

Pristup informacijama i prezentiranje izvješća o provedenim revizijama - slučaj odabranih zemalja Europske unije

Božić, Lea

Master's thesis / Diplomski rad

2021

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:148:760834>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-19**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**Pristup informacijama i prezentiranje izvješća o provedenim
revizijama – slučaj odabranih zemalja Europske unije**

Diplomski rad

Lea Božić

Zagreb, srpanj 2021.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**Pristup informacijama i prezentiranje izvješća o provedenim
revizijama – slučaj odabranih zemalja Europske unije**

**Access to information and presentation of audit reports - the case
of selected European Union countries**

Diplomski rad

Student: Lea Božić

JMBAG studenta: 0067552723

Mentor: Izv. Prof. dr. sc. Ivana Pavić

Zagreb, srpanj 2021.

SAŽETAK I KLJUČNE RIJEČI

Državna revizija u suvremenom dobu, okarakteriziranog tehnološkim i komunikacijskim napretkom, dobila je još jednu vrlo važnu ulogu – promicanje i jačanje transparentnosti i odgovornosti. Pogotovo u vremenima nepogodnih situacija, kao što je 2020. godinu obilježila pojava pandemije COVID-19 virusa, uloga vrhovnih revizijskih institucija postaje sve više značajnija kako bi pružila objektivne i relevantne informacije građanima i javnosti. Pomoću suvremenih tehnologija, kao što je Internet, web stranice postaju alat javnih institucija za pružanje relevantnih, dostatnih i objektivnih informacija javnosti. Zahtjevi za transparentnim i odgovorim objavljivanjem javljaju se kao nužni dijelovi procesa obavljanja revizije javnog sektora. Stoga se pojavila potreba da vrhovne revizijske institucije objavljuju izvještaje o provedenim revizijama javnog sektora i tako zadovoljile potrebe za informiranošću svojih korisnika, pa čak i onih inozemnih. Istraživanje provedeno u sklopu ovoga rada temelji se na komparativnoj analizi službenih web stranica odabranih zemlja Europske unije.

Ključne riječi: *državna revizija, transparentnost, odgovornost, web stranica, Europska unija*

SUMMARY AND KEY WORDS

State audit in the modern age, characterized by technological and communication advancement, has been given another very important role - promoting and strengthening transparency and accountability. Especially in times of unfavorable situations, as 2020 was marked by the outbreak of the COVID-19 virus pandemic, the role of supreme audit institutions is becoming increasingly important to provide objective and relevant information to citizens and the public. With the help of modern technologies, such as the Internet, websites are becoming a tool of public institutions to provide relevant, sufficient and objective information to the public. Requirements for transparent and accountable disclosure emerge as necessary parts of the public sector audit process. Therefore, there is a need for supreme audit institutions to publish reports on conducted audits of the public sector and thus meet the information needs of their users, and even those abroad. The research conducted as part of this paper is based on a comparative analysis of the official websites of selected European Union countries.

Keywords: state audit, transparency, accountability, website, European Union

Lea Božić

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, _____ 06.07.2021. _____



(potpis)

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
1.1. Predmet istraživanja	1
1.2. Svrha i ciljevi istraživanja	2
1.3. Struktura rada	2
1.4. Metode istraživanja	2
2. VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U EUROPSKOJ UNIJI I SVIJETU	4
2.1. Značaj državne revizije	5
2.2. Organizacijski ustroj vrhovnih revizijskih institucija	7
2.3. Vrijednosti vrhovnih revizijskih institucija	9
2.4. Temeljna načela revizije javnog sektora	12
2.4.1. Opća načela revizije javnog sektora	13
2.4.2. Posebna načela revizije javnog sektora	14
3. REGULATORNI OKVIR TRANSPARENTNOSTI I ODGOVORNOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA	16
3.1. INTOSAI 20 - načela transparentnosti i odgovornosti.....	17
3.2. Okvir za obavljanje revizije finansijskih izvještaja sukladno načelima ISSAI 200.....	19
3.3. Okvir za obavljanje revizije učinkovitosti sukladno načelima ISSAI 300	21
3.4. Okvir za obavljanje revizije usklađenosti sukladno načelima ISSAI 400	23
4. PRISTUP PODACIMA I OBJAVLJENIM IZVJEŠTAJIMA PROVEDENIH REVIZIJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA EUROPSKE UNIJE.....	26
4.1. Komparativna analiza službenih web stranica vrhovnih revizijskih institucija odabranih zemlja Europske unije.....	27
4.2. Područja revizije vrhovnih revizijskih institucija odabranih zemlja Europske unije	37
4.3. Analiza sličnosti i razlika u izvještavanju vrhovnih revizijskih institucija	42
5. ZAKLJUČAK	47
POPIS LITERATURE	49
POPIS SLIKA	54
POPIS TABLICA	54
POPIS GRAFIKONA.....	54
ŽIVOTOPIS	55

1. UVOD

Suvremena tehnologija postavila je novu potrebu za korištenjem tehnoloških alata, tehnika i metoda za obavljanje određenih aktivnosti. U ovu skupinu pripada upotreba računalne i mobilne tehnologije, a s tim je usko povezano i korištenje interneta. Ta potreba za korištenjem i razumijevanjem napretka tehnologije još više je došla do naglaska kada se u svijetu pojavila neočekivana zdravstvena kriza koja je svakodnevnicu odlučila prebaciti na virtualnu podlogu. Potreba za izvršavanjem uobičajenih poslova postala je nemoguća bez upotrebe interneta i aplikacija, te se postavlja novi trend kojemu se svi moramo prilagoditi.

1.1. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovoga rada bio je prikazati u kojoj mjeri i na koji način vrhovne revizijske institucije (VRI) transparentno i odgovorno pružaju informacije i temelje svoje izvještavanje zainteresiranim stranama. Točnije, provedena je komparativna analiza koja se temelji na razradi službenih web stranica VRI odabranih zemalja članica EU. Odabrane zemlje Europske Unije bile su: Cipar, Belgija, Hrvatska, Njemačka, Grčka, Danska, Poljska, Italija, Slovenija i Austrija. U analizi je prikazan način upravljanja web stranica te ispitivanje zadovoljenja ključnih uvjeta koja web stranica mora sadržavati sukladno zakonskom okviru. Pregledavala su se, između ostalog, i aktualna područja rada VRI kako bi se ispitalo u kojoj mjeri pružaju aktualne informacije i novosti o svojem radu svojim čitateljima i pratiteljima. U radu se također ispitivalo kako su se VRI prilagodile novonastaloj zdravstvenoj krizi, te koji je njihov utjecaj u sprječavanju iste. Pisanjem rada postiže se prikaz uloge VRI kao jedne od nužne institucije za ostvarivanje prosperiteta i napretka društva u cjelini budući da se sve više prepoznaje njihov djelokrug rada kao potrebna aktivnost za funkcioniranje suvremenih država. Također, u sklopu rada prikazani su teorijski i znanstveni okviri kako bi se prikazala znanstvena podloga navedene problematike. Standardi, načela i propisi u ovome istraživanju su od izuzetne važnosti budući da se njime propisuje djelokrug rada svake VRI. Postavilo se istraživačko pitanje jesu li se VRI uspjele prilagoditi virtualnom načinu rada s ciljem zadovoljenja potreba svojih korisnika. Stoga je također ispitano zadovoljavaju li odabrane VRI zahtjeve za transparentnošću i odgovornošću.

1.2. Svrha i ciljevi istraživanja

Svrha istraživanja je dakako predstaviti obaveznost, ali i nužnost izvještavanja VRI putem svojih službenih web stranica. Transparentno izvještavanje o svome radu putem web stranica sada se javila kao obaveza, ne samo vrhovnim institucijama, već svim organizacijama od javne službe, posebno u vremenima ostvarenja vrhunca tehnoloških napredaka i informatizacije sustava. Ovim radom želi se ispitati u kojoj mjeri su VRI prilagodile svoj rad i izvještavanje o provedenim revizijama u novom i iznenadnom okruženju te jesu li održale povjerenje svojih inozemnih korisnika. Motivacija za provođenjem istraživanja pojavila se zbog promjena i uvođenja potpuno novog načina rada. Postavlja se istraživačko pitanje jesu li se VRI uspjele prilagoditi virtualnom načinu rada s ciljem zadovoljenja potreba svojih korisnika. Također, cilj ovog istraživanja je pružiti primjenjive i korisne informacije i zaključke koji će se moći primjenjivati i u budućnosti.

1.3. Struktura rada

Rad je podijeljen na sveukupno 5 cjelina, a započinje sadržajem iz kojeg je vidljiva obrada istraživanja. Nakon uvoda, odnosno prve cjeline, predstavljen je teorijski okvir javne, odnosno državne revizije, njen značaj, raspodjelu i vrijednosti. Zatim je u trećem poglavlju prikazan zakonski okvir, odnosno standardi, načela i principi kojima se zahtjeva transparentno i odgovorno provođenje rada javnih revizora te izvještavanje o rezultatima njihovog rada. U četvrtom poglavlju predstavljeno je empirijsko istraživanje i dobiveni rezultati. Metode istraživanja su obrazložene u nastavku, ali bitno je također napomenuti kako su u navedenome poglavlju opisana autorova opažanja te glavne činjenice potkrijepljene revizijskim izvještajima. Na kraju, svi podaci su ukratko sumirani i prezentirani, kao i izjašnjeni stavovi i zaključci autorice.

1.4. Metode istraživanja

Ovo istraživanje temelji se na promatranju, uočavanju i zaključivanju o načinu objavljivanja VRI o svojem djelokrugu rada kroz objavljene revizorske izvještaje za 2020. godinu. Promatrati će se i uzeti u obzir svi izvještaji koji su objavljeni u 2020. godini na engleskome jeziku, u slučaju odsustva istih, u obzir će se uzimati sažetci i naslovi izvještaja prevedeni na engleski jezik. Temelji za donošenje zaključaka o transparentnom objavljivanju su službene

web stranice odabranih VRI koje imaju opciju prevođenja cijelog web sučelja na engleski jezik. U istraživačkom dijelu rada, koriste se tablice i grafikoni kako bi se opsežni podaci suzili i predstavili na jednostavniji način s ciljem olakšanja razumijevanja iznijetih zaključaka.

2. VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U EUROPSKOJ UNIJI I SVIJETU

Pojam revizije, odnosno „*sama riječ revizija potječe od latinske riječi „revidere“ što znači ponovno vidjeti.*“¹ Prema tome, riječ revizija zapravo označava naknadno pregledavanje i preispitivanje poslovnih stanja i procesa.²

Budući da je pojam revizije široko rasprostranjen te se ne koristi samo u ekonomskim područjima, postoje različite verzije njegove definicije. Što se tiče zakonskog uređenja, Zakonom o reviziji³ definiraju se pojmovi poput: revizorske usluge, osobe ovlaštene za obavljanje revizorskih usluga, uvjeti za obavljanje revizorskih usluga itd. Kako bi se sam pojam revizije uspio odrediti i pobliže objasniti, najprije se reviziju treba izdvojiti u skupine: internu i eksternu reviziju. Interna revizija odvija se u samom poduzeću, od strane internih revizora. Njihova zadaća jest provođenje određenih testova kojima se utvrđuje uspješnost i efektivnosti internih kontrola. To je svojevrsni nadzor nad cjelokupnim poslovanjem poduzeća s ciljem ostvarivanja dodane vrijednosti.⁴ S druge strane, osim interne revizije, nadzor nad poslovanjem i provođenjem aktivnosti može se provoditi preko funkcija izvan samog poduzeća.⁵

Ispitivanje poslovanja poduzeća i usklađenosti financijskih izvještaja s već postavljenim pravilima, izražavanje uvjerenja uz pomoć objektivnih dokaza od strane neovisnih institucija izvan poduzeća odlika su eksterne revizije. Kao što je istaknuto, internu reviziju obavljaju interni revizori unutar određenog poduzeća, dok s druge strane, eksternu reviziju obavljaju zato specijalizirana poduzeća izvan poduzeća čime se zapravo potvrđuje njihova neovisnost prilikom izražavanja uvjerenja. No, ova se dva pojma ne bi trebali međusobno isključivati, već međusobno nadopunjavati i povezivati, a sve u cilju poboljšanja poslovanja poduzeća tj. revidiranog subjekta.⁶

Definirajući pojam eksterne revizije, već se može zaključiti kako je državna revizija oblik eksterne revizije. Kako će rad obrađivati ulogu, transparentnost i izvještavanje državnih

¹ Sever Mališ, S., Tušek B., Žager, L. (2012.) *Revizija – načela, standardi, postupci*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb. str. 51

² Tepšić, R., Turk, I., Petrović, M., (1984.) *Rječnik računovodstva i financija*, Informator, Zagreb, str. 182.

³ NN 127/2017

⁴ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014.) *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb. str. 43.

⁵ Tušek, B., Sever, S. (2007). *Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj-empirijsko istraživanje*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 5(1), str. 273-294. [Online] Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/26135> [7.6.2021.]

⁶ Sever Mališ, S., Tušek B., Žager, L. (2012.) *Revizija – načela, standardi, postupci*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb. str. 53.

revizija, odnosno vrhovnih revizijskih institucija, u ovome poglavlju bit će predstavljen sam značaj državne revizije, njezinu ulogu, zakonsko uređenje njenog provođenja te najosnovnije vrijednosti po kojima se ističe od ostalih oblika revizije.

2.1. Značaj državne revizije

Neovisna i profesionalna VRI važan je čimbenik u lancu odgovornosti države. To je državni organ čija je uloga utvrđena ustavom ili vrhovnim tijelom za donošenje zakona.⁷ Drugim riječima, VRI definiraju se kao „javne institucije koje u skladu sa zakonom obavljaju najvišu funkciju revidiranja državnih izdataka u pojedinoj zemlji“.⁸

U pravilu, VRI djeluju u ime i za račun države. U Republici Hrvatskoj, ova problematika je definirana Zakonom o državnom uredu za reviziju⁹, a u ostalim zemljama svijeta, isti pojam je također definiran zakonskim odredbama, pravilima i drugim temeljnim aktima poput ustava. VRI mogu biti ustrojene kao sud, odbor, komisija, zakonodavni ured ili ministarstvo. U Tablici 1. dan je prikaz temeljnih akta kojima se definira VRI odabranih 10 zemalja Europske unije i njihovo ustrojstvo.

Tablica 1. Prikaz temeljnih akta kojim se definiraju VRI odabranih 10 zemalja članica EU i njihovo ustrojstvo

Zemlja	Temeljni akt kojim se definira VRI	Ustrojstvo
Austrija	Austrijski savezni ustavni zakon	Revizijski sud
Belgija	Belgijski ustav (članak 180.), Posebni zakon od 16. siječnja 1989. o organiziranju financiranja Zajednica i regija (članci 50. i 71), Zakon od 29. listopada 1846. koji organizira Računski sud, Zakon od 16. svibnja 2003 (članci 2. i 10.)	Revizijski sud

⁷ External Audit – Supreme Audit Institutions. OECD. [Online]. Dostupno na: <https://www.oecd.org/gov/external-audit-supreme-audit-institutions.htm> [7.6.2021.]

⁸ Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I. (2015.). *Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini*. Pregledni rad. [Online]. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [7.6.2021.]

⁹ Sever Mališ, S., Tušek B., Žager, L. (2012.) *Revizija – načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*, Zagreb. str. 75.

