

USPOREDBA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA ODABRANIH ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

Smetko, Valentina

Master's thesis / Diplomski rad

2019

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://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:312112>

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
Računovodstvo i revizija

**USPOREDBA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA
ODABRANIH ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE**

Diplomski rad

Valentina Smetko

Zagreb, rujan 2019.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Računovodstvo i revizija

**USPOREDBA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA
ODABRANIH ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE**

**COMPARISON OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS OF
SELECTED EUROPEAN UNION MEMBER STATES**

Diplomski rad

Valentina Smetko, 0067469669

Mentor: prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer

Zagreb, rujan 2019.

Valentina Smetko

Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad Usporedba vrhovnih revizijskih institucija odabranih zemalja članica Europske Unije 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.

Student/ica:

U Zagrebu, 23.09.2019.



(potpis)

SAŽETAK

Tema diplomskog rada obuhvaća područje rada vrhovnih revizijskih institucija triju država članica Europske Unije: Hrvatske, Češke i Njemačke.

Promatrano razdoblje djelovanja je financijska godina 2013. jer je to godina kada je Hrvatska ušla u Europsku Uniju, te je zanimljiva kao usporedba sa razvijenom zemljom (Njemačkom), te zemljom koja bi po razvijenosti bila bliže Hrvatskoj, a već je u sastavu Europske Unije (Češka). Rad prikazuje sličnosti i razlike počevši od samog ustrojstva vrhovnih revizijskih institucija, normativnih okvira koji ih uređuju, načina provedbe revizije, povijesnog prikaza tih institucija, planiranja i metoda te na kraju uspoređuje i sama izvješća koja su te institucije objavila za financijsku godinu 2013. Također, u radu se u određenoj mjeri prikazuje usporedba najnovije objavljenih izvješća za 2018. godinu i izvješća u 2013. godini.

Literatura za pripremu rada dostupna je online, obzirom da svaka od tih institucija mora javno objavljivati izvješća, planove, aktivnosti te je općenito zakonski obvezana na transparentnost prema javnosti. Većina podataka je prikupljena iz javno dostupnih podataka iz izvještaja, zakona koji reguliraju pojedine vrhovne revizijske institucije.

Svi zaključci i međusobne sličnosti i razlike u radu, ustrojstvu i nalazima vrhovnih revizijskih institucija Hrvatske, Češke i Njemačke sažeti su u zaključku ovog diplomskog.

Ključne riječi: vrhovna revizijska institucija, državna revizija, godišnje izvješće, strateško planiranje, komparativni prikaz

SUMMARY

This masters thesis should give a comparative overview of the supreme audit institutions of three selected European Union member states: Croatia, Czech and Germany.

The period that was observed in this thesis is the financial year 2013, because this is the year that Croatia entered the European Union as a full member state. The comparison with a highly developed member state (Germany) and comparison with a state that is similar in development to Croatia (Czech) is considered interesting for the purpose of writing this thesis. Similarities and differences starting from the organization of the supreme audit institutions, legal framework that governs their work, the way that audit is conducted, historical comparison, planning and methods, along with reports issued for FY 2013 from the institutions are being shown in this master thesis.

The literature used in the thesis is accessible online, due to the fact that each of the observed institutions has to publicly issue their reports, plans and activities, and they have a legal obligation for transparency to the public. Most of the data acquired for the purpose of writing this thesis is publicly accessible through issued reports and various legal acts.

The conclusions, similarities and differences in the framework, organization and findings of the observed supreme audit institutions of Croatia, Czech and Germany are summarized in the Conclusion of the paper.

Keywords: supreme audit institution, state audit, annual statement, strategic planning, comparative overview

SADRŽAJ

| | |
|--|----|
| SAŽETAK..... | i |
| SADRŽAJ | I |
| 1. UVOD | 1 |
| 1.1. Predmet i cilj rada..... | 1 |
| 1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja | 1 |
| 1.3. Sadržaj i struktura rada | 1 |
| 2. VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U FUNKCIJI JAČANJA ODGOVORNOSTI JAVNE UPRAVE | 2 |
| 2.1. Ustrojstvo vrhovnih revizijskih institucija | 2 |
| 2.1.1. Državni ured za reviziju | 2 |
| 2.1.2. Vrhovna revizijska institucija Češke Republike | 4 |
| 2.1.3. Vrhovna revizijska institucija Njemačke | 6 |
| 2.2. Normativni okvir revizije javnog sektora..... | 8 |
| 2.3. Postupci provedbe revizije javnog sektora | 9 |
| 2.3.1. Postupci revizije Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj | 9 |
| 2.3.2. Plan provedbe revizije vrhovne revizijske institucije Republike Češke | 10 |
| 2.3.3. Proces provedbe revizije vrhovne revizijske institucije Njemačke..... | 10 |
| 2.4. Uloga i odgovornost glavnog državnog revizora | 10 |
| 3. KOMPARATIVNI PRIKAZ TEMELJNIH OBILJEŽJA DJELOVANJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA ODABRANIH ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE | 13 |
| 3.1. Povijesni prikaz razvoja vrhovnih revizijskih institucija odabranih zemalja članica Europske unije..... | 13 |
| 3.2. Strateško planiranje revizije javnog sektora promatranih zemalja | 14 |
| 3.3. Planiranje i djelokrug revizije javnog sektora promatranih zemalja | 20 |

| | |
|---|----|
| 3.4. Metodologija rada promatranih vrhovnih revizijskih institucija | 26 |
| 4. ANALIZA SLIČNOSTI I RAZLIKA U IZVJEŠĆIVANJU VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA ODABRANIH ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE | 29 |
| 4.1. Struktura i objava godišnjih izvješća | 29 |
| 4.2. Analiza glavnih nalaza i preporuka revizije javnog sektora promatranih zemalja | 31 |
| 4.2.1. Glavni nalazi revizije | 31 |
| 4.2.2. Preporuke i nalozi revizije..... | 38 |
| 5. ZAKLJUČAK | 41 |
| LITERATURA..... | 43 |
| POPIS SLIKA | 45 |
| POPIS TABLICA..... | 46 |
| POPIS GRAFIKONA | 47 |
| ŽIVOTOPIS STUDENTA | 48 |

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovog rada je usporedni prikaz vrhovnih revizijskih institucija Njemačke, Češke i Hrvatske. Cilj mu je prikazati sličnosti i razlike u ustrojstvu, načinima rada, planiranju te na kraju i nalazima revizije. Točka promatranja navedenih vrhovnih revizijskih institucija, odnosno njihovih nalaza odnosi se na financijsku 2013. godinu kada je Hrvatska pristupila Europskoj Uniji te se također uspoređuje sa stanjem danas, odnosno nalazima za 2018. godinu.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Literatura korištena za pisanje ovog rada sastoji se od normativnog okvira svake pojedine države članice koja uređuje poslovanje i način djelovanja vrhovnih revizijskih institucija. Nadalje, sastoji se od izvješća o radu i nalazima revizije za svaku pojedinu državu članicu odnosno svake vrhovne revizijske institucije. Veliki dio literature preuzet je s web stranica vrhovnih revizijskih institucija, obzirom da u skladu sa zahtjevima za transparentnost, vrhovne revizijske institucije dužne su javno objavljivati svoje nalaze i djelovanje. Kod pisanja rada korištene su knjige, časopisi te zakonska regulativa vezana uz područje državne revizije.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad se sastoji, osim uvodnog i zaključnog dijela, od 3 glavne cjeline. Prva cjelina opisuje vrhovne revizijske institucije, njihov ustroj, normativni okvir koji ih uređuje, postupke koje provode kod provedbe revizije te uloge njihovih glavnih revizora. Drugi dio se bavi komparativnim prikazom obilježja vrhovnih revizijskih institucija, njihovom povijesti, strateškim i drugim planovima te metodologiji rada kod provedbe revizije javnih tijela. Zadnji dio bavi se sličnostima i razlikama u izvješćivanju pojedinih vrhovnih revizijskih institucija te se prikazuje strukture i načini objave godišnjih izvješća kao i glavni nalazi revizije te njihove preporuke.

2. VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U FUNKCIJI JAČANJA ODGOVORNOSTI JAVNE UPRAVE

2.1. Ustrojstvo vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije mogu biti ustrojene na 3 različita načina: računski sud sa sudskim ovlastima, kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti i monokratski ured. Monokratski ured na čelu ima glavnog državnog revizora. Kolegijalno tijelo specifično je po kolegijalnom odlučivanju, ali ono nema sudske ovlasti, dok je posebno obilježje računskog suda sudbena funkcija njenih članova, koji pored revizije imaju i ulogu sudske vlasti.¹

2.1.1. Državni ured za reviziju

Državni ured za reviziju Republike Hrvatske je jedinstvena institucija koja ima Središnji ured u Zagrebu i 20 područnih ureda u županijskim središtima. Središnji ured u Zagrebu i područni uredi djeluju na čitavom teritoriju Republike Hrvatske.

U Središnjem uredu su ustrojeni odjeli prema vrstama subjekata i vrstama revizija, te odjeli za pravne, kadrovske i računovodstvene poslove, kao i odjel za unutarnju reviziju. U djelokrugu rada Središnjeg ureda su i poslovi odnosa s javnošću, te poslovi međunarodne suradnje.

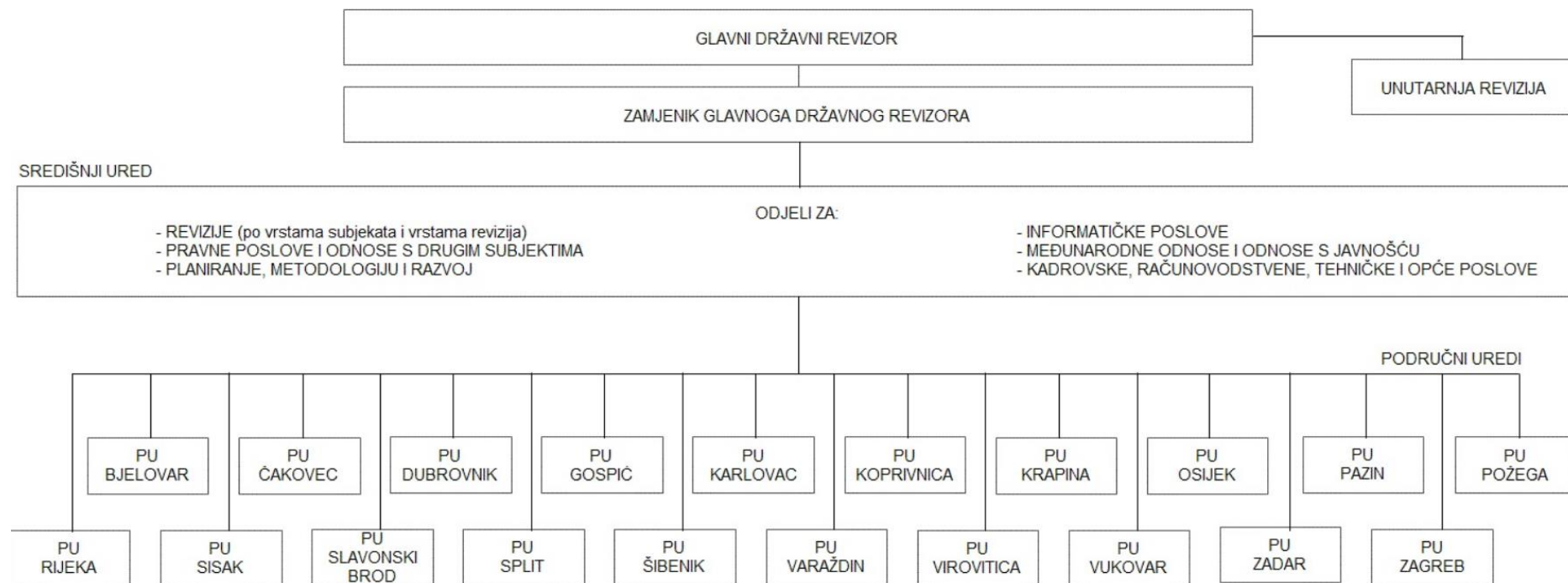
Uredom upravlja glavni državni revizor. Glavni državni revizor ima zamjenika i pomoćnike koji pomažu glavnom državnom revizoru u upravljanju Uredom, a s načelnicima odjela i pročelnicima područnih ureda koordiniraju obavljanje revizija i druge poslove.

Stručno vijeće je savjetodavno tijelo glavnog državnog revizora Državnog ureda za reviziju, a čine ga glavni državni revizor te do sedam vanjskih članova, koji moraju biti priznati stručnjaci u polju državne revizije i imenuje ih glavni državni revizor.²

¹ Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I.; *Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini*; Pregledni rad; [online] Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [19.09.2019]

² Državni ured za reviziju [online]: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/ustrojstvo> [19.09.2019]

Slika 1 Shema organizacijske strukture Državnog ureda za reviziju



Izvor: Državni ured za reviziju [online]: <http://www.revizija.hr/datastore/imagestore/original/1399541063shema.jpg> [19.09.2019]

2.1.2. Vrhovna revizijska institucija Češke Republike

Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) je vrhovna revizijska institucija Republike Češke. Vrhovna revizijska institucija Češke je institucija konstituirana od različitih tijela, odjela, sekcija i jedinica. Predsjednik vrhovne revizijske institucija Češke je na vrhu te upravlja uredom dok potpredsjednik djeluje kao njegov zamjenik.

Tijela unutar Vrhovne revizijske institucije Republike Češke su Odbor Vrhovne revizijske institucije Republike Češke, senati Vrhovne revizijske institucije Republike Češke te Disciplinska komora Vrhovne revizijske institucije Republike Češke. Navedena tijela djeluju pod Zakonom o Vrhovnog uredu za reviziju (engl. Act on the Supreme Audit Office, češki: Zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu) te vlastitim Pravilnikom o procedurama koje raspravlja i odobrava Odbor.

