

Specifičnosti provedbe državne revizije Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva

Horvatić, Karla

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://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:913002>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-27**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**SPECIFIČNOSTI PROVEDBE DRŽAVNE REVIZIJE
FRANCUSKE REPUBLIKE I UJEDINJENOG KRALJEVSTVA**

Diplomski rad

Karla Horvatić

Zagreb, rujan, 2023.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**SPECIFIČNOSTI PROVEDBE DRŽAVNE REVIZIJE
FRANCUSKE REPUBLIKE I UJEDINJENOG KRALJEVSTVA
SPECIFICS OF THE IMPLEMENTATION OF THE STATE
AUDIT OF THE FRENCH REPUBLIC AND THE UNITED
KINGDOM**

Diplomski rad

Karla Horvatić, 0067584439

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 diplomskog rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Horvatić Karla

(vlastoručni potpis studenta)

Karlovac, 01.09.2023.

(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 an 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.

Horvatić Karla

(personal signature of the student)

Karlovac, 01.09.2023.

(place and date)

SAŽETAK

Važan nadzorni mehanizam svake zemlje je državna revizija. Kontrolu vjerodostojnosti i ispravnosti financijskih izvještaja provode vrhovne revizijske institucije. Vrhovne revizijske institucije u provedbi državne revizije usmjerene su ponajprije na financijske izvještaje i poslovanje, kao i na što uspješnije poboljšanje učinkovitosti i djelotvornosti subjekata koji upravljaju javnom imovinom, ali i na koji način upravo ti subjekti revizije primjenjuju zakone i ostale propise u javnom sektoru. Cilj rada je usporediti specifičnosti državne revizije i vrhovnih revizijskih institucija Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva. Zajedničke karakteristike promatranih vrhovnih revizijskih institucija pronalaze se u djelomičnoj primjeni revizijskih standarda kao što su ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora, ISSAI 200 Temeljna načela financijske revizije, ISSAI 300 Temeljna načela revizije učinkovitosti i ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti kao i ostalih smjernica za primjenu ovih standarda. Glavna razlika između ove dvije vrhovne revizijske institucije je u njihovom organizacijskom ustroju. Vrhovna revizijska institucija Francuske ustrojena je kao računski sud sa sudskim ovlastima dok je Državni ured za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva ustrojen kao monokratski ured. Također su uspoređene provedene financijske revizije i revizije učinkovitosti.

Ključne riječi: državna revizija, Francuska Republika, Ujedinjeno Kraljevstvo, vrhovna revizijska institucija, revizija učinkovitosti, revizija, financijska revizija

SUMMARY

An important control mechanism of every country is the state audit. Control of the credibility and correctness of financial statements is carried out by supreme auditing institutions. Supreme audit institutions in the implementation of state audit are primarily focused on financial statements and operations, as well as on the most successful improvement of the efficiency and effectiveness of entities that manage public assets, but also on how exactly these audit entities apply laws and other regulations in the public sector. The aim of the paper is to compare the specificities of the state audit and supreme audit institutions of the French Republic and the United Kingdom. The common characteristics of the observed supreme audit institutions are found in the partial application of auditing standards such as ISSAI 100 Fundamental Principles of Public Sector Auditing, ISSAI 200 Fundamental Principles of Financial Auditing, ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing and ISSAI 400 Fundamental Principles of Compliance Auditing as well as other application guidelines of these standards. The main difference between these two supreme audit institutions is in their organizational structure. The Supreme Audit Institution of France is organized as a court of auditors with judicial powers, while the National Audit Office of the United Kingdom is organized as a monocratic office. The conducted financial audits and efficiency audits were also compared.

Key words: state audit, French Republic, United Kingdom, supreme audit institution, performance audit, financial audit

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1 Predmet i ciljevi rada	1
1.2 Izvori i metode prikupljanja podataka	1
1.3 Struktura i sadržaj rada	2
2. POJMOVNO ODREĐENJE DRŽAVNE REVIZIJE	3
2.1 Povijesni razvoj državne revizije u Republici Hrvatskoj i u svijetu.....	4
2.1.1 Povijesni razvoj državne revizije u svijetu.....	4
2.1.2 Povijesni razvoj državne revizije u Republici Hrvatskoj	5
2.2 Vrste državne revizije	9
2.2.1 Financijska revizija u javnom sektoru.....	10
2.2.2 Revizija učinkovitosti u javnom sektoru.....	12
2.2.3 Revizija usklađenosti u javnom sektoru.....	13
2.3 Standardi državne revizije	15
3. SPECIFIČNOSTI DRŽAVNE REVIZIJE FRANCUSKE REPUBLIKE I	
UJEDINJENOG KRALJEVSTVA	19
3.1 Povijesni razvoj vrhovnih revizijskih institucija u promatranim zemljama	19
3.1.1 Povijesni razvoj vrhovne revizijske institucije u Francuskoj Republici	19
3.1.2 Povijesni razvoj vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva	21
3.2 Regulatorni okvir provedbe državne revizije u promatranim zemljama	23
3.2.1 Regulatorni okvir provedbe državne revizije u Francuskoj Republici.....	24
3.2.2 Regulatorni okvir provedbe državne revizije u Ujedinjenom Kraljevstvu.....	24
3.3 Subjekti državnih revizija Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva.....	25
3.3.1 Subjekti državne revizije u Francuskoj Republici.....	26
3.3.2 Subjekti vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva	27
3.4 Organizacijski ustroj vrhovnih revizijskih institucija.....	28

3.4.1 Organizacijski ustroj vrhovne revizijske institucije Francuske Republike	30
3.4.2 Organizacijski ustroj vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva	32
4. KOMPATIVNA ANALIZA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA FRANCUSKE REPUBLIKE I UJEDINJENOG KRALJEVSTVA	35
4.1 Analiza provedenih finansijskih revizija od strane vrhovnih revizijskih institucija	35
4.1.1 Provedene finansijske revizije vrhovne revizijske institucije Francuske Republike	36
4.1.2 Provedene finansijske revizije vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva	38
4.2 Analiza provedenih revizija učinkovitosti od strane vrhovnih revizijskih institucija	39
4.2.1 Provedene revizije učinkovitosti vrhovne revizijske institucije Francuske Republike	40
4.2.2 Provedene revizije učinkovitosti vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva	41
4.3 Analiza strateških planova vrhovnih revizijskih institucija u kontekstu provedbe	43
budućih revizija	43
4.3.1 Strateški plan Državnog ureda za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva	43
4.3.2 Strateški plan vrhovne revizijske institucije Francuske Republike.....	44
5. ZAKLJUČAK.....	46
LITERATURA	48
POPIS TABLICA.....	53
POPIS SLIKA.....	54
POPIS GRAFOVA	55

1. UVOD

1.1 Predmet i ciljevi rada

Državna revizija ima izrazito važnu ulogu u poslovanju svake države. Državna revizija ili revizija javnog sektora provodi se u ime i za račun države. Za obavljanje državne revizije zadužene su vrhovne revizijske institucije pojedine zemlje. Vrhovne revizijske institucije u provedbi državne revizije ponajprije su usmjerene na reviziju poslovanja i financijskih izvještaja, kao i na što veće poboljšanje djelotvornosti i učinkovitosti subjekata koji upravljaju državnom imovinom, ali i na koji način subjekti revizije javnog sektora primjenjuju zakone i razne propise. Državna revizija pruža javne informacije o provedenim revizijama, te samim time svakome omogućava pristup informacijama i rezultatima provedenih revizija, ali i strateških planova. Ističe se važnost povećanja učinkovitosti, ekonomičnosti i djelotvornosti prilikom provedbe različitih projekata, programa i aktivnosti.

Predmet diplomskog rada su specifičnosti državne revizije Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva, dok je cilj rada usporedba specifičnosti državne revizije u Francuskoj Republici i Ujedinjenom Kraljevstvu. Zaključak o razlikama između provedbe državne revizije ovih zemalja donijeti će se na temelju usporedbe provedenih financijskih revizija i revizija učinkovitosti od strane vrhovnih revizijskih institucija Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva.

1.2 Izvori i metode prikupljanja podataka

Prilikom pisanja diplomskog rada korištena je aktualna literatura iz područja državne revizije i vrhovnih revizijskih institucija. Podatci korišteni u ovom radu dobiveni su iz knjiga, članaka, zakona i druge literature usko vezane uz državnu reviziju i vrhovne revizijske institucije promatranih zemalja. Za istraživački dio rada koriste se revizorska izvješća vrhovnih revizijskih institucija Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva iz područja financijske revizije i revizije učinkovitosti, te se koriste i strateški planovi vrhovnih revizijskih institucija Ujedinjenog Kraljevstva i Francuske Republike. Metodologija rada uključuje analitičke i komparativne istraživačke metode.

1.3 Struktura i sadržaj rada

Diplomski rad sastoji se od pet poglavlja. Prvo je poglavlje ujedno i uvodno poglavlje nakon kojeg slijedi teorijski aspekt državne revizije u kojem su detaljnije obrađeni povijesni razvoj državne revizije u Republici Hrvatskoj, ali i u svijetu. Također su obuhvaćene i vrste državne revizije, kao i INTOSAI standardi koji se primjenjuju prilikom provedbe državne revizije, ali i koja su važna načela državne revizije. Upoznati ćemo se i s osnovnim pojmovima vezanim uz državnu reviziju kao što su subjekt i predmet državne revizije.