Cipar	Zakon o pružanju dokaza i informacija glavnom revizoru (Zakon 113 (I) / 2002), Ustav (članak 115.116.117), Zakon o fiskalnoj odgovornosti i financijskoj odgovornosti (Zakon 20 (I) / 2014)	Ured za reviziju
Danska	Zakon o glavnom revizoru	Izvršni tim koji uključuje glavnog revizora, četiri pomoćnika glavnog revizora i glavnog savjetnika.
Grčka	Zakon 4700/2020	Revizijski sud
Hrvatska	Zakon o državnom uredu za reviziju (NN 25/19)	Ured za reviziju
Italija	Ustav Talijanske Republike (članak 100., treći stavak; članak 108. drugi stavak)	Revizijski sud
Njemačka	Njemački Ustav (čl. 114. stavak 2.), Zakon o Bundesrechnungshof, Savezni zakonik o proračunu	Ured za reviziju
Poljska	Ustav Republike Poljske, Zakon o NIK-u (23. prosinca 1994.)	Ured za reviziju
Slovenija	Ustav Republike Slovenije	Revizijski sud

Izvor: Priredila autorica

Iako se u cijelom svijetu može vidjeti različitost ustroja, sve VRI imaju sličnu, pa čak i istu temeljnu zadaću, a to je „jačanje odgovornosti sudionika javnog sektora kao i poticanje racionalne potrošnje državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave.“¹⁰

Osnovna značajka demokratskog sustava očituje se u pravu građana svake zemlje da ima uvid u rad javnog sektora, odnosno državnih institucija i uprave, kao i u njihovu kontrolu. Ovdje do posebnog izražaja dolazi uloga javne revizije te važnost njenog poticanja odgovornosti i transparentnosti državnog sektora u korištenju javnih sredstava. Dakako, kako bi demokracija uspješno funkcionirala, zahtjeva se postojanje, osnivanje i djelovanje neovisne državne

¹⁰ Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I. (2015.). *Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini*. Pregledni rad. [Online]. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [7.6.2021.]

revizije. Stoga je glavna zadaća VRI revidirati upravljanje financijskim sredstvima, kao i revidirati financijske izvještaje i poslovanje javnih subjekata te podnijeti izvještaj o svim prikupljenim informacijama, dokazima zaključcima i preporukama. Izvješća se moraju objaviti u skladu da su dostupni subjektu revizije, parlamentu, ali i samoj javnosti. Podnošenje izvještaja ima jako važnu ulogu dostavljanja informacija o provedenim revizijama široj javnosti, te pomaže VRI u obavljanju njene ključne uloge – jačanju odgovornosti javnog sektora.¹¹

2.2. Organizacijski ustroj vrhovnih revizijskih institucija

Postoje različiti načini klasifikacije VRI. Tradicionalno, klasificiranje se odnosilo na grupiranje u tijela s organizacijskim strukturama koja potječu još od francuske, anglosaksonske ili germanske tradicije. Međutim, u današnje vrijeme uglavnom se može očitati razlika između monokratskih vrhovnih revizorskih institucija kojima je na čelu jedna osoba (predsjednik, glavni revizor ili kontrolor i generalni revizor) i vrhovnih revizijskih institucija kojima upravlja kolegijско tijelo (npr. Odbor, koledž, senat ili plenum). Unutar ovog širokog raspona, mogle bi se napraviti daljnje razlike, na primjer na temelju moći VRI da također obavljaju revizije nižih razina vlasti, ili na odnosu između VRI i njezinog nacionalnog parlamenta.¹²

Kako je i ranije spomenuto, uloga i ustrojstvo državne revizije razlikuje se od zemlje do zemlje, ali ipak može se definirati kako postoje tri osnovne vrste državne revizije:

- 1) Računski sud
- 2) Kolegijalno tijelo
- 3) Monokratski ured¹³

Naravno, svaka vrsta ima svoje posebitosti. Obilježje računskog suda podrazumijeva sudbenu funkciju njenih članova, koji ipak uz revizijsku funkciju ima ulogu sudske vlasti. Nadalje, kolegijalno tijelo ističe se po kolegijalnom odlučivanju bez sudske ovlasti, a na čelu

¹¹ Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 68.

¹² Europski revizijski sud. *Supreme audit institutions in the EU and its member states — an overview*. [Online]. Dostupno na: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/> [7.6.2021.]

¹³ Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 61

monokratskog ureda nalazi se glavni državni revizor. Zanimljivo je kako u EU postoje sva tri navedena organizacijska ustroja¹⁴, što pobliže prikazuje Tablica 2.

Tablica 2. Klasifikacija VRI zemlja članica EU prema vrstama ustroja državne revizije

Zemlja	Računski sud	Kolegijalno tijelo	Monokratski ured
Austrija	✓		
Belgija	✓		
Bugarska			✓
Cipar			✓
Češka		✓	
Danska			✓
Estonija			✓
Finska			✓
Francuska	✓		
Grčka	✓		
Hrvatska			✓
Irska			✓
Italija	✓		
Latvija			✓
Litva			✓
Luksemburg	✓		
Mađarska			✓
Malta			✓
Nizozemska		✓	
Njemačka		✓	
Poljska			✓
Portugal	✓		
Rumunjska	✓		
Slovačka			✓
Slovenija	✓		

¹⁴ Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I. (2015.). *Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini*. Pregledni rad. [Online]. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [7.6.2021.]

Španjolska	✓		
Švedska			✓

Izvor: *Priredila autorica*

2.3. Vrijednosti vrhovnih revizijskih institucija

Kako bi osigurali da izabrani službenici djeluju u najboljem interesu građana koje predstavljaju, vlade i javni sektor moraju biti odgovorni za svoje upravljanje i korištenje javnih resursa. VRI jačaju odgovornost, transparentnost i integritet neovisnim revidiranjem javnog sektora i izvještavanjem o dobivenim nalazima.¹⁵ Stoga je u sklopu Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (engl. *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI) objavljeno 12 načela, poznatija kao INTOSAI P-12, kojima se želi osigurati promicanje učinkovitost, odgovornost, djelotvornost i transparentnost javne uprave. Navedena načela mogu se i kategorizirati u 3 skupine općih načela koje VRI koriste kako bi pridonijela stvaranju vrijednosti i koristi za građane. U kojoj mjeri će VRI biti u stanju promijeniti život građana ovisi o:

- 1) Njihovoj sposobnosti jačanja odgovornosti, integriteta i transparentnosti vlade i javnih subjekata (zaštita javnog sektora);
- 2) Njihovoj sposobnosti da prikazuju trajnu relevantnost građanima i ostalim vjerovnicima u smislu reagiranja na promjene u okruženju i nove rizike, učinkovito komuniciranje s vjerovnicima i imati ulogu vjerodostojnog izvora neovisnih i objektivnih smjernica za potporu vladi i javnim tijelima;
- 3) Biti uzorne organizacije koje vode primjerom na način da osiguraju transparentnost i odgovornost te dobro upravljanje samom institucijom.¹⁶

Prvoj kategoriji pripadaju prva četiri načela:

- 1) Očuvanje neovisnosti VRI

¹⁵ INTOSAI-P12: *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*. [Online]. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf str. 5-6 [8.6.2021.]

¹⁶ EUROSAI: *Guideline in the social utilisation and transparency of public sector audits* [Online], Dostupno na: https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/ESP_2017_2023/Guidelines_on_social_utilisation_of_public_sector_audits.pdf [23.6.2021]

- 2) Provođenje revizija s ciljem osiguravanja odgovornosti upravljanja i korištenja javnih sredstava od strane vlade i javnog sektora
- 3) Omogućiti da rukovodeće osobe u javnom sektoru obavljaju svoje dužnosti u pogledu provedbe preporuka revizije te poduzimanja korektivnih mjera
- 4) Izvještavanje o rezultatima revizije čime se doprinosi osnaživanju javnosti za zahtijevanje odgovornosti od vlade i tijela javnog sektora ¹⁷

Ukratko, ovom skupinom načela uređeno je kako VRI moraju promicati, osigurati i održavati neovisnost sukladno s važećim zakonodavstvom te imati neograničeno pravo pristupa svim potrebnim informacijama za pravilno izvršavanje njihovih zakonskih odgovornosti. Naravno, sukladno temeljnom revizijskom načelu neovisnosti, VRI bi trebale imati slobodu odlučivanja o sadržaju i sastavljanju svojih izvještaja kao i već unaprijed definirane mehanizme za praćenje revizijskih nalaza i preporuka. Uz to, VRI trebaju održavati financijsku, upravljačku i financijsku autonomiju uz odgovarajuće ljudske, materijalne i financijske resurse. Nadalje, u okviru načela definira se kako bi VRI trebale provoditi sljedeće vrste revizije: financijsku reviziju, reviziju uspješnosti i reviziju usklađenosti, ali su također slobodne provoditi i druge vrste revizije ili obavljati druge usluge poput sudske revizije i revizije drugih područja koja su važna javnom interesu. Također, za sve obavljene revizije i usluge, VRI mora podnijeti izvještaj o provedenom poslu. Trećim načelom nalaže se dobra komunikacija s revidiranim subjektima te njihova redovita informiranost tijekom samog postupka revizije. Također, VRI bi trebale, bez ugrožavanja njihove neovisnosti, davati savjete o tome kako se njihovi revizijski nalazi mogu iskoristiti u najvećoj mjeri u svrhu pružanja dobrih praktičnih smjernica uz redovito izvještavanje o daljnjim poduzetim mjerama sukladno njihovim preporukama. Te u konačnici, ova skupina načela, zaključno sa četvrtim načelom govori o načinu izvještavanja, odnosno kako bi revizijski izvještaji trebali sadržavati objektivne i relevantne informacije napisane na jednostavan i jasan način. Naravno, izvješća o provedenim revizijama trebaju biti svima dostupna te služiti kao vjerodostojan glas za korisne promjene te kao alat za poboljšanje poslovanja javnog sektora.¹⁸

¹⁷ Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 139.

¹⁸ INTOSAI-P12: *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*. [Online]. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf str. 7-9 [8.6.2021.]

Druga kategorija sadržava sljedeća načela kojima se opisuje sposobnost VRI u prikazivanju trajne relevantnosti i zauzimanje uloge izvora neovisnih i objektivnih smjernica za potporu vladi i javnim tijelima:

- 5) Odgovor na promjene u okruženju i rizike koji nastaju
- 6) Učinkovita komunikacija sa sudionicima
- 7) Vjerodostojan izvor neovisnog i objektivnog uvida i smjernica za postizanje pozitivnih promjena u javnom sektoru¹⁹

Načelo koje govori o reagiranju na promjenu okruženja i nove rizike zapravo upućuje VRI kako moraju procijeniti rizike u revizorskom okruženju, pružiti adekvatan odgovor na njih te ih uključiti u strateške, poslovne i revizijske planove. Također, po ovom pitanju VRI trebaju uspostaviti mehanizme za prikupljanje informacija, donošenje odluka i mjerenje učinka. Šesti princip govori o tome kako VRI moraju znati komunicirati na način koji povećava znanje, razumijevanje i informiranost njene uloge i odgovornosti kao neovisnog revizora javnog sektora te na odgovarajući način komunicirati i sa građanima. Posljednje načelo u ovoj kategoriji odnosi se na to kako bi se rad VRI trebao temeljiti na neovisnoj profesionalnoj prosudbi i analizi uz internacionalnu suradnju sa INTOSAI i ostalim relevantnim profesionalnim organizacijama.²⁰

Sljedeća kategorija koja nosi zadaću da VRI mora biti primjer ostalim javnim institucijama odnosi se na preostalu skupinu načela:

- 8) Osiguravanje transparentnosti i odgovornosti rada VRI
- 9) Osiguravanje dobrog upravljanja VRI
- 10) Promjena etičkog kodeksa VRI
- 11) Težnja za izvrsnošću i kvalitetom usluge
- 12) Izgradnja kapaciteta kroz promociju učenja i razmjene znanja²¹

Osmo načelo nalaže kako bi VRI trebale obavljati svoje dužnosti na način koji osigurava odgovornost, transparentnost i dobro javno upravljanje, odnosno upravljati svojim

¹⁹ Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 139.

²⁰ INTOSAI-P12: *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*. [Online]. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf str. 10-11. [8.6.2021.]

²¹ Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 139.

poslovanjem na ekonomičan i učinkovit način u skladu sa važećim zakonima i propisima. Načelo osiguranja dobrog upravljanja VRI upućuje na usvajanje i poštivanje načela dobrog upravljanja te prikladnost izvještavanja o navedenoj temi. Drugačije rečeno, VRI trebaju povremeno podnositi svoje rezultate na neovisnu provjeru te trebaju imati odgovarajuće organizacijsko upravljanje i podršku uz redovito procjenjivanje organizacijskog rizika. Deseto načelo po redu nalaže promjenu etičkog kodeksa koje je primjereno njihovim okolnostima, na primjer ISSAI 130 Etički kodeks, te primjenjivati visoke standarde integriteta i etike. Uz to, kako je definirano jedanaestim načelom, potrebno je utvrditi politike i postupke osmišljene za promicanje interne poslovne kulture koja prepoznaje važnost kvalitete u izvođenju svih aspekata rada VRI uz obaveznu uključenost svog osoblja i subjekata koji rade u ime VRI. Te u konačnici, dvanaesto načelo govori o promicanju kontinuiranog profesionalnog razvoja koji doprinosi individualnoj, timskoj i organizacijskoj izvrsnosti. Dakle, VRI bi trebale imati definiranu strategiju profesionalnog razvoja uključujući i osposobljavanje za kvalifikacije i kompetencije potrebne za obavljanje poslova VRI. Također, trebaju nastojati osigurati da njihovo osoblje ima profesionalne kompetencije i poticati razmjenu znanja te surađivati sa širom auditivnom profesijom u cilju poboljšanje struke.²²

2.4. Temeljna načela revizije javnog sektora

Iako VRI obavljaju široki spektar revizija, revizijskih poslova te imaju različit obuhvat revizije, sve revizijske dužnosti u javnom sektoru polaze od točno određenih ciljeva revizije. Stoga, VRI određuju ciljeve financijske revizije, revizije usklađenosti i revizije učinkovitosti. Međutim, u mnoštvu različitih ciljeva i revizija, svaka revizija i svaki cilj revizije ima jednaku svrhu – pridonijeti dobrom upravljanju subjekata revizije. Navedena svrha postiže se urednim sastavljanjem pa potom objavljivanjem izvješća o obavljenim revizijama. Izvješća moraju sadržavati neovisne, pouzdane i informacije, preporuke, mišljenja, i zaključke o poslovanju subjekta. Obzirom na jednaku svrhu, Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija usvojila je INTOSAI standarde, među kojima se nalaze univerzalno primjenjivi ISSAI standardi. Za potrebe prikaza temeljnih načela revizije javnog sektora, naglasak se

²² INTOSAI-P12: *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens.* [Online]. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf str.12-14. [8.6.2021.]

stavlja na ISSAI 100 *Temeljna načela revizije javnog sektora* kao polazišnu točku pomoću koje VRI mogu razvijati i donositi. Načela se mogu podijeliti na opća i posebna.²³

2.4.1. Opća načela revizije javnog sektora

Ova skupina načela obuhvaća sva ona načela koje je VRI obavezna na razini cijele organizacije uvesti i provoditi, odnosno koji će joj pružiti jamstvo i razumno uvjerenje o pridržavanju profesionalnih standarda, etičkih, zakonskih i ostalih zahtjeva. Načelo koje zahtjeva da se revizori pridržavaju etičkih zahtjeva i promiču neovisnost zove se načelo etičnosti i neovisnosti. VRI treba raspolagati onim pravilima koje se bave etičkim potrebama i zahtjevima, a ističu i važnost njihovog pridržavanja od svakog revizora. Naravno, kao što govori i temeljno revizijsko načelo, revizori moraju u svome radu biti neovisni kako njihova izvješća ne bi bila pristrana. Dodatne smjernice koje upućuju na neovisnost mogu se pronaći i u Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija, poznatijim pod skraćenicom ISSAI (engl. *The International Standards of Supreme Audit Institutions*), točnije ISSAI 10 - Meksička deklaracija o neovisnosti VRI-a, a smjernice o ključnim etičnim načelima utvrđene su u ISSAI-u 30 - Etički kodeks. Nadalje, načelo stručne prosudbe, dužne pozornosti i skepticizam objašnjava da revizori u svom ponašanju moraju zadržati odgovarajuću profesionalnost pomoću profesionalnog skepticizma, a to podrazumijeva održavanje profesionalnog odmaka i propitivačkog stava prilikom cijelog procesa obavljanja revizije. Ali, uz napomenu kako je otvorenost i prihvaćanje konstruktivnih argumenata i gledišta prijeko potrebna. Također, stručna prosudba u smislu primjene stečenih znanja i iskustava, kao i dužna pozornost u smislu pozornosti tijekom procesa planiranja i provođenje revizije također su postavljene ovim načelom.²⁴

Načelo kontrole kvalitete poručuje korištenje, odnosno provođenje revizije sukladno profesionalnim standardima kontrole kvalitete kojima je cilj osigurati visoku razinu dosljednosti prilikom provođenja postupaka revizije što uglavnom uključuje pitanja poput usmjeravanja, nadziranja i provjera revizijskog procesa. Kako bi revizori raspolagali ili bar imali pristup dostatnim radnim papirima i revizijskim dokazima, načelo vođenja i vještine revizorskog tima ukazuje kako bi pojedinci u revizorskom timu trebali raspolagati odgovarajućim kompetencijama, znanjem, iskustvom i vještima koje se smatraju neophodnim

²³ Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 151.