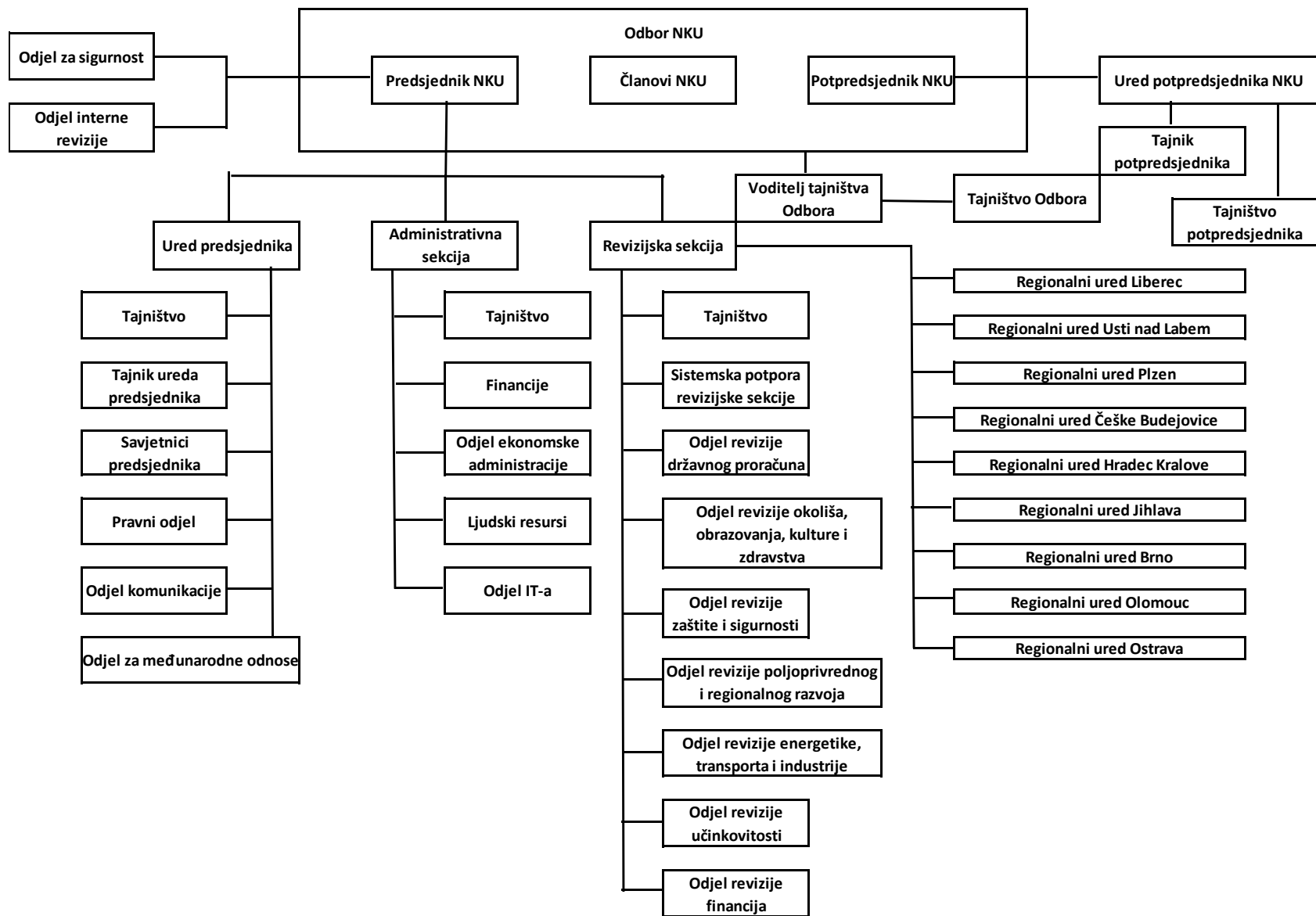
Prema organizacijskim pravilima, vrhovna revizijska institucija Češke se sastoji od dvije sekcije: Sekcija za reviziju i Upravna sekcija. Svaku sekciju vodi viši upravitelj (engl. Senior Director). Svaka sekcija podijeljena je na odjele, a svaki odjel je podijeljen na jedinice.

Upravu vrhovne revizijske institucije Češke čine Tajnik Odbora, oba Viša upravitelja sekcija, Upravitelj predsjedavajućeg ureda, Upravitelji odjela, voditelji jedinica te voditelji tajništva.³

Posebnost ustroja vrhovne revizijske institucije Češke je u specijalizaciji revizijske sekcije po vrstama revizije. Primjerice jedan odjel revizijske sekcije bavi se isključivo revizijom učinkovitosti, dok se drugi odjel bavi revizijom državnog proračuna ili revizijom financija. Na idućoj stranici na slici 2 prikazan je ustroj vrhovne revizijske institucije Češke te je prikazana i razdioba revizijske sekcije po različitim vrstama revizije.

³ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) [online] : <https://www.nku.cz/en/about-us/organizational-structure/> [19.09.2019]

Slika 2 Shema organizacijske strukture vrhovne revizijske institucije Češke



Izvor: Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) [online] : <https://www.nku.cz/en/about-us/organizational-structure/> [19.09.2019]

2.1.3. Vrhovna revizijska institucija Njemačke

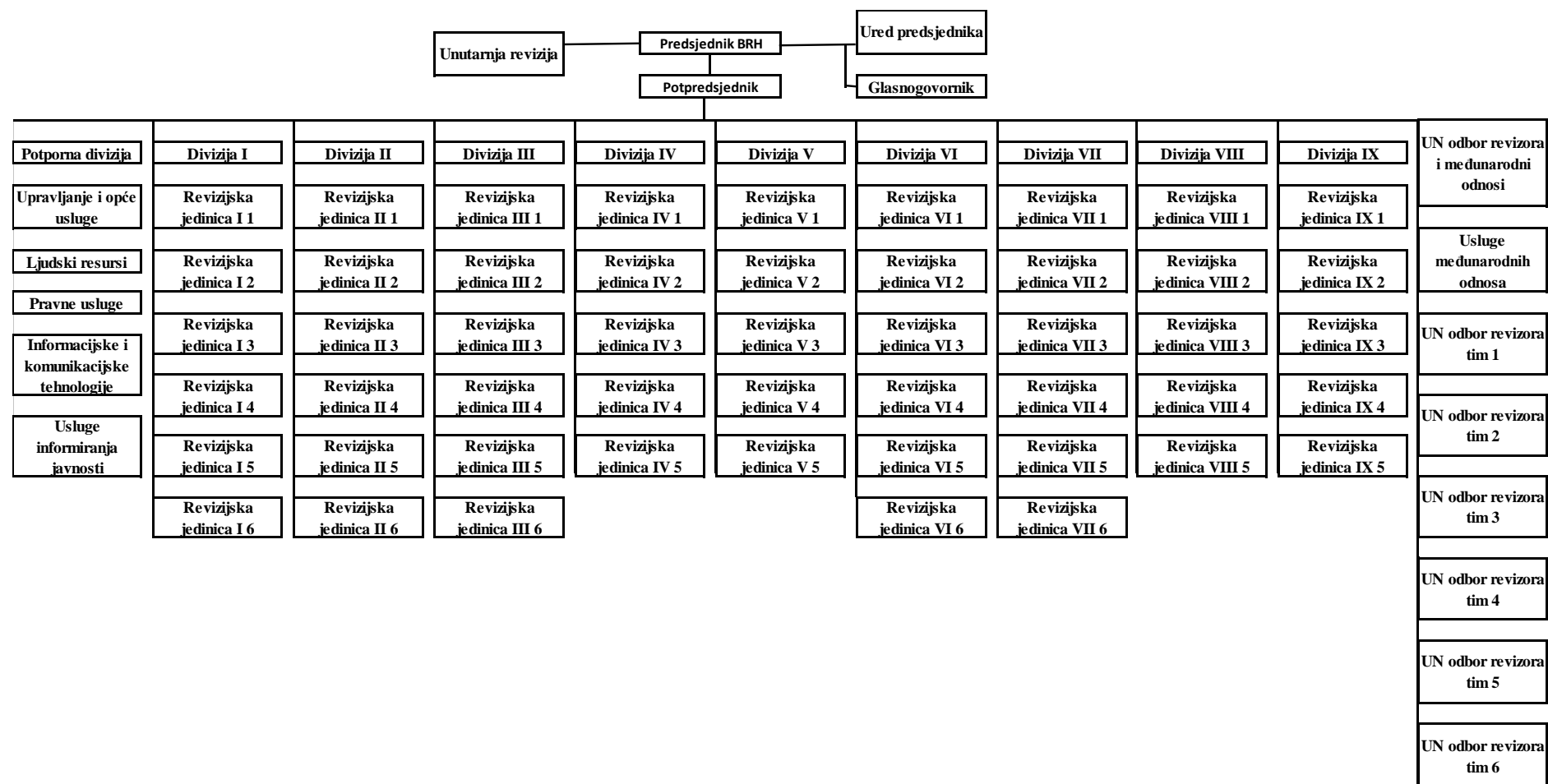
Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany) vrhovna je revizijska institucija Njemačke. Vrhovna revizijska institucija Njemačke sastoji se od devet revizijskih divizija i pedeset revizijskih jedinica. Osnovana je posebna divizija za obavljanje poslova revizije pod pretpostavkom da Predsjednik Vrhovne revizijske institucije Njemačke drži svoju poziciju kao član Ujedinjene revizorske komisije. Ta divizija također djeluje i pod drugim međunarodnim revizijskim pravilima. Za podršku divizijama zadužene su Unutarnje administrativne funkcije.

Posao eksterne revizije dodjeljuje se različitim divizijama i jedinicama na temelju godišnjeg rasporeda odgovornosti. Svaka revizijska divizija podijeljena je na nekoliko revizijskih jedinica i posebnu jedinicu potpore reviziji. Revizijske jedinice odgovorne su za planiranje, organizaciju te provođenje revizijskog posla dodijeljenog toj jedinici. Svaku pojedinu revizijsku jedinicu vodi pojedini revizijski upravitelj, te se sastoje od revizijskog osoblja i osoblja za podršku.

Odluke unutar vrhovne revizijske institucije Njemačke donosi Panel sastavljen od članova vrhovne revizijske institucije Njemačke. U pravilu, Panel vrhovne revizijske institucije Njemačke se sastoji od dva člana, primjerice višeg revizijskog upravitelja i revizijskog upravitelja. Također je moguće sastaviti Panel od troje članova gdje je dodatni član predsjednik ili potpredsjednik. Sve odluke Panela donose se jednoglasno. Upravni odbor Vrhovne revizijske institucije Njemačke je tijelo koje donosi odluke o pitanjima koja se odnose na više od jedne divizije ili je riječ o velikim pitanjima kao što je godišnji izvještaj. Upravni odbor se sastoji od Predsjednika, Potpredsjednika, Viših revizijskih upravitelja (upravitelja 9 divizija) i nekoliko Revizijskih upravitelja jedinica te se unutar Upravnog odbora odluke donose na temelju glasova većine.⁴

⁴ Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany), [online]: <https://www.bundesrechnungshof.de> [19.09.2019]

Slika 3 Shema organizacijske strukture Vrhovne revizijske institucije Njemačke



Izvor: Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany), [online]:

<https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/organisation/abteilungen/organisation-chart> [19.09.2019]

2.2. Normativni okvir revizije javnog sektora

Normativni okvir revizije javnog sektora obuhvaća sve zakone i akte koji uređuju rad vrhovnih revizijskih institucija. Normativni okvir revizije javnog sektora najčešće sadrži Ustav, Limsku deklaraciju, ISSAI standarde, lokalne zakone te interne akte pojedinih vrhovnih revizijskih institucija.

Normativni okvir koji se odnosi na Državni ured za reviziju obuhvaća prvo Ustav Republike Hrvatske gdje je u članku 54. definirano što je Državni ured za reviziju, tko njime upravlja te da se osnivanje, ustrojstvo, nadležnost i način rada uređuju zakonom. Zakon koji navedeno definira jest Zakon o Državnom uredu za reviziju. *„Ovim se Zakonom uređuju osnivanje, ustrojstvo, nadležnost, način rada te druga područja koja se odnose na rad Državnog ureda za reviziju.“*⁵ Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe definira dodatno rad Državnog ureda za reviziju. Nezakonski akti kojima se definira rad Državnog ureda za reviziju su Statut Državnog ureda za reviziju te Kodeks profesionalne etike državnih revizora. Od međunarodnih akta Državni ured za reviziju slijedi Revizijske standarde INTOSAI, UN Rezoluciju A/66/209 i UN Rezoluciju A/69/228, ISSAI Okvir.

Normativni okvir Vrhovne revizijske institucije Republike Češke je vrlo sličan normativnog okviru Državnog ureda za reviziju. Prvotno je definirana vrhovna revizijska institucija Češke u Ustavu Republike Češke člankom 97., tko njime upravlja te osnivanje, ustrojstvo, nadležnost i način rada definira se zakonom. Supreme Audit Office Act No. 166/1993 (Zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu) uređuje status, nadležnost, organizacijsku strukturu, i aktivnosti vrhovne revizijske institucije Češke. Također, ovaj Zakon definira prava i dužnosti predsjednika vrhovne revizijske institucije Republike Češke, potpredsjednika vrhovne revizijske institucije Češke, članova vrhovne revizijske institucije Češke, Odbora vrhovne revizijske institucije Češke, Senata vrhovne revizijske institucije Češke, Disciplinske komore vrhovne revizijske institucije Češke i drugog osoblja.⁶ Osnovni koncept vrhovne revizijske institucije Češke prati glavne smjernice i preporuke Limske deklaracije INTOSAI.

Vrhovna revizijska institucija Njemačke je prvotno definirana u Ustavu Federalne Republike Njemačke u članku 114. gdje se opisuju njene dužnosti i kojim tijelima odgovara. Bundesrechnungshof Act (Bundesrechnungshofgesetz - BRHG) detaljno definira vrhovnu

⁵ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine (2019.) NN 25/19, članak 1.

⁶ Supreme Audit Office Act No. 166/1993, Czech Republic, članak 1.

revizijsku instituciju Njemačke, organizacijsku strukturu, zadaće i aktivnosti. Osim BRGH, djelokrug i zadaće vrhovne revizijske institucije Njemačke definiraju Budgetary Principles Act (Haushaltsgrundsatzgesetz) članci 53.-56. i Federal Budget Code (Bundeshaushaltsordnung) članci 88.-114. Interno je vrhovna revizijska institucija Njemačke uređena Poslovníkom o radu (Geschäftsordnung) te Revizijskim pravilima (Prüfungsordnung).

