

KOMPARATIVNA ANALIZA REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA HRVATSKE, SJEDINJENIH AMERIČKIH DRŽAVA I AUSTRALIJE

Ditrih, Katarina

Master's thesis / Diplomski rad

2022

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:255081>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-19**



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**

**KOMPARATIVNA ANALIZA REVIZIJE FINANCIJSKIH
IZVJEŠTAJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA
HRVATSKE, SJEDINJENIH AMERIČKIH DRŽAVA I
AUSTRALIJE**

Diplomski rad

Katarina Ditrih

Zagreb, rujan 2022.

**Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij
Poslovna ekonomija - smjer Računovodstvo i revizija**

**KOMPARATIVNA ANALIZA REVIZIJE FINACIJSKIH
IZVJEŠTAJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA
HRVATSKE, SJEDINJENIH AMERIČKIH DRŽAVA I
AUSTRALIJE
COMPARATIVE ANALYSIS OF FINANCIAL STATEMENTS
AUDIT OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS IN CROATIA,
UNITED STATES OF AMERICA AND AUSTRALIA**

Diplomski rad

**Student: Katarina Ditrih, 0067566346
Mentor: prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer**

Zagreb, rujan 2022.

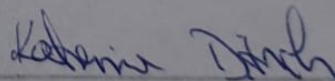
Izjava o akademskoj čestiti

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad / seminarski rad / prijava teme diplomskog 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 / prijave teme nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da nijedan dio rada / prijave teme ne krši bilo čija autorska prava.

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



(vlastoručni potpis studenta)

10.8.2022.

(mjesto i datum)

SAŽETAK I KLJUČNE RIJEČI

Vrhovne revizijske institucije su najviše revizijske institucije u državi. One pomažu vladama u održavanju odgovornosti i transparentnosti javnog sektora u trošenju državnog novca. Kako su i same dio javnog sektora, bitno je voditi brigu i o transparentnosti njihovog rada. Time su uvedeni zakoni koji obvezuju vrhovne revizijske institucije za podnošenje njihovih godišnjih izvješća o radu i objavljivanja financijskih izvještaja koji podliježu vanjskoj reviziji kao jedan od načina praćenja njihova rada. Rad prikazuje načine praćenja rada vrhovnih revizijskih institucija Republike Hrvatske, Sjedinjenih Američkih Država i Australije, te je cilj prikazati sličnosti i razlike revizije financijskih izvještaja promatranih institucija kao jednog od načina praćenja njihovog rada. U izradi rada korišteni su sekundarni podaci prikupljeni prvenstveno iz stručne literature iz područja revizije u obliku knjiga, standarda i članaka te izvješća vrhovnih revizijskih institucija. Kao metode istraživanja korištene su metoda deskripcije i metoda analize. Komparativnom analizom su analizirani izvještaji neovisnih revizora koji su proveli financijske revizije navedenih institucija.

Ključne riječi: državna revizija, vrhovne revizijske institucije, transparentnost, revizija financijskih izvještaja

ABSTRACT AND KEYWORDS

Supreme audit institutions are the highest audit institutions in the country. They help governments maintain accountability and transparency of the public sector in spending state money. As they themselves are part of the public sector, it is important to take care of the transparency of their work. This introduced laws that oblige supreme audit institutions to submit their annual work reports and publish financial statements that are subject to external audit as one of the ways of monitoring their work. The paper shows the ways of monitoring the work of the supreme audit institutions of the Republic of Croatia, the United States of America and Australia, and its goal is to show the similarities and differences of the audit of the financial statements of the observed institutions as one of the ways of monitoring their work. Secondary data collected primarily from professional literature in the field of auditing in the form of books, standards and articles and

reports of supreme audit institutions were used in the preparation of the paper. The method of description and the method of analysis are used as research methods. The reports of independent auditors who conducted financial audits of the mentioned institutions were analyzed through comparative analysis.

Keywords: state audit, supreme audit institutions, transparency, audit of financial statements

Sadržaj

1. UVOD.....	1
1.1 Predmet i cilj rada.....	1
1.2 Izvori i metode prikupljanja podataka	1
1.3 Sadržaj i struktura rada	2
2. DOPRINOS REVIZIJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA JAČANJU TRANSPARENTNOSTI I ODGOVORNOSTI	3
2.1 Uloga i obilježja državne revizije.....	3
2.2 Obilježja vrhovnih revizijskih institucija.....	5
2.3 Transparentnost i odgovornost vrhovnih revizijskih institucija	7
2.4 Temeljni financijski izvještaji vrhovnih revizijskih institucija	10
2.5 Obveza i doprinos revizije financijskih izvještaja vrhovnih revizijskih institucija.....	12
3. TEMELJNA OBILJEŽJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA HRVATSKE, SJEDINJENIH AMERIČKIH DRŽAVA I AUSTRALIJE	14
3.1 Osnivanje i funkcija vrhovnih revizijskih institucija Hrvatske, Sjedinjenih Američkih Država i Australije.....	14
3.2 Praćenje rada vrhovnih revizijskih institucija Hrvatske, Sjedinjenih Američkih Država i Australije.....	20
4. ANALIZA IZVJEŠĆA NEOVISNIH REVIZORA ZA OBAVLJENU FINACIJSKU REVIZIJU VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA HRVATSKE, SJEDINJENIH AMERIČKIH DRŽAVA I AUSTRALIJE.....	29
4.1 Analiza financijskih izvještaja promatranih institucija.....	29
4.2 Analiza odabranih neovisnih revizora	37
4.3 Struktura izvješća o provedenoj reviziji.....	38
5. ZAKLJUČAK	43
LITERATURA	45
POPIS TABLICA	50
ŽIVOTOPIS.....	51

1. UVOD

1.1 Predmet i cilj rada

Glavna uloga vrhovnih revizijskih institucija je osiguranje odgovornosti i transparentnosti javnog sektora kroz revizije učinkovitosti, financijskih izvještaja i revizije usklađenosti prema ISSAI 100 temeljnim načelima revizije javnog sektora. Kako su i one dio javnog sektora važno je osigurati njihovu odgovornost i transparentnost, pogotovo korištenje budžeta koji je financiran iz državnog proračuna. Vlade država su uvele zakone pod kojima ih obvezuju da podnose godišnja izvješća o svom radu, svoje temeljne financijske izvještaje, te da ti financijskih izvještaji podliježu reviziji koju obavlja neovisni revizor i njegovo izvješće se podnosi saboru, parlamentu ili nekom drugom nadzornom tijelu.

Predmet ovog rada je fokusiran na prikazivanje načina na koji Republika Hrvatska, Sjedinjene Američke Države i Australija prate rad i osiguravaju transparentnost vrhovnih revizijskih institucija. Cilj je prikazati sličnosti i razlike u navedenom i samoj izvedbi revizije financijskih izvještaja vrhovnih revizijskih institucija navedenih zemalja kao jednog od alata za održavanje transparentnosti i praćenja njihovog rada.

1.2 Izvori i metode prikupljanja podataka

U radu će se istražiti sličnosti i razlike izabranih zemalja u oblicima vrhovnih revizijskih institucija, korištenje različitih računovodstvenih standarda koji im nalažu sastavljanje različitih financijskih izvještaja. Komparativna analiza bit će korištena u dijelu usporedbe kriterija koje promatrane zemlje imaju za odabir neovisnog revizora za provedbu revizije financijskih izvještaja, te u dijelu analize strukture izvješća neovisnog revizora. Pored toga, u radu će se prikazati izvještaji određenih zemalja da ne sadrže samo mišljenje temeljeno na financijskoj reviziji, nego uz nju neovisni revizori provode još dodatne revizije i testove koji su dodatni alat za provjeru rada i trošenje javnog novca.

Analizom sekundarnih izvora kao što su godišnja izvješća vrhovnih revizijskih institucija navedenih država, izvješća neovisnih revizora, Međunarodnih revizijskih standarda izvještavanja, Općeprihvaćenih američkih standarda za državnu reviziju, Australskih računovodstvenih standarda, raznih zakona, te korištenje raznih stručnih radova na temu transparentnosti i

odgovornosti vrhovnih revizijskih institucija koji su navedeni u popisu literature će se prikazati najznačajnije sličnosti i razlike u načinu na koji se održava transparentnost vrhovnih revizijskih institucija.

1.3 Sadržaj i struktura rada

Rad se sastoji od pet poglavlja: uvod, dva poglavlja teorijske razrade teme, analiza izvješća neovisnog revizora o provedenoj reviziji financijskih izvještaja vrhovnih revizijskih institucija te zaključak. Prvo poglavlje je uvod rada gdje se navode predmet i cilj rada te izvori i metodologija rada. Drugo poglavlje pojašnjava pojam državne revizije, prikazuju se obilježja vrhovnih revizijskih institucija, zatim se govori o transparentnosti u javnom sektoru te kako se ona postiže. Nadalje, u poglavlju govori o temeljnim financijskim izvještajima vrhovnih revizijskih institucija, te o obvezi i koji doprinos imaju financijske revizije vrhovnih revizijskih institucija. U trećem poglavlju su prikazana obilježja vrhovnih revizijskih institucija Republike Hrvatske, Sjedinjenih Američkih Država i Australije i načini na koje vlade država prate rad navedenih institucija. Četvrto poglavlje je analiza izvješća neovisnih revizora koji su proveli reviziju financijskih izvještaja navedenih institucija. Analizira se koji su financijski izvještaji, od koje institucije su pregledani, koji neovisni revizori su izabrani za provedbu revizije te kako izgleda struktura izvješća neovisnog revizora. Na kraju, u petom poglavlju se iznosi zaključak rada na temelju provedene analize.

2. DOPRINOS REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA JAČANJU TRANSPARENTNOSTI I ODGOVORNOSTI

2.1 Uloga i obilježja državne revizije

Pojam revizija je složen i kompleksan pojam. Ona dolazi od latinske riječi „revidere“ što znači ponovno vidjeti, ispitati. Revizija predstavlja postupak ispitivanja, prikupljanja dokaza i ocjenjivanja financijskih izvještaja, poslovanja i informacijskih sustava. Putem revizije se prosuđuje razina usklađenosti postojećeg stanja i unaprijed definiranih kriterija poslovanja te se te informacije dostavljaju zainteresiranim internim i eksternim korisnicima za donošenje poslovnih odluka. Vrste revizije se klasificiraju prema različitim kriterijima. Prvi kriterij je podjela prema organu koji provodi ispitivanje te se dijeli na internu ili eksternu reviziju, zatim je drugi kriterij podjela prema području ispitivanja gdje postoji podjela na komercijalnu ili državnu reviziju. Posljednji kriterij je podjela prema objektu ispitivanja gdje se razlikuje reviziju financijskih izvještaja ili financijsku reviziju te reviziju poslovanja.

Državna revizija, javna revizija ili revizija javnog sektora je revizija za račun i u ime države. Proces državne revizije provode vrhovne revizijske institucije, odnosno državni revizori. Ona predstavlja mehanizam za jačanje transparentnijeg, odgovornijeg i pouzdanijeg trošenja javnog novca. U Republici Hrvatskoj Zakon o Držanom uredu za reviziju definira nadležnost, odgovornost i subjekte državne revizije. Prema navedenom zakonu predmet državne revizije je:

- *„provjera dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom*
- *postupak ocjenjivanja jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije*
- *postupak ocjenjivanja ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije učinkovito odnosno prema načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i*

svrsishodnosti i mogu li se poboljšati.“ (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 2019.)

Prema navedenom predmetu državne revizije vidimo da postoje različite vrste koje su ujedno i glavne zadaće državne revizije. Financijskom revizijom sukladno ISSAI okviru ispituju se financijski izvještaji, te se utvrđuje da li oni iskazuju istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima, zatim se revizijom učinkovitosti ispituje da li se program, aktivnosti i projekti obavljaju ekonomično, učinkovito i djelotvorno. Posljednja vrsta revizije je revizija usklađenosti kojom se, sukladno ISSAI okviru, ispituje jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije.

Također uz sve navedene vrste revizije, državna revizije uključuje i ispitivanje postupaka pretvorbe i privatizacije, očitovanje na zakonske propise, zajedničke revizije, revizije međunarodnih institucija, educiranje i certificiranje državnih revizora i komunikaciju sa zainteresiranim stranama.

Subjekti državne revizije su svi korisnici državnog proračuna. To su tijela središnje, regionalne i lokalne vlasti, zatim trgovačka društva koja su u cijelosti ili djelomično u vlasništvu države, tijela koja primaju državne potpore i tijela koja imaju dugove prema državi itd. (Grupa autora, 2020.)

Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju (2019.) subjekti koji podliježu reviziji su:

- *„jedinice državnog sektora (tijela zakonodavne, izvršne i sudbene vlasti)*
- *jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave*
- *pravne osobe koje se financiraju iz državnog proračuna*
- *pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe u vlasništvu u Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave*
- *društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima i/ili odlučujući utjecaj u upravljanju*

- *pravne osobe (kćeri) koje osnivaju pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave*
- *pravne osobe koje sredstva za rad osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom*
- *političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način kako je propisano zakonom kojim se određuje financiranje političkih aktivnosti i izborne promidžbe*
- *pravne osobe u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba i*
- *Hrvatska narodna banka.*“

Građanin svake države ima pravo uvida u rad državnih institucija, što je osnovna komponenta demokratskog sustava, te institucija državne revizije koja je neovisna je temeljni preduvjet za uspostavljanje javne odgovornosti svih korisnika državnog računovodstva za zakonito i svrhovito upravljanje javnim financijama, te je to važan čimbenik u spriječavanju i otkrivanju prijevara u financijskom izvještavanju. Također, kvalitetna državna revizija pomaže investitorima i svim zainteresiranim korisnicima financijskih izvještaja javnih poduzeća da bolje procijene situaciju, kako u pojedinom poduzeću, tako i u cjelokupnom javnom sektoru. (Mamić-Sačar, Vuković, Pavić, 2016.).

