

Komparativna analiza provedbe revizija vrhovnih revizijskih institucija Republike Hrvatske i Španjolske

Galić, Lucija

Master's thesis / Diplomski rad

2023

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:148:676104>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-11**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski studij
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**KOMPARATIVNA ANALIZA PROVEDBE REVIZIJA
VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA REPUBLIKE
HRVATSKE I ŠPANJOLSKE**

Diplomski rad

Lucija Galić

Zagreb, rujan 2023.

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Integrirani preddiplomski i diplomski studij Poslovna ekonomija
Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**KOMPARATIVNA ANALIZA PROVEDBE REVIZIJA
VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA REPUBLIKE
HRVATSKE I ŠPANJOLSKE**

Diplomski rad

Student: Lucija Galić
JMBAG studenta: 0067567749
Mentor: Izv. prof. dr. sc. Ivana Pavić

Zagreb, rujan 2023

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

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

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

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

Galić Lucija

(vlastoručni potpis studenta)

Zagreb, 06.09.2023.

(mjesto i datum)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

Galić Lucija

(personal signature of the student)

Zagreb, 06.09.2023.

(place and date)

SAŽETAK

Vrhovne revizijske institucije (VRI) predstavljaju ključne neovisne institucije koje imaju zadatak osigurati transparentno i odgovorno upravljanje javnim sredstvima. Cilj ovog diplomskog rada je usporediti VRI u Republici Hrvatskoj i Španjolskoj s obzirom na njihov organizacijski ustroj, pravni okvir te proces provedbe državne revizije. U Republici Hrvatskoj, funkciju VRI obnaša Državni ured za reviziju (DUR), koji je organiziran kao monokratski ured bez sudskih ovlasti. DUR ima zadaću provoditi revizije financijskih izvješća javnih tijela, analizirati provedene revizije po vrstama te davati preporuke za poboljšanje. S druge strane, u Španjolskoj je uloga VRI povjerena Španjolskom revizorskom sudu (TCU), koji je ustrojen kao računski sud sa sudskim ovlastima. Osim provedbe revizija, TCU se bavi i sudskim pitanjima, što znači da može poduzeti pravne korake kako bi osigurao povrat nepravilno potrošenih javnih sredstava. Unatoč organizacijskim razlikama, obje VRI provode revizije u skladu s Međunarodnim standardima i etičkim kodeksima, pridržavajući se i lokalnih zakona. Ove revizije obuhvaćaju provjeru državnih, regionalnih i lokalnih javnih sektora te političkih stranaka. Analizom zakonodavstva, procesa i izvješća svake od spomenutih VRI, u radu se zaključuje da usprkos različitostima u organizacijskoj strukturi, VRI u Hrvatskoj i Španjolskoj imaju istu svrhu: osigurati transparentnost i odgovornost u trošenju javnih sredstava kako bi se ojačalo povjerenje u financijsko upravljanje i postigla visoka razina integriteta.

Ključne riječi: vrhovne revizijske institucije, državna revizija, revizija javnog sektora, revizija financijskih izvještaja

SUMMARY

Supreme audit institutions (SAIs) are key independent institutions tasked with ensuring transparent and responsible management of public funds. The aim of this thesis is to compare SAIs in the Republic of Croatia and Spain regarding their organizational structure, legal framework, and the process of conducting state audits. In the Republic of Croatia, the role of the SAI is carried out by the State Audit Office (SAO), organized as a monocratic office without judicial powers. The SAO's responsibility includes conducting audits of financial reports of public entities, analyzing audit types performed, and providing recommendations for improvement. On the other hand, in Spain, the role of the SAI is entrusted to the Spanish Court of Auditors (SCA), structured as a court of accounts with judicial powers. In addition to conducting audits, the SCA deals with legal matters, allowing it to take legal actions to ensure the recovery of improperly spent public funds. Despite organizational differences, both SAIs conduct audits in accordance with International Standards and ethical codes, while also adhering to local laws. These audits encompass verification of the state, regional, and local public sectors, as well as political parties. Through an analysis of legislation, processes, and reports of each mentioned SAI, the thesis concludes that despite variations in organizational structure, SAIs in Croatia and Spain share the same purpose: ensuring transparency and accountability in the expenditure of public funds to enhance confidence in financial management and achieve a high level of integrity.

Key words: supreme audit institutions, state audit, public sector audit, financial statement audit

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori i metode prikupljanja podataka	1
1.3. Struktura i sadržaj rada	1
2. TEMELJNA OBILJEŽJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA I STANDARDI PROVEDBE DRŽAVNE REVIZIJE	3
2.1. Organizacijski ustroj vrhovnih revizijskih institucija	3
2.2. Uloga i odgovornost vrhovnih revizijskih institucija	6
2.2.1. Temeljne zadaće vrhovnih revizijskih institucija	6
2.2.2. Neovisnost vrhovnih revizijskih institucija	7
2.3. Vrste državne revizije	9
2.3.1. Financijska revizija	9
2.3.2. Revizija učinkovitosti	10
2.4. Standardi i načela provedbe državne revizije	13
3. OBILJEŽJA I PROVEDBA DRŽAVNE REVIZIJE VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ	17
3.1. Zakonodavni okvir provođenja državne revizije u RH	17
3.1.1. Zakon o Državnom uredu za reviziju	17
3.1.2. Ostali propisi i akti	19
3.2. Organizacijska struktura Državnog ureda za reviziju	22
3.2.1. Hijerarhijski ustroj Državnog ureda za reviziju	22
3.2.2. Funkcija i zadaće glavnog državnog revizora	25
3.3. Proces provedbe državne revizije u Republici Hrvatskoj	26
3.3.1. Subjekti i plan revizija Državnog ureda za reviziju	26
3.3.2. Tijek aktivnosti prilikom provedbe državne revizije	28
3.4. Analiza provedenih revizija Državnog ureda za reviziju	31
3.4.1. Vrste provedenih revizija i subjekti revizije	31
3.4.2. Provedene financijske revizije	32
3.4.3. Provedene revizije učinkovitosti i usklađenosti	37
4. OBILJEŽJA I PROVEDBA DRŽAVNE REVIZIJE VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U ŠPANJOLSKOJ	39
4.1. Zakonodavni okvir provođenja državne revizije u Španjolskoj	39
4.1.1. Španjolski Ustav i Opći zakon o TCU-u	39
4.1.2. Ostali Zakoni i propisi	40

4.2.	Organizacijska struktura Revizorskog suda Španjolske	41
4.2.1.	Hijerarhijski ustroj Revizorskog suda Španjolske.....	41
4.2.2.	Funkcija i zadaće glavnih tijela Revizorskog suda Španjolske	43
4.3.	Proces provedbe državne revizije u Španjolskoj	45
4.3.1.	Subjekti i plan revizija Revizorskog suda Španjolske	45
4.3.2.	Tijek aktivnosti prilikom provedbe državne revizije.....	47
4.4.	Analiza provedenih revizija Revizorskog suda Španjolske	48
4.4.1.	Analiza provedenih revizija državnog, regionalnog i lokalnog javnog sektora	49
4.4.2.	Analiza provedenih revizija političkih stranaka Španjolskog revizorskog suda ...	52
4.4.3.	Analiza objavljenih izvješća o praćenju preporuka.....	53
5.	ZAKLJUČAK	55

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Vrhovne revizijske institucije su tijela javnog nadzora demokratskih sustava koji jamče odgovoran, transparentan i pouzdan sustav upravljanja javnim rashodima. Državni revizori provode objektivna istraživanja u obliku državnih revizija prilikom kojih utvrđuju stupanj učinkovitosti i djelotvornosti upotrebe javnih sredstava te stupanj realnosti i zakonitosti financijskih izvještaja. Osim financijskih revizija, državni revizori provode i revizije usklađenosti, čiji je cilj utvrditi je li upravljanje i trošenje javnih sredstava provedeno u skladu sa zakonima i pravilima. Cilj ovoga rada je identificirati i sistematizirati ključne sličnosti i razlike u provedbi odabranih državnih revizija dvaju zemalja Europske Unije - Republike Hrvatske i Španjolske i na temelju istih donijeti zaključke o specifičnostima državne revizije u dvije zemlje. Doprinos rada očituje se u sistematizaciji ključnih karakteristika provedbi državnih revizija vrhovnih revizijskih institucija dvije članice Europske Unije koje se pridržavaju jednakih standarda, no ipak postoje značajne razlike u njihovom ustrojstvu i načinu djelovanja.

1.2. Izvori i metode prikupljanja podataka

U radu korištene su sljedeće metode istraživanja: metoda komparacije, metoda analize, metoda sinteze, metoda klasifikacije te metoda deskripcije i generalizacije. Za izradu rada koristili su se sekundarni podaci koji su se prikupili iz domaćih i stranih stručnih i znanstvenih radova te publikacija državnih i znanstvenih institucija, kao i izvješća samih vrhovnih revizorskih institucija te zakona.

1.3. Struktura i sadržaj rada

Rad je podijeljen u 5 poglavlja. U prvom poglavlju daje se uvod u rad, pojašnjava predmet i cilj rada te sadržaj i struktura rada. U drugom dijelu rada pojasnit će se posebnosti postojećih oblika organizacijskog ustroja vrhovnih revizijskih institucija te pobliže objasniti odgovornost koju vrhovne revizijske institucije imaju prema javnosti, s obzirom da je jedna od glavnih uloga

vrhovnih revizijskih institucija osiguravanje pravilnosti u korištenju javnih sredstava. Također, objasniti će se vrste državnih revizija koje se provode i njihove specifičnosti i razlike te najvažniji standardi, smjernice i načela koja su na snazi za provođenje državne revizije. U trećem poglavlju analizirati će se vrhovna revizijska institucija Republike Hrvatske, njena temeljna obilježja i način provedbe državne revizije, zakonodavni okvir, oblik organizacijskog ustroja te provedba procesa državnih revizija uz analizu relevantnih izvješća vrhovne revizijske institucije u Hrvatskoj. U četvrtom poglavlju iste komponente će se analizirati za Španjolsku, te će se u zaključku sumirati najvažnije sličnosti i razlike i donijeti zaključak na temelju provedenog istraživanja i analize.

2. TEMELJNA OBILJEŽJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA I STANDARDI PROVEDBE DRŽAVNE REVIZIJE

2.1. Organizacijski ustroj vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije djeluju kao neovisni vanjski revizori za nadzor prikupljanja i trošenja javnih sredstava (Javna revizija u EU, 2019). One provode samostalne istrage s ciljem utvrđivanja učinkovitosti, djelotvornosti i ekonomičnosti u načinu na koji se koriste javna sredstva, te kako bi utvrdili je li trošenje javnih sredstava i prikupljanje prihoda u skladu s važećim zakonima i pravilima (Javna revizija u EU, 2019). Izvještaje o prikupljenim dokazima VRI predaju odgovornim osobama u revidiranim subjektima, javnosti i parlamentu. Pružanje informacija javnosti o provedenim revizijama omogućava vrhovnim revizijskim institucijama da odigraju ključnu ulogu u povećanju razine odgovornosti (Mamić Sačer, Vuković, Pavić, 2015).

Odgovornost za upotrebu javnih sredstava temelj je dobrog upravljanja javnim financijama. Vrhovne revizijske institucije (Supreme Audit Institutions) su nacionalna tijela odgovorna za nadzor javnih troškova i pružanje neovisnog mišljenja o tome kako je izvršna vlast koristila javne resurse. Četiri cilja revizije javnog sektora su promoviranje:

1. pravilne i učinkovite upotrebe javnih sredstava,
2. razvoja zdravog financijskog upravljanja,
3. pravilnog izvršenja administrativnih aktivnosti,
4. komunikacije informacija javnim vlastima i općoj javnosti putem objavljivanja objektivnih izvještaja (Department for International Development, 2004).

Povijesno promatrano, današnji oblici vrhovnih revizijskih institucija proizlaze iz triju različitih modela provođenja revizije:

- 1) Napoleonski (sudski) model u kojem je državna revizija dio sudske vlasti,
- 2) Westminsterski model u kojemu državna revizija izvještava parlamentarni Odbor za javne račune,
- 3) model kolegija ili odbora koji je sličan Westminsterskom modelu, ali se razlikuje po tome što je na vrhu institucije odbor umjesto jedne osobe (Akrap et al., 2020).

Iz ova tri povijesna modela razvile su se tri osnovna oblika revizijskih institucija: računski sud sa sudskim ovlastima, kolegijalno tijelo i monokratski ured.

Računski sud sa sudskim ovlastima razvijen iz Napoleonovog modela formirao se u 19. stoljeću u Francuskoj i najstariji je oblik VRI. Vrhovna revizijska institucija organizirana kao revizorski sud sa sudskom funkcijom integrirana je u pravosudni sustav i ne ovisi o zakonodavnoj i izvršnoj vlasti. U ulozi suda, VRI ima ulogu provjeravati zakonitosti i reagirati prema rezultatima izvješća, dok Ministarstvo Financija definira pravila te djeluje u ulozi interne revizije u smislu revidiranja vlade (Department for International Development, 2004). Ono što razlikuje računski sud od drugih revizijskih tijela jest da ima sudsku ovlast, što znači da može donositi odluke i izricati sankcije u slučajevima nepravilnosti, korupcije ili zloupotrebe. Računski sud ima pravo donositi presude o kaznama, povratu sredstava ili drugim pravnim mjerama koje su propisane zakonom. Također, većina profesionalnog osoblja u računskom sudu jesu pravnici, a ne računovođe ili revizori. Postoji više varijanta ovog oblika VRI koje provode i ex-ante kontrole zajedno sa ex post kontrolama, što znači da izdaje i predodobrenja za pojedine javne rashode (Department for International Development, 2004).

Kolegijalno tijelo je oblik VRI bez sudskih ovlasti, ali s kolegijalnim odlučivanjem sličnim kao kod sudova. Sistem odbora, za razliku od monokratskog ureda, prevenira zlouporabu ovlasti glavnog državnog revizora. Članovi ureda za reviziju imaju relativnu slobodu u odabiru radne metodologije, a profesionalno osoblje čine isključivo revizori. Najveći nedostatak ovog oblika VRI je spor proces donošenja odluka (Department for International Development, 2004).

Vrhovne revizijske institucije ustrojene kao monokratski uredi nemaju sudskih ovlasti, a na čelu VRI je glavni državni revizor. Ovaj oblik VRI se pojavljuje sredinom 19. stoljeća, a obilježava ga bliska veza između vlade, parlamenta i VRI, ali i centraliziranost, obzirom da su sva ovlaštenja u rukama glavnog revizora. Ovakvi sistemi VRI najčešće imaju Nacionalni revizorski ured sa jednim glavnim državnim revizorom koji može biti član parlamenta i kome su dodijeljena sva prava, moć i odgovornost, a ne uredu kao instituciji zbog čega je ključno osigurati njegovu snažnu neovisnost. U monokratskom uredu revizori i računovođe čine glavninu profesionalnog osoblja. Da bi ured pravilno djelovao, potrebna je visoka uključenost i interes parlamenta u praćenju izvješća i mišljenja glavnog državnog revizora (Department for International Development, 2004).

U Tablici 1 je dan pregled zemalja članica EU s pripadajućim oblikom VRI.

Tablica 1 Pregled zemalja članica EU prema obliku VRI

ZEMLJA ČLANICA	OBLIK VRI
AUSTRIJA	Monokratski ured
BELGIJA	Računski sud
BUGARSKA	Monokratski ured
CIPAR	Monokratski ured
ČEŠKA	Kolegijalno tijelo
DANSKA	Monokratski ured
ESTONIJA	Monokratski ured
FINSKA	Monokratski ured
FRANCUSKA	Kolegijalno tijelo
GRČKA	Računski sud
HRVATSKA	Monokratski ured
IRSKA	Monokratski ured
ITALIJA	Računski sud
LATVIJA	Monokratski ured
LITVA	Monokratski ured
LUKSEMBURG	Kolegijalno tijelo
MAĐARSKA	Monokratski ured
MALTA	Monokratski ured
NIZOZEMSKA	Kolegijalno tijelo
NJEMAČKA	Kolegijalno tijelo
POLJSKA	Kolegijalno tijelo
PORTUGAL	Kolegijalno tijelo
RUMUNJSKA	Kolegijalno tijelo
SLOVAČKA	Monokratski ured
SLOVENIJA	Monokratski ured
ŠPANJOLSKA	Računski sud
ŠVEDSKA	Monokratski ured

Izvor: Izrada autorice prema: Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/#A-3>, pristupljeno 29.07.2023.

Iz ovog pregleda zaključuje se kako je u Europskoj uniji više od polovice (56%) vrhovnih revizijskih institucija uređeno kao monokratski ured, 30% VRI je uređeno kao kolegijalno

tijelo, a tek 15% odnosno 4 članice EU imaju računski sud u funkciji vrhovne revizijske institucije.

2.2. Uloga i odgovornost vrhovnih revizijskih institucija

2.2.1. Temeljne zadaće vrhovnih revizijskih institucija

Provodeći neovisne istrage, vrhovne revizijske institucije analiziraju ispravnu upotrebu javnih sredstava u smislu efikasnosti, djelotvornosti i ekonomičnosti te prate je li korištenje javnih rashoda i prikupljanje prihoda u skladu s pravilima. Pomoću svojih objektivnih, nepristranih i činjenično utemeljenih izvješća o revizijama, institucije podržavaju parlamentarni nadzor nad vladinim aktivnostima čime pridonose poboljšanju politika, programa i upravljanja državnim financijama. Ovaj postupak gradi povjerenje građanstva u sustav vlasti u zemlji i podupire daljnji razvoj kvalitetnog funkcioniranja demokratskih društava (Javna revizija u EU, 2019). Neovisan, učinkovit i vjerodostojan pregled odgovornosti onih koji su dužni podnijeti izvješće je neophodan za svaki sustav odgovornosti. Na primjer, računi tvrtke ne mogu biti predani dioničarima bez valjane potvrde neovisnog revizora. Slično tome, nacionalni računi jedne zemlje ne mogu biti predstavljeni u zakonodavnom tijelu bez izvješća Vrhovne revizijske institucije (INTOSAI, 2021). Tako VRI pomažu zakonodavcima u provođenju kontrole nad javnim rashodima provodeći revizije državnih operacija i izvještavajući zakonodavno tijelo.

Glavna zadaća VRI je provođenje revizija usklađenosti, revizija učinkovitosti i financijskih revizija nad subjektima državne revizije, a sve s ciljem povećanja transparentnosti i unaprjeđenja upravljanja javnim sredstvima. VRI imaju jedinstven položaj pomoću kojeg mogu podržati reforme s ciljem unaprjeđenja korisnosti i prihvatljivost financijskog i nefinancijskog menadžmenta u javnom sektoru. Njihove im ovlasti omogućuju vidjeti dalje, dublje i obuhvatnije nego bilo koje drugo tijelo javnog sektora. To su jedine institucije koje imaju opću sliku situacije u državi, ali i znanje koje može osigurati značajan resurs za reforme zakonodavne i izvršne vlasti. Zahvaljujući takvom položaju i autoritetu, državna revizija ima snagu uvjeravanja i uspješnog komuniciranja s obje strane (Akrap i sur., 2020).