2.3. Postupci provedbe revizije javnog sektora

2.3.1. Postupci revizije Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj

„Revizija je prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju:

- *Ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka, te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim standardima*
- *Postupak ispitivanja financijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava*
- *Davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, kao i ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata.“⁷*

Revizijski proces obuhvaća planiranje i provedbu revizijskih postupaka, izvješćivanje, te praćenje provedbe naloga i preporuka. Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda INTOSAI i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. O obavljenoj reviziji sastavlja se nacrt izvješća koji se dostavlja zakonskom predstavniku subjekta revizije na očitovanje. Zakonski predstavnik subjekta revizije obavezan je u roku od 8 dana od primitka nacrta dostaviti očitovanje ili prigovor.⁸

Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju, Državni ured za reviziju svoje izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja Saboru do kraja ožujka tekuće godine za prethodnu godinu. Prije nego što se donese konačno izvješće koje se izlaže Saboru i nakon toga javnosti, nacrt izvješća o obavljenoj reviziji dostavlja se zakonskom predstavniku subjekta revizije kako bi

⁷ Državni ured za reviziju (2014.) Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2014., Republika Hrvatska, str. 3.

⁸ Ibid.

se oni mogli očitovati o nalazim revizije. Izvješće o obavljenoj reviziji se javnosti objavljuje na mrežnim stranicama Državnog ureda za reviziju.⁹

2.3.2. Plan provedbe revizije vrhovne revizijske institucije Republike Češke

Planom provedbe revizije definirani su postupci za provedbu revizije. Plan provedbe revizije, nakon što je odobren od strane Odbora vrhovne revizijske institucije Republike Češke, predaje se od strane Predsjednika vrhovne revizijske institucije Republike Češke Parlamentu i Vladi Republike Češke te se objavljuje u službenom glasilu vrhovne revizijske institucije Republike Češke. Rezultati postupaka provedbe revizije su revizijski zaključci koji sažimaju i procjenjuju činjenice nastale iz postupaka revizije. Revizijski zaključci zatim su usvojeni od strane Odbora ili pojedinih Senata vrhovne revizijske institucije Republike Češke.¹⁰

2.3.3. Proces provedbe revizije vrhovne revizijske institucije Njemačke

Godišnji izvještaj Vrhovne revizijske institucije Njemačke sastavlja se u skladu sa strukturiranom procedurom. Bazira se na nalazima revizije te na savjetničkom poslu Predsjednika Vrhovne revizijske institucije Njemačke u svojstvu Federalnog izvedbenog povjerenika. Subjekti revizije imaju pravo komentirati nacрте svakog pojedinog izvještaja unaprijed. Ovaj dio procedure služi za ponovnu provjeru revizijskih dokaza. Godišnji izvještaj donosi vrhovno tijelo za odlučivanje, tj. Odbor. Predsjednik Vrhovne revizijske institucije Njemačke zatim prezentira izvještaj dvjema kućama Njemačkog Parlamenta te Federalnoj Vladi. Nakon toga izvještaj se prezentira javnosti.¹¹

2.4. Uloga i odgovornost glavnog državnog revizora

Glavni državni revizor Državnog ureda za reviziju prema članku 9. Zakona o Državnom uredu za reviziju ima sljedeće zadaće:

- *„organizira rad Državnog ureda za reviziju, predstavlja i zastupa Državni ured za reviziju,*
- *donosi Statut i druge unutarnje normativne akte Državnog ureda za reviziju,*
- *donosi strateški plan Državnog ureda za reviziju,*

⁹ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne Novine (2019.) NN 25/19

¹⁰ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) (2014.) Annual Report for the year 2013., Czech Republic, str. 6

¹¹ Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany) (2014.) Annual Report on Federal Financial Management – Abridged version, Germany, str.4

- donosi godišnji program i plan rada Državnog ureda za reviziju,
- izvješćuje Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju,
- predlaže Hrvatskom saboru zamjenika glavnoga državnog revizora,
- odlučuje o primanju na rad i prestanku rada ovlaštenih državnih revizora,
- donosi program za polaganje ispita za stjecanje zvanja ovlaštenoga državnog revizora,
- imenuje povjerenstvo za polaganje ispita za stjecanje zvanja ovlaštenoga državnog revizora,
- nadzire provedbu zakona i drugih propisa,
- nadzire izvršavanje poslova i poduzima mjere za osiguravanje učinkovitosti rada Državnog ureda za reviziju.¹²

Glavni revizor odnosno Predsjednik ureda vrhovne revizijske institucije Češke upravlja uredom, njegov je službeni predstavnik te predsjedava nad Odborom i Disciplinskom komorom vrhovne revizijske institucije Češke. On predlaže Senatu listu kandidata za članstvo u uredu za nadzor upravljanja političkih stranaka i političkih pokreta po Zakonu o udruživanju u političke stranke i političke pokrete.

Predsjednik ureda donosi Odboru:

- nacrt plana revizije i njegovih izmjena,
- nacrt proračuna uključujući promjene proračuna, proračunske mjere te konačno stanje proračuna,
- sve revizijske zaključke iz kojih je doneseno mišljenje o nacrtu državnih prihoda
- nacrt godišnjeg izvještaja o radu ureda u prošlom financijskom razdoblju
- nacrt organizacijskih i radnih pravila ureda, uključujući i izmjene i dopune istih
- nacrt poslovnika Odbora i senata, uključujući izmjene i dopune istog
- nacrt stegovnih mjera
- prijedloge Zastupničkog doma, senata i njihovih tijela te vlade.¹³

Nakon konzultacija s Odborom, Predsjednik odobrava poslovnik Odbora. Također ima pravo prisustvovati sastancima Zastupničkog doma, senata i njihovih tijela ukoliko se na tim sastancima raspravljaju zaključci revizije, prijedlozi i mišljenja povezana s radom ureda, ili predsjednik mora prisustvovati sastancima bez obzira na temu ukoliko bilo koji član zatraži

¹² Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne Novine (2019.) NN 25/19

¹³ Poslovnik o radu Odbora vrhovne revizijske institucije (Jednací řád Kolegia Nejvyššího kontrolního úřadu) [online] Dostupno na: <https://www.nku.cz/assets/publikace/jednaci-rad-kolegia-nku.pdf> [19.09.2019]

prisustvo Predsjednika ureda. Uz to ima i pravo prisustvovati i sastancima vlade kada se diskutiraju zaključci i mišljenja revizije.¹⁴

Glavni državni revizor Vrhovne revizijske institucije Njemačke odnosno Predsjednik Vrhovne revizijske institucije Njemačke je predstavnik Vrhovne revizijske institucije Njemačke. On je na čelu te je odgovoran za nadzor rada Vrhovne revizijske institucije Njemačke. Predsjednik donosi odluke uz dogovor sa Senatom o raspodjeli posla među divizijama i revizijskim jedinicama te tko će upravljati pojedinim divizijama i jedinicama. Uz dopuštenje Senata, Predsjednik može tokom godine mijenjati navedene odluke o raspodjeli posla.¹⁵

Predsjednik mora biti član svakog Senata te predsjedati Senatom.¹⁶

¹⁴ Supreme Audit Office Act No. 166/1993, Czech Republic, članak 8.

¹⁵ Bundesrechnungshof Act, Federal Republic of Germany, članak 7.

¹⁶ IBID, članak 13.

3. KOMPARATIVNI PRIKAZ TEMELJNIH OBILJEŽJA DJELOVANJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA ODABRANIH ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

3.1. Povijesni prikaz razvoja vrhovnih revizijskih institucija odabranih zemalja članica Europske unije

Povijesno državni ured za reviziju i vrhovna revizijska institucija Češke su nove institucije koje nemaju duboku povijest. Oboje su osnovani 1993. godine donošenjem Zakona o Državnom uredu za reviziju odnosno Supreme Audit Office Act-a te su prvotno definirani pojedinačno u Ustavu svoje države. Državni ured za reviziju je s radom započeo tek u studenome 1994. godine unatoč tome što je osnovan godinu prije. Prethodnikom Državnog ureda za reviziju možemo smatrati Jugoslavensku Službu društvenog knjigovodstva (SDK) koja je osim poslova platnog prometa obavljala i nadzor nad istim od 1972. godine.

Poslove koje od 1993. godine obavlja vrhovna revizijska institucija Češke, prethodno su obavljali Savezno ministarstvo za kontrolu i ministarstva za Češku i Slovačku Republiku, Središnja komisija za kontrolu i statistiku te Ministarstvo državne kontrole.

Bogatiju povijest ima vrhovna revizijska institucija Njemačke koji bilježi svoju povijest unatrag tristotinjak godina. Pruski kralj Frederick William osnovao je 1714. godine Opću komoru za računovodstvo koja je kasnije preimenovana u Višu računovodstvenu komoru. To je bilo neovisno, kolegijalno tijelo eksterne revizije autonomno unutar pruske uprave. Prvotno sjedište bilo mu je u Berlinu, no 1818. sjedište je preseljeno u Potsdam. Zadaća mu je bila revidirati državne račune, izvještavati o nalazima u godišnjem izvještaju te davati stručno mišljenje o upravnim reformama. 1868. godine Višoj računovodstvenoj komori dodatno je povjerena revizija računa Sjevernonjemačke Federacije. 1871. godine preimenovana je u Revizijski sud Njemačkog Reicha, te joj je time povjerena revizija računa Njemačkog Reicha. Pod tim imenom djeluje sve do 1945. godine te nakon Drugog svjetskog rata Hamburška podružnica nastavlja s radom pod novim imenom Revizorski sud za posebne zadatke. 1948. godine osnovan je Revizijski sud zajedničkog ekonomskog prostora u Frankfurtu i to je

direktan prethodnik današnjeg Vrhovne revizijske institucije Njemačke. povjereni su mu isti poslovi revizije kao što je obavljao Revizorski sud za posebne zadatke.¹⁷

Nakon donošenja Ustava, privremeno je preuzeo obaveze revizorskog ureda Federacije. 1950. godine u Frankfurtu na Majni osnovana je današnja vrhovna revizijska institucija Njemačke. 1998. osnovano je 9 regionalnih revizijskih ureda te 2000. godine je sjedište Vrhovne revizijske institucije Njemačke premješteno u Bonn.¹⁸

3.2. Strateško planiranje revizije javnog sektora promatranih zemalja

Strateški plan Državnog ureda za reviziju je ključni dokument koji daje smjernice za rad i unaprjeđenje rada, odnosno razvoj državne revizije u Republici Hrvatskoj. Glavni državni revizor je usvojio Strateški plan za razdoblje 2013.-2017. krajem prosinca 2012. Strateški plan za razdoblje 2013.-2017. obuhvaćao viziju, misiju, vrijednosti i ciljeve Državnog ureda za reviziju za navedeno razdoblje.¹⁹ Najnovije javno objavljeni su Strateški plan za razdoblje 2018.-2022. te Strateški plan Državnog ureda za reviziju 2020.-2022.

Strateškim planom dana je vizija Državnog ureda za reviziju koja glasi: *„Povećanje odgovornosti svih sudionika u procesu prikupljanja, trošenja i upravljanja proračunskim, izvanproračunskim i drugim javnim sredstvima.“*²⁰

Također je Strateškim planom definirana i misija: *„Rad Državnog ureda za reviziju usmjeren je na reviziju financijskih izvještaja i poslovanja, te na poboljšanje zakonitosti, učinkovitosti i djelotvornosti subjekata koji upravljaju javnom imovinom i drugih pravnih osoba određenih zakonom. Također, pridonosi poboljšanju upravljanja javnom imovinom i drugim raspoloživim resursima, informiranosti Hrvatskog sabora, Vlade i građana Republike Hrvatske o načinu i rezultatima upravljanja proračunskim i izvanproračunskim sredstvima, te drugim sredstvima koja su subjektima revidiranja dana na upravljanje i raspolaganje.“*²¹

¹⁷ Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany), [online]. Dostupno na: <https://www.bundesrechnungshof.de> Germany [19.09.2019]

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Državni ured za reviziju : Strateški plan za razdoblje 2013.-2017., str. 1

²⁰ Državni ured za reviziju : Strateški plan za razdoblje 2018.-2022., str. 2

²¹ IBID,

Vrijednosti prema kojima Državni ured za reviziju želi biti prepoznatljiv su:

- profesionalna izvrsnost,
- timski rad,
- savjesnost i profesionalna etičnost,
- neovisnost, te
- odgovornost i pouzdanost.²²

Opći cilj Državnog ureda za reviziju u 2013 godini bio je utjecati na smanjenje broja nepravilnosti u poslovanju subjekata revizije, povećavati efikasnost subjekata revizije, a to podrazumijeva uz što manje troškove ostvariti postavljene ciljeve, povećati efektivnost što podrazumijeva trošenje novca za "pravu" stvar koja će doprinijeti općem dobru, obavljati reviziju poslovanja proračunskih korisnika i društava u vlasništvu države koji troše značajni dio proračunskog novca ili svojom djelatnošću i veličinom izravno ili neizravno utječu na kvalitetu života pojedinaca i društvene zajednice, te značajnih projekata koji se financiraju iz nacionalnih sredstava i sredstava Europske unije.²³ Dok je najnoviji opći cilj Državnog ureda za reviziju „ostvarivanje zadaća i odgovornosti u skladu s odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju pri čemu treba primjenjivati ISSAI standarde i poštovati Kodeks profesionalne etike državnih revizora“.²⁴

Posebni ciljevi koji su određeni Strateškim planom, odnose se na:

- jačanje institucionalnog okvira,
- jačanje kapaciteta,
- daljnje usklađivanje metodologije i načina rada Ureda s ISBRH standardima,
- daljnje unaprjeđivanje sustava kontrole kvalitete,
- unaprjeđenje unutarnje organizacije rada,
- utvrđivanje kriterija i načina ocjene učinaka Ureda s obzirom na dane naloge i preporuke subjektima revizije (uštede i poboljšanja u načinu upravljanja subjekata revizije).²⁵

Strateškim planom vrhovne revizijske institucije Češke definirani su vizija, misija, vrijednosti te strateški ciljevi.