2.2 Obilježja vrhovnih revizijskih institucija

„Vrhovna revizijska je javna institucija koja u skladu sa zakonom obavlja najvišu funkciju revidiranja državnih izdataka u pojedinoj zemlji.“ (Mamić-Sačar, Vuković, Pavić, 2016.) One djeluju u ime i za račun države, a njihova temeljna zadaća je jačati odgovornost sudionika javnog sektora kao i poticati racionalnu potrošnju državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave. Javni sektor čini veliki broj subjekata, te način funkcioniranja tih subjekata u javnom sektoru razlikuje se od profitno orijentiranog sektora. Ono što je zajedničko obilježje javnom sektoru je da su povezani kroz temeljna načela sustava financiranja, donošenje

proračuna, jedinstvenog načina odobravanja i trošenja sredstava proračuna. (Mamić-Sačer, Vuković, Pavić, 2016.)

Glavna uloga vrhovnih revizijskih institucija je provođenje revizije upravljanja financijskim sredstvima, te revizije financijskih izvještaja i poslovanja subjekata javnog sektora u širem smislu. Nakon provedenih revizija, vrhovne revizijske institucije, svoja izvješća, u kojima su navedene sve informacije i dokazi, podnose zakonskim predstavnicima subjekata revizije, parlamentu i javnosti. Dostavljanje svojih izvješća o provedenim revizijama samoj javnosti pruža mogućnost vrhovnim revizijskim institucijama da imaju ključnu ulogu u podizanju i jačanju odgovornosti i transparentnosti. (Mamić Sačer, I., Vuković, D., Pavić, I. 2015)

Postoje tri temeljna oblika organizacijskog ustroja vrhovnih revizijskih institucija. Prvi oblik je računski sud sa sudskim ovlastima. Kada je državna revizija dio ovakvog oblika organizacijskog ustroja ona je dio sudske vlasti, a neovisna je o zakonodavnoj i izvršnoj vlasti. Uz revizore su zaposleni suci, tužitelji i pravnici, te je orijentirana na provjeru zakonitosti, uz ispitivanje učinkovitosti i djelotvornosti. Ovakav oblik organizacijskog ustroja je prisutan u zemljama kao što su Francuska, Belgija, Portugal i Grčka. Drugi oblik je kolegijalno tijelo bez sudskih ovlasti gdje vrhovnom revizijskom institucijom ne upravlja samo glavni državni revizor nego je na čelu odbor, kolegij, senat ili plenum. Odluke se donose temeljem procesa većinskog glasanja tj. kolegijalnog odlučivanja. Zemlje poput Češke, Njemačke, Luksemburga te i Europski revizorski sud koristi ovaj oblik organizacijskog ustroja. Ono nema sudske ovlasti i svoje izvještaje podnose parlamentu. Treći i posljednji oblik je monokratski ured. On također, kao ni kolegijalno tijelo nema sudske ovlasti. Na čelu monokratskog ureda je glavni državni revizor koji donosi konačne odluke na najvišoj razini. Ovakav ustroj je prisutan u Danskoj, Mađarskoj, Malti, Velikoj Britaniji te Republici Hrvatskoj.

Vrhovne revizijske institucije djeluju u skladu s nacionalnim zakonskim okvirom koji pokriva područje njihova rada, no mnoge u svom djelovanju vode računa o Okviru međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija. Okvir se razvio iz temeljnih načela revizije kao smjernice revizijskih načela s kongresa u Tokyu (1968.) i Limi (1997.) i drugih kongresa vrhovnih revizijskih institucija. Okvir prati suradnju Međunarodnog odbora za revizijske standarde i INTOSAI organizacija (International Organization of Supreme Audit Institutions-Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija) po pitanju usklađivanja Međunarodnih revizijskih

standarda i INTOSAI revizijskih standarda za smjernice za financijsku reviziju. (Mamić-Sačer, Vuković, Pavić, 2015.)

Okvir međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija obuhvaća najbolju praksu vrhovnih revizijskih institucija i obuhvaća nekoliko razina:

1. Osnovna načela – Limska deklaracija
2. Preduvjeti za rad vrhovnih revizijskih institucija – Meksička deklaracija, INTOSAI smjernice i dobra praksa u pogledu neovisnih vrhovnih revizijskih institucija, Kodeksi etike, Kontrola kvalitete revizije, Načela transparentnosti i odgovornosti...
3. Temeljna revizijska načela- Temeljna načela revizije javnog sektora, Temeljna načela financijske revizije...
4. Revizijske smjernice - opće smjernice za financijsku reviziju, reviziju učinkovitosti, reviziju usklađenosti i posebne revizijske smjernice za reviziju okoliša, privatizaciju, reviziju javnog duga... (Odluka o objavi okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija, 2019.)

Uz navedeno su razvijene i INTOSAI smjernice za dobro upravljanje. Vrhovne revizijske institucije koriste i European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards. (Mamić-Sačer, Vuković, Pavić, 2015.)

2.3 Transparentnost i odgovornost vrhovnih revizijskih institucija

Pojam transparentnost odnosi se na načelo stvaranja okruženja u kojem informacije o postojećem stanju, odlukama i radnjama izrađen je tako da je lako i vizualno dostupan i razumljiv svim zainteresiranim stranama ili sudionicima u temi. Transparentnost je definirana kao mehanizam za otkrivanje i najavu stanjem svojih aktivnosti u planiranju i implementacija. Ujedinjeni narodi definirali su transparentnost "kao slobodu protoka informacija, definiran svojim najširim pojmovima, odnosno pružanjem informacija i radom na otvoren način koji dionicima omogućuje dobivanje informacija potrebnih za očuvanje njihovih interesa, učiniti odgovarajućim odluke i otkriti pogreške". (Rasheed, S. A., 2020).

Međunarodni standardi za postizanje transparentnosti navode da je potrebno sljedećih devet elemenata:

1. Osmisliti vladine postupke i upute u skladu s pisanim i objavljenim zakonskim pravilima.
2. Uspostavljanje jasnih pravila za objavu i otkrivanje koja specificiraju sljedeće:
 - Podaci koji se moraju pružiti.
 - Sastanci koji se moraju objaviti.
 - Pravna odgovornost za neobjavljivanje.
3. Državne institucije daju dovoljno informacija o svom radu kako bi se lakše pratio njihov rad.
4. Državne institucije osiguravaju podatke potrebne građanima i privatnom sektoru za razvoj budućih poslovnih planova.
5. Tekstovi zakona, propisa, uputa i procedura trebaju biti dostupni građanima i vlasnicima poduzeća.
6. Pružanje osnovnih podataka o ekonomskoj uspješnosti u pogodnom vremenu.
7. Detaljno, točno i brzo pružanje ključnih financijskih podataka.
8. Tekstovi studija i istraživanja koje su izradile državne institucije koji izravno utječu na živote građana su osigurani za pristup.
9. Državne institucije povremeno i po potrebi tekstove pravilnika, postupke i planove koje donose su na dohvat javnosti. (Rasheed, S. A., 2020).

Načela i osnovni zahtjevi transparentnosti u području računovodstva i revizije:

1. „Jasnoća uloga i odgovornosti:

- *Mora se napraviti razlika između državnog sektora i ostatka javnog sektora i između njega i ostatka gospodarstva, te uloge politike i administracije unutar javnog sektora trebaju biti jasne i javno izrečene.*
- *Jasan i definiran pravni, regulatorni i administrativni okvir za javne financije treba uspostaviti za upravljanje.*

2. Poslovi javnog proračuna:

- *Proces pripreme proračuna treba se pridržavati fiksnog rasporeda i biti vođen određenim ciljevima u području makroekonomske i fiskalne politike.*
- *Treba osigurati jasne procedure za izvršenje proračuna, praćenje i izvješćivanje o rezultatima.*

3. Učiniti informacije javno dostupnima:

- *Javnosti treba pružiti sveobuhvatne informacije o prošlosti, sadašnjosti i predviđanjima fiskalnih aktivnosti, te o najvažnijim javno-financijskim rizicima.*
- *Javne financijske informacije trebaju biti pružene na način koji olakšava analizu politike i promiče odgovornost.*
- *Javne financijske informacije trebaju biti objavljene na vrijeme.*

4. Objektivna jamstva:

- *Javna financijska izvješća moraju ispunjavati prihvaćene standarde kvalitete podataka.*
- *Javne financijske aktivnosti trebale bi podlijegati učinkovitom unutarnjem nadzoru i jamstvima.*
- *Javne financijske informacije trebale bi biti predmet vanjske revizije.“ (Rasheed, S. A., 2020)*

Koncept odgovornosti je zastupljen u djelokrugu rada vrhovnih revizijskih institucija u sposobnosti vrhovnih revizijskih institucija da nagrađuju i kažnjavaju dužnosnike na različitim razinama bez ikakve diskriminacije s obzirom na njihov položaj. To će činiti temeljni stup za aktiviranje nadzora, kao i nadzora bez odgovornosti i odgovornosti, to stoga učinkovito doprinosi borbi protiv prijevare i korupcije te jačanju transparentnosti i kontrole kako bi odnos između koncepata odgovornosti i transparentnosti bio recipročan i izravan. (Rasheed, S. A., 2020)

Ujedinjeni narodi definiraju odgovornost kao predanost dužnosnika (u javnosti i privatni sektor) prema sljedećim pravilima:

- *Objasniti kako institucije izvršavaju svoje zadaće i obrazloženja svojih odluka.*
- *Izravna interakcija s iznesenim kritikama i zahtjevima.*

- Prihvatiti dio odgovornosti za pogreške koje se dogode ili neuspjeh koji proizlazi iz tih odluka.
- Prisutnost jasnog mehanizma koji građanima omogućuje provjeru organizacijske predanosti svojim zadacima kako je i planirano.
- Postoji jasan mehanizam za rješavanje pogrešaka ili kvarova. (Rasheed, S. A., 2020)

Vrhovne revizijske institucije igraju ključnu ulogu u postizanju odgovornosti i transparentnosti korištenjem revizijskih izvješća kao alata za postizanje odgovornosti. Izvješća koja izdaju vrhovne revizijske institucije imaju jasnu ulogu u postizanju zahtjeva transparentnosti i podizanja svijesti među članovima društva, omogućujući im da koriste ova izvješća kao učinkovit alat za postizanje načela transparentnosti i odgovornosti tako da se osigura očuvanje javnog novca. (Rasheed, S. A., 2020)

2.4 Temeljni financijski izvještaji vrhovnih revizijskih institucija

INTOSAI Temeljna načela financijske revizije nalažu „*kako rukovodstvo subjekata prihvaća i shvaća svoju odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s mjerodavnim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući – tamo gdje je bitno – i njihovo objektivno priznavanje.*“ (INTOSAI, 2020.)

Okviri financijskog izvještavanja mogu biti opće ili posebne namjene. Okvir opće namjene je zamišljen kako bi se ispunile potrebe za informiranjem širokog kruga korisnika. Okviri posebne namjene sastavljeni su radi ispunjavanja potreba određenog korisnika ili skupine korisnika. Mogu se nazivati i okvirima objektivnog prikazivanja ili okvirima usklađenosti. Okvirom objektivnog prikazivanja zahtjeva se pridržavanje tog okvira, ali se dopušta i mogućnost potrebe za odstupanjem od određenog zahtjeva ili pružanja dodatnih informacija radi postizanja objektivnog prikazivanja financijskih izvještaja. Okvir usklađenosti se koristi kada se govori o okviru koji nalaže pridržavanje zahtjeva tog okvira te se ne prihvaća mogućnost nikakvog odstupanja radi postizanja objektivnog prikazivanja. Bez prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja, rukovodstvo neće raspolagati nikakvom primjerenom podlogom za sastavljanje financijskih izvještaja, a revizor neće raspolagati prikladnim kriterijima za njihovu reviziju. Prikladni bi

kriteriji trebali biti službene naravi. Tako pri sastavljanju financijskih izvještaja, kao kriteriji mogu poslužiti Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, odnosno drugi međunarodni ili domaći okviri financijskog izvještavanja za potrebe javnog sektora. (INTOSAI, 2020.)

Kada je sastavljen u skladu s okvirom financijskog izvještavanja za javni sektor, cjeloviti skup financijskih izvještaja u pravilu 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 – bilo kao zaseban dodatni financijski izvještaj ili kao usklađenje;*
- *bilješki, koje čine sažetak značajnih računovodstvenih politika i druga obrazloženja.*
- *U određenim okolnostima, cjeloviti skup financijskih izvještaja može obuhvaćati i druga izvješća, kao što su izvješća o učinkovitosti i izvješća o proračunskim izdvajanjima.“*
(INTOSAI, 2020.)

Moguće je da potpuni set financijskih izvještaja neće obuhvaćati sve od navedenog ako su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom za druge računovodstvene osnove, kao što je modificirana obračunska ili novčana osnova.

