

SPECIFIČNOSTI DRŽAVNE REVIZIJE REPUBLIKE HRVATSKE I BOSNE I HERCEGOVINE

Galić, Tea

Master's thesis / Diplomski rad

2020

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:716835>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-03**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij „Računovodstvo i revizija“

**SPECIFIČNOSTI DRŽAVNE REVIZIJE REPUBLIKE
HRVATSKE I BOSNE I HERCEGOVINE**

Diplomski rad

Tea Galić

Zagreb, listopad 2020

Sveučilište u Zagrebu

Sveučilište u Zagrebu

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij „Računovodstvo i revizija“

**SPECIFIČNOSTI DRŽAVNE REVIZIJE REPUBLIKE
HRVATSKE I BOSNE I HERCEGOVINE**

**SPECIFICS OF STATE AUDIT OF THE REPUBLIC OF
CROATIA AND BOSNIA AND HERZEGOVINA**

Diplomski rad

Tea Galić, 0067530904

Mentor: prof.dr.sc. Ivana Mamić Sačer

Zagreb, listopad 2020

SAŽETAK

Državna revizija od iznimne je važnosti za svaku zemlju s obzirom da je to važan nadzorni mehanizam. Vrhovne revizijske institucije omogućuju kontrolu vjerodostojnosti i istinitosti financijskih izvještaja te nadgledaju i prikazuju na koji način subjekti revizije u javnom sektoru koriste sredstava i primjenjuju zakone i druge propise u svom poslovanju. Naglasak se stavlja na povećanje učinkovitosti, ekonomičnosti i djelotvornosti pri provedbi određenih projekata, programa i aktivnosti. Cilj ovog rada je usporediti specifičnosti državne revizije Republike Hrvatske i Bosne i Hercegovine na temelju njihovog povijesnog razvoja, subjekata državne revizije, postupaka provođenja državne revizije, povezanosti državne revizije s drugim revizijama u zemlji te analize aktivnosti vrhovnih revizijskih institucija Republike Hrvatske i Bosne i Hercegovine.

Ključne riječi: državna revizija, Republika Hrvatska, Bosna i Hercegovina, financijska revizija i revizija učinkovitosti, vrhovna revizijska institucija.

SUMMARY

State audit is of extremely importance for every country due to its important supervisory mechanism. Supreme audit institutions have enabled the control of the credibility and truthfulness of financial statements and also supervise and show how audited entities in public use funds and apply laws and other regulations in their operations. Emphasis is placed on increasing the effectiveness, economy and efficiency in the implementation of certain projects, programs and activities. The aim of this paper is to compare the specific points of state audits between the Republic of Croatia and Bosnia and Herzegovina based on historical development, state audit subjects, state audit procedures, connection of state audit authorities with other audits in the country and analysis of the activities of the supreme audit institutions of the Republic of Croatia and Bosnia and Herzegovina.

Key words: state audit, Republic of Croatia, Bosnia and Herzegovina, financial audit and performance audit, supreme audit institution.

TEA GALIĆ

Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je DIPLOMSKI RAD
(vrsta rada)
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, listopada 2020



(potpis)

SADRŽAJ

1.	UVOD	1
1.1.	Predmet i cilj rada	1
1.2.	Izvori i metode prikupljanja podataka.....	1
1.3.	Struktura i sadržaj rada	2
2.	TEORIJSKI ASPEKT DRŽAVNE REVIZIJE	3
2.1.	Pojam državne revizije.....	3
2.2.	Organizacija državne revizije	5
2.3.	Proces državne revizije	7
2.4.	Standardi obavljanja državne revizije.....	9
3.	TEMELJNA OBILJEŽJA DRŽAVNE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ	13
3.1.	Povijesni razvoj državne revizije u Republici Hrvatskoj.....	13
3.2.	Subjekti državne revizije u Republici Hrvatskoj	15
3.3.	Postupak provedbe državne revizije u Republici Hrvatskoj.....	17
3.4.	Povezanost državne revizije s drugim revizijama u Republici Hrvatskoj	21
4.	TEMELJNA OBILJEŽJA DRŽAVNE REVIZIJE U BOSNI I HERCEGOVINI	24
4.1.	Povijesni razvoj državne revizije u Bosni i Hercegovini.....	24
4.2.	Subjekti državne revizije u Bosni i Hercegovini	26
4.3.	Organizacijski ustroj državne revizije u Bosni i Hercegovini	28
4.4.	Vrste državne revizije u Bosni i Hercegovini.....	30
5.	KOMPARATIVNA ANALIZA AKTIVNOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA REPUBLIKE HRVATSKE I BOSNE I HERCEGOVINE.....	38
5.1.	Analiza subjekata i predmeta ispitivanja državnih revizija u Republici Hrvatskoj.....	44
5.2.	Analiza opsega provedenih finansijskih revizija i revizija učinkovitosti u Bosni i Hercegovini....	48
5.	ZAKLJUČAK	55
	LITERATURA.....	57
	POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFOVA	60
	ŽIVOTOPIS.....	62

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Državna revizija je postupak ispitivanja financijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava. Revizija obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja sjelatnosti te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata.¹ Svaka državna revizija ima svoje specifičnosti i karakteristike koje ovise o zakonima i propisima kojima je uređena. Republika Hrvatska i Bosna i Hercegovina su susjedne zemlje te bi njihovo usklađivanje omogućilo lakšu i učinkovitiju međunarodnu suradnju.

Predmet ovog rada su specifičnosti državne revizije u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, dok je cilj rada ukazati na sličnosti i razlike državne revizije između ove dvije susjedne zemlje. Ove sličnosti i razlike zaključit će se usporedbom više elemenata koje svaka ovlaštena revizijska institucija mora imati.

1.2. Izvori i metode prikupljanja podataka

Za potrebe pisanja ovog diplomskog rada korišteni su izvori podataka prikupljeni prvenstveno iz stručne literature računovodstva i revizije, javno dostupnih izvješća revizijskih institucija, zakonskih propisa te web stranica povezanih s temom ovog rada. Također su korišteni stručni radovi i znanstveni članci na temu državne revizije.

Svi izvori navedeni su u popisu korištene literature.

¹ O nama, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/o-nama>, [28.08.2020.]

1.3. Struktura i sadržaj rada

Diplomski rad sadrži šest poglavlja. Započinje uvodom nakon kojeg slijedi teorijski aspekt državne revizije gdje će se pojasniti sam pojam državne revizije i njegova važnost. Prikazat će se zakon prema kojem se državna revizija organizira. Također će se analizirati procesi provođenja državne revizije i njihove karakteristike te standardi prema kojima se odvija provođenje državne revizije, odnosno međunarodni INTOSAI standardi koje su prihvatile i Republika Hrvatska i Bosna i Hercegovina. Treće poglavlje odnosi se na temeljna obilježja državne revizije u Republici Hrvatskoj u kojem će se analizirati državna revizija Republike Hrvatske kako bi se kasnije mogla usporediti s analizom iste u Bosni i Hercegovini. Državna revizija Bosne i Hercegovine bit će opisana u četvrtom poglavlju. U petom poglavlju provest će se komparativna analiza aktivnosti vrhovnih revizijskih institucija Republike Hrvatske i Bosne i Hercegovine prema podacima prikupljenih iz godišnjih izvještaja Vrhovnih revizijskih institucija. Prvi dio će se odnositi na analizu subjekata i predmeta ispitivanja državnih revizija u Republici Hrvatskoj, a drugi dio na analizu opsega provedenih financijskih revizija i revizija učinkovitosti u Bosni i Hercegovini. U zaključnom, šestom, poglavlju će se sažeti svi prikupljeni podaci i zaključiti koje su glavne sličnosti i razlike državne revizije u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini te kako te sličnosti i razlike utječu na suradnju te dvije države.

2. TEORIJSKI ASPEKT DRŽAVNE REVIZIJE

Državna revizija obavlja se u ime i za račun države od strane Državnog ureda za reviziju s ciljem provođenja revizije državnih prihoda i rashoda, financijskih izvještaja i financijskih transakcija svih pravnih osoba koje se financiraju iz državnog sektora te pravnih osoba u kojima država ima većinsko vlasništvo putem dionica ili drugih udjela. Također obavlja reviziju državnog sektora te lokalnih jedinica. Revizija se često odnosi na sredstva koja se povlače iz Europske unije kao i iz ostalih međunarodnih organizacija i institucija za financiranje javnih potreba.

2.1. Pojam državne revizije

Pojam „revizija“ koristi se u hrvatskom jeziku te potječe od latinske riječi „revidere“ što znači pregledati ili ponovno vidjeti dok se u engleskom jeziku upotrebljava pojam „audit“, koji također dolazi od latinske riječi „audire“, što znači slušati. Nekada se revizija provodila na način da je revizor slušao usmene izvještaje o poslovanju. Iako u današnje vrijeme revizija poslovanja ima drugo značenje, izraz je još uvijek zadržan. Brojni autori, kao i mnoge institucije interpretiraju pojam revizije na različite načine. Među inim, u Zakonu piše da se revizija odnosi na godišnje financijske i konsolidirane financijske izvještaje te njihovu provjeru i ocjenjivanje. Provjeravaju se metode prikupljanja i obrađivanja informacija koje čine jedan izvještaj te se na temelju takve provjere zaključuje predstavlja li određeno izvješće stvaran, odnosno istinit financijski položaj. Uspješnost poduzeća povezana je s novčanim tokovima koji su također predmet provjere tijekom revizije te se provjerava jesu li usklađeni s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Svrha provođenja revizije je utvrđivanje financijskog položaja i rezultata financijskih aktivnosti te provjera jesu li sve aktivnosti provedene prema propisanim računovodstvenim standardima.

Revizija obuhvaća analiziranje i ispitivanje:

- dokumenata, isprava i izvješća,
- sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije,
- računovodstvenih i financijskih postupaka,

- drugih evidencija.²

Revizijom se također ispituje jesu li financijske transakcije zakonski provedene i korištene te daje ocjenu učinkovitosti i ekonomičnosti u obavljanju neke djelatnosti. Također ocjenjuje i djelotvornost ispunjavanja zacrtanih ciljeva, programa i projekata.

Sve revizije se obavljaju sukladno godišnjem planu i programu rada Državnog ureda za reviziju. Navedeni plan, na temelju zakonom ustanovljenih kriterija, donosi glavni državni revizor. Osim sastavljanja plana i programa, Državni ured za reviziju (DUR) dužan je svake godine obavljati reviziju:

- izvještaja o izvršenju državnog proračuna i
- financijskih izvještaja te poslovanja političkih stranaka, kao i drugih nezavisnih zastupnika i članova predstavničkih tijela lokalnih jedinica izabranih s liste grupe birača.

Državnim uredom odgovornim za provedbu revizije upravlja glavni državni revizor. Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju zadaće glavnog državnog revizora su: organiziranje rada Državnog ureda za reviziju te predstavljanje i zastupanje istog. Državni ured za reviziju donosi Statut i druge unutarnje normativne akte DUR-a, strateški plan, godišnji plan i program te donosi prijedlog godišnjeg financijskog plana DUR-a. Također izvješćuje Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju te istom predlaže zamjenika glavnog državnog revizora. DUR odlučuje o primanju na rad, prestanku rada i rasporedu zaposlenika, nadzire provedbu Zakona o Državnom uredu za reviziju i drugih unutarnjih normativnih akata te nadzire izvršavanje poslova i poduzima mjere za osiguravanje učinkovitosti rada Državnog ureda za reviziju.³

U slučaju provođenja revizije, ovlaštenom državnom revizoru potrebno je priložiti svu traženu dokumentaciju i informacije potrebne za obavljanje revizije te mu omogućiti uvid u klasificirane dokumente. Podatke koje ovlaštenu državni revizor prikupi od subjekta revizije dužan je koristiti samo u svrhe postupka provođenja revizije, osim u slučajevima kada su isti podatci potrebni za potrebe prijave prekršajnog postupka pravosudnim tijelima i policiji.

² O nama, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/o-nama>, [28.08.2020.]

³ Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19, čl.16., dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>, [28.08.2020.]

2.2. Organizacija državne revizije

Zakon o Državnom uredu za reviziju strogo organizira način provođenja revizije. Obično se revizije provode prema godišnjem planu i programu Državnog ureda za reviziju, ali iznimno se može provesti i na zahtjev Hrvatskog sabora. U slučaju kada glavni državni revizor ocjeni da je zahtjev Sabora opravdan, tada daje odobrenje i počinje s revizijom. Izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna svake se godine dostavlja Hrvatskom saboru u lipnju tekuće godine za prethodnu godinu.

Opseg godišnjeg plana i programa rada utvrđuje se na temelju:

- *„odredbi Zakona o Državnom uredu za reviziju*
- *procjene rizika*
- *financijske značajnosti subjekta revizije*
- *rezultata prijašnje revizije*
- *prikupljenih informacija o poslovanju subjekata revizije.*⁴

Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.⁵ Sjedište Državnog ureda za reviziju nalazi se u Zagrebu, ali je osnovano još 20 područnih ureda u svim županijskim središtima. Državni ured za reviziju zakonski je obvezan revidirati jedinice lokalne i područne samouprave pa je, s obzirom na broj i teritorijalni razmještaj istih, financijski i organizacijski bilo racionalno osnivanje područnih ureda u svim županijskim središtima.⁶

Također je važno da ovlaštenu revizora bude kvalificirana i moralna osoba. Od ovlaštenog revizora se očekuje da se vodi Kodeksom profesionalne etike koji je usklađen s Kodeksom etike INTOSAI-a.

⁴ O nama, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/o-nama/planovi-i-financijski-izvjestaji/godisnji-plan>, [28.08.2020.]

⁵ Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19, čl.19., dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>, [28.08.2020.]

⁶ Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 107

Kako bi se postalo kandidatom za ovlaštenog revozora potrebno je ispunjavati određene uvjete. Kandidat mora imati diplomu završenog preddiplomskog i diplomskog odnosno integriranog preddiplomskog i diplomskog sveučilišnog studija ili specijalističkog diplomskog stručnog studija ekonomskog, pravnog ili nekog drugog adekvatnog usmjerenja. Kako bi kandidat mogao pristupiti polaganju ispita za zvanje ovlaštenoga državnog revizora, treba imati minimalno pet godina radnog iskustva u struci, od kojih najmanje tri godine na revizorskim poslovima. Uz radno iskustvo mora imati i položen opći dio državnog stručnog ispita.⁷ Također, uvedene su mjere kako bi se spriječio sukob interesa tako da ovlašteni revizor ne može biti član nadzornog tijela ili tijela upravljanja subjekata revizije. U stavku dva, članka 30 Zakon jasno propisuje i kada ovlašteni revizor ne smije provoditi reviziju.

Ovlašteni državni revizor ne smije obavljati reviziju:

- *„ako je sudjelovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja subjekta revizije*
- *ako je suprug, krvni srodnik u pravoj liniji do četvrtoga stupnja srodstva, a u pobočnoj liniji do drugog stupnja srodstva, skrbnik, posvojitelj, posvojenik, udomitelj jednog od zakonskih predstavnika ili člana nadzornog tijela ili tijela upravljanja subjekta revizije te*
- *ako je bio član nadzornog tijela ili tijela upravljanja subjekta revizije.“⁸*

⁷ Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19, čl.29., st. 1, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>, [9.10.2020.]

⁸ Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19, čl.30., st. 2, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>, [28.08.2020.]

2.3. Proces državne revizije

S obzirom na vrste revizije, ciljeve i načine izvođenja, razlikuju se dva procesa revizije:

- proces financijske revizije
- proces revizije učinkovitosti⁹.

Ovisno o zemlji u kojoj se provodi, financijska se revizija razlikuje zbog nacionalnih zakona i organizacijske strukture. Uglavnom se odnosi na reviziju financijskih izvještaja te praćenje i kontrolu novčanih tokova, a u određenim zemljama obuhvaća i reviziju izvršenja proračuna.

Financijska revizija također se bavi pitanjima čiji je opseg strogo ograničen na financije. Za razliku od revizije učinkovitosti, cilj financijske revizije se strogo odnosi na financijsku odgovornost.

Revizija učinkovitosti se još naziva i revizijom uspjeha. Ova revizija javnog sektora orijentirana je na provjeru efikasnosti i efektivnosti provedbe određenih projekata ili programa. Pod efikasnosti podrazumijeva se učinkovitost, a pod efektivnošću se podrazumijeva djelotvornost i svrhovitost. Svrha revizije učinkovitosti je utvrditi koliko je specifična provedba ekonomična, a obuhvaća planiranje, dodjeljivanje sredstava, praćenje i vrednovanje provedbe programa i projekata od interesa za opće dobro te javno objavljivanje i izvještavanje. Kriterij koji se ocjenjuje revizijom učinkovitosti propisan je Zakonom o Državnom uredu za reviziju i drugim propisima. Postoje tri definirana područja ocjenjivanja kada se radi o reviziji učinkovitosti te s obzirom na svako područje, primjenjuju se različiti kriteriji za ocjenu.

⁹ Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 160.

Tablica u nastavku prikazuje različitosti procesa financijske revizije i revizije učinkovitosti.