²⁴ ISSAI 100: *Temeljna načela revizije javnog sektora*, str 10.-13.

alatima za provođenje revizije javnog sektora. Tu se podrazumijeva da je revizorski tim sastavljen od osoba sa odgovarajućom stručnom spremom koji će težiti stručnom usavršavanju i izobrazbi. Za takve potrebe sastavljaju se priručnici, smjernice i upute. Načelo upravljanja rizicima govori kako se posebna pozornost treba posvetiti revizijskom riziku koji uvelike može prijetiti kvaliteti obavljene revizije, a i samog izvješća. Povezujući navedeno sa načelom značajnosti, napominje se izrazita važnost značajnosti tijekom cjelokupnog procesa revizije. Dakle, revizori moraju biti sposobni odrediti koje dokaze, informacije i rizike će odrediti kao značajne, odnosno da će utjecati na odluke korisnika njihovih izvješća. A dodatna pažnja posvećuje se i načelu dokumentiranosti koje ističe jasnost revizijske dokumentacije, pribavljenih dokaza i zaključaka te načelu komunikacije kao neophodnim alatom za upoznavanjem svih pitanja vezanih uz reviziju i razvoja konstruktivnog radnog odnosa.²⁵

2.4.2. Posebna načela revizije javnog sektora

Posebna načela revizije javnog sektora više su vezana uz sam revizijski proces, tj. na fazu planiranja, fazu provedbe, fazu izvješćivanja o fazu praćenja provedbe danih preporuka od strane državnih revizora. Načelo planiranja revizije ističe kako bi se revizor, subjekt revizije te osobe zadužene za upravljanje trebali međusobno dogovoriti u složiti oko uvjeta revizije te njihovih pojedinih uloga tj. odgovornosti. Točnije rečeno, uvjeti revizije moraju biti jasno utvrđeni te revizor izrazito mora steći uvid u prirodu poslovanja subjekta. Uz to se još dodatno nadovezuje i analiza problema i procjena rizika u cilju utvrđivanja značajnih slabosti u poslovanju. Naima revizori obavezno moraju planirati svoj rad tijekom cijelog postupka provođenja revizije.²⁶

Zahtjevi revizora, u smislu načela provedbe revizije, odnose se na provođenje revizijskih postupaka koji će osigurati dostatne i primjerene revizijske dokaze. Dostatnost revizijskih dokaza je mjerilo njihove količine, a primjerenost njihove kvalitete.²⁷ A što se tiče načela izvješćivanja i praćenja provedbe danih preporuka, ovdje je obavezno da revizori sastave izvješće o provedenim revizijama, izrazi mišljenje o financijskim izvještajima i poslovanju te navede preporuke za otklanjanje značajnih nedostataka u poslovanju. Uz to, revizori moraju i

²⁵ ISSAI 100: Temeljna načela revizije javnog sektora, str 10.-13.

²⁶ Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 156.

²⁷ Sever Mališ, S., Tušek B., Žager, L. (2012.) *Revizija – načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*, Zagreb, str. 330.

pratiti provedbu danih preporuka od strane subjekta ili jednostavno potvrditi kako je subjekt spreman preuzeti rizik nepoduzimanja tih istih preporuka.²⁸

²⁸ Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 158.

3. REGULATORNI OKVIR TRANSPARENTNOSTI I ODGOVORNOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA

Sukladno istraživanju, u 2020. 89% pojedinaca u EU-27 skupini država koristilo se internetom. Ispitanici koji su sudjelovali u istraživanju bili su dobi uglavnom od 16 do 74 godine. U 18 zemalja članica navedene skupine, taj udio je iznosio čak i 90%. Najviša vrijednost od 99% javila se u Danskoj i Luksemburgu²⁹. U ostalim zemljama zabilježeni su iznosi navedeni u Tablici 3.

Tablica 3. Prikaz Eurostatovog istraživanja korištenja interneta u 2020. godini

Odabrane zemlje EU	Udio pojedinaca u dobi od 16 do 74 godine koji su se tijekom 2020. godine služili internetom
Austrija	89%
Belgija	92%
Cipar	91%
Danska	99%
Grčka	79%
Hrvatska	80%
Italija	81%
Njemačka	95%
Poljska	85%
Slovenija	88%

Izvor: Prilagođeno prema Eurostat (2021.): *Individuals – Internet use*, [podaktovni dokument]. Dostupno na: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/isoc_ci_ifp_iu/default/table?lang=en [11.6.2021.]

Iz predstavljenog istraživanja za 2020. godinu, zaključuje se kako je globalizacija, razvoj tehnologije i iznenadna epidemiološka kriza uvelike utjecala na korištenje interneta. Što više, većina institucija, poduzeća i organizacija bile su prisiljene unaprijediti svoje poslovanje *online* načinu kako bi zadovoljili potrebe svojih korisnika i kupaca. Sve većim tehnološkim napretkom, internet, računalna i mobilna tehnologija postala je neizostavni čimbenik današnjeg društva. Upravo u vremenima povećanog korištenja moderne tehnologije, transparentnost

²⁹ Eurostat (2021.): *Individuals – Internet use*, [podaktovni dokument]. Dostupno na: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/isoc_ci_ifp_iu/default/table?lang=en [11.6.2021.]

postaje osnovni pojam za očuvanje sigurnosti korisnika i odgovornosti organizacija. Isto se odnosi i na VRI. O tome kako je transparentnost važna s aspekta provođenja revizije, govori i prvi cilj radnog plana za 2021. godinu Europskog revizorskog suda koji upućuje na poboljšanje odgovornosti, transparentnosti i aranžmana revizije u svim vrstama djelovanja EU.³⁰ Sve veća suradnja između VRI-a INTOSAI-a također je mogla pridonijeti postupnom otvaranju i transformaciji revizijskih institucija.³¹ U sklopu standarda INTOSAI 20, transparentnost se definira kao „*snažna sila koja, ukoliko se dosljedno primjenjuje, može pomoći u borbi protiv korupcije, poboljšati upravljanje promicati odgovornost.*“³²

No prije nego što se počne utvrđivati odgovorno ponašanje VRI u smislu transparentnog objavljivanja njihovih izvještaja, prvo se moraju proučiti standardi i okviri kojima je uređeno značenje pojma transparentnosti te njegova uloga u obavljanju javne revizije. Također, nakon toga iznijete su vrste provođenja revizija te na koji način su definirani okviri za njihovo provođenje, sve u cilju kako bi se stvorila kvalitetna podloga za razumijevanje i donošenje pravednih zaključaka o tome jesu li VRI odabranih zemalja članica ispunile svoje dužnosti.

3.1. INTOSAI 20 - načela transparentnosti i odgovornosti

Neovisnost, transparentnost i odgovornost, bitni su preduvjeti u demokratskom društvu koja se temelji na vladavini zakona. Može se reći kako su demokracija i zakoni bili ključni preduvjeti za osnivanje Limske deklaracije te omogućuju da VRI vode primjerom i povećavaju njihovu vjerodostojnost. Stoga je potrebno da VRI koriste dva vrlo važna elementa kako bi osigurale dobro upravljanje – odgovornost i transparentnost. Transparentnost se smatra i instrumentom osiguranja odgovornosti i borbe protiv korupcije, dok u nekim slučajevima njezina je glavna zadaća promicanje demokratskog sudjelovanja informiranjem i uključivanjem građana.³³ Stoga je INTOSAI izdao načela kojima se uređuju transparentnost i odgovornost VRI pod nazivom *INTOSAI - P 20 – Načela transparentnosti i odgovornosti.*³⁴ Svrha ovog dokumenta je unapređivanje načela transparentnosti i odgovornost te pomogla VRI u izvršenju njihovih

³⁰ European Court of Auditor's 2021: Work programme

³¹ Köse, H. & Baimyrzaeva, M., (2014). *THE ROLE OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS IN IMPROVING CITIZEN PARTICIPATION IN GOVERNANCE*. International Public Management Review. Vol. 15, Iss 2, str 79.

³²INTOSAI – P 20 – Načela transparentnosti i odgovornosti. (2019.). [Online]. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/INTOSAI_P_20_en_2019.pdf str. 5. [9.6.2021.]

³³ OECD. (2000). Trust in Government – Ethics measures in OECD Countries, str. 72. [Online] Dostupno na: <https://www.oecd.org/gov/ethics/48994450.pdf> [23.6.2021.]

³⁴INTOSAI – P 20 – Načela transparentnosti i odgovornosti. (2019.). [Online]. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/INTOSAI_P_20_en_2019.pdf str. 6. [9.6.2021.]

glavnih ciljeva, misija i zadaća te je važno spomenuti kako je dokument sastavni dio INTOSAI okvira profesionalnih objava, kao što to prikazuje i Slika 1.

Slika 1. Okvir profesionalnih objava

INTOSAI načela (INTOSAI - P)	
INTOSAI polazišna načela INTOSAI - P 1-9	
INTOSAI - P 1	Limska deklaracija
INTOSAI osnovna načela INTOSAI - P 10-99	
INTOSAI - P 10	Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija
INTOSAI - P 12	Vrijednosti i korist vrhovnih revizijski institucija – pokretanje promjena u životu građana
INTOSAI - P 20	Načela transparentnosti i odgovornosti
INTOSAI - P 50	Načela vrhovnih revizijskih institucija sa sudskim ovlastima

Izvor: Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarada i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). (2020.) Državni ured za reviziju, NN 17/2020-422. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_02_17_422.html [11.6.2021.]

Pojam „transparentnost“ označava da se javnost obavijesti o situaciji, odgovornosti, strategiji, aktivnosti, financijskom upravljanju, poslovanju i uspješnosti VRI, kao i rezultati i zaključci revizije. Izraz „odgovornost“ odnosi se na pravni okvir i okvir za predstavljanje izvještaja, te na strukturu, strategiju, postupke i radnje koji pomažu u osiguravanju da VRI proizvode i predstavljaju rezultate svoje revizijske aktivnosti kroz svoja izvješća o reviziji.³⁵

Ukupno postoje 9 načela transparentnosti i odgovornosti, a govore o tome da su VRI obavezne:

- ❖ izvršavati svoje dužnosti u okviru zakona koji osigurava odgovornost i transparentnost. Drugim riječima, VRI bi trebale imati vodeće zakone i propise u smislu kojih se mogu smatrati odgovornima,
- ❖ objavljivati svoj mandat, misiju, odgovornosti i strategiju. Navedeno mora biti javno objavljeno na jeziku zemlje u kojoj VRI obavlja svoje dužnosti te na jednom od službenih INTOSAI jezika,
- ❖ usvajati revizijske standarde, procese i metode koji su objektivni i transparentni te su u skladu sa Temeljnim principima revizije u javnom sektoru (ISSAI 100),
- ❖ primjenjivati visoke standarde integriteta i etike za osoblje na svim razinama organizacije u skladu sa Etičkim kodeksom (ISSAI 130),

³⁵ González-Díaz, B., Díaz, A., García-Fernández, R., López-Díaz, A., (2013). *Communication as a Transparency and Accountability Strategy in Supreme Audit Institutions. Administration & Society.* str. 583.

- ❖ osiguravati da ovi principi odgovornosti i transparentnosti ne budu ugroženi kada VRI prenese svoje aktivnosti na druge, odnosno na vanjske subjekte,
- ❖ izvještavati javno o rezultatima svojih revizija i o svojim zaključcima u vezi s cjelokupnim vladinim aktivnostima. Ovo načelo je isključivo važno budući da VRI javno objavljuju sve revizorska izvješća na svojim službenim web stranicama, što će biti ispitano u nastavku ovog rada,
- ❖ pravovremeno i široko komunicirati o svojim aktivnostima i rezultatima revizije putem medija, web stranica i drugih načina,
- ❖ koristiti se vanjskim i neovisnim savjetima kako bi poboljšale kvalitetu i vjerodostojnost svog rada.³⁶

3.2. Okvir za obavljanje revizije financijskih izvještaja sukladno načelima ISSAI 200

Okvir je zamišljen da daje upute za ispunjenje potreba za informiranjem široke javnosti, a još se može nazvati i okvirom opće namjene. Dakako, okvir može biti sastavljen i sa posebnom namjenom te oni upućuju način ispunjavanja potreba određenog korisnika ili skupine korisnika revizorskih i financijskih izvještaja. Subjekti od javnog interesa mogu formirati financijske izvještaje i za druge strane koje zahtijevaju njihovu izradu, a njihova glavna karakteristika je ta da su prilagođeni njihovim specifičnim potrebama.³⁷

Financijska revizija označava skup aktivnosti kao što su provjera dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja s ciljem utvrđivanja jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom. Također, ova revizija obuhvaća i postupak ocjenjivanja jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije.

Financijska revizija provodi se u sljedećim fazama:

- 1) planiranje
- 2) provedba revizijskih postupaka

³⁶ INTOSAI – P 20 – Načela transparentnosti i odgovornosti. (2019.). [Online]. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/INTOSAI_P_20_en_2019.pdf str. 6. - 11. [10.6.2021.]

³⁷ ISSAI 200 – Temeljna načela financijske revizije, str 1.

3) izvješćivanje i izražavanje mišljenja

4) praćenje provedbe preporuka.

Bitno je za naglasiti da se pojedine faze i postupci mogu ispreplitati. Financijska revizija započinje postupkom planiranja, ali planiranje se provodi tijekom čitave provedbe revizije te obuhvaća aktivnosti koje se preispituju tijekom daljnjih revizijskih postupaka. Također, određeni postupci revizije zajednički su za sve faze, odnosno primjenjuju se u svakoj fazi provedbe revizije (primjerice, primjena analitičkih postupaka ili utvrđivanje rizika).³⁸

Cilj financijske revizije je povećanje stupnja sigurnosti korisnika revizorskih izvješća da su financijski izvještaji revidiranog subjekta istiniti i fer prikazani. To se postiže izražavanjem revizorova mišljenja o tome jesu li revidirani financijski izvještaji u svakom bitnom pogledu sastavljeni objektivno, istinito u skladu sa mjerodavnim okvirom financijskog izvješćivanja. Shodno tome revizori koji obavljaju reviziju financijskih izvještaja imaju propisane ciljeve koje upotpunjuju glave revizijske ciljeve. Naime, opći ciljevi revizora pri provođenju financijske revizije su:

- a) steći razumno uvjerenje da promatrani financijski izvještaji ne sadrže značajne nepravilnosti. Zapravo, revizor mora biti u mogućnosti izraziti mišljenje da su izvještaji u svakom pogledu sastavljeni u skladu s mjerodavnim okvirom financijskog izvješćivanja.
- b) priopćiti i objaviti mišljenje, nalaze i rezultate o provedenoj reviziji.³⁹

Sukladno Okviru, sveobuhvatan skup financijskih izvještaja se sastoji od:

- ❖ izvještaja o financijskom položaju;
- ❖ izvještaja o financijskom rezultatu;
- ❖ izvještaja o promjenama u neto imovini/kapitalu;
- ❖ izvještaja o novčanom toku;
- ❖ usporedbe planiranih i ostvarenih iznosa
- ❖ bilješki, u kojima su predstavljene značajne računovodstvene politike,
- ❖ druga izvješća

³⁸Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 133.

³⁹ ISSAI 200 – Temeljna načela financijske revizije, str. 4.-6.

Iznimka od ove upute događa se ukoliko su financijski izvještaji formirani u skladu sa okvirom za druge računovodstvene osnove, odnosno postoji mogućnost da skup financijskih izvještaja neće obuhvaćati sve prethodno navedene elemente. Glavne značajke prihvatljivih okvira za financijsko izvještavanje karakteriziraju određene značajke – važnost, potpunost, neutralnost, objektivnost i razumljivost. Navedenim se značajkama osigurava bitnost informacija iznesenih u financijskim izvještajima za korisnike. Informacije koje su iznijete u izvještajima moraju biti relevantne uzimajući u obzir prirodu poslovanja revidiranog subjekta i svrhu sastavljanja financijskih izvještaja. Ne smiju biti izostavljene transakcije, stanja računa ili događaji koji su bitni za donošenje zaključaka. Također, informacije moraju biti nepristrane i jasne, odnosno razumljive i nedvosmislene.⁴⁰

3.3. Okvir za obavljanje revizije učinkovitosti sukladno načelima ISSAI 300

Temeljna načela revizije učinkovitosti VRI-ma osiguravaju temelj za prihvaćanje ili jačanje primjene standarda. Za razliku od financijske revizije, revizija učinkovitosti može se definirati kao ocjenjivanje ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije učinkovito, odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti i mogu li se poboljšati.

⁴¹ Ekonomičnost označava snižavanje troškova resursa na najnižu razinu. Resursi koji se koriste u provođenju revizije učinkovitosti moraju biti pravodobno na raspolaganju na odgovarajućoj razini kvalitete i količine te po najboljoj cijeni. Načelo djelotvornosti se očituje u iskorištavanju tih resursa na najbolji mogući način, a načelo svrhovitosti na ostvarenje zadanih ciljeva i osiguravanje planiranih rezultata.⁴² Revizija učinkovitosti provodi se u šest osnovnih faza. To su planiranje, provedba, izvješćivanje – izrada nacrtu izvješća, usuglašavanje nalaza sa subjektom revizije, izvješćivanje – izrada konačnog izvješća te praćenje provedbe preporuka. Pregled i tijek obavljanja revizije učinkovitosti prikazan je u okviru Slike 2.

⁴⁰ ISSAI 200 – Temeljna načela financijske revizije, str.6.-7.

⁴¹ Akrap et al. (2020.) Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 188

⁴² ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti, str. 3.

Slika 2. Pregled šest faza revizije učinkovitosti



Izvor: Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 197

Kako bi se formirao jedinstven način tumačenja revizije učinkovitosti te propisala načela primjene koja promiču postizanje visokog standarda rada revizije, kreiran je dokument ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti. Standard se nadovezuje na načela iz ISSAI-a 100, stoga se ISSAI 300 mora tumačiti zajedno u skladu s njim te on postavlja temeljni okvir za provođenje revizije učinkovitosti i služi kao pomoć VRI-ma u razvoju njihovih nacionalnih standarda. Iako VRI mogu imati raznolike ovlasti i obavljati svoju djelatnost u različitim uvjetima, one ipak moraju biti sposobne razviti nadležne standarde koji se zasnivaju na Temeljnim načelima revizije učinkovitosti te se navedeno može uključiti u izvješće o provedenoj reviziji u obliku navoda ili rečenice. Navedeno također vrijedi i za usvajanje Smjernica za reviziju učinkovitosti ISSAI 3000-3999.

