovnih revizijskih institucija se lakše i jednostavnije približava zainteresiranim stranama.

Pojedine vrhovne revizijske institucije objavljuju (najčešće u okviru svog djelokruga) i opisuju proces revizije, navode za što su sve nadležne, tko može biti subjekt revidiranja, svoja prava i obveze u procesu revizije, kao i prava i obveze subjekta revizije. Istaknuta je praksa jedne vrhovne revizijske institucije koja je sve ove informacije objavila u okviru odjeljka „za subjekte revizije“ na svojim mrežnim stranicama te na taj način omogućila potencijalnim subjektima revizije informiranje o samom procesu revizije. Strateški i godišnji planovi su dostupni na mrežnim stranicama. Pojedine institucije državne revizije u planovima rada koji su javno dostupni navode samo broj revizija i subjekata koji bi trebali biti obuhvaćeni revizijom. Pored navedenog, neke objavljuju i teme revizija koje se planiraju provesti, a pojedine čak i fazu u kojoj se nalazi pojedina revizija (izvješće objavljeno, revizija u tijeku ili revizija nije započela).

Novosti u radu i aktivnostima vrhovnih revizijskih institucija obično su objavljeni na naslovnoj stranici. Ovdje se navode članci u vezi objave izvješća o obavljenim revizijama, međunarodnoj suradnji, sudjelovanjima na seminarima, konferencijama, simpozijima i drugim aktivnostima. Ističe se dobra praksa vrhovnih revizijskih institucija koje prilikom objave izvješća o obavljenim revizijama te godišnjeg izvješća o radu objave kratki članak o navedenome na službenoj mrežnoj stranici. U takvim člancima ističu se glavni zaključci, nalazi i preporuke dane prilikom obavljanja pojedine revizije, što može dodatno potaknuti interes javnosti.

Izvješća o obavljenim revizijama predstavljaju najvažnije dokumente koje vrhovne revizijske institucije objavljuju, jer su ona najvažniji rezultat njihova rada. Limska deklaracija zahtjeva javnu objavu svih izvješća o obavljenim revizijama, a Meksička

deklaracija poziva vrhovne revizijske institucije na pravovremenu objavu navedenih izvješća. Izvješća o obavljenim revizijama objavljuju se na službenim mrežnim stranicama. INTOSAI - P 20 Načela odgovornosti i transparentnosti zahtjeva od vrhovnih revizijskih institucija da sažetke izvješća o obavljenim revizijama objavljuju na engleskom jeziku, što čini dvanaest vrhovnih revizijskih institucija.⁶⁶ Dio ih objavljuje samo obavijest da su izvješća dostupna na službenom jeziku zemlje, a dio uopće ne objavljuje nikakvu informaciju o izvješćima o obavljenim revizijama na engleskom jeziku. Objava sažetaka izvješća korisna jer zbog razmjene iskustva u provođenju revizija između vrhovnih revizijskih institucija. Takve informacije uvijek mogu potaknuti na provođenje određenih revizija, posebno revizija učinkovitosti, ukoliko se ocjeni da je pojedina teme zanimljiva za provođenje revizije u pojedinoj instituciji. Vrhovne revizijske institucije su na mrežnim stranicama većinom uspostavile tražilice pomoću kojih je moguće doći do pojedinog izvješća. Tražilice omogućuju pretragu izvješća prema različitim kriterijima:

- područje koje je obuhvaćeno revizijom (znanost, obrazovanje, kultura, sport, zdravstvo, socijalna skrb, zaštita okoliša, promet, fondovi Europske unije, zaštita granica i migracije, sudstvo, lokalna samouprava, mirovinski sustav, zaposlenost, porezi i druga područja u okviru javnog sektora),
- tema revizije (ovo se najčešće odnosi na revizije učinkovitosti i usklađenosti),
- vrsta revizije (financijska, revizija učinkovitosti i revizija usklađenosti ili kombinacija navedenih revizija),
- teritorijalni ustroj zemlje (prema području gdje se nalazi subjekt revizije),
- odjel unutar vrhovne revizijske institucije koji je proveo reviziju te
- godina objave izvješća.

Vrhovne revizijske institucije koje su osnovane kao sudovi sa sudbenom funkcijom objavljuju svoje presude. Dio vrhovnih revizijskih institucija objavljuje i druge dokumente kao što su procjene i vrednovanja nacionalnih ekonomskih politika (osobito fiskalne politike), djelatnosti javnog sektora (primjerice zdravstva ili obrazovanja), brošure i biltene u kojima prikazuju svoj rad.

⁶⁶ Ovaj podatak ne uključuje Europski revizorski sud te vrhovne revizijske institucije Republike Irske i Ujedinjene Kraljevine.

Pozornost se posvećuje i objavama o međunarodnoj suradnji i aktivnostima. Na taj način vrhovne revizijske institucije ističu da su dio međunarodne i europske organizacije vrhovnih revizijskih institucija, sudjelovanje u aktivnostima i radu istih. Ovdje se također ističe sudjelovanje na različitim seminarima, kongresima, simpozijima i sličnim događanjima te se navode teme o kojima se je raspravljalo kao i koristi koje vrhovne revizijske institucije ostvaruju sudjelovanjem na istima.

Dio vrhovnih revizijskih institucija objavljuje akte u vezi komunikacijske politike. Tako jedna vrhovna revizijska institucija u ovoj vrsti dokumenta objavljuje vrijednosti koje pruža, a koju su utvrđene misijom. Pojedine institucije omogućuju zainteresiranim stranama primanje različitih publikacija koje objavljuju kao i novosti u vezi rada i aktivnosti istih putem elektroničke pošte. Javno su dostupne informacije o postupcima zapošljavanja i javne nabave.