ISSAI 200 Temeljna načela financijske revizije također govore kako se u nekim javno sektorskim okruženjima financijske revizije nazivaju revizijama izvršenja proračuna. Navedena revizija uključuje ispitivanje transakcija u odnosu na proračun, te u takvim revizijama često nema prihvatljivog okvira financijskog izvještavanja. Rezultati financijskih transakcija mogu biti prikazani kao usporedba između iznosa stvarnih rashoda i iznosa predviđenih proračunom.

Kada se obavljaju takve revizije i kada nema financijskih izvještaja prikazanih u skladu s nekim prihvatljivim okvirom financijskog izvještavanja, revizor zaključuje kako nisu stvoreni preduvjeti za reviziju utvrđeni ISSAI standardima za financijsku reviziju. Stoga, revizori mogu razmotriti mogućnost razvoja standarda, ali koriste Temeljna načela financijske revizije kao smjernice kako bi zadovoljili svojim posebnim potrebama. (INTOSAI, 2020.)

Vrhovne revizijske institucije u svojim godišnjim izvješćima, uz koja objavljuju svoje financijske izvještaje, navode temeljem kojeg zakona ili okvira su sastavile svoja izvješća. Svaka država može imati svoje specifične zakone, pravilnike ili okvire koji to nalažu te nemaju sve vrhovne revizijske institucije iste financijske izvještaje, niti isti broj izvještaja što će se prikazati kasnije u radu kod Republike Hrvatske, Sjedinjenih Američkih Država i Australiji.

2.5 Obveza i doprinos revizije financijskih izvještaja vrhovnih revizijskih institucija

Riječ transparentnost ni njezina mnoga značenja, kako se o njima danas raspravlja, nisu izum ovoga stoljeća, jer je transparentnost bila među mnogim administrativnim pravilima 19. stoljeća. Međutim, ovaj koncept je u posljednjem desetljeću dvadesetog stoljeća stekao društvenu važnost i ušao u vladine programe. Jedan od glavnih razloga pokretanja ovih rasprava i rasta inicijativa oko veće transparentnosti u javnoj upravi bila je zabrinutost zbog ideje da kada je pozadina političke opcije nepoznata, biračko tijelo nije u stanju „kazniti“ političare upletene u korupciju i drugi oblici nezakonitog ponašanja. (Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A., 2014)

Na domaćoj razini, razumna transparentnost je ključna za borbu protiv korupcije, poboljšanje rada vlade, osiguravanje odgovornosti, održavanje povjerenja javnosti i izgradnja zdrave demokracije. Na međunarodnoj razini, transparentnost vlade nije važna samo zbog domaćih razloga, već i zbog pomoći u izgradnji povjerenja i promicati konvergenciju i suradnju jer u današnjem svijetu zemlje trebaju partnerstvo za napredak u nizu trenutnih i novih izazova. (Walker, D. M., 2007)

Kada su u pitanju vrhovne revizijske institucije treba zamisliti piramidu sa šest razina od kojih svaka opisuje misiju. Na dnu je najosnovnija misija svake vrhovne revizijske institucije, a to je borba protiv korupcije. Bitno je da su građanski sluge poštteni i predani javnom dobru. Vlada koju vode neetični ljudi neće postići mnogo, osim uzimanja iz džepa vlastitog naroda. Sljedeća razina kod piramide vrhovnih revizijskih institucija je povećanje transparentnosti, što pomaže olakšati napredak sa svih strana. Treća razina je odgovornost, što uključuje usklađenost i provjera pravilnosti. To uključuje ideju da bi svi aspekti vlasti trebali biti odgovorni poreznim obveznicima za rezultate koje postižu sredstvima koja su im dana. Svaka vrhovna revizijska institucija, minimalno, bez obzira na proračun, bez obzira na stručnost, trebala bi se boriti protiv korupcije, osiguravanje transparentnosti i traženje odgovornosti. Četvrta razina je jačanje vladine

ekonomičnosti, učinkovitosti, etike, pravičnosti i djelotvornosti. Peta razina pruža kreatorima politika opcije za bolji rad vlade, kao što je npr. poboljšanje programa, konsolidiranje suvišnih napora ili usvajanje najboljih praksi. Šesta i posljednja razina u piramidi je predviđanje, funkcija koju bi zrele i iskusne vrhovne revizijske institucije bi trebale razmotriti kao akciju poduzimanja. (Walker, D. M., 2007)

Kako bi se ispunile sve razine piramide, te kako bi se ispunila glavna zadaća vrhovnih revizijskih institucija, što je osiguravanje odgovornosti i transparentnosti javnog sektora, te kako su i one same korisnici državnog budžeta, vlade država su zakonom obvezale vrhovne revizijske institucije da njihovi financijski izvještaji moraju podleći vanjskoj, neovisnoj reviziji te time prate njihov rad i drže ih odgovornim za sve poslove i transakcije koje obave i time smanjuju mogućnost prijevare. Također, ISSAI 140 Kontrola kvalitete, nalaže kako bi vrhovne revizijske institucije trebale uspostaviti sustav nadzora od neovisne strane koja nije zaposlena u instituciji kako bi svi procesi bili napravljeni sukladno svim pravilima i regulacijama.

Kao što je navedeno prijašnje u radu, koncept transparentnosti je tek u posljednjem desetljeću dvadesetog stoljeća ušao u vladine programe, te sve većom globalizacijom, revizije financijskih izvještaja vrhovnih revizijskih institucija su postale zakonom obvezne prvo kod većih i razvijenih država, a tek od nedavno kod manjih i država u razvoju što će se prikazati kasnije u radu.

3. TEMELJNA OBILJEŽJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA HRVATSKE, SJEDINJENIH AMERIČKIH DRŽAVA I AUSTRALIJE

3.1 Osnivanje i funkcija vrhovnih revizijskih institucija Hrvatske, Sjedinjenih Američkih Država i Australije

Državni ured za reviziju (DUR)

Osnivanje Revizorskog ureda u Zagrebu 1935. godine smatra se pretečom nacionalnog instituta za reviziju u Republici Hrvatskoj. Revizorski ured je ukinut 1939. godine. Nadalje, Služba društvenog knjigovodstva (SDK) je osnovana 1972. godine kao ovlaštena revizorska organizacija za obavljanje poslova revizije javnih rashoda i javnih poduzeća. Godine 1993. je donesen Zakon o državnoj reviziji te se ukida SDK i uspostavlja se Državni ured za reviziju (DUR). Navedeni zakon je DUR postavio kao vrhovnu revizijsku instituciju Republike Hrvatske. 2010. godine u Ustav Republike Hrvatske unesene su temeljne odrednice funkcioniranja ovog ureda: *“Državni ured za reviziju najviša je revizijska institucija Republike Hrvatske te je kao takva samostalna i neovisna u svom radu”*. (Mamić-Sačar, Vuković, Pavić, 2015.)

Misija Ureda je *“poboljšanje zakonitosti, učinkovitosti i djelotvornosti subjekata koji upravljaju javnom imovinom i drugih pravnih osoba određenih zakonom.”* (Državni Ured za reviziju, 2022.)

Također, Ured pridonosi poboljšanju upravljanja javnom imovinom i drugim raspoloživim resursima, informiranosti Hrvatskog sabora, Vlade i građana Republike Hrvatske o načinu i rezultatima upravljanja proračunskim i izvanproračunskim sredstvima te drugim sredstvima koja su subjektima revidiranja dana na upravljanje i raspolaganje. (Državni Ured za reviziju, 2022.)

DUR je osnovan kao monokratski ured s glavnim državnim revizorom na čelu. Ured kao svoje ustrojstvene jedinice ima Središnji ured u Zagrebu te 20 područnih ureda u središtima županija na čitavom teritoriju Republike Hrvatske. U Središnjem uredu nalaze se odjeli formirani prema vrstama revizija te odjeli za pravne, kadrovske i računovodstvene poslove, a zajedno s njima smješten je i odjel za provođenje unutarnje revizije.

Sukladno Zakonu o Državnom uredu za reviziju (2019.) glavnoga državnog revizora imenuje Hrvatski sabor na prijedlog Odbora za izbor, imenovanja i upravne poslove, uz mišljenje Odbora

za financije i državni proračun, a imenuje se na vrijeme od 8 godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja.

Osim glavnog državnog revizora, uz njega su zamjenik glavnog državnog revizora i pomoćnici čija je zadaća pružanje pomoći i savjetovanje glavnog državnog revizora pri upravljanju Uredom. Također, djeluje i Stručno vijeće koje isto ima savjetodavnu ulogu prema glavnom državnom revizoru. Na čelu Stručnog vijeća je glavni državni revizor, a ostali članovi čine do najviše sedam vanjskih suradnika koji su priznati stručnjaci te su imenovani od strane glavnog državnog revizora.

Kroz Ustav RH je utvrđena financijska i funkcionalna neovisnost Ureda, te uz Ustav, Zakon o Državnom uredu za reviziju osigurava neovisnost u planiranju, provedbi i izvješćivanju ureda. Također je osigurana i neovisnost u financiranju rada ureda, pravu pristupa evidencijama, informacijama, dokumentaciji subjekata radi obavljanja revizije, načinu imenovanja i razrješenja glavnog državnog revizora, neovisnost rada ovlaštenih revizora i sl. (Mamić-Sačar, Vuković, Pavić, 2016.)

Od ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju, od 2013. godine proširene su nadležnosti Ureda. Od tada je Ured nadležan za obavljanje revizije sredstava Europske unije te drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba. Od samog osnutka Ured je započeo s organizacijsko – profesionalnim povezivanjem s istovrsnim institucijama drugih zemalja s ciljem:

- *„razmjene znanja, iskustava, stručnih materijala, dokumenata i informacija radi ujednačavanja i razvoja metodologije rada u okviru međunarodno prihvaćenih revizijskih standarda*
- *praćenja modernih pravaca razvoja revizijske profesije*
- *doprinosa razvoju struke na temelju vlastitih rezultata*
- *informiranja drugih o radu i rezultatima Ureda*
- *doprinosa njegovom ugledu i prihvaćanju kao stručne i profesionalne institucije od strane drugih državnih revizija i profesionalnih udruga.“* (Državni Ured za reviziju, 2022.)

Okviri revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeks profesionalne etike državnih revizora navode postupke prema kojima DUR obavlja svoju reviziju. (Mamić-Sačar, Vuković, Pavić, 2015.)

Vladin ured za odgovornost (GAO)

Vladin ured za odgovornost, izvorno Government Accountability Office (GAO), vrhovna revizijska institucija savezne vlade Sjedinjenih Država, vladin je nadzornik odgovornosti. Služi Kongresu i javnom interesu tako što pomno prati gotovo svaki savezni program, aktivnost i funkciju. Kolokvijalno je ovo tijelo poznato kao i "*kongresni pas čuvar*" (GAO, 2022.) Kao svoje temeljne vrijednosti navodi: odgovornost, integritet i pouzdanost.

Njegovi visoko obučeni revizori ispituju sve, od projektila do medicine, od sigurnosti zrakoplovstva do sigurnosti hrane, od nacionalne do socijalne sigurnosti. Njihov rad rezultira donošenjem zakona, poboljšanjima u vladinim operacijama i milijardama dolara u financijskim koristima za američke porezne obveznike. (GAO, 2022.)

Glavni računovodstveni ured SAD-a osnovan je Zakonom o proračunu i računovodstvu 1921. godine. Zakon je imao za cilj poboljšati savezno financijsko upravljanje nakon Prvog svjetskog rata. Potrošnja tijekom rata povećala je državni dug i zakonodavci su uvidjeli da trebaju bolje informacije i kontrolu nad rashodima. Kongres je donio Zakon o proračunu i računovodstvu kojim se zahtijeva da predsjednik pripremi godišnji proračun savezne vlade i kako bi se poboljšala odgovornost. Statutom su GAO-u prenijete funkcije revizije, računovodstva i potraživanja koje je prethodno obavljao Odjel riznice. Zakon je GAO učinio neovisnim o izvršnoj vlasti i dao mu širok mandat da istražuje kako se troše savezna sredstva. Kasniji su zakoni razjasnili ili proširili ovlasti GAO-a, ali Zakon o proračunu i računovodstvu i dalje služi kao osnova za njegove aktivnosti. (Budget Counsel, 2009.)

2004. godine pravni naziv GAO-a promijenio se iz Glavnog računovodstvenog ureda u Vladin ured za odgovornost. Promjena je odražavala sve veću ulogu agencije u rastućoj federalnoj vladi. Pomaknuvši se dalje od financijskih revizija, GAO je počeo provoditi revizije učinka — ispitujući kako su vladini programi uspjeli i ispunjavaju li svoje ciljeve. (Budget Counsel, 2009.)

Trenutna misija i svrha postojanja GAO-a je da postoji kako bi podržao Kongres u ispunjavanju njegovih ustavnih odgovornosti i kako bi pomogao u poboljšanju učinka i osigurao odgovornost savezne vlade za dobrobit američkog naroda. GAO radnje u nadležnosti obavlja na zahtjev kongresnih odbora ili pododbora ili po službenoj dužnosti kada su mu isti naloženi javnim zakonima ili izvješćima odbora.