Revizija učinkovitosti daje uvid u dodatne informacije, predodžbe ili vrijednosti način da:

- ❖ pruža nove perspektive, odnosno osigurava širu i dublju analizu,
- ❖ stimulira pristupačnost informacija različitim interesnim skupinama,
- ❖ daje nezavisna i relevantna stajališta bazirana na revizijskim dokazima i
- ❖ donosi smjernice osnovane na analizi revizijske dokumentacije.⁴³

Može se reći kako je glavna zadaća revizije učinkovitosti promicanje svrhovitog, učinkovitog i ekonomičkog upravljanja, a u isto vrijeme ona pospješuje jačanje odgovornosti i transparentnosti. Promicanje odgovornosti odvija se na način da se osobama s nadzornim i upravljačkim ovlastima pomaže ojačati učinkovitost ispitivanjem djelotvornosti i svrsishodnosti njihovih odluka te ostvaruje li se dobrobit građana, odnosno poreznih

⁴³ ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti, str. 2.

obveznika. Ova vrste revizije više je usmjerena na ona područja pomoću kojih mogu ostvariti dodanu vrijednost građanima i ona područja na kojima se kriju prednosti za poboljšanja. S druge strane, transparentnost se potiče tako što se građanima, parlamentu i ostalim davateljima financijskih sredstva dozvoljava aspekte upravljanja različitih aktivnosti vlade, kao i u konačne rezultate tih aktivnosti. Na taj način, revizija učinkovitosti neposredno doprinosi da građani dobe korisne informacije. A što se tiče preklapanje revizije učinkovitosti sa ostalim vrstama revizije, na temelju ovog okvira definirane su sljedeće smjernice:

- Dijelovi revizije učinkovitosti, dobivene informacije, provedene analize i rezultati mogu se iskoristiti kao bitni elementi opsežnije ili kombinirane revizije.
- Ako dođe do preklapanja elemenata, moraju se poštivati mjerodavni standardi - ukoliko je to moguće.
- Ukoliko postoji nemogućnost poštivanja mjerodavnih standarda, revizori moraju donijeti pravovremenu odluku koji će se standardi primijeniti i pomoću kojih će rukovoditi ciljevima revizije.⁴⁴

3.4. Okvir za obavljanje revizije usklađenosti sukladno načelima ISSAI 400

Revizija usklađenosti odnosi se na ocjenu usklađenosti sa službenim kriterijima kao što su primjerice zakoni i propisi, te druga mjerodavna pravila, kodeksi, i sporazumi, uključujući i zakone o proračunu. Za razliku od financijske revizije i revizije učinkovitosti, cilj revizije usklađenosti jest omogućiti VRI da ocijeni jesu li aktivnosti subjekata u javnom sektoru u skladu s mjerodavnim podlogama prema kojima obavljaju svoju djelatnost. Navedeno uključuje i izvješćivanje o tome u kojoj se mjeri subjekt revizije pridržava utvrđenih kriterija. Posebna zanimljivost je ta što se ova vrsta revizije može provoditi zasebno ili zajedno sa provođenjem financijske revizije ili revizije učinkovitosti, a to će naravno imati i utjecaj na sadržaj izvješća i oblik zaključka. Stoga se može reći kako se revizija usklađenosti uglavnom provodi:

- zajedno s revizijom financijskih izvještaja (ISSAI 4200)
- zasebno, odnosno razdvojeno od financijske revizije (ISSAI 4100)
- kao sastavni dio revizije učinkovitosti.

⁴⁴ ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti, str. 3.

Budući da je revizije usklađenosti jako važan segment djelokruga VRI, samim time se ona povezuje sa revizijom financijskih izvještaja kao neizostavnim dijelom izvještavanja o izvršavanju javnog proračuna. Bitno je napomenuti kako su kod financijske revizije isključivo važni zakoni i propisi s neposrednim i važnim učinkom na financijske izvještaje, dok s druge strane, revizija učinkovitosti daje značaj svim zakonima i propisima koji su bitni za određenu problematiku. Ovaj način provođenja revizije usklađenosti uređuje standard ISSAI 4200 koji se treba zajedno iščitavati sa Smjernicama za financijsku reviziju (ISSAI 1000-2999).⁴⁵

Što se tiče zasebne provedbe revizije usklađenosti, ona je uređena standardom ISSAI 4100 koji sadrži smjernice o njenom planiranju, obavljanju i izvješćivanju odvojeno od revizije učinkovitosti i revizije financijski izvještaja. Kada se revizija usklađenosti obavlja u sprezi s revizijom učinkovitosti, tada se usklađenost zapravo promatra sa aspekta ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti. A, javljanje neusklađenosti može biti uzrok onih aktivnosti koje su objekt revizije učinkovitosti. U ovome slučaju, revizori moraju odlučiti je li u glavnome fokusu ispitati usklađenost ili učinkovitost predmeta revizije te moraju izabrati koje će standarde primijeniti – standarde za reviziju učinkovitosti ili standarde za reviziju usklađenosti.⁴⁶

Osnovne faze procesa revizije usklađenosti iste su kao i kod financijske revizije, a to su:

- 1) planiranje revizije usklađenosti
- 2) provedba revizijskih postupaka
- 3) izvještavanje i
- 4) praćenje provedbe preporuka.⁴⁷

Revizijom usklađenosti dobiva se nepristrana ocjena, kojom se osigurava usklađenost predmeta revizije sa prethodno definiranim kriterijima. Iz toga proizlazi cilj ove vrste revizije i on se ogleda u omogućavanju VRI da izrazi mišljenje i ocjeni jesu li aktivnosti revidiranog subjekta u skladu sa mjerodavnim aktima te izvješćivanje na kojoj razini ih se subjekt pridržava. Iako se u sklopu revizije usklađenosti najviše ispituje pravilnost, u javnom sektoru od izrazite važnosti može biti i ispravnost. Stoga opseg revizije ovisi o djelokrugu VRI te može biti uključena i provjera ispravnosti u revizorovom radu. Često se kaže kako je revizija

⁴⁵ ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti, str.3- 5.

⁴⁶ ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti, str. 5.

⁴⁷ Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 217

usklađenosti glavni segment djelokruga rada javnih revizora u aspektu revizije javnog sektora, budući da zakoni i ostale mjerodavne podloge služe kao osnovno sredstvo pomoću kojeg se provode nadzori nad prihodima i rashodima te njihovim upravljanjem.

Što se tiče transparentnosti, ona se pomoću revizije usklađenosti njeguje tako što se izdaju pouzdana izvješća o tome kako se raspolagalo resursima, upravljanjem i jesu li se poštivala prava građana. Također, ovom revizijom zagovara se i odgovornost na način da se izrađuju izvještaji o odstupanjima od mjerodavnih kriterija, a sve kako bi se ispunio cilj revizije i poduzele preventivne mjere te poziv odgovornih na odgovornost za njihove postupke. Dobro upravljanje se potiče tako da se utvrde slabosti i nepoštivanja zakona i drugih propisa, te se ocjenjuje i ispravnost onda kada su propisi ili zakoni nedovoljni i neadekvatni. Navedeno se posebno odnosi na prijevaru i korupciju. Zato se dobro upravljanje potiče i na način da se procjene i utvrde rizici prijevare.⁴⁸

⁴⁸ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti, str.4.

4. PRISTUP PODACIMA I OBJAVLJENIM IZVJEŠTAJIMA PROVEDNEIH REVIZIJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA EUROPSKE UNIJE

Informacijske i komunikacijske tehnologije pružaju VRI promicanje odgovornosti i transparentnost u pogledu javne potrošnje i sličnih aktivnosti. Korištenjem modernih tehnologija, VRI mogu rezultate revizije učiniti dostupnijima široj javnosti, a time i ojačati ulogu javnosti u osiguravanju poboljšane usklađenosti i veće kvalitete u korištenju javnih resursa.⁴⁹ Cilj istraživanja jest utvrditi i ocijeniti dostupnost podataka koje izabrana VRI pruža svojim korisnicima. Ukoliko uzmemo u obzir jezične barijere koje mogu ozbiljno utjecati na razumijevanje izvještaja, istraživanje će se isključivo baviti dostupnošću podataka na engleskome jeziku, uz određenu iznimku gdje će se promatrati dostupnost podataka sa aspekta njemačkog jezika. Komparativne analize provoditi će se između web stranica 10 VRI odabranih zemalja članica EU, a to su: Austrija, Belgija, Cipar, Danska, Grčka, Hrvatska, Italija, Njemačka, Poljska i Slovenija. Kroz prvu fazu istraživanja, postaviti će se uvjeti koje pojedina web stranica mora sadržavati kako bi se ispunile potrebe za dostupnošću, istinitosti i kvaliteti informacija koje VRI moraju pružiti svojim korisnicima. Također, će u navedenoj fazi biti predstavljeni ustroj, misija i ciljevi pojedine VRI. U Tablici 4. dan je abecedni popis promatranih zemalja zajedno sa navedenim službenim web stranicama nadležne VRI.

Tablica 4. Popis službenih web stranica VRI odabranih zemalja članica EU

Zemlja	Službena web stranica VRI
Austrija	https://www.rechnungshof.gv.at/
Belgija	https://www.ccrek.be/
Cipar	http://www.audit.gov.cy
Danska	https://rigsrevisionen.dk/
Grčka	http://www.elsyn.gr
Hrvatska	http://www.revizija.hr
Italija	http://www.corteconti.it
Njemačka	http://www.bundesrechnungshof.de
Poljska	https://www.nik.gov.pl/en/
Slovenija	http://www.rs-rs.si

Izvor: Priredila autorica

⁴⁹ González-Díaz, B., Díaz, A., García-Fernández, R., (2008). Supreme Audit Institutions and their communication strategies. *International Review of Administrative Sciences* str. 440.

Kroz ostale faze istraživanja, koje će detaljnije obuhvatiti problematiku, bit će predstavljen rad svake VRI tijekom 2020. godine koji se može zaključiti iz objavljenih izvještaja na engleskome jeziku. Odnosno, prikazati će se način na koji korisnici koji razumiju engleski jezik percipiraju određenu VRI i njen djelokrug rada. Točnije, želi se ispitati pridržavaju li se institucije u svojem radu prethodno predstavljenih načela transparentnosti i odgovornosti te jesu li informacije i podaci koje pružaju prema korisnicima koji se ne služe njihovim službenim jezikom, odnosno široj javnosti, dostatni i relevantni za donošenje bitnih zaključaka i opažanja.

4.1. Komparativna analiza službenih web stranica vrhovnih revizijskih institucija odabranih zemlja Europske unije

U ovom dijelu istraživanja, uspoređivati će se službene web stranice VRI-a na engleskome jeziku. Cilj komparativne analize jest dobiti uvid u strukturu i sadržaj web stranica te u kojoj mjeri VRI čine svoje izvještaje transparentnima prema inozemnim korisnicima. Za svaku web stranicu bit će istaknuta tablica opažanja, odnosno prikaz je li web stranica zadovoljila sljedeće uvjete:

- 1) Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik – ova karakteristika izrazito je bitna za provođenje komparativne analize i polazište je ovog istraživanja. Prijevod se mora nalaziti u samoj strukturi web stranice te se ne koristi opcija prijevoda predložene od strane internet preglednika.
- 2) Vidljive oznake društvenih mreža – kako bi VRI još bolje održavale transparentnost i samim time promicale odgovornost, društvene mreže postavljaju se kao platforma za razmjenu informacija i komuniciranje sa korisnicima izvještaja, odnosno građanima. Također, društvene mreže ovdje igraju itekako važnu ulogu u zbližavanju i predstavljanju rada VRI prema korisnicima te omogućava jednostavniju komunikaciju.⁵⁰
- 3) Tražilica – tražilica mora biti vidljiva na početnoj stranici, a njena zadaća je pretraživati pojmove na engleskom jeziku, te ju dakako, svaka web stranica mora imati kako bi olakšala pretraživanje specifičnih izvještaja i objava.
- 4) Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti – sve VRI trebale bi obavještavati svoje korisnike o novostima koje su povezane sa obavljanjem njihove djelatnosti, ispunjenja ciljeva i misije.

⁵⁰ Grbavac J., Grbavac V. (2014.) *Pojava društvenih mreža kao globalnog komunikacijskog fenomena*, Media, culture and public relations, str. 206-219

- 5) Vidljiv kontakt – kontakt, odnosno navedena e-mail adresa, adresa sjedišta te telefonski broj moraju biti vidljivi na web stranici i to na dobro vidljivom mjestu kako bi korisnici mogli kontaktirati VRI ukoliko imaju dodatna pitanja o njihovom radu.
- 6) Prilagođenost korisnicima mobitela – web stranice moraju biti prilagođene i mobilnim korisnicima zbog široko rasprostranjene uloge i korištenja mobilne tehnologije.
- 7) Kolačići (eng. *Cookies*) – od stupanja na snagu 2018. godine, Opća uredba o zaštiti podataka (GDPR) nalaže primjenjivanje kolačića, odnosno obavijesti da određeno web mjesto traži informacije o osobnim podacima posjetitelja web stranice. Navedeno mora biti izjašnjeno prilikom prve posjete stranici.⁵¹
- 8) Dostupnost revizorskih izvještaja – iako će navedena problematika biti detaljno razjašnjena u poglavlju 4.4., ovdje se želi iskazati sveobuhvatna dostupnost informacija i izvještaja inozemnim korisnicima. Za potrebe istraživanja, revizijski izvještaji će se smatrati dostupnima ukoliko korisnici mogu do njih doći u originalnom obliku na službenom jeziku, ili barem do njihovih sažetaka i naslova na engleskome jeziku.

Austrijski revizijski sud (njem. *Rechnungshof Österreich*) vrhovna je institucija za reviziju Republike Austrije u kojoj više od 200 revizora revidira oko 6000 javnih institucija, a svako izvješće pruža analizu postojećeg stanja i moguća rješenja.⁵² Web stranica austrijske VRI do sada ima najinovativnije karakteristike te korisnicima omogućava brzo i jednostavno snalaženje. Na samoj početnoj stranici moguće je vrlo lako doći do određenog izvješća putem tražilice ili jednostavno odabrati kategoriju koje daju više informacija o samoj instituciji. Iako su navedene kategorije napisane skraćenicama na njemačkom jeziku, pozicioniranjem miša na željenu kategoriju dobiva se kratak opis na engleskome jeziku. Tako kategorija *WER* (u prijevodu „tko“) označava kategoriju u kojoj je opisan organizacijski ustroj institucije te misija VRI. Kategorija *TUT* (u prijevodu „raditi, činiti, obavljati“) pobliže opisuje djelatnost i obaveze revizijskog suda, te kategorija *WIRKT* (u prijevodu „rad, djelo“) označava proizvode odnosno cjelokupan rad revizora – godišnja izvješća, inovacije i *follow-up* revizije. Što se tiče pretraživanja izvješća na web stranici, postoji tražilica sa ponuđenim opcijama detaljnog pretraživanja sa preporukama poput: godine izvješća, teme izvješća, mjesta (federacija, općina, zemlja), način provođenja daljnjih aktivnosti (daljnje publikacije, donacije stranaka, savezni

⁵¹ *GDPR i pravila o korištenju kolačića*. (2019.), gdprkonferencija.hr. [Online]. Dostupno na: <https://gdprkonferencija.hr/gdpr-i-pravila-o-koristenju-kolacica/> [14.6.2021]

⁵² Rechnungshof Österreich (2021.). *Austrian Court of Audit*. [Online]. Dostupno na: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/wer-wir-sind/RechnungshofOesterreich/Austrian_Court_of_Audit.html [14.6.2021]

računi, priopćenja za tisak, izvod računa, izvješća o aktivnostima, izvješća o prihodima) te naknadni pregled izvještaja. Ipak, navedena tražilica dostupna je samo na austrijskom službenom jeziku – njemačkom, a samim time se povlače i originalni izvještaji bez mogućnosti prijevoda na engleskom jeziku.⁵³ U nastavku je dana i Tablica 5. sa prethodno utvrđenim uvjetima.