²² Državni ured za reviziju : Strateški plan za razdoblje 2018.-2022., str. 2

²³ Državni ured za reviziju : Strateški plan za razdoblje 2013.-2017., str. 7

²⁴ Državni ured za reviziju : Strateški plan za razdoblje 2018.-2022., str. 3

²⁵ Državni ured za reviziju : Strateški plan za razdoblje 2013.-2017., str. 7

Misija Vrhovne revizijske institucije Republike Češke je pružiti Parlamentu, vladi i javnosti Češke Republike pouzdana i objektivne informacije o upravljanju javnim sredstvima i državnoj imovini kako bi doprinijeli pravilnom upravljanju za dobrobit cjelokupnog gospodarstva Republike Češke.²⁶

Prema Strateškom planu vizija vrhovne revizijske institucije Češke je da postane neovisna institucija koja djeluje u skladu s općeprihvaćenim načelima kontrole i međunarodnim standardima, da osigurava relevantne informacije donositeljima odluka za donošenje odluka te povratne informacije o uspjehu tih odluka, donosi jasne i razumljive zaključke provodeći revizije, pruža informacije o gospodarstvu, učinkovitosti i djelotvornosti upravljanja javnom i državnom imovinom te kroz svoj rad promiče načelo dobre prakse, da i dalje bude pouzdana i stručna ustanova priznata u zemlji i inozemstvu, učinkovito koristi sve raspoložive resurse te obavlja svoj rad pomoću kvalificiranih stručnjaka za koje stvara dobre radne uvjete.²⁷

Tablica 1 Priznate vrijednosti vrhovne revizijske institucije Češke

| Vrijednosti prema van | Vrijednosti unutar |
|------------------------------|---------------------------|
| Nezavisnost | Timski duh |
| Objektivnost | Otvorenost |
| Nepristranost | Poštovanje |
| Odgovornost | |
| Ekspertiza | |
| Integritet | |

Izvor: Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) [online]: https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/zakladni-dokumenty/strategie-nejvyssiho-kontrolniho-uradu-na-obdobi-2018_2022-id9608/ [19.09.2019.]

²⁶ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) [online]: https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/zakladni-dokumenty/strategie-nejvyssiho-kontrolniho-uradu-na-obdobi-2018_2022-id9608/ [19.09.2019.]

²⁷ IBID

Tablica 2 Strateški ciljevi vrhovne revizijske institucije Češke

| Strateški cilj | Doprinijeti poboljšanju stanja javnih financija i upravljanja državnom imovinom | Povećanje učinkovitosti kontrolne aktivnosti | Ojačati status Vrhovne revizijske institucije Republike Češke | Osigurati učinkovitost unutarnjih procesa Vrhovne revizijske institucije Republike Češke | Razvijati komunikaciju s korisnicima izvještaja | Motivirati i profesionalno razvijati zaposlenike vrhovne revizijske institucije Češke |
|-------------------------|--|--|---|---|---|--|
| Načini postizanja cilja | <ul style="list-style-type: none"> -Doprinijeti ispravnosti podataka za praćenje i upravljanje javnim financijama -Doprinijeti povećanju prihoda državnog proračuna i učinkovitosti aktivnosti vezanih uz upravljanje državnim dugom i pružanju državnih jamstava -Doprinijeti zakonitom, efikasnom, ekonomičnom i učinkovitom korištenju proračunskih sredstava u području politike državnih potpora -Doprinijeti povećanju učinkovitosti i djelotvornosti izdataka za investicije i osiguravanju njihove ekonomične provedbe -Doprinijeti zakonitoj, efikasnoj, ekonomičnoj i učinkovitoj upotrebi sredstava primljenih iz inozemstva -Doprinijeti zakonitom, efikasnom, ekonomičnom i učinkovitim upravljanju državnom imovinom i sredstvima obuhvaćenim Zakonom u korist pravnih osoba -Pružiti objektivne i razumljive izvještaje kako bi se podigla svijest o stanju javnih financija | <ul style="list-style-type: none"> -usmjeravati kontrolne aktivnosti na učinkovito korištenje javnih sredstava -poboljšati kvalitetu samih kontrolnih aktivnosti -povećati vrijednost informacija proizašlih iz kontrolnih aktivnosti -razvijati suradnju sa specijaliziranim institucijama za poboljšanje kontrole -povećati ugled | <ul style="list-style-type: none"> -izmjeniti zakone kojima se uređuje rad i aktivnosti Vrhovne revizijske institucije Republike Češke kako bi bili u potpunosti u skladu s Lidskom deklaracijom o temeljnim načelima financijskog nadzora i dobre prakse te povećanjem reputacije Vrhovne revizijske institucije Republike Češke na međunarodnoj razini razvijanjem odnosa s nacionalnim i međunarodnim revizijskim institucijama i drugim organizacijama | <ul style="list-style-type: none"> -stvoriti i razviti podršku za proces donošenja odluka -unaprediti unutarnje procese za upravljanje informacijama -optimizirati infrastrukturu i sigurnost radnog okruženja | <ul style="list-style-type: none"> -sudjelovanjem predsjednika vrhovne revizijske institucije Češke na sastancima Parlamenta i vlade -organizirati tiskovne konferencije ili izdavati važne publikacije -objavljivati izvješća, nalaze i preporuke | <ul style="list-style-type: none"> -redovito ocjenjivati svakog pojedinog zaposlenika -implementirati sustav nagrađivanja -dati mogućnošću prilagodbe radnog vremena kako bi se uskladio privatan i poslovni život zaposlenika -aktivne potpore za obrazovanje i edukaciju -stažiranje i pohađanje obrazovnih programa u inozemstvu |

Izvor: Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) [online]: https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/zakladni-dokumenty/strategie-nejvyssiho-kontrolniho-uradu-na-obdobi-2018_2022-id9608/ [19.09.2019.]

Vrhovna revizijska institucija Češke svojim strateškim planom definirala je 6 strateških ciljeva (Tablica 2) koje namjerava ostvariti kroz podciljeve koji opisuju konkretne korake koje moraju poduzeti kako bi ostvarili određen strateški cilj.

Vrhovna revizijska institucija Češke je donijela odluku u pratiti strateški plan EUROSAI organizacije za razdoblje 2011.-2017., odnosno implementirala je cilj 3. „Razmjena znanja“ u svoju strategiju od 2014.-2017. godine. EUROSAI strateški plan 2011.-2017. je počivao na 4 cilja:

1. izgradnja kapaciteta – olakšavanje razvoja i jačanje institucionalnih kapaciteta članova EUROSAI-a
2. profesionalni standardi – pružiti podršku provedbi međunarodnih standarda i njihov daljnji razvoj
3. razmjena znanja – poticanje suradnje i razmjene znanja između članica EUROSAI-a i INTOSAI-a i vanjskih članova
4. upravljanje i komunikacija – upravljanje EUROSAI-em u skladu s načelima „dobrog upravljanja“ i učinkovite komunikacije.²⁸

Prema tom strateškom planu zadaci za ostvarenje cilja 3: Razmjena znanja glasili su:

- poboljšati uporabu i provedbu rezultata rada pojedinih vrhovnih revizijskih institucija, radnih skupina i odbora EUROSAI-a i INTOSAI-a;
- izraditi i održavati bazu podataka o revizijama koje provode članovi EUROSAI-a na različitim područjima;
- izraditi i održavati bazu podataka radnih skupina i odbora INTOSAI i EUROSAI, uključujući obrazovne materijale, te razmjenjivati informacije o zajedničkim web stranicama;
- organizirati seminare i radionice prema EUROSAI potrebama;
- pregledati i poboljšati upotrebu dostupnih alata, širiti informacije o rezultatima u skladu s komunikacijskim politikama EUROSAI-a i INTOSAI-a;
- poboljšati nadzornu suradnju unutar EUROSAI-a;
- utvrditi područja za zajedničke revizije koje odgovaraju novim izazovima;
- Poticati vrhovne revizijske institucije da se uključe u zajedničke aktivnosti kao što su zajedničke, koordinirane i paralelne revizije;
- promicati vježbeničke prakse i razmjene osoblja;

²⁸ EUROSAI Strategic plan 2011-2017, EUROSAI (2011), str. 7

- poboljšati nadzornu suradnju unutar INTOSAI-a;
- promicati i podržavati suradnju s INTOSAI-om i njezinim regionalnim radnim skupinama i tijelima;
- poboljšati nadzornu suradnju s vanjskim partnerima;
- podržati Upravni odbor EUROSAI-a u promicanju i razvoju suradnje s institucionalnim partnerima između 2011. i 2017. godine;
- podržati Upravni odbor EUROSAI-a u promicanju i razvijanju suradnje s partnerima vanjske stručnosti koji su korisni za EUROSAI.²⁹

Danas vrhovna revizijska institucija Češke i dalje svojim strateškim planom prati EUROSAI strateški plan, te se novi plan odnosi na godine od 2017. do 2023. Novim strateškim planom EUROSAI ima tek 2 strateška cilja, a to su da pruže podršku učinkovitim, inovativnim i relevantnim revizijama kao promotori i posrednici te da pomažu vrhovnim revizijskim institucijama razviti njihove institucionalne kapacitete kako bi se mogle nositi s novim izazovima i prilikama.³⁰

Misija Vrhovne revizijske institucije Njemačke postavlja vrijednosti koje upravljaju ponašanjem svih zaposlenika. Ona obuhvaća temeljna načela na kojima počiva rad vrhovne revizijske institucije Njemačke. Vještine i izvedba svakog pojedinog zaposlenika vrhovne revizijske institucije Njemačke pomaže u uspješnom obavljanju posla. Odnosi zaposlenika vrhovne revizijske institucije Njemačke temelje se na međusobnom razumijevanju, poštivanju i otvorenosti. Kao neovisna institucija vrhovna revizijska institucija Njemačke podliježe isključivo zakonu. Vrhovna revizijska institucija Njemačke ostaje objektivna i nepristrana u svemu što radi. Kroz revizijski posao i savjetodavnu djelatnost podržava njemački Parlament, saveznu i federalnu vladu. Revizijski posao i savjetodavna djelatnost vrhovne revizijske institucije Njemačke pridonosi dobivanju najbolje vrijednosti za novac poreznih obveznika i povećanju transparentnosti, što na kraju povećava povjerenje građana u vladu.³¹

²⁹ EUROSAI Strategic plan 2011-2017, EUROSAI (2011), str. 15

³⁰ EUROSAI Strategic plan 2017-2023, EUROSAI (2017), str 10

³¹ Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany), [online]: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/mission-statement> [19.09.2019]

Strateški plan vrhovne revizijske institucije Njemačke prati EU strategiju 2020. za razvoj i korištenje europskih fondova te razvoj fiskalne i ekonomske politike. Unutar te strategije definirano je kako će reviziju potrošnje sredstava EU fondova u Njemačkoj obavljati vrhovna revizijska institucija Njemačke uz Državne revizorske sudove (State Courts of Auditors).

Ključni kriteriji revizije uključuju redovitost, usklađenost, ekonomičnost, učinkovitost korištenja sredstava EU fondova. Revizijski posao vrhovne revizijske institucije Njemačke od velikog je strateškog značaja jer rano otkrivanje nepravilnosti sprječava buduće financijske ispravke Komisije EU. Vrhovna revizijska institucija Njemačke je implementirala u svoju strategiju europska pitanja zbog njihovog utjecaja na nacionalna pitanja koristeći intenzivnu razmjenu informacija te unaprjeđenje suradnje.³²

Kao sastavni dio planiranja vrhovna revizijska institucija Njemačke je uključila proračun za obavljanje poslova u Proračun za odjel 20 (Departmental budget 20). Isto kao i u prethodnim razdobljima, tako se i u narednim razdobljima planira proračun kao udio u ukupnom federalnom proračunu od 0,04%. Federalni proračun je iznosio 127,8 milijuna eura. Struktura potrošnje proračuna za razdoblje od 2014.-2018. godine nije značajno mijenjano te je najveći trošak osoblja u svim razdobljima.³³

3.3. Planiranje i djelokrug revizije javnog sektora promatranih zemalja

Godišnji program i plan rada sastavni je dio Izvješća o radu Državnog ureda za reviziju. Opseg plana rada utvrđuje se na temelju odredbi Zakona o Državnom uredu za reviziju, procjene rizika, financijske značajnosti subjekta revizije, rezultata prethodne revizije, prikupljenih informacija o poslovanju subjekata revizije te drugih kriterija koji se utvrđuju unutarnjim aktom Državnog ureda za reviziju. Planom za 2014. godinu obuhvaćeni su bili svi subjekti za koje je odredbama Zakona o Državnom uredu za reviziju i Zakona o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe propisana obveza obavljanja revizije svake godine. Također su planirane i revizije proračunskih korisnika, proračuna lokalnih jedinica, drugih subjekata, Instituta za turizam, turističkih zajednica i drugih neprofitnih organizacija, te revizije učinkovitosti gospodarenja otpadom, revizije učinkovitosti osnivanja i ulaganja u opremanje i razvoj poduzetničkih zona, revizije učinkovitosti postizanja rezultata i

³² EU Report of German Audit Institutions 2012., Issued by the Presidents of German Audit Institutions (2012.), str. 74.