Tablica 1. Usporedba financijske revizije i revizije učinkovitosti

Aspekti	Revizija učinkovitosti	Financijska revizija
Svrha	Procjenjuje jesu li vladine intervencije ili mjere provedene u skladu s 3E kriterijima (ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost).	Procjenjuje jesu li financijske operacije izvedene u skladu sa zakonodavstvom i propisima i jesu li računi i financijski izvještaji istiniti i pošteni, tj. pouzdani.
Fokus	Politika, programi, organizacija, aktivnosti i sustavi upravljanja.	Financijske transakcije, računovodstvo, financijski izvještaji i ključni postupci kontrole.
Akademski temelji i relevantno iskustvo	Ekonomija, politologija, sociologija itd. Iskustvo profesionalnih istraga ili evaluacija i upoznavanje s metodama primijenjenim u društvenim znanostima kao i drugim relevantnim metodama / vještinama.	Računovodstvo i pravo. Profesionalne vještine revizije.
Metode	Različite od revizije do revizije.	Standardiziran format.
Revizijski kriterij	Otvoreniji za prosudbu revizora. Jedinstveni kriteriji za pojedinačnu reviziju.	Manje otvoreni za prosudbu revizora. Standardizirani kriteriji postavljeni zakonodavstvom i propisom za sve revizije.
Izvještaji	Posebno izvješće objavljeno na osnovu događanja samo za određenu svrhu ili potrebu. Različita struktura i sadržaj, ovisno o ciljevima.	Godišnje mišljenje i / ili izvješće. Više ili manje standardizirani.

Izvor: Kreirao i prilagodio autor prema: INTOSAI, ISSAI 300

2.4. Standardi obavljanja državne revizije

Zakonom o Državnom uredu za reviziju, koji je stupio na snagu 21. ožujka 2019., rečeno je da se revizija obavlja prema INTOSAI standardima te prema Kodeksu profesionalne etike državnih revizora. Prethodno spomenutim Zakonom se detaljnije određuju nadležnosti Državnog ureda za reviziju i subjekti revizije, upravljanje DUR-om, provedba naloga i preporuka i prekršajne odredbe. Također, ovim Zakonom utvrđuju se i vrste revizije, ali i činjenica da je Državni ured za reviziju nadležan za reviziju Hrvatske narodne banke.¹⁰

Prema Odluci o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), člankom dva, Okvir profesionalnih objava Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (IFPP¹¹ okvir) čine dokumenti koje je usvojio Kongres Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INCOSAI). „IFPP okvir ima tri razine: INTOSAI načela, ISSAI standarde i INTOSAI smjernice.“¹²

Revizijski standardi Međunarodne organizacije vrhovnih institucija (INTOSAI) nose naziv Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI¹³) te kao takvi za cilj imaju reguliranje profesionalnih standarda rada vrhovnih revizijskih institucija. Opći okvir ovih revizijskih standarda nastao iz deklaracija u Limi i Tokiju te na raznim kongresima.

ISSAI-i sadrže zahtjeve vezane za obavljanje revizije javnog sektora na organizacijskoj razini (VRI), dok su na razini pojedinačnih revizija koncipirani kako bi pomogli i olakšali članicama INTOSAI-a u razvoju vlastitog profesionalnog pristupa u skladu s njihovim djelokrugom, kao i s domaćim zakonima i drugim propisima.¹⁴

INTOSAI profesionalni standardi sadrže četiri razine. Na prvoj razini nalaze se osnovna načela okvira. Drugom razinom se utvrđuju preduvjeti za ispravan rad i profesionalno postupanje VRI-a,

¹⁰ Novi Zakon o državnom uredu za reviziju -mogućnost sankcioniranja subjekata revizije, <https://www.spi.hr/novi-zakon-o-drzavnom-uredu-za-reviziju-mogucnost-sankcioniranja-subjekata-revizije/> [08. 10. 2020.]

¹¹ IFPP (engl.) INTOSAI Framework of Professional Pronouncements

¹² Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (intosai), <http://www.propisi.hr/print.php?id=11493> [08.10.2020.]

¹³ ISSAI (engl.) International Standards of Supreme Audit Institutions

¹⁴ Temeljna načela revizije javnog sektora, dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocImages/novosti/dokumenti/ISSAI_100.pdf [09.10.2020.]

dok se treća i četvrta razina bave provedbom pojedinih revizija. Četvrta razina se sastoji od Općih revizijskih smjernica (ISSAI 1000-4999) kojima se utvrđuju zahtjevi za obavljanje financijske revizije te revizije učinkovitosti i revizije usklađenosti.¹⁵

Načela i standardi financijske revizije te načela i standardi revizije učinkovitosti pripadaju drugoj razini IFPP okvira.

Slika 1. INTOSAI standardi (ISSAI)

INTOSAI standardi (ISSAI)	
Temeljna načela revizije javnog sektora ISSAI 100 – 129	
ISSAI 100	Temeljna načela revizije javnog sektora
Organizacijski zahtjevi za VRI ISSAI 130 – 199	
ISSAI 130	Kodeks etike
ISSAI 140	Kontrola kvalitete u vrhovnim revizijskim institucijama
Financijska revizija	
Načela financijske revizije ISSAI 200 – 299	
Standardi financijske revizije ISSAI 2000 – 2899	
Revizija učinkovitosti	
Načela revizije učinkovitosti ISSAI 300 – 399	
ISSAI 300	Načela revizije učinkovitosti
Standardi revizije učinkovitosti ISSAI 3000 – 3899	
ISSAI 3000	Standardi revizije učinkovitosti

Izvor: Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), <http://www.propisi.hr/print.php?id=11493> [08.10.2020.]

ISSAI 200 predstavljaju Temeljna načela financijske revizije. Kao temeljna načela financijske revizije navodi da se ova vrsta revizije primjenjuje „na sve revizije financijskih izvještaja javnog sektora, bilo za čitavu državnu upravu, dijelove državne uprave ili pojedinačne subjekte.“¹⁶

¹⁵ Temeljna načela revizije javnog sektora, dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocImages/novosti/dokumenti/ISSAI_100.pdf [09.10.2020.]

Načela iz ISSAI-a 200 se mogu koristiti kao osnova za daljnji razvitak standarda, osnova za prihvaćanje jasnih domaćih standarda te kao osnova za prihvaćanje Smjernica za financijsku reviziju kao mjerodavnih standarda.

ISSAI 300 predstavljaju Temeljna načela revizije učinkovitosti. Stvorena su prilikom vođenja računa o institucionalnoj pozadini VRI-a, uključujući njihovu neovisnost, ustavne ovlasti i etičke obveze te zahtjeve iz Preduvjeta za rad VRI-a.¹⁷

Neovisno o kojoj vrsti revizije se radi potrebno je provoditi sljedeće standarde pri obavljanju revizije. Revizor treba planirati reviziju na način da osigura visoku kvalitetu revizije te da će ista biti obavljena ekonomično, djelotvorno, efikasno i u vremenski danom okviru. Bitno je istaknuti da se tijekom provedbe revizije nad radom revizorskog tima treba obavljati odgovarajući nadzor. Isto tako dokumentirani rad treba pregledavati iskusniji odnosno stručniji član revizorskog tima. Revizor će, pri određivanju područja i djelokruga revizije, proučiti i procijeniti pouzdanost unutarnjih kontrola. Pri provedbi financijske revizije, treba se provjeriti usklađenost s primjenjivim zakonima i propisima. Također, radi ispunjavanja revizijskih ciljeva, kod provedbe revizije učinkovitosti potrebno je ocijeniti usklađenost s primjenjivim zakonima i propisima kada je to nužno. Posebna pozornost treba biti na transakcijama i postupcima koji bi mogli ukazati na nezakonite radnje koje imaju direktan utjecaj na ishod i rezultat revizije. Revizor treba pribaviti stručne i relevantne dokaze kojima bi dokazao zaključke revidiranja. Tijekom obavljanja financijske revizije, revizor mora analizirati financijske izvještaje radi utvrđivanja usklađenosti sa računovodstvenim standardima za financijsko izvješćivanje i objavljivanje. Kada su revizijski standardi usvojeni ili razvijeni na osnovi Temeljnih revizijskih načela ili Temeljnih načela revizije učinkovitosti, isti se mogu navesti u izvješćima o obavljenoj reviziji kako bi se znalo da je sve u skladu s načelima odnosno standardima.

Uz sve veću poslovnu suradnju, međunarodnu i globalnu, javlja se potreba za prihvaćanjem standarda pa su tako INTOSAI međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija usvojeni i od strane Republike Hrvatske kao i Bosne i Hercegovine Limskom deklaracijom. Limska

¹⁶ Temeljna načela financijske revizije, dostupno na:
http://www.revizija.hr/UserDocImages/novosti/dokumenti/ISSAI_200.pdf , [08. 10. 2020.]

¹⁷ Temeljna načela revizije učinkovitosti, dostupno na:
http://www.revizija.hr/UserDocImages/novosti/dokumenti/ISSAI_300.pdf , [08. 10. 2020.]

deklaracija usvojena je u listopadu 1977. godine, na devetom INCOSAI-u u Limi (Peru). Glavni cilj Limske deklaracije je pozvati na neovisnu reviziju institucija vlasti. Stoga ne iznenađuje da pitanje neovisnost vrhovnih revizijskih institucija nastavlja biti tema o kojoj se iznova raspravlja u okviru zajednice INTOSAI-ja.¹⁸ Uredi za reviziju i u Republici Hrvatskoj i u Bosni i Hercegovini moraju primjenjivati INTOSAI standarde revizije i osigurati da zaposlenici Ureda za reviziju i druge osobe koje obavljaju bilo koje dužnosti revizije po ovom zakonu rade sukladno ovim standardima kako bi obavili kvalitetan i stručan posao te da djelovali učinkovito i djelotvorno.

¹⁸ ISSAI 1 - Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije, dostupno na: <http://www.revizija.gov.ba/Post/Read/limska-deklaracija?lang=hr>, [29.08.2020.]

3. TEMELJNA OBILJEŽJA DRŽAVNE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Provedba državne revizije u Republici Hrvatskoj bitan je čimbenik za autentičnost, valjanost i točnost financijskih izvještaja te za kontrolu provedbe zakona i ostalih propisa. Državna revizija provodi se objektivno, neovisno i samostalno kako bi se povećala učinkovitost i djelotvornost u provođenju određenih projekata i programa. Također pozitivno utječe i na ekonomičnost poslovanja subjekata državne revizije. Postoje mnoge razlike i sličnosti u provođenju državne revizije i organizacije različitih zemalja.

U nastavku slijedi analiza državne revizije u Republici Hrvatskoj.

3.1. Povijesni razvoj državne revizije u Republici Hrvatskoj

Osnivanje Revizorskog ureda u Zagrebu 1935., a koji je ukinut 1939. godine, smatra se začetnicom nacionalnog instituta za reviziju u Hrvatskoj. Prema Ustavu Republike Hrvatske najvišu revizijsku instituciju predstavlja Državni ured kojim upravlja glavni državni revizor. Državni ured mora biti samostalan i neovisan u svome radu te redovito predavati svoje izvješća Hrvatskom saboru. Zakonom o Državnom uredu za reviziju uređuje se osnivanje, ustrojstvo, nadležnost te način rada Državnog ureda.

Prva hrvatska ovlaštena revizorska organizacija osnovana je 1972. kao Služba društvenog knjigovodstva, skraćeno SDK. Služba društvenog knjigovodstva imala je sjedište u Zagrebu te se bavila platnim prometom, financijskim nadzorom, evidencijom i informacijsko-analitičkim poslovima te ostalim poslovima propisanim Zakonom. Osiguravala je jedinstvenu primjenu propisa te mogućnost korištenja računarsko-komunikacijske mreže. U obavljanju poslova primjenjivala je:

- znanstvene metode, standarde, jedinstveni postupak i metodologiju rada,
- suvremenu informatičku tehnologiju, jedinstvenu i integralnu računarsko-komunikacijsku mrežu na području Republike Hrvatske¹⁹

¹⁹ Zakon o službi društvenog knjigovodstva Hrvatske, čl. 6., dostupno na: http://www.podaci.net/gHRV/propis/Zakon_o_Službi/Z-sdknig03v9153.html [23.08.2020.]

Dvadesetak godina nakon osnivanja, Služba društvenog knjigovodstva se ukida donošenjem novog Zakona 1993. godine. Tada se, kao vrhovna revizijska institucija Republike Hrvatske, formira Državni ured za reviziju. Sa sjedištem u Zagrebu i pod vodstvom glavnog državnog revizora, DUR je pravna osoba koja s radom započinje u studenome 1994. godine. 2010. godine u Ustav Republike Hrvatske uvrštene su ključne značajke funkcioniranja ovog ureda. Nadalje, kako je 2011. godine donesen Zakon o Državnom uredu za reviziju, djelovanje Državnog ureda za reviziju se detaljnije regulira. Jedno vrijeme, od 2001. do 2005. godine, bio je aktivan i Zakon o reviziji pretvorbe i privatizacije jer je njime regulirano pitanje provedbe revizije pretvorbe i privatizacije od strane Državnog ureda za reviziju. Na rad državnih revizora utječu i drugi akti kao što su Zakon o državnim službenicima, Statut Državnog ureda za reviziju, Kodeks profesionalne etike državnih revizora, te brojni internih akti DUR-a.²⁰ Također važno je spomenuti INTOSAI međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija koji su usvojeni od strane Republike Hrvatske Limskom deklaracijom od listopada 1977. godine, ali su isti prestali važiti 2011. godine kada je donesena Odluka o objavi prijevoda Okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). Zakon o Državnom uredu za reviziju uređen je sukladno standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksa profesionalne etike državnih revizora.

Državni ured tada je definirao i svoju viziju i misiju te temeljne vrijednosti. Vizija državnog ureda odnosi se na subjekte revizije, odnosno povećanje njihove odgovornosti i osvještenosti o procesu upravljanja proračunskim i izvanproračunskim javnim sredstvima. Misija se odnosi na poboljšanje u provođenju i poštivanju zakona pri reviziji financijskih izvještaja i poslovanja. Želi se povećati učinkovitost i ekonomičnost subjekata revizije. Dio misije je bolja povezanost i informiranost Hrvatskog sabora i Vlade, kao i građana Republike Hrvatske o rezultatima provedenih revizija te načinima na koje su iste provedene. Svrha ovoga je poboljšati upravljanje javnom imovinom i ostalim resursima.

Vrijednosti koje Državni ured njeguje, dužan je poštovati i širiti glavni državni revizor koji je danas Ivan Klešić, dipl. oec. Glavni revizor bira se, sukladno zakonu, na mandat od 8 godina. Ivan Klešić prvi puta izabran je za revizora 10. prosinca 2010. odlukom Hrvatskog sabora, a za svoju

²⁰ Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I.; Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini; Pregledni rad, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [25.08.2020.]

funkciju opet je biran 3. prosinca 2018. također odlukom Hrvatskog sabora²¹. Vrijednosti koje poštuje glavni hrvatski revizor zajedno s cjelokupnim državnim uredom su:

- *„profesionalna izvrsnost*
- *timski rad*
- *savjesnost i profesionalna etičnost*
- *neovisnost*
- *odgovornost i pouzdanost.*“²²

3.2. Subjekti državne revizije u Republici Hrvatskoj

Zakon o Državnom uredu za reviziju jasno propisuje tko mogu biti subjekti državne revizije člankom devet, stavkom dva:

- *„jedinice državnog sektora*
- *jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave*
- *pravne osobe koje se financiraju iz proračuna*
- *pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave*
- *društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima i/ili odlučujući utjecaj u upravljanju*
- *pravne osobe (kćeri) koje osnivaju pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave*
- *pravne osobe koje sredstva za rad osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom*
- *političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način kako je propisano zakonom kojim se uređuje financiranje političkih aktivnosti i izborne promidžbe i*

²¹ O nama, Glavni državni revizor, dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/glavni-drzavni-revizor/17> [08.10.2020.]

²² O nama, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama>, [28.08.2020.]

- *pravne osobe u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.*“²³

Revizija izvještaja o izvršenju državnog proračuna provodi se svake godine, a ostalim subjektima revizija se provodi prema planu i programu rada Državnog ureda. Revizija za subjekte državne revizije može se provoditi nad njihovom imovinom, novčanim tokovima, financijskim izvještajima te raznim projektima i programima.

Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe propisuje subjekte državne revizije (političke stranke, nezavisne zastupnike, članove predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabranih s liste grupe birača.²⁴) Reviziju spomenutih subjekata, sukladno navedenom Zakonu, Državni ured za reviziju nije obavezan obavljati ukoliko su godišnji prihodi i vrijednost imovine, iskazani u godišnjim financijskim izvještajima tih subjekata, manji od 100.000,00 kuna, a može je obavljati sukladno svojem planu i programu rada o čemu jednom godišnje izvješćuje Hrvatski sabor.²⁵ Državni ured za reviziju surađuje s drugim vrhovnim revizijskim uredima kako bi osigurao što bolju učinkovitost i ekonomičnost.

Ostvarena je suradnja i s Europskim revizorskim sudom te subjekti Državnog ureda za reviziju mogu biti i subjekti revizije od strane Europskog revizorskog suda. Najčešće je to slučaj u reviziji projekata koji su financirani iz sredstava Europske unije.

Subjekti revizije od strane Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj su bili i subjekti revizije pretvorbe i privatizacije. Sukladno tome, u periodu od svibnja 2001. do rujna 2004. godine, Državni ured za reviziju revidirao je 1.556 društvenih poduzeća, a sve u skladu sa odredbama Zakona o državnoj reviziji i Zakona o reviziji pretvorbe i privatizacije²⁶.

²³ Zakon o državnom uredu za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti>, [23.08.2020.]

²⁴ Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe NN 24/11, 61/11, 27/13, 02/14

²⁵ Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I.; Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini; Pregledni rad, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [25.08.2020.]