Tablica 5. Tablica opažanja službene web stranice VRI Austrije

Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik	Vidljive oznake društvenih mreža	Tražilica	Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti	Vidljiv kontakt	Prilagođenost korisnicima mobitela	Kolačići (eng. <i>Cookies</i>)	Dostupnost revizorskih izvještaja
✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓

Izvor: Priredila autorica

Osnovan člankom 180. Ustava, Revizijski sud Belgije (nizoz. *Rekenhof*) pomoćno je tijelo Parlamenta. Vršiti vanjski nadzor proračunskog, računovodstvenog i financijskog poslovanja savezne države, zajednica, regija, institucija javnih službi ovisno o njima i pokrajina. Zanimljivo je to što kod ove vrhovne revizijske institucije, pregled gradova ne spada u nadležnost Revizorskog suda.⁵⁴ Na početnom web mjestu, odmah je dan raznolik izbor prijevoda web stranice – nizozemski, francuski, njemački i engleski jezik. Web stranica VRI Belgije, na prvi se pogled čini jednostavna i praktična za korištenje. S druge strane, vidljivo je kako stranica nije izrađena do kraja i da postoje prazne kategorije „Novosti“ (engl. *News*) i „Istaknuto“ (engl. *Featured*), uz napomenu kako je navedena kategorija dostupna i vidljiva na web stranici prilagođenoj za korisnike mobitela. Nadalje, uočeno je kako su izvještaji dostupni samo na francuskom i nizozemskom jeziku, usprkos prijevodu cijele web stranice. Stoga jedini mogući način sakupljanja informacija o provedenim izvještajima od strane inozemnih korisnika jest korištenje sažetaka sastavljenih izvještaja koji su ipak objavljeni na engleskom jeziku. Tražilica je vidljiva na početnoj stranici, no pokušajem pretraživanja ključnih riječi ne

⁵³Službena web stranica austrijskog Revizorskog suda [Online]. Dostupno na: <https://www.rechnungshof.gv.at/rh/Startseite1.html> [14.6.2021]

⁵⁴ Rekenhof (2021). *Presentation*. [Online]. Dostupno na: <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/Presentation.html> [14.6.2021]

dobiva se ikakav rezultat.⁵⁵ U nastavku je predstavljena Tablica 6. koja sadrži opažanja za web stranicu belgijske VRI.

Tablica 6. Tablica opažanja službene web stranice VRI Belgije

Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik	Vidljive oznake društvenih mreža	Tražilica	Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti	Vidljiv kontakt	Prilagođenost korisnicima mobitela	Kolačići (eng. <i>Cookies</i>)	Dostupnost revizorskih izvještaja
✓	-	-	-	✓	✓	-	✓

Izvor: Priredila autorica

Web stranica VRI Cipra, također kao i prethodne zemlje ima opciju prijevoda cijelog web mjesta na engleskom jeziku. Stranica se čini uredna i jednostavna za korištenje. Također, na stranici je postavljeno i *Twitter* sučelje koje prikazuje aktivnost VRI-a na navedenoj društvenoj mreži. No ipak, mogućnost pretraživanja odnosno, korištenja tražilice je ograničena te je potrebno unijeti korisničko ime i lozinku za njeno korištenje. Još jedna zanimljiva stvar je ta da su u rubrici „Godišnji izvještaji“ objavljeni godišnji izvještaji zaključno sa 2014. godinom. No navedeno ne znači da od tada VRI nije objavljivala izvještaje za provedenu godišnju reviziju, već se to odnosi na prijevode spomenute vrste izvještaja. Drugačije rečeno, VRI je objavljivala verzije prevedene na engleski jezik revizijskih izvješća samo do 2014. godine. Ostala izvješća se dakako mogu pronaći, ali su napisana na njihovom službenom jeziku. Osim godišnjeg izvješća za provedenu reviziju 2014. godine, od tada su na engleskom jeziku objavljena svega 7 izvještaja. Jedino se u rubrici „Posebni izvještaji – središnja država“ nalaze se izvještaji za 2020. godinu čija je objava bila u 2021. godini.⁵⁶ U Tablici 7. iskazana su opažanja za početnu web stranicu revizijske institucije Cipra.

⁵⁵ Službena web stranica belgijskog Revizorskog suda [Online]. Dostupno na: <https://www.ccrek.be/EN/> [14.6.2021]

⁵⁶ Službena web stranica ciparskog Ureda za reviziju [Online]. Dostupno na: http://www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/index_en/index_en?OpenDocument [15.6.2021]

Tablica 7. Tablica opažanja službene web stranice VRI Cipra

Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik	Vidljive oznake društvenih mreža	Tražilica	Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti	Vidljiv kontakt	Prilagođenost korisnicima mobitela	Kolačići (eng. <i>Cookies</i>)	Dostupnost revizorskih izvještaja
✓	✓	-	-	✓	✓	✓	✓

Izvor: Priredila autorica

Državni ured za reviziju Danske (dansk. *Rigsrevisionen*) neovisna je institucija i dio parlamentarne kontrole u Danskoj. Državni ured za reviziju vrši reviziju računa središnje države. To znači da Državna revizija istražuje jesu li računi točni i koristi li se državni novac u svrhe o kojima je odlučio parlament.⁵⁷ U odnosu na prethodne web stranice VRI-a, danski Ured za reviziju ima zaista moderno izgrađenu web stranicu, pri čemu su najprije navedena nedavna izvješća o reviziji, a potom tražilica te istaknute karakteristike rada VRI poput misije i održavanje suradnje sa parlamentom. Zanimljivo je primijetiti kako se odmah na početnoj stranici nude čak 2 tražilice koje su, u svojoj strukturi iste te daju jednake rezultate. Dodatno, službena web stranica je tijekom istraživanja prikazivala probleme zbog kojih se svako malo odbijao pristup stranici.⁵⁸ No ipak, uz kratko vrijeme čekanja pokretanja stranice mogla su se zapisati opažanja te ih prikazati u Tablici 8.

Tablica 8. Tablica opažanja službene web stranice VRI Danske

Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik	Vidljive oznake društvenih mreža	Tražilica	Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti	Vidljiv kontakt	Prilagođenost korisnicima mobitela	Kolačići (eng. <i>Cookies</i>)	Dostupnost revizorskih izvještaja
✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Izvor: Priredila autorica

Synedrio je grčki vrhovni revizijski sud (engl. *Hellenic Court of Audit*), revizorska institucija koja vrši reviziju korištenja javnih sredstava u Grčkoj u skladu s načelima zakonitosti, pravilnosti i dobrog financijskog upravljanja.⁵⁹ Njihova misija je odlučno pridonijeti kvaliteti

⁵⁷Rigsrevision (2021). *Our work*. [Online]. Dostupno na: <https://uk.rigsrevisionen.dk/our-work> [15.6.2021.]

⁵⁸ Službena web stranica danskog Ureda za reviziju [Online]. Dostupno na: <https://uk.rigsrevisionen.dk/> [15.6.2021]

⁵⁹ Synedrio (2021.). *The Court*. [Online]. Dostupno na: <https://www.elsyn.gr/en/node/1213> [16.6.2021]

i učinkovitosti upravljanja javnim financijama u Grčkoj te nalažu kako su za to ključni strateški ciljevi poput: pružanje značajne uvide grčkom parlamentu kako bi mu omogućio da učinkovitije izvršava svoju nadzornu ulogu, poboljšanje financijskog upravljanja i odgovornosti tijela opće države, jačanje sustava financijske kontrole i odgovornosti te povećati sposobnost revizije.⁶⁰ Iako VRI Grčke obavlja ulogu kao VRI i vrhovni financijski sud, čija su izvješća također objavljena na službenoj web stranici, vidljivo je kako na engleskome jeziku nisu objavljeni revizorski izvještaji za 2020. godinu. „Najnovije“ izvješće na engleskome jeziku datira 13.11.2019. Kod ove web stranice, također je zanimljivo to što ne postoji tražilica niti kontakt.⁶¹ Daljnja opažanja dana su u Tablici 9.

Tablica 9. Tablica opažanja službene web stranice VRI Grčke

Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik	Vidljive oznake društvenih mreža	Tražilica	Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti	Vidljiv kontakt	Prilagođenost korisnicima mobitela	Kolačići (eng. Cookies)	Dostupnost revizorskih izvještaja
✓	✓	-	✓	-	-	-	✓

Izvor: Priredila autorica

Državni ured za reviziju Republike Hrvatske je ustrojen kao jedinstvena institucija koja se sastoji od Središnjeg ureda u glavnome gradu Hrvatske i 20 područnih ureda u županijskim središtima.⁶² Rad Državnog ureda za reviziju odnosi se na financijsku reviziju, reviziju učinkovitosti i reviziju usklađenosti svih onih subjekata koji su zakonom određeni da moraju biti revidirani od strane Ureda.⁶³ Web stranica ove VRI još jedan je primjer modernog postavljanja web stranica te uspješnog objavljivanja svih aktualnih novosti na engleskome jeziku. Što se tiče izvještaja, postavljeni su sažetci samo ponekih revizorskih izvještaja, točnije njih 5. Ti sažetci izvještaja imaju istu strukturu koja se sastoji od sažetka i nalaza revizije. Kod ove web stranice, izuzetno je pohvalno za istaknuti kako postoji opcija kojom se mogu prilagoditi veličina slova, kontrast, prilagoditi tekst osobama sa disleksijom i podcrtati sve hiperveze. Ovo izuzetno olakšava pregled informacija na web stranici onima kojima su

⁶⁰ Synedrio (2021.). *Our work*. [Online]. Dostupno na: <https://www.elsyn.gr/en/node/1210> [16.6.2021.]

⁶¹ Službena web stranica grčkog Revizijskog suda [Online]. Dostupno na: <https://www.elsyn.gr/en> [16.6.2021.]

⁶² Državni ured za reviziju (2021.). *Ustrojstvo*. [Online]. Dostupno na: <https://www.revizija.hr/ot-nama/ustrojstvo/16> [16.6.2021.]

⁶³ Zakon o državnom uredu za reviziju, NN 25/19. čl. 8. [Online]. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> [16.6.2021.]

potrebne navedene postavke.⁶⁴ Stoga je u nastavku prikazana Tablica 10. te se zaključuje kako web stranica Državnog ureda za reviziju ispunjava sve postavljene uvjete.

Tablica 10. Tablica opažanja službene web stranice VRI Hrvatske

Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik	Vidljive oznake društvenih mreža	Tražilica	Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti	Vidljiv kontakt	Prilagođenost korisnicima mobitela	Kolačići (eng. Cookies)	Dostupnost revizorskih izvještaja
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Izvor: Priredila autorica

Revizorski sud Italije (ita. *Corte dei Conti*) ima ulogu nadzornog i pravosudnog tijela. Članovi Revizorskog suda imaju kvalifikacije sudaca, kako u izvršavanju kontrolnih funkcija, tako i nadležnosti i tužitelja, koji su stavljeni u jednu ulogu bez razlike između različitih funkcija.⁶⁵ Web stranica VRI Italije jako je zanimljiva budući da ne pruža tipičan izgled web stranica prevedenih na engleski jezik kao što smo do sada mogli vidjeti. Ova web stranica ima takozvani Engleski kutak (engl. *English corner*), odnosno područje koje pruža kratak uvid u talijansku VRI zajedno sa sintezom njene organizacije, funkcije i aktivnosti u vidu međunarodnih odnosa. Iako je napomenuto kako se radi o sažetom uvidu, kutak pruža dostatne informacije kako bi korisnika upoznao sa svojim radom te osigurava primjerene informacije o samom sudu poput funkcije, organizacije, misije i ciljeve revizijskog suda. No ipak, na web stranici može se pronaći samo dva sažetka provedene revizije za 2020. godinu iako svaki sažetak nosi i više od 30 stranica⁶⁶, a karakteristike Engleskog kutka navedene su u Tablici 11.

⁶⁴ Službena web stranica hrvatskog Državnog ureda za reviziju [Online]. Dostupno na: <https://www.revizija.hr/en> [16.6.2021.]

⁶⁵ Corte dei Conti. *Brief history of the Corte dei conti*. [Online]. Dostupno na: (<https://www.corteconti.it/Home/Organizzazione>) [17.6.2021]

⁶⁶ Službena web stranica talijanskog Revizorskog suda [Online]. Dostupno na: <https://www.corteconti.it/Home/EnglishCorner> [17.6.2021]

Tablica 11. Tablica opažanja službene web stranice VRI Italije

Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik	Vidljive oznake društvenih mreža	Tražilica	Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti	Vidljiv kontakt	Prilagodенost korisnicima mobitela	Kolačići (eng. <i>Cookies</i>)	Dostupnost revizorskih izvještaja
✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓

Izvor: Priredila autorica

Njemačka VRI (njem. *Bundesrechnungshof*) izvršava reviziju saveznog financijskog i komercijalnog upravljanja, a revizijskim radom obuhvaćeni su savezni godišnji prihodi i rashodi koji su proteklih godina bili veći od 700 milijardi eura, osiguravatelji socijalnog osiguranja i udjeli savezne vlade u poduzećima iz privatnog sektora. Osim revizijske funkcije, Savezni ured za reviziju ima savjetodavnu ulogu.⁶⁷ Za ovu se web stranicu može reći kako prikazuje sve aktualne novosti na engleskome jeziku kao i ažurne prijevode revizorskih izvještaja. A što se tiče preglednosti pojedinog izvještaja, nudi se mogućnost odabira između kategorije za preuzimanje cijelog izvještaja, kategorije namijenjena medijima te kategorija ključne problematike. Ovdje je također pohvalno za istaknuti to što se nalaze kratki informativni videozapisi na engleskome jeziku koji opisuju rad, dužnosti i funkciju ove VRI. Također, objavljeni su i videozapisi na znakovnom jeziku te postoji opcija za prijevod cijele web stranice na lakšoj verziji (eng. *Easy language*) njemačkog jezika što je idealno za one inozemne korisnike koji razumiju osnove njemačkog jezika⁶⁸. U nastavku je predstavljena tablica opažanja.

⁶⁷ Bundesrechnungshof (2021.) *Mission statement*. [Online]. Dostupno na: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/mission-statement> [17.6.2021.]

⁶⁸ Službena web stranica njemačke VRI [Online]. Dostupno na: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/mission-statement> [17.6.2021]

Tablica 12. Tablica opažanja službene web stranice VRI Njemačke

Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik	Vidljive oznake društvenih mreža	Tražilica	Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti	Vidljiv kontakt	Prilagodенost korisnicima mobitela	Kolačići (eng. <i>Cookies</i>)	Dostupnost revizorskih izvještaja
✓	-	✓	✓	✓	✓	-	✓

Izvor: Priredila autorica

Misija Vrhovnog ureda za reviziju Poljske je poticanje dobrog upravljanja i učinkovitosti u javnim službama u korist države. Također, njegova vizija je postati široko priznata vrhovna institucija za reviziju čija će izvješća biti dugo potreban i tražen izvor informacija za državne vlasti i javnost.⁶⁹ Kod promatranja službene web stranice ureda za reviziju, moglo se primijetiti kako na stranici koja je prevedena na engleski jezik nisu vidljive oznake društvenih mreža, već samo na web stranici koja je uređena na poljskom jeziku. Također, tražilica obavlja izvanredan posao pretraživanja pojmova na engleskom jeziku budući kako je uspjela pružiti opsežne članke o izabranoj temi koji nisu bili vidljivi na web mjestu koji je preveden na engleski jezik. Ova VRI na svojim web stranicama opsežne sažetke izvještaja dostavlja u obliku kategorije „Novosti“ (engl. *News*). U tim objavljenim sažetcima, može se uočiti, a samim time i pohvaliti, kako VRI daje zaista detaljne informacije o provedenim revizijama te njenom djelokrugu rada. No s druge strane, navedeno može i zbunjivati korisnike budući da se kratki članci o novostima miješaju sa dugim izvještajima⁷⁰. U Tablici 13. prikazana su preostala ključna zapažanja.

⁶⁹ Supreme Audit Office (2021.) *About us*. [Online]. Dostupno na: <https://www.nik.gov.pl/en/about-us/> [18.6.2021]

⁷⁰ Službena web stranica poljskog Vrhovnog ureda za reviziju [Online]. Dostupno na: <https://www.nik.gov.pl/en/> [18.6.2021]

Tablica 13. Tablica opažanja službene web stranice VRI Poljske

Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik	Vidljive oznake društvenih mreža	Tražilica	Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti	Vidljiv kontakt	Prilagodенost korisnicima mobitela	Kolačići (eng. Cookies)	Dostupnost revizorskih izvještaja
✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Izvor: Priredila autorica

Revizijski sud Slovenije revidira sve javne institucije koje primaju javna sredstva i sve one koje primaju europska sredstva u Sloveniji.⁷¹ Njihova službena web stranica također ima moderan izgled, a jedinstvena je po tome što se na početnoj stranici nalazi informacija na koliko revizija trenutno radne državni revizori te javno pozivaju svoje korisnike na inicijativu. Ova VRI također ima objavljenje kratke video isječke u kojima predstavlja svoj rad, obaveze, funkciju i organizaciju svojim korisnicima na engleskom jeziku te uz to imaju i objavlvenu prezentaciju koja pobliže opisuje proces revizije. Dodatno, redovito i ažurno objavljuju sve novosti u pogledu revizije javnog sektora. No, s druge strane, nisu objavljena izvješća na engleskome jeziku o provedenim revizijama, već su izvješća dostupna samo na njihovom službenom jeziku, a jedino su naslovi izvješća prevedeni na engleski jezik pa se otprilike i može raspoznati koje teme su bile predmet revizije tijekom 2020. godine.⁷² Daljnja opažanja dostupna su u okviru Tablice 14.