Jedna od najvažnijih funkcija GAO -a jest da podržava nadzor Kongresa. Potonju funkciju obavlja putem:

- revizijskog rada agencije kojim se utvrđuje transparentno trošenje federalnih sredstava, te troše li se ona učinkovito i djelotvorno;
- ispitivanja navoda o nezakonitim i nedoličnim radnjama;
- izvješćivanja o tome koliko dobro vladini programi i politike ispunjavaju svoje ciljeve;
- provođenja analize politike i iznošenja opcija za razmatranje Kongresu;
- donošenja pravnih odluka i mišljenja;
- savjetovanja Kongresa i čelnika izvršnih agencija o načinima da se vlada učini učinkovitijom. (GAO, 2022.)

GAO također objavljuje i posebne publikacije u kojima daje odgovore na specifična pitanja koju su od općeg interesa za većinu Amerikanaca. Unutar publikacije također se mogu pronaći predviđanja fiskalne budućnosti Sjedinjenih Američkih Država, utemeljena na izvješćima koje je tijelo samo donijelo.

GAO je osnovan kao monokratski ured te kao što je u RH na čelu Državnog ureda glavni državni revizor, tako je u SAD – u glavni kontrolor (izvorno: Comptroller General) koji je imenovan na 15 godina i nakon toga ne može biti ponovno izabran za glavnog državnog revizora kako je navedeno u GAO Aktu iz 1980-te godine. Ured GAO-a je smješten u Washingtonu. Radi sistematizacije poslovanja, GAO se sastoji od 15 specijaliziranih timovi koji podupiru njihova tri vanjska strateška cilja.

Proces revizije GAO-a mora biti u skladu Opće prihvaćenim američkim standardima državne revizije, izvorno: Generally accepted government auditing standards (skraćeno: GAGAS) koje je izradio kontrolor, tj. glavni državni revizor Sjedinjenih Država. Zajedno s GAO pravilima koja primjenjuju u provođenju revizija su u skladu s temeljnim revizijskim načelima Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija.

Zakon o glavnom inspektoru iz 1978., zahtjeva da savezni generalni inspektori imenovani prema tome moraju djelovati u skladu s GAGAS-om za revizije saveznih institucija, organizacije, programe, aktivnosti i funkcije. Tako GAO ima svoju Žutu knjigu koja sadrži sve GAGAS-e, te pruža okvir za obavljanje visokokvalitetnog revizijskog posla s kompetencijom, integritetom,

objektivnošću i neovisnošću kako bi se osigurala odgovornost i transparentnost nad vladinim programima.

Australski nacionalni ured za reviziju (ANAO)

Australski nacionalni Ured za reviziju, izvorno: Australian National Audit Office (skraćeno ANAO) je specijalizirana praksa u javnom sektoru koja pruža cijeli niz usluga revizije i osiguranja parlamentu i subjektima javnog sektora i zakonskim tijelima Commonwealtha. (ANAO, 2022.)

Kada se prvi parlament Commonwealtha okupio u Melbourneu u svibnju 1901., njegov neposredni zadatak bio je započeti s izgradnjom potrebnih institucija nacionalne vlade. Četvrti zakon koji je usvojio ovaj parlament bio je Zakon o reviziji iz 1901., kojim je uspostavljen ured glavnog revizora. (McPhee, 2014.)

Zakon o reviziji pružio je zakonodavnu osnovu za financijsko upravljanje financijama Commonwealtha i reviziju povezanih računa, također je pružio pravni temelj za imenovanje glavnog revizora. Zakon o glavnom revizoru iz 1997. (koji je zamijenio Zakon o reviziji) donesen je u listopadu 1997. Tim zakonom je usuglašeno da je glavni državni revizor, izvorno „Auditor General“, za Australiju neovisni službenik parlamenta koji je odgovoran za reviziju entiteta Commonwealtha i izvještavanje australskog parlamenta. Glavnog revizora podržava Australski nacionalni ured za reviziju (ANAO). (McPhee I., 2014.)

Ured glavnog revizora je desetogodišnje statutarno imenovanje koje vrši generalni guverner na savjet premijera. Kao priznanje statusa glavnog revizora kao službenika parlamenta, Zajednički odbor za javne račune i reviziju australskog parlamenta mora odobriti svaku predloženu preporuku za imenovanje.

Svrha ANAO-a je podržati odgovornost i transparentnost u sektoru australske vlade kroz neovisno izvještavanje parlamentu i tako pridonijeti poboljšanju učinka javnog sektora.

ANAO ostvaruje svoju svrhu pod mandatom glavnog revizora u skladu sa Zakonom o glavnom revizoru iz 1997., Zakonom o javnom upravljanju, učinku i odgovornosti iz 2013. i Zakonom o javnoj službi iz 1999. (ANAO, 2022.)

Primarni odnos ANAO-a je s australskim parlamentom, posebno Zajedničkim odborom za javne račune i reviziju. Odbor ima funkcije u odnosu na ANAO kako je navedeno u Zakonu o odboru za javne račune i reviziju iz 1951.

ANAO podržava provođenje cijelog niza revizija i povezanih usluga glavnog revizora prema Zakonu. To uključuje:

- revizije financijskih izvještaja subjekata Commonwealtha i tvrtki Commonwealtha i njihovih podružnica, uključujući reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Australske vlade;
- provođenje revizija uspješnosti i revizija mjera uspješnosti subjekata Commonwealtha i kompanija Commonwealtha i njihovih podružnica;
- revizija godišnjih izvješća o učinku subjekata Commonwealtha;
- drugi pregledi jamstava, uključujući izvješće o velikim obrambenim projektima i revizije po dogovoru;
- izravno izvještavanje parlamenta o bilo kojem pitanju, kao što su informativna izvješća; i
- objavljivanje revizijskih uvida i ključnih saznanja iz revizijskog rada. (ANAO, 2022.)

ANAO-ov ured se nalazi u Canberri i zapošljava otprilike 330 djelatnika koji su organizirani u šest funkcionalnih područja.

Glavni revizor ima široke ovlasti pristupa dokumentima i informacijama u svrhu podrške izvršavanju funkcija prema Zakonu o Glavnom državnom revizoru, a rad ANAO-a uređen je relevantnim zakonskim zahtjevima, uključujući revizijske standarde koje je utvrdio glavni revizor. Revizijski standardi ANAO-a uključuju standarde koje je izradio Odbor za standarde revizije i osiguranja kako ih primjenjuje revizorska struka u Australiji, a također uključuju ključne zahtjeve Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI). U skladu s primjenjivim standardima, revizije uspješnosti i revizije financijskih izvještaja osmišljene su tako da daju razumnu razinu uvjerenja. (ANAO, 2022.)

3.2 Praćenje rada vrhovnih revizijskih institucija Hrvatske, Sjedinjenih Američkih Država i Australije

Vrhovne revizijske institucije igraju ključnu ulogu u postizanju odgovornosti i transparentnosti korištenjem revizijskih izvješća kao alata za postizanje odgovornosti. Izvješća koja izdaju vrhovne revizijske institucije imaju jasnu ulogu u postizanju zahtjeva transparentnosti i podizanja svijesti među članovima društva, omogućujući im da koriste ova izvješća kao učinkovit alat za postizanje načelo transparentnosti i odgovornosti tako da se osigura očuvanje javnog novca.

Tako promatrane vrhovne revizijske institucije, prema nacionalnim zakonima, na godišnjoj razini objavljuju svoje strateške planove, izvješća o radu, uspoređuju planirano s postignutim i objavljuju svoje financijske izvještaje koji podliježu eksternoj reviziji.

Državni ured za reviziju (DUR)

Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju (2019.) glavni državni revizor:

- „donosi Statut i druge unutarnje normative akte Državnog ureda za reviziju
- donosi strateški plan Državnog ureda za reviziju
- donosi godišnji program i plan rada Državnog ureda za reviziju
- donosi prijedlog godišnjeg financijskog plana Državnog ureda za reviziju
- izvješćuje Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju“

„Državni ured za reviziju planira i obavlja reviziju u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada, kao i prema zahtjevu Hrvatskoga sabora, ako glavni državni revizor ocijeni da je taj zahtjev opravdan. Opseg godišnjeg programa i plana rada utvrđuje se na temelju:

- odredbi ovoga Zakona
- procjene rizika
- financijske značajnosti subjekta revizije
- rezultata prijašnje revizije
- prikupljenih informacija o poslovanju subjekata revizije.“ (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 2019.)

Također, prema navedenom zakonu:

- „Glavni državni revizor izvješćuje Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju za prethodnu godinu do kraja ožujka tekuće godine.
- Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju iz stavka 1. ovoga članka objavljuje se na mrežnim stranicama Državnog ureda za reviziju.“

Od 2019. godine, u navedeni Zakon je uvedeno da:

- „Državni ured za reviziju sastavlja svoje financijske izvještaje u skladu sa zakonom kojim se uređuju proračunski procesi i njegovim podzakonskim propisima.
- Godišnji financijski izvještaji Državnog ureda za reviziju podliježu reviziji koja se obavlja sukladno revizijskim propisima.
- Odbor Hrvatskoga sabora nadležan za financije i državni proračun na prijedlog glavnog državnog revizora imenuje neovisne vanjske revizore koji obavljaju reviziju iz stavka 2. ovoga članka.
- Revizorsko izvješće o obavljenoj reviziji godišnjeg financijskog izvještaja Državnog ureda za reviziju sastavni je dio Izvješća o radu Državnog ureda za reviziju iz članka 24. ovoga Zakona.“

Sukladno navedenom zakonu, Ured svoje godišnje izvješće o radu u kojem su navedeni strateški plan i godišnji plan i program, te izvješće neovisnog revizora o reviziji financijskih izvještaja objavljuje na svojim mrežnim stranicama.

Također, na svojim mrežnim stranicama objavljuje sve izvještaje provedenih revizije, svoje projekte i međunarodne suradnje kako bi cijela javnost mogla pristupiti, vidjeti i pratiti njihov rad.

Vladin ured za odgovornost (GAO)

Zakon o modernizaciji zakona o učinku i rezultatima iz 2010. dopunjava Zakon o učinku i rezultatima vlade iz 1993. kako bi se od svake izvršne agencije zahtjevalo da svoj strateški plan učini dostupnim na svojoj javnoj web stranici i Uredu za upravljanje i proračun prvog ponedjeljka veljače bilo koje godine nakon one u kojoj počinje mandat predsjednika i obavijestiti predsjednika i Kongres. Zahtijeva da takav plan pokriva najmanje četverogodišnje razdoblje i uključuje opis:

- „načina na koji agencija radi s drugim agencijama kako bi postigla svoje ciljeve, kao i relevantne prioritetne ciljeve federalne vlade;
- kako ciljevi uključuju stavove i prijedloge dobivene kroz kongresne konzultacije. Dopušta voditelju agencije da izvrši prilagodbe plana kako bi odražavao značajne promjene u okruženju, uz odgovarajuću obavijest Kongresu. Zahtijeva od agencija da se konzultiraju s odgovarajućim odborima Kongresa u vezi sa svojim strateškim planovima najmanje svake dvije godine.“ (GPRA Modernization Act , 2010.)

Određuje svakoj agenciji da svoj godišnji plan učinka učini dostupnim na svojoj javnoj web stranici i obavijesti predsjednika i Kongres do prvog ponedjeljka u veljači. Zahtijeva da svaki plan:

- „opisuje kako ciljevi učinka doprinose ciljevima strateškog plana agencije i ciljevima plana učinka savezne vlade;
- identificirati prioritetne ciljeve agencije, kao i programske aktivnosti niskog prioriteta;
- identificirati jasno definirane prekretnice, aktivnosti, subjekte i politike koje doprinose svakom cilju, kako agencija radi s drugim agencijama na postizanju ciljeva učinka i službenike agencije odgovorne za postizanje svakog cilja;
- opisati kako će agencija osigurati točnost i pouzdanost podataka korištenih za mjerenje napretka prema svojim ciljevima izvedbe;
- opisati glavne izazove upravljanja i planove za rješavanje takvih izazova.“ (GPRA Modernization Act , 2010)

Zahtijeva od svakog voditelja agencije da svake dvije godine odredi prioritetne ciljeve među svojim ciljevima učinka.

Sukladno tom zakonu, svake četiri godine GAO objavljuje strateški plan za služenje Kongresu koji razmatra cijeli opseg operacija savezne vlade, kao i nove i buduće trendove koji mogu utjecati na vladu i društvo u cjelini. Ovaj plan, predstavljen u tri dokumenta, opisuje ciljeve i strategije koje usmjeravaju GAO-ve napore dok pomažu zakonodavcima u nadgledanju saveznih operacija i rješavanju nekih od najvažnijih nacionalnih pitanja s kojima se suočavaju vlada i društvo u cjelini.

Uz to, objavljuju godišnji plan izvedbe koji pokriva aktivnosti za svaki od strateških ciljeva i uključen je u proračunski podnesak svake godine.

Također, u duhu Zakonu o učinku i rezultatima, GAO na svojoj web stranici objavljuje „Performance and Accountability Report“ tj. Izvješće o učinku i odgovornosti za svaku fiskalnu godinu. Ovo godišnje izvješće obavještava Kongres i američki narod o tome što su postigli u njihovo ime. Ovo izvješće opisuje GAO-ove mjere učinka, rezultate i procese odgovornosti za određenu fiskalnu godinu. U procjeni učinka, uspoređuju stvarne rezultate s ciljevima koji su postavljeni u godišnjem planu učinka i proračunu učinka i koji su razvijeni da pomognu u provedbi strateškog plana.