³³ Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany) (2014.) Annual Report on Federal Financial Management - Abridged Version, Germany

ostvarivanja ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu lokalnih jedinica, revizije učinkovitosti sustava javne nabave u trgovačkim društvima u vlasništvu Republike Hrvatske i revizija učinkovitosti očuvanja prirode, zaštite bioraznolikosti i upravljanja nacionalnim parkovima. Ukupno je planom 2014. obuhvaćeno 245 financijskih revizija te 74 revizije učinkovitosti ³⁴ dok je u 2018. godini su planirane 224 financijske revizije te 104 revizije učinkovitosti.³⁵

Tablica 3 Broj planiranih revizija prema vrstama revizije i grupama subjekata

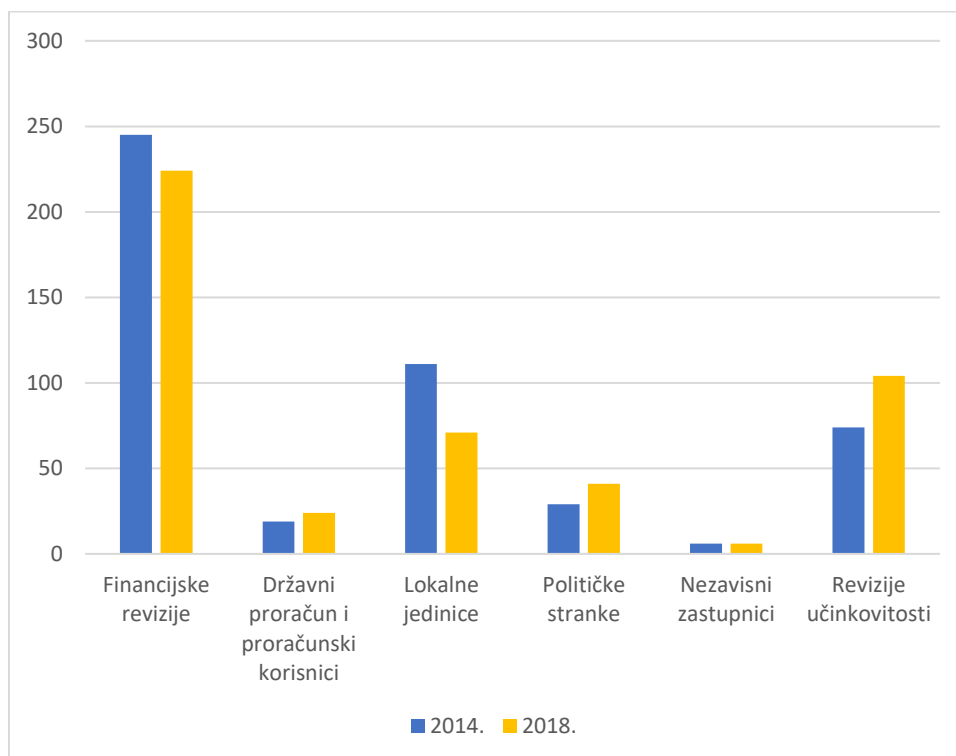
| Vrsta revizije/grupe subjekata | 2014. | 2018. |
|--|--------------|--------------|
| Financijske revizije | 245 | 224 |
| Državni proračun i proračunski korisnici | 19 | 24 |
| Lokalne jedinice | 111 | 71 |
| Političke stranke | 29 | 41 |
| Nezavisni zastupnici | 6 | 6 |
| Revizije učinkovitosti | 74 | 104 |

Izvor: vlastita izrada pomoću web izvora: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca>; sažeto iz Izvješća o radu Državnog ureda za reviziju za godine 2014. i 2018.

³⁴ Državni ured za reviziju (2014.) Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2014., Republika Hrvatska, str. 5

³⁵ Državni ured za reviziju (2018.) Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2018., Republika Hrvatska, str. 9

Grafikon 1 Broj planiranih revizija prema vrstama revizije i grupama subjekata



Izvor: vlastita izrada pomoću web izvora: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca>; sažeto iz Izvješća o radu Državnog ureda za reviziju za godine 2014. i 2018.

U Tablici 3 i Grafikonu 1 prikazani su usporedno brojevi planiranih revizija. Državni ured za reviziju je svoj fokus Više lokalnih jedinica je bilo uključeno u financijske revizije u 2014. godini nego što je to u 2018. godini. Nadalje, više političkih stranaka je uključeno u financijske revizije u 2018. godini.

Tablica 4 Usporedba plana revizija učinkovitosti Državnog ureda za reviziju

| 2014. | | 2018. | |
|--|---------------|---|---------------|
| Vrsta revizije | Broj revizija | Vrsta revizije | Broj revizija |
| Revizija učinkovitosti gospodarenja otpadom | 22 | Dodjeljivanje i korištenje tekućih donacija iz proračuna lokalnih jedinica | 45 |
| Revizija učinkovitosti osnivanja i ulaganja u opremanje i razvoj poduzetničkih zona | 21 | Kapitalna ulaganja u osnovne i srednje škole | 22 |
| Revizija učinkovitosti postizanja rezultata i ostvarivanja ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu lokalnih jedinica | 20 | Korištenje vanjskih usluga u trgovačkim društvima u vlasništvu Republike Hrvatske i lokalnih jedinica | 36 |
| Revizija učinkovitosti sustava javne nabave u trgovačkim društvima u vlasništvu Republike Hrvatske | 10 | Provedba operativnog programa Konkurentnost i kohezija 2014. - 2020. | 1 |
| Revizija učinkovitosti očuvanja prirode, zaštite bioraznolikosti i upravljanja u nacionalnim parkovima | 1 | | |

Izvor: vlastita izrada pomoću web izvora: <http://www.revizija.hr/hr/izvjesca>; sažeto iz Izvješća o radu Državnog ureda za reviziju za godine 2014. i 2018.

Usporedbom planova revizija učinkovitosti Državnog ureda za reviziju u Tablici 4 vidljivo je kako je u 2014. fokus bio više na ekologiji i očuvanju prirode, dok se u novije vrijeme bave učinkovitosti ulaganja i utrošenih sredstava.

Obzirom da je Državni ured za reviziju povezan SAP sustavom državne riznice, ima omogućen izravan uvid u podatke plana i izvršenja proračuna i proračunskih korisnika. Planiraju se za obavljanje revizije koristiti baze podataka o:

- korisnicima državnog proračuna i proračuna lokalnih jedinica te njihovim financijskim izvještajima
- lokalnim jedinicama i njihovim financijskim izvještajima
- trgovačkim društvima i drugim pravnim osobama u većinskom vlasništvu države
- trgovačkim društvima u vlasništvu lokalnih jedinica
- neprofitnim organizacijama.³⁶

³⁶ Državni ured za reviziju (2014.) Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2014., Republika Hrvatska, str. 6

U 2014. godini za 2013. godinu je Državni ured za reviziju izvršio sve poslove revizije predviđene Programom i planom rada za 2014. godinu, te su osim poslova revizije obavljeni poslovi suradnje s pravosudnim i drugim državnim tijelima kao i poslovi međunarodne suradnje.

Plan revizije, kao sastavni dokument za planiranje opsega rada Vrhovne revizijske institucije Republike Češke, određuje subjekt i vremenski okvir obavljanja poslova revizije u financijskoj godini. Vrhovna revizijska institucija Češke je kod kreiranja plana revizije za financijsku godinu 2013. posebnu pažnju posvetila rizičnim područjima i najslabijim točkama u državnoj potrošnji kako bi parlamentu, vladi i javnosti pružila pravovremene i relevantne informacije o tome kako vlada raspolaže javnim sredstvima.

Kod sastavljanja plana revizije vrhovna revizijska institucija Češke stavlja fokus na:

- Prikupljanje prihoda državnog proračuna i upravljanje državnim potraživanjima

Revizije se usmjeravaju na prikupljanje i otpis poreznih dugova te upravljanje kaznama zbog kršenja proračunske discipline. Potpuno novo polje na koje je usmjerena revizija jest upravljanje приходima od igara na sreću i sličnih igara.

- Upravljanje državnom imovinom i financijskim sredstvima određenih organizacija

Plan revizije uključuje reviziju državne tvrtke Řízení letového provozu (u prijevodu s češkog Kontrola zračnog prometa), Ministarstvo prijevoza i druge izabrane vladine organizacije. Jedna revizija uključena u plan kako bi se istražila je li kupnja javnih informacijskih i komunikacijskih usluga bila u skladu s načelom zamjene vrijednosti za novac.

- Potrošnja financijskih sredstava na informacijske i komunikacijske tehnologije

Financijska sredstva potrošena na informacijske i komunikacijske tehnologije su i u prošlim razdobljima bile subjektom revizije zbog povećanja obujma potrošenih sredstava na tu vrstu tehnologija te rizicima koji su povezani s njihovom efikasnom i isplativom nabavkom.

- Upotreba financijskih sredstava od EU fondova

Upotreba financijskih sredstava od EU fondova ponovno su subjekt revizije kao područje visokog rizika, što je vidljivo i iz prethodnih revizija provedenih nad programima i projektima sufinanciranima iz EU fondova.

- Odabrani važni državni investicijski programi i subvencijska politika

Od važnih investicijskih programa u planu je revizija vladinog sustava za subvencije istraživanja i razvoja pod Ministarstvom obrazovanja, mladih i sporta, potpore za regionalnu zdravstvenu njegu, potpore industriji prijevoza, potpora za razvoj infrastrukture Ministarstva

obrane i projekata transportne infrastrukture. Što se subvencijske politike tiče revizijskim planom obuhvaćena je revizija državne potrošnje na potpore poljoprivrednog istraživanja, sportskih centara te uslužne djelatnosti.

- Dodjeljivanje javnih ugovore (javna nabava)

Praćenje javne nabave jedan je od prioriteta rada Vrhovne revizijske institucije Republike Češke stoga je uključena u plan nekoliko vrsta revizija.

- Bitne promjene u računovodstvu i izvještavanju

Obzirom na novu računovodstvenu regulativu implementiranu u promatranom financijskom razdoblju, u revizijski plan stavlja se pregled pouzdanosti financijskih izvještaja, završnih izvještaja i završnih računa pojedinih subjekata revizije.³⁷

Tokom izvještajnog razdoblja vrhovna revizijska institucija Češke je zaprimila jedan zahtjev za revizijom od Senata Parlamenta Republike Češke gdje je zatražena revizija odluke upravnog tijela o zgradi Kozákův Dům na Wenceslasovom trgu u Pragu. Vrhovna revizijska institucija Češke nije ovlaštena zakonom provesti taj zahtjev za revizijom stoga to nije uključeno u plan.³⁸

Plan revizije vrhovne revizijske institucije Njemačke nije ograničen isključivo na financijsku godinu, naime osim godišnjeg izvještaja koji se predaje svake jeseni, izrađuje se tzv. Proljetni izvještaj (Spring Report) koji nadopunjuje i nastavlja se na godišnji izvještaj koji se može odnositi na prethodna i sljedeća financijska razdoblja.³⁹

Plan revizije vrhovne revizijske institucije Njemačke odnosno sastavljanja godišnjeg izvještaja dijeli se prema planiranim poglavljima godišnjeg izvještaja. U prvom dijelu planira se revizija federalnog proračuna te računi kapitala za financijsku godinu te se promatra i donosi zaključak o trendovima federalnih javnih financija tijekom financijskog razdoblja narednih 4 godine. U sljedećem dijelu vrhovna revizijska institucija Njemačke se fokusira na primitke i izdatke pojedinačnih proračuna odjela. Također u ovom dijelu planira se revizija upravljanja javnim sektorom. U trećem dijelu planira se revizija svakog pojedinog proračuna odjela unutar federalnog proračuna te se planira prikazati kronološki prema rasporedu u federalnom proračunu. Stavke revizije stoga se klasificiraju kao stavke A i odnose se na

³⁷ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) (2014.) Annual Report for the year 2013., Czech Republic, str. 10

³⁸ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) (2014.) Annual Report for the year 2013., Czech Republic, str. 11

³⁹ Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany) (2014.) Annual Report on Federal Financial Management - Abridged Version, Germany, str. 5

trendove proračuna, stavke B koje se odnose na stavke razmatrane od strane Odbora za javne račune te stavke C koje se odnose na druge stavke podložne reviziji. U zadnjem dijelu planiraju se obuhvatiti rezultati internacionalnih revizija, uključujući revizije koje su se zajednički obavljale s drugim europskim vrhovnim revizijskim institucijama.⁴⁰

3.4. Metodologija rada promatranih vrhovnih revizijskih institucija

U Općeprihvaćenim revizijskim standardima metode revizije usko su povezane sa standardima obavljanja revizije pomoću kojih se standardiziraju postupci u planiranju i izvršenju poslova revizije te postupci u vrednovanju sustava internih kontrola i prikupljanju dokaznog materijala. U Međunarodnim revizijskim standardima najviše je pozornosti posvećeno reviziji na temelju uzorka i analitičkim postupcima. Opće metode koje se koriste u gotovo svim znanstvenim disciplinama, uključujući i reviziji, su induktivna, deduktivna i iskustvena. Međutim revizija se koristi i određenim specijalnim metodama, a to su metode intenziteta ispitivanja, metode smjera ispitivanja, metode opsega i kontinuiteta ispitivanja te metode načina ispitivanja. U posljednje vrijeme sve veći značaj revizija daje analitičkim postupcima u obavljanju revizije.⁴¹

„Analitički postupci znače analizu značajnih pokazatelja i tendencija, uključujući i rezultate istraživanja u svezi s promjenama i odnosima koji nisu dosljedni s ostalim značajnim podacima ili koji odstupaju od određenih predviđenih iznosa.“⁴²

Analitički postupci uključuju razmatranje usporedbi financijskih informacija poslovnog subjekta sa usporedivim informacijama iz prethodnih razdoblja, očekivanim rezultatima poslovnog subjekta, s planovima ili predviđanjima, tj. očekivanjima revizora, sličnim informacijama iz djelatnosti. Također uključuju proučavanje međuzavisnosti dijelova financijskih informacija koji se mogu očekivati s predviđenim modelom koji se temelji na iskustvu poslovnog subjekta, financijskih informacija i mjerodavnih nefinancijskih informacija. Mogu se provoditi kao pomoć revizoru pri planiranju vrsta, vremenskog rasporeda i opsega ostalih revizijskih postupaka, kao dokazni postupak kada u smanjivanju rizika neotkrivanja za određene tvrdnje u financijskim izvještajima može biti mnogo

⁴⁰ Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany) (2014.) Annual Report on Federal Financial Management - Abridged Version, Germany, str. 6

⁴¹ Verica Akrap, et al. (2009.), redaktori: Šima Krsić, Lajoš Žager; Državna revizija, Zagreb, Masmmedia, str. 39

⁴² MRevS 520, Međunarodni revizijski standardi, točka 3.

uspješniji ili učinkovitiji od testova detalja i kao sveobuhvatan konačan pregled financijskih izvještaja u završnoj fazi revizije.⁴³

Prema standardu ISSAI 100 – Osnovna načela državne revizije, INTOSAI revizijskih standarda „opća načela revizije navode sljedeće: vrhovna revizijska institucija treba djelovati na unaprjeđivanju tehnika za revidiranje valjanosti mjera učinkovitosti. Proširenje revizijske uloge će zahtijevati od revizora da unaprjeđuju i razvijaju nove tehnike i metodologije za procjenjivanje koristi li subjekt revizije razumne i valjane mjere učinkovitosti. Revizori se trebaju koristiti tehnikama i metodologijama drugih disciplina.“

Vrhovna revizijska institucija treba propisati razine sposobnosti i iskustva potrebna za djelotvorno ispunjavanje ovlasti revizije. Bez obzira na vrstu revizija koje se obavljaju u okviru ove ovlasti, revizijski rad trebaju obavljati osobe čije su obrazovanje i iskustvo primjereni vrsti, obujmu i složenosti revizijskog zadatka. VRI se treba opskrbiti cijelim nizom najnovijih revizijskih metodologija, uključujući tehnike zasnovane na ocjeni sustava, metode analitičkog pregleda, statističko uzorkovanje i reviziju automatiziranih informacijskih sustava.⁴⁴

„Revizija na temelju uzorka (uzorkovanje) znači primjenu postupaka revizije na manje od sto posto stavki iz stanja računa ili vrste transakcija tako da svaka jedinica iz uzorka ima mogućnost biti odabrana. To pomaže revizoru da pribavi i ocijeni revizijske dokaze o nekim obilježjima odabranih stavki kako bi oblikovao, ili kako bi to pomoglo oblikovanju, zaključka u svezi s populacijom iz koje je uzet uzorak. Revizijsko uzorkovanje može se zasnivati na statističkom ili nestatističkom pristupu.“⁴⁵ Metode prikupljanja revizijskih dokaza „obuhvaćaju ispitivanje, promatranje, propitkivanje i konfirmiranje, izračunavanje i analitičke postupke.“⁴⁶

⁴³ MRevS 520, Međunarodni revizijski standardi, točke 4.-7.