Vrhovne revizijske institucije također igraju važnu ulogu i u borbi protiv prijevара i korupcija. Dobro su pozicionirane za doprinos u borbi protiv korupcije-smatraju se neovisnim čuvarima javnog interesa i u nekim zemljama već stavljaju veći naglasak na odgovornost za etičnost u javnoj službi u okviru svog revizijskog rada, kao što i provode revizije učinkovitosti (Value for

money revizije) (Dye, Stapenhurst, 1998). Iako vanjski revizori imaju određenu odgovornost za otkrivanje prijevara ako tijekom revizija otkriju indikatore prijevara (u tom slučaju pokreću vlastitu istragu ili skreću pažnju uprave na taj problem) s obzirom na ustavni status VRI, njegovu relativnu neovisnost od izvršne vlasti, odnos izvješćivanja s zakonodavnim tijelom i tehničke sposobnosti on ima jedinstvenu poziciju u borbi protiv korupcije u javnom sektoru. Stoga bi trebalo poticati VRI da to čini i osigurati mu potrebne resurse (INTOSAI, 2021). Vrhovne revizijske institucije (SAI) su i agenti građana koji imaju za zadaću osiguravanje odgovornosti vlade i procesa upravljanja. Kroz suradnju VRI s građanima mogu proizaći mnogi benefiti, kao što su:

1. povećanje povjerenja javnosti: suradnja između VRI i građana može pomoći u jačanju povjerenja javnosti u institucije koje nadziru upravljanje javnim resursima,
2. veća transparentnost: suradnja s građanima omogućuje veću transparentnost u radu VRI, što pridonosi otvorenosti i odgovornosti u javnom financijskom upravljanju,
3. utjecaj na politike: aktivno uključivanje građana u rad VRI može imati utjecaj na oblikovanje javnih politika i proračuna te osigurati da se prioriteta građana odražavaju u odlukama o upravljanju javnim resursima,
4. identifikacija problema: građani mogu pružiti korisne informacije i povratne informacije o problemima koji zahtijevaju pažnju VRI, što im pomaže u identifikaciji područja za reviziju i intervenciju,
5. jačanje učinkovitosti: suradnja s građanima omogućuje VRI da bolje razumiju stvarne potrebe i izazove s kojima se građani suočavaju te da usmjere svoje aktivnosti na rješavanje tih problema na učinkovit način,
6. praćenje rezultata: građani mogu pratiti rezultate revizija i intervencija VRI te osigurati da se preporuke provedu kako bi se ostvarile stvarne promjene i poboljšala kvaliteta upravljanja.

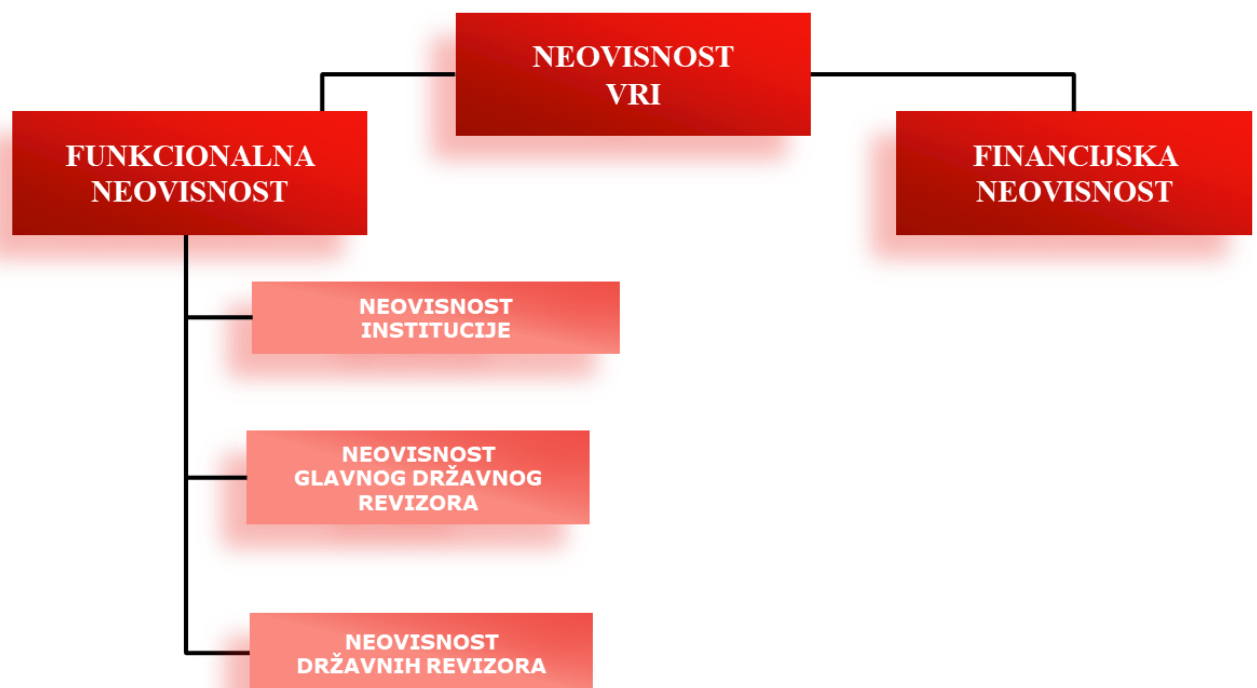
Suradnja između VRI i građana stoga može imati snažan pozitivan utjecaj na kvalitetu upravljanja, osiguravajući veću odgovornost, transparentnost i učinkovitost u korištenju javnih resursa.

2.2.2. Neovisnost vrhovnih revizijskih institucija

Prema načelima u INTOSAI-P 12, neovisnost, stručnost i javna odgovornost za njihovo poslovanje ima značajan utjecaj na ugled vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI-P12,

2013). Koncept neovisnosti obuhvaća samostalnost u odlukama o programima rada, tehnikama revizije, sadržaja revizija ali i pravo podnošenja svojeg proračuna izravno parlamentu i izvršavanja bez uplitanja izvršne vlasti. Nažalost, ova institucija može biti osobito ranjiva na pritisak svojih klijenata. Kako bi osigurala svoju neovisnost, trebala bi imati relativnu slobodu u upravljanju svojim budžetom i zapošljavanju i dodjeljivanju profesionalnog osoblja (Dye, Stapenhurst, 1998). Poštivanje funkcionalne i financijske neovisnosti može služiti kao mjerilo neovisnosti VRI (INTOSAI, Limska deklaracija). Koncept neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija prikazan je na slici 1.

Slika 1 Neovisnost VRI



Izvor: izrada autorice prema: Akrap et.al. (2020.) Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Funkcionalna neovisnost vrhovnih revizijskih institucija sastoji se od tri elementa - neovisnosti institucije i osobne neovisnosti državnog revizora, odnosno osobne neovisnosti glavnog državnog revizora. Neovisnost institucije državne revizije leži u njezinom pravnom okviru, što znači da je svaka zemlja po sili zakona obvezna imati svoju vrhovnu revizijsku instituciju. VRI moraju ustavom i/ili zakonom zajamčiti neovisnost od subjekata nad kojima provode reviziju, ali i od vanjskih utjecaja. Posebice je bitna neovisnost u donošenju odluka o vrsti, obuhvatu revizije, vremenu i opsežnosti izvješća. Također, treba imati neupitno zakonsko pravo određivati opseg revizija, pravo pristupa svim dokazima i ispravama nužnim za provođenje

revizije te izraziti svoju prosudbu kroz revizijska izvješća (Akrap i sur., 2009). Imenovanje čelnika i članova državne revizije od strane zakonodavne vlasti ili zakonodavne vlasti u suradnji sa izvršnom vlasti drugi je način osiguravanja neovisnosti o subjektima nad kojima se provodi revizija. Također, neovisnost državnih revizora utemeljena je internim propisima institucije i/ili zakonima. Njome se nastoji spriječiti sukob interesa do kojeg može doći ukoliko je državni revizor ulagač ili vlasnik subjekta koji može biti obuhvaćen rezultatima revizije. Financijska neovisnost tiče se osiguravanja sredstava za ispunjavanje dodijeljenih ovlasti VRI, kao i upravljanje budžetom i raspodjela istoga na pojedine aktivnosti. S jedne strane, vrhovne revizijske institucije (VRI) trebaju imati sposobnost odlučivanja o svojim revizijskim aktivnostima i smjernicama, a s druge strane, važnost treba pridavati izvješćima koja VRI dostavljaju odgovarajućim tijelima. Ako VRI nemaju diskreciju u obavljanju svojih revizijskih aktivnosti, na kraju će ovisiti o drugim organima države i mogu postati političko sredstvo. S druge strane, ako se izvješća i preporuke VRI-a ne smatraju važnima, neće im omogućiti da drže agencije vlade odgovornima (Shahan, 2015).

2.3. Vrste državne revizije

Postoje tri osnovna tipa revizije: financijska revizija, revizija usklađenosti i revizija učinkovitosti (vrijednost za novac). Zajedno, ove tri vrste revizije formiraju sveobuhvatan revizijski okvir koji kroz vrijeme pruža potpuni pogled organizacije ili neke njene funkcije (Stapenhurst, Titsworth, 2002).

2.3.1. Financijska revizija

Financijska revizija obuhvaća ocjenjivanje objektivnosti i realnosti podnesenih podataka u financijskim izvješćima (Crnković, Mijoč i Mahaček, 2013). Naglasak financijske revizije je na ocjeni ispravnosti prezentacije financijskih informacija subjekta sukladno relevantnom pravnom okviru za financijsko izvještavanje. To se ostvaruje stjecanjem adekvatnih i odgovarajućih dokaza, omogućavajući revizoru formiranje mišljenja o prisutnosti značajnih neispravnosti u financijskim informacijama, a koje su rezultat prijevara ili grešaka (ISSAI 100).

Ciljevi financijske revizije su provjere: (Akrap i sur., 2009)

1. točnosti i pouzdanosti financijskih izvještaja,
2. prikupljanja prihoda i primitaka te nastanka rashoda i izdataka u skladu s proračunom i financijskim planom,

3. financijskih i drugih transakcija radi utvrđivanja opravdanosti upotrebe sredstava te usklađenosti s relevantnim zakonima i propisima koji reguliraju djelovanje subjekta podvrgnutog reviziji.

Proces financijske revizije bazira se na metodologiji koja obuhvaća iskazivanje mišljenja o rizicima, određivanje značajnosti, formiranje plana i programa revizije, implementaciju planova s ciljem prikupljanja dokaza, procjenu prikupljenih dokaza i donošenje zaključaka na temelju kojih se sastavlja revizorsko izvješće (Akrap i sur., 2020). Tijekom financijske državne revizije, vrhovna revizijska institucija (VRI) ispituje financijske izvještaje i evidencije javnih institucija kako bi utvrdila jesu li sredstva pravilno distribuirana i korištena u skladu s zakonima, propisima i unutarnjim pravilima. Revizija također uključuje provjeru postojanja odgovarajućih kontrola i procedura za upravljanje financijama. Nakon što odredi opseg revizije, identificira ključne rizike i postavi ciljeve i metodologiju revizije, VRI prikuplja relevantne financijske dokumente za provođenje nadzora. Ti prikupljeni podaci se analiziraju kako bi se utvrdila usklađenost s financijskim propisima, identificirali nedostaci i potencijalne nepravilnosti. Nakon završene revizije, VRI priprema izvješće koje opisuje rezultate revizije, uključujući identifikaciju problema, preporuke za poboljšanje i eventualne nepravilnosti.

2.3.2. Revizija učinkovitosti

Revizija učinkovitosti predstavlja modernu, izazovnu i intrigantnu vrstu revizije, karakterističnu državnoj reviziji i koja nije bliska privatnom sektoru, odnosno komercijalnoj reviziji (Akrap i sur., 2009). Revizija učinkovitosti obuhvaća analizu ciljeva, strategija, resursa, aktivnosti i rezultata kako bi se procijenilo koliki su ostvareni rezultati u odnosu na troškove i resurse uložene u program ili projekt. Ovaj postupak uključuje prikupljanje i analizu relevantnih podataka, intervjuiranje ključnih dionika, pregled dokumentacije i provođenje analitičkih metoda. Revizija učinkovitosti sadrži četiri ključna koraka koja su prikazana na slici 2. U prvom koraku obavlja se planiranje, odnosno određivanje revizija koje će se obaviti, uzimajući u obzir važnost i prikladnost tema za reviziju, ali i revizijske kapacitete. Nakon što se odredila tema, revizori prikupljaju dokaze u obliku podataka, nalaza i informacija i na temelju prikupljenog uz pomoć stručne prosudbe donose određene zaključke. Taj proces je usko povezan s fazom kreiranja izvješća o provedenoj reviziji, koja može biti interpretirana kao jedan od temeljnih segmenata analitičkog procesa u kojemu je ključno odgovaranje na pitanja postavljena tijekom revizije. Ključno je da revizori budu vođeni svojim ciljevima te da djeluju metodično i pažljivo, održavajući nepristranost. Konačno, revizori trebaju težiti davanju konstruktivnih preporuka sa

svrhom otklanjanja slabosti i problema koje su identificirane tijekom obavljanja revizije te pratiti izvršenje preporuke gdje je to primjereno.

Slika 2 Koraci revizije učinkovitosti



Izvor: Izrada autorice prema: ISSAI 300, dostupno na:

https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_300.pdf , pristupljeno 11.06.2023.

Revizija učinkovitosti u javnom sektoru ima važnu ulogu u pružanju objektivne procjene i povratnih informacija o tome kako javne institucije koriste resurse i postižu rezultate. Njezini rezultati mogu pridonijeti poboljšanju upravljanja, povećanju učinkovitosti, smanjenju troškova, optimizaciji resursa i osiguranju da se javna sredstva upotrebljavaju na najbolji mogući način u interesu građana. Revizija učinkovitosti radi svojih karakteristika pruža državnim revizorima veći manevarski prostor za samostalno vrednovanje i interpretaciju rezultata u usporedbi s financijskom revizijom. Period koji se promatra u sklopu revizije učinkovitosti nije limitiran na jednu fiskalnu godinu, već može uključivati nekoliko godina, a obično se ne fokusira na financijske izvještaje. Revizija učinkovitosti se provodi ako je uočen određeni problem, dok to kod financijske revizije nije slučaj. Isto tako, revizija učinkovitosti može obuhvaćati analizu prošlih, sadašnjih i budućih radnji dok se financijska revizija uobičajeno odvija nakon završetka svih poslovnih događaja.

2.3.3. Revizija usklađenosti

Revizija usklađenosti ima za cilj provjeru usklađenosti aktivnosti subjekata u javnom sektoru s relevantnim podlogama koji su određene kao kriteriji za procjenu. Te relevantne podloge uključuju pravila, zakone, propise, proračunske odluke, politike, kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela koja reguliraju pravilno financijsko upravljanje i ponašanje osoba u javnim

službama. Učinkovitost se ocjenjuje u odnosu na postavljene kriterije, a predmet analize su odstupanja od tih kriterija (Akrap et.al., 2020). Osnovna je svrha revizije učinkovitosti aktivno poticanje efikasnog, učinkovitog i svrshodnog menadžmenta (Akrap et. al., 2020).

Glavni okvir za provođenje revizije učinkovitosti predstavlja ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti, Međunarodni standard VRI koji nadopunjuje načela iz standarda ISSAI 100 i detaljnije ih razrađuje.

Revizija usklađenosti ima dvije glavne svrhe:

1. provjeriti je li subjekt u javnom sektoru postupio u skladu s relevantnim podlogama; revizijom se ispituje da li su sve aktivnosti, postupci i odluke subjekta u skladu s važećim zakonima, propisima i drugim relevantnim pravilima,
2. utvrditi stupanj pridržavanja kriterija; revizija također ocjenjuje koliko se subjekt pridržava utvrđenih kriterija, uključujući i opća načela koja su od značaja za dobro financijsko upravljanje i ponašanje osoba u javnim službama.

Važno je uočiti razliku između dvaju pojmova - pravilnosti i ispravnosti:

1. Pravilnost: Odnosi se na pridržavanje službenih kriterija, kao što su zakoni, ugovori i propisi. Revizijom se provjerava jesu li svi postupci u skladu s tim pravilima.
2. Ispravnost: Odnosi se na primjenu općih načela koja se primjenjuju na dobro financijsko upravljanje i ponašanje javnih službenika. To obuhvaća etičke norme, transparentnost, odgovornost i slične vrijednosti.

Iako su oba pojma važna u javnom sektoru, revizija usklađenosti fokusira se prvenstveno na pravilnost, odnosno provjeru jesu li aktivnosti u skladu s važećim zakonima i pravilima.

Revizija usklađenosti često čini neodvojivi dio aktivnosti VRI kada se procjenjuju tijela unutar javnog sektora. Razlog tomu je što zakoni i drugi relevantni propisi predstavljaju glavno sredstvo putem kojeg zakonodavac vrši nadzor nad приходima, rashodima, upravljanjem i pravima građana u njihovoj interakciji s javnim sektorom. Tijela javnog sektora imaju odgovornost za osiguravanje efikasnog financijskog upravljanja javnim resursima. Organizacije unutar javnog sektora i njihovi odabrani dužnosnici moraju djelovati transparentno i preuzeti odgovornost pred građanstvom za sredstva koja su im povjerena radi dobrog upravljanja.

2.4. Standardi i načela provedbe državne revizije

Vrhovne revizijske institucije (VRI) zahtijevaju profesionalne standarde i smjernice kako bi osigurale integritet, kvalitetu i profesionalnost u reviziji javnog sektora. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI), razvijeni od strane Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), imaju za cilj promicanje neovisne i učinkovite revizijske djelatnosti VRI-ja. Oni predstavljaju autoritativne međunarodne standarde revizije javnog sektora kojima je cilj:

- osigurati kvalitetu provedenih revizija,
- ojačati vjerodostojnost revizijskih izvješća za korisnike,
- povećati transparentnost postupka revizije,
- odrediti odgovornost revizora u odnosu na druge uključene strane,
- definirati različite vrste revizijskih angažmana i pripadajući skup pojmova koji pružaju zajednički jezik za reviziju javnog sektora (intosai.org).

Okvir profesionalnih standarda INTOSAI-a organiziran je u 4 razine. Temeljna načela okvira nalaze se u prvoj razini okvira. Na drugoj razini (ISSAI-i 10-99) definiraju se uvjeti za pravilno djelovanje i stručno ponašanje VRI u vezi s organizacijskim preduvjetima. To uključuje aspekte poput neovisnosti, transparentnosti, etičnosti, odgovornosti te kontrole kvalitete, koji su od suštinskog značaja za sve revizije što ih VRI provodi. Treća i četvrta razina fokusiraju se na izvedbu konkretnih revizija i obuhvaćaju općeprihvaćena profesionalna načela na kojima se temelji efikasna i neovisna revizija tijela u javnom sektoru (ISSAI 100, 2019).

Struktura INTOSAI standarda prikazana je na slici 3. ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora definira osnovne principe koji vrijede za sve revizijske aktivnosti u javnom sektoru, neovisno o njihovoj specifičnoj vrsti i okolnostima. ISSAI-i 200, 300 i 400 nadopunjuju i detaljnije se bave načelima koja se primjenjuju u kontekstu financijske revizije, revizije učinkovitosti, i revizije usklađenosti te bi ih trebalo primijeniti uz usklađivanje s načelima navedenim u ISSAI-u 100 (ISSAI 100, 2019).