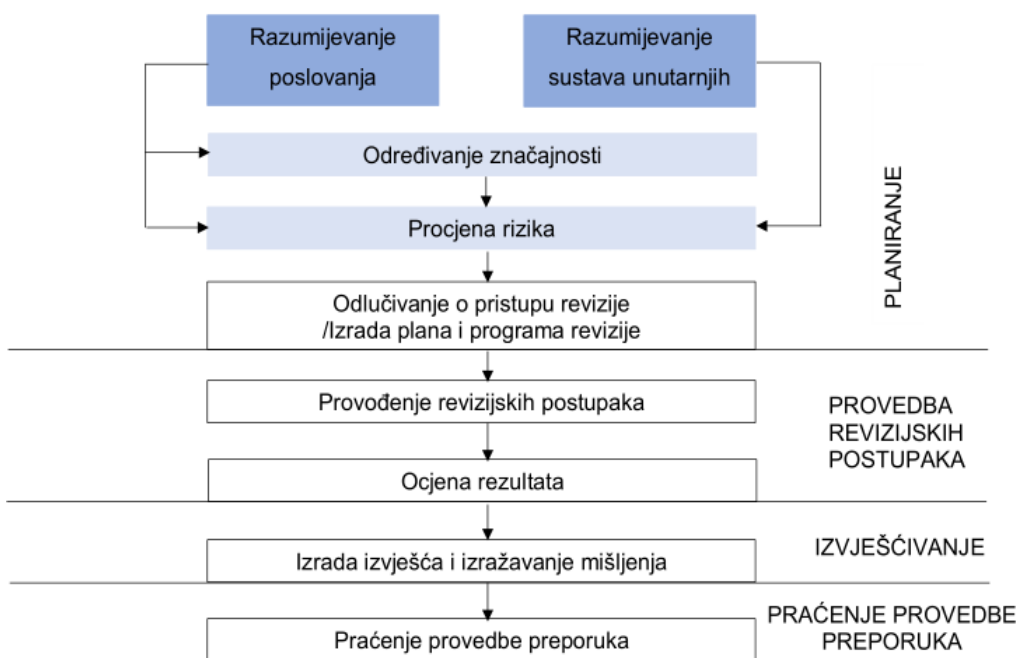
²⁶ Izvješće o radu na provedbi revizije pretvorbe i privatizacije, dostupno na: http://www.revizija.hr/izvjesca/2007/revizije-pretvorbe-i-privatizacije/000-izvjesce_o_radu.pdf

3.3. Postupak provedbe državne revizije u Republici Hrvatskoj

Postupak provedbe revizije u Republici Hrvatskoj definirat će se procesima financijske revizije i revizije učinkovitosti. Postupak provođenja financijske revizije velikim dijelom je standardiziran kao što je već ranije spomenuto. Ovaj proces podijeliti ćemo prema fazama provođenja koje su međusobno isprepletene. Ključne faze procesa financijske revizije su:

- Planiranje
- Provedba revizijskih postupaka
- Izvješćivanje
- Praćenje provedbe i preporuka

Slika 2. Proces financijske revizije



Izvor: Akrap V., Čoh Mikulec B., et al., *Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 162.*

Prva faza procesa jest planiranje kojim se izabiru aktivnosti potrebne za provođenje revizije. Svrha planiranja je određivanje učinkovitih aktivnosti provođenja koje će biti djelotvorne u postupku provođenja revizije, odnosno pribavljanja dokaza za ostvarenje ciljeva revizije. Faza planiranja počinje razumijevanjem poslovanja i sustava unutarnjih kontrola kako bi se lakše utvrdile moguće nezakonitosti u financijskim izvještajima. Financijski izvještaji moraju biti sastavljeni u skladu s aktualnim računovodstvenim i zakonskim propisima. Određuju se specifične značajnosti u procesu planiranja kako bi se otkrili rizici koji mogu negativno utjecati na proces, odnosno dovesti do pogrešnih iskaza. Kada su svi rizici utvrđeni donosi se odluka o reviziji i sastavlja se plan i program revizije. Ovaj proces traje duže kod većih i kompleksnijih subjekata, također vrijeme trajanja planiranja ovisi i o tome je li se ovlaštenu revizor prethodno već susretao sa subjektom te o metodama obrade poslovnih promjena i dr.

Nakon provedene faze planiranja ulazi se u fazu provođenja revizijskih postupaka. Ova se faza sastoji od provođenja postupka i ocjene rezultata. Prikupljaju se dokazi prema planu i programu revizije sastavljene u prethodnoj fazi. Na kraju se na temelju prikupljenih dokaza donosi ocjena. Pri ocjenjivanju naglasak je na objektivnosti i pouzdanosti ovlaštenog revizora.

Izješćivanje je faza koja se sastoji od izrade revizijskog izvješća i izražavanja mišljenja. Konceptija izvješća je standardizirana te obuhvaća tri dijela:

- Opis činjenica utvrđenih revizijskim postupcima, sistematiziranih po pojedinim područjima
- Nalaz u kojemu se ukratko opisuju područja u kojima su utvrđene nepravilnosti i propusti
- Mišljenje o financijskim izvještajima i poslovanju subjekta revizije.²⁷

Posljednja faza je praćenje provedbe preporuka izrečenih u revizijskom mišljenju. Revizijsko mišljenje je skup standardiziranog oblika koji predstavlja rezultate revizije te može biti negativno, pozitivno, mišljenje s rezervnom ili suzdržano mišljenje.

Postupak provođenja revizije učinkovitosti nešto je drugačiji od financijske revizije. Metode provedbe ove revizije se razlikuju od subjekta do subjekta. Predmet revizije su često politike, programi, organizacije, aktivnosti i sustavi upravljanja. Revizijski kriteriji su otvoreniji te su

²⁷ Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 202.

jedinstveni, ovisno od revizora do revizora. Ovdje se procjenjuje jesu li vladine aktivnosti ili mjere provedene sukladno svim propisanim načelima, a konačni izvještaji se razlikuju prema strukturi i sadržaju, ovisno o ciljevima projekta ili programa nad kojim se provodi revizija. Dok financijska revizija ima samo četiri koraka provođenja, revizija učinkovitosti u Državnom uredu za reviziju ima sedam osnovnih faza. Osnovne faze procesa su:

- pretplaniranje
- planiranje
- provedba revizije, rad na terenu
- izrada izvješća
- usuglašavanje
- izvješćivanje
- praćenje učinjenog²⁸

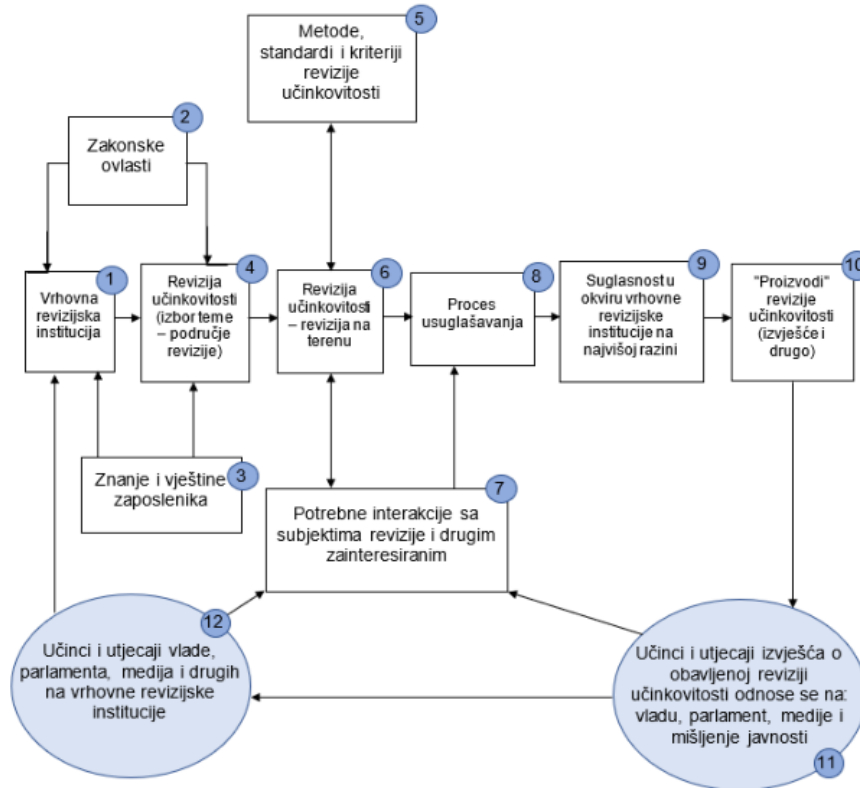
Ako se analiziraju i usporede osnovne faze koje čine ciklus revizije učinkovitosti u Državnom uredu za reviziju s procesom revizije učinkovitosti prikazanim na slici 3., uočit će se značajna sličnost.²⁹ Prvih pet faza je zajedničko svim vrhovnim revizijskim institucijama, dok se drugih sedam faza određuje i prilagođava potrebama i uvjetima rada.

²⁸ Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 207.

²⁹ IBID., str. 209.

Na slici je prikazan cjelokupan proces revizije učinkovitosti te prikazuje 12 faza.

Slika 3. Revizija učinkovitosti



Izvor: Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., *Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 208.*

Proces započinje u vrhovnoj revizorskoj instituciji pretplaniranjem gdje se prikupljaju i vrednuju podatci te utvrđuju ciljevi revizije. Nakon toga se provodi procjena sredstava koja će biti potrebna za provođenje te revizije. Nakon pretplaniranja započinje faza planiranja u kojoj se provode pripreme za provođenje revizije koje podrazumijevaju kontaktiranje subjekta revizije, razmatranje plana revizije i priprema programa. Sljedeća faza je rad na terenu koji uključuje provedbu revizije i donošenje prvih zaključaka. Nakon toga zaključci se sažimaju i sastavlja se izvješće u kojemu se iznose svi nalazi i preporuke revizora. Potrebno je preporuke uskladiti s planom provedbe projekta ili programa subjekta kako bi bile učinkovite. Posljednja faza podrazumijeva utvrđivanje sredstava i vrednovanje rezultata provedene revizije.

Ovaj proces nije standardiziran te se razlikuje ovisno o subjektu i revizoru. Ono što svim procesima provedbe revizije učinkovitosti mora biti zajedničko je poštivanje zakonskih propisa i različitih aktova.

Revizija učinkovitosti uglavnom se bavi različitim aspektima ekonomičnosti i djelotvornosti operacija. Područje analize se širi postavljanjem pitanja - rade li se prave stvari? Ovo pitanje podrazumijeva provjeru koliko se usvojene politike primjenjuju te koliko se primjenjuju odgovarajuća sredstva u ispunjenju određenog projekta ili programa. Ova vrsta pitanja odnosi se na učinkovitost i utjecaj na opće dobro društva. Provjerava se koliko vlada ima utjecaja u postizanju određenog cilja te postoji li rizik u postizanju toga cilja. Postoji mogućnost da će odabrani revizor postaviti mjere koje će djelovati neučinkovito na provođenje revizije.

Isto tako, iako postoji predanost u provođenju revizije te je definirana namjena iste, postoji mogućnost da je područje nad kojim se provodi revizija preširoko te će biti otežano odabrati pravu mjeru za provedbu revizije. Postoji niz koraka u provođenju revizije te je otežano djelotvorno pratiti cijeli proces. Potrebno je da revizija bude učinkovita na svim provedenim dijelovima jednako.

3.4. Povezanost državne revizije s drugim revizijama u Republici Hrvatskoj

Državna revizija se često povezuje s internim revizijama i čini važan aspekt interne kontrole. U Hrvatskoj je 02. lipnja 2006. godine u Zagrebu održana osnivačka skupština Hrvatskog instituta internih revizora. Tada je usvojen Statut i izabrani su članovi Izvršnog i Nadzornog odbora, tajnik i rizničar Instituta. Od 2006. godine djeluje u Hrvatskoj kao savjetodavno tijelo osmišljeno u svrhe stvaranja dodane vrijednosti i poboljšanja funkcioniranja organizacije. Institut definira internu reviziju definicijom IIA Globala, kao neovisno i objektivno jamstvo i savjetodavnu aktivnost rukovođenu filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije koja za cilj ima pomoć organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva uvodeći sustavan i discipliniran pristup procjenjivanju i poboljšanju djelotvornosti upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja.³⁰

³⁰ O nama - Hrvatskom institutu internih revizora, dostupno na: <http://www.hiir.hr/default.aspx?id=10>, [29.08.2020.]

Interna revizija se također obavlja prema propisanim standardima i zakonima, svrha joj je nadgledanje, procjena i analiza rizika unutar organizacije i pri tome ostaje neovisna i objektivna u davanju mišljenja.

Interna revizija obično djeluje u jednom ili više područja, kao što su:

- uvid u računovodstveni sustav i s njim povezani sustav unutarnjih kontrola,
- istraživanje financijskih i poslovnih informacija,
- analiziranje učinkovitosti poslovanja,
- provjera usklađenosti sa zakonskom regulativom i ostalim vanjskim zahtjevima,
- provjera usklađenosti s politikama i odlukama menadžmenta i drugim unutarnjim zahtjevima.³¹

Najvažnija povezanost državne i interne revizije je što državna regulira, odnosno uspostavlja učinkovit sustav kako bi mogla pratiti djelotvornost interne revizije.

Za koordinaciju PIFC³² sustava u RH nadležan je Sektor za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole Ministarstva financija – Središnja harmonizacijska jedinica (SHJ), osnovana u travnju 2005. godine kao Uprava za harmonizaciju unutarnje revizije i financijske kontrole u sastavu Ministarstva financija.

Nadležna je za:

- pripremanje zakona i podzakonskih propisa iz područja financijskog upravljanja i kontrola te unutarnje revizije,
- izrađivanje metodologije i standarda rada financijskog upravljanja i kontrola te unutarnje revizije,
- organizaciju izobrazbe osoba odgovornih i uključenih u financijsko upravljanje i kontrole te unutarnju reviziju,
- koordinaciju uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola,

³¹ Akrap V., Čoh Mikulec B., et.al., Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str. 254.

³² PIFC (eng. Public Internal Financial Control) je koncept koji je razvila Europska komisija kako bi pomogla zemljama kandidatkinjama u reformi njihovih sustava unutarnjih financijskih kontrola

- vođenje i održavanje Registra jedinica za unutarnju reviziju, Registra povelja unutarnjih revizora, Registra ovlaštenih revizora i Registra osoba uključenih u financijsko upravljanje i kontrole³³

Interni revizori moraju poštovati i međunarodne standarde, odnosno INTOSAI smjernice. Interna i državna revizija povezane su na više načina. Uz praćenje djelotvornosti interne revizije, državna revizija ocjenjuje internu reviziju. Kako bi njihov odnos pozitivno utjecao na opće dobro potrebno je postići obostrano razumijevanje i suradnju u što ranijim fazama. Sustavi internih kontrola ocjenjuju se sukladno Zakonu o Državnom uredu za reviziju, INTOSAI revizijskim standardima i Smjericama za internu kontrolu u javnom sektoru te Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. Ovlašteni državni revizor dužan je pratiti razinu djelotvornosti interne revizije u svrhe razvijanja uzajamnog povjerenja javnosti i države na temelju:

- informacija internih kontrola
- Ocjena učinkovitosti i pouzdanosti jedinica (službe) za internu reviziju.³⁴

Uspješna suradnja internih i eksternih revizora može imati mnoštvo pozitivnih utjecaja i koristi kao što su: bolja učinkovitost i smanjenje revizijskog tereta, poboljšanje koordinacije revizijskih internih i eksternih aktivnost, kvalitetnije shvaćanje revizijskih rezultata, povećanje obujma posla koji obje strane mogu koristiti u svom radu te učinkovitije predviđanje i spriječavanje neispravnosti i mogućih prijevara.

Prema Državnom uredu za reviziju dobra suradnja temelji se na 4 elementa (tzv. “4C”):

- Predanost (Commitment)
- Konzultiranje (Consultation)
- Komuniciranje (Communication)
- Povjerenje (Confidence)³⁵

³³ Priručnik za unutarnje revizore, dostupno na: <http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf>, [29. 08.2020.]

³⁴ Krsić, Š.: uloga vrhovne revizijske institucije u ocjenjivanju sustava internih kontrola, dostupno na: <https://mfin.gov.hr/UserDocImages//dokumenti/medun-suradnja//Uloga%20DUR-a%20-%20interne%20kontrole.pdf>, [29.08.2020.]

4. TEMELJNA OBILJEŽJA DRŽAVNE REVIZIJE U BOSNI I HERCEGOVINI

Državna revizija Bosne i Hercegovine provodi se pomoću tri vrhovne institucije te posebnih Ureda za reviziju distrikta Brčko. Zahvaljujući usvajanju Limske deklaracije također je prihvatila INTOSAI međunarodne standarde koji će olakšati međunarodu suradnju i poboljšati učinkovitost i ekonomičnost.

4.1. Povijesni razvoj državne revizije u Bosni i Hercegovini

Ured za reviziju u Bosni i Hercegovini osnovan je Zakonom o reviziji financijskog poslovanja institucija BiH koji je objavljen u „Službenom glasniku BiH“, broj 17/99 1999.godine. I danas nastavlja raditi prema odredbama ovoga Zakona. Zakon je 2006. godine izmijenjen u Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine. Važnu ulogu igraju 1999. i 2000. godina u povijesnom razvoju Bosne i Hercegovine kada su uspostavljene tri vrhovne revizijske institucije. Sve tri institucije temeljile su se na istom nacrtu koji je pomogla kreirati Svjetska banka, osim Zakona o reviziji institucija Republike Srpske u kojem su stavke koje se odnose na rukovođenje i zapošljavanje naknadno izmijenjene i prilagođene te trenutno nije u skladu s Ustavom Bosne i Hercegovine. Tada su također donešeni i najvažniji zakoni koji su usvojeni za učinkovito provođenje revizije, a to su:

- Zakon o reviziji institucija u Bosni i Hercegovini (oko 60-70 institucija),
- Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (oko 1500 institucija),
- Zakon o reviziji institucija Republike Srpske (oko 800 institucija)³⁶

Prema gore spomenuta tri zakona osnovane su tri vrhovne institucije:

- Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine,
- Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine,
- Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj.

³⁵ Krsić, Š., Seminar za rukovoditelje (2007.), dostupno na: <https://mfin.gov.hr/UserDocImages//dokumenti/medun-suradnja//Uloga%20DUR-a%20-%20%20interne%20kontrole.pdf> [29.08.2020.]