Treće poglavlje odnosi se na specifičnosti državne revizije promatranih zemalja. U radu je prikazan povijesni razvoj vrhovnih revizijskih institucija Francuske i Ujedinjenog Kraljevstva, te u kojoj se zemlji prije pojavio neki oblik državne revizije, ali i koje su povijesne ličnosti važne za sam razvoj. Regulatorni okvir je kod većine vrhovnih revizijskih institucija isti zbog toga što su upravo te institucije članice mnogih međunarodnih institucija. Promatrani su i subjekti državne revizije Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva te koliko se oni razlikuju. Na kraju ovog poglavlja prikazan je organizacijski ustroj vrhovnih revizijskih institucija promatranih zemalja, odnosno organizacijskog ustroja Državnog ureda za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva i vrhovne revizijske institucije Francuske Republike, te su obuhvaćena tijela s kojima navedene institucije surađuju, ali i kako je sama vrhovna revizijska institucija ustrojena. Četvrto poglavlje odnosi se na analizu provedbe financijske revizije i revizije učinkovitosti promatranih subjekata. U radu je obuhvaćeno koliko je provedenih financijskih, a koliko revizija učinkovitosti, te koji su strateški planovi u daljnjem razvoju vrhovnih revizijskih institucija. U zaključnom, petom poglavlju sažete su sve bitne informacije, ali i navedene razlike ove dvije vrhovne revizijske institucije.

2. POJMOVNO ODREĐENJE DRŽAVNE REVIZIJE

Pojam državne revizije najčešće se odnosi na neovisno istraživanje ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti korištenja javnih resursa, također obuhvaća i usklađenost javne potrošnje i prikupljanja prihoda temeljem zakonskih propisa.¹ Državna revizija se također provodi i nad jedinicama lokalne i regionalne samouprave, kao i na sredstvima prikupljenim iz različitih fondova, projekata, ali i iz sredstava Europske unije. Provođenje državne revizije pomaže u upravljanju financijama države, poboljšanju politika, kao i u izgradnji povjerenja građana i razvoju demokracije i transparentnosti. Razlika između državne revizije i revizije privatnog sektora sadržana je u mjerenju 3E, odnosno ekonomičnosti (engl. economy), učinkovitosti (engl. efficiency) i svrsishodnosti (engl. effectiveness). Ekonomičnost se odnosi na minimiziranje troškova, učinkovitost na ulaz i izlaz stvari, rada i novca kako bi se ostvarili postavljeni ciljevi i svrsishodnosti koja predstavlja odnos između ostvarenih i željenih učinaka. Provođenjem državne revizije stvara se transparentni odnos između stanovništva i države iz razloga što građani imaju uvid u revizorska izvješća gdje vide na koji se način troše javna sredstva. Kako bi državna revizija učinkovito funkcionirala i kako bi ostvarila svoju ulogu moraju biti zadovoljene sljedeće pretpostavke:

1. Neovisnost,
2. Revizijski obuhvat i
3. Profesionalne, odnosno revizijske vještine.

Neovisnost državne revizije zajamčena je zakonom ili ustavom. Ona obuhvaća samostalnost u formiranju revizijskih programa i planova rada, metoda i sadržaja revizije. Neovisnost se mjeri u poštivanju funkcionalnih, operativnih i organizacijskih neovisnosti. Revizijski obuhvat odnosi se na imovinu, obveze, prihode i rashode koji moraju biti revidirani na učinkovit način. Profesionalne vještine revizora izrazito su važne u provođenju procesa revizije. Važno je da se za pojedinu vrstu revizije posjeduju sva znanja i vještine koje zahtijeva ta vrsta revizije kako bi provedena revizija bila točna i uspješna.

¹ Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L. (2020). Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

2.1 Povijesni razvoj državne revizije u Republici Hrvatskoj i u svijetu

Početni oblici državne revizije sežu i do nekoliko tisuća godina unatrag. Začeci revizije sežu čak i u doba Babilona, starog Egipta i Grčke koji su izrazito važni u razvoju većine onoga što poznajemo. Državna revizija je tijekom povijesti imala vrlo značajan utjecaj na tadašnja ustrojenja sadašnjih državnih ustrojstva, bilo da se radilo o kraljevstvima, monarhijama i carstvima.

2.1.1 Povijesni razvoj državne revizije u svijetu

Različiti oblici institucija državne revizije postoje već nekoliko stoljeća, pa tako početci kineske državne revizije sežu sve do prije 3000 godina, kada je Kinom vladala zapadna dinastija Zhou. U Ujedinjenom Kraljevstvu, odnosno Engleskoj službenik za revidiranje državnih troškova se prvi puta spominje davne 1314. godine.² Tijekom 13. stoljeća se spominju prvi oblici državnog nadzora u Francuskoj, dok se u Nizozemskoj i Španjolskoj početci državne revizije spominju u 15. stoljeću, a nešto kasnije tijekom 17.-og stoljeća u Švedskoj.

U Italiji se začetci državne revizije vežu još uz rimsko doba, a u današnjoj formi je 1862. godine osnovan Računski sud, unutar kojeg su ujedinjena četiri suda sa sjedištima u Napulju, Palermu, Firenci i Torinu koja su neovisna o drugim institucijama na tim područjima.³ Ova četiri suda su 1861. spojena u jednu vrhovnu revizijsku instituciju Italije pod nazivom Corte dei Conti. Računska komora (njem. der Hofrechenkammer) osnovana je u 18. stoljeću od strane carice Marije Terezije, koja je tada donijela odluku o obvezi kontrole državnih financijskih operacija. Car Josip II. je 1782. donio obvezu primjene revizijskih postupaka unutar čitave Habsburške monarhije, a skoro sto godina nakon, točnije 1866. uspostavljen je Računski sud s direktnom odgovornošću caru.⁴ U Njemačkoj, odnosno tadašnjoj Prusiji prvi oblici državne revizije javljaju se tek u 18. stoljeću.

² National Audit Office, UK (b.d.) Our History, preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.nao.org.uk/about-us/our-history/>

³ National Audit Office, UK (2005.) *State Audit in European Union* [e-publikacija] preuzeto 27. srpnja 2023. s https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf

⁴ National Audit Office, UK (2005.) *State Audit in European Union* [e-publikacija] preuzeto 27. srpnja 2023. s https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf

Većina državnih revizija je kroz povijest prolazila kroz različite strukturne promjene, bilo da se radilo o proširenju ovlasti ili uloga. Najčešće su te promjene bile uvjetovane raznim političkim promjenama ili reformama unutar tih država, kao što je ujedinjenje Italije koje se dogodilo 1861. godine ili osnivanje Austrijske Republike 1918. godina. Mnoge su zemlje tek u skorije vrijeme donijele značajne promjene i poboljšanja u državnoj reviziji. Irska je tek 1993. godine ozakonila reviziju učinkovitosti, a Italija je promjenom regulative 1994. ojačala ulogu svog Računskog suda, te je tim potezom stvorila uvjete razvoja za revizije učinkovitosti, ili pak Danska, koja je izmjenama i dopunama zakona iz 1991. godine povećala neovisnost glavnog državnog revizora.⁵

U suvremenim razvojnim uvjetima, prema načelima Limske deklaracije ⁶, koja je temeljni dokument svake vrhovne revizijske institucije, revizija je sastavni dio uređenog sustava čiji je cilj ispraviti odstupanja od prihvaćenih standarda i kršenja načela zakonitosti, djelotvornosti, korisnosti i štedljivosti financijskog upravljanja dovoljno rano da poduzele odgovarajuće mjere ili otežalo ponavljanje različitih povreda. ⁷ Također su se tijekom prošlog stoljeća počele razvijati pristupi novim vrstama revizije, te je došlo do zaokreta u tradicionalnoj reviziji.

2.1.2 Povijesni razvoj državne revizije u Republici Hrvatskoj

Osnivanje Revizorskog ureda 1935. godine u Zagrebu smatra se začetnicom nacionalnog instituta za reviziju u Republici Hrvatskoj, no taj Ured je 1939. godine ukinut. Služba društvenog knjigovodstva, skraćeno SDK, je prva ovlaštena hrvatska organizacija osnovana 1972. godine. Služba društvenog knjigovodstva u bivšoj je državi imala isključivo pravo obavljanja transakcija platnog prometa u tuzemstvu te je imala važnu zadaću obavljanja kontrole nad društvenim i javnim poduzećima. Prema Zakonu o Službi društvenog knjigovodstva Hrvatske ⁸, poslovi Službe su bili svrstani u tri kategorije. Prva kategorija se odnosila na poslove evidencija i informatičko-analitičke poslove koji su obuhvaćali

⁵ National Audit Office, UK (2005.) *State Audit in European Union* [e-publikacija] preuzeto 27. srpnja 2023. s https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf

⁶ Limska deklaracija usvojena je u listopadu 1977. godine na Kongresu međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija, održanom u Limi (Peru).

⁷ Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L. (2020). *Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

⁸ Zakon o Službi društvenog knjigovodstva Hrvatske, Narodne novine br.21/1991 (1991.) preuzeto 27. srpnja 2023. s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1991_10_53_1279.html

osiguravanje podataka, analize, informacije i pokazatelje koji su izrazito značajni za donošenje, praćenje i pripremu kako bi se ostvario društveni plan Republike Hrvatske. Ova kategorija obuhvaćala je i praćenje trenutnih financijskih kretanja, utvrđivanje i ostvarivanje postojećih mjera ekonomske politike, kao i pripremu, donošenje, ali i praćenje na koji način se upravlja proračunom Republike Hrvatske. Druga kategorija odnosila se na poslove kontrole gdje je SDK kojim se kontrolirala pravilnost i zakonitost obračuna, pravovremenost uplata kao i pravilnost usmjeravanja prihoda prema RH, jedinicama lokalne uprave i samouprave, ali i prema društvenim fondovima i drugim subjektima temeljem poreza i prireza, zakona ili propisa. Posljednja kategorija obuhvaćala je ekonomsko-financijske revizije.