⁴⁴ INTOSAI revizijski standardi, ISSAI 200 – Opći standardi državne revizije i standardi etičke važnosti, točka 86.

⁴⁵ Međunarodni revizijski standardi, MRevS 530 - Revizija na temelju uzorka i ostali selektivni postupci testiranja, NN 28/07, točka 3.

⁴⁶ Međunarodni revizijski standardi, MRevS 530 - Revizija na temelju uzorka i ostali selektivni postupci testiranja, NN 28/07, točka 21.

Osnovne metode odabira uzorka su:

- a) Uporaba računalnog programa koji generira slučajne brojeve ili tablice sa slučajnim brojevima.
- b) Sustavni odabir sastoji se u tome što se broj jedinica uzorka u populaciji dijeli s veličinom uzorka kako bi se dobio interval uzorka, recimo 50, a onda se odredi početni uzorak unutar prvih 50 i tako se odabere svaka 50-ta jedinica uzorka. Iako se početno mjesto može odabrati slučajno, uzorak će biti slučajniji ako se određuje pomoću računalnog programa koji generira slučajne brojeve ili tablice slučajnih brojeva.
- c) Slučajan odabir sastoji se u tome što revizor odabire uzorak bez primjene tehnike raspoređivanja. Iako se ne koristi nikakvom tehnikom strukturiranja, revizor će izbjeći pristranost ili predvidljivost i time stvoriti podjednaku mogućnost odabira za svaku stavku. Slučajni odabir nije primjeren pri statističkom odabiru uzorka.
- d) Odabir dijela (blokova) znači odabrati jedan skup ili više takvih skupova stavki iz populacije. Ova se metoda obično ne primjenjuje pri revizijskom uzorkovanju jer su mnoge populacije raspoređene na način da uzastopne stavke vjerojatno imaju međusobno slična obilježja, ali različita od ostalih stavki u populaciji. Iako je u nekim slučajevima pregled blokova stavki prikladan revizijski postupak, rijetko će se primjenjivati za odabir uzorka.⁴⁷

U pribavljanju revizijskih dokaza Državni ured za reviziju koristi sljedeće metode: pregled i testiranje dokumentacije metodom slučajnog odabira, analitički postupci, te razgovori sa zaposlenicima koji su uključeni u poslovne procese i odgovorni za njihovo pravilno i zakonito izvršavanje. Provjeravaju se sustavi unutarnjih kontrola u poslovnim procesima obuhvaćenim revizijom. Revizijski postupci su usmjereni na pribavljanje dokaza o točnosti iskazanih podataka u godišnjem izvještaju, te dosljednoj primjeni odredbi zakona i propisa koji uređuju proračunska pravila. Izbor postupaka se temelji na procjeni rizika materijalno značajnih pogrešnih iskaza u godišnjem izvještaju. Radi određivanja revizijskog pristupa, kod procjene rizika, uzimaju se u obzir ocjene unutarnjih kontrola procesa vezanih uz pripremu i izvještavanje o izvršenju proračuna.

⁴⁷ Međunarodni revizijski standardi, MRevS 530 - Revizija na temelju uzorka i ostali selektivni postupci testiranja, NN 28/07, dodatak 3

4. ANALIZA SLIČNOSTI I RAZLIKA U IZVJEŠĆIVANJU VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA ODABRANIH ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

4.1. Struktura i objava godišnjih izvješća

Državni ured za reviziju objavljuje u prosincu kalendarske godine godišnji izvještaj tokom te godine te izvještava o reviziji financijskih izvještaja koji se odnose na prethodnu kalendarsku godinu, primjer Godišnji izvještaji revizije za 2014. godinu objavljeni su u prosincu 2014. godine i odnosi se na rad Državnog ureda za reviziju u 2014. godini i revidirani su izvještaji koji se odnose na financijsku godinu koja je jednaka kalendarskoj godini 2013., proračun za 2013. godinu i revizije učinkovitosti koje se odnose na 2013. godinu.

Vrhovna revizijska institucija Češke objavljuje u veljači ili ožujku tekuće godine izvješće koje se odnosi na reviziju prethodne financijske godine. Primjer je Godišnje izvješće za 2013. koje je objavljeno u veljači 2014. godine odnosi se na rad vrhovne revizijske institucije Češke u 2013. godini i reviziji financijskih izvještaja za financijsku godinu 2012. i revizije učinkovitosti koje se odnose na 2013. godinu.

Vrhovna revizijska institucija Njemačke objavljuje izvješća do 2 puta za isto financijsko razdoblje. Prvo izvješće objavljuje se u jesen/zimu tekuće godine za prethodnu godinu, te se drugo izvješće objavljuje u proljeće naredne godine ukoliko postoje dodatni nalazi revizije. Primjer je Godišnje izvješće 2014. godine koje se odnosi na financijsku godinu 2013. i izvještaje za 2013. godinu, a objavljeno je u prosincu 2014. godine, dok je Proljetni izvještaj 2014. objavljen u travnju 2014. godine i odnosi se na dodatne nalaze revizije za financijsku godinu 2012., dok dodatnih nalaza za reviziju u 2013. godini nije bilo.

Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju možemo podijeliti na 5 dijelova. Prvi dio sastoji se od osnovnih informacija o nadležnosti Državnog ureda za reviziju, postupcima revizije, izražavanju mišljenja te plana rada revizije.

U drugom dijelu revidira se državni proračun i proračunski korisnici te se izvještava o prihodima i rashodima kao i primicima i izdacima državnog proračuna, iznose se nalazi revizije i izražavaju se mišljenja revizije o državnom proračunu i proračunskim korisnicima.

Treći dio izvještava o nalazima, prihodima, rashodima, primicima, izdacima proračuna lokalnih jedinica te se izražava mišljenje revizije o proračunima pojedinih lokalnih jedinica.

Četvrti dio obuhvaća revizije ostalih subjekata, te se na kraju u zadnjem dijelu nalazi opis drugih poslova Državnog ureda za reviziju, ocjene kvalitete i učinka rada Državnog ureda za reviziju, proračun Državnog ureda za reviziju te informacije o zaposlenima.

Vrhovna revizijska institucija Češke svoj izvještaj dijeli na 4 dijela gdje se u prvom dijelu ukratko navode osnovne informacije o statusu i ovlastima vrhovne revizijske institucije Češke, daju se osnovne informacije o Odboru vrhovne revizijske institucije Češke i te Upravi vrhovne revizijske institucije Češke.

U drugom dijelu bavi se procjenom rada revizije u godini. Tu navode plan revizije, nalaze revizije povezane s prihodima, rashodima i ostalim financijskim operacijama, danim subvencijama, državnoj imovini, investicijama i slično. Također u ovom dijelu navodi se i rasprava revizijskim nalaza s Parlamentom i vladom Republike Češke te kakav to utjecaj ima na rad vrhovne revizijske institucije Češke.

Treći dio bavi se financijskom procjenom rada revizije i tu se ukratko procjenjuje financijska strana revidiranih stavki i subjekata te se navode obavijesti poreznom uredu određene Zakonom o porezima.

U četvrtom dijelu navode se ostale aktivnosti vrhovne revizijske institucije Češke. Vrhovna revizijska institucija Češke izvještava o drugim aktivnostima povezanima s revizijom, objavljivanju podataka i informacija, unutarnjoj reviziji, međunarodnoj suradnji. Također izvještavaju o svojim aktivnostima povezanima s javnosti, isto tako i izvještavaju o upitima primljenima od strane građana kao dio aktivnosti povezanih s komunikacijom s javnošću. Na kraju trećeg dijela navode se osnovne informacije o organizacijskoj strukturi, osoblju i uredima.

Struktura izvješća vrhovne revizijske institucije Njemačke sastoji se od 3 dijela. Prvi dio izvješća bavi se nalazima revizije u području federalnog proračuna i kapitalnih računa, te nalazima revizije u području trendova javnih financija tijekom srednjoročnog financijskog razdoblja.

Drugi dio bavi se revizijskim nalazima povezanim s primicima i izdacima pojedinačnih proračuna državnih jedinica. Takvi nalazi mogu se ticati tema koje su bile objektom revizijskog fokusa tokom jedne godine te su bile istraživane kao ključna pitanja. U ovom dijelu također se izvještava o nalazima revizije nad javnim sektorskim upravljanjem. Također naglašava se koji odgovarajući dio federalne vlade snosi odgovornost za rješavanje bilo kakvih uočenih nedostataka.

Treći dio izvještava o reviziji nad pojedinačnim proračunima državnih jedinica i to kronološki kako su navedene u federalnom proračunu. Stavke o kojima se izvještava klasificirane kao stavke A odnose se na trendove u proračunu, stavke B kao stavke razmatrane od strane Odbora za javne račune i stavke C odnosno ostali revizijski i savjetodavni nalazi. Svaka stavka u izvještaju ima sljedeću strukturu: glavne stavke prihoda i rashoda, ovlaštenja i trošak osoblja. Ukoliko postoje bitni nalazi revizije o određenoj stavci gdje se vrhovna revizijska institucija Njemačke i tijelo koje se revidira ne slažu u mišljenju, takvi se slučajevi prosljeđuju Odboru za javne račune na razmatranje i donošenje odluke. Takva stavka klasificira se kao stavka B. U pravilu kod ostalih stavki revizije i savjetništva nije potrebno slaganje parlamenta s nalazima revizije. Te stavke uključuju slučajeve gdje su se slijedile preporuke revizije. Također ove stavke uključuju savjetodavni rad koji je izvršio predsjednik Vrhovne revizijske institucije Njemačke po službenoj dužnosti i u skladu sa Zakonom o proračunu. Ove stavke smatraju se stavkama C.

4.2. Analiza glavnih nalaza i preporuka revizije javnog sektora promatranih zemalja

U ovom radu promatraju se nalazi i preporuke vrhovnih revizijskih institucija za financijsku godinu 2013. te u tom smislu promatrani su izvještaji koji se odnose na to razdoblje. U obzir su uzete su informacije iz Godišnjeg izvještaja Državnog ureda za reviziju 2014., Godišnjeg izvještaja vrhovne revizijske institucije Češke 2013. te Godišnji izvještaj vrhovne revizijske institucije Njemačke 2014.

4.2.1. Glavni nalazi revizije

Državni ured za reviziju je za 2013. godinu od ukupno 245 subjekata obuhvaćenih financijskom revizijom za njih 67 ili 27,4% izrazio bezuvjetno mišljenje, za 174 subjekta ili 71% izraženo je uvjetno mišljenje, te za 4 ili 1,6% je izraženo nepovoljno mišljenje. Od

ukupno 1381 naloga i preporuke danih u prethodnom razdoblju, postupljeno je ili je u tijeku izvršenje za 922 ili 68,8% preporuka, dok po 459 ili 33,2% preporuka još nije postupljeno.

O Godišnjem izvještaju o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2013. godinu izraženo je uvjetno mišljenje, a o financijskim izvještajima i poslovanju proračunskih korisnika za 2013. izražena su 2 bezuvjetna i 16 uvjetnih mišljenja. Prihodi i primici 16 korisnika za čije financijske izvještaje i poslovanje je izraženo uvjetno mišljenje iznose 53,1 mld. kn, a korisnika kojima je izraženo bezuvjetno mišljenje iznose 596 mil. kn. Revizijom lokalnih jedinica obuhvaćeni su financijski izvještaji i poslovanje 111 jedinica i izraženo je 20 bezuvjetnih te 91 uvjetno mišljenje.

Ukupni prihodi i primici revizijom obuhvaćenih lokalnih jedinica iznose 16,8 mld. kn, a od čega su prihodi i primici 20 lokalnih jedinica za čije financijske izvještaje i poslovanje je izraženo bezuvjetno mišljenje iznose 3,2 mld. kn odnosno 19,2%, a prihodi i primici lokalnih jedinica za čije financijske izvještaje i poslovanje je izraženo uvjetno mišljenje iznose 13,6 mld. kn odnosno 80,8%. ukupna potraživanja navedenih lokalnih jedinica iznose 5,8 mld. kn, a ukupne obveze 4,8 mld. kn.

Revizijom drugih subjekata obuhvaćeno je 9 drugih subjekata od toga 2 specijalizirane financijske institucije, 3 korisnika državnog proračuna, 2 korisnika proračuna lokalnih jedinica, 1 samostalna stručno poslovna organizacija te 1 neprofitna organizacija. O njihovim financijskim izvještajima i poslovanju izražena su 4 bezuvjetna, 4 uvjetna i jedno nepovoljno mišljenje. U ukupnim prihodima i primicima drugih subjekata u iznosu od 1,8 mld. kn, prihodi subjekata o čijim financijskim izvještajima i poslovanju je izraženo bezuvjetno mišljenje iznose 597 mil. kn, prihodi subjekata o čijim financijskim izvještajima i poslovanju je izraženo uvjetno mišljenje iznose 1 mld. kn, dok prihodi subjekata o čijim su financijskim izvještajima i poslovanju izraženo nepovoljno mišljenje iznose 228 mil. kn.