³⁶ Mamić Sačur I., Vuković D., Pavić I.; Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini; Pregledni rad, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [25.08.2020.]

Također je osnovan i poseban Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine. Osnovan je na temelju Zakona o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH donesenom 2007. godine i objavljenom u Službenom glasniku Brčko distrikta BiH, broj: 40/08. Ured je, u obavljanju svojih dužnosti i mjerodavnosti u skladu sa Zakonom, neovisan i ne podliježe upravljanju ili kontroli bilo koje osobe ili institucije, osim one koja je definirana u Zakonu. Ured za reviziju svake godine vrši reviziju javne uprave, Skupštine Brčko distrikta BiH, pravosudnih institucija, javnih fondova, zavoda, drugih institucija koje se financiraju iz proračuna Brčko distrikta BiH, javnih preduzeća, poduzeća u kojima Distrikt ima vlasnički udio preko 50%, institucija ili aktivnosti koje dobivaju proračunska sredstva ili donirana sredstva drugih nivoa vlasti iz zemlje ili inozemstva bilo kao zajam ili nepovratna sredstva za Brčko distrikt BiH.³⁷ Ured priprema godišnji plan revizije i do 31.12. tekuće godine dostavlja Skupštini Brčko distrikta BiH. Tijekom godine Ured izrađuje izvještaje o provedenim revizijama koje dostavlja revidiranim klijentima, Skupštini, Vladi i Tužilaštvu Brčko distrikta BiH.³⁸ Njihove odredbe su poprilično usklađene te na vrlo sličan način definiraju ciljeve, organizaciju i rukovođenje; nezavisnost, apolitičnost i financiranje institucija za reviziju; mandat, okvire i način rada; ovlaštenja i nadležnosti revizora i revizija; standarde revizije; objavljivanje revizijskih izvještaja; zapošljavanje, plaće i prava zaposlenih; izbor i imenovanje Glavnih/Generalnih revizora i njihovih zamjenika; odnos sa parlamentima i drugim javnim institucijama i međusobnu suradnju u okviru Koordinacijskog odbora vrhovnih revizijskih institucija u BiH. Unatoč tome što ovi zakoni daju dovoljno čvrst okvir za normalno funkcioniranje VRI u BiH, uredi su potpuno samostalni i Zakoni precizno definiraju njihove ovlasti i nadležnosti, revizijske procedure i proceduralna pitanja koja se tiču odnosa institucija za reviziju i izvršne vlasti.³⁹

Uredi za reviziju institucija Bosne i Hercegovine surađuju s međunarodnim institucijama za reviziju javnog sektora od 2001. godine kada su postali dio INTOSAI-a, odnosno Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija. Sljedeće, 2002. godine, postaju članica Europske organizacije vrhovnih revizijskih institucija, skraćeno EUROSAI. Ured ostvaruje uspješnu suradnju sudjelujući na raznim kongresima, seminarima i programima obuke. Također surađuje s Europskim revizorskim sudom u okviru Mreže vrhovnih institucija za reviziju zemalja kandidata

³⁷ Kancelarija za reviziju – Brčko district BiH, dostupno na: <http://www.revizija-bd.ba/>, [25.08.2020.]

³⁸ IBID.

³⁹ Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I.; Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini; Pregledni rad, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [25.08.2020.]

i potencijalnih kandidata za članstvo u Europsku uniju i Europski revizorski sud te je aktivni promatrač unutar Kontaktnog komiteta vrhovnih institucija za reviziju zemalja Europske unije.

Važna je Odluka donesena 2001. godine, vezana je za već spomenute INTOSAI standarde. Uvođenjem ovih revizijskih standarda Bosna i Hercegovina usklađuje svoje temeljne revizijske vrijednosti, viziju, misiju i standarde s međunarodnim institucijama što omogućuje učinkovitiju i lakšu suradnju.

4.2. Subjekti državne revizije u Bosni i Hercegovini

Subjekti državne revizije u Bosni i Hercegovini definirani su zakonima i raznim aktima. Dijele se na dvije velike skupine. Prvu čine korisnici državnog proračuna, a drugu javne institucije. Ovisno o skupini provode se i revizije koje moraju biti u skladu sa Zakonom.

Korisnici proračuna i neproračunski korisnici fondova svoje financijske izvještaje moraju sastavljati prema:

- Zakonu o proračunu u FBiH
- Uredbom o računovodstvu proračuna u FBiH
- Pravilnikom o knjigovodstvu proračuna u FBiH
- Pravilnikom o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna u FBiH
- Zakonom o računovodstvu i reviziji u FBiH.

Drugu skupinu subjekata državne revizije čine poduzeća u većinskom državnom vlasništvu, agencije i javne ustanove te svoje izvještaje moraju sastavljati u skladu sa:

- Zakonom o računovodstvu i reviziji FBiH
- Međunarodnim računovodstvenim standardima
- Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.⁴⁰

Subjekti državne revizije definirani su Zakonom o Državnom uredu za reviziju ovisno o nadležnosti vrhovne institucije.

⁴⁰ Uloga revizije javnog sektora u ocjeni financijskih izvještaja, dostupno na: <http://www.vrifbih.ba/revizija/default.aspx?id=8725&langTag=bs-BA>, str. 3. [25.08.2020.]

Sukladno odredbama Zakona o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, sve javne institucije Bosne i Hercegovine su pod nadležnosti Ureda za reviziju institucija na razini cijele Bosne i Hercegovine.

Prvu skupinu Zakon definira kao:

- parlament,
- predsjedništvo,
- Vijeće ministara i proračunske institucije i izvanproračunska sredstva koja mogu biti predviđena Zakonom.

Druga skupina zakonski podrazumijeva:

- Sva sredstva koja su osigurana od strane neke međunarodne organizacije ili druge institucije
- Sva sredstva osigurana iz Proračuna bilo kojoj drugoj instituciji, organizaciji ili tijelu i kompanije u kojoj država ima vlasnički udio od 50 % plus jednu dionicu ili više.⁴¹

Nadležnost Ureda za reviziju Federacije Bosne i Hercegovine, sukladno odredbama Zakona o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, obuhvaća sve javne institucije u Federaciji Bosne i Hercegovine uključujući:

- parlament,
- predsjednika i vladu Federacije Bosne i Hercegovine,
- izvanproračunska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom, javne fondove, zavode i agencije,
- skupštine i vlade kantona na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine,
- općine na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine,
- sve proračunske institucije koje se direktno financiraju iz budžeta koje usvajaju parlament, skupštine kantona i općinska vijeća, sva izvanproračunska sredstva koja mogu,
- poduzeća u kojem država ima vlasnički udjel od 50% plus jednu dionicu ili više.⁴²

⁴¹ Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine , Službeni glasnik, čl. 11., stavak. 1, dostupno na: <http://www.revizija.gov.ba/Content/Read/zakoni-o-reviziji?lang=hr>, [25.08.2020.]

⁴² Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske, Službeni glasnik Republike Srpske broj

Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH provodi reviziju nad subjektima:

- javne uprave, Skupštine Brčko distrikta BiH, pravosudnih institucija, javnih fondova, zavoda, drugih institucija koje se financiraju iz proračuna Brčko distrikta BiH,
- javnih poduzeća, poduzeća u kojima Distrikt ima vlasnički udio preko 50%, institucija ili aktivnosti koje dobivaju proračunska sredstva ili donirana sredstva drugih nivoa vlasti iz zemlje ili inozemstva bilo kao zajam ili nepovratna sredstva za Brčko distrikt BiH.⁴³

Revizija uključuje i sve financijske, administrativne i druge poslove, programe i projekte kojima upravlja jedna ili više institucija i tijela BiH iz ovoga članka, uključujući procesiranje i prihode od prodaje imovine, privatizacija i koncesija.⁴⁴

Vidljivo je da su subjekti nad kojima se revizija provodi slični ili isti što upućuje na usklađenost s Ustavom i međunarodnim standardima.

4.3. Organizacijski ustroj državne revizije u Bosni i Hercegovini

Organizacijski ustroj državne revizije u Bosni i Hercegovini temelji se na tri vrhovne institucije i jednoj posebnoj instituciji za provođenje revizije na području Brčko.

Već je spomenuto da su 2000. godine doneseni najvažniji zakoni koji su usvojeni za učinkovito provođenje revizije, a to su Zakon o reviziji institucija u BiH, Zakon o reviziji institucija u FBiH i Zakon o reviziji institucija RS te su prema tim zakonima osnovane tri vrhovne institucije:

- Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine
- Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine
- Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj

98/05, čl.16., , dostupno na: http://www.gsr-rs.org/static/uploads/zakon_o_reviziji/zakon_o_reviziji_javnog_sektora_rs_lat.pdf, [25.08.2020.]

⁴³ Kancelarija za reviziju - Brčko distrikt BiH, dostupno na: <http://www.revizija-bd.ba/>, [25.08.2020.]

⁴⁴ Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine , Službeni glasnik , čl. 11., stavak. 2, dostupno na: <http://www.revizija.gov.ba/Content/Read/zakoni-o-reviziji?lang=hr>, [25.08.2020.]

Također je osnovan poseban Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine. Osnovan je na temelju Zakona o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH donešenom 2007. godine i objavljenom u Službenom glasniku Brčko distrikta BiH.

Tablica u nastavku prikazuje omjer zaposlenih u tri vrhovne institucije za provođenje revizije i distrikta Brčko.

Tablica 2. Broj zaposlenih u pojedinim vrhovnim revizijskim institucijama u BiH i distrikta Brčko za 2012. godinu

Revizorska institucija	Broj zaposlenih
VRI za reviziju institucija Bosne i Hercegovine	46
VRI za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine	61
VRI za reviziju institucija u Republici Srpskoj	57
VRI za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine	13

*Izvor: Autor kreirao prema preglednom radu Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I.,
Komparativna analiza VRI u RH i BiH⁴⁵*

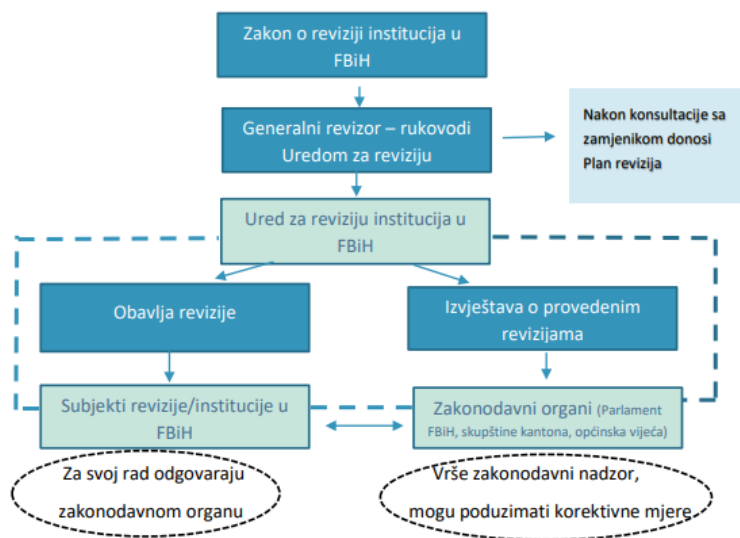
Prema Izvještaju o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini Vrhovni revizorski ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine ima najviše subjekata nad kojima provodi reviziju, oko 2000 subjekata godišnje. Ostala tri Ureda imaju znatno manje subjekata, oko 1000 subjekata godišnje.

⁴⁵ Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I.; Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini; Pregledni rad, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [25.08.2020.]

4.4. Vrste državne revizije u Bosni i Hercegovini

Revizije koje se provode na području Bosne i Hercegovine su financijska revizija i revizija učinkovitosti. Provode ih tri Vrhovna revizorska ureda i revizorski ured distrikta Brčko. Važno je spomenuti da je prema Limskoj deklaraciji osigurana operativna nezavisnost Ureda za reviziju. Svi subjekti nad kojima se provodi revizija odgovorni su za svoje postupke najvišem zakonodavnom organu. Sukladno Zakonu o reviziji, a na osnovu nalaza i preporuka, Parlament odnosno zakonodavni subjekt ima mogućnost smanjivanja budžeta određenih institucija kao i poduzimanje svih ostalih mjerodavnih korektivnih mjera. Ured može obavijestiti i druga tijela, koja bi u okviru svojih nadležnosti mogla poduzeti odgovarajuće mjere na osnovu revizorskih izvještaja.

Slika 4. Veza Parlamenta, Ureda za reviziju i subjekata revizije u tzv. parlamentarnom sistemu odgovornosti



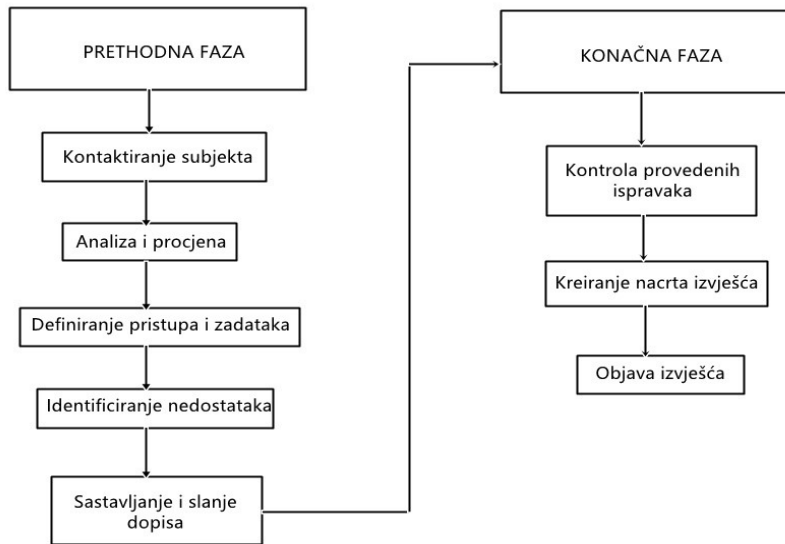
Izvor: Plan i program rada Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH za 2020. godinu, dostupno na: http://www.vrifbih.ba/javni-izvj/Plan_rada_Ureda_2020_b5_bos_web.pdf

Plan revizije donosi se na principu modela za eksternu reviziju koji podrazumijeva nezavisnost Ureda za reviziju. Ovaj ured vodi generalni ovlašten revizor koji se konzultira sa zamjenikom te donosi godišnji plan revizije. Osim ovlaštenog revizora, posebne revizije može zahtijevati i Parlament ako osigura potrebna proračunska sredstava.

Svake godine Ured za reviziju obavlja reviziju te daje mišljenje o Godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna, ovisno o uredu. Svaki Ured za reviziju institucija izvještajima obavještava svoj Parlament, predsjednika, Vladu i njezina ministarstva. Kada se radi o financijskoj reviziji po završetku se daju dva zasebna mišljenja: mišljenje o pouzdanosti financijskih izvještaja i mišljenje o usklađenosti sa zakonima i drugim propisima. Završni izvještaji moraju sadržavati nalaze i preporuke koji se upućuju subjektu revizije, a koji za cilj imaju jačanje sistema internih kontrola i financijskog upravljanja. Svi vrhovni revizorski uredi slijede isti proces za provođenje revizije godišnjih financijskih izvještaja te taj proces dijele na dvije glavne faze: prethodnu i konačnu.

Prethodna faza započinje najavom i prikupljanjem podataka te se provodi od rujna (vrhovni revizorski uredi počinju s radom od kolovoza) pa sve do prosinca u toj proračunskoj godini. Konačna revizija započinje u sljedećoj godini kada klijenti pripreme gotove financijske izvještaje. Vrhovni revizorski uredi prvo kontaktiraju subjekte revizije najavljujući koje će dokumente ispitivati. Nakon prikupljanja dokumenata slijedi analiza i procjena rizika. Dodjeljuju se zadatci određenim članovima tima kako bi se lakše definirao pristup reviziji i uzorci. Tijekom prethodne faze revizije najčeće se koriste upitnici u svhu identificiranja nedostataka i slabosti organizacije. Završetkom prethodne faze sastavlja se dopis koji sadrži sve nužne preporuke koje se šalju rukovodstvu revidiranog subjekta u obliku Pisama menadžmentu. Prije izrade konačnog izvještaja prvo je potrebno ispraviti sve elemente koji su navedeni kao neispravni u dopisu rukovodstvu. U konačnoj fazi naglasak se stavlja na kontrolu provedenih ispravaka. Uspoređuje se trenutno stanje sa elementima koji su u dopisu navedeni kao neispravni i vrednuju mjere koje je subjekt poduzeo kako bi ispravio nepravilnosti.

Slika 5. Postupak financijske revizije



Izvor: Kreirao autor prema *Support for Improvement in Governance and Management, Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini, Sarajevo, 2012.*

Neposredno prije završetka konačnog izvještaja potrebno je dostaviti vlasnicima subjekta revizije nacrt izvještaja na komentar. Rok za dostavljanje komentara je 15 dana po prijemu nacrt. Prilikom sastavljanja konačnog izvještaja, Ured razmatra sve dostavljene komentare sa aspekta opravdanosti. Nakon dostavljanja konačnog izvještaja subjektu revizije i ostalim nadležnim institucijama, on se objavljuje na web stranici Ureda za reviziju.⁴⁶

Izvještaji o financijskoj reviziji moraju sadržavati dva odvojena mišljenja, to su mišljenje o pouzdanosti i mišljenje o usklađenosti aktivnosti, financijskih transakcija i informacija iskazanih u financijskim izvještajima sa zakonima i drugim propisima. Svrha dvaju mišljenja je lakša klasifikacija nepravilnosti i slabosti organizacije.

Revizija učinka⁴⁷ uvedena je izmjenom Zakona o vrhovnim revizijskim institucijama 2005. godine. Izmjena se odnosi na Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine, Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj i Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine.