Iz SDK je 1993. godine formiran Zavod za platni promet, odnosno skraćeno ZAP, koji je pod time imenom djelovao sve do 2002. godine kada je donesen Zakon o Financijskoj agenciji⁹ koja je preuzela prava, obveze i imovinu bivšeg ZAP-a. Tijekom 1993. osnovana je i Financijska policija. Financijska policija je temeljem Zakona o financijskoj policiji provodila kontrole ispravnosti, zakonitosti i pravodobnosti obračuna i uplate dnevnih prihoda, kao i javnih prihoda lokalne samouprave i prihoda posebnih proračunskih ili društvenih fondova.¹⁰ Kontrola se provodila i nad prijavljivanjem imovine i nekretnina koje su podložne oporezivanju, ostvarivanjem i iskazivanjem prometa roba i usluga u knjigovodstvu, dobiti, plaća, prihoda te drugih elemenata pomoću kojih se utvrđuju javni prihodi, točnost iskazivanja podataka o pravima na porezne olakšice i oslobođenja, rada djelatnika kod obavljanja poslova javnih prihoda, pravilnosti primjene zakona i propisa prilikom načina plaćanja, poreznih bilanci, uvoza i izvoza pojedinih roba i stvari vezanih uz plaćanje carina, poreza i drugih pristojbi koje se plaćaju temeljem uvoza i mnoge druge kontrole nad raznim područjima. Osnivanjem Financijske policije, kao i donošenje Zakona o platnom prometu 1993. godine kojim je osnovan Zavod za platni promet¹¹ stvoreni su preduvjeti za ukidanje Službe društvenog knjigovodstva. Godine 1993. donesen je Zakon o državnoj reviziji temeljem kojeg je osnovan Državni ured za reviziju čije je sjedište u Zagrebu koji je za svoj rad direktno odgovoran Saboru Republike Hrvatske, tek je 1994. Državni ured za reviziju počeo s radom.¹² Državni ured za reviziju najviša je revizijska institucija, prema Ustavu Republike Hrvatske,

⁹ Zakon o Financijskoj agenciji, Narodne novine br. 117/01, 60/04, 42/05 (2005.) preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.zakon.hr/z/1065/Zakon-o-Financijskoj-agenciji>

¹⁰ Zakon o financijskoj policiji, Narodne novine br. 89/1992.(1992.) preuzeto 27. srpnja 2023. s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1992_12_89_2304.html

¹¹ Zakon o platnom prometu, Narodne novine br. 66/2018 (2018.) preuzeto 27. srpnja 2023. s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_07_66_1330.html

¹² Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine br. 70/1993 (1993.) preuzeto 27. srpnja 2023. s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1993_07_70_1437.html

kojim upravlja glavni državni revizor imenovan od strane Hrvatskog sabora. Ovim zakonom DUR je imao ovlasti obavljati financijsku reviziju, reviziju pravilnosti i reviziju učinkovitosti, također predlaže godišnji plana rada, te podnosi godišnje izvješće o provedenim revizijama i o radu samog DUR-a, te planira i obavlja revizije državnih izdataka, reviziju financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne samouprave i uprave, pravnih osoba koja se u potpunosti ili djelomično financiraju iz državnog proračuna, pravnih osoba s pretežnim udjelom u državnom kapitalu te Narodne banke Hrvatske.¹³ Prema Zakonu o državnoj reviziji predviđeno je da reviziju obavljaju ovlaštteni državni revizori koji su neovisne stručne osobe koje posjeduju certifikat ovlaštenog državnog revizora. Ovlaštteni državni revizori zaposleni su u Državnom uredu za reviziju te ispunjavaju sve potrebne uvijete iz ovog Zakona.

Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju uvjeti koji moraju biti zadovoljeni kako bi se steklo zvanje ovlaštenog državnog revizora su sljedeći:

- da je državljanin Republike Hrvatske,
- da ima završen preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili specijalistički diplomski stručni studij ekonomskog, pravnog ili drugog odgovarajućeg usmjerenja,
- petnaest godina radnog iskustva u struci te iskustvo u poslovnom upravljanju,
- položeni ispit za državnog revizora i
- osobni ugled.¹⁴

Temeljem Okvira revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) I Kodeksom profesionalne etike državnih revizora DUR obavlja reviziju prema postupcima i načinima utvrđenim u ovim okvirima.¹⁵ Državni ured za reviziju organizacijski je ustrojen s jednim središnjim uredom u Zagrebu i s 20 područnih ureda raspoređenih po županijskim središtima kao što je prikazano na slici 1. Glavni državni revizor ima i svog zamjenika koji zajedno s glavnim državnim revizorom upravlja središnjim uredom.

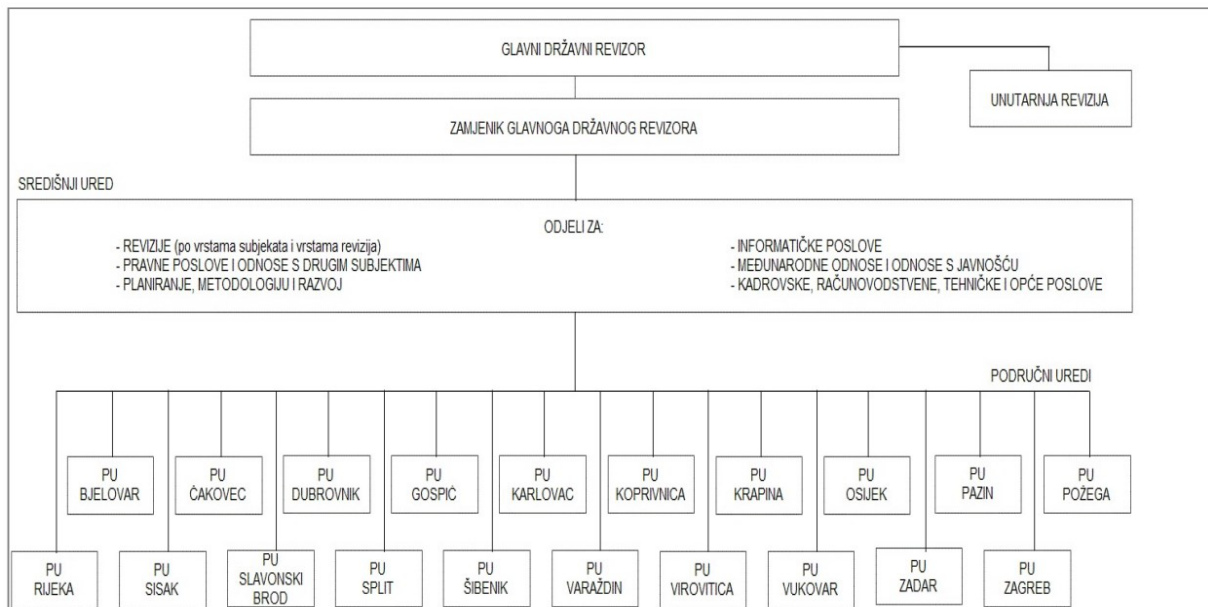
¹³ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine br. 25/19 (2019.) preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>

¹⁴ Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L. (2020). Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

¹⁵ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine br. 25/19 (2019.) preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>

Svaki od područnih ureda ima vlastitog državnog revizora koji je na čelu određenog područnog ureda koji su raspoređeni po županijama.

Slika 1 Organizacijski ustroj Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske



Izvor: Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L. (2020). *Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Državni ured za reviziju ustrojen je kao monokratski ured na čijem se čelu nalazi glavni državni revizor bez sudskih ovlasti, a na čelu DUR-a od 2010. je Ivan Klešić koji obnaša ulogu glavnog državnog revizora.,¹⁶ dok je navedenu funkciju od samog osnutka Ureda obnašala glavna država revizorica Šima Krasić. Državni ured za reviziju član je Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i njegove regionalne organizacije Europske organizacije vrhovnih revizijskih institucija (EUROSAI). Državni ured za reviziju aktivni je sudionik brojnih međunarodnih konferencija, radionica i seminarima, također sudjeluje u mnogim twinning projektima u cilju jačanja kapaciteta vanjske revizije u drugim zemljama. Tijekom 2021. i 2022. godine proveden je twinning projekt sa Sjevernom Makedonijom u čijem su radu sudjelovali i državni revizori iz Republike Bugarske i Republike Estonije.