Ispitivanjem je utvrđeno da nekoliko vrhovnih revizijskih institucija ima na mrežnoj stranici odjeljak „transparentnost“. Jedna institucija se u okviru ovog odjeljka poziva na objavu informacija u okviru propisa kojima je uređeno pravo na pristup informacijama, dok ostale dvije objavljuju znatno više informacija. Ovdje su, između ostalih, navedene informacije o visini plaća članova institucije, financijski izvještaji i planovi, izvješće o obavljenim revizijama ili vrednovanju rada vrhovne revizijske institucije. Važno je istaknuti da i druge vrhovne revizijske institucije objavljuju ove podatke, ali u okviru drugih odjeljaka na službenim mrežnim stranicama, iako podaci o plaćama čelnika, revizora i drugih zaposlenih nisu dostupni na ovakav način, već u okviru financijskih izvještaja ili propisa kojima se utvrđuje plaća zaposlenih u vrhovnim revizijskim institucijama. Jedna vrhovna revizijska institucija objavila je i izvješće o transparentnosti u kojem navodi rezultate svog rada, pokazatelje učinkovitosti te svoju odgovornost u provođenju revizija i upravljanju javim sredstvima koja su joj na raspolaganju i koja koristi u obavljanju svojih funkcija.

Iz navedenog proizlazi da vrhovne revizijske institucije, u velikom dijelu, ispunjavaju zahtjeve u vezi transparentnog i odgovornog poslovanja koja od njih zahtijevaju Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija.

5.2.2. Analiza Godišnjih izvještaja o radu državne revizije

Uz izvješća o obavljenim revizijama, godišnji izvještaji o radu vrhovnih revizijskih institucija predstavljaju najvažniju publikaciju koju iste objavljuju. Limska deklaracija zahtjeva neovisno izvješćivanje parlamenta o značajnim aktivnostima jednom godišnje, a pravo i obvezu izvještavanja o radu zahtjeva i Meksička deklaracija. Kroz godišnji izvještaj o radu vrhovne revizijske institucije navode glavne aktivnosti koje su provedene u godini za koju se radi izvještaj. Na taj način daje se presjek rada vrhovne revizijske institucije kroz godinu. Ovi izvještaji se dostavljaju parlamentu ili drugom odgovarajućem tijelu te objavljuju na službenim mrežnim stranicama institucija, službenim glasilima institucije ili službenim glasilima pojedine zemlje.

Naravno, sadržaj ovih izvješća ovisi i o ovlastima i zadaćama koje vrhovne revizijske institucije provode te o kojima su obvezne izvještavati. Za potrebe ovog rada provedena je analiza godišnjih izvještaja o radu vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije. Godišnji izvještaji o radu objavljeni su na službenim mrežnim stranicama institucija, a većina izvještaja ili njihova skraćena verzija dostupna je na engleskom jeziku, pored službenog jezika zemlje.

„Vrhovne revizijske institucije slijede INTOSAI profesionalni okvir pri izradi godišnjih izvještaja o radu. Postoje razlike u volumenu i sadržaju izvještaja među institucijama što može biti rezultat nepostojanja posebnog standarda koji bi propisao zahtjeve u vezi godišnjeg izvještaja o radu.“⁶⁷

Iako su ispitivanjem sadržaja godišnjih izvještaja o radu uočene razlike među istima, uočeno je da većina vrhovnih revizijskih institucija objavljuje izvještaje sličnih sadržaja. U Tablici 12 prikazan je sadržaj godišnjih izvještaja o radu vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije. Važno je istaknuti da nemaju svi godišnji izvještaji o radu podatke navedene u Tablici 12, već se daje prikaz informacija koje se objavljuju u godišnjim izvještajima, neovisno jesu li prikazane u svim ili samo pojedinim izvještajima.

⁶⁷ Mamić Sačer I., Pavić I., Vuković D. (2017). Supreme Audit Institutions Annual Reporting to Parliament and General Public - European Union Member States Experience. Dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/318445225_Supreme_Audit_Institutions_Annual_Reporting_to_Parliament_and_General_Public_-_European_Union_Member_States_Experience/download [26. studenoga 2018.]

Tablica 12

**Sadržaj Godišnjih izvještaja o radu vrhovnih revizijskih institucija
zemalja članica Europske unije**

Uvodna riječ čelnika vrhovne revizijske institucije
Misija, vizija, uloga, vrijednosti, ovlasti
Zakonodavni okvir
Organizacijska struktura
Zaposleni
Statistički podaci u vezi provedenih revizija
Sažeci provedenih revizija
Prioritetna područja rada
Pokazatelji učinkovitosti
Suradnja s parlamentom i drugim zainteresiranim stranama
Međunarodna suradnja
Proračun i financijski izvještaji
Izvešće rada unutarnje revizije
Izvešće neovisnog revizora
Komunikacijska politika

Izvor: prilagođeno prema: Mamić Sačer I., Pavić I., Vuković D. (2017). Supreme Audit Institutions Annual Reporting to Parliament and General Public - European Union Member States Experience.

Dostupno na:

https://www.researchgate.net/publication/318445225_Supreme_Audit_Institutions_Annual_Reporting_to_Parliament_and_General_Public_-_European_Union_Member_States_Experience/download

[26. studenoga 2018.]

U uvodnoj riječi čelnika vrhovne revizijske institucije predstavlja se ukratko godišnji izvještaj o radu, najvažnije aktivnosti i događaji u vrhovnoj revizijskoj instituciji te navodi njezin značaj i uloga. Misija, vizija, uloga, vrijednosti, ovlasti, djelokrug rada vrhovnih revizijskih institucija te zakoni i drugi propisi koji reguliraju rad iste obično se navode u uvodnom dijelu izvještaja.

Organizacijska struktura institucija također je sastavni dio izvještaja o radu. Pojedine institucije daju kratki opis organizacijske strukture, dok je druge prikazuju grafički iz čega je vidljiva jasna slika strukture institucije sa podjelom dužnosti i odgovornosti. Jedna institucija je navela i broj subjekata u nadležnosti pojedinog odjela te visinu proračuna subjekata.

Podaci o zaposlenima različito se prikazuju, prema različitim kriterijima. Najčešća podjela je na revizijsko i nerevizijsko osoblje, prema stupnju obrazovanja, obrazovnoj strukturi (ekonomisti, pravnici i druge struke). U ovom dijelu navode se izobrazbe u koje su revizori i drugi zaposleni bili uključeni.