⁷¹ Court of Audit (2018.). *About us*. [Online]. Dostupno na: <http://www.rs-rs.si/en/about-the-court-of-audit/about-the-court-of-audit/about-us/> [18.6.2021]

⁷² Službena web stranica slovenskog Revizorskog suda [Online]. Dostupno na: <https://www.rs-rs.si/en/>

Tablica 14. Tablica opažanja službene web stranice VRI Slovenije

Mogućnost prijevoda web stranice na engleski jezik	Vidljive oznake društvenih mreža	Tražilica	Prikaz aktualnih vijesti tj. novosti	Vidljiv kontakt	Prilagođenost korisnicima mobitela	Kolačići (eng. <i>Cookies</i>)	Dostupnost revizorskih izvještaja
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Izvor: *Priredila autorica*

4.2. Područja revizije vrhovnih revizijskih institucija odabranih zemlja Europske unije

U ovom dijelu rada bit će prikazan djelokrug rada u 2020. godini VRI odabranih zemlja koje su predstavljene u ovome poglavlju. Iako je iznenadna COVID-19 kriza kroz 2020. godinu zahvatila gotovo čitavi svijet te utjecala na rad mnogih institucija, čak će i u ovome radu biti neizbježno izostaviti njen učinak na rad VRI. U ovome kontekstu, uloga VRI postaje još više značajnija budući kako se javlja rizik od značajne i nesavjesne zlouporabe hitnih slučajeva te preusmjeravanje financiranja od onih kojima je potrebna. Također, povećava se i rizik od prijave i korupcije stoga VRI imaju izrazito važnu ulogu u revidiranju hitnih slučajeva kako se novčana sredstva iz javnih fondova ne bi zloupotrijebila.⁷³ Bit će promatrano koje institucije su nastavile djelovati sukladno revizorskom planu, revizijskim ciljevima i djelokrugu rada koji su bili određeni za 2020. godinu, a koje institucije su bile obavezne pružiti svojim korisnicima pouzdane informacije o državnom potrošnji i odgovoru na pandemiju. Važno je za naglasiti kako u ovome dijelu istraživanja neće biti obrađena VRI Grčke, budući da u 2020. godini nije objavila ni jedan izvještaj na engleskome jeziku.

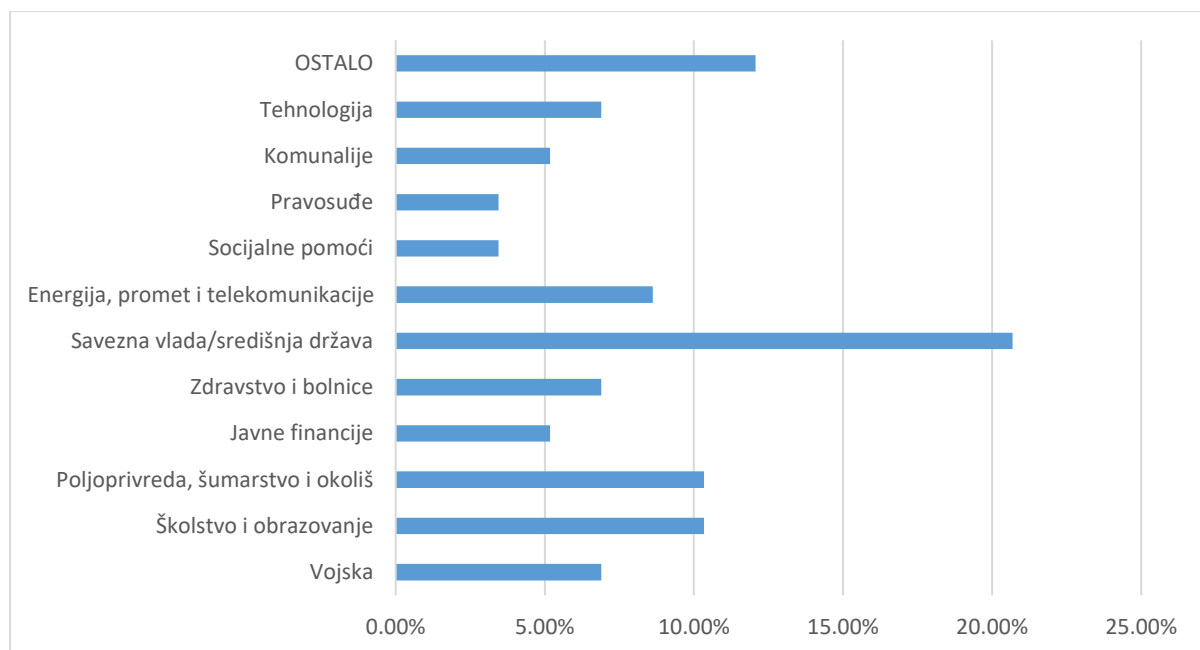
Sukladno Izvješću o aktivnostima 2020. austrijskog revizorskog suda, COVID-19 kriza također je Austriji i svim vladinim institucijama postavila čvrste izazove. Kako je kriza zahvatila i nastavlja utjecati na sva područja društva, država je bila pozvana učiniti sve kako bi zaštitila najvažnije dobro - zdravlje. Provođenjem revizije zdravstvenog sektora otkrivaju se nedostaci poput nedovoljnog broja bolničkih kreveta i lijekova.⁷⁴ Uz izravne zaštitne mjere, vlade na

⁷³ World Bank Group (2020.). *Role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in Governments' Response to COVID-19: Emergency and Post Emergency Phases*. Str. 6.[Online], dostupno na: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/33901/COVID-19-Role-of-Supreme-Audit-Institutions-SAIs-in-Governments-Response-to-COVID-19-Emergency-and-Post-Emergency-Phases.pdf?sequence=5&isAllowed=y> [23.6.2021]

⁷⁴ Accounts Chamber of the Russian Federation (2020.). *Coronavirus Epidemic: National Healthcare Systems Response*. [Online], dostupno na: <https://ach.gov.ru/upload/pdf/ENG%20Covid-19-health-fin.pdf> [23.6.2021]

saveznoj i državnoj razini morale su poduzeti mjere za gospodarstvo i društvo zajedno s Nacionalnim vijećem i državnim parlamentima, jer su suočene s masovnim učincima COVID-19. Stoga je Nacionalno vijeće odlučilo donijeti dva proračuna - za 2020. i 2021., u kojima su postavljeni okviri za ublažavanje različitih učinaka pandemije. Stoga je austrijski revizorski sud u 2020. godini poseban fokus stavio na tokove financiranja u saveznim financijskim izvještajima, posebno onima iz fonda za upravljanje krizama, kako bi provjerio usklađenost i stvorio transparentnost.⁷⁵ Osim zdravstvene krize, ova VRI se naravno bavila i ostalim važnim pitanjima, stoga je tijekom 2020. godine sastavila ukupno 58 izvještaja raznolikih tema. U Grafikonu 1. može se vidjeti koja su područja bila revidirana u 2020. godini od strane austrijskog revizorskog suda, a može se i zaključiti kako je revizija učinkovitosti aktivnosti središnje države bila najviše spomenuti predmet revizije, te je čak 12 izvještaja objavljeno na navedenu temu. U kategoriji „Ostalo“ prisutne su teme koje su se samo javile po jednome izvještaju, a to su: financijski sektor i banke, prehrambena industrija, kultura, zelena energija i gospodarstvo.

Grafikon 1. Prikaz područja revizije austrijske VRI 2020. godine



Izvor: Priredila autorica

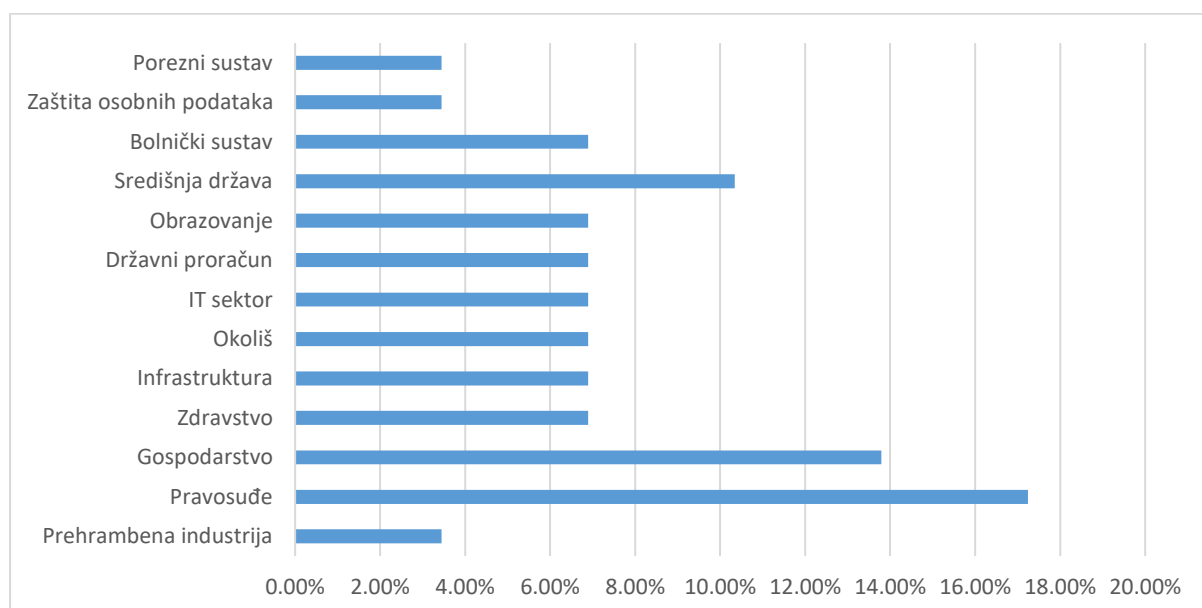
⁷⁵Rechnungshof Österreich (2020.). *Tätigkeitsbericht 2020 des Rechnungshofes Österreich*. Str. 1. -10.[Online]. Dostupno na: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_1/home_2/Taetigkeitsbericht_des_Rechnungshofes_2020_BF.pdf [19.6.2021]

Revizijski sud Belgije ukupno je objavio 31 izvještaj o obavljenim revizijama kroz 2020. godinu. Većina izvještaja odnosi se na upravljanje državnog proračuna i njegovom potrošnjom, a mogu se javiti i teme poput COVID-19, učinkovitost javne politike za donošenje dodatnih mirovina te raspodjelu mirovinskih rezervi, upravljanje javnim financijama te učinkovitost poreznih vlasti, procjena kontrole rizika upravljanja u okviru četiri nacionalna nuklearna tijela odgovorna za regulaciju i kontrolu sektora. Također, izdani su komentari i zapažanja za ispitivanje nacrtu državnog proračuna za 2021. godinu, kašnjenja i prekoračenja proračuna za upravljanje turističkom politikom te financijski položaj socijalne sigurnosti u 2019.

Kao što je već prethodno spomenuto ovom poglavlju, VRI Cipra od 2014. godine ima samo objavljenih 7 sažetaka izvještaja prevedenih na engleski jezik. Od tih 7 sažetaka, njih 3 je objavljeno u 2020. godini. Sukladno tome, može se zaključiti kako je područje revizije ciparske VRI bilo: ispitivanje programa za privlačenje investicija, promjena sustava urbanog uređenja i revizijom Ministarstva pravosuđa i javnog reda.

Od ukupno 29 objavljenih izvještaja na službenoj web stranici, zaključuje se kako je danski Ured za reviziju fokus većim dijelom stavio na reviziju pravnog sustava (17,24 %), gospodarstva (13,79 %) i aktivnosti poduzete od strane središnje države (10,34 %). Osim spomenutih područja, javljaju se i ostale teme poput prehrambene industrije, zdravstva, infrastrukture, okoliša, IT sektora, obrazovanja te ostalih tema čiji je udio u ukupnog broja objavljenih izvještaja prikazan na Grafikonu 2.

Grafikon 2. Prikaz područja revizije danske VRI 2020. godine



Izvor: Priredila autorica

Iako Državni ured za reviziju Republike Hrvatske skoro pa svake godine iznosi više od 100 izvještaja na svom nacionalnom jeziku, primjerice 2013. godine broj objavljenih izvještaja putem službene mrežne stranice iznosio je 244⁷⁶, na svojoj web stranici ima objavljeno čak 5 sažetaka izvještaja napisanih na engleskome jeziku, a predmeti provedenih revizija bili su:

- aktivnosti planiranja, organiziranja, rukovanja i izvještavanja o provedenim aktivnostima upravljanja intervencijama u slučaju naglog onečišćenja u Jadranskom moru – ovaj predmet revizije spominje se u čak dva izvještaja,
- aktivnosti koje su poduzele nadležne institucije i tijela Republike Hrvatske kako bi bili spremni za provedbu ciljeva održivog razvoja iz Agende 2030 za održivi razvoj,
- prodaja dionica poduzeća Hrvatsko mirovinsko investicijsko društvo d.o.o. iz portfelja kapitalnih fondova kojima društvo upravlja
- aktivnosti Ministarstva zdravstva i Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, kao i zdravstvenih ustanova vezanih uz održavanje i upravljanje listama čekanja za postupke magnetske rezonancije (MRI) i nadzor održavanja i upravljanja listama čekanja.

U jednom od ukupno 2 objavljenih sažetaka izvještaja talijanske VRI, pobliže je opisano gospodarsko stanje u Italiji uslijed širenja zaraze COVID-19 virusom. Točnije, Revizijski sud izvještava kako je pandemija još znatnije utjecala na makroekonomsko usporavanje i međunarodnu trgovinu. Ukoliko još k tome pridodamo i inflaciju od 1,5 %, BDP Italije u 2020. godini iznosio je svega 0,6 %. Tržište rada također je snažno pogođeno krizom, a navedeno prikazuje porast stope nezaposlenosti s 10 na 11,6 % u 2020.⁷⁷ Uz navedeno, na web stranici objavljen je i izvještaj koji pobliže opisuje proračunski ciklus i Agendu 2030 sukladno Ciljevima održivog razvoja (engl. *The Sustainable Development Goals – SDG*).

Njemačka VRI, na svojoj je web stranici objavila ukupno 17 izvještaja na engleskome jeziku o provedenim revizijama tijekom 2020. godine. Većina tema bavila se kako smanjiti ili u potpunosti zaustaviti ilegalne radnje poput prijevare s porezom na promet te vladine akcije u smanjenu rizika od prijevare, ublažiti nastajanje tzv. lažnih transakcija kako bi se ostvarili povrti od poreza, te rješavanje problema neprijavljenih radnika u zemlji. Također, uslijed COVID-19 krize, Njemačka VRI oštro se osvrnula i na činjenicu kako je bolnički sustav

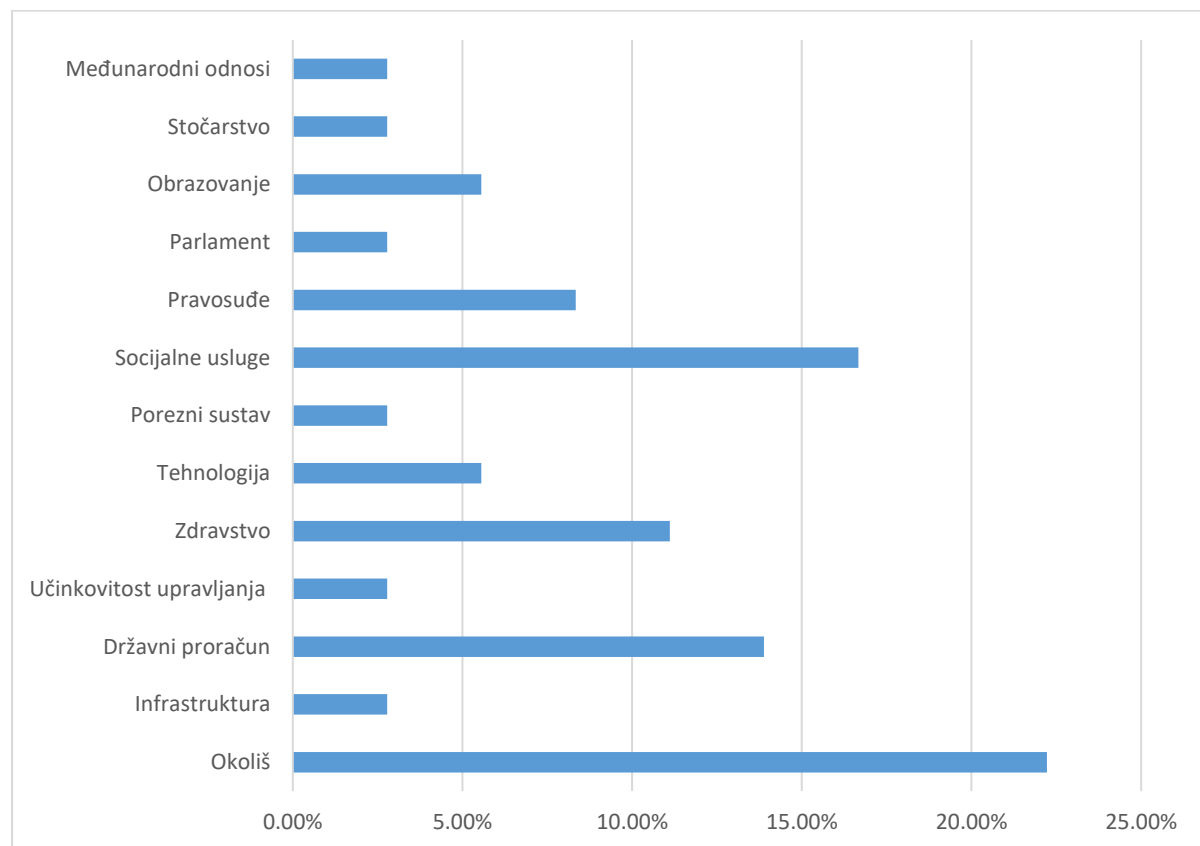
⁷⁶ Manojlović, R. (2016.). Pravno uređenje mjerenja učinka u hrvatskoj državnoj upravi i lokanoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Pravni vjesnik. Str.14. [Online] Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=238496 [23.6.2021]

⁷⁷ Corte dei Conti (2020.) *Public Finance Coordination Report*. str.1-7. [Online]. Dostupno na: <https://www.corteconti.it/Download?id=06b0dd06-c650-42ca-8e93-224bf6dca955> [19.6.2021]

neučinkovit i nedovoljno financiran, a ukazala je i na probleme nacionalnih željeznica koji su još više došlo do izražaja zbog zdravstvene pandemije. Između ostalog, upozorila je vladu kako ne smije izbjegavati odgovornost i ne smije si dopustiti gubljenje nadzornih moći nad nastajanjem izdataka državnog proračuna.