Revizijom Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2013. godinu i revizijom 18 proračunskih korisnika, utvrđene su nepravilnosti i propusti koji se odnose na planiranje, računovodstveno poslovanje i financijsko izvještavanje, prihode i potraživanja, rashode, imovinu, javnu nabavu, državna jamstva te dug državnog proračuna. Područja nepravilnosti uočene kod lokalnih jedinica odnose se na planiranje, računovodstveno poslovanje, prihode i potraživanja, rashode i obveze, postupke javne nabave i druge

nepravilnosti. Nepravilnosti i propusti uočeni kod drugih subjekata odnose se na planiranje i računovodstveno poslovanje, prihode i potraživanja, rashode i postupke javne nabave.

Vrhovna revizijska institucija Češke je revizijom utvrdila najčešće nepravilnosti i propuste u izvršavanju dužnosti subjekata revizije:

- Prikupljanje određenih državnih prihoda nije ekonomično ili efikasno te je stopa uspješne naplate poreza niska.
- Ciljevi dodjele subvencija nisu dovoljno razrađeni te se subvencija ne dodjeljuju prema pravilima, načelima i konceptu transparentnosti.
- Postoje pogreške u pripremi i provedbi projekata informacijskih i komunikacijskih projekata, konkurentnost je potisnuta te se stvara ovisnost o jednom dobavljaču.
- Određene državne aktivnosti se delegiraju vanjskim odvjetničkim društvima, konzultantima i savjetnicima, te takve odluke često nisu isplative.
- Materijali se često nabavljaju bez natječaja ili se ugovori ne zaključuju u pisanom obliku, što dovodi do značajnih razlika u cijeni.
- Država ne ostvaruje dovoljno svoja vlasnička prava.
- Mjere i mehanizmi za poboljšanje učinkovitosti transportne infrastrukture su neučinkoviti.
- Program financiranja nije uspješan i kao takav ne može osigurati poštivanje određenog vremenskog ili financijskog okvira, niti je u stanju procijeniti ciljeve i učinke državne investicijske politike.
- Upravljanje i kontrola u slučaju pojedinih programa sufinanciranih iz sredstava EU su nedovoljno implementirani te upotreba tih sredstava zaostaje za planom.
- Podaci koje je država stavila u svoje izvještaje o praćenju i upravljanju javnim financijama su nepouzdana zbog povezanosti s nedostacima reformi državnog računovodstva.⁴⁸

Pozornost revizije trajno je usmjerena na državne prihode gdje vrhovna revizijska institucija Češke vidi određene rizike, posebice u vezi s nedostacima u sustavu za upravljanje. Rezultati revizije potvrđuju da postoje značajni nedostaci u načinu na koji je sustav podešen s obzirom na aktivnosti odgovornih osoba. Ti nedostaci proizlaze iz neučinkovitog i troškovno neefikasnog načina prikupljanja državnih prihoda. Vrhovna revizijska institucija Češke je u 2013. godini obavila revizije koje su povezane s rezultatima prethodnih revizija koje su bile

⁴⁸ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) (2014.) Annual Report for the year 2013., Czech Republic, str. 12

fokusirane na sustav naplate cestarina i na administraciju novčanih kazni za kršenje proračunske discipline. Troškovi ostvarivanja i upravljanja tim prihodima su vrlo visoki zbog nedovoljnog planiranja, manjkavih zakona, lošeg upravljanja i procjena.⁴⁹

Iduće područje koje vrhovna revizijska institucija Češke prati dugoročno je administracija državnih potraživanja, odnosno njihova provedba. U prethodnom razdoblju je vrhovna revizijska institucija Češke usmjerila pozornost na potrebu za usvajanjem mjera koje bi učinkovitije sprječavale povećanje poreznih dugova, pomogle u povećanju uspješne naplate tih dugova te sprječavale buduće porezne prijevare. Puno je prostora za napredak u području poreznih dugova te poboljšanjem naplate istih država bi skupila sredstva potrebna za pokrivanje troškova bez da kompenziraju za prihode koji još nisu prikupljeni na neki drugi način. Neadekvatnost mjere potvrđuje činjenica da se nenaplaćeni porezni dugovi gomilaju. Prema Izvještaju o implementaciji državnog proračuna za prvu polovicu 2013. godine stanje poreznih dugova doseglo je iznos od 210 mld. CZK, što je od 2010. godine povećanje za 35,4 mld. CZK te se najvećim dijelom odnosi na porez na dodanu vrijednost.⁵⁰

Revizija državnih prihoda i drugih koristi za državu, primjerice u obliku potpore za industriju i zapošljavanje, provedena je kako bi se odgovorilo na pitanje kako država iskorištava potencijal kompenzacije koji će državi nadoknaditi za izdatke za obranu i sigurnost. Ozbiljnost pojedinih nedostataka koje je vrhovna revizijska institucija Češke otkrila tokom prošlih revizija u upravljanju državnim prihodima je razlog zbog kojeg je i dalje visok interes revizije za ovo područje u smislu jesu li učinjene kakve promjene nakon izvršene revizije i jesu li navedene promjene prikladan odgovor na otkrivene pogreške, odnosno kakav je utjecaj revizije na to područje. Primjerice u području administracije kazni za nepoštivanje proračunske discipline nije bilo bitnih promjena. Ministarstvo financija Republike Češke nije odgovorilo na preporuke Vrhovne revizijske institucije Republike Češke, promjene zakonske regulative nisu prihvaćene ili nisu opće bile predane u proces donošenja.⁵¹

Državne subvencije su još jedan dio gdje vrhovna revizijska institucija Češke sustavno obavlja reviziju. Dugoročni je problem u ovom području nedostatak transparentnosti iza selekcije projekata, nedostaci specifičnosti ciljeva programa subvencija, neučinkovit sustav

⁴⁹ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) (2014.) Annual Report for the year 2013., Czech Republic, str. 13

⁵⁰ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) (2014.) Annual Report for the year 2013., Czech Republic, str. 15

⁵¹ Ibid., str.16

unutarnje kontrole, neadekvatno postavljeni pokazatelji uspjeha te nemogućnost praćenja metodoloških uputa. Revizori su otkrili da korisnici državnih subvencija također nisu zadovoljili uvjete prema kojima se dodjeljuju određene subvencije. U 2013. godini otkriveno je da natječaji za davanje subvencija nisu imale specifične, mjerljive i jasno provjerljive ciljeve, nisu imale konkretno definirane kriterije za ocjenu dobivanja i korištenja subvencija te su projekti odabrani na netransparentan način. Tijela javne uprave ne poštuju uvijek načela i pravila za trošenje sredstava državnog proračuna kod dodjeljivanja subvencija. Naknadne odluke o iznosima pomoći su veliki problem jer to rezultira nezvjesnošću za one korisnike trajnih subvencija kao što su korisnici socijalne pomoći.⁵²

Nedjelotvorno, neučinkovito i neekonomsko korištenje državne imovine i resursa koje su konstatirali revizori ima za rezultat gubitak milijardi čeških kruna iz državnog proračuna, stoga se vrhovna revizijska institucija Češke usredotočuje na područja korištenja državne imovine s najvećim rizikom. Kao područje najvećeg rizika vrhovna revizijska institucija Češke vidi državnu potrošnju na informacijske i komunikacijske tehnologije. U posljednje četiri godine su ministarstva i druga tijela javne uprave potrošili više od 12,3 mld. CZK na različite informacijske sustave, od kojih je 61% nabavljeno putem procedure bez objave javnog natječaja. Iako se radi o pozamašnim iznosima, revizori ističu da projekti za nabavu i implementaciju informacijske tehnologije nisu pravilno pripremljeni, nemaju jasno izražene financijske zahtjeve, te u nekim slučajevima rad relevantnih informacijskih tehnologija nije osiguran. Navedena situacija rezultira nefunkcionalnošću informacijskih sustava, značajnim odgodama u njihovom ponovnom osposobljavanju za rad te višestrukim povećanjem troškova.⁵³

Među najproblematičnijim troškovima nalaze se troškovi angažiranja vanjskih pravnih, savjetodavnih i konzultantskih usluga. Najvećim dijelom milijune čeških kruna potrošili su Uprava željezničke infrastrukture, Ministarstvo pravosuđa i Ministarstvo poljoprivrede na pravne savjetnike i konzultante, te prema mišljenju revizora koristi od njihovih usluga nisu uvijek bile vidljive, niti su takvi ugovori bili dodjeljivani na ekonomičan i transparentan način. Ovi troškovi se čak povećavaju iz godine u godinu u određenim ministarstvima. Nije

⁵² Ibid., str.18

⁵³ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) (2014.) Annual Report for the year 2013., Czech Republic, str. 20

iznimka da određena revidirana tijela plaćaju za ovakve usluge puno više od dogovorenog niti su sklopile neki formalan ugovor.⁵⁴

Nalazi revizije u području potrošnje revidiranih tijela na obične materijale pokazuju pozitivne i negativne primjere potrošnje. Negativan primjer potrošnje je nabava razne robe za milijarde kruna bez objave natječaja ili ugovora te za značajno različite cijene. Primjerice Ministarstvo regionalnog razvitka nabavljalo je stolice po prosječnoj cijeni od 1.950 CZK, dok je Ministarstvo industrije i trgovine stolice nabavljalo po prosječnoj cijeni od 6.232 CZK. Vrhovna revizijska institucija Češke tu vidi veliki rizik od subjektivne procjene i nemogućnosti uzimanja u obzir načela transparentnosti i jednakosti. Dobar primjer potrošnje odnosi se na sustav nabave koji se pokazao učinkovitim i ekonomski isplativim u središnjem projektu nabave u Ministarstvu unutrašnjih poslova, iako je i taj sustav pokazao određene nedostatke.⁵⁵

Vrhovna revizijska institucija Njemačke je u skladu s Ustavom Njemačke, provela regularnost godišnjih federalnih financijskih izvješća. Kod provođenja revizije nisu pronađene značajne razlike između računovodstvenih zapisa i potporne dokumentacije. Kod provođenja proračuna, rashodi su iznosili 307,8 milijarde EUR što je 2,2 milijarde EUR manje od planiranog. Ukupni prihodi premašili su planirane za 0,9 milijarde EUR. Neto novo zaduživanje u iznosu od 22,1 milijarde EUR je bilo za 3 milijarde EUR manje od planiranog, te je prvi puta novo zaduženje bilo u skladu s Ustavnim pravilom o zaduživanju⁵⁶ donesenim 2011. godine. Do kraja 2013. godine Federalna Vlada i njena neproračunska tijela dala su garancije u ukupnom iznosu od 450 milijardi EUR. Neto vrijednost Federalne Vlade iznosila je 231 milijardu EUR. Obveze su iznosile 1.731 milijardu EUR.⁵⁷

Vrhovna revizijska institucija Njemačke provjeravala vjerodostojnost proračunskih prihoda i proračunskih rashoda na temelju uzorka. Korištena je matematičko-statistička metoda te je na taj način u uzorak odabrano 1.321 knjiženje u računovodstvenom sustavu Federalne Vlade. Pojedina knjiženja unutar uzorka provedena u računovodstvenom sustavu Federalne Vlade u većini slučajeva su imala popratnu dokumentaciju koja potvrđuje nastalo knjiženje.

⁵⁴ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) (2014.) Annual Report for the year 2013., Czech Republic, str. 22

⁵⁵ Ibid., str. 24

⁵⁶ Njemačka Vlada je 2011. godine izglasala da se u Ustav Njemačke unese pravilo o zaduživanju gdje je generalni plafon za novo neto zaduživanje u iznosu od 0,35% BDP-a.

⁵⁷ Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany) (2014.) Annual Report on Federal Financial Management - Abridged Version, Germany, str. 10

Proračun je iskorišten povoljnije od očekivanog, sa stvarnim rashodom od 307,8 milijardi EUR nalazi se ispod planiranog za 2,2 milijarde EUR i prihodima većim za 0,9 milijardi EUR od onih planiranih proračunom. Rashodi su porasli za 1,1 milijardi EUR (0,3%) u 2013. godini u odnosu na prethodnu godinu, te su prihodi porasli za 1,5 milijardi EUR (0,5%) u odnosu na prethodnu godinu.⁵⁸

Vrhovna revizijska institucija Njemačke je pronašla velike propuste u korištenju IT tehnologija u Federalnom Ministarstvu Financija, odnosno IT sustavi nisu bili u skladu sa zahtjevima za sigurnost podataka i provjeru vjerodostojnosti korisnika koji se služe tim tehnologijama i sustavima. Vrhovna revizijska institucija Njemačke je dala hitan nalog za eliminaciju rizika povezanih s IT sustavima i njihovom sigurnošću.⁵⁹ Federalno Ministarstvo unutarnjih poslova daje svojim zaposlenicima dodatne zdravstvene benefite, te u sklopu s time, farmaceutska poduzeća daju Federalnom Ministarstvu određene rabate na farmaceutske proizvode. No, vrhovna revizijska institucija Njemačke je revizijom utvrdila da Ministarstvo ne koristi uvijek te rabate, te ih koristi djelomično. Potpunim iskorištavanjem svih rabata moglo se uštediti 12 milijuna EUR na godišnjoj razini.⁶⁰

Nadalje, u izvještaju se može uočiti kako svi novozaposleni u Federalnom Ministarstvu unutarnjih poslova ne dobivaju jednak inicijalni ugovor, odnosno nemaju iste uvjete zaposlenja (jednake plaće po pojedinom radnom mjestu, jednake beneficije i sl.). Takav nekonzistentni pristup su revizori ocijenili neprofesionalnim, te su predložili uniformnost svih ugovora o zaposlenju u Federalnom Ministarstvu unutarnjih poslova.

⁵⁸ Ibid, str. 12

⁵⁹ Ibid, str. 32

⁶⁰ Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany) (2014.) Annual Report on Federal Financial Management - Abridged Version, Germany, str. 34

4.2.2. Preporuke i nalozi revizije

Nalozi i preporuke vrhovnih revizijskih institucija trebaju dati smjer i način ispravka pronađenih neusklađenosti te predložiti korektivne mjere. Prema ISSAI 400 - Temeljna načela revizije usklađenosti „revizori bi trebali pratiti postupanje po uočenim slučajevima neusklađenosti“.⁶¹ Osim u državnoj reviziji, navedeno vrijedi i za ostale vrste revizije prema ISSAI 400 standardu.