Većina institucija daje statističke podatke o broju provedenih revizija, broju revidiranih subjekata, objavljenih izvješća, broju i vrsti danih mišljenja, danih i provedenih naloga i preporuka, broj izdanih drugih publikacija (pregleda, analiza i mišljenja). Navedeni podaci se iskazuju kao kratki „pregled u brojkama“ gdje se, najčešće grafičkim prikazom na jednoj stranici daju navedeni podaci. Također se prikazuju i različiti trendovi kretanja navedenih podataka te provode usporedbe sa ranijim razdobljima kao i evidencija revizija obavljenih u izvještajnom razdoblju.

Sažeci provedenih revizija predstavljaju najvažniji dio godišnjih izvještaja o radu. Iako provode i druge aktivnosti, revizija je temeljna djelatnost vrhovnih revizijskih institucija. Sažeci se kroz godišnji izvještaj prikazuju na različite načine. Pojedine institucije ovo prikazuju prema vrstama revizije (financijska, revizija učinkovitosti te usklađenosti), pojedine prema područjima revidiranja (zdravstvo, obrazovanje, komunalna infrastruktura i druga područja u okviru javnog sektora koja su bila predmet provedenih revizija), prema vrstama subjekta (središnja država, regionalna i lokalna vlast, neprofitne organizacije, političke stranke i drugi subjekti) te posebna tematska izvješća. Naglasak se stavlja na praćenje provedbe danih naloga i preporuka o čemu se dodatno izvještava kroz godišnji izvještaj o radu. Provedba danih preporuka najčešće se provodi kao posebne revizija (tzv. *follow up*) ili u okviru druge revizije. U okviru sažetaka navode se glavni zaključci i rezultati provedenih revizija. Naglasak se stavlja na nepravilnosti utvrđene revizijom te dane naloge i preporuke za poboljšanje poslovanja. Također, može se uputiti i na određene nedostatke u propisima koji reguliraju pojedino područje te potaknuti promjenu zakona i drugih propisa kojima se pojedino područje uređuje. Vrhovne revizijske institucije koje za to imaju ovlasti i koje to provode, daju pregled mišljenja i analiza o nacionalnim ekonomskim politikama te stanju javnih financija o čemu ukratko izvještavaju i u godišnjem izvještaju o radu. Također, institucije izvještavaju o promjenama u načinu i metodologiji rada u odnosu na prijašnje razdoblje. Tako je primjerice, jedna institucija izvijestila o promjeni u načinu izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja sa zakonima i drugim propisima, dok je druga izvijestila o promjeni sadržaja izvješća o obavljenoj reviziji s posebnim naglaskom na provjeru provedbe danih preporuka i naloga u prethodnim revizijama. Navedeno je, kao i opis procesa revizije, važno za razumijevanje načina rada institucija državne revizije.

U godišnjem izvještaju o radu naglasak se stavlja i na prioriteta područja rada u godini za koju se podnosi izvještaj te planu i ciljevima rada za narednu godinu. Prioritetna područja rada utvrđuju se, između ostalog, na temelju procjene rizika te interesa javnosti za određeno područje koje može biti predmet revizije.

Manji broj vrhovnih revizijskih institucija izvještava o pokazateljima učinkovitosti svog rada. Jedna institucija u okviru godišnjeg izvještaja o radu objavljuje intervjue sa predstavnicima subjekata revizije u okviru kojih oni govore o utjecaju revizije na poslovanje subjekta ili područje koje je obuhvaćeno revizijom, dok pojedine izvještavaju o vrednovanju rada institucije od strane zainteresiranih strana. Ovdje se najčešće radi o povratnim informacijama od strane parlamenta, subjekata revizije i drugih zainteresiranih strana u kojem oni ocjenjuju kvalitetu i razinu korisnosti izvješća o obavljenim revizijama, razinu vjerojatnog učinka izvješća te rad vrhovne revizijske institucije u cjelini. Za ocjenu korisnosti izvješća najčešće se koriste parametri: vrlo niska, niska, srednja, visoka te vrlo visoka. U jednom godišnjem izvještaju o radu prikazan je sažetak doprinosa utjecaja rada vrhovne revizijske institucije na kvalitetu javnih usluga ili financijski učinak provedenih revizija. Broj provedenih naloga i preporuka također predstavlja jedan od pokazatelja učinka rada institucija državne revizije.

Vrhovne revizijske institucije podnose svoja izvješća o radu parlamentima s kojima surađuju. Suradnja je izražena i kroz saslušanja u različitim parlamentarnim odborima nadležnima za određena područja koja su obuhvaćena revizijom. Tako većina vrhovnih revizijskih institucija surađuje sa odborima nadležnim za proračun i javne financije te po potrebi sa drugim odborima ovisno o područjima koja su revidirana (obrazovanje, zdravstvo, kultura, zaštita okoliša i drugo). Suradnja s drugim tijelima u prvom redu uključuje suradnju sa pravosudnim tijelima, ali vrhovne revizijske institucije surađuju i sa udruženjima koja okupljaju subjekte revizije te akademskom zajednicom.

S ciljem razmjene znanja, iskustva i dobre prakse, vrhovne revizijske institucije organiziraju različite seminare, konferencije i sastanke. Međunarodna suradnja zauzima važan dio aktivnosti vrhovnih revizijskih institucija. U okviru godišnjeg izvještaja o radu prikazuje se presjek međunarodnih aktivnosti kroz godinu. Navode se međunarodna događanja na kojima su sudjelovali predstavnici vrhovnih revizijskih

institucija, članstvo u različitim radnim grupama te koristi od navedene suradnje. Posebno se naglašava ako je vrhovna revizijska institucija bila domaćin međunarodnog događaja.