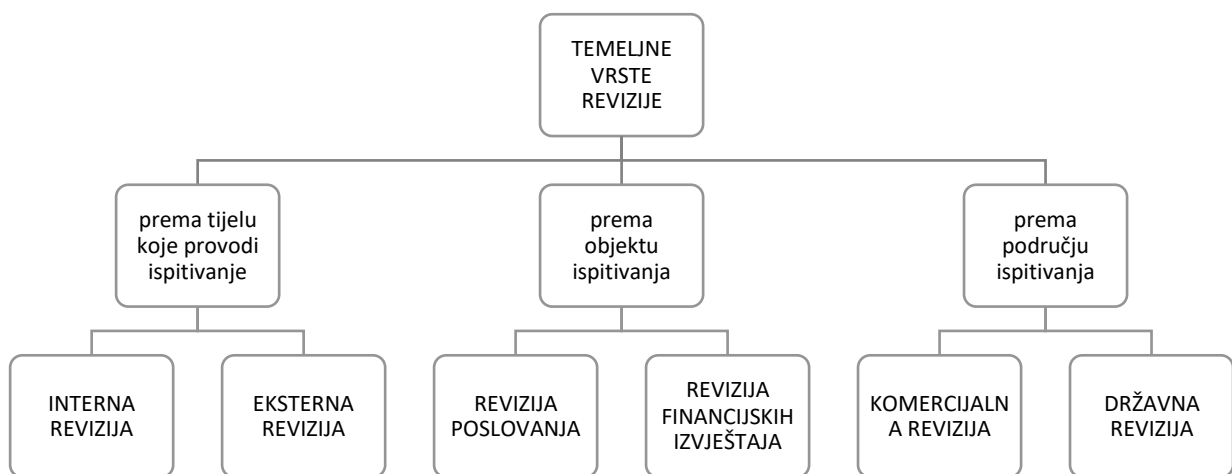
¹⁶ Državni ured za reviziju, Republika Hrvatska (b.d.) Glavni državni revizor, preuzeto 27.srpnja 2023. s <https://www.revizija.hr/o-nama/glavni-drzavni-revizor/17>

2.2 Vrste državne revizije

U različitim literaturama često dolazi da se na različiti način klasificiraju vrste revizije. Ponekad Kako bi se naglasile značajne razlike između pojedinih vrsta revizije, temeljni kriterij za razlikovanje pojedinih revizija su:

- 1) organ koji provodi revizijsko ispitivanje,
- 2) objekt revizijskog ispitivanja i
- 3) područje revizijskog ispitivanja.¹⁷

Slika 2 Temeljne vrste revizije



Izvor: Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L. (2020). Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Temeljem organa koji provodi reviziju razlikuju se interna i eksterna revizija. Interna revizija odnosi se na metode i postupke koje je usvojio menadžment poduzeća, a koje mu pomažu u ostvarivanju ciljeva i pridonosi uspješnom upravljanju poduzećem, dok je eksterna revizija vrsta revizije koju provode eksterni revizori nad financijskim izvještajima. Prema kriteriju objekta revizijskog ispitivanja razlikuju se revizija financijskih izvještaja i revizija poslovanja, a prema posljednjem kriteriju, kriteriju područja ispitivanja razlikujemo komercijalnu reviziju i državnu reviziju kao što je prikazano na slici 2.

¹⁷ Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L. (2020). Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Prilikom proučavanja vrsta revizije važno je staviti naglasak da pojedine vrste revizije proizlaze iz specifičnih aspekata promatranja. Pa je tako, s aspekta organa koji provodi reviziju javnog sektora ili državna revizija ujedno i eksterna revizija jer ju provodi DUR Republike Hrvatske. Prema temeljnim načelima revizije javnog sektora, tri su temeljne vrste revizije javnog sektora, a to su financijska revizija, revizija učinkovitosti i revizija usklađenosti.

2.2.1 Financijska revizija u javnom sektoru

Na utvrđivanje jesu li financijske informacije promatranog subjekta prikazane u skladu sa zakonodavnim okvirom, ali i okvirom financijskog izvještavanja bavi se financijska revizija. To se postiže prikupljanjem odgovarajućih i dostatnih revizijskih dokaza koji omogućavaju revizoru da izrazi mišljenje o tome postoje li u financijskim informacijama značajne pogreške uslijed prijevara ili pogrešaka.¹⁸ Revizori provođenjem revizije provjeravaju pouzdanost financijskih izvještaja, te povećavaju razinu povjerenja korisnika u financijske izvještaje i samim time djeluju u javnom interesu i stvaranju odgovornijeg upravljanja javnim sredstvima. Cilj financijske revizije je omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja sastavljeni financijski izvještaji, uz ovaj cilj, revizori mogu imati i druge ciljeve koji su vezani uz poštivanje zakona, propisa i standarda. Revizori tijekom revizije financijskih izvještaja ova dva cilja moraju međusobno povezati.

Elementi financijske revizije definirani su unutar ISSAI 200 Temeljnim načelima financijske revizije koji se trebaju utvrditi prije početka revizije, a to su tri strane u financijskoj reviziji, predmet revizije, kriteriji koji se koriste i izražavanje uvjerenja. Tri strane u financijskoj reviziji su revizor, odgovorna osoba i predviđeni korisnici. Revizor planira i provodi proces revizije uz pomoć plana revizije koji proveden u skladu sa zakonima i propisima, ali i s nadležnošću vrhovnih revizijskih institucija. Odgovorna strana je najčešće tijelo izvršne vlasti ili javnog sektora koje upravlja javnim sredstvima. Od odgovorne strane se očekuje da javnim sredstvima upravlja u skladu sa zakonima i propisima te snosi odgovornost za pouzdanost informacija u financijskim izvještajima.¹⁹ Korisnici financijskih izvještaja je najčešće zakonodavna vlast, koja predstavlja građane tako što donosi odluke vezane uz javne prihode i rashode. Također

¹⁸ INTOSAI, (2019.) *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* [e-publikacija], preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>

¹⁹ INTOSAI, (2019.) *ISSAI 200 Fundamental Principles of Financial Auditing* [e-publikacija] preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/issai-200.pdf>

korisnici mogu biti i razna ministarstva, druge vrhovne revizijske institucije ili organizacije. Predmet revizije su računovodstveni podatci subjekta nad kojim se provodi revizija, odnosno podatci vezani uz financijski položaj, uspješnost, novčani tok i drugi podatci, a koji su prezentirani u financijskim izvještajima.

U financijskoj reviziji koriste se mjerila za ocjenu ili mjerenje predmeta revizije kako bi se došlo do zaključka, odnosno izrazilo mišljenje o predmetu revizije. Kriteriji temeljem kojih se sastavljaju izvještaji mogu se razlikovati od države do države, no može se raditi i o Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI), Međunarodni računovodstveni standardi izvještavanja javnog sektora (IPSAS) ili nacionalnom zakonodavstvu, u slučaju Republike Hrvatske to su Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI). Financijska revizija provedena u skladu s ISSAI standardima, je revizija s izražavanjem mišljenja kojim se izražava razumno uvjerenje. Razumno uvjerenje je značajno, no nije apsolutno, što znači da se ne može jamčiti da će se postupcima revizije otkriti značajne pogreške.²⁰ Opća načela financijske revizije sadržane su u ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora. ISSAI 100 pomaže u određivanju osnovnih pojmova državne revizije kao što su vrste revizije i subjekti revizije javnog sektora. ISSAI 100 nadograđuje posebne ISSAI-e koji se odnose na pojedine vrste revizije, a to su ISSAI 200 Temeljna načela financijske revizije, ISSAI 300 Temeljna načela revizije učinkovitosti i ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti. ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora daju detaljne upute o svrsi i mjerodavnosti ISSAI-a, o okviru za obavljanje revizije javnog sektora te elementima revizije javnog sektora i načelima koja se primjenjuju pri obavljanju revizije javnog sektora. Načela koja se primjenjuju pri obavljanju revizije su neovisnost i etičnost, profesionalna prosudba, dužna pažnja i skepticizam, kontrola kvalitete, vještine i upravljanje revizijskog tima, rizik revizije, značajnost, dokumentiranost i komunikacija.²¹ Vrlo je važno primjenjivati i poštivati sva navedena načela jer upravo ona pridonose da proces revizije bude kvalitetno, ispravno i neovisno proveden, ali i da izvješće o provedenoj reviziji bude kvalitetno dokumentirano i sastavljeno kako bi izvješća bila razumljiva svim zainteresiranim stranama.

²⁰ Akrap, V., Čoh Mikulec, B., Kasum, V., Kordić, H., Krasić, Š., Mamić Sačer, I., Pernar, L., Rogošić, N., Serdarušić, J., Sever, S., Žager, L. (2009). *Državna revizija*. Zagreb: MASMEDIA

²¹ INTOSAI, (2019.) *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* [e-publikacija], preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>

2.2.2 Revizija učinkovitosti u javnom sektoru

Revizija učinkovitosti fokusirana je na to jesu li programi, aktivnosti, institucije i procesi učinkoviti u skladu s načelom učinkovitosti, ekonomičnosti i djelotvornosti, te postoji li prostora za poboljšanje.²² Učinkovitost se najčešće ispituje u odnosu na odgovarajuće kriterije, odstupanja od tih kriterija i druge moguće nepravilnosti. Revizija učinkovitosti je neovisno, nepristrano i pouzdano ispitivanje kojim se utvrđuju jesu li državna poduzeća, sustavi, projekti, programi ili aktivnosti poslovale, djelovale, odnosno provodile u skladu s načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i svrsishodnosti. Revizija učinkovitosti pridonosi novim vrijednostima i spoznajama tako da daje nove analitičke uvide, raznim interesnim skupinama omogućava dostupnost informacijama, na temelju revizijskih dokaza donosi neovisna i mjerodavna stajališta kao i preporuke koje su zasnovane na analizi revizijskih izvješća.