Državni ured za reviziju je nakon izvršene revizije dao preporuku da je proračunskim propisima potrebno je utvrditi obveznike, postupke i način evidentiranja potraživanja za poreze, doprinose i druga javna davanja u poslovnim knjigama i financijskim izvještajima. U poslovnim knjigama potrebno je evidentirati sve poslovne događaje koji dovode do promjena u iznosima potraživanja, kao što su prijeloži, otpis duga, naplata potraživanja pretvorbom u udjele i stjecanjem nekretnina.

Revizori predlažu kako je potrebno poduzeti aktivnosti harmonizacije nacionalnih računovodstvenih sustava te metodološkog ujednačavanja u smislu obuhvata jedinica sektora opće države prema nacionalnoj metodologiji i metodologiji Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa u cilju postizanja veće efikasnosti sveukupnog procesa izvještavanja.

Savjetuju da se dopuni sadržaj izvještaja o izvršenju državnog proračuna pokazateljima o omjeru državnog duga i projekcija bruto domaćeg proizvoda, obzirom da je zakonom propisana gornja granica za navedeni omjer. Izraženo je mišljenje od revizora da bi se trebali objavljivati konsolidirani financijski izvještaji obzirom da sadrže cjelovitije i šire informacije od izvještaja o izvršenju proračuna. Državna riznica osnovni je mehanizam upravljanja javnim financijama, odnosno informacijski sustav koji omogućava učinkovito korištenje javnih resursa, stoga je predloženo donijeti strateški dokument s analizom stanja, ciljevima i pravicima budućeg razvoja, mjerama i aktivnostima za postizanje strateških ciljeva.

Prema naložima Državnog ureda za reviziju potrebno je poduzimati aktivnosti u cilju uspostave kontrola u cjelokupnom sustavu upravljanja nad potencijalnim obvezama radi smanjenja rizika na državni proračun.

⁶¹ INTOSAI revizijski standardi ISSAI 400 - Temeljna načela revizije usklađenosti, točka 60.

Revizori su dali nalog za izdavanje financijskih jamstva do iznosa utvrđenog godišnjim zakonima o izvršavanju državnog proračuna.

Prema preporuci, sredstva proračunske zalihe potrebno je koristiti u skladu sa zakonom, za financiranje rashoda koje nije bilo moguće predvidjeti i onih za koje nisu planirana dostatna sredstva.⁶²

Vrhovna revizijska institucija Češke je nakon izvršene revizije dala nalog za poboljšanjem efikasnost prikupljanja određenih poreznih prihoda povećavajući uspješnost naplate poreza.

U svrhu borbe protiv netransparentnosti kod dodjeljivanja državnih subvencija, revizori traže da se osigura da su informacije o mogućnostima i dodjelama subvencija dostupne javnosti.

Kod javne nabave revizori Češke vrhovne revizijske institucije ohrabruju traženje više različitih ponuda kako bi se uklonio rizik korištenja stalno istih dobavljača koji nisu uvijek nužno i najpovoljniji te bi se time uklonili i nepotrebni troškovi. Nadalje, zahtjev je da svi ugovori budu sklopljeni u pismenom obliku kako bi se mogla utvrditi cijena nabavljene robe.

S obzirom na loše upravljanje primljenim sredstvima primljenim od EU za provođenje određenih projekata, vrhovna revizijska institucija Češke predlaže ciljano upravljanje primljenim sredstvima i namjenskom trošenju koje je popraćeno potrebnom dokumentacijom. Na taj način bi se izbjegli neefikasno trošenje namjenskih sredstava.

Umjesto korištenja skupih eksternih konzultanata i eksperata, Češki revizori predlažu korištenje, odnosno zapošljavanje stručnog kadra unutar određenih ministarstava ili drugih subjekata.⁶³

Vrhovna revizijska institucija Njemačke nalaže odgovornim subjektima da moraju u kratkom roku identificirati i eliminirati rizike u upravljanju IT sustava subjekata koji upravljaju sredstvima proračuna ili ih barem svesti na prihvatljivu razinu. Kao odgovoran subjekt smatra se Federalno Ministarstvo financija zbog toga što je u najvećem dijelu odgovorno za proračun i proračunska sredstva.

⁶² Državni ured za reviziju (2014.) :Izvešće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2013. godinu, Republika Hrvatska, str. ii

⁶³ Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) (2014.) Annual Report for the year 2013., Czech Republic

Nadalje prema nalogu, Federalno Ministarstvo unutarnjih poslova mora osigurati potpuno iskorištenje rabata dogovorenih s farmaceutskim poduzećima na farmaceutske proizvode u sklopu medicinskih beneficija njihovih zaposlenika. Revizijom je utvrđeno da nisu svi odjeli iskoristili dogovorene rabate, te je potrebno bolje praćenje sustava rabata na farmaceutske proizvode u sklopu medicinskih beneficija.

Nakon provedene revizije, njemački revizoru predlažu Federalnom Ministarstvu unutarnjih poslova da unificiraju i tipiziraju sve ugovore kod zapošljavanja profesionalnog kadra kako bi bili u skladu sa Zakonom o državnoj službi te daju svim osobama sa sličnim profesionalnim iskustvom jednake uvjete kod inicijalnog zapošljavanja u javnoj službi.

Fond za restrukturiranje, koji se financira putem bankarskih nameta te služi za refinanciranje ili pomoć bankama koje su ušle u financijske probleme. Revizijom je utvrđeno kako Fond za potrebe stabilizacije bankarskog tržišta u slučaju financijskih problema nema dostatne prihode, te se predlaže da Federalno Ministarstvo financija pritisne fond za prikupljanje dovoljnih sredstava za servisiranje svih potencijalnih financijskih problema banaka.⁶⁴

⁶⁴ Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany) (2014.) Annual Report on Federal Financial Management - Abridged Version, Germany, str 22-23

5. ZAKLJUČAK

Tema diplomskog rada je usporedni prikaz vrhovnih revizijskih institucija Njemačke, Češke i Hrvatske te prikaz sličnosti i razlika u ustrojstvu, načinima rada, planiranju i nalazima revizije.

Sve promatrane vrhovne revizijske institucije regulirane su prvotno Ustavom države članice u kojoj djeluju, te djeluju u skladu sa preporukama INTOSAI-a. Dalje je njihovo djelovanje detaljnije uređeno lokalnim zakonima, pravilnicima i internim aktima koji se razlikuju u pojedinim državama članicama.

Način provedbe revizije se također razlikuje, dok Državni ured za reviziju ima zakonski određenu proceduru obavljanja revizije, vrhovna revizijska institucija Njemačke svake godine može promijeniti proces provedbe ovisno o nalazima prethodne revizije. Vrhovna revizijska institucija Češke također nema zakonom određenu proceduru.

Ovisno o državi članici i ustrojstvu, tako se i zadaće glavnog revizora razlikuju. Zajednička zadaća im je upravljanje i organizacija glavnog ureda vrhovne revizijske institucije te odlučuju o kadrovima i planovima revizije. Ostale zadaće se razlikuju zbog različitog ustrojstva same vrhovne revizijske institucije.

Povijesno je najstarija institucija vrhovna revizijska institucija Njemačke s tradicijom od tristotinjak godina, dok su Državni ured za reviziju i vrhovna revizijska institucija Češke oboje osnovani tek 1993. godine. Državni ured za reviziju i vrhovna revizijska institucija Češke imaju prethodnike koji su obavljali slične dužnosti, ali tek nakon što su se obje zemlje u potpunosti osamostalile, osnovane su i njihove vrhovne revizijske institucije kakvima ih danas poznaje javnost.

Sva tri strateška plana triju promatranih vrhovnih revizijskih institucija sadrže misiju, viziju, vrijednosti i strateške ciljeve. Vrhovna revizijska institucija Češke svoje ciljeve usklađuje sa strateškim planom EUROSAI, dok se vrhovna revizijska institucija Njemačke usklađuje s EU strategijom 2020.

MRevS i ISSAI standardi su glavni kod korištenja metodologija te sve promatrane institucije koriste metodologije temeljem uzorka, što je i logično obzirom da se radi o ogromnim sustavima u kojima je nemoguće promatrati svaku pojedinu transakciju.

Nalazi Državnog ureda za reviziju i vrhovne revizijske institucije Republike Češke odnose se na propuste kao što su nenamjensko trošenje sredstava, problemi s prikupljanjem prihoda, manjkavosti kod upravljanja državnom imovinom i sl. Nalazi vrhovne revizijske institucije Njemačke se odnose na propuste kao što je djelomično korištenje rabata kod nabave farmaceutskih proizvoda, nedovoljna sigurnost IT sustava i sl. Nalazi vrhovne revizijske institucije Njemačke su većinom bili pozitivni, dok su Državni ured za reviziju i vrhovna revizijska institucija Češke revizijom uočile više nepravilnosti nego što je to u Njemačkoj.

LITERATURA

1. Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany) (2014.) Annual Report on Federal Financial Management - Abridged Version, Germany
2. Bundesrechnungshof (Supreme Audit Institution of the Federal Republic of Germany), [online]. Dostupno na: <https://www.bundesrechnungshof.de> Germany [19.09.2019]
3. Bundesrechnungshof Act , Federal Republic of Germany
4. Državni ured za reviziju (2014.) :Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2013. godinu, Republika Hrvatska
5. Državni ured za reviziju (2014.) Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2014., Republika Hrvatska
6. Državni ured za reviziju (2018.) Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2018., Republika Hrvatska
7. Državni ured za reviziju : Strateški plan za razdoblje 2013.-2017.
8. Državni ured za reviziju : Strateški plan za razdoblje 2018.-2022.
9. Državni ured za reviziju [online]: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/ustrojstvo> [19.09.2019]
10. EU Report of German Audit Institutions 2012., Issued by the Presidents of German Audit Institutions (2012.)
11. EUROSAI Strategic plan 2011-2017, EUROSAI (2011)
12. EUROSAI Strategic plan 2017-2023, EUROSAI (2017)
13. INTOSAI revizijski standardi ISSAI 400 - Temeljna načela revizije usklađenosti
14. INTOSAI revizijski standardi, ISSAI 200 – Opći standardi državne revizije i standardi etičke važnosti
15. Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I.; Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini; Pregledni rad; [online] Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [19.09.2019]
16. Međunarodni revizijski standardi, MRevS 530 - Revizija na temelju uzorka i ostali selektivni postupci testiranja, NN 28/07,
17. Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) (2014.) Annual Report for the year 2013., Czech Republic

18. Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) [online] :
<https://www.nku.cz/en/about-us/organizational-structure/> [19.09.2019]
19. Nejvyšší kontrolní úřad (Supreme Audit office) [online]:
https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/zakladni-dokumenty/strategie-nejvyssiho-kontrolniho-uradu-na-obdobi-2018_2022-id9608/ [19.09.2019.]
20. Poslovník o radu Odbora vrhovne revizijske institucije (Jednací řád Kolegia Nejvyššího kontrolního úřadu) [online] Dostupno na:
<https://www.nku.cz/assets/publikace/jednaci-rad-kolegia-nku.pdf> [19.09.2019]
21. Supreme Audit Office Act No. 166/1993, Czech Republic
22. Akrap V., et al. (2009.), redaktori: Krasić Š., Žager L.; Državna revizija, Zagreb, Masmedia
23. Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne Novine (2019.) NN 25/19

POPIS SLIKA

| | |
|--|---|
| Slika 1 Shema organizacijske strukture Državnog ureda za reviziju | 3 |
| Slika 2 Shema organizacijske strukture vrhovne revizijske institucije Češke | 5 |
| Slika 3 Shema organizacijske strukture Vrhovne revizijske institucije Njemačke | 7 |

POPIS TABLICA

| | |
|--|-----------|
| Tablica 1 Priznate vrijednosti vrhovne revizijske institucije Češke | 16 |
| <i>Tablica 2 Strateški ciljevi vrhovne revizijske institucije Češke.....</i> | <i>17</i> |
| Tablica 3 Broj planiranih revizija prema vrstama revizije i grupama subjekata..... | 21 |
| Tablica 4 Usporedba plana revizija učinkovitosti Državnog ureda za reviziju..... | 23 |

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1 Broj planiranih revizija prema vrstama revizije i grupama subjekata 22

ŽIVOTOPIS STUDENTA

RADNO ISKUSTVO

| | |
|-------------------------------------|---|
| Prosinac 2018- | Voditelj knjigovodstva (trenutno zaposlenje) LINTEL KOMUNIKACIJE d.o.o., |
| kolovoz 2018.-studeni 2018. | Senior u porezno-knjigovodstvenom odjelu Ernst&Young Savjetovanje d.o.o |
| kolovoz 2016.-srpanj 2018 | Stariji asistent u porezno-knjigovodstvenom odjelu Ernst&Young Savjetovanje d.o.o., |
| kolovoz 2015.-srpanj 2016. | Asistent u porezno-knjigovodstvenom odjelu Ernst&Young Savjetovanje d.o.o., |
| siječanj 2015. | Pripravnik/intern u odjelu revizije Ernst&Young d.o.o. |
| kolovoz 2013.-prosinac 2014. | Shop assistant Pull and Bear Hrvatska d.o.o. |
| veljača 2013.-srpanj 2013. | Telesales agent u call centru Hrvatski Telekom d.d., |
| prosinac 2012. | Asistent u prodavaonici One2play d.o.o. |
| lipanj-rujan 2012. | Prodavač Tradexco d.o.o. |
| lipanj-rujan 2011. | Sobarica Pine Beach Pakoštane d.d. |

OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

| | |
|----------------------|---|
| 2015.- | ACCA moduli F1, F2, F3, F4 ACCA online tečajevi |
| 2014. - | Upisan diplomski studij Računovodstvo i revizija Ekonomski Fakultet Zagreb |
| 2010. – 2014. | Sveučilišna prvostupnica Poslovne ekonomije, bacc. oec. Ekonomski Fakultet Zagreb |
| 2006.-2010. | Ekonomist Srednja škola Zabok |

STRANI JEZICI

| | RAZUMIJEVANJE | | GOVOR | | PISANJE |
|----------|---------------|---------|---------------------|--------------------|---------|
| | Slušanje | Čitanje | Govorna interakcija | Govorna produkcija | |
| Engleski | C1 | C1 | B2 | B2 | C1 |