Određene vrhovne revizijske institucije u okviru godišnjih izvještaja o radu objavljuju izvršenje proračuna za godinu za koju se izvještaj sastavlja, plan proračun za narednu godinu, financijske izvještaje te izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima iste. „*Revizija financijskih izvještaja važan je aspekt vrhovne revizijske institucije koja na sebe primjenjuje ista načela transparentnosti i odgovornosti kao i na subjekte nad kojima provodi reviziju.*“⁶⁸ Također, objavljuje se izvještaj o radu unutarnje revizije uspostavljene unutar institucije te mišljenje unutarnje revizije o sustavu unutarnjih financijskih kontrola unutar institucije. Vrhovne revizijske institucije mogu biti predmet vanjskog vrednovanja u kojem se procjenjuje primjenjuje li institucija u svom radu standarde kojim je uređen rad istih. Vanjska vrednovanja (istorazinske procjene, tzv. *peer review*) najčešće provode dvije institucije zajedno u suradnji. Objava ovog izvješća, kao i gore navedenih financijskih dokumenata te izvješća neovisnog revizora primjer je transparentnog upravljanja institucijom u skladu sa INTOSAI profesionalnim okvirom.

Vrhovne revizijske institucije u posljednje vrijeme sve više pozornosti posvećuju razvoju komunikacijske politike. Važno je na koji način komuniciraju sa javnošću te na koji način prenose svoje poruke. Također je važno da budu zastupljene u medijima kako bi rezultati njihova rada bili što dostupniji svim zainteresiranim stranama. Određeni broj vrhovnih revizijskih institucija prati svoju zastupljenost u medijima te o tome izvještava u okviru godišnjeg izvještaja o radu. Objavljuje se broj objava danih u medije, broj konferencija za tisak prilikom objave izvješća o obavljenim revizijama, godišnjeg izvještaja o radu i drugih aktivnosti, stručni članci zaposlenih u instituciji koji su objavljeni u stručnim časopisima, broj posjeta službenoj mrežnoj stranici, broj zaprimljenih upita i prijedloga od strane građana i pravnih osoba, broj upita novinara te broj odgovora danih na navedene upite. Vrlo je važno da pružene informacije budu pravovremene, točne i pouzdane te nedvosmislene.

⁶⁸ Europski revizorski sud (2019) Izvješće o radu za 2018. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AAR18/AAR18_HR.pdf [23. listopada 2019.]

5.2.3. Pregled korištenih društvenih mreža u postizanju zahtjeva transparentnosti vrhovnih revizijskih institucija

U posljednjih nekoliko godina vrhovne revizijske institucije prisutne su na društvenim mrežama. Za potrebe ovoga rada provedeno je ispitivanje koje vrhovne revizijske institucije koriste društvene mreže i druge medije u svojoj komunikaciji sa javnošću te sadržaj njihovih službenih stranica na društvenim mrežama. U Tablici 13 prikazane su društvene mreže koje koriste institucije državne revizije.

Tablica 13

Društvene mreže vrhovnih revizijskih institucija

Zemlja/Vrhovna revizijska institucija	Društvene mreže				
	Twitter	LinkedIn	Facebook	Youtube	Druge društvene mreže
Austrija/Revizorski sud	x	-	x	-	-
Belgija/Revizorski sud	-	-	-	-	-
Bugarska/Državni ured za reviziju	x	-	x	x	x
Hrvatska/Državni ured za reviziju	-	-	-	-	-
Cipar/Državni ured za reviziju	x	-	x	-	-
Češka Republika/Vrhovni ured za reviziju	-	-	-	x	x
Danska/Državni ured za reviziju	-	-	-	-	-
Estonija/Državni ured za reviziju	x	-	x	-	x
Finska/Državni ured za reviziju	x	x	-	x	x
Francuska/Revizorski sud	x	x	x	x	x
Njemačka/Savezni revizorski sud	x	-	-	-	-
Grčka/Helenski revizorski sud	-	-	-	-	-
Mađarska/Državni ured za reviziju	-	-	-	x	-
Irska/Ured glavnog državnog revizora	-	x	-	-	-
Italija/Računski sud	x	-	-	x	-
Latvija/Državni ured za reviziju	x	-	x	x	x
Litva/Državni ured za reviziju	x	-	x	x	-
Luksemburg/Revizorski sud	-	-	-	-	-
Malta/Državni ured za reviziju	-	x	x	-	-
Nizozemska/Revizorski sud	x	x	x	-	-
Poljska/Vrhovni ured za reviziju	x	-	x	x	-
Portugal/Revizorski sud	x	-	x	-	-
Rumunjska/Revizorski sud	-	-	-	-	-
Slovačka/Vrhovni ured za reviziju	x	x	x	x	x
Slovenija/Revizorski sud	x	-	x	x	-
Španjolska/Računski sud	-	-	-	-	-
Švedska/Državni ured za reviziju	x	x	-	-	-
Ujedinjena kraljevina/Državni ured za reviziju	x	x	-	x	x
Europski revizorski sud	x	x	x	x	x

Izvor: obrada autora

Većina vrhovnih revizijskih institucija zastupljena je u većoj ili manjoj mjeri na društvenim mrežama. Osam vrhovnih revizijskih institucija ne koristi društvene mreže, dok su ih četiri prisutne na pet ili više društvenih mreža.

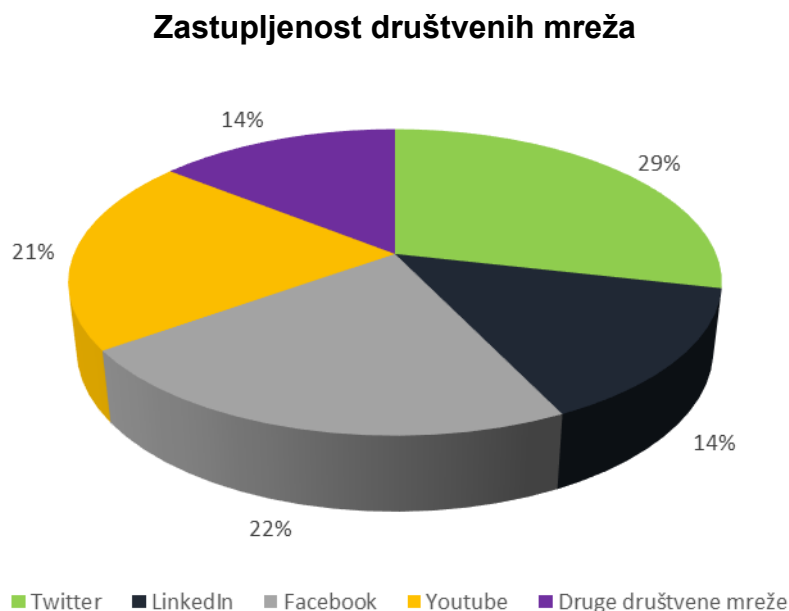
Twitter i Facebook se najviše koriste za objave u vezi rada i aktivnosti vrhovnih revizijskih institucija. Na navedenim mrežama se objavljuju priopćenja o obavljenim revizijama, ističu glavni rezultati provedenih revizija, objavljuju se zaključci sa održanih bilateralnih i multilateralnih sastanaka čelnika institucija, sudjelovanja na konferencijama, seminarima i drugim događanjima te druga priopćenja.