Cilj revizije učinkovitosti vezan je uz načelo ekonomičnosti, načelo djelotvornosti i načelo svrsishodnosti. Načelo ekonomičnosti podrazumijeva svođenje troškova resursa na najnižu razinu, a korišteni resursi trebaju biti na raspolaganje u odgovarajućoj količini, kvaliteti i po najboljoj cijeni. Najbolje moguće raspolaganje s resursima podrazumijeva načelo djelotvornosti, dok se načelo svrhovitosti odnosi na ispunjenje ciljeva i rezultata, a kako bi se sva načela mogla poštivati bitno je osigurati analizu uvjeta. Najčešće se ti uvjeti odnose na postupke i praksu kako bi se osiguralo kvalitetno upravljanje, ali je važno voditi računa i o institucionalnom i regulatornom okviru. Kod revizije učinkovitosti najčešće se primjenjuje jedan od tri sljedeća pristupa, a to su pristupi usmjereni sustavima, rezultatima i problemima. Glavni cilj je konstruktivno promicati ekonomično, djelotvorno i svrsishodno upravljanje. Revizija učinkovitosti pridonosi i jačanju odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru.²³ Osnovni elementi svih vrsta revizije su istovjetni, pa se tako i kod revizije učinkovitosti pojavljuje revizor, subjekt revizije i korisnici. Subjekt revizije učinkovitosti odnosi se na tijelo koje je obvezno provoditi aktivnosti koje su predmet revizije. Zakonom o Državnom uredu za reviziju propisano je tko može biti subjekt revizije.²⁴ Područje revizije učinkovitosti odnosi se

²² INTOSAI, (2019.) *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* [e-publikacija], preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>

²³ Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L. (2020). *Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

²⁴ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine br. 25/19 (2019.) preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>

na djelatnost ili djelokrug rada koji je obuhvaćen revizijom učinkovitosti, kao što su javne usluge, programi, projekti, aktivnosti.²⁵ Predmet revizije učinkovitosti odnosi se na ono što se revidira. Predmet revizije se određuje i u skladu s ciljem revizije koji je vidljiv u planu revizije. Predmet revizije more biti vezan uz značajnost i rizik određenog područja revizije, kako bi se omogućilo da provođenje revizije osigura dodanu vrijednost, kao što ne treba biti ograničen na određene subjekte i sredstva već može obuhvaćati aktivnosti ili trenutačna stanja. Opća načela revizije učinkovitosti odnosno ISSAI 300 Temeljna načela revizije učinkovitosti su ista kao i kod načela financijske revizije, a to su etičnost i neovisnost, profesionalna prosudba, dužna pažnja i skepticizam, kontrola kvalitete, upravljanje i vještine revizijskog tima, rizik revizije, značajnost, dokumentiranost i komunikacije te je njihova primjena je važna u svim koracima provođenja revizije.

2.2.3 Revizija usklađenosti u javnom sektoru

Revizijom usklađenosti daje se ocjena kojom se utvrđuje je li predmet revizije u skladu sa svim primjenjivim mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji.²⁶ Revizija usklađenosti ocjenjuje je li aktivnost, financijska transakcija i informacija u skladu sa svim mjerodavnim podlogama koje subjekt revizije primjenjuje u svom radu. Cilj revizije usklađenosti jest omogućiti vrhovnoj revizijskoj instituciji da ocjeni jesu li promatrane aktivnosti u skladu s svim mjerodavnim podlogama prema kojima obavljaju svoju djelatnost te uzima u obzir i izvještavanje o tome koliko se promatrani subjekti revizije pridržavaju kriterija i zakona.

Prema ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti osnovni elementi za provođenje revizije usklađenosti su mjerodavne podloge i kriteriji, predmet revizije, tri strane u reviziji i uvjerenja u reviziji usklađenosti. ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti je standard koji se nadovezuje na temeljna načela iz ISSAI-a 100 te ih dodatno nadograđuje kako bi se uklopila u revizije usklađenosti. ISSAI 400 pruža informacije o okviru revizije usklađenosti i različitim načinima provedbe revizije, elementima revizije usklađenosti i načelima revizije usklađenosti. Načela ISSAI-a 400 mogu se koristiti na tri načina, a to su kao temelj za izradu standarda, kao temelj za donošenje nacionalnih normi i kao temelj za usvajanje Smjernica za

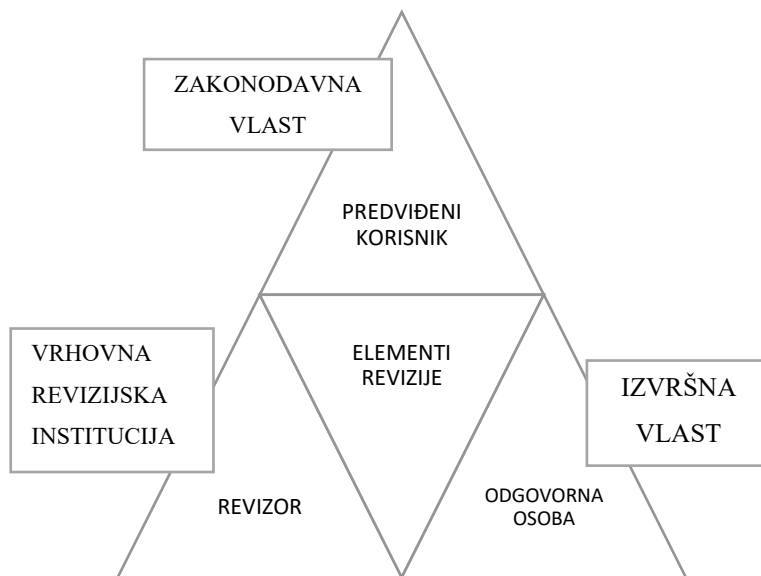
²⁵ Europski revizorski sud (b.d.) Vrhovne revizijske institucije u eu-u i njegovim državama članicama – pregled, preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/#A-6>

²⁶ INTOSAI (b.d.) ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti [e-publikacija] preuzeto 28. srpnja 2023. s https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_400.pdf

reviziju usklađenosti kao mjerodavnog standarda. ISSAI 400 bi se trebao iščitavati i tumačiti u vezi s ISSAI-em 100, koji se primjenjuje i na reviziju usklađenosti.

Kao što je ranije navedeno, i revizija usklađenosti se odvija između tri strane, točnije između subjekta revizije, korisnika revizije i samog revizora, a cilj revizora je prikupiti odgovarajuće i dostatne revizorske dokaze kako bi se na temelju provedene revizije mogao donijeti zaključak. Revizor treba odrediti odgovornu stranu i korisnike revizijskog izvješća. Odgovorna strana je u reviziji usklađenosti izvršna vlast, koja je zapravo subjekt revizije koji je odgovoran za upravljanje javnim sredstvima. Zakonodavna vlast je u većini slučajeva korisnik revizije čiji je posao donositi odluke i utvrđivati prioritete u visini i namjeni javnih prihoda i rashoda, dok vrhovna revizijska institucija obavlja ulogu revizora u procesu revizije usklađenosti kao što je prikazano na slici 3.

Slika 3 Tri strane u reviziji usklađenosti



Izvor: Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L. (2020). *Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Mjerodavne podloge su osnovni element revizije usklađenosti jer iz njihove strukture proizlazi revizijski kriterij koji čini osnovu za način na koji se revizija treba provoditi. Ove mjerodavne podloge mogu obuhvaćati zakone i propise, pravilnike, ugovore, načela koji se primjenjuju u javnom sektoru. Većina mjerodavnih podloga dolazi iz zakonodavnog okvira, te upravo zbog svoje mnogobrojnosti i raznovrsnosti mjerodavnih podloga dolazi do proturječnih odredba ili

razlika u tumačenju, a ponekad može doći i do situacije gdje se primarno zakonodavstvo nije u suglasju sa sekundarnim.²⁷

Kriteriji su parametri koji služe kako bi se dosljedno i korektno ocijenili i mjerili predmeti revizije. Relevantnost, pouzdanost, cjelovitost, usporedivost, prihvatljivost, razumljivost i dostupnost su temeljna obilježja kriterija kako bi kriteriji bili primjereni. Predmeti revizije učinkovitosti mogu biti aktivnosti, financijske transakcije ili informacije, ali predmet ovisi i o djelokrugu vrhovne revizijske institucije, zakonodavstva i područja revizije. Kod revizije usklađenosti, revizor ne daje apsolutno uvjerenje jer u revizijskim postupcima ne obuhvaća u potpunosti predmet revizije, već se primjenjuje određeni stupanj uzorkovanja. Kod ove vrste revizije postoje dvije razine uvjerenja, a to su razumno uvjerenje prema kojem predmet revizije je ili nije u skladu s postojećim kriterijima i ograničeno uvjerenje temeljem kojeg nije uočeno ništa što bi revizora navelo na zaključak da predmet revizije nije u skladu s utvrđenim kriterijima. Opća načela revizije usklađenosti prema ISSAI 400, a koja se dalje razrađuju u ISSAI 4000 odnose se na stručnu prosudbu i skepticizam, vođenje i vještinu revizijskog tima kontrolu kvalitete, rizik revizije, dokumentaciju, komunikaciju i značajnost.