Ured za reviziju Poljske zaista se potrudio da svojim izvještajima dobro informira svoje korisnike pružajući detaljne izvještaje, koji su ipak objavljeni u kategoriji „Novosti“. Također osigurava i objavu ažurnih podataka i izvještaja na engleskome jeziku. Od ukupno 36 sastavljenih izvještaja njih 8 odnosilo se na okoliš, a ostale teme većinom su se odnosile na socijalne usluge (16,67 %), državni proračun (13,89 %) i zdravstvo (11,11 %). Grafikonom 3. prikazana su sva područja, te njihov udio u ukupnim objavljenim izvještajima koje je VRI Poljske objavila na engleskome jeziku.

Grafikon 3. Pregled djelokruga rada poljske VRI tijekom 2020. godine

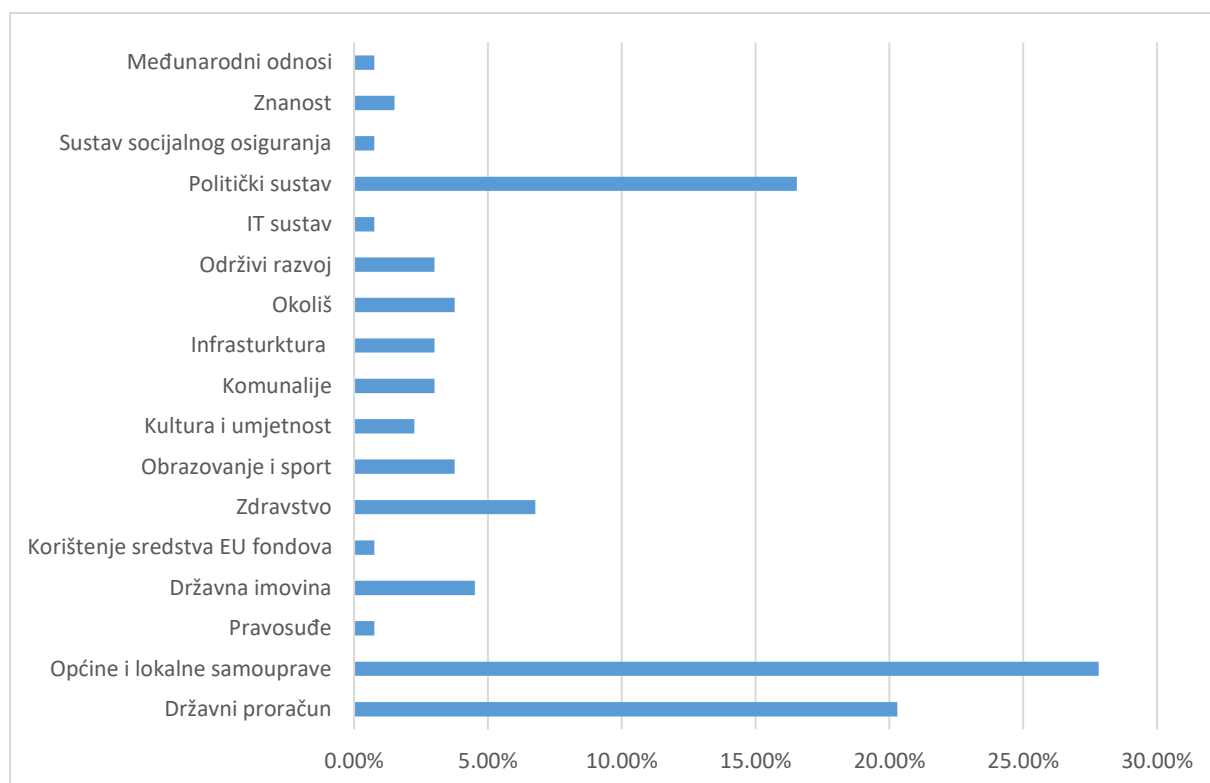


Izvor: Priredila autorica

Slovenska VRI ukupno je objavila 66 revizorskih izvještaja tijekom 2020. godine, no nažalost niti jedan izvještaj, pa čak niti sažetak, nije preveden na engleskome jeziku. Ali zato po naslovima tih izvještaja, koji ipak jesu prevedeni na engleski jezik, mogu se donijeti zaključci

o temama koje su bile predmetom provođenja revizije. Kroz 66 izvještaja ukupno se bavilo o 17 različitih tema, a na Grafikonu 4. može se vidjeti o kojim se temama Računski sud najviše bavio tijekom 2020. godine, te se zaključuje kako je djelokrug rada revizora najviše obuhvaćao teme poput poslovanja općina i lokalnih samouprava, rad političkih stranaka te korištenje državnog proračuna.

Grafikon 4. Pregled područja rada VRI Slovenije tijekom 2020. godine.

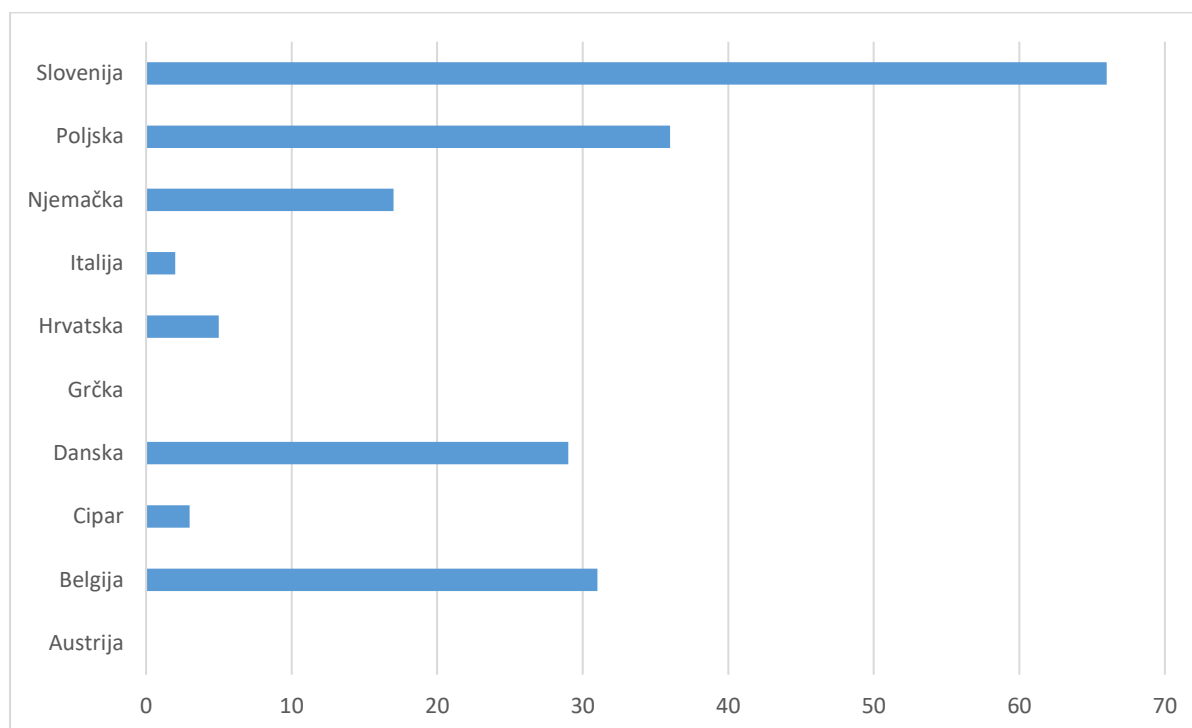


Izvor: Priredila autorica

4.3. Analiza sličnosti i razlika u izvještavanju vrhovnih revizijskih institucija

Promatrajući djelokrug rada svih vrhovnih revizijskih institucija koji je obilježen sveobuhvatnošću, ali i unikatnosti u djelovanju svake pojedine institucije, ipak se mogu donijeti zaključci o sličnostima i razlikama u njihovom izvještavanju. Razlike se, naravno, očituju u područjima djelokruga izvještavanja vrhovnih revizijskih institucija, ali i u strukturi i obujmu izvještavanja. Razlike u obujmu objavljenih izvještaja su neizbježne za primijetiti te su se mogle zapaziti i u prethodnom ispitivanju. U nastavku je dan Grafikon 5. pomoću kojega se поближе može opisati navedena razlika u broju izvještavanja tijekom 2020. godine te se može zaključiti kako VRI Slovenije, Poljske i Belgije imaju najveći broj objavljenih izvještaja.

Grafikon 5. Broj objavljenih izvještaja ili sažetaka izvještaja na engleskome jeziku na službenim web stranicama VRI odabranih zemalja EU



Izvor: Priredila autorica

Uz prikazano, način i struktura izvještavanja o relativno sličnim temama se također razlikuje, čak i kod istih tema. Ukoliko uzmemo u obzir prethodno predstavljene predmete revizije kroz 2020., može se vidjeti kako je čak 6, od ukupno 10 ispitanih zemalja, izvještavalo o COVID-19 pandemiji, ali ti izvještaji ne dolaze u istoj formi. Primjerice, VRI Poljske je na svojim web stranicama izvještavala o učinkovitosti bolničkog i zdravstvenog sustava u obrani od proširenja zaraze i način na koji su aktivnosti državne vlasti učinkovite u ublažavanju negativnih posljedica virusa na ekonomiju i financijski sustav zemlje kroz kategoriju „Novosti“ na svojoj službenoj web stranici.⁷⁸ Također, vrhovna revizijska institucija Njemačke, o neučinkovitosti bolničkog sustava i njemačkih željeznica izvještavala je svoje inozemne korisnike putem napisanih članaka. S druge strane, VRI Italije ima posebnu kategoriju na web stranici posvećenu opisivanjem vladinih akcija usmjerenih na poboljšanje zdravstvenih usluga i ublažavanje učinaka COVID-19 na nacionalno gospodarstvo.⁷⁹ Iako je djelokrug rada za svaku VRI jedinstven, ipak je rad revizora u nekim pogledima bio sličan. Sukladno tome, tijekom

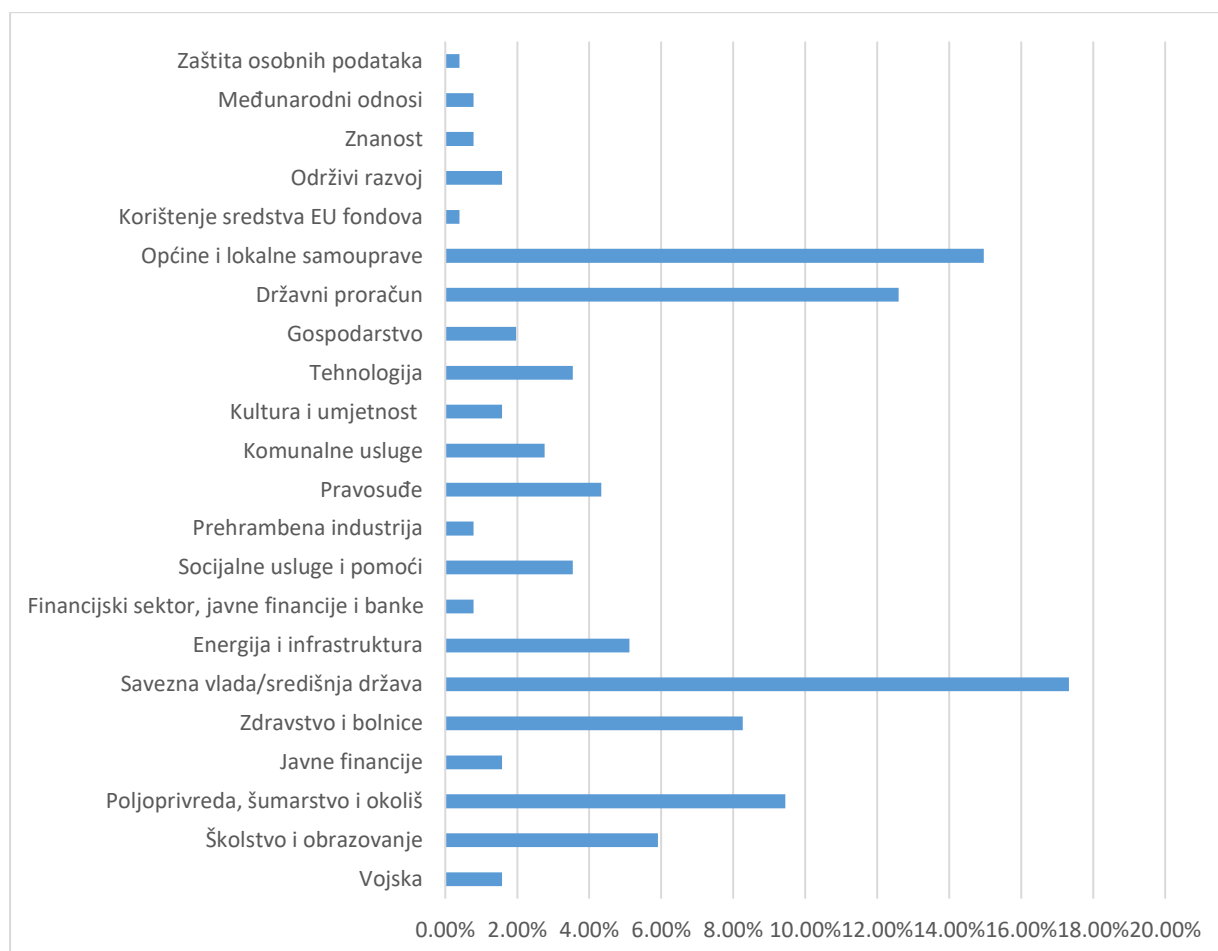
⁷⁸ Supreme Audit Office (2020.). *NIK's work plan for 2021*. [Online]. Dostupno na: <https://www.nik.gov.pl/en/news/nik-s-work-plan-for-2021.html> [20.6.2021]

⁷⁹ Corte dei Conti (2020.) *Coronavirus pandemic*. [Online]. Dostupno na: <https://www.corteconti.it/Home/EnglishCorner/Covid19> [20.6.2021]

promatranih izvješća o predmetu državne revizije, može se zaključiti kako su neke VRI veći fokus stavile na nepovoljan učinak zaraze COVID-19 virusom, dok su neke ipak nastavile provoditi revizije ,koliko su mogle, prema već prethodno usuglašenom godišnjem planu. Tako se u djelokrugu rada VRI Austrije, Slovenije, Poljske i Danske mogu pronaći najveće sličnosti.

U Grafikonu 6. prikazani su udjeli zbrojenih tema koje su se javljale kao predmet istraživanja u spomenutim vrhovnim institucijama. Dakle, zaključuje se kako su kroz ukupno objavljenih 254 izvještaja područja poput revizije središnje države (17,32 %), revizije rada općina i lokalnih samouprava (14,96 %) te revizija izvršenja državnog proračuna (12,60 %) bili najzastupljeniji predmeti javne revizije tijekom cijele 2020. godine.

Grafikon 6. Najzastupljenija područja revizije u VRI Austrije, Slovenije, Poljske i Danske



Izvor: Priredila autorica

4.4. Analiza preglednosti, prijevoda i dostupnosti revizorskih izvještaja odabranih vrhovnih revizijskih institucija Europske unije

U ovome dijelu istraživanja bit će predstavljeno u kojoj mjeri su revizorski izvještaji dostupni posjetiteljima službenih web stranica VRI. Predmet ovoga dijela istraživanja jest ocijeniti preglednost izvještaja, odnosno jesu li izvještaji jasni i razumljivi. Također, kao i prethodna provedena istraživanja tako će i ovo ispitivati u kojoj mjeri su izvještaji prevedeni na engleski jezik te tako dostupni i inozemnim korisnicima. Budući da je u poglavlju 4.1. već ukratko predstavljena dostupnost izvještaja, potrebni podaci mogu se izdvojiti i prikazati u obliku Tablice 15.