LinkedIn se uglavnom koristi kao društvena mreža za zapošljavanje novih revizora i drugih zaposlenika.

Od ukupnog broja vrhovnih revizijskih institucija koje koriste društvene mreže, njih 13 ima otvoren Youtube kanal. Ovo se ističe kao veoma koristan alat u pripremi i objavi video prezentacija o radu institucija državne revizije. Druge društvene mreže su u znatno manjoj mjeri prisutne.

Na Slici 4 nalazi se grafički prikaz zastupljenosti pojedine društvene mreže među vrhovnim revizijskim institucijama.

Slika 4



Izvor: obrada autora

Prema podacima sa Slike 4, proizlazi da su najzastupljenije društvene mreže Twitter, Facebook i Youtube. Prisutnošću na društvenim mrežama svoj rad i ulogu vrhovne revizijske institucije približavaju široj javnosti koja je danas u velikoj mjeri prisutna na društvenim mrežama te se na taj način može lakše upoznati sa radom i ulogom istih.

5.2.4. Ocjena analiziranih modela komunikacije promatranih vrhovnih revizijskih institucija u Europskoj uniji

Vrhovne revizijske institucije koriste različite modele komunikacije putem kojih predstavljaju svoju ulogu, značaj, rad i aktivnosti. U okviru ovog rada ispitan je sadržaj službenih mrežnih stranica, godišnjeg izvještaja o radu te sadržaj društvenih mreža koje koriste vrhovne revizijske institucije. Važno je da budu prisutne u medijskom prostoru kako bi rezultatima svog rada, osobito uočenim nedostacima u upravljanju javnim sektorom, ukazale na javnu odgovornost u upravljanju javnim sektorom. Sve vrhovne revizijske institucije imaju službene mrežne stranice na kojima objavljuju široki raspon dokumenata i informacija, od zakona i propisa kojima je utvrđen njihov djelokrug rada, izvješća o obavljenim revizijama, godišnji izvještaji o radu, posebna izvješća o drugim aktivnostima institucije, informacije o domaćoj i međunarodnoj suradnji i aktivnostima, proračun i druge financijske dokumente. Putem mrežnih stranica dostupni su kontakt obrasci putem kojih se može dostaviti upit instituciji te navedeni podaci o ovlaštenim osobama za kontakt.

Godišnji izvještaj o radu dokument je u kojem se daje presjek rada vrhovne revizijske institucije kroz godinu. Sadrži informacije o rezultatima provedenih revizija te sažetke najvažnijih aktivnosti institucije, a uz dostavu parlamentu, objavljuje se na službenoj mrežnoj stranici institucije, službenom glasilu institucije ili službenom glasilu pojedine zemlje.

Korištenje društvenih mreža noviji je model komunikacije koji je sve rasprostranjeniji među vrhovnim revizijskim institucijama, jer se ovakvim načinom komunikacije rad i uloga vrhovnih revizijskih institucija na pristupačan način približavaju široj javnosti.

Otvorenost i komunikacija vrhovnih revizijskih institucija treba jačati njihovu transparentnost i odgovornost prema građanima i ostalim zainteresiranim stranama.

6. ZAKLJUČAK

Državna revizija predstavlja važan mehanizam u nadzoru korištenja javnih sredstava i upravljanju javnim dobrima. U svrhu provedbe navedenog nadzora uspostavljene su institucije državne revizije koje provode reviziju u ime i za račun države. Osnovane su na temelju ustava ili zakona kao vrhovne revizijske institucije koje su neovisne i samostalne u svom radu. U svom radu primjenjuju općeprihvaćena revizijska načela i standarde državne revizije. Provedbom revizije doprinose jačanju odgovornosti u upravljanju javnim sredstvima. Promiču odgovornost i transparentnost u javnom sektoru, jer je transparentnost i odgovornost rada institucija javnog djelovanja u interesu šire društvene zajednice.

Budući da su vrhovne revizijske institucije promotori odgovornosti u javnom sektoru, vrlo je važno da i same budu primjer institucije koja dosljedno promjenjuje načela odgovornosti i transparentnosti sadržana u okviru standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija. Izvještavanje predstavlja osnovni mehanizam putem kojeg se ostvaruje transparentnost rada te predstavlja rad i uloga vrhovnih revizijskih institucija javnosti. O svom radu izvještavaju na različite načine, a Internet se najčešće koristi kao komunikacijski kanal zbog jednostavnosti, rasprostranjenosti i pristupačnosti zainteresiranim stranama.

Provedenim ispitivanjem sadržaja službenih mrežnih stranica, godišnjeg izvještaja o radu te korištenja društvenih mreža kao odabranih modela komunikacije vrhovnih revizijskih institucija utvrđeno je da vrhovne revizijske institucije, u velikom dijelu, ispunjavaju zahtjeve u vezi transparentnog i odgovornog poslovanja koje od njih zahtijevaju Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija. Poboljšanja su moguća u dijelu koji se odnosi na objavu sažetaka izvješća o obavljenim revizijama na engleskom jeziku te organizacijske strukture vrhovnih revizijskih institucija sa jasnom podjelom dužnosti i odgovornosti.