Slika 3 INTOSAI standardi

INTOSAI standardi (ISSAI)	
Temeljna načela revizije javnog sektora ISSAI 100 – 129	
ISSAI 100	Temeljna načela revizije javnog sektora
Organizacijski zahtjevi za VRI ISSAI 130 – 199	
ISSAI 130	Kodeks etike
ISSAI 140	Kontrola kvalitete u vrhovnim revizijskim institucijama
Financijska revizija	
Načela financijske revizije ISSAI 200 – 299	
Standardi financijske revizije ISSAI 2000 – 2899	
Revizija učinkovitosti	
Načela revizije učinkovitosti ISSAI 300 – 399	
ISSAI 300	Načela revizije učinkovitosti
Standardi revizije učinkovitosti ISSAI 3000 – 3899	
ISSAI 3000	Standardi revizije učinkovitosti
Revizija usklađenosti	
Načela revizije usklađenosti ISSAI 400 – 499	
ISSAI 400	Načela revizije usklađenosti
Standardi revizije usklađenosti ISSAI 4000 – 4899	
ISSAI 4000	Standardi revizije usklađenosti
Drugi angažmani	
Načela drugih angažmana ISSAI 600 – 699	
Standardi drugih angažmana ISSAI 6000 – 6499	
Standardi kompetencije (COMP)	
COMP 700 – 799	
COMP 7000 – 7499	

Izvor: Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), dostupno na : https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_02_17_422.html , pristupljeno 15.06.2023.

Osnovna načela u ISSAI 100 su odvojena na načela koja se odnose na organizacijske pretpostavke unutar VRI, opća načela o kojima revizor treba voditi računa prije obavljanja revizije i tijekom njezina provođenja te načela koja se fokusiraju na pojedine korake revizijskog procesa. Područja koja obuhvaćaju načela revizije javnog sektora prikazana su na slici 4. Na slici su prikazane i aktivnosti u kojima su revizori dužni primjenjivati načela revizije javnog sektora. Primjena načela značajna je tijekom cijelog procesa provedbe revizije, od planiranja revizije pa sve do sastavljanja izvješća o provedenoj reviziji.

Slika 4 Područja koja obuhvaćaju načela revizije javnog sektora



Izvor: ISSAI 100, dostupno na:

https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_100.pdf , pristupljeno 15.06.2023.

ISSAI 200 – Temeljna načela financijske revizije je standard koji je razvijen kako bi se obradila temeljna načela povezana s revizijom financijskih izvještaja u javnom sektoru. Ovaj standard obuhvaća osnovna načela za reviziju financijskih izvještaja koji su sastavljeni prema okviru financijskog izvještavanja. Temeljna načela financijske revizije su relevantna za sve revizije financijskih izvještaja u javnom sektoru, neovisno radi li se o cijeloj državnoj upravi, njenim dijelovima ili pojedinačnim subjektima (ISSAI 200, 2019). ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinkovitosti namijenjena su pružanju jednoznačnog razumijevanja prirode revizije učinkovitosti, kao i načela koja bi se trebala primijeniti kako bi se postigao visoki standard revizijskog rada (ISSAI 300, 2019). ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti su uređena kako bi ponudila sveobuhvatni skup načela, standarda i smjernica za reviziju usklađenosti u različitim situacijama. Revizija usklađenosti može značajno varirati od slučaja

do slučaja i može se provoditi primjenom različitih revizijskih pristupa i oblika izvještavanja (ISSAI 400, 2019). Ovi standardi trebaju se primjenjivati bez obzira na vrstu revizije koja se provodi. Planiranje revizije treba biti odrađeno na način na način da osigura visoku kvalitetu iste te da je ujedno provedena efikasno i u zadanim vremenskim okvirima. Važno je napomenuti da treba provoditi adekvatan nadzor nad radom revizijskog tima tijekom izvođenja revizije. Također, dokumentirani rad treba biti pregledan od strane iskusnijih članova tima. Prilikom određivanja područja i opsega revizije, revizor će proučiti i procijeniti pouzdanost internih kontrola. Radi postizanja ciljeva revizije učinkovitosti, potrebno je donijeti ocjenu o usklađenosti s odgovarajućim zakonima i propisima kad je to potrebno. Posebna pažnja treba biti posvećena transakcijama i metodama koji mogu ukazivati na ilegalne radnje izravno utječu na rezultate revizije. Tijekom financijske revizije, revizor mora provoditi analizu financijskih izvještaja kako bi utvrdio njihovu usklađenost s računovodstvenim standardima za financijsko izvještavanje i objavljivanje.

3. OBILJEŽJA I PROVEDBA DRŽAVNE REVIZIJE VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

3.1. Zakonodavni okvir provođenja državne revizije u RH

Uloga zakonodavnog okvira za provođenje državne revizije u Republici Hrvatskoj je osigurati jasne smjernice, ovlasti i postupke za Državni ured za reviziju u obavljanju svojih funkcija. Ovaj okvir definira pravila i standarde koji omogućuju revizorima da neovisno i stručno ocijene financijske izvještaje, usklađenost s propisima te efikasnost i djelotvornost upravljanja javnim sredstvima. Glavni Zakoni i akti koju uređuju provođenje državne revizije u Republici Hrvatskoj su:

- Zakon o Državnom uredu za reviziju,
- Zakon o financiranju političkih aktivnosti, izborne promidžbe i referendumu,
- Statut Državnog ureda za reviziju,
- Revizijski standardi INTOSAI-a,
- Etički kodeks Državnog ureda za reviziju,
- Etički okvir Državnog ureda za reviziju,
- UN Rezolucija A/66/209,
- UN Rezolucija A/69/228.

3.1.1. Zakon o Državnom uredu za reviziju

Nakon stjecanja neovisnosti Republike Hrvatske, bilo je nužno stvaranje novih institucija i zakonodavstva kako bi se podržala tranzicija prema demokratskom društvu i tržišnoj ekonomiji. U toj situaciji, 1993. godine Vlada Republike Hrvatske donosi Zakon o Državnoj reviziji, kojim se zatvaraju SDK i ukida Zakon o SDK Hrvatske, te iste godine osniva Državni ured za reviziju. Kroz usklađivanje s europskim integracijama i potrebom za usklađivanjem s međunarodnim standardima, Hrvatska poduzima korake prema modernizaciji zakonodavstva o reviziji. Pomoću četiri izmjene zakona, koje su provedene 1995., 1999., 2001. i 2004., unaprijeđene su norme i standardi za provedbu državne revizije. Te promjene dodatno su ojačale ulogu Državnog ureda za reviziju u borbi protiv korupcije i nepravilnosti u upravljanju javnim financijama te stvorile temelje za Zakon o Državnom uredu za reviziju koji je i danas na snazi. Zakon o Državnom uredu za reviziju donesen je 2011. godine i njime se detaljno reguliralo

pitanje djelovanja Državnog ureda za reviziju (Mamić Sačer, Vuković, Pavić, 2015). Novi Zakon o Državnom uredu za reviziju donesene je 2019. godine, a glavne promjene u odnosu na Zakon iz 2011. godine tiču se uvođenja Hrvatske narodne banke kao subjekta revizije. Zakon se sastoji od sljedećih odredaba:

I. Osnovne odredbe,

II. Ustrojstvo DUR-a,

III. Nadležnost DUR-a,

IV. Revizija HNB-a,

V. Upravljanje DUR-om,

VI. Način rada i izvješćivanje,

VII. Ovlašteni državni revizori,

VIII. Suradnja s drugim tijelima,

IX. Prekršajne odredbe,

X. Prijelazne i završne odredbe (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 2019).

Zakon o Državnom uredu za reviziju ima iznimnu važnost u Republici Hrvatskoj jer predstavlja ključni instrument za osiguranje transparentnosti, odgovornosti i učinkovitosti javnih financija. Ovaj zakon osigurava postojanost i neovisnost institucije Državnog ureda za reviziju, čime se jamči njegova nepristranost i neovisnost u obavljanju revizija javnih financija. Ovime se osigurava transparentnost i točnost financijskih izvještaja, što je od vitalnog značaja za održavanje povjerenja građana i investitora u sustav javnih financija. Zakon o DUR-u također je važan jer pruža smjernice i standarde za obavljanje revizije u skladu s međunarodno priznatim revizijskim normama. Ovime se osigurava dosljednost i kvaliteta revizijskih postupaka, čime se poboljšava cjelokupno upravljanje i kontrola financijskih resursa u javnom sektoru. Kroz redovite revizije, DUR ima mogućnost identificirati slučajeve nepravilnosti u upravljanju financijama te preporučiti ispravne korake za njihovo rješavanje. Na taj način Zakon o DUR-u djeluje kao snažan instrument borbe protiv korupcije i nepoštenih praksi u javnoj upravi. Osim toga, Zakon o DUR-u povećava odgovornost i transparentnost u korištenju javnih sredstava, jer se javni dužnosnici i institucije suočavaju s mogućnošću revizije i evaluacije njihovih financijskih postupaka. Time se stvara pritisak na odgovorno postupanje s novcem poreznih obveznika te potiče racionalno i učinkovito upravljanje javnim resursima. Važnost Zakona o Državnom uredu za reviziju u Republici Hrvatskoj leži u njegovoj sposobnosti da pridonosi boljem upravljanju javnim financijama, sprječava korupciju, otkriva

nepravilnosti te jača povjerenje građana u sustav javnih financija. S njegovom dosljednom primjenom, Republika Hrvatska može graditi transparentnije i odgovornije društvo koje osigurava pravednu i održivu ekonomsku budućnost za sve svoje građane.

3.1.2. Ostali propisi i akti

Osim važećih Zakona, bitno je spomenuti i druge propise i akte koji uređuju provođenje Državne revizije u RH. Jedan od njih je Statut Državnog ureda za reviziju, koji predstavlja pravni akt koji uređuje organizaciju, nadležnosti, funkcioniranje, ovlasti, strukturu i druge važne aspekte rada DUR-a. Statut je temeljni interni dokument koji detaljno opisuje kako DUR djeluje kao neovisno i profesionalno tijelo za obavljanje revizija javnih financija. Statut definira organizacijsku strukturu DUR-a, uključujući ustrojstvo i odnose unutar same institucije. Također, detaljno opisuje postupke i mehanizme rada, unutarnje procedure, te uloge i odgovornosti zaposlenika DUR-a. Statut također detaljno propisuje postupke za obavljanje revizija financijskih izvještaja tijela javne vlasti, lokalnih jedinica, javnih poduzeća te drugih institucija koje koriste javna sredstva. Njime se osigurava da DUR provodi revizije u skladu s međunarodno priznatim revizijskim normama i standardima, što doprinosi dosljednosti i kvaliteti revizijskih postupaka te pridonosi jačanju povjerenja građana i investitora u sustav javnih financija.

Od INTOSAI Standarda važno je spomenuti ISSAI 1- Limsku deklaraciju koja predstavlja temeljni dokument koji postavlja osnovne smjernice i vrijednosti koje bi trebale pratiti sve vrhovne revizorske institucije u obavljanju njihovih zadaća i odgovornosti. ISSAI 1 je prvi standard u seriji ISSAI koja obuhvaća različite međunarodne standarde za vrhovne revizorske institucije- neki od njih su ISSAI 100 - Temeljna načela revizije javnog sektora, ISSAI 200 - Temeljna načela financijske revizije, ISSAI 300 - Temeljna načela revizije učinkovitosti te ISSAI 400 - Temeljna načela revizije usklađenosti, o kojima je već pisano u prethodnim poglavljima ovoga rada. Ovi standardi služe kao smjernice za revizore kako bi obavljali svoje zadaće na najvišoj razini profesionalnosti i objektivnosti.

Kako bi se osiguralo da zaposlenici i revizori u DUR-u djeluju s visokim standardima profesionalne etike, integriteta i odgovornosti prilikom obavljanja svojih zadaća, donesen je Etički kodeks Državnog ureda za reviziju koji služi kao vodilja koja postavlja smjernice i standarde ponašanja kako bi se osigurala neovisnost, objektivnost, transparentnost i povjerenje u rad i rezultate DUR-a. Baziran je na Etičkom kodeksu INTOSAI – ISSAI 130 kao sastavnom

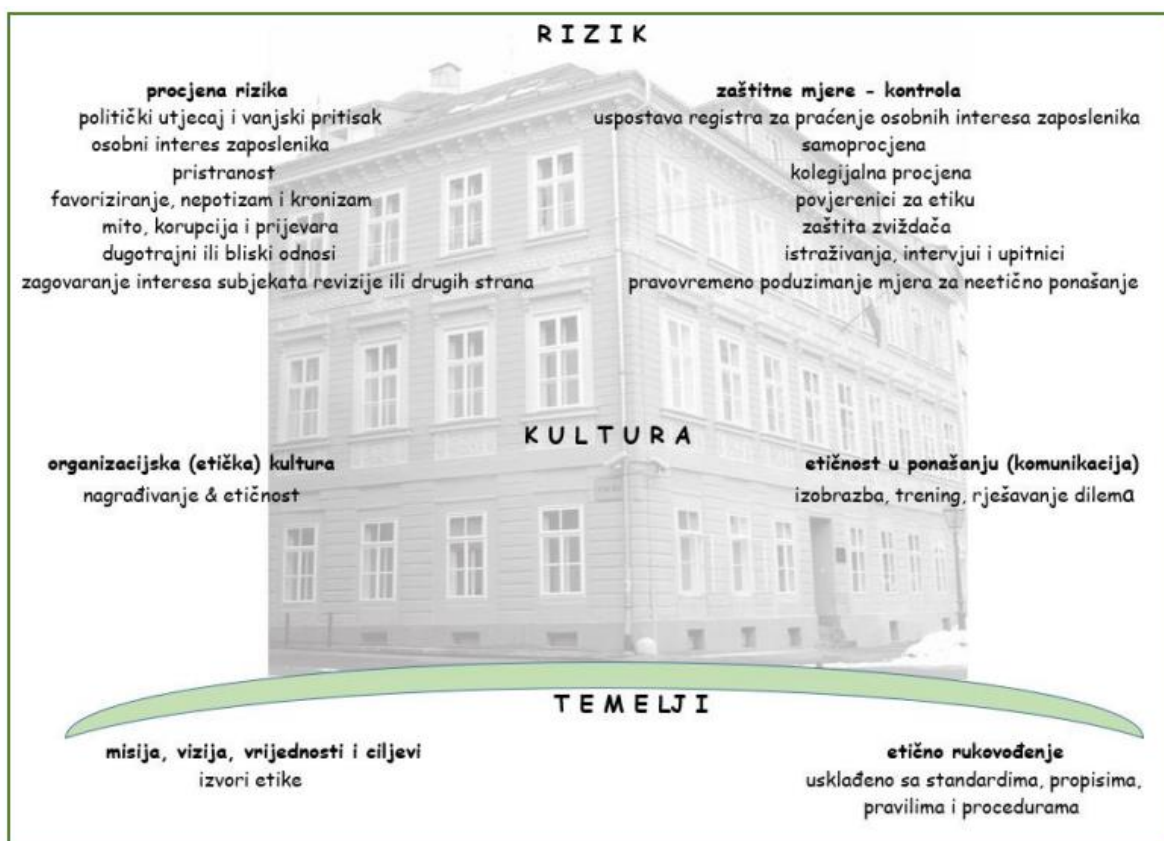
dijelu Okvira profesionalnih objava (načela, standarda i smjernica) Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) (Državni ured za reviziju, 2020).

Etički kodeks obuhvaća pet temeljnih etičkih vrijednosti:

1. Integritet – zaposlenici DUR-a moraju biti poštteni, iskreni i pouzdani, u dobroj vjeri i u javnom interesu. Također, trebaju biti proaktivni i izvršavati svoje dužnosti s pozitivnim stavom. Nikada ne smiju davati ili prihvaćati povlastice i poseban tretman temeljen na osobnim odnosima. Moraju izbjegavati postupke koji bi mogli izazvati sumnju i nepovjerenje kod drugih.
2. Neovisnost i objektivnost- ni Ured niti njegovi zaposlenici ne smiju biti pod utjecajem koji bi ih mogao ugroziti ili se percipirati kao takvi, obvezni su donositi stručne prosudbe i djelovati na nepristran način, bez pružanja povlaštenih tretmana. Da bi sačuvao neovisnost, državni revizor mora izbjegavati sukobe interesa i odnose koji bi mogli prouzročiti sumnje u njegovu objektivnost.
3. Kompetentnost- državni revizori moraju kontinuirano nadograđivati i održavati prikladna znanja i vještine relevantne za konkretnu zadaću te djelovati u skladu sa standardima (DUR, 2020).
4. Profesionalno ponašanje- ovo načelo zahtjeva od zaposlenika da postupaju u skladu sa zakonima, propisima i stručnom praksom te da ne podliježu djelovanju koje može prouzročiti sumnje o njihovom ugledu i ugledu Ureda.
5. Povjerljivost i transparentnost- etička načela koja zahtijevaju da zaposlenici Ureda zadrže tajnost informacija na način koji uravnotežava potrebu za transparentnošću i odgovornošću. Državni revizor ima dužnost poštovati povjerljivost informacija koje je otkrio tijekom postupka revizije te ih ne smije otkriti niti koristiti bez prethodne suglasnosti glavnog državnog revizora (DUR, 2020).

Etički okvir obuhvaća skup vrijednosti i načela, pravila i procedura koji služe kao temelj za usklađivanje s etičkom praksom u VRI. Ovaj okvir pruža smjernice za postupanje zaposlenika u skladu s etičkim standardima. Nadalje, etički okvir osigurava osnovne uvjete kako bi etičke vrijednosti i načela kontinuirano utjecala na ponašanje zaposlenika vrhovnih revizijskih institucijama. Etički okvir temelji se na izvorima etike (misiji, viziji, vrijednostima i ciljevima) te rukovođenju usklađenim sa svim važećim propisima, pravilima i procedurama. Kulturu etičkog kodeksa čine organizacijska kultura te etičnost u ponašanju (komunikacija, načini rješavanja dilema itd). Također, u etičkom okviru sadržane su smjernice za procjenu potencijalnih rizika te za poduzimanje zaštitnih mjera (slika 5).

Slika 5 Etički okvir DUR-a



Izvor: DUR (2020.) dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/zakoni-i-akti/eticki-okvir-drzavnog-ureda-za-reviziju-1431/1431> , pristupljeno 21.06.2023.

Državni ured za reviziju objavio je na svojoj internetskoj stranici upitnik koji pomaže revizorima da procijene usklađenost svojih metoda i ponašanja s Etičkim kodeksom Državnog ureda za reviziju. Uzimajući u obzir obim i kompleksnost poslova, preporučuje se da državni revizori redovito analiziraju svoje postupke i procijene ih s etičkog stajališta. Posebno je važno da članovi tima, svaki pojedinačno, pregledaju svoje postupke nakon što završe reviziju i sastave izvješće o provedenoj reviziji. U tu svrhu, može im koristiti upitnik DUR-a o etičnosti prilikom obavljanja revizije prikazan u tablici 2.

Ovaj upitnik ima značajnu važnost jer ako revizor odgovori negativno na bilo koje pitanje, i dalje ima vremena procijeniti objektivnost i točnost zaključaka, preporuka i nalaza iznesenih u izvješću, te provjeriti jesu li utemeljeni na pouzdanim dokazima. U tom trenutku, još uvijek postoji mogućnost korekcije neispravnih pristupa i neobjektivnih zaključaka kako bi se izbjegle moguće štete drugim osobama ili subjektima koji su predmet revizije (DUR, 2020).

Tablica 2 Upitnik DUR-a o etičnosti prilikom obavljanja revizije

Pitanja	Odgovori – da/ne
Jesam li nekim postupkom prekršio/prekršila neko od načela Kodeksa profesionalne etike državnih revizora: - načelo integriteta - načelo neovisnosti i objektivnosti - načelo kompetentnosti - načelo profesionalnog ponašanja - načelo povjerljivosti i transparentnosti?	
Jesu li moji zaključci, mišljenja, preporuke i nalazi temeljeni na jasnim dokazima?	
Jesam li se za obavljanje revizije stručno pripremio/pripremila?	
Jesam li s drugim članovima tima surađivao/surađivala na način koji je omogućio najkvalitetniji postupak revizije, iznoseći svoje mišljenje i poštujući mišljenje drugih?	
Jesam li tijekom razgovora sa zaposlenicima subjekta revizije postupio/la s poštovanjem, vodeći brigu da ne povrijedim njihovo dostojanstvo?	
Bi li mi bilo ugodno da o mojim postupcima sazna glavni državni revizor?	
Bi li mi bilo ugodno da o mojim postupcima sazna moja obitelj?	
Jesam li ponosan/ponosna na svoj rad?	