Tablica 15. Dostupnost inozemnih korisnika izvještajima objavljenih od strane VRI odabranih zemalja članica EU

Zemlja	Dostupnost izvještajima putem službene web stranice VRI
Austrija	(-), izvještaji su dostupni samo na njemačkome jeziku
Belgija	(+), dostupni su sažetci izvještaja
Cipar	(+)
Danska	(+), dostupni su sažetci i prva poglavlja
Grčka	(+), dostupni su sažetci izvještaja ⁸⁰
Hrvatska	(+), dostupni su sažetci izvještaja
Italija	(+)
Njemačka	(+), dostupni su sažetci izvještaja
Poljska	(-)
Slovenija	(-), dostupni su naslovi izvještaja

Izvor: Priredila autorica

Sukladno prikazanim opažanjima, austrijska, poljska i slovenska web stranica označene su oznakom (-), budući kako nisu objavili revizorske izvještaje na engleskome jeziku. Usprkos tome što slovenska VRI objavljuje prijevod naslova pa se otprilike mogu razumjeti predmeti revizije, ne može se uvidjeti u nalaze revizije niti izražena revizijska mišljenja. U objavama ostalih VRI donekle se iz sažetaka, objavljenih prvih poglavlja izvješća ili cijelih izvještaja može zaključiti ključna problematika, nalazi revizora te njihove preporuke, mišljenja i

⁸⁰ Izvještaji nisu dostupni za 2020. godinu

zaključci. Uz dodatnu napomenu kako je grčki revizijski sud svojim objavljivanjem izvještaja do 2019. godine zadovoljavao uvjete, ali ipak za sada su još uvijek nedostupni izvještaji provedenih revizija u 2020. godini.

Što se tiče prijevoda revizorskih izvještaja, do sada je najzastupljeniji engleski jezik, te se jedino web stranica VRI Belgije izdvaja kao web stranica koja nudi više prijevoda cjelokupnih izvješća na nizozemskom i francuskom jeziku. Većina prijevoda koja je pisana na engleskome jeziku veoma je razumljiva i pisana na način da korisniku pruži sve bitne informacije o provedenoj reviziji. Te informacije uglavnom sadrže podatke poput točno definiranog predmeta revizije, dužnosti državnih revizora, ciljeva revizije i zaključke.

5. ZAKLJUČAK

Državna revizija kao jedna od najznačajnijih segmenata koji se koristi za uspostavu modernog demokratskog društva, a svojim radom može značajno utjecati na informiranost građana o djelovanju i aktivnostima središnje države. Stoga je njeno postojanje, ali i uloga, izuzetno potrebna te neizostavni temelj za ekonomski i društveni napredak. Iako se u svijetu mogu pronaći različiti ustroji i organizacije VRI-a, sve institucije koje su zadužene za reviziju javnih sredstava te obavljaju reviziju financijskih izvještaja, reviziju učinkovitosti i reviziju usklađenosti u pogledu svojih dužnosti imaju isti cilj – jačanje transparentnosti i odgovornosti javnih subjekata i njihovog korištenja javnih sredstava. Stoga VRI moraju biti primjer svim ostalim institucijama kako bi poticale stvaranje vrijednosti poput jačanja odgovornosti, zadobivanja povjerenja i promicanja izvrsnosti. Transparentnost i odgovornost navode se kao ključni elementi koje VRI u svome djelovanju moraju uzeti u obzir te provoditi reviziju sukladno načelima i standardima koji nalažu njihovo primjenjivanje. Uz pomoć regulatornih okvira poput INTOSAI 20, ISSAI 200, ISSAI 300 i ISSAI 400, omogućava se dosljedno provođenje revizije javnih subjekata i pravovremeno informiranje građana o potrošnji javnih sredstava. Uz navedeno, osigurava se i praćenje zakona za vrijeme izvršavanja dužnosti, javna objava misije, vizije i odgovornosti VRI, primjena visokih standarda koji su zapisani u Etičkom kodeksu, pravovremena komunikacija o svim aktivnostima i rezultatima revizije te korištenje neovisnim savjetima široke javnosti s ciljem povećanja kvalitete i vjerodostojnosti revizijskog rada. Provedeno istraživanje pokazuje kako odabrane zemlje EU ispunjavaju potrebe za javnom objavom rada revizora i izvještaja, pa čak i inozemnim korisnicima. Iako svaka VRI u promatranim zemljama ima svoj individualan plan, pristup i opseg revizije, mogu se pronaći dosta značajne sličnosti što ukazuje na poštivanje postavljenog regulatornog okvira od svake institucije. Komparativnom analizom dolazi se do spoznaje kako sve promatrane VRI objavljuju podatke i informacije na onaj način kako je propisano standardima, načelima i zakonskim okvirom, stoga zadovoljavaju uvjete za transparentnim i odgovorim izvještavanjem građana i šire javnosti. Također, izjašnjeni su zanimljivi elementi web stranica koji se mogu promatrati i sa onog aspekta kako VRI moraju biti uzor drugima, ali i one slabije strane kod kojih se ubrzo očekuje unaprjeđenje. Sve u svemu, VRI na kojima se provelo ovo istraživanje obavljaju jako dobar posao što se tiče informiranja inozemnih korisnika na način da im pružaju sve relevantne informacije o svome ustroju, povijesti, misiji, ciljevima, radu revizora, zaključcima, mišljenjima i preporukama te ih se opravdano može postaviti kao primjer ostalim

organizacijama u pogledu promicanja i održavanja transparentnosti i odgovornosti uz pomoć svojih službenih web stranica.

POPIS LITERATURE

1. Accounts Chamber of the Russian Federation (2020.). *Coronavirus Epidemic: National Healthcare Systems Response*. [Online], dostupno na: <https://ach.gov.ru/upload/pdf/ENG%20Covid-19-health-fin.pdf> [23.6.2021]
2. Akrap et al. (2020.) *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu; Ekonomski fakultet. str. 68.
3. Bundesrechnungshof (2021.) *Mission statement*. [Online]. Dostupno na: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/mission-statement> [17.6.2021.]
4. Corte dei Conti (2020.) *Coronavirus pandemic..* [Online]. Dostupno na: <https://www.corteconti.it/Home/EnglishCorner/Covid19> [20.6.2021]
5. Corte dei Conti (2020.) *Public Finance Coordination Report*. str.1-7. [Online]. Dostupno na: <https://www.corteconti.it/Download?id=06b0dd06-c650-42ca-8e93-224bf6dca955> [19.6.2021]
6. Corte dei Conti. *Brief history of the Corte dei conti*. [Online]. Dostupno na: (<https://www.corteconti.it/Home/Organizzazione>) [17.6.2021]ž
7. Court of Audit (2018.). *About us*. [Online]. Dostupno na: <http://www.rs-rs.si/en/about-the-court-of-audit/about-the-court-of-audit/about-us/> [18.6.2021]
8. Državni ured za reviziju (2021.). *Ustrojstvo*. [Online]. Dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/ustrojstvo/16> [16.6.2021]
9. European Court of Auditor's 2021: Work programme
10. Europski revizijski sud. *Supreme audit institutions in the EU and its member states — an overview*. [Online]. Dostupno na: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/> [7.6.2021.]
11. EUROSAI: Guidline in the social utilisation and transparency of public sector audits [Online], Dostupno na: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/document/s/ESP_2017_2023/Gui_soc_ut_tra_psa.pdf [23.6.2021]
12. Eurostat (2021.): *Individuals – Internet use*, [podaktovni dokument]. Dostupno na: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/isoc_ci_ifp_iu/default/table?lang=en [11.6.2021.]
13. *External Audit – Supreme Audit Institutions*. OECD. [Online]. Dostupno na: <https://www.oecd.org/gov/external-audit-supreme-audit-institutions.htm> [7.6.2021.]

14. *GDPR i pravila o korištenju kolačića.* (2019.), gdprkonferencija.hr. [Online]. Dostupno na: <https://gdprkonferencija.hr/gdpr-i-pravila-o-koristenju-kolacica/> [14.6.2021]
15. González-Díaz, B., Díaz, A., García-Fernández, R., (2008). Supreme Audit Institutions and their communication strategies. *International Review of Administrative Sciences* str. 440.
16. González-Díaz, B., Díaz, A., García-Fernández, R., López-Díaz, A., (2013). *Communication as a Transparency and Accountability Strategy in Supreme Audit Institutions. Administration & Society.* str. 583.
17. Grbavac J., Grbavac V. (2014.) *Pojava društvenih mreža kao globalnog komunikacijskog fenomena*, Media, culture and public relations, str. 206-219
18. INTOSAI – P 20 – Načela transparentnosti i odgovornosti. (2019.). [Online]. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/INTOSAI_P_20_en_2019.pdf [9.6.2021.]
19. INTOSAI-P12: *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens.* [Online]. Dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf [7.6.2021]
20. ISSAI 100: Temeljna načela revizije javnog sektora, str. 10. – 13. [8.6.2021.]
21. ISSAI 200 – Temeljna načela financijske revizije
22. ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti
23. ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti
24. Köse, H. & Baimyrzaeva, M., (2014). THE ROLE OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS IN IMPROVING CITIZEN PARTICIPATION IN GOVERNANCE. *International Public Management Review.* Vol. 15, Iss 2, str 79.
25. Mamić Sačer I., Vuković D., Pavić I. (2015.). *Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini.* Pregledni rad. [Online]. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/300890> [7.6.2021.]
26. Manojlović, R. (2016.). Pravno uređenje mjerenja učinka u hrvatskoj državnoj upravi i lokanoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, *Pravni vjesnik.* Str.14. [Online] Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=238496 [23.6.2021]

27. Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). (2020.) Državni ured za reviziju, NN 17/2020-422. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_02_17_422.html [11.6.2021.]
28. OECD. (2000). Trust in Government – Ethics measures in OECD Countries, str. 72. [Online] Dostupno na: <https://www.oecd.org/gov/ethics/48994450.pdf> [23.6.2021.]
29. Rechnungshof Österreich (2020.). *Tätigkeitsbericht 2020 des Rechnungshofes Österreich*. Str. 1. -10.[Online]. Dostupno na: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_1/home_2/Taetigkeitsbericht_des_Rechnungshofes_2020_BF.pdf [19.6.2021]
30. Rechnungshof Österreich (2021.). Austrian Court of Audit. [Online]. Dostupno na: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/wer-wir-sind/RechnungshofOesterreich/Austrian_Court_of_Audit.html [14.6.2021]
31. Rekenhof (2021). *Presentation*. [Online]. Dostupno na: <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/Presentation.html> [14.6.2021]
32. Rigsrevision (2021). *Our work*. [Online]. Dostupno na: <https://uk.rigsrevisionen.dk/our-work> [15.6.2021.]
33. Sever Mališ, S., Tušek B., Žager, L. (2012.) *Revizija – načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*, Zagreb
34. Službena web stranica austrijskog Revizorskog suda [Online]. Dostupno na: <https://www.rechnungshof.gv.at/rh/Startseite1.html> [14.6.2021]
35. Službena web stranica belgijskog Revizorskog suda [Online]. Dostupno na: <https://www.ccrek.be/EN/> [14.6.2021]
36. Službena web stranica ciparskog Ureda za reviziju [Online]. Dostupno na: http://www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/index_en/index_en?OpenDocument [15.6.2021]
37. Službena web stranica danskog Ureda za reviziju [Online]. Dostupno na: <https://uk.rigsrevisionen.dk/> [15.6.2021]
38. Službena web stranica grčkog Revizijskog suda [Online]. Dostupno na: <https://www.elsyn.gr/en> [16.6.2021]
39. Službena web stranica hrvatskog Državnog ureda za reviziju [Online]. Dostupno na: <https://www.revizija.hr/en> [16.6.2021.]

40. Službena web stranica njemačke VRI [Online]. Dostupno na: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/about-us/mission-statement> [17.6.2021]
41. Službena web stranica poljskog Vrhovnog ureda za reviziju [Online]. Dostupno na: <https://www.nik.gov.pl/en/> [18.6.2021]
42. Službena web stranica slovenskog Revizorskog suda [Online]. Dostupno na: <https://www.rs-rs.si/en/>
43. Službena web stranica talijanskog Revizorskog suda [Online]. Dostupno na: <https://www.corteconti.it/Home/EnglishCorner> [17.6.2021]
44. Supreme Audit Office (2020.). *NIK's work plan for 2021*. [Online]. Dostupno na: <https://www.nik.gov.pl/en/news/nik-s-work-plan-for-2021.html> [20.6.2021]
45. Supreme Audit Office (2021.) *About us*. [Online]. Dostupno na: <https://www.nik.gov.pl/en/about-us/> [18.6.2021]
46. Synedrio (2021.). *Our work*. [Online]. Dostupno na: <https://www.elsyn.gr/en/node/1210> [16.6.2021.]
47. Synedrio (2021.). *The Court*. [Online]. Dostupno na: <https://www.elsyn.gr/en/node/1213> [16.6.2021]
48. Tepšić, R., Turk, I., Petrović, M., (1984.) *Rječnik računovodstva i financija, Informator*, Zagreb, str. 182.
49. Tušek, B., Sever, S. (2007). *Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj-empirijsko istraživanje*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 5(1), str. 273-294. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/26135> [7.6.2021.]
50. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014.) *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
51. World Bank Group (2020.). *Role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in Governments' Response to COVID-19: Emergency and Post Emergency Phases*. Str. 6.[Online], dostupno na: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/33901/COVID-19-Role-of-Supreme-Audit-Institutions-SAIs-in-Governments-Response-to-COVID-19-Emergency-and-Post-Emergency-Phases.pdf?sequence=5&isAllowed=y> [23.6.2021]
52. Zakon o državnom uredu za reviziju, NN 25/19. čl. 8. [Online]. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> [16.6.2021]

53. Zakon o reviziji, (NN 127/2017)

POPIS SLIKA

Slika 1. Okvir profesionalnih objava	18
Slika 2. Pregled šest faza revizije učinkovitosti.....	21

POPIS TABLICA

Tablica 1. Prikaz temeljnih akta kojim se definiraju VRI odabranih 10 zemalja članica EU i njihovo ustrojstvo.....	5
Tablica 2. Klasifikacija VRI zemlja članica EU prema vrstama ustroja državne revizije.....	8
Tablica 3. Prikaz Eurostatovog istraživanja korištenja interneta u 2020. godini.....	16
Tablica 4. Popis službenih web stranica VRI odabranih zemalja članica EU	26
Tablica 5. Tablica opažanja službene web stranice VRI Austrije	29
Tablica 6. Tablica opažanja službene web stranice VRI Belgije.....	30
Tablica 7. Tablica opažanja službene web stranice VRI Cipra	31
Tablica 8. Tablica opažanja službene web stranice VRI Danske	31
Tablica 9. Tablica opažanja službene web stranice VRI Grčke.....	32
Tablica 10. Tablica opažanja službene web stranice VRI Hrvatske	33
Tablica 11. Tablica opažanja službene web stranice VRI Italije	34
Tablica 12. Tablica opažanja službene web stranice VRI Njemačke	35
Tablica 13. Tablica opažanja službene web stranice VRI Poljske.....	36
Tablica 14. Tablica opažanja službene web stranice VRI Slovenije	37
Tablica 15. Dostupnost inozemnih korisnika izvještajima objavljenih od strane VRI odabranih zemalja članica EU	45

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Prikaz područja revizije austrijske VRI 2020. godine.....	38
Grafikon 2. Prikaz područja revizije danske VRI 2020. godine	39
Grafikon 3. Pregled djelokruga rada poljske VRI tijekom 2020. godine	41
Grafikon 4. Pregled područja rada VRI Slovenije tijekom 2020. godine.....	42
Grafikon 5. Broj objavljenih izvještaja ili sažetaka izvještaja na engleskome jeziku na službenim web stranicama VRI odabranih zemalja EU	43
Grafikon 6. Najzastupljenija područja revizije u VRI Austrije, Slovenije, Poljske i Danske ..	44

ŽIVOTOPIS

Lea Božić rođena je 2.10.1997. godine u Zagrebu. 2016. godine završava Trgovačku školu u Zagrebu te ostvaruje zanimanje komercijalist. Iste godine upisuje integrirani studij Poslovne ekonomije na Ekonomskom fakultetu u Zagrebu. Tijekom treće godine studija zapošljava se kao demonstrator na Katedri za računovodstvo i reviziju, te se iste godine zapošljava u dm-drogeriemarkt d.o.o. Hrvatska u odjelu Marketing i odnosi s javnošću. Prateći svoja osobna zanimanja i ambiciju, na četvrtoj godini studija opredjeljuje se za smjer Računovodstvo i revizija, te si od tada postavlja osobni cilj da postane stručnjak u području računovodstva, revizije i javnih financija. Tijekom cijelog života, aktivno je učila engleski i njemački jezik, a na počecima studiranja započinje online tečajeve korejskog jezika. Vođena natjecateljskim duhom, oduvijek pronalazi vremena za bavljenjem sporta te je tako na drugoj godini studija osvojila srebrnu medalju u Zagrebačkoj sveučilišnoj košarkaškoj lizi. Svoje slobodno vrijeme provodi planinareći, čitajući knjige i priručnike iz područja osobnih financija i znanstvene fantastike te uživa u kvalitetnoj filmskoj literaturi i dokumentarcima.