Godišnji izvještaji o radu uglavnom su sličnog sadržaja, iako ne postoji jedinstveni standard o sadržaju istog. Nadalje, većoj transparentnosti pridonijela bi objava financijskih izvještaja te izvješća o obavljenoj reviziji vrhovne revizijske institucije od strane neovisnog revizora, kao i neovisnog vanjskog vrednovanja. Navedeno bi značilo da vrhovne revizijske institucije na sebe primjenjuju ista pravila u vezi odgovornosti i transparentnosti kao i na subjekte revidiranja. Pokazatelji učinkovitosti rada vrhovne revizijske institucije (najčešće u obliku povratnih informacija o korisnosti izvješća o

obavljenim revizijama ili financijskim učincima provedenih revizija) trebali bi češće biti objavljeni i predstavljeni kako se vrhovne revizijske institucije ne bi smatralo samo troškom bez stvaranja dodane vrijednosti za društvo. Važno je da vrhovne revizijske institucije budu prisutne u medijskom prostoru te na taj način promiču svoju ulogu kao promotora odgovornosti u javnom sektoru, ali gdje su i same primjer transparentnog i odgovornog djelovanja.

LITERATURA

1. Akrap, V. et al. (2009) *Državna revizija*. Zagreb: Masmedia.
2. Akrap, V. (2013) Nova osnovna načela revizije javnog sektora (ISSAI 100). *Riznica*, 4, str. 34-40.
3. Austrian Court of Audit (2017) *Annual Report 2017*. Dostupno na: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_1/home_2/Annual_Report_2017.pdf [22. listopada 2019.]
4. Baimyrzova, B., Omer Kose, H. (2014) The role of supreme audit institutions in improving citizen participation in governance. *International Public Management Review*, vol. 15, str. 77. - 90. Dostupno na: <http://journals.sfu.ca/ipmr/index.php/ipmr/article/view/235> [19. lipnja 2019.]
5. Belgium Court of Audit. *Annual activity report 2018 (abudget version)*. Dostupno na: <https://www.courdescomptes.be/EN/Publications/AnnualReports.html> [22. listopada 2019.]
6. Bulgarian National Audit Office. *Annual report*. Dostupno na: <https://www.bulnao.government.bg/en/articles/annual-reports-2244> [22. listopada 2019.]
7. Bulgarian National Audit Office. *National Audit Office Act*. Dostupno na: <https://www.bulnao.government.bg/en/articles/national-audit-office-act-1035> [28. kolovoza 2019.]
8. Cour des comptes (2019) *2019 Annual Public Report Observation Summaries*. Dostupno na: <https://www.ccomptes.fr/system/files/2019-06/2019-annual-public-report-observations-summaries.pdf> [23. listopada 2019.]
9. Court of Audit (2019) *Annual Report 2018*. Slovenia, Ljubljana. Dostupno na: http://www.rs-rs.si/fileadmin/user_upload/Datoteke/Letna_porocila_ANG/Annual_Report_2018-Court_of_Audit_of_the_Republic_of_Slovenia.pdf [23. listopada 2019.]
10. Državni ured za reviziju (2016) *Kodeks profesionalne etike državnih revizora*. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora> [8. veljače 2019.]
11. Državni ured za reviziju (2018) *Izješće o radu Državnog ureda za reviziju*, Zagreb. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/160/IZVJESCE-O-RADU-DRZAVNOG-UREDA-ZA-REVIZIJU-ZA-2018.pdf> [1. veljače 2019.]

12. Europski revizorski sud (2019) *Izvešće o radu za 2018.* Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AAR18/AAR18_HR.pdf [23. listopada 2019.]
13. Europski revizorski sud (2019) *Javna revizija u Europskoj uniji.* Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/> [19. kolovoza 2019.]
14. Europski revizorski sud. *Komunikacijska politika i načela Europskog revizorskog suda.* Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/COMMUNICATION_POLICY/communication_policy_HR.pdf [4. rujna 2019.]
15. Europski revizorski sud (2014) *Nedostatci, preklapanja i izazovi: panormaski pregled mehanizama odgovornosti i javne revizije EU-a.* Dostupno na: <https://publications.europa.eu/hr/publication-detail/-/publication/45cbab15-a95a-49b2-ba90-3f37c0c28e3f/> [8. lipnja 2019.]
16. EUROSAI (2017) *A Roadmap for Reaching Supreme Audit Institution Communication Goals.* Dostupno na: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/strategic-plan/goal-team-1/Roadmap-for-Reaching-SAI-Communication-Goals.pdf> [10. prosinca 2018.]
17. Friedrich Ebert Stiftung, Institut za javnu upravu (2013) 5. Forum za javnu upravu. Dostupno na: <https://www.bib.irb.hr/889842> [6. travnja 2018.]
18. Gonzalez Diaz, B., Garcia Fernandez, R., Lopez-Diaz, A. (2012) Communication as a Transparency and Accountability Strategy in Supreme Audit Institutions. *Administration and Society*, 45 (5), str 583. - 609. Dostupno na: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0095399712438376> [2. prosinca 2018.]
19. INTOSAI GIUD 9040 Good Practices Related to SAI Transparency. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-9040-good-practices-related-to-sai-transparency/> [3. prosinca 2019.]
20. Guillan Montero, A (2012) Building bridges: Advancing Transparency and participation through the articulation of Supreme Audit Institutions and civil society, 2nd Transatlantic Conference on Transparency Research, Utrecht. Dostupna na <https://www.right2info.org> [31. srpnja 2019.]