Izvor: DUR (2020) dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/zakoni-i-akti/eticki-okvir-drzavnog-ureda-za-reviziju-1431/1431> , pristupljeno 21.06.2023.

Primjena etičkih standarda prilikom obavljanja državne revizije ključna je kako bi se osigurala nepristranost, objektivnost i integritet procesa te očuvalo povjerenje javnosti u vjerodostojnost rezultata revizije.

3.2. Organizacijska struktura Državnog ureda za reviziju

Ustrojstvo Državnog ureda za reviziju propisano je Zakonom o državnom uredu za reviziju, a detaljnije je razrađeno Statutom Državnog ureda za reviziju i Pravilnikom o unutarnjem redu Državnog ureda za reviziju.

3.2.1. Hijerarhijski ustroj Državnog ureda za reviziju

U Državnom uredu za reviziju ustrojavaju se Središnji ured i područni uredi (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 2019). Središnji ured nalazi se u Zagrebu, a 20 područnih ureda u županijskim središtima. Pravilnikom o unutarnjem ustrojstvu Državnog ureda za reviziju definiraju se organizacijska struktura, zadaci i odgovornosti svake funkcionalne jedinice,

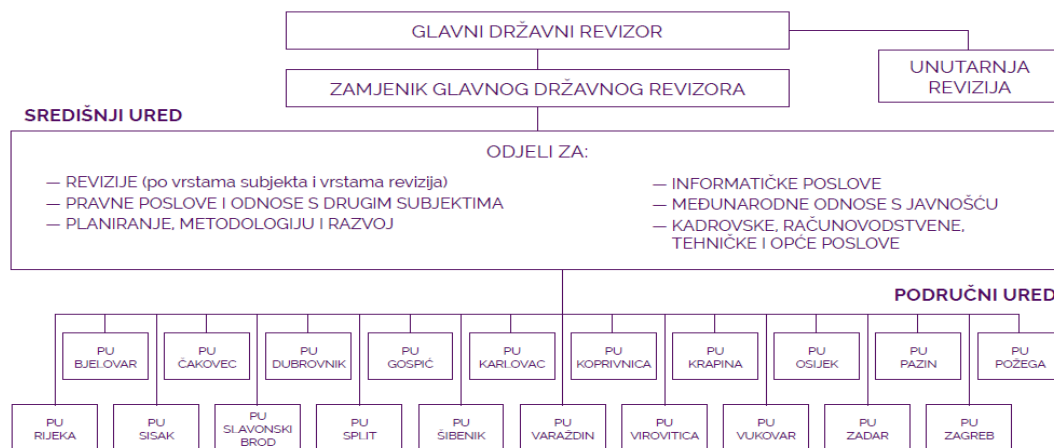
određuje se potreban broj pomoćnika glavnog državnog revizora, načelnika odjela, pročelnika područnih ureda, državnih revizora, državnih službenika i namještenika, te se pruža popis i opis ključnih zadaća i poslova za svaku od tih pozicija. Pravilnik također sadržava specifikacije stručnih znanja potrebnih za obavljanje tih poslova (Statut Državnog ureda za reviziju, 2019).

U središnjem Uredu u Zagrebu organizirani su odjeli za:

- reviziju (po vrstama subjekata i vrstama revizije),
- pravne poslove i odnose s drugim subjektima,
- planiranje, metodologiju i razvoj,
- informatičke poslove,
- međunarodne odnose i odnose s javnošću,
- kadrovske, računovodstvene, tehničke i opće poslove (Akrap et.al., 2020).

Na čelu Državnog ureda za reviziju je glavni državni revizor koji ima zamjenika i pomoćnike koji mu asistiraju u rukovođenju uredom i koordinaciji poslova s pročelnicima područnih ureda (slika 6). Glavni državni revizor trenutno ima 11 pomoćnika i pomoćnica koji su organizirani i odgovorni za određena revizijska i druga administrativna područja kao što su: revizija trgovačkih društava, revizija državnog proračuna i njegovih korisnika, revizija neprofitnih organizacija i političkih stranaka, revizija proračuna lokalnih jedinica i njihovih korisnika, revizija učinkovitosti i sl. (Akrap et. al. 2020). Najviše tijelo DUR-a je kolegij glavnog državnog revizora koji je odgovoran za donošenje strateških odluka, usvajanje planova revizija, upravljanje resursima, te osiguravanje transparentnosti i odgovornosti u radu DUR-a. Revizorski kolegij je radno tijelo koje se sastoji od glavnog državnog revizora, zamjenika glavnog državnog revizora i pomoćnika glavnog državnog revizora, a po potrebi i od pročelnika područnih ureda i drugih zaposlenika (Statut DUR-a, 2019). Članovi kolegija glavnog državnog revizora DUR-a imaju ključnu ulogu u upravljanju institucijom i predstavljaju je prema van. Glavni državni revizor je odgovoran za vođenje sjednica kolegija i upravljanje radom DUR-a. Stručno vijeće Državnog ureda za reviziju obavlja savjetodavnu ulogu za glavnog državnog revizora. Stručno vijeće uključuje glavnog državnog revizora te do sedam eksternih članova - prepoznatih stručnjaka u relevantnim područjima. Imenovanje ovih vanjskih članova obavlja glavni državni revizor. Predsjedavanje sjednicama Stručnog vijeća je u nadležnosti glavnog državnog revizora. Osnovna svrha Stručnog vijeća je raspravljati o pitanjima od važnosti za djelovanje i napredak Državnog ureda za reviziju te pružiti svoje mišljenje o istima (Statut Državnog ureda za reviziju, 2019).

Slika 6 Organizacijska struktura DUR-a



Izvor: Akrap et. al (2020) Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Kako se na državnoj razini ostvaruje i troši najveći dio javnih sredstava, kroz mnogobrojne različite subjekte, Središnji ured organiziran je na temelju funkcionalnog modela, što podrazumijeva formiranje specijaliziranih odgovora na specifične stručne zahtjeve. Kroz ovakvu funkcionalnu strukturu i osnivanje odjela za srodne vrste revizija ili srodne subjekte podložne reviziji, postiže se mogućnost specijalizacije pojedinih državnih revizora. Također, osigurava se visok stupanj dosljednosti u načinu provođenja srodnih revizija i sastavljanju izvješća, što rezultira jednakim tretmanom za sve subjekte te pruža Hrvatskom saboru i široj javnosti dosljedna izvješća i transparentan uvid u aktivnosti javnih institucija i trošenje javnih sredstava (Akrap et. al., 2009). Odjeli su zaduženi za provedbu revizija, prikupljanje i analizu podataka te izradu revizijskih izvješća.

Unutar svakog odjela postoje timovi za reviziju koji su odgovorni za provedbu konkretnih revizija na terenu. Timove sastavljaju stručnjaci s različitim specijalizacijama i stručnim znanjima. Revizori su stručnjaci koji rade na terenu i provode revizijske postupke, prikupljaju podatke, analiziraju financijske izvještaje i druge relevantne dokumente te identificiraju eventualne nepravilnosti ili probleme u upravljanju javnim financijama. DUR također uključuje različite službe za podršku kao što su administrativna služba, pravna služba i financijska služba, koje pružaju administrativnu, pravnu i financijsku podršku kako bi omogućile učinkovito funkcioniranje institucije. Ovakva hijerarhijska struktura omogućuje organizirano i usklađeno djelovanje DUR-a u obavljanju revizija javnih financija na svim razinama vlasti u Republici Hrvatskoj.

3.2.2. Funkcija i zadaće glavnog državnog revizora

Glavni državni revizor u Republici Hrvatskoj je visoko odgovorna i neovisna figura koja igra ključnu ulogu u sustavu državne revizije. Njegova funkcija je osigurati transparentnost, odgovornost i učinkovito upravljanje javnim financijama na nacionalnoj razini. Glavni državni revizor predstavlja vodeću osobu u Državnom uredu za reviziju (DUR) te je odgovoran za upravljanje i rukovođenje svim revizijskim aktivnostima DUR-a, a imenuje ga Hrvatski sabor na mandat od osam godina, uz mogućnost ponovnog imenovanja. U skladu s time, glavni državni revizor ima imunitet kao zastupnici u Hrvatskom saboru te po završetku obavljanja dužnosti ima pravo na mirovinu prema propisima prema kojima je uređeno pravo na mirovinu zastupnika u saboru (Zakon o Državnom uredu za reviziju, 2019). Kriteriji koji moraju biti ispunjeni za odabir glavnog državnog revizora, prema Zakonu o državnom uredu za reviziju (2019) su:

- 1) *Hrvatsko državljanstvo,*
- 2) *završen preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili specijalistički diplomski stručni studij ekonomskog ili pravnog usmjerenja,*
- 3) *minimalno petnaest godina radnog iskustva u struci s iskustvom u poslovnom upravljanju,*
- 4) *položen ispit za ovlaštenoga državnog revizora,*
- 5) *osobni ugled.*

Glavni državni revizor odgovoran je za predstavljanje i zastupanje DUR-a te organizaciju rada, donošenje Statuta i internih akata DUR-a, donosi strateški plan i godišnji program i plan rada DUR-a. Predlaže godišnji financijski plan i izvješćuje Hrvatski sabor o radu ureda. Također, Hrvatskom saboru predlaže svoga zamjenika, odlučuje o zapošljavanju i otpuštanju zaposlenika, nadgleda provedbu Zakona o DUR-u i drugih propisa i unutarnjih akata, nadzire izvršavanje poslova te osigurava učinkovitost Državnog ureda za reviziju. Glavni državni revizor ima neovisnost u svom radu, što je ključno za osiguravanje nepristranosti i objektivnosti u provedbi revizijskih postupaka. Njegove ovlasti i zadaci obuhvaćaju reviziju financijskih izvještaja, proračunskog izvršenja, javnih nabava, učinkovitosti programa te drugih aspekata upravljanja javnim sredstvima. Suradnja s drugim institucijama i subjektima revizije također je ključan aspekt uloge Glavnog državnog revizora. On aktivno surađuje s drugim državnim institucijama, proračunskim korisnicima i javnim službama kako bi osigurao koordinaciju u provedbi revizija i praćenju provedbe preporuka. Glavni državni revizor suočava se s brojnim

izazovima u svom radu, a njegovo djelovanje ima značajan utjecaj na jačanje povjerenja građana u državni sustav revizije.

3.3. Proces provedbe državne revizije u Republici Hrvatskoj

3.3.1. Subjekti i plan revizija Državnog ureda za reviziju

Subjekti državne revizije su javna tijela, institucije, organizacije, tvrtke, proračunski korisnici i drugi subjekti koji primaju, upravljaju ili troše javna sredstva ili vrše javne funkcije. Oni su podvrgnuti revizijskim postupcima kako bi se ocijenilo pravilno, zakonito, učinkovito i gospodarno upravljanje javnim financijama i resursima. Područjem nadležnosti Državnog ureda za reviziju obuhvaćeno je otprilike 16 195 subjekata, i to su:

- 1. tijela državnog sektora,*
- 2. tijela lokalne i područne samouprave,*
- 3. pravne osobe koje se financiraju iz proračuna,*
- 4. pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,*
- 5. 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,*
- 6. pravne osobe (društva kćeri) koje osnivaju pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,*
- 7. pravne osobe koje sredstva za rad osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom,*
- 8. političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način kako je propisano zakonom kojim se uređuje financiranje političkih aktivnosti i izborne promidžbe,*
- 9. pravne osobe u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba,*
- 10. Hrvatska narodna banka (Javna revizija u EU, 2019).*

Uz revizije koje je Državni ured za reviziju dužan obaviti svake godine, a to su revizija izvršenja državnog proračuna te revizija financijskih izvještaja i poslovanja političkih stranaka, Državni

ured za reviziju provodi financijske revizije, revizije usklađenosti te revizije učinkovitosti sukladno godišnjem planu i programu. Za donošenje godišnjeg plana i programa Državnoga ureda za reviziju odgovoran je glavni državni revizor. Uobičajeni postupak za odabir subjekata revizije za svaku godinu uključuje nekoliko koraka i faktora.

U kontekstu Hrvatske, Državni ured za reviziju (DUR) ima određenu metodologiju i smjernice koje koristi prilikom odabira subjekata revizije. Faktori koji se uzimaju u obzir prilikom odabira subjekata su zakonski okvir, nalaz i mišljenje iz prethodne revizije, materijalna značajnost, podnesene prijave te prikupljeni podaci o subjektu od drugih institucija i medija (Državni ured za reviziju, 2020). Obuhvat godišnjeg programa i plana rada određuje se prema zakonom utvrđenim kriterijima. Ti kriteriji uključuju odredbe Zakona o Državnom uredu za reviziju i Zakona o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe, analizu rizika, financijski značaj revidiranog subjekta, povratne informacije iz prethodnih revizija, prikupljene podatke o poslovanju revidiranih subjekata te drugi kriteriji koji se utvrđuju internim aktom Državnog ureda za reviziju. Broj subjekata podvrgnutih reviziji također se određuje na temelju raspoloživosti revizorskih timova (DUR, 2022). Državni ured za reviziju prije početka kalendarske godine donosi Plan revizija za nadolazeću godinu, s popisom revizija koje će se provoditi. Plan revizija za 2023. godinu prikazan je na slici 7.

Slika 7 Plan revizija DUR-a za 2023. godinu

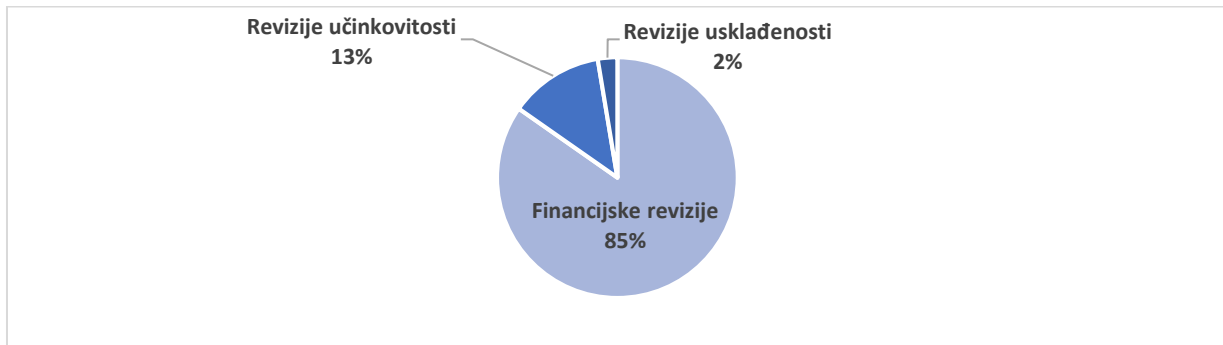
PLAN REVIZIJA ZA 2023.

Redni broj	Vrsta revizije i subjekata revizije	Broj revizija
	1	2
I.	Financijske revizije	194
1.	Državni proračun i proračunski korisnici	7
2.	Izvanproračunski korisnici	1
3.	Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave	52
4.	Bolničke zdravstvene ustanove na državnoj i lokalnoj razini	56
5.	Neprofitne organizacije	3
6.	Trgovačka društva na lokalnoj razini	18
7.	Političke stranke	52
8.	Nezavisni zastupnici	5
II.	Revizije učinkovitosti	29
1.	Upravljanje i održavanje skloništa za slučajeve katastrofa	13
2.	Upravljanje građevinama za navodnjavanje i mješovitim melioracijskim građevinama	11
3.	Unaprjeđenje vodnog gospodarstva	1
4.	Učinkovitost sustava besplatne pravne pomoći	1
5.	Spremnost energetskeg sektora za suočavanje s energetskeg krizama	1
6.	Dodjela potpora u poljoprivredi	1
7.	Projekti tehničke pomoći	1
III.	Revizija usklađenosti	6
1.	Financijske institucije	1
2.	Trgovačka društva na državnoj razini	5
IV.	Provjere provedbe naloga i preporuka	6
1.	Financijske revizije proračunskih korisnika državnog proračuna	3
2.	Revizije učinkovitosti	3

Izvor: Državni ured za reviziju (2022) dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/planovi-i-financijski-izvjestaji/godisnji-plan/22>, pristupljeno 13.07.2023.

U 2023. DUR planira provesti ukupno 229 revizija, od kojih se 194 odnosi na financijske revizije (85%), 29 na revizije učinkovitosti (13%) te 6 na revizije usklađenosti (2%). Osim toga, planira provesti i 6 provjera provedbi naloga i preporuka.

Grafikon 1 Struktura planiranih revizija DUR-a za 2023. godinu



Izvor: izrada autorice prema: Državni ured za reviziju (2022) dostupno na: <https://www.revizija.hr/otomana/planovi-i-financijski-izvjestaji/godisnji-plan/22>, pristupljeno 13.07.2023.

Kao što je vidljivo na Grafikonu 1 koji prikazuje strukturu planiranih revizija DUR-a za 2023. godinu, Državni ured za reviziju najviše provodi financijske revizije (85%) i ta struktura se značajno ne mijenja kroz godine. Planiranje revizija provodi se uzimajući u obzir resurse, kapacitete i specifične potrebe koje proizlaze iz državne politike i strateških ciljeva. Također, DUR vodi računa o međunarodnim standardima revizije i potrebama društva kako bi osigurao najbolje moguće rezultate i korisne preporuke za poboljšanje financijskog upravljanja i odgovornosti. Važno je napomenuti da se Plan revizija DUR-a obično objavljuje javno kako bi građani, državne institucije i drugi zainteresirani subjekti bili upoznati s planiranim revizijskim aktivnostima. Transparentnost u postupku planiranja revizija ključna je kako bi se osiguralo povjerenje u rad Državnog ureda za reviziju i njegovu ulogu u osiguravanju učinkovitog i odgovornog upravljanja javnim financijama.

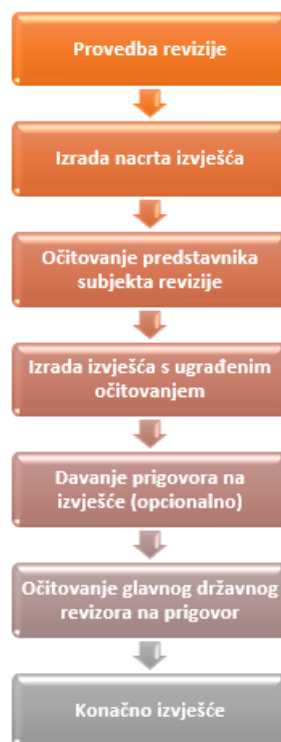
3.3.2. Tijek aktivnosti prilikom provedbe državne revizije

Kako bi državni revizori mogli biti sigurni da je revizija provedena na ispravan i neovisan način, mora postojati standardizirani proces provedbe revizija koji sadrži popis aktivnosti koje se provode, bez obzira o kojoj vrsti revizije se radi. Zakonom o Državnom uredu za reviziju propisani su koraci u provedbi državnih revizija (slika 8).