Navedeno izvješće uključuje pregled uspješnosti i financijske fiskalne godine kako bi američki porezni obveznik imao u uvid u njihov rad. Dio izvješća je i izvješće neovisnog revizora o GAO-ovim financijskim izvještajima. Iako nije zahtijevano zakonom, GAO je prihvatio praksu da i oni svoje financijska izvještaje i unutarnje kontrole podlegnu vanjskoj reviziji sukladno Zakonu o financijskom menadžmentu iz 1996.:

„Menadžment treba pružiti procjenu učinkovitosti internih kontrola organizacije za održavanje pouzdanog financijskog izvještavanja, i djelotvorno poslovanje i usklađenost s primjenjivim zakonima i propisima. Procijeniti je li sustav financijskog upravljanja u skladu sa zahtjevima saveznih sustava financijskog upravljanja (FMFIA)“

„Treba identificirati materijalne slabosti i primjere neusklađenosti i uključiti izjavu o jamstvu (nemodificiranu, modificiranu ili ne osiguranje) i sažetak korektivnih radnji za rješavanje materijalnih slabosti i primjer nepridržavanja.“

„Voditelj ili ovlaštenik subjekta može se osloniti na neovisne interne ili vanjske resurse (npr. Agencija za reviziju usluga, neovisne računovodstvo tvrtke) za testiranje i procjenu financijskog menadžmenta i trebaju osigurati da su zaposleni revizori objektivni i dovoljno kvalificirani za obavljanje evaluacije. GAO i Američki institut ovlaštenih javnih računovođa o mogu dati smjernice u vezi s kvalifikacijama za osoblje koje provodi program i reviziju financijskih izvještaja.“

Nadalje, prema Kodeksu Sjedinjenih Američkih Država glavni državni revizor izvješćuje:

- *„Na početku svake redovne sjednice Kongresa, glavni državni revizor izvješćuje Kongres (i predsjednika kada to predsjednik zatraži) o radu glavnog državnog revizora. Izvješće će sadržavati preporuke o:*

- ✓ *Pravna pitanja koje glavni državni revizor smatra potrebnim za olakšavanje brzog i točnog pravljenja i poravnanja računa;*
- ✓ *druga pitanja u vezi s primitkom, isplatom i korištenjem javnog novca koje glavni državni revizor smatra preporučljivim.*

U posebnom izvješću Kongresu kada Kongres zasjeda, glavni državni revizor će uključiti preporuke o većoj ekonomičnosti i učinkovitosti javnih rashoda.

Izvješće Kongresu o satima osoblja i procijenjenim troškovima rada obavljenog na revizijama, evaluacijama, istragama i srodnim poslovima tijekom svake od tri fiskalne godine koje prethode fiskalnoj godini u kojoj se podnosi izvješće, navedeno zasebno za svaki odjel Vladinog ureda za odgovornost prema kategoriji kako slijedi:

- *Kategorija za rad koju zahtijeva predsjednik odbora Kongresa, predsjednik pododbora takvog odbora ili bilo koji drugi član Kongresa.*
- *Kategorija za rad koji prema zakonu mora obavljati glavni državni revizor.*
- *Kategorija za rad koji je započeo glavni državni revizor u obavljanju općih odgovornosti glavnog državnog revizora.*

Glavni državni revizor priprema i objavljuje na web stranici:

- *svaki mjesec popis izvješća izdanih tijekom prethodnog mjeseca; i*
- *najmanje jednom godišnje popis izvješća izdanih tijekom prethodnih 12 mjeseci.“ (31 USC §719: Comptroller General reports, 2014.)*

GAO uz sve to, na svojoj web stranici objavljuje i takozvane „Peer reviews“. Prema Općeprihvaćenim državnim revizijskim standardima (2003.) vanjska „Peer“ revizija:

- *„bi se trebala provoditi najmanje jednom u tri godine od strane revizora neovisnih od organizacije u kojoj se obavlja proces revizije*
- *utvrditi je li interni sustav kontrole kvalitete bio adekvatan te jesu li politike i procedure bili u skladu s pružanjem razumnog osiguranja usklađenosti s važećim profesionalnim standardima u obavljanju svog rada*
- *tim za pregled trebao bi razmotriti primjerenost i učinkovitost sustava za nadzor organizacije „*

Australski nacionalni ured za reviziju (ANAO)

Zakon o javnoj upravi, učinku i odgovornosti iz 2013. nalaže da odgovorno tijelo entiteta Commonwealtha mora:

- *„pripremiti korporativni plan (kako god bio opisan) za subjekt najmanje jednom u svakom izvještajnom razdoblju za subjekt*
- *dati korporativni plan nadležnom ministru i ministru financija u skladu sa zahtjevima propisanim pravilima.*

Korporativni plan mora udovoljavati i biti objavljen u skladu sa svim zahtjevima propisanim pravilima.

Odgovorno tijelo subjekta Commonwealtha mora osigurati vođenje zapisa koji ispravno bilježe i objašnjavaju učinak subjekta u postizanju njegovih ciljeva. Odgovorno tijelo mora osigurati da se evidencija vodi tako da:

- *ispunjava sve zahtjeve propisane pravilima;*
- *omogućuje izradu godišnjih izvješća o uspješnosti*

Odgovorno tijelo entiteta Commonwealtha mora:

- *pripremiti godišnja izvješća o uspješnosti za subjekt čim je to moguće nakon završetka svakog izvještajnog razdoblja za subjekt;*
- *uključiti kopiju godišnjih izvješća o uspješnosti u godišnje izvješće subjekta koje se podnosi parlamentu.*

Godišnja izvješća o radu moraju:

- *pružiti informacije o uspješnosti subjekta u postizanju njegove svrhe;*
- *ispunjavati sve zahtjeve propisane pravilima.*

Odgovorno tijelo entiteta Commonwealtha mora pripremiti godišnje financijske izvještaje za subjekt čim je to moguće nakon završetka svakog izvještajnog razdoblja za subjekt“

Sukladno ovom zakonu ANAO priprema korporativni plan koji je primarni planski dokument ANAO-a - on ocrtava svrhu te institucije; dinamično okruženje u kojem posluju; predanost izgradnji sposobnosti; te prioritete, aktivnosti i mjere uspješnosti prema kojima će biti odgovorni.

Plan ističe želju da se pozitivno i transparentno uključe u pružanje usluga revizije i podrške parlamentu. Osim toga, plan detaljno opisuje pristup upravljanju rizikom, što je ključno za uspješno ispunjavanje odgovornosti u pružanju profesionalnih i neovisnih revizija Saboru.

Zakon o glavnom državnom revizoru (1997.) nalaže da čim je to moguće nakon 30. lipnja svake financijske godine, glavni revizor mora:

- *„pripremiti izvješće o aktivnostima Ureda za reviziju tijekom te financijske godine;*
- *osigurati da se primjerak izvješća podnese u svaki dom Parlamenta.*

Godišnje izvješće dužni su podnijeti:

- *15. listopada; ili*
- *kraj bilo kojeg daljnjeg razdoblja odobrenog prema pododjeljku 34C(5) Zakona o tumačenju zakona iz 1901.*

Godišnje izvješće mora biti u skladu sa svim zahtjevima propisanim pravilima donesenim u svrhu pododjeljka 46(3) Zakona o javnoj upravi, učinku i odgovornosti iz 2013., u vezi s nekorporativnim subjektima Commonwealtha“

Nadalje, Zakon o glavnom državnom revizoru nalaže da neovisni vanjski revizor mora obaviti reviziju Australskog državnog ureda za reviziju.

„Revizija Australskog nacionalnog ureda za reviziju:

- *Mora postojati neovisni revizor.*
- *Kad god se pojavi upražnjeno mjesto u uredu neovisnog revizora, potrebno je zakazati termin u uredu što je prije moguće.*
- *U obavljanju ili izvršavanju svojih funkcija ili ovlasti, neovisni revizor mora uzeti u obzir revizijske prioritete Parlamenta za revizije Ureda za reviziju koje je utvrdio Zajednički odbor za javne račune i reviziju prema stavku 8(1)(n) Zakon o odboru za javne račune i reviziju iz 1951.*
- *Nakon pripreme godišnjih financijskih izvještaja za Ured za reviziju prema članku 42. Zakona o javnom upravljanju, učinku i odgovornosti iz 2013., glavni revizor mora dati izvještaje neovisnom revizoru.*
- *Neovisni revizor mora revidirati izvještaje u skladu s člankom 43. toga Zakona.*

- *Neovisni revizor može u svakom trenutku provesti reviziju učinkovitosti Ureda za reviziju.*
- *Nakon izrade prijedloga izvješća o obavljenoj reviziji, neovisni revizor dužan je primjerak prijedloga izvješća dati glavnom revizoru. Ako glavni revizor da pisane komentare neovisnom revizoru u roku od 28 dana nakon primitka predloženog izvješća, neovisni revizor mora razmotriti te komentare prije pripreme konačnog izvješća.*
- *Čim je to moguće nakon završetka izvješća o reviziji, Neovisni revizor mora dostaviti kopiju u svaki dom Parlamenta i dati primjerak nadležnom ministru.*
- *Neovisni revizor može dati presliku ili izvadak iz izvješća bilo kojem drugom ministru koji, po mišljenju neovisnog revizora, ima poseban interes za izvješće ili sadržaj izvotka.* “ (Auditor General Act, 1997.)

Sukladno tom, ANAO godišnje objavljuje na svojim web stranicama svoje godišnje izvješće, izvorno „Annual report“. Ono dokumentira učinak i uključuje pregled značajnih pitanja i postignuća, korporativnog upravljanja i aranžmana upravljanja, rezultate u odnosu na ključne pokazatelje učinka, financijske rezultate i revidirane financijske izvještaje.

Na svojim web stranicama, objavljuju sve provedene revizije, te na zahtjev parlamentarcima i parlamentarnim odborima daje informacije o revizijama i povezanim uslugama u obliku tzv. „Parliamentary briefings“. Uz to, glavni državni revizor dobrovoljno objavljuje svoje troškove na web stranici kao što je prikazano na tablici 1., a oni se ažuriraju svakih šest mjeseci.

Tablica 1. Izdaci glavnog državnog revizora Australije. Iznosi su izraženi u australskim dolarima (AUD)

Izdaci za srpanj-prosinac 2021								
Domaća putovanja								
Datum	Mjesto	Događaj	Smještaj	Let	Taxi	Putni dodatak	Ostalo	Ukupno
25.10.2021.	Canberry	Procjena senata	-	-	-	-	7.00	7.00
26.10.2021.	Canberra	Sasatnak dionika: Glavni državni revizor ACT-a	-	-	37.81	-	-	37.81
27.10.2021.	Canberra	Memorijalno istraživačko predavanje Allana Bartona	-	-	20.37	-	-	20.37
UKUPNO			0.00	0.00	58.18	0.00	7.00	65.18

Izvor: ANAO (2022). *Službena stranica Australian National Audit Office-a*. Dostupno na:
[Australian National Audit Office | \(anao.gov.au\)](https://www.anao.gov.au/)

4. ANALIZA IZVJEŠĆA NEOVISNIH REVIZORA ZA OBAVLJENU FINACIJSKU REVIZIJU VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA HRVATSKE, SJEDINJENIH AMERIČKIH DRŽAVA I AUSTRALIJE

4.1 Analiza financijskih izvještaja promatranih institucija

Vrhovne revizijske institucije, kao dio javnog sektora sastavljaju i objavljuju svoje godišnje financijske izvještaje koje objavljuju uz svoja godišnja izvješća o radu u svrhu transparentnosti. Koji financijski izvještaji će biti objavljeni ovisi o zakonu ili okviru prema kojem vrhovna revizijska institucija sastavlja svoja izvješća.

Za detaljniju obradu ove teme u radu će se analizirati Izvješće o radu za 2019. godinu Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske, Izvješće o učinku i odgovornosti za fiskalnu 2019. godinu Vladinog ureda za odgovornost SAD-a, te Godišnje izvješće 2019-20. Australskog nacionalnog ureda za reviziju.

Državni ured za reviziju (DUR)

Vlada Republike Hrvatske je tek 2019. godine dodala u Zakon o Državnom uredu za reviziju da on mora uz svoja godišnja izvješća sastaviti i objaviti svoje financijske izvještaje. Prema Zakonu o proračunu (2022.) DUR je proračunski korisnik državnog proračuna, te se sredstva za rad osiguravaju u samom proračunu na način koji je propisan u Zakonu o Državnom uredu za reviziju. Zakon o proračunu, Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računski plan i Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu obvezuje DUR za primjenjivanje proračunskog računovodstva kada sastavlja svoje financijske izvještaje. (Državni ured za reviziju, 2020.)

Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (2022.):

„Financijski izvještaji proračunskih korisnika državnog proračuna sastoje se od:

- *Bilance,*
- *Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,*
- *Izvještaja o obvezama,*
- *Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji,*

- Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza
- Bilješki,

Za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja: Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaja o obvezama i Bilješki,

Za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka i od 1. siječnja do 30. rujna: Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i Izvještaja o obvezama.“

Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju (2022.) sljedeći kriteriji moraju biti ispunjeni kako je prikazano u tablici u tablici 2.