⁴⁶ Plan i program rada Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH, dostupno na: http://www.vrifbih.ba/javni-izvj/Plan_rada_Ureda_2020_b5_bos_web.pdf [30.08.2020.]

⁴⁷ Sinonim za reviziju učinkovitosti

Važan dokument pod nazivom „Principi revizije učinka” prihvaćen je u rujnu 2009. godine i predstavlja detaljan i jednostavan razvoj revizije učinkovitosti. Uz opis glavnih faza sadrži i strateško planiranje te objašnjenje naknadnog praćenja i kontrole kvalitete. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija, koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), uspostavljeni su zbog unapređivanja neovisne i djelotvorne revizijske djelatnosti te kako bi pomogli članicama INTOSAI-a u razvoju vlastitog profesionalnog pristupa u skladu s njihovim djelokrugom, kao i s domaćim zakonima i propisima. Temeljna načela revizije učinka sastoje se od tri dijela:

- U prvom dijelu se utvrđuje okvir za obavljanje revizije učinka i za upućivanje na mjerodavne ISSAI-e.
- U drugom dijelu se iznose opća načela za angažmane vezane uz reviziju učinka, a o kojima bi revizor trebao voditi računa prije početka i za čitavog trajanja revizijskog procesa.
- U trećem su dijelu sadržana načela relevantnosti glavnih faza samog revizijskog procesa, pri čemu je svako od načela popraćeno kratkim obrazloženjem.⁴⁸

Cilj revizije učinkovitosti je doći do novih analitičkih uvida i novih perspektiva te pospiješiti dostupnost podataka zainteresiranim stranama. Nastoje se donijeti mjerodavni zaključci na temelju revizijskih dokaza i dati učinkovite preporuke utemeljene na analizi revizijskih nalaza uz poštivanje načela ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Predmet revizije učinkovitosti su određeni programi, subjekti, sredstva te aktivnosti koji se odnose na pružanje usluga odgovornih strana ili učinke vladine politike i propisa na javnu upravu, dionike, tvrtke, građane i društvo u cjelini.

⁴⁸ ISSAI 300-Temeljna načela revizije učinka, dostupno na: <http://www.revizija.gov.ba/Post/Read/issai-300-osnovni-principi-revizije-u%C4%8Dinka>, [30.08.2020.]

U procesu provođenja revizije učinkovitosti slijedi se jedan od sljedeća tri pristupa:

- pristup okrenut sustavima - ova vrsta pristupa se odnosi na ispitivanje propisnog funkcioniranja pojedinog sustava
- pristup okrenut rezultatima - ova vrsta pristupa se odnosi na promišljanje i analiziranje planirane te ostvarene slike poslovanja, odnosno provjeru rezultata poslovanja koji su ostvareni te njihova usporedba sa onim koji su bili planirani
- pristup okrenut problemima - ova vrsta pristupa se odnosi na pronalaženje učinaka pojedinog problema koji je nastao u poslovanju.⁴⁹

Slika 6. Revizija učinkovitosti- ISSAI 300



Izvor: Autor kreirao na temelju ISSAI 300

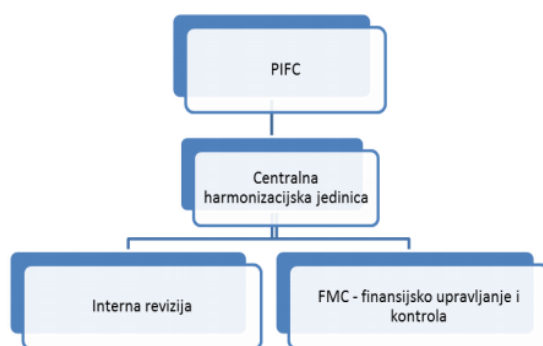
Prva faza revizije učinkovitosti je faza planiranja. U ovoj fazi odabire se tema revizije, a nakon toga se osmišlja predstudija revizije. Nakon planiranja započinje faza obavljanja koja podrazujeva prikupljanje podataka i informacija te analiziranje istih. Treću fazu čini izvještavanje, odnosno predstavljanje ishoda revizije. U ovoj fazi se odgovora na revizijska pitanja, nalaze te se formiraju zaključci i preporuke subjektima revizije. Posljednja faza je praćenje provedbe preporuka u kojoj se utvrđuje koliko je preporuka prihvaćeno i koliko je neispravnosti riješeno, odnosno ispravljeno. Na kraju procesa sastavlja se sveobuhvatno izvješće o reviziji. Treba istaknuti kako postoje brojne vrste izvješća pa tako pojedina izvješća daju ocjenu o iskorištenosti resursa, druga izvješća mogu sadržavati zapažanja o politikama, a treća pak nešto posve drugačije. Revizori zbog te raznolikosti izvješća trebaju djelovati u skladu sa revizijskom

⁴⁹ ISSAI 300-Temeljna načela revizije učinka, dostupno na: <http://www.revizija.gov.ba/Post/Read/issai-300-osnovni-principi-revizije-u%C4%8Dinka>, [30.08.2020.]

djelatnosti pri čemu bi se ta djelatnost dodatno promicala. Izvješća bi se stoga trebala dostavljati subjektima revizije, izvršnim i/ili zakonodavnim vlastima, a prema potrebi bi se valjalo pobrinuti i da budu dostupna širokoj javnosti i drugim zainteresiranim stranama, bilo izravno ili posredstvom medija.⁵⁰

Centralna jedinica za harmonizaciju (CJH) Ministarstva financija i trezora Bosne i Hercegovine uspostavlja Vijeće ministara koje je ovlašteno za razvoj, rukovođenje i koordinaciju interne revizije u institucijama Bosne i Hercegovine, a odgovorno je za suradnju s Uredom za reviziju institucija Bosne i Hercegovine s ciljem ostvarivanja efikasne i djelotvorne interne i eksterne revizije.

Slika 7. Interna financijska kontrola u javnom sektoru



Izvor: Godišnji konsolidovani izvještaj interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine za 2013. godinu, dostupno na:

<http://www.fmf.gov.ba/Godi%C5%A1nji%20konsolidovani%20izvje%C5%A1tai%20interne%20revizije%20u%20javnom%20sektoru%20u%20FBiH%20za%202013..pdf>, str. 8, [30.08.2020.]

Temeljem Zakona o internoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine interna revizija se može definirati kao nezavisno i objektivno uvjeravanje te savjetodavna aktivnost kreirana s ciljem dodavanja vrijednosti i unaprijeđenja poslovanja organizacije.

⁵⁰ ISSAI 300-Temeljna načela revizije učinka, dostupno na: <http://www.revizija.gov.ba/Post/Read/issai-300-osnovni-principi-revizije-u%C4%8Dinka>, [30.08.2020.]

Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematiziran, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja.⁵¹

Prema članku 14, stavku 2, ključne aktivnosti interne revizije provode se kroz sljedeće procese interne revizije:

- strateško (trogodišnje) i godišnje planiranje revizije,
- testiranje, ispitivanje i ocjena podataka i informacija,
- izvještavanje o rezultatima i davanje preporuka da bi se poboljšalo poslovanje, i
- pregled praćenja i izvršavanja preporuka interne revizije od strane menadžmenta.⁵²

Najvažniji proizvod vrhovne revizijske institucije sastoji se od rezultata njenih revizija. Rezultati bi uglavnom trebali pomoći boljoj organizaciji centralnih tijela i ostalih tijela povezanih s izvršnom vlasti. Važno je da su interne i eksterne revizije usklađene i povezane jer suradnja može doprinjeti objema strana.

Postoji nekoliko razloga zbog kojih se interna financijska kontrola uvodi u javni sektor:

- kako bi se svi poslovi pojedinog poduzeća obavljali u skladu sa zakonskim i drugim propisima
- kako bi se osiguralo kvalitetni izvještavanje što se odnosi i na financijsko i na poslovno izvještavanje
- kako bi se ostvarilo ekonomično te efikasno korištenje financijskih sredstava
- radi zaštite od imovine, obveza kao i svih drugih resursa os gubitaka koji mogu nastati u poslovanju

Rukovoditelj jedinice za internu reviziju obavezan je osigurati pristup svim izvještajima interne revizije, poput radnih dokumenata i drugih dokumenata vezanih za planiranje i izvođenje revizije. Obavezan je i surađivati sa Centralnom harmonizacijskom jedinicom te Uredom za reviziju

⁵¹ Zakon o internoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine, čl. 2, st. 1, dostupno na: https://www.mft.gov.ba/bos/images/stories/chj/zakon_o_internoj_reviziji_bs.pdf, [23.08.2020.]

⁵² Zakon o internoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine, čl. 16, st. 2, dostupno na: https://www.mft.gov.ba/bos/images/stories/chj/zakon_o_internoj_reviziji_bs.pdf, [23.08.2020.]

institucija BiH, kako je to propisano odredbama Zakona o internoj reviziji institucija BiH, a uz uvažavanje Standarda interne revizije i Međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI) i INTOSAI Smjernica za dobro upravljanje (INTOSAI GOV).⁵³

Potrebno je omogućiti da Uredi za reviziju institucija Bosne i Hercegovine razmjenjuju iskustva s ovlaštenim revizorima za provođenje interne revizije jer njihova suradnja i povezanost može rezultirati u mnogobrojnim prednostima. Potrebno je istaknuti da velik značaj u ovome imaju prisustva na raznim sastancima i profesionalnim usavršavanjima. Suradnja je i formalno ostvarena 2013. godine kada su se okupili interni revizori i predstavnici Ureda za reviziju BiH kako bi razmijenili iskustva i stvorili dobru klimu za napredak. Ovim načinom omogućuje se napredak i razvoj finansijskog sektora i lakša kontrola u javnom sektoru.

⁵³ Povelja interne revizije, čl. 12., dostupno na:
https://www.mft.gov.ba/bos/images/stories/chi/Registri/povelja_ir_bs.pdf, [23.08.2020.]

5. KOMPARATIVNA ANALIZA AKTIVNOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA REPUBLIKE HRVATSKE I BOSNE I HERCEGOVINE

Načini na koje je proces provođenja državne revizije organiziran u Republici Hrvatskoj znatno se razlikuje od načina provedbe u Bosni i Hercegovini. U Hrvatskoj je 1935. osnovan Revizorski ured u Zagrebu koji je predstavljao preteču nacionalnog instituta za reviziju, nekoliko godina poslije, 1972. godine, osnovana je prva hrvatska ovlaštena revizorska organizacija u Zagrebu kao Služba društvenog knjigovodstva. Državni ured za reviziju, kao vrhovna revizijska institucija Republike Hrvatske, osniva se 1994. godine. Nešto kasnije, Bosna i Hercegovina usvaja Zakon o reviziji financijskog poslovanja institucija BiH. Na temelju istog Zakona se 2000. godine osnivaju tri vrhovne revizijske institucije. Za razliku od RH, kojoj je Državni ured za reviziju jedina vrhovna revizijska institucija Republike Hrvatske, Bosna i Hercegovina je na temelju tri Zakona osnovala tri takve institucije: Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine, Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj. Također je osnovala i poseban Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine.

Kako bi mogle surađivati od velike su važnosti INTOSAI međunarodni standardi koje je Republika Hrvatska usvojila 1994. godine, a Bosna i Hercegovina 2001. godine. Revizijski standardi Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) omogućili su lakše usklađivanje zemalja te učinkovitije provođenje revizije. Usklađivanjem svojih temeljnih revizijskih vrijednosti, vizije, misije i standarda s međunarodnim institucijama Bosna i Hercegovina i Republika Hrvatska ostvarile su učinkovitiju i lakšu suradnju.

Kada se radi o procesima revizije, obje zemlje provode proces financijske revizije i proces revizije učinkovitosti, ali načini na koje ih provode se dijelom razlikuju. U Republici Hrvatskoj financijska revizija sadrži četiri osnovne faze: planiranje, provedba revizijskih postupaka, izvješćivanje i praćenje provedbe i preporuka. Izvješće koje se donosi sadržava mišljenje ovlaštenog revizora koje može biti pozitivno, negativno, mišljenje s rezervom ili suzdržano. Na temelju mišljenja ispravljaju se slabosti uočene u postupku revizije.

Na samom kraju revizor daje ocjenu u izvješću. Financijska revizija Bosne i Hercegovine se sastoji od samo dvije osnovne faze, ali proceduralno državna revizija BiH nije drugačija. Ona je samo drugačije nazvana i kategorizirana. U prvoj fazi se analizira situacija i sastavlja izvješće da bi se u konačnoj fazi ispitalo u kojoj mjeri su provedene preporuke revizora i koliko je neispravnosti ispravljeno. Kada se radi o vrstama mišljenja revizori u Bosni i Hercegovini se također pridržavaju INTOSAI standarda te daju četiri vrste mišljenja. Paralelno provodeći reviziju usklađenosti i finansijsku reviziju daju dva mišljenja: mišljenje o pouzdanosti finansijskih izvještaja i mišljenje o usklađenosti sa zakonima i drugim propisima. Zajednički aspekt finansijskih revizija im je što je predmet revizije isti, odnosno provodi se nad finansijskim i poslovnim izvještajima.

Kada se radi o reviziji učinkovitosti provedba u ove dvije zemlje se također razlikuje. Republika Hrvatska, odnosno Državni ured za reviziju, ju provodi kroz 7 osnovnih faza iako cjelokupni proces revizije učinkovitosti se sastoji od 12 faza kako bi se na kraju utvrdila sredstava i vrednovali rezultati provedene revizije. Ovaj proces nije standardiziran te se razlikuje ovisno o subjektu i revizoru. Ono što svim procesima provedbe revizije učinkovitosti u RH mora biti zajedničko je poštivanje zakonskih propisa i različitih aktova. U Bosni i Hercegovini revizija učinkovitosti provodi se u četiri osnovne faze te se po završetku izvještaj dostavlja subjektima revizije, izvršnim i zakonodavnim vlastima, a ako je nužno i širokoj javnosti i drugim zainteresiranim stranama. Predmet revizije učinkovitosti zajednički je i Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini. Revizija se provodi nad sredstvima za provođenje različitih programa, projekata i drugih aktivnosti te se bavi različitim aspektima ekonomičnosti i djelotvornosti operacija.

Tablica 3. Usporedna analiza organizacije provođenja revizije u RH i BiH

	REPUBLIKA HRVATSKA	BOSNA I HERCEGOVINA
Vrhovna institucija za reviziju	Državni ured za reviziju	Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine, Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine
Zakon koji uređuje VRI	Zakon o Državnom uredu za reviziju	Zakon o reviziji institucija u Bosni i Hercegovini, Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Zakon o reviziji institucija Republike Srpske
		Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine
Proces revizije	Proces financijske revizije i proces revizije učinkovitosti	Proces financijske revizije i proces revizije učinkovitosti
Zakon koji definira subjekte revizije	Zakon o Državnom uredu za reviziju	Zakon o reviziji institucija u Bosni i Hercegovini, Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Zakon o reviziji institucija Republike Srpske Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine
INTOSAI međunarodni standardi	Primjenjuje (1994.)	Primjenjuje (2001.)

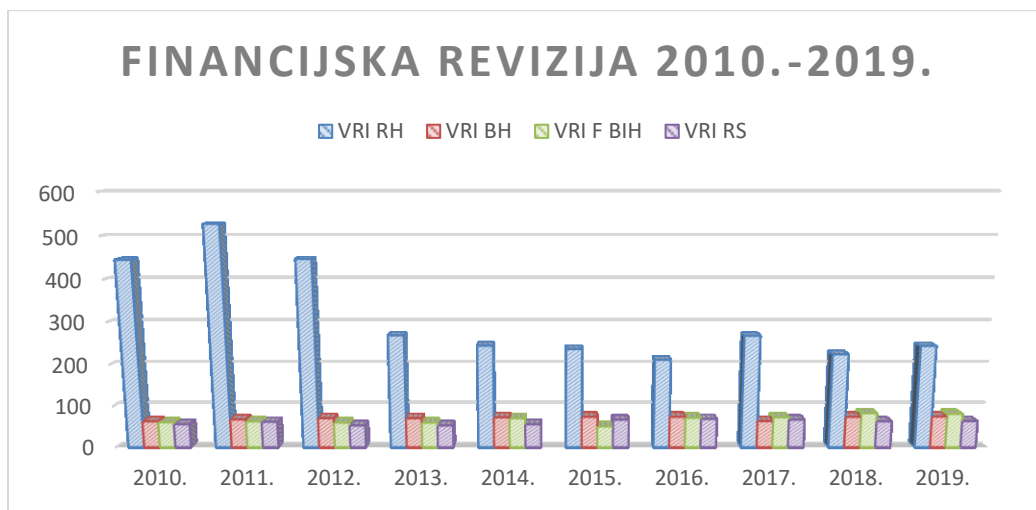
Izvor: Kreirao autor prema Zakonu o reviziji institucija u Bosni i Hercegovini, Zakonu o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Zakonu o reviziji institucija Republike Srpske, Zakonu o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine, Zakonu o Državnom uredu za reviziju Republike Hrvatske

Iz tablice je vidljivo da Republika Hrvatska i Bosna i Hercegovina imaju mnoštvo razlika i sličnosti, no mogućnost međunarodne suradnje je ostvarena.

U nastavku slijedi analiza aktivnosti provedbe revizije prema vrstama i vrhovnim institucijama.

Kao što je vidljivo iz grafa, Vrhovna institucija Republike Hrvatske provodi najviše financijskih revizija. Prema podacima preuzetih iz godišnjih izvješća vrhovnih institucija za reviziju nakon VRI RH slijedi Ured za reviziju institucija u Bosni i Hercegovini, a za njim Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine. Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj provodi najmanje revizija. Ako bi se izračunao prosjek financijskih revizija od 2010. do 2019. godine prema vrhovnim institucijama, za Državni ured za reviziju Republike Hrvatske iznosio bi 331 financijska revizija godišnje. Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine imao bi prosjek od 71 financijsku reviziju godišnje, Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine sa prosječno 68 financijskih revizija godišnje i na kraju Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj sa prosječno 61 financijskom revizijom godišnje.