Provedba revizije je ključni korak u procesu državne revizije. Revizije provode ovlašteni državni revizori u skladu s metodologijom, radnom praksom i procedurama koji su definirani

INTOSAI revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora (Državni ured za reviziju, 2021). Tijekom ovog koraka, timovi za reviziju unutar Državnog ureda za reviziju (DUR) izvode sve planirane revizijske postupke kako bi procijenili pravilnost, zakonitost, pouzdanost i transparentnost financijskih izvještaja, poslovanja i upravljanja subjekta revizije. Ovo uključuje analizu financijskih izvještaja, testiranje internih kontrola, provjeru zakonitosti trošenja sredstava, ocjenu učinkovitosti programa i drugih relevantnih postupaka. Revizori prikupljaju i analiziraju dokumentaciju, podatke i informacije kako bi provjerili usklađenost subjekta revizije s propisima, standardima, politikama i procedurama. Tijekom provedbe revizije, revizori mogu provoditi intervju s osobljem subjekta revizije, pregledavati računovodstvene knjige i provoditi različite testove kako bi prikupili dokaze o pravilnosti i transparentnosti poslovanja.

Slika 8 Proces od provedbe revizije do konačnog izvješća



Izvor: Izrada autorice prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju (2019.), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> , pristupljeno 13.07.2023.

Nakon što su provedeni revizijski postupci i prikupljeni dokazi, revizori pripremaju nacrt izvješća. Nacrt izvješća sadrži sve ključne nalaze, zaključke i preporuke koje su identificirane tijekom revizije. Ovo je preliminarni dokument koji revizori pripremaju kako bi prikazali svoje

rezultate i analize subjektu revizije. Nacrt izvješća mora biti strukturiran, jasan i objektivan. Uključuje podatke o provedenim revizijskim postupcima, identificiranim nepravilnostima, prikupljenim dokazima i temelji se na standardima revizije. Ovaj nacrt izvješća nije konačan, već služi kao osnova za daljnje korake u procesu revizije. Nakon što je nacrt izvješća pripremljen, dostavlja se zakonskom predstavniku subjekta revizije. Zakonski predstavnik može biti najviši dužnosnik subjekta, kao što je predsjednik Uprave, direktor ili slična osoba koja ima ovlasti predstavljati subjekt u pravnom smislu. Zakonski predstavnik ima pravo na očitovanje na nacrt izvješća u roku od 15 dana od primitka nacrta. Očitovanje može uključivati komentare, objašnjenja ili protivljenja identificiranim nalazima i preporukama. Ovo je važan korak u procesu jer omogućava subjektu revizije da pruži svoje stajalište i dodatne informacije koje mogu biti relevantne za izvještaj. Nakon što prođe rok za očitovanje zakonskog predstavnika, revizorski tim uzima u obzir primljene komentare i objašnjenja te ih ugrađuje u konačno izvješće. Ukoliko je potrebno, revizori mogu prilagoditi nalaze i preporuke kako bi odražavali informacije iz očitovanja.

Konačno izvješće treba biti objektivno i temeljeno na činjenicama, a svaka promjena temelji se na relevantnim dokazima i informacijama. Kada je konačno izvješće pripremljeno i dostavljeno subjektu revizije, zakonski predstavnik ima pravo na prigovor. Prigovor se može podnijeti ako subjekt revizije nije zadovoljan s nekim dijelom izvješća, smatra da postoje pogreške ili nedostaci u provedbi revizije ili ima drugačije stajalište o revizijskim nalazima i preporukama. Prigovor se mora dostaviti u roku od 8 dana. Ako subjekt podnese prigovor, glavni državni revizor pažljivo analizira prigovor i sve relevantne informacije. Glavni državni revizor može zatražiti dodatne informacije od revizorskog tima ili drugih relevantnih strana kako bi se donio potpuni i objektivan odgovor na prigovor. Očitovanje glavnog državnog revizora može uključivati potvrdu i objašnjenje nalaza i preporuka iz izvješća ili moguće korekcije ako se utvrdi da je to opravdano. Nakon što glavni državni revizor obradi prigovor i razmotri sve relevantne informacije, donosi konačnu odluku o izvješću. Konačno izvješće potvrđuje revizijske nalaze i preporuke, uz eventualne korekcije ili dodatne objašnjenja. Konačno izvješće postaje službeni dokument DUR-a i dostavlja se nadležnim tijelima i institucijama, a često se i objavljuje kako bi se osigurala transparentnost i odgovornost u upravljanju javnim financijama.

No, proces ne završava s objavljivanjem konačnog izvješća jer u roku od 60 dana od primitka istoga, zakonski predstavnik subjekta revizije mora dostaviti plan provedbe naloga i preporuka, kojeg zatim Državni ured za reviziju pregledava i sastavlja izvješće o provjeri provedbe naloga i preporuka zakonskom predstavniku i Hrvatskom saboru. Također, DUR je dužan obavijestiti

nadležno državno odvjetništvo o nalogima i preporukama koji nisu provedeni te o nedostavljanju plana provedbe naloga i preporuka u propisanom roku.

3.4. Analiza provedenih revizija Državnog ureda za reviziju

3.4.1. Vrste provedenih revizija i subjekti revizije

Revizija poslovanja političkih stranaka, kao i revizija izvršenja državnog proračuna, predstavljaju obvezne revizije koje Državni ured za reviziju mora provesti jednom godišnje. Osim ovih navedenih revizija, u skladu s godišnjim planom i programom rada, Državni ured za reviziju Republike Hrvatske također obavlja revizije financijskih izvještaja, revizije usklađenosti i revizije učinkovitosti.

U tablici 3 je dan pregled provedenih revizija po vrstama revizije po godinama:

Tablica 3 Provedene vrste revizija DUR-a u razdoblju 2020.-2022.

	2020.	2021.	2022.
Financijske revizije	160	229	164
Revizije učinkovitosti	25	21	24
Revizije usklađenosti	0	4	7
Ukupno	185	254	195

Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772> , pristupljeno 13.07.2023.

Na temelju tablici 3 može se zaključiti kako je udio financijskih revizija u promatranim godinama relativno nepromjenjiv- oko 85-90% obavljenih revizija čine financijske revizije, 10-15% čine revizije učinkovitosti, dok su se revizije usklađenosti počele obavljati u 2021. i njihov postotak iznosi oko 5% ukupno obavljenih revizija.

Subjekti revizija Državnog ureda za reviziju po godinama prikazani su u tablici 4:

Tablica 4 Subjekti revizija DUR-a 2020.-2022.

2020.	2021.	2022.
Političke stranke	Političke stranke	Političke stranke
Državni proračun	Državni proračun	Državni proračun
Nezavisni zastupnici	Nezavisni zastupnici	Nezavisni zastupnici
Ministarstva	Ministarstva	Ministarstva
Općine	Općine	Općine
gradovi	Gradovi	Gradovi
Agencije	Agencije	Agencije
Trgovačka društva	Trgovačka društva	Trgovačka društva
Fondovi	HNB	Hrvatski sabor
Sveučilište	Dječji vrtići	Vlada RH
Hrvatske vode	Hrvatski šahovski savez	Pučka otvorena učilišta
Bolnice	Institut	Županije
centar	Zavodi	HANFA
Neprofitne organizacije	CARNet	Sportske zajednice
Izvanproračunski korisnik	Državna geodetska uprava	Institut
Zdravstvene ustanove	Arhivi	Središnji državni ured za razvoj digitalnog društva
Dom za odrasle	Veleučilišta	Veleučilišta
Hrvatske ceste	Turističke zajednice	Porezna uprava

Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772> , pristupljeno 13.07.2023.

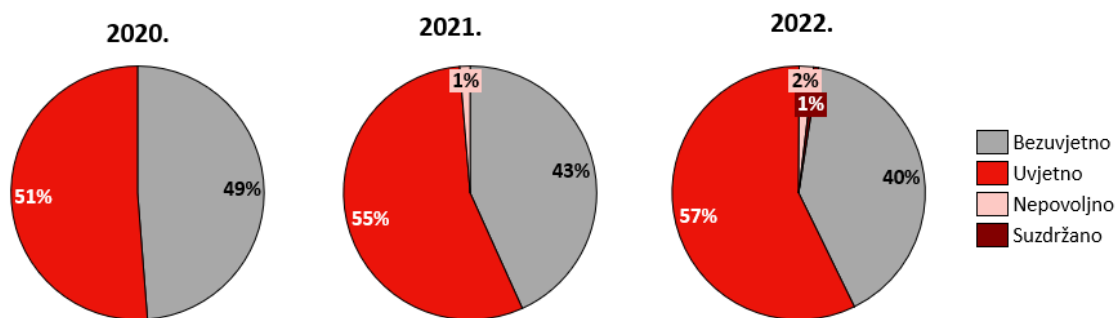
Iz tablice 4 se zaključuje kako se iz godine u godinu ponavljaju revizije za sljedeće subjekte: Političke stranke, Državni proračun, nezavisne zastupnike, ministarstva, općine, gradove, agencije te odabrana trgovačka društva u većinskom državnom vlasništvu.

3.4.2. Provedene financijske revizije

U 2020. godini, DUR je proveo 160 financijskih revizija, u 2021. 229 financijskih revizija a u 2022. 164 financijske revizije. Revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima može biti: pozitivno ili bezuvjetno mišljenje, mišljenje s rezervom ili uvjetno mišljenje, nepovoljno ili negativno mišljenje te suzdržanost od izražavanja mišljenja (Akrap et.al., 2020). Bezuvjetno mišljenje državnog revizora koristi se kada financijski izvještaji subjekta državne revizije pravilno prikazuju financijski položaj, rezultate poslovanja i novčane tokove. Uvjetno mišljenje državnog revizora koristi se kada postoje određene važne nedostatnosti u financijskim izvještajima subjekta revizije, dok se nepovoljno mišljenje koristi kada su te nedostatnosti toliko bitne da financijski izvještaji u cjelini nisu pouzdani ili točni.

U slučaju kada postoje značajne nejasnoće u financijskim izvještajima ili ograničenja opsega revizije, državni revizori mogu se suzdržati od izražavanja mišljenja, pri čemu trebaju jasno navesti nejasnoće i ograničenja revizije (Akrap et.al., 2020). U grafikonu 2 je prikazana struktura izraženih mišljenja DUR-a o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja po promatranim godinama:

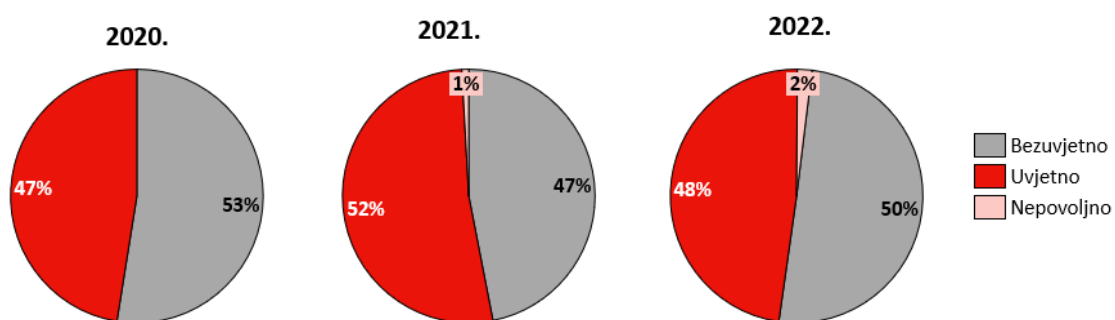
Grafikon 2 Struktura izraženih mišljenja DUR-a o financijskim izvještajima 2020.-2022.



Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772>, pristupljeno 13.07.2023.

Iz prikazanog grafikona se zaključuje kako je većina mišljenja o financijskim izvještajima kroz promatrana razdoblja izražena kao uvjetna ili bezuvjetna, dok je tek nekolicina mišljenja izražena kao nepovoljna ili suzdržana. Slična je struktura i izraženih mišljenja o usklađenosti poslovanja prikazana na grafikonu 3.

Grafikon 3 Struktura izraženih mišljenja o usklađenosti poslovanja 2020.-2022.



Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772>, pristupljeno 13.07.2023.

Neispravnosti koje su imale efekt na ocjenu mišljenja o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja tijekom promatranog razdoblja su sljedeća:

- djelokrug i unutarnje ustrojstvo
- planiranje i izvršenje proračuna/plana
- računovodstveno poslovanje i financijsko izvještavanje
- prihodi i potraživanja
- rashodi i obveze
- imovina
- javna nabava
- objave na mrežnim stranicama
- sustavi unutarnjih kontrola
- programi i projekti.

Tablica 5 prikazuje najčešće pojave nepravilnosti i propusta u revizijama provedenima od 2020. do 2022. godine.

Tablica 5 Najčešće nepravilnosti i propusti uočene kod subjekata revizija u razdoblju 2020.-2022.

2020.		2021.		2022.	
Utvrđena nepravilnost	Broj subjekata kod koje je nepravilnost utvrđena	Utvrđena nepravilnost	Broj subjekata kod koje je nepravilnost utvrđena	Utvrđena nepravilnost	Broj subjekata kod koje je nepravilnost utvrđena
Računovodstveno poslovanje	80	Računovodstveno poslovanje	129	Računovodstveno poslovanje	113
Rashodi	54	Javna nabava	72	Javna nabava	69
Javna nabava	43	Rashodi	65	Planiranje i izvršenje godišnjeg programa rada	53
Prihodi	33	Planiranje i izvršenje godišnjeg programa rada	46	Rashodi	52
Planiranje	24	Prihodi i potraživanja	42	Prihodi	43

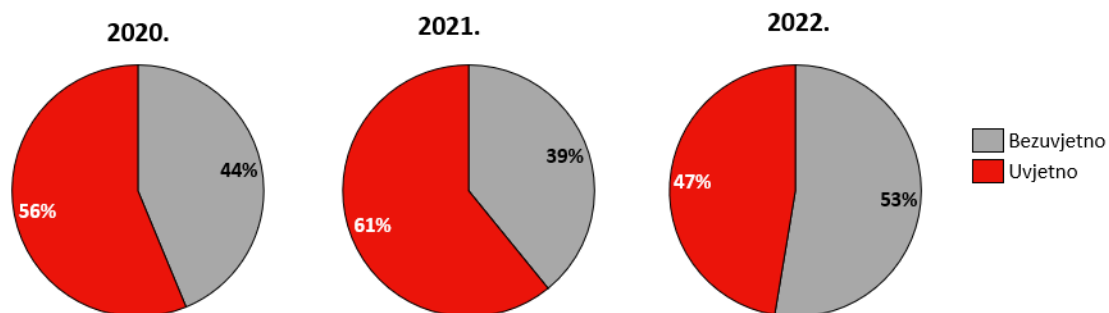
Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772> , pristupljeno 13.07.2023.

Može se zaključiti da u sve tri promatrane godine najčešće pojave nepravilnosti i propusta bile upravo u kategoriji računovodstvenog poslovanja, rashoda i javne nabave.

Državni ured za reviziju svake godine obavlja reviziju Godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna s ciljem provjere cjelovitosti i točnosti prikazanih podataka u Godišnjem izvještaju, provjere planskih procesa i procesa izvršavanja državnog proračuna, provjere

ostvarenja prihoda i primitaka te rashoda i izdataka u skladu s Državnim proračunom Republike Hrvatske, provjere zaduživanja, izdavanja jamstava i odobravanja sredstava iz proračunske zalihe te ispitivanja organizacije i vođenja računovodstva državnog proračuna (DUR, 2021). U sve tri promatrane godine za Godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna izraženo je uvjetno mišljenje. U nalazima revizije Godišnjih izvještaja o izvršenju državnog proračuna za 2019., 2020., i 2021. godinu utvrđene su nepravilnosti u područjima pripreme i izvršavanja državnog proračuna te računovodstvenog okvira i izvještavanja, a nepravilnosti se najviše tiču pogrešno iskazanih prihoda/rashoda odnosno primitaka/izdataka. Što se tiče revizije korisnika državnog proračuna, u 2020. ured je obavio financijsku reviziju 16 korisnika državnog proračuna, u 2021. 23 korisnika državnog proračuna, a u 2022. 19 korisnika. U grafikonu 4 prikazana je struktura izraženih mišljenja o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja korisnika Državnog proračuna.

Grafikon 4 Struktura izraženih mišljenja o financijskim izvještajima korisnika Državnog proračuna



Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772>, pristupljeno 13.07.2023.

U 2020. i 2021. godini više od polovice izraženih mišljenja su uvjetna, dok je u 2022. više bezuvjetnih nego uvjetnih mišljenja.

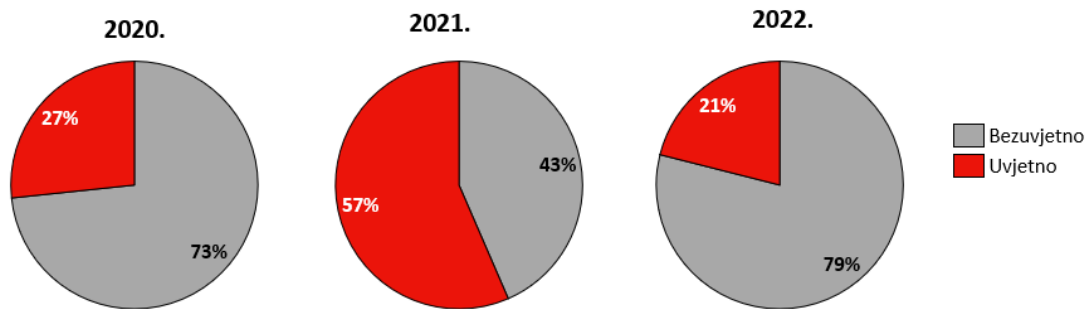
Tablica 6 Izražena mišljenja o usklađenosti poslovanja korisnika Državnog proračuna

	2020.	2021.	2022.
Bezuvjetno	11	10	15
Uvjetno	4	13	4

Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772>, pristupljeno 13.07.2023.

Tablica 6 prikazuje izražena mišljenja o usklađenosti poslovanja korisnika Državnog proračuna u razdoblju 2020.-2022. godine. U 2020. i 2022. su oko tri četvrtine mišljenja o usklađenosti poslovanja bila bezuvjetna, dok je u 2021. godini nešto više od polovice mišljenja izraženo kao uvjetno mišljenje, što je i prikazano grafikonom 5.

Grafikon 5 Struktura izraženih mišljenja o usklađenosti poslovanja korisnika Državnog proračuna



Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772>, pristupljeno 13.07.2023.

U sve tri promatrane godine još se ponavljaju sljedeće revizije:

1. Revizija lokalnih jedinica – u 2020. godini provedene revizije nad 63 lokalne jedinice, u 2021. 70 lokalnih jedinica a u 2022. 39 lokalnih jedinica. U sve tri promatrane godine više od polovice izraženih mišljenja o finansijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja bila su uvjetna.
2. Revizija političkih stranki i nezavisnih zastupnika- u 2020. godini obavljene su revizije 44 političke stranke i 6 nezavisnih zastupnika, u 2021. 45 političkih stranaka i 6 nezavisnih zastupnika, a u 2022. 53 političke stranke i 5 nezavisnih zastupnika. U sve tri promatrane godine izraženo je više bezuvjetnih nego uvjetnih mišljenja o finansijskim izvještajima političkih stranaka, dok su mišljenja o usklađenosti poslovanja u 2020. i 2021. bila većinom bezuvjetna, a u 2022. većinom uvjetna.
3. Revizije drugih neprofitnih organizacija.

Subjekti revizija neprofitnih organizacija po godinama su prikazani u tablici 7.

Tablica 7 Subjekti revizija neprofitnih organizacija 2020.-2022.