Tablica 2. Kriteriji ispitivanja za financijske izvještaje koji moraju biti objavljeni

KRITERIJI ISPITIVANJA	
Bilanca	<i>„Financijski izvještaj o stanju imovine, obveza i vlastitih izvora.“</i>
Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima	<i>„Sadrži podatke o ostvarenim prihodima i primicima, rashodima i izdacima te podatak o rezultatu poslovanja. Te sadrži i obvezne analitičke podatke vezane za stanje novčanih sredstava na početku i na kraju izvještajnog razdoblja, novčane tokove odnosno priljeve i odljeve novčanih sredstava u izvještajnom razdoblju te ostvarenje određenih kategorija prihoda, rashoda, primitaka i izdataka u izvještajnom razdoblju prethodne i tekuće godine za potrebe konsolidacije financijskih izvještaja i statističkog izvještavanja.“</i>
Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji	<i>„Sadrži podatke o ostvarenim rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji.“</i>
Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza	<i>„Sadrži podatke o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza koje nisu rezultat transakcija koje se iskazuju kao prihodi, primici, rashodi i izdaci.“</i>
Izvještaj o obvezama	<i>„Sadrži podatke o stanju obveza na početku izvještajnog razdoblja, podatke o povećanju i smanjenju obveza u izvještajnom razdoblju te stanje dospjelih i nedospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja. Te se obveze prikazuju po prirodnoj vrsti obveze izuzev obveza stvorenih između obveznika predaje financijskih izvještaja u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika koje se u obrascu OBVEZE prikazuju zbirno u kategoriji međusobne obveze subjekata općeg proračuna.“</i>

Bilješke	„U Bilješkama uz Bilancu potrebno je navesti podatke o vrijednosno značajnoj imovini i obvezama te objašnjenja o značajnim promjenama u stanju u odnosu na prethodno razdoblje. Obvezne Bilješke uz Bilancu jesu i: ▪ Popis ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke i slično) i ▪ Popis sudskih sporova u tijeku. U Bilješkama uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima potrebno je navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju u odnosu na ostvarenje prethodne godine. U Bilješkama uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza objašnjavaju se značajnije promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza. U Bilješkama uz Izvještaj o obvezama potrebno je navesti razloge koji su doveli do stanja dospjelih obveza na kraju izvještajnog razdoblja i prekoračenja rokova plaćanja obveza.“
----------	---

Izvor: Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 37/2022.

Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2022_03_37_443.html

Sukladno tome, DUR je objavio sve navedene izvještaje u navedene obrasce.

Načela točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačno iskazivanje poslovnih događaja su temelji proračunskog računovodstva. Korisnici proračuna obvezni su voditi knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz Računskog plana koji je sastavni dio Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Također, svi iznosi navedeni u izvještajima su u hrvatskim kunama. (Državni ured za reviziju, 2020.)

Vladin ured za odgovornost (GAO)

SAD nije zakonom obvezao GAO da moraju sastaviti svoje financijske izvještaje. Tako da GAO dobrovoljno, kako bi njihov rad bio transparentan, financijske izvještaje pripremaju prema obračunskoj i proračunskoj osnovi u skladu s Općeprihvaćenim računovodstvenim načelima za Vladu (izvorno: Federal Accounting Standards) koje je izdao Federalni savjetodavni odbor za računovodstvene standarde, izvorno: Federal Accounting Standards Board tj. FASAB.

Četiri cilja federalnog financijskog izvještavanja kako je prikazano u tablici 3. su:

Tablica 3. Ciljevi federalnog financijskog izvještavanja

ČETIRI CILJA FEDERALNOG FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA	
Proračunski integritet	Federalno financijsko izvještavanje trebalo bi pomoći u ispunjavanju vladinih dužnosti za javnu odgovornost za novac prikupljen kroz poreze i druge načine i za njihove rashode u skladu sa zakonima o izdvajanjima koji uspostavljaju vladin proračun za određenu fiskalnu godinu i povezani zakoni i propisi. Federalno financijsko izvještavanje treba pružiti informacije koje pomažu čitatelju da odredi kako su proračunska sredstva dobivena i korištena i jesu li njihova stjecanja i korištenje bili u skladu sa zakonskim ovlaštenjima, stanje proračunskih sredstava.
Operativni učinak	Federalno financijsko izvještavanje trebalo bi pomoći korisnicima izvješća u procjeni napora u pružanju usluga, troškovima i postignuća subjekta koji izvještava; način na koji su ti napori i postignuća financirani. Trebalo bi pružiti informacije koje pomažu čitatelj odrediti troškove pružanja posebnih programa i aktivnosti te sastav i promjene ovih troškova, prikazati napore i postignuća povezane sa federalnim programima i promjene tijekom vremena u odnosu na troškove i djelotvornost državnog upravljanja svojom imovinom i obvezama.
Upravljanje	Federalno financijsko izvještavanje trebalo bi pomoći korisnicima izvješća u procjeni učinka o poslovanju i ulaganju vlade za razdoblje i kako, kao rezultat toga, financijsko stanje vlade i nacije se promijenilo i kako bi se moglo promijeniti u budućnosti. Trebalo bi pružiti informacije koje pomažu čitatelju da odredi je li državni financijski položaj poboljšán ili pogoršan tijekom razdoblja, hoće li buduća proračunska sredstva vjerojatno biti dostatna za održavanje javnih usluga i ispunjavati obveze po dospeljeću i jesu li vladine operacije doprinijele sadašnjem i budućem blagostanju nacije.
Sustavi i kontrole	Federalno financijsko izvještavanje trebalo bi pomoći korisnicima

	u razumijevanje jesu li sustavi financijskog upravljanja i interno računovodstvo te administrativne kontrole primjerene da osiguraju da se transakcije izvršavaju u skladu s proračunskim i financijskim zakonima i drugim zahtjevima, da su u skladu s federalnim računovodstvenim standardima da je imovina pravilno zaštićena kako bi se spriječile prijevare, rasipanje i zlouporaba te da informacije o mjerenju učinkovitosti su adekvatno podržane.
--	--

Izvor: FASAB (2020) Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended. Dostupno na: https://files.fasab.gov/pdf/files/2021_%20FASAB_%20Handbook.pdf

Prema Općeprihvaćenim standardima federalnog financijskog izvještavanja (2020), zahtijevani financijski izvještaji su:

- *„Balance sheet/ Bilanca;*
- *Statement of net costs/ Izvještaj o neto troškovima;*
- *Statement of changes in net position/ Izvještaj o promjenama neto položaja;*
- *Statement of custodial activities/ Izvještaj o skrbničkim aktivnostima, kada je to prikladno;*
- *Statement of budgetary resources/ Izvještaj o proračunskim sredstvima;*
- *Statement of program performance measures Izvještaj o mjerama uspješnosti programa*
- *Notes to financial statements/ Bilješke;*
- *Potrebne dodatne informacije koje se odnose na fizička, ljudska i istraživanja; razvojni kapital i odabrana potraživanja budućih izvora, kada je to prikladno; i*
- *Druge dopunske financijske i upravljačke informacije, kada je to prikladno. “*

Izvještaji su također pripremljeni u skladu sa Stavkom OMB-a (Office of Management and Budget) Br. A-136, Zahtjevi za financijsko izvještavanje. Prema njima, puni set financijskih izvještaja se sastoji od:

- *„Balance Sheet / Bilance;*
- *Statement of Net Costs / Izvještaja o neto troškovima;*
- *Statement of Changes in Net Position / Izvještaja o promjenama neto položaja;*

- *Statement of Custodial Activities / Izveštaja o skrbničkim aktivnostima, kada je to prikladno;*
- *Statement of Budgetary Resources / Izveštaja o proračunskim sredstvima;*
- *Statement of Social Insurance & Statement of Changes in Social Insurance Amounts/ Izveštaja o društvenom osiguranju i Izveštaja o promjenama u iznosu društvenog osiguranja;*
- *Notes to financial statements / Bilješke“*

GAO nema točno određeni zakon, kao DUR, koji ih obvezuje da oni kao institucija moraju objaviti svoje financijske izvještaje. GAO sam prepoznaje važnost jakih financijskih sustava i internih kontrola, te objavljuju svoje financijske izvještaje u skladu navedenih standarda i navedene stavke. Kako bi zadovoljili četiri glavna cilja federalnog izvještavanja i prikazali da imaju proračunski integritet, da postižu operativni učinak, da transparentno upravljaju institucijom i da su im učinkoviti sustavi kontrola, objavljuju sljedeće financijske izvještaje:

- Bilancu - koja prikazuje iznose koje su imali na raspolaganju za korištenje (imovina) u odnosu na iznose koje duguju (obveze) i preostali iznosi nakon oduzimanja obveza iz imovine (neto pozicija).
- Izvještaj o neto troškovima- koji predstavlja godišnje troškove poslovanja. Bruto troškovi, umanjeni za sve izravne prihode zarađene aktivnostima, koriste se za postizanje neto troška rada obavljenog u okviru četiri strateška cilja i drugi troškovi u cilju potpore Kongresa.
- Izvještaj o promjenama neto položaja - koji prikazuje računovodstvene stavke koje su uzrokovale promjene u neto poziciji bilance od početka do kraja prikazane fiskalne godine.
- Izvještaj o proračunskim sredstvima - koji pokazuje kako su proračunska sredstva ostvarena koja su nam dostupna tijekom fiskalne godine i status tih resursa na kraju fiskalne godine.
- Bilješke – koje pružaju dodatne informacije. (GAO, 2020.)

Svi iznosi su prikazani u tisućama dolara.

Australski nacionalni ured za reviziju (ANAO)

Glavni državni revizor Australije mora pripremiti financijske izvještaje sukladno Zakonu o javnom upravljanju, učinku i odgovornosti 2013., Pravilo o javnom upravljanju, učinku i odgovornosti (financijsko izvještavanje) iz 2015. i Australskim računovodstvenim standardima - Smanjeni zahtjevi za otkrivanje podataka za entitete druge razine koji su izdani od strane Australskog odbora za računovodstvene standarde (izvorno: Australian Accounting Standards Board, tj.AASB).

Zakon o javnom upravljanju, učinku i odgovornosti 2013. nalaže:

„Odgovorno tijelo entiteta Commonwealtha mora:

- *pripremiti godišnje financijske izvještaje za subjekt čim je to moguće nakon završetka svakog izvještajnog razdoblja za subjekt;*
- *Godišnji financijski izvještaji moraju se pridržavati računovodstvenih standarda i svih drugih zahtjeva propisanih pravilima“;*

Sukladno Australskim računovodstvenim standardima (2015.) cjeloviti skup financijskih izvještaja sastoji se od:

- *„izvještaj o financijskom položaju na kraju razdoblja;*
- *izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za razdoblje;*
- *izvještaj o promjenama kapitala za razdoblje;*
- *izvještaj o novčanim tokovima za razdoblje;*
- *bilješke koje sadrže značajne računovodstvene politike i druge objašnjene informacije“*

Dodatno, prema Australskim računovodstvenim standardima - Smanjeni zahtjevi za otkrivanje podataka za entitete druge razine (2017.), vrhovna revizijska institucija sastavlja sljedeće u vezi s aktivnostima kojima upravlja državni odjel:

- *„administrirani prihod, zasebno prikazujući:*
 - *svaku glavnu klasu dohotka;*
- *administrativni troškovi, zasebno prikazujući:*
 - *svaku glavnu klasu troškova;*
- *administrirana imovina, zasebno prikazujući svaku klasu imovine; i*
- *administrirane obveze, zasebno prikazujući svaku klasu obveza“*

U skladu s AASB 1050 Administrirane stavke, obveznici moraju objaviti sve ishode i aktivnosti koje odjel ne kontrolira, ali oni upravljaju tim aktivnostima u ime države.

Administrirane stavke odnose se na stavke koje obveznik ne kontrolira, već njima upravlja u ime države. Primjeri administriranih stavki uključuju poreze, subvencije, potpore i isplate osobnih beneficija. Te stavke subjekt prikuplja ili plaća u ime države, ali nema izravnu kontrolu nad njima jer su izravno kontrolirane zakonodavstvom ili vladinom politikom.

ANAO, prema navedenom, je objavio:

- Statement of financial position as at 30 June 2020 / Izvještaj o financijskom položaju 30.6.2020.
- Statement of comprehensive income for the year then ended / Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti za godinu koja je tada završila;
- Statement of changes to equity for the year then ended / Izvještaj o promjenama kapitala za godinu koja je tada završila;
- Cash flow statement for the year then ended / Izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila;
- Administered schedule of comprehensive income for the year then ended / Administrirani raspored sveobuhvatne dobiti za godinu koja je završila
- Administered schedule of assets and liabilities as at the year then ended / Administrirani raspored imovine i obaveza u godini koja je tada završila
- Administered reconciliation schedule as at the year then ended / Administrirani raspored usklađivanja za godinu koja je tada završila
- Administered cash flow statement for the year then ended / Administrirani izvještaj o novčanim tokovima za godinu koja je tada završila
- Notes to the financial statements, which include a summary of significant accounting policies / Bilješke koje sadrže značajne računovodstvene politike i druge objašnjene informacije;
- Statement by the Auditor- General and the Chief Financial Officer / Izjava glavnog državnog revizora i glavnog financijskog direktora (ANAO, 2020.)

Financijski izvještaji prikazani su u australskim dolarima, a vrijednosti su zaokružene na najbližu tisuću dolara.