2.3 Standardi državne revizije

Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) posluje kao međunarodna profesionalna organizacija vrhovnih revizijskih institucija koja okuplja oko 200 članica²⁸, a među njima su i vrhovne revizijske institucije (VRI) Francuske Republike, Ujedinjenog Kraljevstva i Republike Hrvatske. Temeljna zadaća INTOSAI-a je osigurati profesionalni okvir za vrhovne revizijske institucije kako bi se promicala učinkovitost i neovisnost revizije javnog sektora, ali i kako bi se povećao položaj i utjecaj VRI-ja. Osnovne pretpostavke za dobru organizaciju i profesionalno postupanje vrhovne revizijske institucije daju INTOSAI načela. INTOSAI standardi sadrže temeljna načela revizije javnog sektora i postavljaju zahtjeve prema kojima vrhovne revizijske institucije trebaju obavljati reviziju javnog sektora. INTOSAI smjernice nisu obvezne za svaku vrhovnu revizijsku instituciju, već su donesene s ciljem da revizorima pomažu u boljem razumijevanju i primjeni ISSAI načela i

²⁷ Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L. (2020). Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

²⁸ INTOSAI (b.d) Members, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.intosai.org/about-us/members>

standarda. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) nastali su na temelju deklaracija iz Tokija i Lime. Limska deklaracija je temeljni dokument svih vrhovnih revizijskih institucija. Limska deklaracija 1977. godine usvojena je na IX. međunarodnom kongresu Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija i predstavlja Magna Chartu državne revizije jer određuje preduvjete za samostalno i učinkovito funkcioniranje vrhovnih revizijskih institucija. Limska deklaracija ima sedam zasebnih cjelina u kojima su razvrstana polazišna načela, a to su:

- opći dio (svrha revizije, prethodna i naknadna revizija, unutarnja i vanjska revizija, financijska revizija, revizija usklađenosti i revizija učinkovitosti),
- neovisnost (neovisnost vrhovnih revizijskih institucija, neovisnost čelnika vrhovnih revizijskih institucija te financijska neovisnost vrhovnih revizijskih institucija),
- odnosi s parlamentom, vladom i drugim državnim tijelima,
- ovlasti vrhovnih revizijskih institucija (ovlasti za obavljanje revizije, zakonsku potporu nalazima vrhovnih revizijskih institucija, mišljenja stručnjaka i drugi oblici suradnje),
- metode revizije, zaposlenike vrhovnih revizijskih institucija te međunarodnu razmjenu znanja,
- izvještavanje (izvještavanje parlamenta i javnosti te metode izvještavanja) i
- ovlasti vrhovnih revizijskih institucija za obavljanje revizije (revizija upravljanja javnim sredstvima, revizija poreza, javnih ugovora i javnih radova, revizija međunarodnih i nadnacionalnih organizacija, ustavne osnove revizijskih ovlasti).²⁹

Okvir profesionalnih standarda INTOSAI-a sastoji se od četiri razine kao što je i prikazano na slici 4. U prvoj razini sadržana su temeljna načela okvira, dok su drugoj (ISSAI-i 10-99) utvrđeni preduvjete za propisni rad i profesionalno postupanje vrhovnih revizijskih institucija u pogledu organizacijskih pretpostavki kojima se obuhvaća neovisnost, transparentnost i odgovornost, etičnost i kontrola kvalitete, a koji su važni za sve revizije koje provode vrhovne revizijske institucije.³⁰ U trećoj i četvrtoj razini obuhvaćene su pojedine vrste revizije te također obuhvaćaju općepriznata profesionalna načela na kojima počiva djelotvorna i neovisna revizija subjekata u javnom sektoru, također se još na četvrtoj razini nalaze Opće revizijske smjernice

²⁹ INTOSAI (2019.) INTOSAI P-1 The Lima Declaration [e-publikacija] preuzeto 28. srpnja 2023. s: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_1_en_2019.pdf

³⁰ INTOSAI (2019.) INTOSAI-P 20 Principles of Transparency and Accountability [e-publikacija] preuzeto 28. srpnja 2023. s: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/INTOSAI_P_20_en_2019.pdf

koje pomažu u što boljem provođenju financijske revizije, revizije učinkovitosti i revizije usklađenosti.

Slika 4 INTOSAI Okvir profesionalnih standarda

INTOSAI - P	INTOSAI NAČELA			
	INTOSAI NAČELA OSNIVANJA (INTOSAI - P 1 - 9)			
	INTOSAI POLAZIŠNA NAČELA (INTOSAI - P 10 - 99)			
ISSAI	INTOSAI STANDARDI			
	TEMELJNA NAČELA REVIZIJE JAVNOG SEKTORA (ISSAI 100 - 129)			
	ORGANIZACIJSKI ZAHTEVI ZA VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE (ISSAI 130 - 199)			
	NAČELA FINANCIJSKE REVIZIJE (ISSAI 200- 299)	NAČELA REVIZIJE UČINKOVITOSTI (ISSAI 300 - 399)	NAČELA REVIZIJE USKLAĐENOSTI (ISSAI 400 - 499)	DRUGI ANGAŽMANI (ISSAI 600 - 699)
	STANDARDI FINANCIJSKE REVIZIJE (ISSAI 2000 - 28999)	STANDARDI REVIZIJE UČINKOVITOSTI (ISSAI 3000 - 3899)	STANDARDI REVIZIJE USKLAĐENOSTI (ISSAI 4000 - 4899)	DRUGI ANFAŽMANI (ISSAI 6000 - 6400)
SMJERNICE	INTOSAI SMJERNICE			
	ORGANIZACIJSKE SMJERNICE VRHOVNIM REVIZIJSKIM INSTITUCIJAMA GUID 1900 - 1999			
	DODATNE SMJERNICE FINANCIJSKE REVIZIJE (GUID 2900 - 2999)	DODATNE SMJERNICE REVIZIJE UČINKOVITOSTI (GUID 3900 - 3999)	DODATNE SMJERNICE REVIZIJE USKLAĐENOSTI (GUID 4900 - 4999)	SMJERNICE DRUGI ANGAŽMANI (GUID 6500 - 6999)
	POSEBNE SMJERNICE O PREDMETIMA ISPITIVANJA GUID 5000 - 5999			
	DRUGE SMJERNICE GUID 9000 - 9999			
POD PREGLEDOM				

Izvor: INTOSAI (b.d.) INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP),preuzeto 28.srpnja 2023.s <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards>

Treća razina u Okviru profesionalnih standarda INTOSAI-a obuhvaća:

- ISSAI 100 - Temeljna načela revizije javnog sektora,
- ISSAI 200 - Temeljna načela financijske revizije,
- ISSAI 300 - Temeljna načela revizije učinkovitosti i
- ISSAI 400 - Temeljna načela revizije usklađenosti.

Budući da su Francuska i Ujedinjeno Kraljevstvo članice INTOSAI-a moraju se pridržavati svih navedenih načela i standarda ISSAI-a. ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora se odnose na sve vrste revizije u javnom sektoru, a ponajprije na državnu reviziju, to su također profesionalni standardi i smjernice koji su neophodni za vjerodostojno, kvalitetno i

profesionalno obavljanje revizije javnog sektora kako bi provedba revizije bila što kvalitetnija, točnija i uspješnija. U ovim standardima sadržane su upute o:

- svrsi i mjerodavnosti ISSAI-a,
- okviru za obavljanje revizije javnog sektora,
- elementima revizije javnog sektora i
- načelima koja se primjenjuju pri obavljanju revizije javnog sektora,³¹

Također sve ove navedene upute sadržane su i u ISSAI 200 Temeljna načela financijske revizije, ISSAI 300 Temeljna načela revizije učinkovitosti i ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti te su pod tima načelima upute razrađene u smjeru, odnosno vrsti revizije za koju su standardi namijenjeni. ISSAI 200 Temeljna načela financijske revizije standard je razvijen kako bi se ključna načela mogla obraditi prilikom provedbe revizije financijskih izvještaja. ISSAI 200 se nadopunjuje na ISSAI 100 i dodatno ih se razrađuje kako bi ih se uklopilo u provođenje financijske revizije nad financijskim podacima. Članicama INTOSAI-a ponuditi sveobuhvatan skup načela, standarda i smjernica za reviziju financijskih izvještaja subjekata javnog sektora je glavna svrha ISSAI 200. Uz ISSAI 200 vezane su i Smjernice za financijsku reviziju (ISSAI 1000-2999) koje se nalaze na četvrtoj razini Okvira ISSAI-a. Načela ISSAI-a 200 mogu se koristiti na tri načina kao osnova:

- za razvoj standarda,
- za usvajanje dosljednih domaćih standarda ili
- za usvajanje Smjernica za financijsku reviziju kao mjerodavnih standarda.³²

Za ISSAI 300 Temeljna načela revizije učinkovitosti i ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti vrijedi sve kao i kod ISSAI-a 200, samo su smjernice razrađene u smjeru revizije učinkovitosti i revizije usklađenosti, odnosno ovisno o kojem se standardu govori. ISSAI 300 i ISSAI 400 također na četvrtoj razini imaju razrađene smjernice za provođenje svake vrste revizije, te se u svim načelima dotičemo pojedinačnih ciljeva i elemenata revizija koja su ranije spomenuta kod poglavlja vrste revizije.

³¹ INTOSAI, (2019.) ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing [e-publikacija], preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>

³² INTOSAI, (2019.) ISSAI 200 Fundamental Principles of Financial Auditing [e-publikacija] preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/issai-200.pdf>

3. SPECIFIČNOSTI DRŽAVNE REVIZIJE FRANCUSKE REPUBLIKE I UJEDINJENOG KRALJEVSTVA

Svaka vrhovna revizijska institucija ima određene specifičnosti po kojima se razlikuje od drugih vrhovnih revizijskih institucija bilo da se radi o njenom organizacijskom ustroju ili modelu vrhovne revizijske institucije ili pak subjektima obuhvaćenih državnom revizijom.

3.1 Povijesni razvoj vrhovnih revizijskih institucija u promatranim zemljama

Vrhovne revizijske institucije su javne institucije zadužene za provođenje državne revizije određene zemlje. Imaju izrazito važan značaj prilikom ocjenjivanja istinitosti i vjerodostojnosti financijskih izvještaja, primjene zakonskih propisa prilikom trošenja javnih sredstava. Nadalje, ove institucije doprinose i sve većem povećanju ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti projekata, aktivnosti i procesa.