2020.	2021.	2022.
Hrvatska zaklada za znanost	Hrvatska agencija za osiguranje depozita	Hrvatski stolnoteniski savez
Hrvatski autoklub		Javna ustanova Rezervat Lokrum
Hrvatski Crveni križ Gradskog društva Crvenog križa Ogulin	Hrvatski šahovski savez	Sportska zajednica Grada Pule
		Športska zajednica Grada Ogulina

Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvešćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772> , pristupljeno 13.07.2023.

U 2020. za Hrvatsku zakladu za znanost iznesena su bezuvjetna mišljenja o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja, dok su za Hrvatski autoklub i Hrvatski Crveni križ Gradskog društva Crvenog križa Ogulin izražena uvjetna mišljenja o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja. U 2021. O financijskim izvještajima Agencije za osiguranje depozita izraženo je bezuvjetno mišljenje, dok je o usklađenosti poslovanja izraženo uvjetno mišljenje. O financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja Hrvatskog šahovskog saveza izražena su uvjetna mišljenja. Konačno, u 2022. za sve subjekte osim Športske zajednice Grada Ogulina izražena su uvjetna mišljenja o financijskim izvještajima i usklađenosti poslovanja, dok je za Športsku zajednicu Grada Ogulina izraženo nepovoljno mišljenje o financijskim izvještajima i o usklađenosti poslovanja.

3.4.3. Provedene revizije učinkovitosti i usklađenosti

Državni ured za reviziju (DUR) donosi odluku o provođenju revizija učinkovitosti analizom važnosti i rizika, prikupljanjem relevantnih informacija te konzultacijama s dionicima kako bi identificirao ključne subjekte revizije za određenu godinu i utvrdio plan i opseg revizija.

U tablici 8 su prikazani subjekti revizije učinkovitosti koje je DUR proveo u razdoblju 2020.-2022.

Tablica 8 Provedene revizije učinkovitosti Državnog ureda za reviziju 2020.-2022.

2020.	2021.	2022.
Prodaja dionica i poslovnih udjela u trgovačkim društvima u državnom vlasništvu	Upravljanje komunalnom infrastrukturom u jedinicama lokalne samouprave	Gospodarenje komunalnim otpadom na području Republike Hrvatske
Spremnost RH za implementaciju ciljeva održivog razvoja iz Programa održivog razvoja do 2030.		Provedba aktivnosti unutar prioritetne osi 7 Povezanost i mobilnost Operativnog programa Konkurentnost i kohezija 2014. – 2020.
Upravljanje intervencijama kod iznenadnih onečišćenja u Jadranskom moru	Upravljanje strateškim robnim zalihama Republike Hrvatske u 2019. i 2020.	Upravljanje zalihama humanitarne pomoći
Upravljanje listama čekanja za postupke magnetske rezonance		

Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772>, pristupljeno 13.07.2023.

Revizije usklađenosti provedene u 2021. i 2022. godini dane su u tablici 9.

Tablica 9 Subjekti nad kojima su provedene revizije usklađenosti 2021.-2022.

2021.	2022.
Hrvatska narodna banka	Grad Zagreb
HZZ-Potpore za očuvanje radnih mjesta u djelatnostima pogođenim koronavirusom	AKD-Zaštita d.o.o
FINA	Državne nekretnine d.o.o
Agencija za podršku informativnim sustavima i informacijskim tehnologijama	HEP Elektra d.o.o
	HEP-Proizvodnja d.o.o
	HEP-Toplinarstvo d.o.o
	Hrvatski operator prijenosnog sustava d.o.o

Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima DUR-a za 2020., 2021. i 2022. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?godinaID=2686&tema=2772>, pristupljeno 13.07.2023.

U 2021. godini za 75% subjekata izrečeno je uvjetno mišljenje o usklađenosti poslovanja, a za 25% subjekata izrečeno je bezuvjetno mišljenje. U 2022. godini za 71% subjekata izrečeno je uvjetno mišljenje o usklađenosti poslovanja, dok je za preostalih 29% izrečeno bezuvjetno mišljenje.

4. OBILJEŽJA I PROVEDBA DRŽAVNE REVIZIJE VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE U ŠPANJOLSKOJ

4.1. Zakonodavni okvir provođenja državne revizije u Španjolskoj

Temeljno zakonodavstvo vrhovne revizijske institucije Španjolske uključuje Španjolski Ustav iz 1978., Opći zakon o Revizorskom sudu Španjolske, Zakon o funkcioniranju Revizorskog suda Španjolske, Opći zakon o financiranju političkih stranka te Opći zakon o izbornom sustavu (Javna revizija u EU, 2019).

4.1.1. Španjolski Ustav i Opći zakon o TCU-u

Pravni okvir Revizorskog suda Španjolske definiran je prije svega Španjolskim Ustavom iz 1978. godine, člankom 136 kojim se konstatira kako je revizorski sud vrhovno nadzorno tijelo za račune i ekonomsko upravljanje Države i javnog sektora. Revizorski sud izvještava direktno španjolskom parlamentu i obavlja svoje dužnosti raspodjeljujući ih u pregledavanju i priznavanju općih računa Države. Računi Države i državnog javnog sektora dostavljaju se Revizorskom sudu i revidiraju se od strane njega. Revizorski sud, bez narušavanja vlastite nadležnosti, godišnje dostavlja izvješće parlamentu u kojemu, prema potrebi, komunicira prekršaje ili odgovornosti koje su, po njegovom mišljenju, prekršene. Članovi Revizorskog suda uživaju istu neovisnost te su podložni istim nespojivostima kao i suci. Opći zakon regulira sastav, organizaciju i funkcije Revizorskog suda (Tribunal de Cuentas). S druge strane, članak 153 Ustava navodi da će nadzor nad aktivnostima tijela Autonomnih zajednica biti proveden od strane Revizorskog suda, ekonomske i proračunske prirode. Kao posljedica ustavnog naloga, donesen je Opći zakon o TCU-u 2/1982 od 12. svibnja o Revizorskom sudu. U njemu je naznačeno da će se za njegov razvoj pozvati na kasniji zakon, koji je odobren Zakonom 7/1988 od 5. travnja o funkcioniranju Revizorskog suda. Osim zakonodavstva o Revizorskom sudu, donesene su i druge odredbe koje sadrže odredbe o nadzornoj funkciji Suda. Posebno vrijedno spomena je uredba uključena u Opći zakon 8/2007 od 4. srpnja o financiranju političkih stranaka, koja povjerava Revizorskom sudu nadzor nad ekonomsko-financijskom aktivnošću i redovnim računovodstvom političkih formacija; te u Opći zakon 5/1985 od 19. lipnja o Općem izbornom sustavu, koji dodjeljuje Sudu nadležnost za nadzor nad izbornim računovodstvom političkih stranaka, osim na izborima za zakonodavne skupštine Autonomnih zajednica, gdje

odgovarajuće tijelo za vanjski nadzor Autonomne zajednice preuzima ovu ulogu ako je prisutno u relevantnim zajednicama.

4.1.2. Ostali Zakoni i propisi

Revizorski sud također ima određene ovlasti definirane u drugim zakonima, kao što je Zakon 22/2001 od 27. prosinca o regulaciji Interteritorijalnih kompenzacijskih fondova, Zakon o reguliranju lokalnih riznica, čiji je revidirani tekst odobren Kraljevskim zakonodavnim dekretom 2/2004 od 5. ožujka ili Zakon 4/2014 od 1. travnja o osnovama Službenih komora trgovine, industrije, usluga i plovidbe. Jedanaesta dodatna odredba Zakona 7/1988 od 5. travnja o djelovanju Revizorskog suda, dodana člankom 22.2 Zakona 15/2014 od 16. rujna o racionalizaciji javnog sektora i drugim mjerama administrativne reforme, regulira ograničenu savjetodavnu funkciju, prema kojoj se preliminarni prijedlozi i nacrti pravilnih odredbi koji se bave pravnim režimom ili izvršavanjem nadzornih ili sudskih funkcija moraju podnijeti na ocjenu Revizorskom sudu (Tribunal de Cuentas). Osim zakona, postoji nekoliko drugih propisa, normi i akata koji su relevantni za okvir provođenja Državne revizije u Španjolskoj. Ovi propisi dodatno dopunjuju i reguliraju specifične aspekte nadzora, računovodstvenih standarda i procedura, a to su:

1. Uredbe Revizorskog suda- Revizorski sud sam donosi određene interne akte i upute koje reguliraju procese revizije, izvješćivanje i druge tehničke aspekte rada Suda.
2. Računovodstveni standardi i smjernice - Međunarodni standardi javnog računovodstva (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) primjenjuju se u računovodstvu javnog sektora, uključujući financijske izvještaje koje Revizorski sud analizira; nacionalni računovodstveni standardi i smjernice također mogu utjecati na način na koji se financijski izvještaji pripremaju i prezentiraju.
3. Uredbe o izvještavanju - propisi o formatu i sadržaju financijskih izvještaja javnih entiteta, uključujući državne institucije i agencije, reguliraju način na koji se financijski podaci iznose, a to su podaci koje Revizorski sud analizira tijekom provođenja revizija.
4. Specifične zakonodavne inicijative - osim spomenutih zakona kao što su Opći zakon 8/2007 i Opći zakon 5/1985, mogu postojati i drugi zakoni koji na određeni način utječu na okvir Državne revizije. Na primjer, zakonodavni okvir za javnu nabavu može utjecati na financijske transakcije koje Revizorski sud ispituje.

5. Uredbe o transparentnosti i odgovornosti -propisi koji se odnose na transparentnost i odgovornost u državnom financijskom upravljanju, kao i zakoni o pristupu informacijama javnog značaja, mogu biti relevantni za način na koji Revizorski sud pristupa informacijama i obavlja svoj nadzor.
6. Odluke i smjernice Europske unije - ako je primjenjivo, odluke i smjernice Europske unije koje se odnose na financijsko upravljanje i računovodstvo također mogu imati utjecaj na okvir Državne revizije.

4.2. Organizacijska struktura Revizorskog suda Španjolske

4.2.1. Hijerarhijski ustroj Revizorskog suda Španjolske

Revizorski sud Španjolske ima složenu organizacijsku strukturu koja osigurava njegovu neovisnost, funkcionalnost i efikasnost u provođenju Državne revizije. Revizorski sud Španjolske (Tribunal de Cuentas) uređen je kao računski sud sa sudskim ovlastima kojim upravlja Plenum, kolegij sastavljen od 12 glavnih revizora (od kojih je jedan predsjednik revizorskog suda) i glavnog tužitelja Revizorskog suda. Organizacijska struktura Plenuma prikazana je na slici 9.

Slika 9 Organizacijska struktura Plenuma Revizorskog suda Španjolske



Izvor: Izrada autorice prema: <https://www.tcu.es/es/organizacion/organiograma/index.html> , pristupljeno 12.08.2023.

TCU također ima i upravni odbor, koji uključuje predsjednika Španjolskog revizorskog suda i čelnike svih uprava TCU-a za reviziju i kazneni progon. Odnosi s parlamentom, pitanja ljudskih resursa i planovi rada odgovornosti su upravnog odbora, koji posjeduje stegovne ovlasti nad

slučajevima teške povrede dužnosti te osmišljava i predlaže točke za dnevni red zasjedanja Plenuma (Tribunal de Cuentas). Hijerarhija upravnog odbora prikazana je na slici 10.

Slika 10 Organizacijska struktura upravnog odbora Revizorskog suda Španjolske



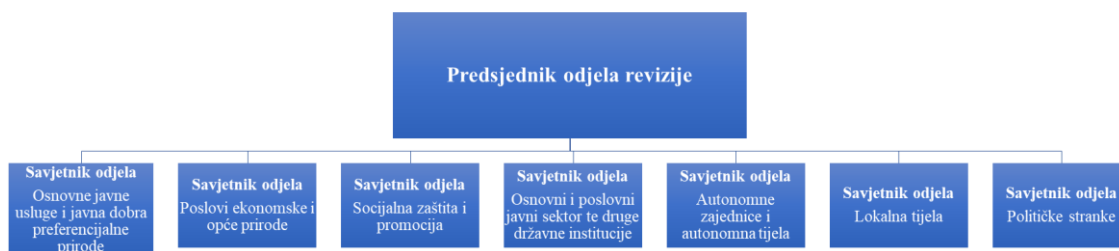
Izvor: Izrada autorice prema: <https://www.tcu.es/es/organizacion/organigrama/index.html> , pristupljeno 12.08.2023.

Revizorski sud je organiziran u sedam različitih sekcija, svaka odgovorna za određeno područje revizije (slika 11):

1. Osnovne javne usluge i javna dobra preferencijalne prirode-obavlja nadzor nad pravosuđem, obranom, sigurnosti građana i zavodima za odsluživanje kazni, vanjskom politikom i razvojnom suradnjom, zdravstvom, obrazovanjem, kulturom, administrativnim javnim sektorskim tijelima i s procijenjenim proračunom itd.
2. Odjel za nadzor ekonomskih i općih aktivnosti- preuzima nadzor nad sljedećim politikama: poljoprivreda, ribarstvo i prehrambena industrija, industrija i energija, trgovina, turizam i malo i srednje poduzetništvo, subvencije u transportu, infrastruktura, Ustavni organi, Vlada i drugi, financijska i porezna uprava, javni dug, fondovi bez pravne osobnosti itd.
3. Odjel za zaštitu i socijalnu promociju- nadzire politike koje se tiču mirovina i ostalih ekonomskih naknada, socijalnih usluga i socijalne promocije, poticanje zapošljavanja, nezaposlenost, pristup stanovanju i poticanje izgradnje, upravljanja i administracije rada i socijalne ekonomije, programa prihoda socijalnog osiguranja itd.

4. Odjel za javni osnivački i poslovni sektor i druge državne entitete- nadzire javni osnivački i poslovni sektor, javni sektor Španjolske banke i povezane entitete, neovisne upravne organe te koordinaciju Opće državne bolnice.
5. Odjel za Autonomne zajednice i gradove-preuzima nadzor nad autonomnim zajednicama i gradovima, kao i nad entitetima iz autonomnog javnog sektora.
6. Odjel za lokalne entitete- ima zadatak nadzora nad lokalnim javnim sektorom, koji se uglavnom sastoji od županija, otoka, općina, regija, saveza općina, metropolitanskih područja i tijela s nižim općinskim okvirom; također, iz ovog odjela upravlja se Platformom i Portalom za Izvještavanje Lokalnih Entiteta, putem kojih lokalne javne sektorske subjekte mogu učinkovitije ispuniti svoje obveze izvješćivanja i dostavljanja drugih obveznih informacija; građani također mogu direktno pristupiti informacijama o računima i upravljanju koje su razvila takva tijela.
7. Odjel za reviziju političkih stranaka (Tribunal de Cuentas).

Slika 11 Organizacijska struktura sekcija za reviziju



Izvor: izrada autorice prema : <https://www.tcu.es/es/organizacion/organigrama/index.html>, preuzeto 14.08.2023.

4.2.2. Funkcija i zadaće glavnih tijela Revizorskog suda Španjolske

Predsjednika Revizorskog suda Španjolske predlaže Plenum iz reda glavnih revizora TCU-a, a imenuje ga španjolski kralj. Predsjednik se bira na 3 godine, s mogućnošću obnove. Izbor se provodi putem tajnog glasovanja članova Revizorskog suda, koji se sastaju na njegovom prvom radnom danu ili, ako to nije moguće, sljedećem radnom danu, ili nakon završetka trogodišnjeg razdoblja od prethodnog izbora ili u slučaju otvorene pozicije. Nakon izbora, cijeli

sud bude biti pozvan sljedećeg radnog dana, uključujući Glavnog tužitelja, koji provjerava zakonitost izbora i sastavlja prijedlog za predsjednika Kongresa radi podnošenja Kralju. Savjetnik koji je izabran za predsjednika polaže prisegu pred Kraljem i preuzima dužnost pred cijelim sudom. Najstariji savjetnik djeluje kao predsjednik sve dok izabrana osoba ne preuzme dužnost. Predsjednik, među ostalim pravima i dužnostima, zastupa Revizorski sud, saziva i predsjedava Plenumom i Upravnim odborom, sastavlja agende sastanaka, vođenje diskusija, donošenje odluka kada su glasovi izjednačeni uz presudan glas te surađuje u implementaciji prihvaćenih odluka. Predsjednik je ujedno i odgovoran za vođenje osoblja, sazivanje selektivnih natječaja za popunjavanje praznih radnih mjesta u tijelima Revizorskog suda ili za angažiranje agenata, imenovanje osoblja suda, imenovanje i razrješenje privremenog osoblja (uz preporuku savjetnika, ako postoji) te donošenje odluka o administrativnom statusu državnih službenika Revizorskog suda i, po potrebi, njihovom umirovljenju. Predsjednik ima i nadležnost nad revizijskim službama suda te je odgovoran za poticanje i primjenu disciplinskih mjera u slučajevima ozbiljnog kršenja. Također, Predsjednik može prenijeti ovlasti koje mu pripadaju na Tajnika kako bi izvršavao ovlasti vezane uz zapošljavanje osoblja i kao tijelo za sklapanje ugovora, osim ako nije potrebno prethodno odobrenje ili saznanje Plenuma ili Upravnog odbora.

Plenum se bavi revizijskom funkcijom i predlaže pristup rješavanju sukoba koji utječu na nadležnosti ili ovlasti španjolskog parlamenta. Također donosi odluke protiv odredbi i postupaka drugih tijela Suda u obavljanju vlasti ili funkcija vezanih za osoblje te sve ostale funkcije koje su dodijeljene prema Zakonu 7/1988 od 5. travnja, o Revizorskom sudu (Tribunal de Cuentas).

Plenum ima sljedeće nadležnosti:

1. uspostaviti i mijenjati organizacijsku strukturu Odsjeka za reviziju,
2. odobriti godišnje programe revizije, započeti postupke revizije, postaviti tehničke smjernice koje trebaju slijediti te odobriti izvještaje, memorandumima, prijedloge i bilješke,
3. odobriti zapošljavanje stručnjaka koji su zaduženi za inspekciju, pregledavanje i provjeru dokumentacije, knjiga, gotovine, vrijednosnih papira, imovine i zaliha tijekom postupaka revizije i izdavanje odgovarajućih izvješća,

4. nositi se s pitanjima vezanim za računovodstvenu odgovornost prema administrativnim postupcima i proslijediti ih Odsjeku za tužiteljstvo,
5. razmatrati postupke izazova koji utječu na sve ili veći dio članova sudnice,
6. odobriti predloženi nacrt proračuna Suda za njegovo uključivanje u Državni proračun,
7. samostalno birati i razriješiti Tajnika, Revizora i, ako je primjenjivo, Direktora i Zamjenike Tehničkog ureda,
8. pokrenuti postupke u slučaju navodne nesposobnosti, nespojivosti ili ozbiljnog kršenja dužnosti inherentnih položaju od strane Savjetnika za reviziju,
9. odobriti popis radnih mjesta i njegove izmjene, kao i javno zapošljavanje Suda,
10. dodijeliti ovlasti za sklapanje ugovora o radovima, uslugama i nabavi gdje zakon o javnoj nabavi zahtijeva odobrenje Vlade (Tribunal de Cuentas).