4.2 Analiza odabranih neovisnih revizora

Državni ured za reviziju (DUR)

Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019.) nalaže:

- *„Godišnji financijski izvještaji Državnog ureda za reviziju podliježu reviziji koja se obavlja sukladno revizijskim propisima.*
- *Odbor Hrvatskoga sabora nadležan za financije i državni proračun na prijedlog glavnog državnog revizora imenuje neovisne vanjske revizore koji obavljaju reviziju iz stavka 2. ovoga članka.“*

Za prvu takvu reviziju izabrana je revizorska firma BDO Hrvatska. BDO Hrvatska je peta najveća revizorska i savjetodavna kuća u državi, te članica BDO-a, pete najveće računovodstvene mreže u svijetu. Oko 60 zaposlenika koji rade u multidisciplinarnim timovima, pod nadležnošću devet partnera koji su certificirani od strane lokalnih i međunarodnih tijela, nude širok raspon usluga revizija i savjetovanja. (BDO Croatia d.o.o, 2022.)

Analizom njihovog izvješća, odgovorne osobe za izvješće, koje ga potpisuju su jedan član Uprave i jedan ovlašteni revizor koji je vodio proces revizije.

Vladin ured za odgovornost (GAO)

Prema Zakonu o financijskom menadžmentu iz 1996. javne institucije trebaju podleći svoje financijske izvještaje vanjskom, neovisnom revizoru.

Revizorska kuća koja je bila izabrana 2019. godine da provede reviziju je CliftonLarsonAllen LLP, koja je također izabrana i zadnjih 12 godina kao vanjski revizor koji će obaviti proces revizije financijskih izvještaja.

Ona je član mreže CLA Global, međunarodne organizacije neovisnih računovodstvenih i savjetodavnih tvrtki, koja je osma najveća revizorska kuća u svijetu. Svaka tvrtka CLA Global

mreže članica je CLA Global Limited, britanske privatne tvrtke s ograničenom odgovornošću. CliftonLarsonAllen LLP posjeduje više od 120 lokacija diljem Sjedinjenih Američkih Država. (CliftonLarsonAllen LLP, 2022.)

U ovom izvještaju za potpis odgovorne osobe se piše samo ime firme, ne i ime revizora koji je proveo sam proces.

Australski nacionalni ured za reviziju (ANAO)

Zakon o glavnom revizoru iz 1997. predviđa imenovanje neovisnog revizora, koji provodi reviziju financijskih izvještaja ANAO-a i provodi odabrane revizije učinka.

Radno mjesto neovisnog revizora je zakonom propisano imenovanje na nepuno radno vrijeme na razdoblje od najmanje tri godine, a ne duže od pet godina. *„Dana 21. veljače 2019., glavni guverner imenovao je gđu Eileen Hoggett neovisnim revizorom ANAO-a od 1. ožujka 2019. na razdoblje od pet godina. Te ona uz reviziju financijskih izvještaja može obaviti i reviziju učinkovitosti Ureda“.* (ANAO, 2022.)

Navedenim se uočava da reviziju ne obavlja revizorska kuća, nego jedan neovisni revizor, te se i ta osoba sama potpisuje kao odgovorna za izvješće.

4.3 Struktura izvješća o provedenoj reviziji

Državni ured za reviziju (DUR)

Izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske neovisnog revizora, koji je dio Izvješća o radu Državnog ureda za reviziju za 2019., se podnosi Hrvatskom Saboru, te se na početku izvješća navodi da se obraća Saboru. Samo izvješće započinje s navođenjem koji su financijski izvještaji pregledani, te se nakon toga iznose mišljenja revizora da li priloženi financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama, istinito i pravedno prikazuju financijski položaj Ureda. Te navodi:

„Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama, istinito i fer prikazuju financijski položaj Ureda na 31. prosinca 2019. godine, te financijsku uspješnost ispunjenja postavljenih ciljeva (poslovanja) Ureda za 2019. godinu sukladno Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu.“ (Državni ured za reviziju, 2020.)

Nakon toga revizor navodi osnovu za mišljenje:

„Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima ("MRevS-i"). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem Izvješću neovisnog revizora u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja. Neovisni smo od Ureda u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe ("IESBA Kodeks") i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.“ (Državni ured za reviziju, 2020.)

Nadalje, navedena su ostala pitanja, odgovornosti glavnog državnog revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje i naposljetku su navedene odgovornosti revizora. U ovom dijelu revizor ističe sve poslove koji su obavljeni u procesu revizije. Navedeno je kako je njihov cilj steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza istiniti te kao sastavni dio revizije u skladu s MrevS-ima stvaraju profesionalne prosudbe i održavaju profesionalni skepticizam tijekom revizije. Uz to:

- *„prepoznaju i procjenjuju rizike značajnog pogrešnog prikaza godišnjih financijskih izvještaja*
- *stječu razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Ureda*
- *ocjenjuju primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava Ureda*
- *zaključuju o primjerenosti korištene računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja koju koristi Ured i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključuju o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost Ureda da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju*
- *ocjenjuju cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i objave, kao i odražavaju li financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojima se postiže fer prezentacija.“* (Državni ured za reviziju, 2020.)

Vladin ured za odgovornost (GAO)

Neovisni revizor koji je obavio reviziju financijskih izvještaja GAO-a se obraća Glavnom državnom revizoru SAD-a, te tako navodi:

„Glavnom državnom revizoru Sjedinjenih Država:

U našim revizijama financijskih izvještaja Sjedinjenih Država za fiskalne godine 2019. i 2018.

Vladinog ureda za odgovornost (GAO), pronašli smo:

- *GAO-ovi financijski izvještaji od i za fiskalne godine koje su završile 30. rujna 2019., i 2018, prikazani su pošteno, u svim materijalnim aspektima, u skladu s općeprihvaćenim američkim računovodstvena načela;*
- *GAO je održavao, u svim materijalnim aspektima, učinkovitu internu kontrolu nad financijskim izvještavanjem kao od 30. rujna 2019.;*
- *Sustavi financijskog upravljanja GAO-a uglavnom su u skladu s primjenjivim zahtjevi Zakona o poboljšanju financijskog upravljanja (FFMIA) od 30. rujna 2019.;*
- *Nema prijavljenih nepridržavanja za fiskalnu godinu 2019. s odredbama primjenjivih zakona, propisa, ugovora i ugovora o bespovratnim sredstvima koje smo testirali.“*
(GAO, 2020.)

Nakon toga slijedi dio koji se zove *Izvešće o financijskim izvještajima i o unutaršnjoj kontroli financijskog izvještavanja*. Ovdje neovisni revizor navodi koje financijske izvještaje su pregledali tijekom revizije te navodi kako su proveli i reviziju internih kontrola sukladno Zakonu o financijskom upravljanju. Uz to, ovdje navodi kako je revizija obavljena u skladu s Općeprihvaćenim američkim standardima za državnu reviziju izdanih od strane glavnog državnog revizora. Nakon toga se navode odgovornosti menadžmenta, te poslije toga odgovornosti revizora. Revizorova odgovornost je izraziti mišljenje o financijskim izvještajima i mišljenje o GAO-voj internoj kontroli financijskog izvještavanja na temelju naših revizija. Također je odgovoran za primjenu određenih ograničenih postupaka na *Potrebne dodatne informacije (izvorno: Required Supplementary Information, skraćeno: RSI)* i druge informacije uključene u financijske izvještaje. Na kraju ovog odlomka, navodi se kako nisu procijenili sve interne kontrole relevantne za

operativne ciljeve kao široko postavljene prema zakonu, kao što su one kontrole relevantne za pripremu informacija o izvedbi i osiguranje učinkovite operacije. Ograničili su testiranje interne kontrole na testiranje kontrola nad financijskim izvještavanjem. Testiranje unutarnje kontrole imalo je za cilj izražavanje mišljenja o tome je li održavana učinkovita interna kontrola nad financijskim izvještavanjem u svim značajnim aspektima te da, posljedično, revizija možda neće identificirati sve nedostatke u internoj kontroli financijskog izvještavanja koji su manje ozbiljni od materijalne slabosti.

Zatim slijedi odlomak pod nazivom *Definicija i inherentna ograničenja interne kontrole financijskog izvještavanja*. Ovdje revizor objašnjava što je interna kontrola nad financijskim izvještavanjem te navodi da zbog svojih inherentnih ograničenja, interna kontrola nad financijskim izvještavanjem ne može spriječiti, ili otkriti i ispraviti pogrešna prikazivanja zbog prijevare ili pogreške.

Nakon toga dolazi odlomak gdje se posebno iznosi mišljenje o reviziji financijskih izvještaja te nakon toga odlomak poseban za iznošenje mišljenja za reviziju internih kontrola. Za obje revizije su dana pozitivna mišljenja.

Poslije toga dolazi dio gdje se navode *Ostala pitanja*. U ovom dijelu se navodi iako RSI nisu dio financijskih izvještaja, FASAB smatra da su te informacije bitan dio financijskog izvještavanja kako bi postavili financijske izvještaje u prikladan operativni, ekonomski ili povijesni kontekst. Navedeno je da su primijenjeni određeni ograničen postupci za RSI, ali ne može se izraziti mišljenje jer ograničeni postupci koji su primijenjeni ne pružaju dovoljno dokaza za izražavanje mišljenja. Ovdje su još navedene *Ostale informacije* koje nisu direktno povezane s financijskim izvještajima.

Nakon toga slijedi odlomak koji je se zove *Izješće o usklađenosti sustava sa zahtjevima FFMA*. Ovdje se navodi da je provedena revizija sustava za financijsko upravljanje kako je naloženo zakonom. Nakon toga su navedene menadžmentove i revizorove odgovornosti za reviziju takvog sustava. Te je izraženo mišljenje s obzirom na tu reviziju te je i ovdje dano pozitivno mišljenje.

Posljednji dio izvješća se odnosi na *Ostale izvještaje koje zahtijevaju državni revizijski standardi*. Naveden je *Izveštaj o usklađenosti sa zakonima, propisima, ugovorima i ugovorima o dodjeli bespovratnih sredstava* te se navode kako su uz financijske izvještaje testirali i usklađenost

određenih zakona, propisa, ugovora i ugovora o dodjeli bespovratnih sredstava u skladu s Općeprihvaćenim američkim standardima državne revizije. Nakon toga se navode menadžmentova i revizorova odgovornost s obzirom na navedeno testiranje i naposljetku su navedeni rezultati testiranja i koja je namjeravana svrha provođenja ovog testiranja.

Australski nacionalni ured za reviziju (ANAO)

Neovisni revizor koji je obavio reviziju financijskih izvještaja ANAO-a se obraća Predsjedniku Senata i predsjedniku Zastupničkog Doma te prvo navodi svoje mišljenje o reviziji financijskih izvještaja i navodi koje financijske izvještaje je pregledao. Po njegovom mišljenju „*financijski izvještaji istinito i fer prikazuju poziciju Ureda*“. (ANAO, 2020.)

Nakon toga se navodi da je revizija provedena u skladu s Australskim standardima za reviziju, te kako je neovisan od ANAO-a.

Na kraju su navedene odgovornosti glavnog državnog revizora za financijske izvještaje, te revizorova odgovornost za reviziju tih izvještaja gdje se navodi kako je cilj dati razumno jamstvo jesu li financijski izvještaji istiniti i da se izda revizorovo izvješće koji sadrži njegovo mišljenje.

5. ZAKLJUČAK

Vrhovne revizijske institucije su najviše revizijske institucije u državi. One pomažu vladama u održavanju odgovornosti i transparentnosti javnog sektora u trošenju državnog novca. Pojam transparentnost odnosi se na načelo stvaranja okruženja u kojem informacije o postojećem stanju, odlukama i radnjama izrađen je tako da je lako i vizualno dostupan i razumljiv svim zainteresiranim stranama ili sudionicima u temi. Sam pojam je uveden u vladine programe tek u zadnjem desetljeću 20.stoljeća, te globalizacijom i konvergencijom se širi u sve zemlje svijeta.

Kako bi se postigla transparentnost vrhovnih revizijskih institucija, koje su također dio javnog sektora, vlade država su uvele zakone pod kojima ih obvezuju za podnošenje svojih godišnjih izvješća o radu te u tim izvješćima moraju objaviti svoje financijske izvještaje koji podliježu reviziji od strane vanjskog, neovisnog revizora.

Rad je prikazao način praćenja rada vrhovnih revizijskih institucija Republike Hrvatske, SAD-a i Australije, te se prikazalo kako DUR i ANAO na svojim web stranicama objavljuju svoja godišnja izvješća o radu koja sadrže revidirane financijske izvještaje, koja su obvezna po zakonu te uz to dobrovoljno objavljuju sva izvješća o provedenim revizijama te ostale suradnje i aktivnosti Ureda. Uz to, ANAO još na svojim web stranicama objavljuje i mjesečne troškove glavnog državnog revizora kao jednog od načina provođenja transparentnosti svog rada. U usporedbi s njima, GAO također objavljuje svoje godišnje izvješće u kojem su sastavni dio revidirani financijski izvještaji, ali nema točno određenog zakona koji njih obvezuje za to. Kodeksom SAD-a je određeno kako glavni državni revizor mora na web stranici objaviti izvješća na mjesečnoj bazi o provedenim revizijama te on mora na svakoj sjednici obavijestiti Kongres o radu institucije. Uz to, sukladno Američkim standardima za državnu reviziju provode se i „Peer reviews“ čija se izvješća također objavljuju na web stranici institucije.