3.1.1 Povijesni razvoj vrhovne revizijske institucije u Francuskoj Republici

Vrhovna revizijska institucija Francuske Republike (Cour des Comptes) zadužena je za provođenje revizije javnog sektora. Razvoj vrhovne revizijske institucije u Francuskoj seže u davnu prošlost, te su prvi oblici nadzora i revizije osnovani upravo iz razloga što su svi porezni računi izgubljeni u bitci koju je Richard I. od Engleske vodio protiv Filipa II. tadašnjeg kralja Francuske, koji je zaplijenio sve račune i odbio ih vratiti francuskom kralju.³³

Tako 1256. godine Louis IX., tadašnji kralj Francuske, izdao naređenje kojim je od tadašnjih gradonačelnika Gornje Normandije zahtijevao da mu svake godine dostavljaju i sastavljaju svoje račune kako bi se oni mogli nadzirati.³⁴ U 15. stoljeću, Chambre des Comptes bila je druga najveća institucija monarhije nakon Vijeća Komore. Chambre des Comptes bila je zadužena za nadzor poreza na korištenje zemlje koji je tada bio glavni izvor kraljevskih prihoda. Pravno su se nadzirali računi, ali ako su postojale neke nezakonitosti u tim računima postojale

³³ Cour de comptes (2018.) *Plaquette patrimoine de la Cour de comptes*, preuzeto 28. srpnja 2023. s https://www.ccomptes.fr/system/files/2018-09/20180917-Plaquette-patrimoine-ang_0.pdf

³⁴ Cour de comptes (b.d.) *History*, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/history>

su novčane kazne. Od šesnaestog stoljeća pa nadalje, pariška *Chambre des comptes* gubi svoj utjecaj, te njen prestiž slabi. Izvanredne financije (porezi) uklonjeni su iz njene kontrole, te samo prosudba računovođa ostala netaknuta. Tadašnje provincijske komore postupno su se pripojile kruni i zadržale su svoje korporativne i pojedinačne prednosti. U 17. stoljeću, regulacija financijskog sustava vratila se u isključivu nadležnost kralja i vijeća.

Tijekom revolucije, pariški i pokrajinski *Chambre des Comptes* raspušteni su 17. rujna 1791. godine naredbom, odnosno tadašnjim zakonodavnim aktom. Konstitutivni sastanak ovlastio je zakonodavna tijela da upravljaju državnim računima uz potporu Nacionalnog računovodstvenog odbora (*Bureau de Comptabilité*). Na kraju revolucionarnog razdoblja, nacionalna računovodstvena komisija zamijenila je Računovodstveni odbor koji nije imao dovoljno ovlasti niti sredstava da jamči pravilno korištenje javnih sredstava. Napoleon je 1807. godine odlučio ponovno uspostaviti financijski sud te je zakonom iz te godine osnovan i organiziran današnji *Cour des Comptes* načelu s predsjednikom suda. Bio je jedinstven zbog svoje centralizirane strukture, te je ustrojen kao vlast i obavještavala je samo cara, s krajnje ograničenim djelokrugom. Kontrola se provodila korištenjem postupaka sličnih sudskim sa zapisničkim saslušanjem nakon kojih su se donosile kolektivne odluke, čime se vratili na provođenje kontrole u starom režimu.

Misije vrhovne revizijske institucije Francuske Republike znatno su se tijekom godina proširile. Osim što donosi odluke o javnim sredstvima, Sud osigurava da se javna sredstva pravilno koriste kontrolirajući način na koji se njima upravlja. Također vrhovna revizijska institucija Francuske Republike Ustavom iz 1946. i 1958. provjerava javna poduzeća i tijela od socijalne sigurnosti, koje su kasnije proširene i na privatne organizacije koje primaju sredstva iz državnog proračuna.³⁵ Tijekom sljedećih godina osnovane su razne institucije koja pomažu u radu vrhovne revizijske institucije, pa su tako 1982. godine osnovane Regionalne računске komore koje vrše reviziju lokalnih vlasti. U 2011. godini mnogi su zakoni ojačali ulogu vrhovne revizijske institucije Francuske Republike u ocjenjivanju javnih politika.

³⁵ *Cour de comptes* (b.d.) History, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/history>

3.1.2 Povijesni razvoj vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva

Državni ured za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva neovisni je nadzornik javne potrošnje u Ujedinjenom Kraljevstvu.³⁶ Najranije spominjanje javnog službenika zaduženog za reviziju državnih rashoda odnosi se na revizora državne blagajne iz 1314. godine.

Godine 1559. za vrijeme vladavine kraljice Elizabete I. osnovan je profitabilni ured državne blagajne odgovoran za reviziju računa engleskih časnika s formalnom odgovornošću za reviziju plaćanja i državnoj blagajni. Također se provodio nadzor nad časnicima, kao što su bili rizničari mornarice te su revizori bili zaduženi paziti kako časnici i službenici troše novac koji je bio izdan u predviđene svrhe. Ovaj sustav je imao mnogo mana jer revizori nisu revidirali stvarne rashode odjela kojima upravlja vojska i mornarica, niti je postojao mehanizam koji bi osigurao da su računi proslijeđeni i predani odgovornoj osobi. Taj sustav je potpuno nestao, te je statutom iz 1780. godine osnovano Povjerenstvo za reviziju javnih računa. Od 1834. povjerenici su radili zajedno s nadzornikom državne blagajne koji je bio zadužen za izdavanje sredstava. Parlament je nekoliko stoljeća bio odgovoran za prikupljanje prihoda i odobravanje rashoda, s čime se nacija nije slagala, pa se po tom pitanju odvijao građanski rat, ali parlamentarna kontrola i nadzor javne potrošnje nije bila dovoljno jaka.

Tek su 1860-ih godina poduzeti prvi veliki koraci prema odgovarajućoj financijskoj odgovornosti Parlamenta. Zagovornik reforme bio je William Ewart Gladstone, koji je bio kancelar državne blagajne od 1859. do 1866. godine. Kao kancelar, Gladstone je pokrenuo velike reforme u javnim financijama i odgovornosti Parlamenta. Njegov Zakon o državnoj blagajni i odjelima za reviziju iz 1866. godine zahtijevao je od svih odjela da izrade godišnje račune poznate kao računi izdvajanja. Zakon je uspostavio položaj Kontrolora i glavnog revizora (C&AG) i Odjel blagajne i revizije (E&AD) kako bi se osiguralo pomoćno osoblje unutar državne službe.³⁷ C&AG je dobio dvije glavne funkcije, prva je odobriti izdavanje javnog novca vladi od Banke Engleske, nakon što se uvjerio da je to unutar ograničenja koja je izglasao parlament, i revidirati račune svih vladinih odjela i u skladu s tim izvještavati parlament.

³⁶ Morin, D., Hazgui, M. (2016), "We are much more than watchdogs:: The dual identity of auditors at the UK National Audit Office", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 12 No. 4, pp. 568-589 [e-publikacija] preuzeto 29. srpnja 2023. s <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2015-0063>

³⁷ Exchequer and Audit Departments Act 1866, 1866 c. 39 (Regnal. 29_and_30_Vict) (1866) preuzeto 29. srpnja 2023. s <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/Vict/29-30/39/contents>

Zakon iz 1866. uspostavio je ciklus odgovornosti za javna sredstva. Donji dom skupštine (The House of Commons) odobrava rashode, zatim kontrolor i glavni revizor kontroliraju izdavanje sredstava, račune izrađuju odjeli, a revidiraju ih kontrolor i glavni revizor. Rezultate istraga C&AG-a razmatra namjenski odbor, odnosno Odbor za javne račune koje je Gladstone osnovao 1861. Od 1870-ih, Odbor za javne račune je uzimao dokaze od viših dužnosnika, obično voditelja odjela, koje je Ministarstvo financija imenovalo za računovodstvene službenike.

U početku je Odbor za javne račune i njegovo osoblje moralo ispitati svaku transakciju. To je postalo nestvarno kako se razina vladinih aktivnosti povećavala, osobito tijekom Prvog svjetskog rata. Zakon iz 1921. dopustio je Odboru za javne račune da se djelomično oslanja na sustave kontrole odjela i tako ispita uzorak transakcija, a ne sve njih.³⁸ Ovaj Zakon također zahtijeva od Odbora za javne račune da izvijesti parlament da je novac potrošen u skladu sa željama parlamenta. Od 1960-ih nadalje, parlamentarci i akademici izražavali su zabrinutost da je opseg javne revizije potrebno modernizirati kako bi odražavao značajne promjene u ulozi vlade tijekom dvadesetog stoljeća.

Konkretno, tvrdilo se da postoji potreba za posebnom ovlasti koja bi Odboru za javne račune omogućila da prema vlastitom nahodaženju izvješćuje Parlament o vrijednosti za novac koju su postigla vladina odjela. Reformatori su također tvrdili da bi trebalo uspostaviti snažnije aranžmane kako bi se osigurala neovisnost javnih revizora od vlade. Te su promjene odražene u Zakonu o nacionalnoj reviziji iz 1983. godine te je upravo tim aktom osnovan Državni ured za reviziju koji je zamijenio dotadašnji Odjel za državnu blagajnu i reviziju.³⁹ Na prijelazu stoljeća opet su bile potrebne zakonodavne promjene kako bi se odrazile daljnje promjene u strukturi te vlade. Reforma se bavila ulogom Odbora za javne račune u odnosu na vladina tijela izvan resora i aranžmane upravljanja Državnog ureda za reviziju. Zakon o državnim resursima i računima iz 2000. predvidio je pripremu i reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja za cijeli javni sektor koje će revidirati Odbor za javne račune. Također u sljedećim godinama su slijedila mnoga poboljšanja u radu institucija za reviziju, ali i reforme kojima je Državni ured za reviziju stekao nova područja u kojima će provoditi reviziju.