Graf 1. Provedba financijske revizije u VRI od 2010. do 2019. godine

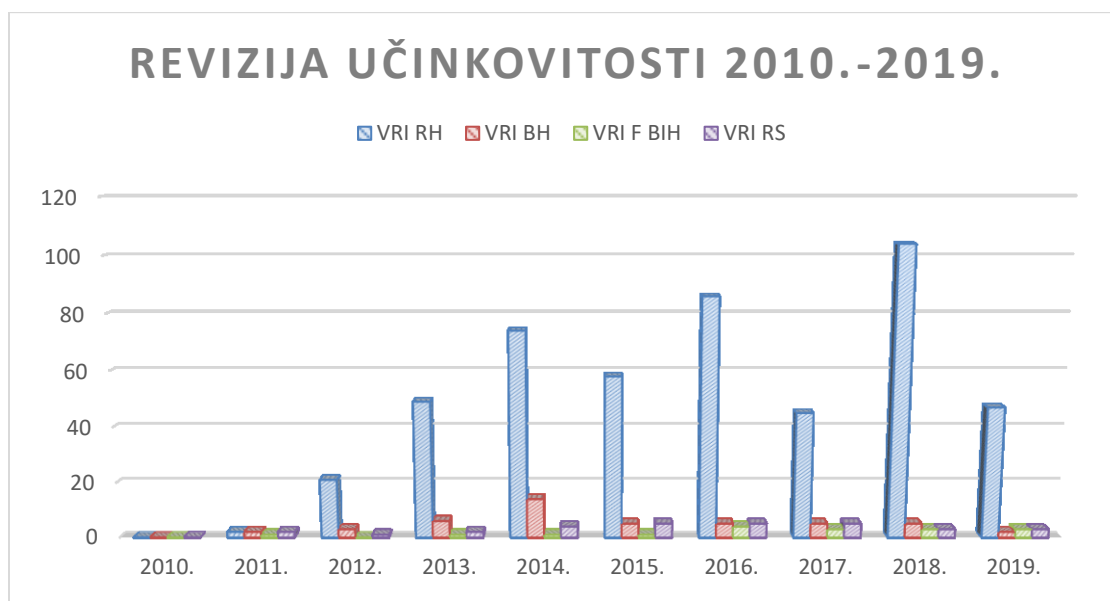


Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja promatranih VRI⁵⁴

⁵⁴ Prema podacima: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10>, <http://www.vrifbih.ba/javni-izvj/default.aspx?langTag=bs-BA>, http://www.gsr-rs.org/front/reportsearch/?up_mi=1 [08.10.2020.]

Ukoliko se analizira provedba revizije učinkovitosti prema vrhovnim institucijama brojevi provedenih revizija bili bi znatno manji.

Graf 2. Provedba revizije učinkovitosti u VRI od 2010. do 2019. godine



Izvor: Kreirao autor prema podatcima godišnjih izvještaja promatranih VRI⁵⁵

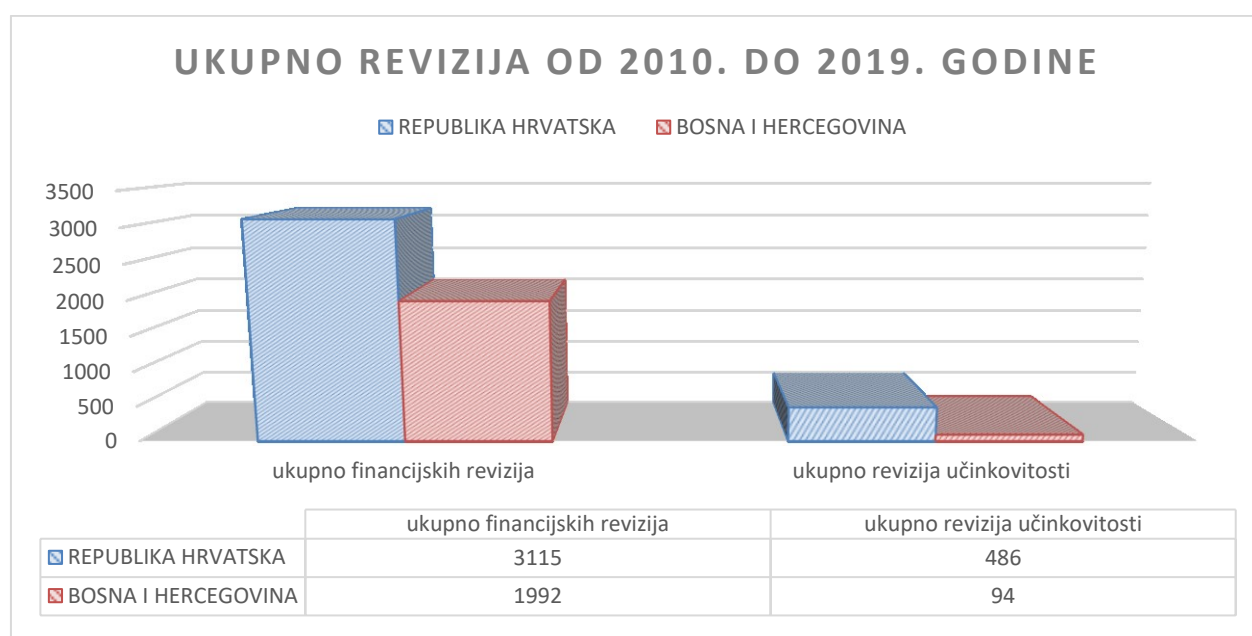
U 2010. godini niti jedna vrhovna institucija nije provodila reviziju učinkovitosti. U to doba se revizija učinkovitosti provodila zajedno s financijskom revizijom jer se kao cilj revizije često postavljala upravo revizija učinkovitosti. Već sljedeće godine s provedbom počinju sve vrhovne institucije među kojima se ističu Državni ured za reviziju Republike Hrvatske, Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine i Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj. Tijekom godina najviše ih provode prve dvije spomente institucije. Ako bi izračunali prosjek provedenih revizija učinkovitosti po godini, od 2010. do 2019. godine, bilo bi vidljivo da je DUR Republike Hrvatske u prosjeku proveo 49 revizija učinkovitosti godišnje. Nakon njega slijedi Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine sa prosječno 5 provedenih revizija učinkovitosti godišnje, Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj sa prosječno 3 revizije učinkovitosti godišnje i na kraju Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine sa prosječno 2 revizije učinkovitosti godišnje.

⁵⁵ Prema podatcima: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10>, <http://www.vrifbih.ba/javni-izvj/default.aspx?langTag=bs-BA>, http://www.gsr-rs.org/front/reportsearch/?up_mi=1 [08.10.2020.]

Broj ukupno provedenih revizija se mijenja od godine do godine, ali kada zbrojimo ukupne podatke vidljivo je da Republika Hrvatska prednjači u provođenju obiju vrsta revizija. Provođenje revizija učinkovitosti u BiH zaživjelo je nešto kasnije nego u RH, ali unatoč tome obje zemlje su ih u praksi počele provoditi 2011. godine.

Međusobnom suradnjom i razmjenom znanja olakšao bi se način rada i provođenja revizije što je omogućeno jer su obje zemlje usvojile međunarodne revizijske standarde.

Graf 3. Usporedan prikaz ukupno provedenih revizija



Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja promatranih VRI⁵⁶

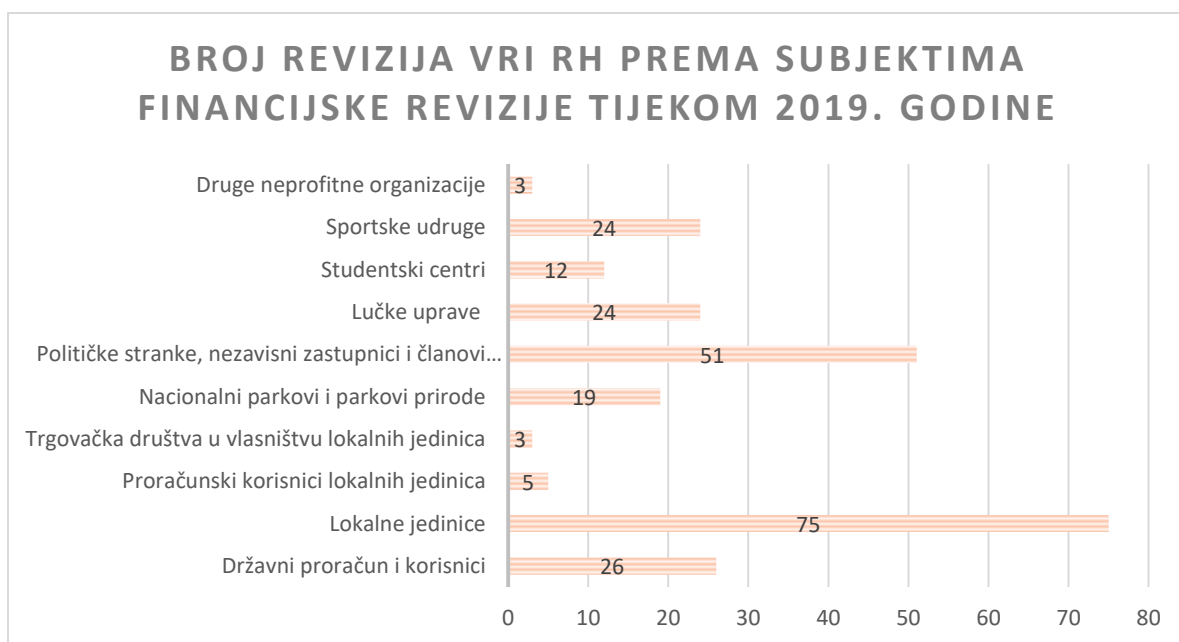
⁵⁶ Prema podacima: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10>, <http://www.vrifbih.ba/javni-izvj/default.aspx?langTag=bs-BA>, http://www.gsr-rs.org/front/reportsearch/?up_mi=1 [08.10.2020.]

5.1. Analiza subjekata i predmeta ispitivanje državnih revizija u Republici Hrvatskoj

Vrhovna revizorska institucija Republike Hrvatske, Državni ured za reviziju, redovito provodi financijske revizije i revizije učinkovitosti nad svojim subjektima.

U nastavku slijedi analiza subjekata i predmeta ispitivanja za prethodnu godinu.

Graf 4. Broj financijskih revizija prema subjektima u Republici Hrvatskoj



Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁵⁷

Ukupno je provedeno 242 financijske revizije od kojih najveći dio zauzimaju one provedene nad lokalnim jedinicama i politikčkim strankama, nezavisnim zastupnicima te članovima predstavničkih tijela lokalnih jedinica. Najmanje ih je provedeno u trgovačkim društvima koja su u vlasništvu lokalnih jedinica.

⁵⁷ Prema podacima: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/IZVJESCE-O-RADU-DRZAVNOG-UREDA-ZA-REVIZIJU-ZA-2019.pdf> [08.10.2020.]

Iz tablice 4. vidljivo je da su većinski predmeti financijske revizije financijski izvještaji i izvještaji vezani za poslovanje 2018. godine.

Tablica 4. Subjekti i predmeti financijske revizije

SUBJEKTI	PREDMETI
Državni proračun i korisnici	Područje planiranja i izvršenja plana, računovodstvenog poslovanja, rashoda, imovine i javne nabave 2018. godina
Lokalne jedinice	Financijski izvještaji i poslovanje za 2018
Proračunski korisnici lokalnih jedinica	Financijski izvještaji i poslovanje, i to za četiri subjekta za 2017. i za jedan subjekt za 2018.
Trgovačka društva u vlasništvu lokalnih jedinica	Financijski izvještaji i poslovanje za 2018
Nacionalni parkovi i parkovi prirode	Financijski izvještaji i poslovanje za 2017.
Političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela lokalnih jedinica	Financijski izvještaji i poslovanje za 2018.
Lučke uprave	Financijski izvještaji i poslovanje za 2017
Studentski centri	Financijski izvještaji i poslovanje za 2017. i 2018.
Sportske udruge	Financijski izvještaji i poslovanje za 2018.
Druge neprofitne organizacije	Financijski izvještaji i poslovanje za 2018.

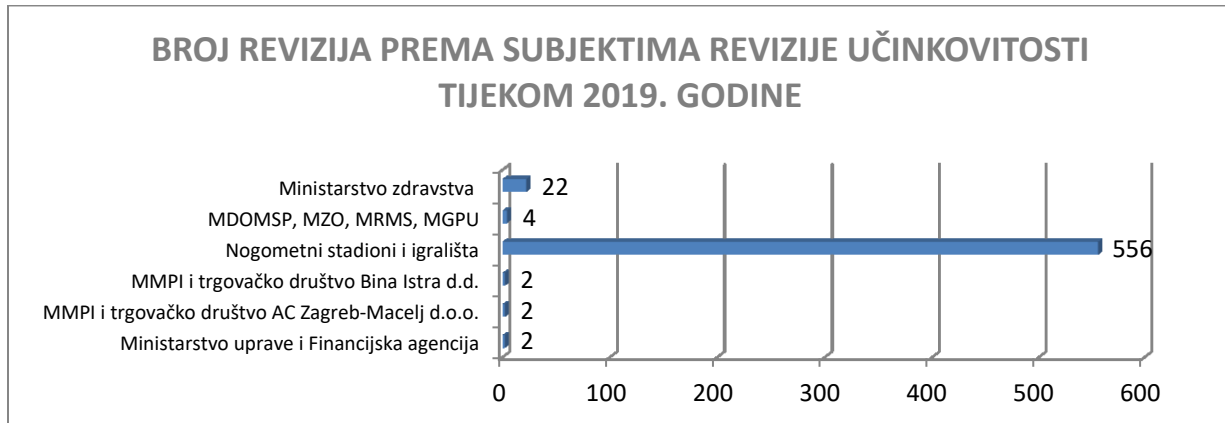
Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRF⁵⁸

Revizije učinkovitosti ima manje u usporedbi s financijskom.

Subjekt revizije učinkovitosti koji prevladava jesu nogometni stadioni i igrališta gdje je obavljena 21 revizija (128 gradova i 428 općina). Zatim slijede ministarstva među kojima je u Ministarstvu zdravstva provedeno najviše revizije učinkovitosti, vezano za provedbu strategije razvoja zdravstva i upravljanje listama čekanja na postupcima magnetske rezonance.

⁵⁸ Prema podacima: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/IZVJESCE-O-RADU-DRZAVNOG-UREDA-ZA-REVIZIJU-ZA-2019.pdf> [08.10.2020.]

Graf 5. Broj revizija učinkovitosti prema subjektima



Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁵⁹

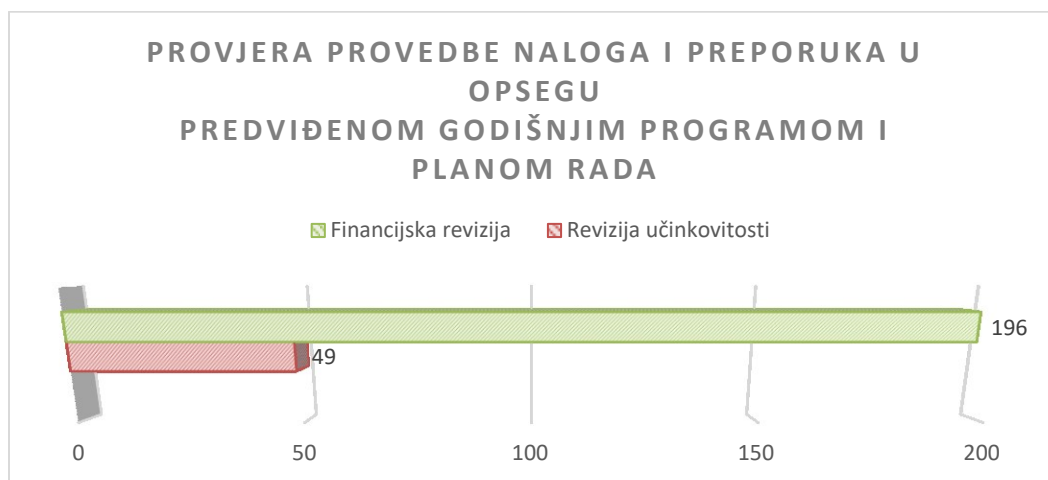
Predmeti revizije učinkovitosti tijekom 2019. godine bili su uspostava i korištenje informacijskog sustava centraliziranog obračuna plaća i upravljanja ljudskim resursima u tijelima državne uprave i drugim korisnicima proračuna; provedba Ugovora o koncesiji za financiranje, građenje te gospodarsko korištenje i održavanje autoceste Zagreb - Macelj i njenih pratećih objekata na cestovnom zemljištu; provedba ugovora o koncesiji za financiranje, izgradnju, održavanje i upravljanje Jadranskom autocestom; provedba strategije razvoja zdravstva i upravljanje listama čekanja na postupke magnetske rezonance; upravljanja i raspolaganja nogometnim stadionima i igralištima u vlasništvu jedinica lokalne samouprave te provedba mjera i aktivnosti poduzetih za ublažavanje siromaštva u Republici Hrvatskoj.⁶⁰

⁵⁹ Prema podacima: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/IZVJESCE-O-RADU-DRZAVNOG-UREDA-ZA-REVIZIJU-ZA-2019.pdf> [08.10.2020.]

⁶⁰ Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2019., dostupno na: https://www.sabor.hr/sites/default/files/uploads/sabor/2020-04-08/125802/IZVJESCE_RAD_DUR_2019.pdf [03.09.2020]

Važan predmet revizije učinkovitosti i financijske revizije tijekom 2019. godine bila je provjera provedbe naloga i preporuka u opsegu predviđenom godišnjim planom i programom rada.