Analizom izvješća neovisnih revizora o provedenoj financijskoj reviziji navedenih institucija je zaključeno kako DUR sastavlja i objavljuje svoje financijske izvještaje prema točno određenom zakonu, tj. Pravilniku za financijsko izvještavanje u proračunskom računovodstvu. Zatim GAO nema određeni zakon prema kojem sastavlja, nego dobrovoljno, u skladu s Općeprihvaćenim

američkim računovodstvenim standardima za Vladu te ANAO-a zakon obvezuje da mora sastaviti financijske izvještaje sukladno Australskim računovodstvenim standardima. Nadalje, analizom neovisnih revizora koji su proveli financijsku reviziju se prikazalo kako su revizije DUR-a i GAO-a provele velike revizorske kuće, te je uviđeno kako je reviziju GAO-a provela revizorska kuća koja provodi reviziju zadnjih 12 godina. DUR je obavezan određenim zakonom koji nalaže kako reviziju financijskih izvještaja mora obaviti vanjski revizor, te je određeno i tko ga imenuje. GAO, u suprotnome nema određeni zakon koji točno nalaže da GAO mora podnijeti svoje financijske izvještaje vanjskom revizoru i tko imenuje neovisnog revizora, nego oni sami prepoznaju važnost integriteta i transparentnosti javnog sektora, te u duhu zakona koji nalažu javnim institucijama da podnesu svoje izvještaje vanjskoj reviziji to i naprave. ANAO, kao i DUR ima određeni zakon koji nalaže da mora postojati vanjski revizor i tko ga imenuje, ali to nije velika revizorska kuća, nego je jedan neovisni revizor zaposlen na 3-5 godina. Na kraju, analizom strukture izvješća neovisnih revizora, utvrđeno je kako je izvješće ANAO-a najkraće jer revizor samo obavlja reviziju financijskih izvještaja, niti jedan drugi posao ne navodi u ovom izvještaju. DUR ima malo duže izvješće jer neovisni revizor navodi kako je uz financijsku reviziju proveo i još neke procese, ali za njih nije izdao mišljenje. Izvješće neovisnog revizora za obavljenju reviziju GAO-a je najduže, jer se uz financijsku reviziju provode i revizija unutarnjih kontrola nad sustavom financijskog upravljanja, te testiranje na usklađenost sa zakonima i regulacijama.

Analizom se može zaključiti kako zbog globalizacije i konvergencije računovodstvenih standarda ima puno sličnosti u načinu praćenja i radu promatranih vrhovnih revizijskih institucija, kao što se mogu primijetiti sličnosti DUR-a i ANAO-a, ali svaka institucija posluje u okviru određenih nacionalnih zakona i standarda koji određuju specifičnosti po kojima ih razlikujemo. GAO se ipak svojim radom i standardima najviše razlikuje što se može povezati sa veličinom i specifičnostima same države te oni zbog toga provode i više dodatnih regulacija kako bi osigurali odgovornost i transparentnost trošenja javnog novca.

LITERATURA

1. 31 U.S.C § 719 Comptroller General reports (2014.). Dostupno na:
[https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:31%20section:719%20edition:prelim\)](https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:31%20section:719%20edition:prelim))
2. AASB (2015) *Australian Accounting Standards, Presentation of Financial statements*.
Dostupno na: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB101_07-15.pdf
3. AASB (2017) *Reduced Disclosure Requirements for Tier 2 Entities*. Dostupno na:
https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/ACCED277_01-17.pdf
4. Akrap, V., Čoh Mikulec, B., Kasum, V., Kordić, H., Krasić, Š., Mamić Sačer, I., Pernar, L., Serdarušić, J., Sever, S., Žager, L. (2009). *Državna revizija*, Zagreb: Masmedia
5. ANAO (2020) *Annual report 2019-2020*. Dostupno na: [ANAO Annual-Report 2019-2020a.pdf](#)
6. ANAO (2022). *Službena stranica Australian National Audit Office-a*. Dostupno na:
[Australian National Audit Office | \(anao.gov.au\)](#)
7. *Public Governance, Performance and Accountability Act 2013*, No. 123, 2013 (Cth).
Dostupno na: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2017C00269>
8. *Public Governance, Performance and Accountability (Financial Reporting) Rule 2015, made under the Public Governance, Performance and Accountability Act 2013 (Cth)*.
Dostupno na: <https://www.legislation.gov.au/Details/F2020C00182>
9. *Auditor General Act 1997*, No. 151, 1997. (Cth) Dostupno na:
<https://www.legislation.gov.au/Details/C2018C00036>
10. BDO Croatia d.o.o. (2022). *Službena stranica BDO Croatia d.o.o.* Dostupno na:
<https://www.bdo.hr/hr-hr/lokacije/bdo-croatia-d-o-o>
11. Brekalo, F., (2004) *Revizija financijskih izvještaja, Priručnik za praktičnu upotrebu*, Faber & Zgombić plus, d.o.o., Zagreb
12. Budget Counsel (2009) *History of GAO*. Dostupno na:
<https://budgetcounsel.com/%C2%A7022-government-accountability-office-gao/%C2%A7022-09-government-accountability-office-gao/>
13. CliftonLarsonAllen LLP.(2022). *Službena stranica CliftonLarsonAllen LLP-a*. Dostupno na: <https://www.claconnect.com/en/>

14. Cordery, C. J., & Hay, D. (2019). Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 128-142.
Dostupno na: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/faam.12185>
15. Državni ured za reviziju (2020) *Izješće o radu Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske za 2019*. Dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%202019/I_IZVJESCE_O_RADU_DRZAVNOG_UREDA_ZA_REVIZIJU_ZA_2019/IZVJESCE_O_RADU_DRZAVNOG_UREDA_ZA_REVIZIJU_ZA_2019.pdf
16. Državni ured za reviziju (2022). *Službena stranica Državnog ureda za reviziju*.
Dostupno na: [Državni ured za reviziju - Državni ured za reviziju \(revizija.hr\)](http://Drzavni.ured.za.reviziju-Drzavni.ured.za.reviziju-(revizija.hr))
17. Dye, K. M., & Stapenhurst, R. (1998). *Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption*. Washington, DC: Economic development institute of the World Bank. Dostupno na:
https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/51924966/wbi37133-with-cover-page-v2.pdf?Expires=1651750341&Signature=JWNiBPRO9GXWjjwGyKzX1FOXbxsfdEfwN Kcu52pA1ldycKgtErH9MdhuqGDYnvcuvljgFJbCEWSDeVJ0owcus7WIpBLna3fHD73T6eJF2hQGtTERsMYbosKGJnmcRD61HHflvHhEateu2IMOP5yWBsl9uje3jhw3EYpRqJhGUxhl4~qEm73tYwauliWkLFB9iTeAETEElqohTrJ7ZuiV1zDustCElJPymtZpkns3PIH4cCSC1nkDJINNOELCvt~NZEZC6QuqHpmLqHBiKcl3VXPYPIj~I85SdvYaPZS6Vc1n7Q3vxxvQztEeBN~OgOrEjm7msFOW4opcCeroC156pQ_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA
18. FASAB (2020) *Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended*. Dostupno na:
https://files.fasab.gov/pdf/files/2021_%20FASAB_%20Handbook.pdf
19. GAO (2020) *Performance and Accountability Report, Fiscal Year 2019*. Dostupno na:
<https://www.gao.gov/assets/gao-20-1sp.pdf>
20. GAO (2022). *Službena stranica Government Accountability Office-a*. Dostupno na: [U.S. Government Accountability Office \(U.S. GAO\)](http://U.S.GovernmentAccountabilityOffice-(U.S.GAO))
21. Grupa autora (2020) *Državna revizija - Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*, Ekonomski fakultet Zagreb.

22. Hancu-Budui, A., & Zorio-Grima, A. (2021). Supreme audit institutions in Europe: synergies, institutional transparency, gender equality and sustainability engagement. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.
Dostupno na: https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JPBAFM-07-2021-0116/full/html?utm_source=rss&utm_medium=feed&utm_campaign=rss_journalLatest
23. Ian McPhee, Auditor General (2014) The Evolving Role and Mandate of the ANAO Since Federation. Dostupno na:
<https://web.archive.org/web/20140211204129/http://www.anao.gov.au/~media/Uploads/Speeches/2011/Senate%20Occasional%20Lecture%2014%20October%2011.pdf>
24. IASB (2003) International Accounting Standards. Dostupno na: [IASB publishes 13 revised IAS \(iasplus.com\)](http://www.iasplus.com)
25. Iliodor Tiberiu, P. (2017). The Performance Measurement Framework Of The In Supreme Audit Institutions. *Management Strategies Journal*, 35(1), 251-260. Dostupno na:
http://www.strategiimanageriale.ro/images/images_site/articole/article_e34741be104c080caa1adcfa8ce211ec.pdf
26. INTOSAI (2016) *SAI Performance Measurement Framework*. Dostupno na:
<https://www.idi.no/work-streams/well-governed-sais/sai-pmf>
27. INTOSAI (2019) *ISSAI 140 Quality Control for SAIs*. Quality Control for SAIs. Dostupno na:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_140/ISSAI_140_en.pdf
28. INTOSAI (2019) *ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora*. Temeljna načela revizije javnog sektora. Dostupno na:
https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_100.pdf
29. INTOSAI. (2020). *ISSAI 200 Temeljna načela financijske revizije*. Temeljna načela financijske revizije. Dostupno na:
https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_200.pdf
30. Mamić Sačer, I., Vuković, D., i Pavić, I. (2016) Utjecaj preporuka državnih revizora na povećanje učinkovitosti javnih poduzeća. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 11-28.

31. Mamić Sačer, I., Vuković, D., Pavić, I. (2015), Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, posebno izdanje
32. Ministarstvo Republike Hrvatske (2018) Prijedlog Zakona o državnom uredu za reviziju. Dostupno na:
<https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//2016/Sjednice/2018/11%20studeni/124%20sjednica%20VRH//124%20-%2014.pdf>
33. Odluka o objavi okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija, NN 31/2019. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_03_31_638.html
34. OECD, Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions. Dostupno na:
<https://www.oecd.org/dac/effectiveness/Final%20SAI%20Good%20Practice%20Note.pdf>
35. Okvir međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija, dostupno na:
www.issai.org
36. Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves. *Public administration*, 75(2), 313-336. Dostupno na:
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1467-9299.00063>
37. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 37/2022. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2022_03_37_443.html
38. Rasheed, S. A. (2020). Quality Standards of the Supreme Audit Institutions (SAI) and Its Role in Supporting Transparency Requirements. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 7(1), 311-333. Dostupno na:
<https://ijmmu.com/index.php/ijmmu/article/view/1366/1049>
39. Government Performance Results Act of 1993, No: 103-62. Dostupan na: [S.20 - 103rd Congress \(1993-1994\): Government Performance and Results Act of 1993 | Congress.gov Library of Congress](https://www.congress.gov/103/1/bills/200/103rd-congress-1993-1994/government-performance-and-results-act-of-1993)
40. GPRA Modernization Act of 2010, No: 111-352. Dostupan na:
[https://www.congress.gov/bill/111th-congress/house-bill/2142](https://www.congress.gov/bills/111/111th-congress/house-bill/2142)
41. Federal Financial Management Improvement Act 1996, No. 104-208. Dostupan na:
https://comptroller.defense.gov/Portals/45/documents/fmr/archive/01arch/01_03_Oct08.pdf

42. The Office of Management and Budget, OMB Circular A-136, Financial Reporting Requirements. Dostupno na: <https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2020/08/OMB-Circular-A-136-2020.pdf>
43. Walker, D. M. (2007, June). Transparent Government and Access to Information: A Role for Supreme Audit Institutions. In *presentation at the Seventh Global Forum on Reinventing Government* (Vol. 26). Dostupno na: <https://sgp.fas.org/gao/walker.pdf>
44. Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/2019. Dostupno na: Zakon o Državnom uredu za reviziju - Zakon.hr
45. Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. (2014). Budgetary transparency and democracy: the effectiveness of control institutions. *International Business Research*, 7(6), 83. Dostupno na: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.875.3806&rep=rep1&type=pdf>

POPIS TABLICA

Tablica 1. Izdaci glavnog državnog revizora Australije	28
Tablica 2. Kriteriji ispitivanja za financijske izvještaje	30
Tablica 3. Ciljevi federalnog financijskog izvještavanja	32



KATARINA DITRIH

PERSONAL DATA

Address: Croatia, Zagreb
Mail: katarina.ditrih1@gmail.com
Date of birth: 11.01.1999.
LinkedIn: <https://www.linkedin.com/in/katarina-ditrih-00gb82185>

EXPERIENCE

LIDL HRVATSKA

Student at Vertiebororganisation (2021- 2022)

- working on different projects
- translating and adjusting documents
- making reports and presentations
- administrative work

ESTUDENT

Project Management Leader and Coordinator (2019 - 2021)

- organizes student competitions
- write monthly reports and budget
- organize and do meetings with partners for competitions
- organize and do team meetings

ISKON D.D.

Student in department "Održavanje korisničkih računa" (2019- 2021)

- communicate with clients
- review payments

SKILLS

- MS Office Package
Learned throughout middle and high school and college
- Internet
Google tools and social media
- Communication skills
Volunteering in student association and working in telecommunications helped me improve my communication skills
- Presentation skills
Through high school and college and volunteering in association
- Organization skills
Volunteering in association and through college
- B2 level in English
- A2 level in German
- Drivers licence, category "B"

EDUCATION

FACULTY OF ECONOMICS AND BUSINESS IN ZAGREB

Integrated undergraduate and graduate study,
Accounting and audit course (2017- 2022)