Plenum se sastoji od dvanaest Savjetnika za reviziju (od kojih je jedan Predsjednik) i Glavnog tužitelja Revizorskog suda. Plenum se sastaje barem jednom mjesečno, osim u kolovozu, te se održavaju izvanredni sastanci na temelju opravdanog zahtjeva Predsjednika ili troje članova Plenuma. Za valjano sazivanje sastanaka potreban je kvorum od dvije trećine članova, a odluke se donose većinom sudionika, osim kad zakon zahtijeva kvalificiranu većinu. Rasprave unutar Plenuma su povjerljive i moraju ostati povjerljive za sudionike i osobe koje bi ih mogle saznati zbog svojih odgovornosti. Savjetnici i Tužitelj mogu zatražiti da se njihov protivnički glas protiv usvojene odluke i razlozi za takav glas zabilježe u zapisniku. Obrazloženje treba pružiti unutar dva dana od usvajanja sporazuma. Kada glasaju protiv i zabilježe svoje obrazloženo protivljenje pisanom formom, sadržaj pojedinačnih glasova bit će uključen u izvješća, memorandumima, prijedlozima ili bilješkama koje se odnose na Revizorski sud i upućuju Španjolskom parlamentu, Zakonodavnim skupštinama autonomnih regija, plenarnim sjednicama lokalnih vlasti, Nacionalnoj vladi i Vladi autonomnih regija (Tribunal de Cuentas).

4.3. Proces provedbe državne revizije u Španjolskoj

4.3.1. Subjekti i plan revizija Revizorskog suda Španjolske

Sve državne revizije koje se obavljaju moraju biti sastavni dio godišnjih planova revizije. U planovima se navodi popis subjekata koji će biti revidirani u nadolazećem razdoblju, ali i vrste

revizija koje će se provoditi. Taj plan mora sadržavati revizije koje je VRI obavezna provesti po snazi zakona i druge revizije na prijedlog VRI i relevantnih tijela.

Revizorski sud Španjolske provodi revizije nad državnim javnim sektorom koji obuhvaća 22 ministarstva i Ured predsjednika vlade koji zajedno čine Opću javnu upravu, zatim 447 subjekata državnih institucija u javnom sektoru (212 tijela javne uprave, 200 javnih poduzeća i 35 javnih zaklada). Također revidira regionalni javni sektor kojeg čine 17 autonomnih regija i 2 autonomna grada, ukupno 1.333 subjekta (424 tijela javne uprave, 490 javnih poduzeća te 417 javnih zaklada), lokalni javni sektor te 25 političkih stranaka koje su zastupljene u parlamentu i ostale političke stranke (Javna revizija u EU, 2019).

Na temelju srednjoročnog i dugoročnog plana, TCU priprema godišnji plan revizijskih aktivnosti. Odobrenje ovog plana pripada Plenumu TCU-a, koji naknadno šalje isti plan Zajedničkom odboru Kongresa i Senata odgovornom za suradnju s TCU-om. Program obuhvaća revizije koje je nužno provesti temeljem zakonskih obveza TCU-a, revizije koje TCU namjerava pokrenuti svojom inicijativom i revizije koje je predložio španjolski parlament (i, ako su unutar njihove nadležnosti, zakonodavna tijela autonomnih regija). Plenum tijekom godine ima mogućnost dodavati, mijenjati, obustavljati ili odustajati od revizijskih zadataka. Godišnji plan javno se objavljuje na službenim internetskim stranicama TCU-a.

Prva zadaća Plenuma Revizorskog suda, u skladu s njegovim pravnim okvirom, je odobravanje godišnjeg programa revizije i slanje istog Zajedničkom odboru Kongresa i Senata za odnose s Revizorskim sudom. Godišnji revizijski program, kao sastavni dio srednjoročnog i dugoročnog planiranja Suda, popisuje za svaku godinu revizijske inicijative Revizorskog suda, revizije koje su predložene od strane španjolskog parlamenta te unutar njegova djelokruga, Zakonodavna vijeća Autonomnih regija, kao i one koje su obvezne provesti zakonodavno. Program se odobrava do kraja prethodne godine i odnosi se na nadolazeću godinu. Tijekom trajanja programa, članovi Plenuma imaju mogućnost predlagati nove akcije ili modifikacije, suspenziju ili otkazivanje planiranih akcija.

Godišnjim planom revizija za 2023. godinu Revizorski sud Španjolske planira provesti ukupno 119 revizija, od kojih su:

- 24 revizije po zakonskom nalogu – 2 revizije Izjave o Općem računu države, 12 revizija Izvještaja autonomnih zajednica i autonomnih gradova, te 10 revizija političkih stranaka i izbornih procesa i

- 95 revizija na inicijativu Revizorskog suda- 41 revizija u području opće uprave državne i njenih organa, 5 revizija u području socijalnih osiguranja, 14 revizija u području Državnog javnog poslovnog sektora, 4 revizije u području državnih javnih fondacija, 7 revizija u području državnog javnog sektora, 23 revizije u području autonomnog i lokalnog javnog sektora te jedna revizija u ostalim područjima.

4.3.2. Tijek aktivnosti prilikom provedbe državne revizije

Srednjoročno i dugoročno planiranje revizijske aktivnosti Revizorskog suda Španjolske čini opći okvir u kojem Plenum postavlja ciljeve revizijske funkcije, opće smjernice djelovanja kako bi se postigli ti ciljevi te područja preferiranog nadzora. Sadržaj tog planiranja usmjerava oblikovanje prijedloga koji će biti integrirani u Program revizija. Dokument srednjoročnog i dugoročnog planiranja trebao bi biti odobren do kraja rujna prethodne godine u odnosu na godinu u kojoj počinje njegova primjena, kako bi se kriteriji utvrđeni u njemu uzeli u obzir pri izradi narednih godišnjih programa revizija (Revizorski sud Španjolske). Jedna od primarnih uloga Revizorskog suda, prema Općem zakonu, jest eksterna i trajna analiza financijsko-ekonomske djelatnosti javnog sektora. Naziva se eksternom jer je provodi tijelo izvan subjekta pod revizijom, suprotno internoj reviziji koju obavljaju tijela javne uprave; ima trajan karakter jer se kontinuirano izvodi tijekom vremena. Analiza koju provodi Revizorski sud je konačna i odlučujuća. Ova analiza provodi se u vezi s provedbom programa javnih prihoda i rashoda. Zakon omogućava upotrebu onih revizijskih tehnika koje su prikladne za planiranu kontrolu u postupcima revizije pojedinačnih subjekata. Stvarnost je da se većina revizijskih radnji provodi koristeći ovu mogućnost, što znači da revizija obično uključuje sustavno pregledavanje, provjeru i ocjenu računovodstvenih zapisa i kontrolnih i upravljačkih postupaka sukladno tehničkim standardima uspostavljenim za tu svrhu.

Plenum Državnog računskog suda odobrio je Standarde revizije državnog računskog suda na sastanku održanom 23. prosinca 2013. godine, čiji je cilj služiti kao alat za učinkovitije i efikasnije ispunjavanje revizijske funkcije Državnog računskog suda i, u konačnici, zaštititi javnog interesa. Jedna od glavnih revizijskih aktivnosti Državnog računskog suda jest ispitivanje i verifikacija državnog proračuna, što provodi delegiranjem od strane Španjolskog parlamenta. Na temelju rezultata pruženih dokaza, ispitivanja i upućivanja, Plenum Suda odobrava izjavu kojom jasno i sažeto izražava mišljenje koje proračun zaslužuje. Kako nalaže zakon, Državni računski sud treba navesti u rezultatima revizije koliko slučajeva prekršaja,

zloupotreba ili lošeg postupanja je primijetio, ukazujući na odgovornost koju je, prema njegovom mišljenju, osoba preuzela i mjere koje je potrebno poduzeti. Također, treba predložiti mjere koje treba poduzeti, ako je potrebno, kako bi se poboljšalo ekonomsko i financijsko upravljanje javnog sektora. Obrada revizijskih postupaka provodi se od strane nadležnog odjela, koji provodi godišnji program revizije. Tekst nacrtu izvješća potom se dostavlja revidiranim subjektima kako bi dali primjedbe (Revizorska funkcija Revizorskog suda Španjolske). Revizijski postupak se provodi na način da se mišljenje revizora kontinuirano uspoređuje s mišljenjem osoba odgovornih za revidirani subjekt (također poznat kao proturječni postupak, putem kojeg obje strane mogu iznijeti svoje argumente). Drugim riječima, tijekom revizije mišljenja se razmjenjuju i privremeni zaključci se prenose revidiranoj strani. Nakon toga se izrađuje nacrt izvješća koji se upućuje revidiranom subjektu kako bi dao svoje komentare. Konačno izvješće se priprema uzimajući ove komentare u obzir (EURORAI, 2014). Nacrt izvješća šalje se javnom tužitelju i pravnoj službi države kako bi dali svoje izvješće u vezi s njihovim ovlastima, te svim članovima Plenuma kako bi dali komentare koje smatraju prikladnima. Odjel za reviziju raspravlja o rezultirajućem tekstu i podnosi ga Plenumu na odobrenje. Nakon dobivanja rezultata revizije, obično se izvješće šalje primateljima: Španjolskom parlamentu, Zakonodavnim skupštinama autonomnih regija ili plenarnim sjednicama lokalnih vlasti, prema potrebi. Također se šalje Nacionalnoj vladi, Vladi autonomnih regija ili plenarnim sjednicama lokalnih vlasti, prema potrebi, te se objavljuje na web stranicu Suda. Nakon što se zajednički odbor kongresa i senata za odnose s Državnim računskim sudom upozna s rezultatima revizijskih postupaka i nakon što provede svoj pregled, donesene odluke bit će objavljene u Službenom španjolskom glasniku, zajedno s izvješćem (Revizorska funkcija Revizorskog suda Španjolske).

4.4. Analiza provedenih revizija Revizorskog suda Španjolske

U izvješćima revizorskog suda Španjolske o provedenim revizijama, revizije se dijele na one koje se provode po zakonskoj obvezi, one koje zahtijeva Parlament te one koje su planirane inicijativom revizorskog suda. Također razlikuju revizije čija se odobrenja očekuju tijekom tekuće godine i onih koje se očekivalo da će biti odobrene u nadolazećoj godini. U svakom izvješću navedene su istaknute revizije u području opće državne uprave, socijalnog osiguranja, državnih poslovnih subjekata, regionalne javne uprave te lokalne javne uprave.

U tablici 10 prikazan je planirani broj revizija za svaku promatranu godinu.

Tablica 10 Planirane revizije TCU-a u razdoblju 2019.-2021. godine

Planirane revizije	2019.	2020.	2021.
u tekućoj godini	91	97	87
u nadolazećoj godini	36	34	23
Ukupno planirane revizije	127	131	110

Izvor: izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima TCU-a, dostupno na: <https://www.tcu.es/es/sala-de-prensa/documentos> , pristupljeno 17.08.2023.

U 2019. godini TCU je planirao provesti ukupno 127 revizija, 2020. 131 reviziju a 2021. godine 110 revizija. Kao što je prikazano u tablici 11, oko 50% revizija planiranih za odobrenje u tekućoj godini se uistinu i provelo u planiranom razdoblju, dok je oko polovice revizija prebačeno na provedbu u sljedeću godinu.

Tablica 11 Provedene revizije TCU-a u razdoblju 2019.-2021. godine

Provedene revizije	2019.	2020.	2021.
u tekućoj godini	51	57	34
u nadolazećoj godini	76	74	76
Ukupno provedene revizije	127	131	109

Izvor: izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima TCU-a, dostupno na: <https://www.tcu.es/es/sala-de-prensa/documentos> , pristupljeno 17.08.2023.

4.4.1. Analiza provedenih revizija državnog, regionalnog i lokalnog javnog sektora

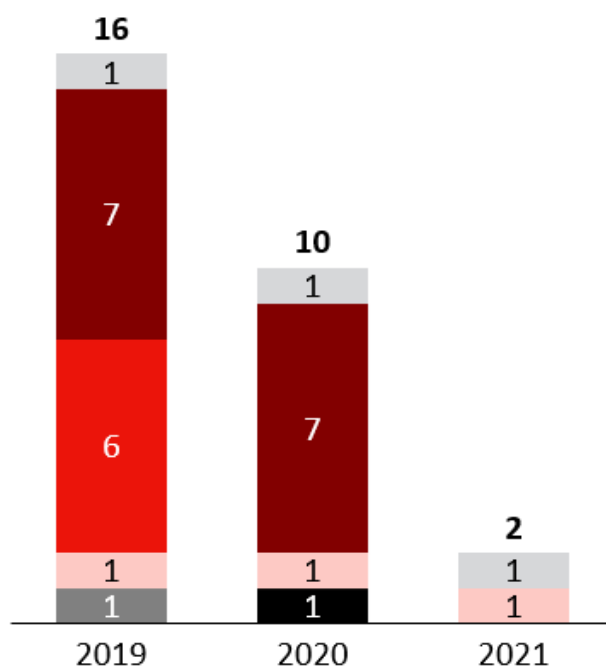
U izvješća revizije državnog javnog sektora ubrajaju se revizije državnog javnog sektora, autonomnog i lokalnog javnog sektora. Revizija Državnog proračuna pripada reviziji državnog javnog sektora te se provodi po zakonskoj obavezi i predstavlja jednu od najrelevantnijih revizijskih radnji Suda budući da sadrži mišljenje o tome je li državni proračun pripremljen u skladu s odredbama proračunskih i računovodstvenih pravila. U sve tri promatrane godine, mišljenje suda je da državni proračun vjerno prikazuje, u svim svojim značajnim aspektima uz iznimke koje su u Izjavi navedene, ekonomsku i financijsku situaciju, promjene u neto vrijednosti, novčane tokove, financijski rezultat te izvršenje i likvidaciju proračuna grupe subjekata koje se u njega integriraju. Osim Izjave o državnom proračunu, u reviziju državnog

javnog sektora pripadaju i revizije javne nabave, analiza upravljanja i izvršenja javnih potpora i subvencija, analiza unutarnjih kontrola i upravljanja i izvršenja rashoda i prihoda te sveobuhvatna analiza organizacija, tvrtki i javnih subjekata. Revizija javne nabave (specifičnih ugovornih aktivnosti) provodi se po odluci računskog suda ili parlamenta. Broj revizija specifičnih ugovornih aktivnosti po godinama 2019.-2021. dan je u nastavku: 2019. godine provedeno je 6 revizija nad 18 subjekata, dok su 2020. godine provedene 2 revizije nad 8 subjekata. U 2021. godini provedeno je 5 revizija javne nabave. Revizije provedene u sklopu analize upravljanja i izvršenja javnih potpora i subvencija podrazumijevaju nadzor nad korištenjem velikih količina javnih sredstava, a provode se na zahtjev računskog suda ili parlamenta. U 2019. provedene su dvije takve revizije nad 4 subjekta, u 2020. 3 revizije nad 13 subjekata, a 2021. također su provedene 3 revizije. Analizom unutarnjih kontrola i upravljanja i izvršenja rashoda i prihoda revidira se odgovarajuće upravljanje i kontrola programa javnih prihoda i rashoda, u skladu s načelima zakonitosti i dobrog financijskog upravljanja, uključujući njihovu provedbu u skladu s kriterijima učinkovitosti i ekonomičnosti, a provode se na zahtjev računskog suda. 2019. provedeno je 7, a 2020. i 2021. 10 ovakvih revizija. Sveobuhvatna analiza organizacija, tvrtki i javnih subjekata podrazumijeva kontrolu ekonomsko-financijskog poslovanja i izvršenja proračuna, kao i sustave i procedure upravljanja i internih kontrola koje koriste javni subjekti koji podliježu reviziji. Ove revizije također se provode na prijedlog računskog suda. 2019. godine provedeno je 8 revizija nad 20 subjekata revizije, 2020. 9 revizija nad 9 subjekata, te je 2021. provedeno 5 ovakvih nadzora. Revizije regionalnog javnog sektora 2019.-2021. uključuju:

- 1) analizu ekonomsko-financijskog i proračunskog stanja samostalnih javnih tijela,
- 2) analizu ekonomsko-proračunske situacije opće uprave autonomnih zajednica i subjekata koji čine njihov javni sektor,
- 3) analizu ekonomsko-financijskog stanja i proračunske djelatnosti javnih sveučilišta,
- 4) specifičnu analizu ugovornih djelatnosti,
- 5) analizu unutarnjih kontrola i upravljanja prihodima i rashodima,
- 6) analizu procesa ukidanja subjekata autonomnih zajednica.

Provedene revizije regionalnog javnog sektora po godinama prikazane su grafikonu 6:

Grafikon 6 Provedene revizije regionalnog javnog sektora 2019.-2021.



- Analiza ekonomsko-financijskog i proračunskog stanja samostalnih javnih tijela
- Analiza ekonomsko-proračunske situacije opće uprave autonomnih zajednica i subjekata koji čine njihov javni sektor
- Analizu ekonomsko-financijskog stanja i proračunske djelatnosti javnih sveučilišta
- Specifična analiza ugovornih djelatnosti
- Analiza unutarnjih kontrola i upravljanja prihodima i rashodima
- Analiza procesa ukidanja subjekata autonomnih zajednica poduzetih kao posljedica poduzetih mjera za restrukturiranje njihova javnog sektora

Izvor: izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima TCU-a, dostupno na: <https://www.tcu.es/es/sala-de-prensa/documentos> , pristupljeno 17.08.2023.

U promatranim godinama najviše je provedenih revizija u području analize ekonomsko-proračunske situacije opće uprave autonomnih zajednica i subjekata koji čine njihov javni sektor (7 revizija u 2019. i 2020. godini).

Revizija lokalnog javnog sektora provodi se na zahtjev računskog suda, a provedene vrste revizija po godinama su prikazane u tablici 12.

Tablica 12 Provedene vrste revizija lokalnog javnog sektora 2019.-2021.

2019	2020	2021
Revizija ekonomsko-financijskog i proračunskog stanja javnih subjekata u lokalnom sektoru (2017)	Revizija ekonomsko-financijskog i proračunskog stanja javnih subjekata u lokalnom sektoru (2018)	Revizija ekonomsko-financijskog i proračunskog stanja javnih subjekata u lokalnom sektoru (2019)
Revizija javne nabave	Revizija javne nabave	Revizija unutarnje kontrole i upravljanja te izvršenja prihoda i rashoda
Revizija internih kontrola	Revizija javne politike i stanovanja	
Revizija radnji i mjera usvojenih po pitanju zaštite okoliša	Revizija knjigovodstvenog stanja nekretnina u lokalnom vlasništvu	

Izvor: izrada autorice prema Godišnjim Izvješćima TCU-a, dostupno na: <https://www.tcu.es/es/sala-de-prensa/documentos> , pristupljeno 17.08.2023.

2019. godine Računski sud proveo je ukupno 9 revizija, 2020. 10 revizija, a 2021. 4 revizije lokalnog javnog sektora.

4.4.2. Analiza provedenih revizija političkih stranaka Španjolskog revizorskog suda

Državni računski sud Španjolske ima odgovornost za reviziju financijskih izvještaja političkih stranaka i njihovih pratećih tijela. Stranke moraju podnijeti godišnje financijske izvještaje Državnom računskom sudu, a državni računski sud provodi reviziju financijskih izvještaja političkih stranaka kako bi osigurao njihovu usklađenost sa zakonima i propisima te transparentnost u financijskom poslovanju. Stranke koje ne poštuju pravila o financijskom izvještavanju i transparentnosti mogu biti podložne novčanim kaznama ili drugim sankcijama.

Provedba revizija političkih stranaka uvjetovana je zakonom. Nad političkim strankama provode se dvije vrste nadzora- nadzor redovnog djelovanja političkih stranaka i nadzor nad izbornim djelovanjem političkih stranaka. 2020. godine Računski sud odobrio je 8 izvješća iz područja ekonomsko-financijskog poslovanja političkih stranaka- jedno izvješće o redovnom djelovanju - *Uvid u financijska izvješća političkih stranaka i doprinose koje su primile Zaklade i drugi subjekti s njima povezani te u troškove njihovih programa i aktivnosti financiranih javnim potporama za 2016. godinu*) i 7 iz područja nadzora izbornog djelovanja:

- 1) Revizija izbora za španjolski parlament, 2019.