21. IFAC (2001) *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. Dostupno na <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf> [25. travnja 2019.]
22. INTOSAI (1998) *Limska deklaracija*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_1_-_Limska_deklaracija.pdf [1. prosinca 2018.]
23. INTOSAI (2007) *Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija*. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_10_-_Meksicka_deklaracija_o_neovisnosti_vrhovnih_revizijskih_institucija.pdf [1. prosinca 2018.]
24. INTOSAI (2013) *Communicating and Promoting the Value and Benefits of SAIs: An Intosai Guideline*. Dostupno na: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/materials/Communicating-and-Promoting-the-Value-and-Benefits-of-SAIs-An-INTOSAI-Guideline.pdf> [1. prosinca 2018.]
25. INTOSAI - P 12 The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions - making a difference to the lives of citizens. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/> [15. studenoga 2019.]
26. INTOSAI - P 20 Principles of Transparency and Accountability. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/> [15. studenoga 2019.]
27. ISSAI 130 Code of Ethics. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/> [14. studenoga 2019.]
28. ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora. Dostupno na: http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf [8. siječnja 2019.]
29. Mamić, I. (2002) Utjecaj revizora na upravljanje rizicima i stvaranje dodane vrijednosti. U: Žager, L., ur. Zbornik radova Interna revizija i kontrola. Zagreb - Šibenik: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
30. Mamić Sačer I., Pavić I., Vuković D. (2017). Supreme Audit Institutions Annual Reporting to Parliament and General Public - European Union Member States Experience. Dostupno na:

- https://www.researchgate.net/publication/318445225_Supreme_Audit_Institutions_Annual_Reporting_to_Parliament_and_General_Public_-_European_Union_Member_States_Experience/download [26. studenoga 2018.]
31. Mamić Sačer, I., Vuković, D. i Pavić, I. (2015) Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, (Posebno izdanje 2015), str. 204-224. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/204414> [4. prosinca 2018.]
32. Mamić Sačer, I. Žager, L. i Sever I. (2011) An accountability of Supreme audit insitutions in the European Union countries, Conference proceedings Volume 1, The 5th International Scientific Conference "Entrepreneurship and Macroeconomic Management: Reflections on the World in Turmoil", Juraj Dobrila University of Pula, Department of Economics and Tourism "Dr. Mijo Mirković", Pula, (sv.1), str. 81. - 104.
33. Majer, R. (2017) Can SAIs contribute to restoring the trust of EU citizens?, Annual meeting of the Contact Committee of EU SAIs, Journal, 11, European Court of Auditors, Luxembourg, str. 19. - 24. Dostupno na: https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal17_11/journal17_11.pdf [24. lipnja 2019.]
34. National Audit Office (2019) *Annual Reports and Accounts 2018 - 19*. London. Dostupno na: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2019/06/NAO-Annual-Report-and-Accounts-2018-19.pdf> [23. listopada 2019.]
35. National Audit Office of Finland (2019) *National Audit Office's Annual Report to Parliament 2019*. Helsinki. Dostupno na: <https://www.vtv.fi/app/uploads/2019/09/NAOF-Annual-report-to-Parliament-2019-r182019vp1.pdf> [23. listopada 2019.]
36. National Audit Office of Lithuania - *2018 Annual Report*. Dostupno na: http://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/MVA2018_EN_09_11.pdf [22. listopada 2019.]
37. National Audit Office of Malta (2017) *Work and Activities of the National Audit Office*. Dostupno na: <http://nao.gov.mt/en/recent-publications> [23. listopada 2019.]
38. Netherlands Court of Audit (2019) *Annual report of the Netherlands Court of Audit for 2018*. Dostupno na: <https://english.rekenkamer.nl/publications/annual-reports/2019/03/21/annual-report-of-the-netherlands-court-of-audit-for-2018> [23. listopada 2019.]

39. Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), Narodne novine 31/19
40. Pernar, L. (2002) Vrhovne revizijske institucije u okviru Europske unije. *Revizija*, 9 (1), str.41-62.
41. Pernar, L. (2009) Uloga i doprinos državne revizije u odgovornosti i preglednosti korištenja javnih sredstava. *Računovodstvo i financije*, 12, str. 57. - 61.
42. Rigsrevisionen (2019) *Annual Report and Accounts 2018*. Denmark. Dostupno na: <http://uk.rigsrevisionen.dk/media/2105151/annual-report-2018.pdf>
[10. rujna 2019.]
43. Romanian Court of Accounts (2018) *Activity Report for the year 2018*. Dostupno na: <http://www.curteadeconturi.ro/Publicatii/Activity%20report%202018.pdf>
[23. listopada 2019.]
44. Sever Mališ S., Tušek B., Žager L. (2016) *Revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
45. Sikavica, P. (2011) *Organizacija*. Zagreb: Školska knjiga.
46. State Audit Office of Hungary (2019) *Summary Report for the National Assembly on the Professional Activity and Operation of the State Audit Office of Hungary in 2018*. Budapest. Dostupno na: https://asz.hu/storage/files/files/en/reports/2019/B9_en.pdf?ctid=520
[22. listopada 2019.]
47. Supreme Audit Office (2019) *Annual Report 2018*. Czech Republic. Dostupno na: <https://www.nku.cz/assets/publications-documents/annual-report/annual-report-2018.pdf> [20. rujna 2019.]
48. Supreme Audit Office (2013) *Annual report*. Warsaw, Poland. Dostupno na: <https://www.nik.gov.pl/plik/id,5600.pdf> [12. kolovoza 2019.]
49. Svete, N. (2013) *Povezanost državne i unutarnje revizije*. Specijalistički poslijediplomski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet.
50. Swedish National Audit Office (2019) *Annual Report of the Auditors General 2019*. Dostupno na: https://www.riksrevisionen.se/download/18.135316ab16d1a094fb1ec9af/1568876479883/ANNUAL_REPORT_2019_MASTER_EN.pdf [23. listopada 2019.]
51. Valsts kontrole (2018) *Annual Report of the State Audit Office of the Republic of Latvia 2017*. Dostupno na: <http://www.lrvk.gov.lv/uploads/Majaslapa%20ENG/Annual%20reports/2017/Publis>

kais%20gada%20p%C4%81rskats%202017. 09.05.2018 FINAL EN%20final.pdf [8. siječnja 2019.]