Graf 6. Provjera provedbe naloga i preporuka



Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁶¹

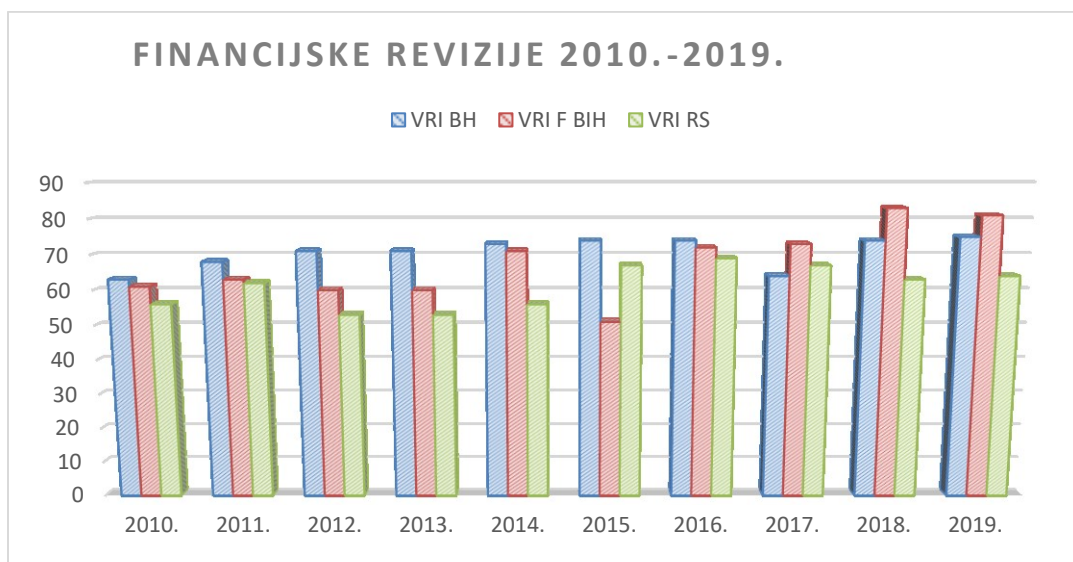
Predmet revizije učinkovitosti pri provjeri provedbe naloga i preporuka bio je javna nabava, rad nadzornih odbora, ekonomska opravdanost razlika u cijeni komunalnih usluga, sprječavanje i otkrivanje prijevara te postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja, dok je predmet financijske revizije provjere provedbe naloga i preporuka predviđen u opsegu godišnjeg programa i plana rada.

⁶¹ Prema podacima: <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/188/IZVJESCE-O-RADU-DRZAVNOG-UREDA-ZA-REVIZIJU-ZA-2019.pdf> [08.10.2020.]

5.2. Analiza opsega provedenih finansijskih revizija i revizija učinkovitosti u Bosni i Hercegovini

U nastavku slijedi analiza provedbe aktivnosti revizije vrhovnih revizijskih institucija u posljednjih devet godina. Analizirat će se provedba finansijske revizije i revizije učinkovitosti u: Uredu za reviziju institucija Bosne i Hercegovine, Uredu za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Uredu za reviziju institucija u Republici Srpskoj.

Graf 7. Broj finansijskih revizija 2010.-2019.



Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁶²

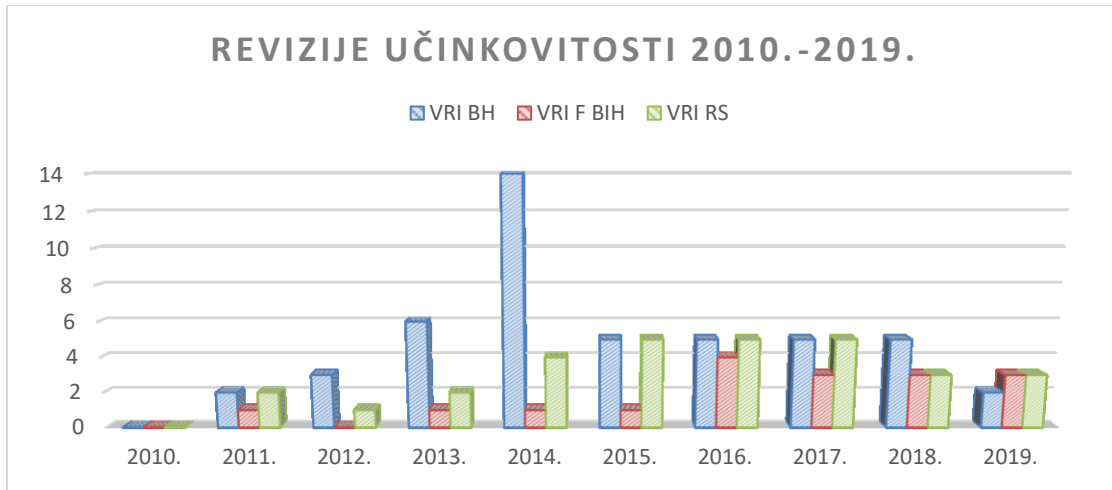
Vidljivo je da je Vrhovna revizijska institucija Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine u početku provodila najviše finansijskih revizija, ali tijekom godina tu ulogu je preuzela vrhovna revizijska institucija Ured za reviziju institucija Federacije Bosne i Hercegovine.

Nešto manje se provode revizije učinkovitosti u svim VRI koje su se počele provoditi 2011. godine, a najviše ih je provodila Vrhovna revizijska institucija Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine, dok ih danas nešto više provode preostala dva Ureda.

⁶² Prema podacima: <http://www.vrifbih.ba/javni-izvj/default.aspx?langTag=bs-BA> , http://www.gsr-rs.org/front/reportsearch/?up_mi=1 [08.10.2020.]

U nastavku možemo vidjeti graf revizije učinkovitosti za sve Urede revizije u BiH.

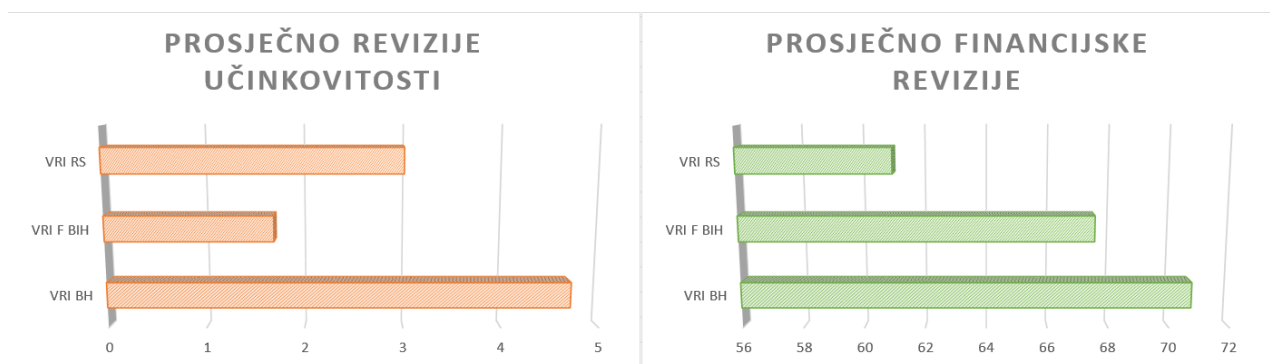
Graf 8. Broj revizija učinkovitosti 2010.-2019.



Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁶³

Ako pogledamo prosječno stanje za razdoblje od 2010. do 2019. godine možemo zaključiti da najviše financijskih revizija i revizija učinkovitosti provodio Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine, nakon njega slijedi Ured za reviziju institucija Federacije Bosne i Hercegovine, a zatim Ured za reviziju institucija Republike Srpske.

Graf 9. Prosječan broj financijskih revizija i revizija učinkovitosti

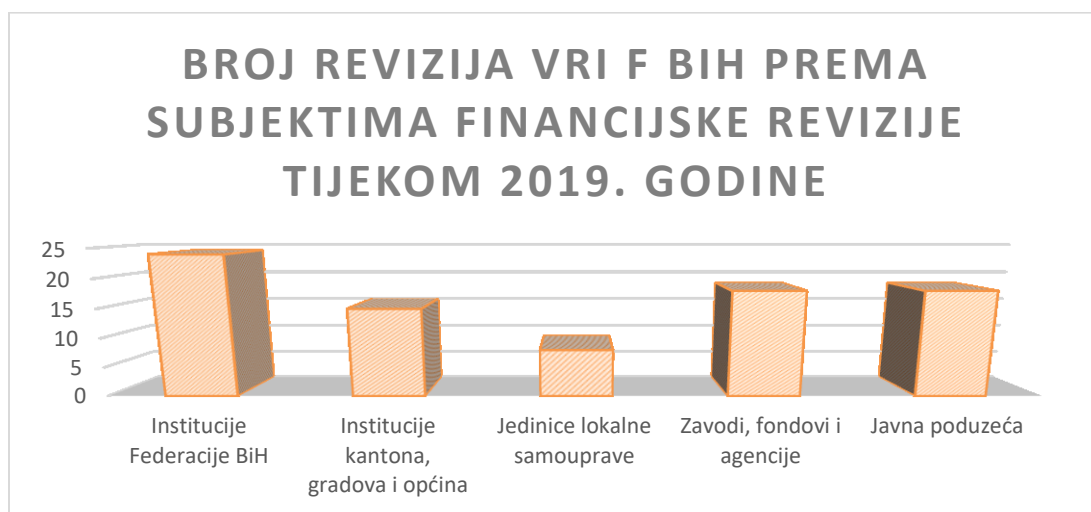


Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁶⁴

⁶³ Prema podacima: <http://www.vrifbih.ba/javni-izvj/default.aspx?langTag=bs-BA> , http://www.gsr-rs.org/front/reportsearch/?up_mi=1 [08.10.2020.]

Subjekti državne revizije Bosne i Hercegovine već su ranije spomenuti i razlikuju se ovisno o Zakonu koji ih definira. U nastavku slijedi analiza provedenih revizija u BiH tijekom prethodne godine. Vrhovna revizijska institucija Federacije Bosne i Hercegovine tijekom 2019. godine imala je ukupno 81 financijsku reviziju. Graf u nastavku prikazuje broj financijskih revizija prema institucijama. Uočljivo je da je najviše revizija provedeno nad Institucijama BiH: Parlament Federacije BiH, Ured predsjednika i dva potpredsjednika FBiH, Vlada Federacije BiH, Federalno ministarstvo financija, Federalno ministarstvo unutrašnjih poslova, Federalno ministarstvo pravde, Federalno ministarstvo energije, rudarstva i industrije, Federalno ministarstvo prometa i komunikacija, Federalno ministarstvo zdravstva, Federalno ministarstvo trgovine, Federalno ministarstvo prostornog uređenja, Federalno ministarstvo poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva, Federalno ministarstvo za pitanje boraca i invalida odbrambeno-oslobodilačkog rata, Federalno ministarstvo okoliša i turizma, Federalno ministarstvo razvoja poduzetništva i obrta, Federalno ministarstvo rada i socijalne politike, Federalno ministarstvo kulture i sporta, Federalno ministarstvo raseljenih osoba i izbjeglica, Federalno ministarstvo obrazovanja i nauke, Odbor državne službe za žalbe, Federalni zavod za geologiju, Agencija za reviziju privatizacije te Služba za zajedničke poslove organa i tijela FBiH.

Graf 10. Broj financijskih revizija prema subjektima u FBiH



Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁶⁵

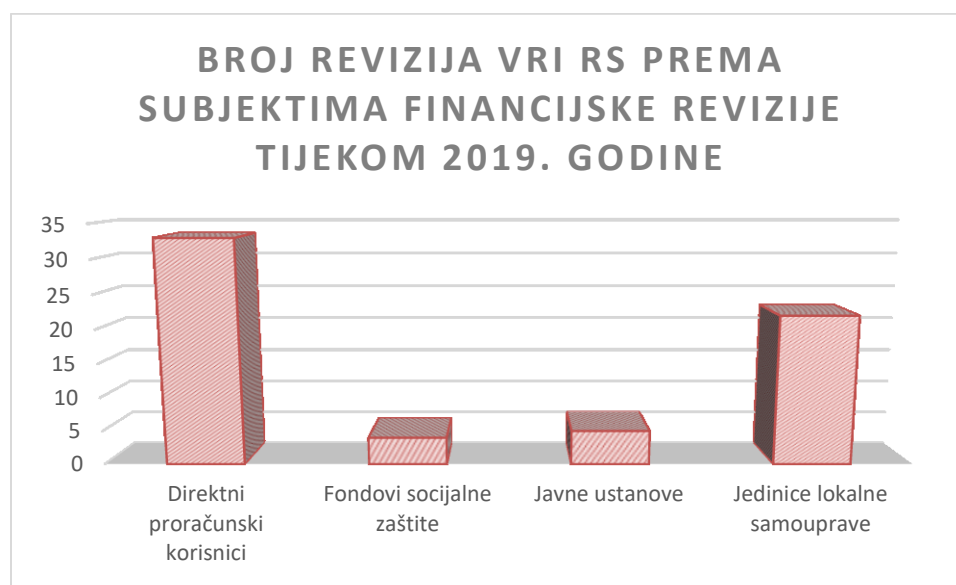
⁶⁴ IBID.

⁶⁵ Prema podacima: http://www.vrifbih.ba/javni-izvi/pdf/GODISNJI_PLAN_RADA_UREDA_ZA_REVIZIJU_2019_bos.pdf [08.10.2020.]

Ciklus provedbe revizije učinka nije vezan za kalendarsku godine s obzirom da revizija učinka najčešće obuhvaća razdoblje od više godina te ne predstavlja redovnu reviziju koja se ponavlja svake godine. Shodno tome, u 2019. godini bilo je planirano završavanje revizija učinka započelih u 2018. godini, ali i provođenje novih revizija planiranih za 2019. godinu. Planirano je da se u 2019. godini objave tri izvještaja revizije učinka, provedu aktivnosti na praćenju realizacije preporuka iz prethodna dva izvještaja i provede jedno predstudijsko istraživanje.⁶⁶ Revizija učinka provedena je na samo jednom subjektu: Federalni zavod za zapošljavanje u svrhe kontrole provedbe programa: „Efekti programa zapošljavanja u FBiH“.

Vrhovna revizijska institucija Republike Srpske tijekom 2019. godine imala je ukupno 64 financijske revizije.

Graf 11. Broj financijskih revizija prema subjektima u RS



Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁶⁷

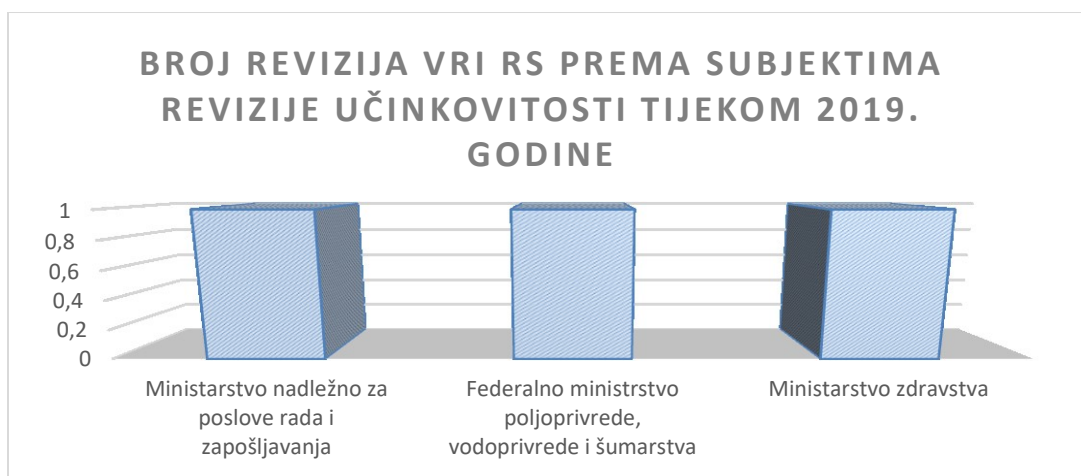
⁶⁶ Godišnji plan i program rada Ureda za reviziju institucija u FBiH za 2019. godinu, dostupno na: http://www.vrifbih.ba/javni-izvj/pdf/GODISNJI_PLAN_RADA_UREDA_ZA_REVIZIJU_2019_bos.pdf

⁶⁷ Prema podacima: Prema: http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-19_lat.pdf [08.10.2020]

Najveći broj finansijskih revizija proveden je nad direktnim proračunskim korisnicima koje čine: Služba predsjednika, Narodna skupština, Vijeće naroda, Generalni sekretariat Vlade RS, Ministarstvo finansija RS, Ministarstvo unutarnjih poslova RS, Ministarstvo prosvjete i kulture RS, Ministarstvo pravde RS i ostala ministarstva i agencije navedene u Godišnjem revizorskom izvješću. Najmanje ih je provedeno u javnim ustanovama, odnosno provedene su u jednoj osnovnoj školi, dvije srednje škole i jednom studentskom centru.

Provedene su i tri revizije učinkovitosti tijekom 2019. godine nad subjektima u Ministarstvu nadležnom za poslove rada i zapošljavanja zbog kontrole projekta „Profesionalna rehabilitacija i zapošljavanje lica sa invaliditetom“, u Federalnom ministarstvu poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva zbog projekta „Upravljanje sredstvima posebnih namjena za šume“ i Ministarstvu zdravstva zbog projekta „Upravljanje centralizovanim javnim nabavkama u zdravstvu Republike Srpske“.