- 2) Revizija izbora za sud Castilla -La Mancha, 2019.
- 3) Revizija izbora za Europski parlament, 2019.
- 4) Revizija izbora za Parlament Cantabria, 2019.
- 5) Revizija izbora za skupštinu Ekstramandura, 2019.
- 6) Revizija izbora za parlament La Rioja, 2019.
- 7) Revizija izbora za Regionalnu skupštinu Murcia, 2019.

2021. godine Računski sud je odobrio 2 izvješća u sklopu analize upravljanja i izvršenja javnih potpora i subvencija – Reviziju izbornog djelovanja političkih formacija za lokalne izbore 2019. te za izbore za Cortes Generales 2019. Također je izdao i jedan prijedlog- Prijedlog koji se odnosi na financiranje, gospodarsko-financijsku djelatnost i kontrolu političkih tvorevina i zaklada te drugih s njima povezanih subjekata.

4.4.3. Analiza objavljenih izvješća o praćenju preporuka

Osim izvješća o provedenim revizijama, Državni računski sud sastavlja i izvješća o praćenju preporuka koje su dane u prethodnim revizijama. 2019. godine sastavljena su 2 izvješća:

1) Revizija stupnja ispunjenja i provedbe preporuka iz Izvješća o reviziji aktivnosti luke Valencia od 2007.-2010. godine- od ukupno 6 preporuka, 3 su ostvarene, 2 su djelomične ostvarene, dok jedna nije primjenjiva.

2) Revizija stupnja ispunjenja od strane AENA, S.A., SEPES Javnog poduzeća za zemljište, Nacionalne tvrtke za radioaktivne otpade, S.A. i Inženjering i ekonomija transporta S.M.E., M.P., S.A., glavnih preporuka uključenih u izvještaje revizije o Imovinskim operacijama i osnivanju AENA aerodroma, Investicijama u tvrtke unutar grupe i povezanim tvrtkama tijekom inventara imovine SEPES Javnog poduzeća za zemljište, razdoblje 2010. i 2011. godine, revizije o upravljanju Fonda za financiranje aktivnosti Plana općih radioaktivnih otpada od strane ENRESA, razdoblje 2010. i 2011. godine, revizije djelatnosti INECO kao vlastitog sredstva i tehničke usluge te kao povezane tvrtke u okviru primjenjivih zakona– od ukupno 20 preporuka 8 je ispraćeno, 5 je u fazi usklađivanja, dok ih 7 nije ispunjeno. 2020. godine objavljeno je izvješće revizije povezane s praćenjem preporuka suda u Izvješću o reviziji gospodarsko-financijskog upravljanja i primjeni Zakona 39/2006 o promicanju osobne autonomije i pozornosti prema ljudima u situaciji ovisnosti. Ispitano je praćenje ukupno 7 preporuka – 5 je identificirano kao neispunjeno, 1 djelomično ispunjena i 2 ispunjene. 2021. godine Sud je izdao 2 izvješća o praćenju preporuka:

1) Nadzor nad postupanjem po preporukama upućenim Ministarstvu financija sadržanim u izvješćima koja se odnose na administrativno područje gospodarstva države tijekom 2015.-2017. godine i

2) Nadzor praćenja preporuka sadržanih u odobrenim izvješćima 2016. i 2017. vezano za političko-administrativno područje države.

Osim ova dva izvješća, još 9 ostalih izvješća o provedenim revizijama u 2021. godini također uključuju praćenje preporuka. Od ukupno 148 praćenih preporuka, 32 preporuke su popraćene u potpunosti, 42 su djelomično ispunjene, 34 su neispunjene, 17 je u fazi usklađivanja te 23 preporuke nisu primjenjive. Praćenje preporuka Revizorskog suda Španjolske igra ključnu ulogu u osiguravanju da se zaključci i preporuke iz revizijskih izvješća zaista provode i da se postiže pozitivan utjecaj na upravljanje javnim resursima. Revizorski sud ne završava svoj posao s izdavanjem izvješća; naprotiv, nastavlja proces praćenja kako bi osigurao da se njegove preporuke primjenjuju u praksi.

5. ZAKLJUČAK

Vrhovne revizijske institucije su neovisne agencije koje nadziru transparentnost i odgovornost u korištenju javnih sredstava. Njihova uloga obuhvaća reviziju financijskih izvješća, provjeru zakonitosti transakcija te davanje preporuka za poboljšanja. Kroz svoj rad, ove institucije jačaju povjerenje u upravljanje javnim financijama. U RH, VRI je Državni ured za reviziju (DUR) koja je ustrojena kao monokratski ured bez sudskih ovlasti, dok u Španjolskoj ulogu VRI obavlja Španjolski revizorski sud (TCU), koji je ustrojen kao računski sud sa sudskim ovlastima. Stoga, zaključuje se da TCU, za razliku od DUR-a, osim provedbe revizija obavlja i sudsku funkciju. Na čelu DUR-a je glavni državni revizor, koji je odgovoran za upravljanje DUR-om, a kojeg savjetuje Stručno vijeće. TCU-om upravlja Plenum, koji se sastoji od 12 glavnih revizora od kojih je jedan predsjednik i glavnog tužitelja Revizorskog suda. Osim Plenuma, TCU ima i upravni odbor koji je odgovoran za odnose s parlamentom i plan rada. DUR-ov središnji ured podijeljen je 20 područnih ureda prema županijama, dok je revizijska funkcija u TCU podijeljena na 7 odjela prema područjima djelatnosti. Unatoč različitostima u organizacijskom ustroju, obje VRI provode revizije u skladu sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija i Kodeksu profesionalne etike državnih revizora te Zakonima specifičnim za svaku od država. TCU provodi revizije nad državnim, regionalnim i lokalnim javnim sektorom te političkim strankama, kao i DUR, uz dodatak središnje banke RH (HNB). Također, obje zemlje su po snazi zakona obavezne svake godine provoditi revizije političkih stranaka i državnog proračuna. Proces provedbe revizije u ove dvije zemlje također je vrlo sličan- revizori rade na prikupljanju dokaza i sastavljanju mišljenja uzimajući u obzir komentare službenih osoba revidiranog subjekta, nakon čega sastavljaju konačno izvješće, koje se predaje nadležnim institucijama i javno objavljuje. Provedene revizije sumiraju se u godišnjim izvješćima, koja se razlikuju po njihovoj strukturi. DUR u svojim izvješćima analizira provedene revizije po njihovim vrstama te pruža skupne statističke podatke, dok TCU pobliže komentira svako izvješće te ih dijeli prema području revizije (državni, regionalni, lokalni javni sektor). S obzirom da je TCU ustrojen kao računski sud sa sudskim ovlastima, u svojim godišnjim izvješćima sumira i glavne sudske aktivnosti provedene u promatranoj godini. Ovom analizom zaključuje se kako ključne razlike u provedbi revizija ove dvije VRI proizlaze iz njihovog organizacijskog ustroja, dok im je primarni cilj zajednički, a to je osigurati odgovornost i transparentnost u trošenju javnih sredstava kroz djelovanje u skladu s revizijskim standardima, kodeksima etike te lokalnim zakonodavstvom.

LITERATURA

1. Akrap, V., Čoh Mikulec, B., Kasum, V., Kordić, H., Krasić, Š., Mamić-Sačer, I., Žager, L. (2009). Državna revizija. Zagreb: MASMEDIA d.o.o.
2. Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Lajoš, Ž. (2020.) Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
3. Brozović, M., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Sever Mališ, S., Tušek, B., Lajoš, Ž. (2020.) Revizija: nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja, Zagreb: HZRFD
4. Crnković L., Mijoč I., Mahaček D., Osnove revizije, EFOS, Osijek, 2010.
5. Department for International Development (2004.): “Characteristics of different external audit systems“, Policy Division raspoloživo na:
http://www.parlamerica.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf [pristupljeno 12.07.2023.]
6. Državni ured za reviziju (2020.) Etički kodeks Državnog ureda za reviziju. Dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/zakoni-i-akti/eticki-kodeks-drzavnog-ureda-za-reviziju-1430/1430> [pristupljeno 28.07.2023.]
7. Državni ured za reviziju (2020.) Etički okvir Državnog ureda za reviziju. Dostupno na : <https://www.revizija.hr/o-nama/zakoni-i-akti/eticki-okvir-drzavnog-ureda-za-reviziju-1431/1431> [pristupljeno 28.07.2023.]
8. Državni ured za reviziju (2022.) Plan revizija za 2023. Dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/planovi-i-financijski-izvjestaji/godisnji-plan/22> [pristupljeno 29.07.2023.]
9. Državni ured za reviziju (2020.) Obavljanje revizije i revizijski ciklus; dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/obavljanje-revizija-i-revizijski-ciklus/339> [pristupljeno 29.07.2023.]
10. Državni ured za reviziju (2023.) Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2022. ; dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%202022/IZVJESCE O RADU DUR-A_%20ZA_2022/IZVJESCE%20O%20RADU%20DRZAVNOG%20UREDA%20ZA%20REVIZIJU%20ZA%202022..pdf [pristupljeno 05.08.2023.]
11. Državni ured za reviziju (2022.) Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2021. ; dostupno na: <https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizija%20-%202021/IZVJESCE O RADU DRZAVNOG UREDA ZA REVIZIJU ZA 2021/IZVJE>

[%C5%A0%C4%86E%20O%20RADU%20DR%C5%BDAVNOG%20UREDA%20ZA%20REVIZIJU%20ZA%202021..pdf](#) [pristupljeno 05.08.2023.]

12. Državni ured za reviziju (2021.) Izvješće o radu Državnog ureda za reviziju za 2020. ; dostupno na: [https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%202020/I IZVJESCE O RADU DRZAVNOG UREDA ZA REVIZIJU 2020/IZVJESCE O RADU DRZAVNOG UREDA ZA REVIZIJU ZA 2020.pdf](https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%202020/I%20IZVJESCE%20O%20RADU%20DRZAVNOG%20UREDA%20ZA%20REVIZIJU%202020/IZVJESCE%20O%20RADU%20DRZAVNOG%20UREDA%20ZA%20REVIZIJU%20ZA%202020.pdf) [pristupljeno 05.08.2023.]
13. 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://documents1.worldbank.org/curated/en/199721468739213038/pdf/multi-page.pdf> [pristupljeno 15.06.2023.]
14. EURORAI, 2014. Regional Public Sector Audit in Spain, dostupno na : <https://www.eurorai.org/public/Attachment/2020/5/CountryreportSpain-update2014.pdf> [pristupljeno 12.08.2023.]
15. Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/#A-3> [pristupljeno 29.07.2023.]
16. INTOSAI - P 12 (2013) The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions -making a difference to the lives of citizens. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens> [pristupljeno 15.06.2023.]
17. ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora, raspoloživo na: https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_100.pdf [pristupljeno 15.06.2023.]
18. ISSAI 200 Temeljna načela financijske revizije, raspoloživo na: https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_200.pdf [pristupljeno 15.06.2023.]
19. ISSAI 300 Temeljna načela revizije učinkovitosti, dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_300.pdf [pristupljeno 15.06.2023.]
20. ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti, dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_400.pdf [pristupljeno 15.06.2023.]

21. Kodeks profesionalne etike državnih revizora. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/otama/zakoni-iakti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora> [pristupljeno 20.06.2023.]
22. Lima declaration: Part II: Independence, INTOSAI General Secretariat, INTOSAI, www.intosai.org [pristupljeno 20.06.2023.]
23. Mamić Sačer, I., Vuković, D., Pavić, I. (2015.) Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, Posebno izdanje 2015. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/204414> [pristupljeno 18.06.2023.]
24. Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), dostupno na : https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_02_17_422.html , pristupljeno 15.06.2023.
25. Revizorski sud Španjolske (2022.) Program revizija Državnog računskog suda za 2023. godinu; dostupno na: https://www.tcu.es/en/fiscalizacion/Plan_Programa/programa-anual/index.html [pristupljeno 12.08.2023.]
26. Revizorski sud Španjolske (2022.) Pravni okvir Revizorskog suda Španjolske; Dostupno na: [Legal framework - Tribunal de Cuentas \(tcu.es\)](http://www.tcu.es/legislacion/tribunal-de-cuentas/legislacion-tribunal-de-cuentas) [pristupljeno 12.08.2023.]
27. Revizorski sud Španjolske (2022.) Revizijske funkcije Revizorskog suda Španjolske; Dostupno na: [Audit function - Tribunal de Cuentas \(tcu.es\)](http://www.tcu.es/legislacion/tribunal-de-cuentas/legislacion-tribunal-de-cuentas)
28. Revizorski sud Španjolske (2020.) Izvješće Revizorskog suda Španjolske za 2019; Dostupno na: <https://www.tcu.es/repositorio/a920bc58-3d58-4ed0-b6b7-fbcfe0580333/M1367.pdf> [pristupljeno 15.08.2023.]
29. Revizorski sud Španjolske (2021.) Izvješće Revizorskog suda Španjolske za 2020; Dostupno na: <https://www.tcu.es/repositorio/be6ad3cf-eaae-485e-af6b-78109ae7f4db/M1423.pdf> [pristupljeno 15.08.2023.]
30. Revizorski sud Španjolske (2022.) Izvješće Revizorskog suda Španjolske za 2021; Dostupno na: <https://www.tcu.es/repositorio/4d7aa982-d6d4-4e30-8943-e95ad06c2299/M1471.pdf> [pristupljeno 15.08.2023.]
31. Revizorski sud Španjolske; Dokumenti od interesa; dostupno na: <https://www.tcu.es/es/sala-de-prensa/documentos> [pristupljeno 15.08.2023.]
32. Revizorski sud Španjolske; Organigram Revizorskog suda Španjolske; dostupno na: <https://www.tcu.es/es/organizacion/organigrama/index.html> [pristupljeno 16.08.2023.]
33. Stapenhurst, Rick; Titsworth, Jack (2002) Features and Functions of Supreme Audit Institutions. Africa Region Findings & Good Practice Infobriefs; No. 208. World Bank,

Washington, DC; World Bank, Washington; dostupno na :

<https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/9766> [pristupljeno 13.06.2023.]

34. Statut Državnog ureda za reviziju (2019) dostupno na: <https://www.revizija.hr/ot-nama/zakoni-i-akti/statut-drzavnog-ureda-za-reviziju/393> [pristupljeno 21.06.2023.]
35. Shahan, A. (2015). From Autonomy to Relevance: The Evolution of the Government Accountability Office; Dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/283709692_From_Autonomy_to_Relevance_The_Evolution_of_the_Government_Accountability_Office [pristupljeno 19.06.2023.]
36. The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2021). ISSAI 1: The Lima Declaration - Basic Principles of Supreme Audit Institutions; dostupno na : https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/unabh%C3%A4ngigkeit/ISSAI_1_E.pdf [pristupljeno 12.07.2023.]
37. The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2021). ISSAI 10: Guidelines for Preventing and Detecting Fraud and Corruption in Supreme Audit Institutions, dostupno na : <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-5270-Guideline-for-the-Audit-of-Corruption-Prevention.pdf> [pristupljeno 12.07.2023.]
38. Zakon o Državnom uredu za reviziju. (NN 25/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> , [pristupljeno 05.08.2023.]

POPIS TABLICA

Tablica 1 Pregled zemalja članica EU prema obliku VRI	5
Tablica 2 Upitnik DUR-a o etičnosti prilikom obavljanja revizije	22
Tablica 3 Provedene vrste revizija DUR-a u razdoblju 2020.-2022.....	31
Tablica 4 Subjekti revizija DUR-a 2020.-2022.....	32
Tablica 5 Najčešće nepravilnosti i propusti uočene kod subjekata revizija u razdoblju 2020.-2022.....	34
Tablica 6 Izražena mišljenja o usklađenosti poslovanja korisnika Državnog proračuna	35
Tablica 7 Subjekti revizija neprofitnih organizacija 2020.-2022.	37
Tablica 8 Provedene revizije učinkovitosti Državnog ureda za reviziju 2020.-2022.....	38
Tablica 9 Subjekti nad kojima su provedene revizije usklađenosti 2021.-2022.....	38
Tablica 10 Planirane revizije TCU-a u razdoblju 2019.-2021. godine.....	49
Tablica 11 Provedene revizije TCU-a u razdoblju 2019.-2021. godine	49
Tablica 12 Provedene vrste revizija lokalnog javnog sektora 2019.-2021.....	52

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1 Struktura planiranih revizija DUR-a za 2023. godinu	28
Grafikon 2 Struktura izraženih mišljenja DUR-a o financijskim izvještajima 2020.-2022.....	33
Grafikon 3 Struktura izraženih mišljenja o usklađenosti poslovanja 2020.-2022.....	33
Grafikon 4 Struktura izraženih mišljenja o financijskim izvještajima korisnika Državnog proračuna.....	35
Grafikon 5 Struktura izraženih mišljenja o usklađenosti poslovanja korisnika Državnog proračuna.....	36
Grafikon 6 Provedene revizije regionalnog javnog sektora 2019.-2021.	51

POPIS SLIKA

Slika 1 Neovisnost VRI.....	8
Slika 2 Koraci revizije učinkovitosti	11
Slika 3 INTOSAI standardi	14
Slika 4 Područja koja obuhvaćaju načela revizije javnog sektora.....	15
Slika 5 Etički okvir DUR-a	21
Slika 6 Organizacijska struktura DUR-a	24
Slika 7 Plan revizija DUR-a za 2023. godinu	27
Slika 8 Proces od provedbe revizije do konačnog izvješća	29
Slika 9 Organizacijska struktura Plenuma Revizorskog suda Španjolske	41
Slika 10 Organizacijska struktura upravnog odbora Revizorskog suda Španjolske.....	42
Slika 11 Organizacijska struktura sekcija za reviziju	43

POPIS KRATICA

VRI- Vrhovne revizijske institucije

EU- Europska Unija

INTOSAI- International Organization of Supreme Audit Institutions

ISSAI- International Standards of Supreme Audit Institutions

RH- Republika Hrvatska

SDK- Služba društvenog knjigovodstva

DUR- Državni ured za reviziju

IPSAS- International Public Sector Accounting Standards

TCU – Tribunal de Cuentas

ŽIVOTOPIS

Osobni podaci

Ime i prezime: Lucija Galić

E-mail adresa: lgalic4@net.efzg.hr

Datum rođenja: 23.01.1999.

Podaci o obrazovanju

2013.-2017.

Treća ekonomska škola Zagreb

2017.-danas

Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Integrirani preddiplomski i diplomski studij Poslovna ekonomija, smjer Računovodstvo i revizija

Radno iskustvo

09/2022-danas

Poslodavac: A1 Hrvatska d.o.o

Radno mjesto: Specijalist za kontroling segmenta privatnih korisnika

11/2020-09/2022

Poslodavac: A1 Hrvatska d.o.o

Radno mjesto: Referent za odnose s inozemnim dobavljačima

06/2019-11/2020

Poslodavac: PBZ Card d.d.

Radno mjesto: Agent u centru za korisničku podršku

Jezici:

Hrvatski jezik- materinski jezik

Engleski jezik- C1

Njemački jezik- A1

Ostale vještine i certifikati:

- Rad u SAP-u
- Poznavanje MS Office programskog paketa (Word, Excel, Powerpoint, Thinkcell, Power BI)
- Pretraživanje EU baza podataka
- Excel akademija @ Excel Kobeščak