52. Valsts kontrole *Code of Ethics of the State Audit Office*. Dostupno na <http://www.lrvk.gov.lv/en/about-the-state-audit-office/regulatory-acts/code-ethics-state-audit-office/> [26. travnja 2019.]
53. Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 25/19
54. Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15
55. Žager, L., Mamić Sačer, I., Sever I. (2009). Organisation of State Audit Institution in European Union Countries. XXIII. microCAD International Scientific Conference, Miškolc, str. 339. - 344.
56. uk.rigsrevisionen.dk/ [30. rujna 2019.]
57. www.asz.hu/ [15. studenoga 2019.]
58. www.audit.gov.ie/en/ [23. studenoga 2019.]
59. www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/index_en/index_en?OpenDocument [17. listopada 2019.]
60. www.bulnao.government.bg/en [1. listopada 2019.]
61. www.bundesrechnungshof.de/en?set_language=en [1. listopada 2019.]
62. www.ccomptes.fr/en [15. studenoga 2019.]
63. www.corteconti.it/Home/EnglishCorner [1. listopada 2019.]
64. www.courdescomptes.be/EN/ [16. rujna 2019.]
65. www.cour-des-comptes.public.lu/fr/cour/fr/en.html [1. listopada 2019.]
66. www.curteadeconturi.ro/DefaultEN.aspx [15. studenoga 2019.]
67. www.eca.europa.eu [23. studenoga 2019.]
68. www.english.rekenkamer.nl/ [15. studenoga 2019.]
69. www.eurosai.org [17. kolovoza 2019.]
70. www.intosai.org [15. studenoga 2019.]
71. www.issai.org [15. studenoga 2019.]
72. www.lrvk.gov.lv/ [23. studenoga 2019.]
73. www.nao.gov.mt/ [23. studenoga 2019.]
74. www.nik.gov.pl/en/ [15. studenoga 2019.]
75. www.nku.cz/en/default.htm [30. rujna 2019.]
76. www.nku.gov.sk/en/web/sao [23. studenoga 2019.]
77. www.rechnungshof.gv.at/rh/Startseite1.html [30. rujna 2019.]
78. www.revizija.hr [15. studenoga 2019.]

79. www.riksrevisionen.se/en/ [23. studenoga 2019.]
80. www.riigikontroll.ee/tabid/36/language/en-US/language/et-EE/Default.aspx
[30. rujna 2019.]
81. www.rs-rs.si/en/ [23. studenoga 2019.]
82. www.vkontrolė.lt/default_en.aspx [23. studenoga 2019.]
83. www.vtv.fi/ [1. listopada 2019.]
84. www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/ [30. rujna 2019.]

POPIS SLIKA

Redni broj	Opis	Broj stranice
1.	Temeljne vrste revizije	4
2.	Struktura javnog sektora prema Međunarodnom monetarnom fondu	18
3.	Udio pojedinog organizacijskog oblika vrhovne revizijske institucije u Europskoj uniji	49
4.	Zastupljenost društvenih mreža	77

POPIS TABLICA

Redni broj	Opis	Broj stranice
1.	ISSAI okvir do 2019. godine	13
2.	INTOSAI profesionalni okvir (IFPP)	14
3.	Kodeks etike - osnovna načela i vrijednosti	16
4.	Načela i postupci kojima se vrhovne revizijske institucije trebaju rukovoditi s ciljem postizanja pozitivnih promjena u životima građana	23
5.	Misije vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije	29
6.	Pojam i smjer, instrumenti te ishod transparentnosti	33
7.	INTOSAI - P 12 preduvjeti za postizanje transparentnosti	38
8.	INTOSAI - P 20 preduvjeti za postizanje transparentnosti	39
9.	Organizacijski oblik i status vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije	47
10.	Vrhovne revizijske institucije prema upravljačkoj strukturi	50
11.	Subjekti revizije vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije	54
12.	Sadržaj Godišnjih izvještaja o radu vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije	72
13.	Društvene mreže vrhovnih revizijskih institucija	76

SAŽETAK

Vrhovne revizijske institucije kao promotori jačanja odgovornosti u javnom sektoru važan su čimbenik demokratskog društvenog poretka. Svoje aktivnosti provode u okviru ustava, zakona te u skladu sa Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija. Provode financijske revizije, revizije učinkovitosti te usklađenosti. Vrhovne revizijske institucije svojim djelovanjem utječu na kvalitetu javne usluge te stvaraju dodanu vrijednost društvu. U ovome radu naglasak je na transparentnom radu vrhovnih revizijskih institucija. Objava informacija na službenim mrežnim stranicama, u godišnjem izvještaju o radu te prisutnost na društvenim mrežama predstavljaju modele komunikacije vrhovnih revizijskih institucija putem kojih iste svoj rad i ulogu predstavljaju parlamentu i javnosti.

Ključne riječi: državna revizija, vrhovne revizijske institucije, transparentnost, izvještavanje

SUMMARY

Supreme audit institutions as promoters of strengthening accountability in the public sector are an important factor in democratic society. They act in accordance with legal framework and International standards of supreme audit institutions. Supreme audit institutions conduct financial audit, performance and compliance audit in public sector. They influence on the quality of public services and create added value for the society. This paper emphasizes the principles of transparency of supreme audit institutions. Official websites of supreme audit institutions, annual activity reports (also published on official website) and social networks present the most common communication channels for presenting the work and the role of supreme audit institutions to the parliament and to the general public.

Keywords: state audit, supreme audit institutions, transparency, reporting

ŽIVOTOPIS

Osobni podaci

Ime i prezime: Ivana Krmić

Datum rođenja: 1. kolovoza 1986.

E-mail: ivana.krmic@revizija.hr

Obrazovanje

2016. - Ekonomski fakultet Zagreb, Poslijediplomski specijalistički studij Financijsko izvještavanje, revizija i analiza

2009. - 2010. Ekonomski fakultet Zagreb, Diplomski sveučilišni studij Poslovne ekonomije, smjer Financije

2005. - 2009. Ekonomski fakultet Zagreb, Preddiplomski sveučilišni studij Poslovne ekonomije, smjer Financije

2001. - 2005. Strukovna škola Virovitica

Radno iskustvo

ožujak 2018. - Državni ured za reviziju, Odjel za reviziju korisnika proračuna lokalnih jedinica, viša državna revizorica

listopad 2015. - veljača 2018. Državni ured za reviziju, Odjel za reviziju učinkovitosti, državna revizorica

prosinac 2012. - rujan 2015. Državni ured za reviziju, Odjel za reviziju korisnika proračuna lokalnih jedinica, pomoćna revizorica

ožujak 2011. - ožujak 2012. - Općina Pitomača

Vještine

MsOffice

Engleski jezik, aktivno