Graf 12. Broj revizija učinkovitosti prema subjektima u RS



Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁶⁸

Vrhovna revizijska institucija Bosne i Hercegovine objavila je samo popis subjekata finansijske revizije tijekom 2019. godine. Imala je ukupno 75 provedenih finansijskih revizija nad subjektima koji slijede u tablici:

⁶⁸ Prema podacima: Prema: http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/RG001-19_lat.pdf [08.10.2020]

Tablica 6. Subjekti financijske revizije VRI BiH

SUBJEKTI FINACIJSKE REVIZIJE VRI BiH 2019. GODINE			
Agencija za javne nabave BiH	Agencija za forenzična ispitivanja i vještačenja BiH	Agencija za antidoping kontrolu BiH	Agencija za lijekove i medicinska sredstva BiH
Agencija za predškolsko osnovno i srednje obrazovanje BiH	Agencija za prevenciju korupcije i koordinaciju borbe protiv korupcije	Agencija za državnu službu BiH	Agencija za policijsku potporu BiH
Agencija za rad i zapošljavanje BiH	Agencija za statistiku BiH	Agencija za unaprjeđenje inozemnih investicija BiH	Agencija za razvoj visokog obrazovanja i osiguranje kvalitete BiH
Agencija za sigurnost hrane BiH	Direkcija za civilno zrakoplovstvo BiH	Agencija za školovanje i stručno usavršavanje kadrova BiH	Centar za uklanjanje mina BiH
Agencija za zaštitu osobnih podataka BiH	Granična policija BiH	Državna regulativna agencija za radijacijsku i nuklearnu sigurnost BiH	Državna agencija za istrage i zaštitu
Direkcija za koordinaciju policijskih tijela BiH	Institucija ombudsmana za zaštitu potrošača u BiH	Institut za mjeriteljstvo BiH	Generalno tajništvo Vijeća ministara BiH
Institucija ombudsmana za ljudska prava BiH	Institut za akreditiranje BiH	Povjerenstvo za očuvanje nacionalnih spomenika BiH	Institut za nestale osobe BiH
Konkurencijsko vijeće BiH	Jedinica za implementiranje Projekta izgradnje Zavoda za izvršenje kaznenih sankcija, pritvora i drugih mjera BiH	Memorijalni centar Srebrenica-Potočari Spomen obilježje i mezarje za žrtve genocida iz 1995. godine	Ministarstvo civilnih poslova BiH
Povjerenstvo za koncesije BiH	Ministarstvo financija i trezora BiH	Ministarstvo sigurnosti BiH	Ministarstvo komunikacija i prometa BiH
Pravobraniteljstvo BiH	Ministarstvo obrane BiH	Odbor državne službe za žalbe BiH	Ministarstvo vanjske trgovine i ekonomskih odnosa BiH
Služba za poslove sa strancima BiH	Ministarstvo pravde BiH	Ured za razmatranje žalbi	Parlamentarna skupština BiH
Služba za zajedničke poslove institucija BiH	Ministarstvo vanjskih poslova BiH	Agencija za identifikacijske isprave, evidenciju i razmjenu podataka BiH	Ured za zakonodavstvo BiH
Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija i trezora BiH	Predsjedništvo BiH	Zavod za izvršenje kaznenih sankcija, pritvora i drugih mjera BiH	Ustavni sud BiH
Središnje izborno povjerenstvo BiH	Regulatorna agencija za komunikacije BiH	Uprava za neizravno oporezivanje	Ured za veterinarstvo BiH
Uprava BiH za zaštitu zdravlja bilja	Sud BiH	Vijeće za državnu potporu BiH	Visoko sudbeno i tužiteljsko vijeće BiH
Ured za harmonizaciju sustava i plaćanja u poljoprivredi, ishrani i ruralnom razvitku BiH	Tužiteljstvo BiH		

Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁶⁹

⁶⁹ Izvješća Ureda za reviziju, dostupno na: <http://www.revizija.gov.ba/?lang=hr> [08.10.2020.]

Također je imala i dvije revizije učinkovitosti nad subjektima: Vijeće ministara BiH u svrhe kontrole programa „Transparentnost rada institucija Bosne i Hercegovine“ te subjekta Centar za uklanjanje mina u BiH u svrhe kontrole provedbe projekta „Efikasnost sustava deminiranja u Bosni i Hercegovini“.

Graf 13. Broj revizija učinkovitosti prema subjektima u BiH



Izvor: Kreirao autor prema podacima godišnjih izvještaja VRI⁷⁰

Iz analize je vidljivo da u Bosni i Hercegovini najviše revizija provodi vrhovna revizijska institucija Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine. Usporedno s Hrvatskom može se zaključiti da Hrvatska provodi znatno više financijskih revizija i revizija učinkovitosti.

⁷⁰ Prema podacima: http://www.vrifbih.ba/javni-izvi/pdf/GODISNJI_PLAN_RADA_UREDA_ZA_REVIZIJU_2019_bos.pdf [08.10.2020.]

5. ZAKLJUČAK

Državna revizija svake zemlje nosi svoje specifičnosti. Republika Hrvatska i Bosna i Hercegovina su susjedne zemlje te se može zaključiti da njihova međusobna suradnja ovisi o usklađenosti standarda za provođenje revizije. U Republici Hrvatskoj vrhovna revizorska institucija naziva se Državni ured za reviziju koji je osnovan 1994. godine u Zagrebu. Bosna i Hercegovina je nešto kasnije osnovala ovakvu vrstu institucije. U 2000. godini na temelju tri zakona osnovane su tri vrhovne institucije za provođenje revizije u Bosni i Hercegovini a to su: Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine, Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj. Također je osnovala i poseban Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine. Ako se uspoređi povijesni razvoj vidljivo je da je Republika Hrvatska počela s aktivnostima vezanim za provođenje držane revizije šest godina ranije nego Bosna i Hercegovina.

Za njihovu međusobnu suradnju važni su INTOSAI međunarodni standardi koje je Republika Hrvatska usvojila 1994. godine, ali ih je počela aktivno primjenjivati donošenjem Odluke o objavi prijevoda Okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), dok je Bosna i Hercegovina iste usvojila 2001. godine. Ovime je vidljivo da prihvaćanjem istih međunarodnih revizijskih standarda omogućena je suradnja u provođenju revizije između Bosne i Hercegovine i Republike Hrvatske.

Ovisno o zakonu kojim je osnovana vrhovna revizijska institucija razlikuju se i subjekti revizije. Također se razlikuju i postupci kojima se provode revizije u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini. Ipak, zemljama je zajedničko da obje provode iste dvije vrste revizije, a to su financijska revizija i revizija učinkovitosti. Na kraju svake provedene revizije u Republici Hrvatskoj daje se mišljenje o reviziji, odnosno preporuke i izvještaj, a u Bosni i Hercegovini daju se dvije vrste mišljenja, odnosno preporuke koje u ovom slučaju predstavljaju pismo menadžeru te se predaje i izvještaj.

Analizom provedbe revizije u ovje dvije zemlje zaključilo se da su zemlje usklađene, ali da je provedba revizije znatno veća u Republici Hrvatskoj nego u Bosni i Hercegovini. U prethodnih devet godina Republika Hrvatska provela je ukupno 3.115 financijskih revizija i 486 revizija

učinkovitosti, dok su sve tri vrhovne institucije Bosne i Hercegovine zajedno za isto vremensko razdoblje provele 1.992 financijske revizije i 94 revizije učinkovitosti. Vidljivo je da obje zemlje manje provode revizije učinkovitosti nego financijske revizije iako broj revizija učinkovitosti iz godine u godinu sve više raste

Na osnovi obavljenog istraživanja može se zaključiti da Republika Hrvatska i Bosna i Hercegovina imaju dosta sličnosti kada se radi o državnoj reviziji, ali imaju i razlika. Dok su neki aspekti provođenja specifični za određenu zemlju drugi su uobičajena stručna praksa primjenjivana na međunarodnoj razini. Najveća razlika uočljiva je u organizaciji ustroja vrhovnih revizijskih institucija. Republika Hrvatska oslanja se na monokratski ured s Državnim uredom za reviziju kao jedinom vrhovnom institucijom za provođenje revizije. Bosna i Hercegovina ima tri vrhovne institucija za reviziju i posebnu instituciju za reviziju distrikta Brčko.

Republika Hrvatska je ranije počela uvoditi i primjenjivati revizijske standarde te u odnosu na Bosnu i Hercegovinu, već 2010. godine usvaja značajke revizije javnog sektora u svoj Ustav. Bosna i Hercegovina odrednice revizije javnog sektora još uvijek nije uvrstila u svoj Ustav, čak su neke odrednice Zakona o reviziji institucija Republike Srpske kojim Ured za reviziju institucija u Republici Srpskoj provodi reviziju kontradiktorni određenim stavicima Ustava Bosne i Hercegovine.

Nacionalne specifičnosti imaju važnu ulogu u organizaciji revizije u ovim zemljama te su uzrok razlika u načinu i organizaciji provođenja državne revizije, ali važan je pozitivan aspekt prihvaćanja Okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija kojim je ostvarena povezanost i suradnja ove dvije zemlje.

LITERATURA

1. Akrap V., Čoh Mikulec B., et. al. (2009.) Državna revizije, Masmedia, Zagreb
2. Bešvir, B. (2009): “Načelo značajnosti u reviziji financijskih izvještaja“, RRiF, br. 12/09.
3. Centar za humanu politiku (2009.) Izvještaj o provedenom istraživanju u oblasti revizije I javne potrošnje u Bosni I Hercegovini, Sarajevo
4. Colić, J. (1999.) Neovisnost institucije državne revizije// Revizija: Časopis za revizijsku teoriju I praksu, 4, 27 (stručni članak)
5. Crnković L., Mijoč I., Mahaček D. (2010.) Osnove revizije, EFOS, Osijek
6. Glavni državni revizor, <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/glavni-drzavni-revizor> , (kolovoz 2020)
7. Godišnje izvješće revizije o glavnim nalazima i preporukama VRIBIH, <http://www.revizija.gov.ba/Content/Read/skraceni-izvjestaji> , (kolovoz 2020)
8. Godišnji konsolidovani izvještaj interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine za 2013. godinu , <http://www.fmf.gov.ba/Godi%C5%A1nji%20konsolidovani%20izvje%C5%A1taj%20interne%20revizije%20u%20javnom%20sektoru%20u%20FBiH%20za%202013..pdf> , (kolovoz 2020)
9. Grupa autora (redactor: L. Žager), (2009.) Državna revizija, Masmedia, Zagreb
10. Hayes R., Dassen R., et. al. (2008.) Principles of Auditing- An introduction to international Standards on auditing, Second edition, Prentice Hall, Essex
11. Intosai revizijski standardi, <http://www.propisi.hr/print.php?id=2527> , (kolovoz 2020)
12. INTOSAI, ISSAI 300 - Standards and guidelines for performance auditing, točka 39., dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_en.pdf (kolovoz 2020)
13. ISSAI 1 - Limska deklaracija o smjernicama za pravila revizije , <http://www.revizija.gov.ba/Post/Read/limska-deklaracija?lang=hr> , (kolovoz 2020)
14. ISSAI 300-Temeljna načela revizije učinka, <http://www.revizija.gov.ba/Post/Read/issai-300-osnovni-principi-revizije-u%C4%8Dinka> , (kolovoz 2020)

15. ISSAI 300-Temeljena načela revizije učinka,
https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_300.pdf, (rujan 2020)
16. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti dodjeljivanja i korištenja tekućih donacija iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,
<http://www.revizija.hr/datastore/filestore/180/DODJELJIVANJA-I-KORISTENJA-TEKUCIH-DONACIJA.pdf> , str. 5, (kolovoz 2020)
17. Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju RH, <https://www.revizija.hr/izvjesca/10> ,
https://www.sabor.hr/sites/default/files/uploads/sabor/2020-08-24/165502/IZVJESCE_O_RADU_DUR_2019_24-8-2020.pdf (rujan 2020)
18. Izvještaji VRI F BiH, <http://www.vrifbih.ba/javni-izvj/> , (kolovoz 2020)
19. Izvještaji VRI RS, http://www.gsr-rs.org/static/uploads/izvjestaji_o_radu/ ,
(kolovoz 2020)
20. Kancelarija za reviziju - Brčko distrikt BiH, <http://www.revizija-bd.ba/>, (kolovoz 2020)
21. Krasić, Š.: uloga vrhovne revizijske institucije u ocjenjivanju sustava internih kontrola,
<https://mfin.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/medun-suradnja//Uloga%20DUR-a%20-%20%20interne%20kontrole.pdf> , (kolovoz 2020)
22. Laughran M (2010.) Auditing for dummies, Wiley publishing Inc, Hoboken
23. Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I.; Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini; Pregledni rad, dostupno na:
<https://hrcak.srce.hr/file/300890>
24. O nama - Hrvatskom institutu internih revizora, <http://www.hiir.hr/default.aspx?id=10> ,
(kolovoz 2020)
25. O nama, <https://www.revizija.hr/hr/o-nama> , (kolovoz 2020)
26. Plan i program rada Ureda za reviziju institucija u Federaciji BiH za 2020. godinu,
http://www.vrifbih.ba/javni-izvj/Plan_rada_Ureda_2020_b5_bos_web.pdf ,
(kolovoz 2020)
27. Povelja interne revizije,
https://www.mft.gov.ba/bos/images/stories/chj/Registri/povelja_ir_bs.pdf ,
(kolovoz 2020)

28. Priručnik za unutarnje revizore, raspoloživo na: <http://www.duosz.hr/wp-content/uploads/2015/07/Prirucnik-za-unutarnje-revizore-v.4.0.30-11-2010.pdf>
(kolovoz 2020)
29. Revizijski standardi INTOSAI-a, <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/revizijski-standardi-intosai-a> , (kolovoz 2020)
30. Rittenberg I., et. al., (2012.) Auditing a business risks approach, 8th addition, Mason
31. Support for Improvement in Governance and Management (2012.) Izvještaj o kolegijalnom pregledu vrhovnih revizorskih institucija u Bosni i Hercegovini, Sarajevo
32. Transparency International BiH (2013.) Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog setora za period 2011-2012,2013.
33. Tušek B., Žeger, L. (2006.) Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
34. Uloga revizije javnog sektora u ocjeni financijskih izvještaja, <http://www.vrifbih.ba/revizija/default.aspx?id=8725&langTag=bs-BA> , str.3.,
(kolovoz 2020.)
35. Zakon o državnoj reviziji, Narodne Novine br. 49/03, 177/04, 18.07.2020.
36. Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne Novine 80/11, 20. 07.2020.
37. Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe
NN24/11,61/11,27/13,02/14 4
38. Zakon o internoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine, https://www.mft.gov.ba/bos/images/stories/chj/zakon_o_internoj_reviziji_bs.pdf ,
(kolovoz 2020.)
39. Zakon o reviziji institucija BiH, Službeni glasnik BiH, br. 12/06.
40. Zakon o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH, „Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 40/08,čl. 11.38.
41. Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske, Službeni glasnik Republike Srpske broj 98/05, čl.16.,
http://www.gsrrs.org/static/uploads/zakon_o_reviziji/zakon_o_reviziji_javnog_sektora_rs_lat.pdf (kolovoz 2020.)
42. Zakon o službi društvenog knjigovodstva Hrvatske, čl.6.,
http://www.podaci.net/_gHRV/propis/Zakon_o_Sluzbi/Z-sdknig03v9153.html

POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFOVA

POPIS SLIKA

Slika 1. INTOSAI standardi (ISSAI)

Slika 2. Proces financijske revizije

Slika 3. Revizija učinkovitosti

Slika 4. Veza Parlamenta, Ureda za reviziju i subjekata revizije u tzv. parlamentarnom sistemu odgovornosti

Slika 5. Postupak financijske revizije

Slika 6. Revizija učinkovitosti- ISSAI 300

Slika 7. Interna financijska kontrola u javnom sektoru

POPIS TABLICA

Tablica 1. Usporedba financijske revizije i revizije učinkovitosti

Tablica 2. Broj zaposlenih u pojedinim vrhovnim revizijskim institucijama u BiH i distrikta Brčko za 2012. godinu

Tablica 3. Usporedna analiza organizacije provođenja revizije u RH i BiH

Tablica 4. Subjekti i predmeti financijske revizije

Tablica 5. Subjekti financijske revizije VRI BIH

POPIS GRAFOVA

Graf 1. Provedba financijske revizije u VRI od 2010. do 2019. godine

Graf 2. Provedba revizije učinkovitosti u VRI od 2010. do 2019. godine

Graf 3. Usporedan prikaz ukupno provedenih revizija

Graf 4. Broj financijskih revizija prema subjektima u Republici Hrvatskoj

Graf 5. Broj revizija učinkovitosti prema subjektima

Graf 6. Provjera provedbe naloga i preporuka

Graf 7. Broj financijskih revizija 2010.-2019.

Graf 8. Broj revizija učinkovitosti 2010.-2019.

Graf 9. Prosječan broj financijskih i revizija učinkovitosti

Graf 10. Broj financijskih revizija prema subjektima u FBiH

Graf 11. Broj financijskih revizija prema subjektima u RS

Graf 12. Broj revizija učinkovitosti prema subjektima u RS

Graf 13. Broj revizija učinkovitosti prema subjektima u BiH

ŽIVOTOPIS

IME I PREZIME: Tea Galić

DATUM ROĐENJA: 22.08.1995.

MJESTO ROĐENJA: Zagreb, Hrvatska

RADNO ISKUSTVO: 2019. – danas , KOR-BROKER d.o.o., Trg Dražena Petrovića 3 (administracija, financije)

ŠKOLOVANJE:

- 2014. – 2020. Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij „Računovodstvo i revizija“
- 2010.-2014. IV. gimnazija Zagreb, jezična gimnazija

STRANI JEZICI:

	Razumijevanje		Govor		Pisanje	
	slušanje	čitanje	govorna interakcija	govorna produkcija		
Engleski jezik	C1	C1	C1	C1	C1	C1
Njemački jezik	B1	B1	B1	B1	B1	B1