³⁸ Exchequer and Audit Departments Act 1921 1921 c. 52 (Regnal. 11_and_12_Geo_5) Section 3 (1921.) preuzeto 29. srpnja 2023. s <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo5/11-12/52/section/3>

³⁹ National Audit Office (b.d.) Our History, preuzeto 27. srpnja 2023.. s <https://www.nao.org.uk/about-us/our-history/>

3.2 Regulatorni okvir provedbe državne revizije u promatranim zemljama

Vrhovne revizijske institucije podliježu brojnim regulatornim okvirima kako zasebno (ovisno o državi i ustrojstvu), tako i nekim široke primjene, koji su nadležni za regulaciju vrhovnih revizijskih institucija čak i na međunarodnoj razini. Vrhovne revizijske institucije Francuske Republike i Ujedinjeno Kraljevstva, odnosno vrhovna revizijska institucija Francuske Republike i Državni ured za reviziju su članice INTOSAI-a (Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija) i EUROSAI-a (Europska organizacija vrhovnih revizijskih institucija). Kao članice ovih Organizacija moraju u svome radu primjenjivati sve standarde, zakone i pravila koja proizlaze iz raznih dokumenata. Budući da su obje vrhovne revizijske institucija članice INTOSAI-a moraju se pridržavati:

1. INTOSAI načela- ponajprije Limske i Meksičke Deklaracije,
2. INTOSAI standardi – ISSAI (Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija) i
3. INTOSAI smjernice – GUID.

Prilikom provođenja revizije moraju se pridržavati sljedećih standarda iz Okvira profesionalnih standarda INTOSAI-a:

- ISSAI 100 - Temeljna načela revizije javnog sektora,
- ISSAI 200 - Temeljna načela financijske revizije,
- ISSAI 300 - Temeljna načela revizije učinkovitosti i
- ISSAI 400 - Temeljna načela revizije usklađenosti.

IFRS – International Financial Reporting Standards, još poznat kao IAS – International Accounting Standards (MRS- Međunarodni Računovodstveni Standardi) razvijeni su 1973. godine ponajprije kako bi se uskladile regulative unutar Europske unije, a danas broje čak 140 članica diljem svijeta.⁴⁰ Međunarodni računovodstveni standardi sastoje se od IASB – International Accounting Standards Board, povjerenstva i nadzornog odbora. Kao nadopuna MRS-ima, 2001. su razvijeni MSFI – Međunarodni Standardi Financijskog Izvještavanja. MRS-i reguliraju načine i prezentaciju izvještaja, a MSFI uz transparentnost, fer i istinito prikazivanje podataka dodatno unaprjeđuju MRS-e. Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) je jedna od organizacija zadužena za nadgledanje i kontrolu rada vrhovnih

⁴⁰ IFRS, (b.d.), Supporting materials for IFRS Accounting Standards, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standards/>

revizijskih institucija.⁴¹ Za kontrolu, odnosno reviziju javnog sektora zadužene su VRI-e. Kroz suradnju OECD-a i vrhovnih revizijskih institucija pokušava unaprijediti vjerodostojnost revidiranih subjekata kao i samog nadzora nad njima.

3.2.1 Regulatorni okvir provedbe državne revizije u Francuskoj Republici

Nadalje, uz sve prethodno navedene organizacije i standarde kojima podliježu, svaka vrhovna revizijska institucija također je upravljana drugim regulatornim okvirima i zakonima pa tako svaka VRI ima interno propisane etičke kodekse i interne akte ili statute o radu, a također su regulirane od strane državnih zakona i propisa. Vrhovna revizijska institucije Francuske Republike podliježe i zakonima unutar države, a to su:

- Ustav Francuske Republike (2008.),
- Zakon o sudovima za javne financije (2011.) i
- Posebni zakoni i propisi o revizijama.

Prema Ustavu Francuske Republike članak 47-2 vrhovna revizijska institucija Francuske Republike pomaže Parlamentu u nadziranju djelovanja Vlade. Pomaže Parlamentu i Vladi u praćenju provedbe zakona o financijama i zakona o financiranju socijalnog osiguranja, kao i u ocjeni javnih politika. Svojim javnim izvješćima doprinosi informiranju građana. Računi javnih uprava moraju biti zakoniti i vjerni. Oni pružaju istinit i pošten prikaz rezultata upravljanja, imovine i financijske situacije navedenih javnih uprava.⁴²

3.2.2 Regulatorni okvir provedbe državne revizije u Ujedinjenom Kraljevstvu

Državni ured za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva primjenjuje i pridržava se sljedećih zakona i propisa koji su važni za revizijske standarde kod obavljanja revizije:

- Zakon o Ministarstvu financija i revizije (1866.),
- Zakon o Ministarstvu financija i revizije (1921.),

⁴¹ OECD (b.d.), External Audit – Supreme Audit Institutions, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.oecd.org/gov/external-audit-supreme-audit-institutions.htm>

⁴² Elysee (b.d.) The Constitution of the Fifth Republic, preuzeto 29. srpnja 2023. s <https://www.elysee.fr/en/french-presidency/constitution-of-4-october-1958>

- Zakon o državnoj reviziji (1983.),
- Zakon o državnim resursima i financijskim izvještajima (2000.),
- Zakon o trgovačkim društvima (2006.),
- Zakon o proračunskoj odgovornosti i državnoj reviziji (2011.) i
- Zakon o reviziji i odgovornosti na razini tijela lokalne vlasti (2014.)⁴³

Zakon o Ministarstvu financija i reviziji iz 1866. je zakon koji objedinjuje dužnost državne blagajne i odjela za reviziju za reguliranje primanja, čuvanja i izdavanja javnog novca, te za reviziju njegovih računa. Godine 1912. donesena je nadopuna prvotnog zakona iz 1866. Zakon o državnoj reviziji iz 1983. godine je zakon o jačanju parlamentarne kontrole i nadzora trošenja javnog novca donošenjem novih odredbi za imenovanje i status glavnog kontrolora i glavnog revizora, uspostavljanjem Komisije za javne račune i Državnog ureda za reviziju te donošenjem novih odredbi za promicanje ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti u korištenju takvog novca od strane državnih odjela i drugih vlasti i tijela. Zakon o proračunskoj odgovornosti i državnoj reviziji iz 2011. godine govori o državnoj reviziji, ali i o državnom uredu za reviziju odnosno koliko dugo netko može biti državni revizor, koje su njegove obveze, ali i o Povelji o proračunskoj odgovornosti koja se odnosi na provedbu i formuliranje fiskalne politike i politike za upravljanje javnim dugom.

3.3 Subjekti državnih revizija Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva

Subjekti državne revizije su mnogobrojni, najčešće se odnose na tijela središnje i lokalne vlasti, javnih tijela, ali i poduzeća od javnog značaja. U svakom procesu državne revizije prema definiciji se ispituju financijski izvještaji tijela središnje uprave, što se u većini zemalja odnosi na razna ministarstva i vladine urede. Subjekti promatranih revizijskih institucija Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva se u određenoj mjeri razlikuju, no kao što se razlikuju tako imaju i slične ili čak iste subjekte nad kojima se provodi državna revizija.

⁴³ ICAEW (2021.), Audit Regulations and Guidance [e-publikacija] preuzeto 29. srpnja 2023. s <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/working-in-the-regulated-area-of-audit/audit-regulations-and-guidance-effective-from-1-january-2021.ashx?la=en>

3.3.1 Subjekti državne revizije u Francuskoj Republici

U svim sektorima gospodarstva postoje subjekti obveznici državne revizije. U Francuskoj, prvi subjekti koji su bili predmet zakonske revizije bila su društva s ograničenom odgovornošću koja su bila obvezna zakonom iz srpnja 1867. godine imenovati jednog ili više revizora za reviziju njihovih financijskih izvještaja. Tijekom godina, opseg subjekata koji podliježu zakonskoj reviziji je redovito rasla, uzimajući u obzir veličinu i prirodu subjekta. Takvo proširenje opsega zakonske revizije dovela je do toga da je revizija prisutna u svim sektorima gospodarstva, uključujući i neprofitne organizacije i javni sektor.

Najčešći subjekti državne revizije u Francuskoj su središnja vlast, državna poduzeća, javna tijela i drugi korisnici, odnosno VRI Francuske Republike revidira:

- sve državne uprave i račune,
 - račune Predsjedništva Republike, Narodne skupštine i Senata,
 - ministarstva (središnje uprave, odjele s odgovornostima na nacionalnoj razini i decentralizirane odjele),
 - državne agencije i njihovu teritorijalnu mrežu i
 - poduzeća u javnom vlasništvu
- upravljanja i račune za zaštite socijalne sigurnosti,
- upravljanje i račune lokalnih vlasti (od općinske do regionalne razine) i njihovih agencija, javnih bolnica, srednjih škola itd.,
- javna sredstva dodijeljena privatnim subjektima,
- sredstva koja koriste dobrotvorne organizacije u slučaju kada su sredstva donirana putem javnih kampanja i
- sredstva koja koriste privatni subjekti, ako ta sredstva potječu iz privatnih bespovratnih sredstava oslobođenih poreza.⁴⁴

Dugi niz godina zakon redovito proširuje opseg djelovanja ovlaštenih revizora u neprofitnim organizacijama. Cilj je osigurati povećanje povjerenja donatora većom transparentnosti računa.

⁴⁴ Europski revizorski sud (b.d.) Vrhovne revizijske institucije u eu-u i njegovim državama članicama – pregled, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/#A-6>

Stoga je bitno znati kako se javna sredstva koriste i raspodjeljuju, pa se upravo zbog ranije navedenog revidiraju dobrotvorne organizacije kada:

- obavljaju gospodarsku djelatnost i prelaze dva od tri sljedeća kriterija:
 - 50 zaposlenika,
 - 3,1 milijuna eura prometa ili resursa i
 - 1,55 milijuna eura ukupne imovine.
- imaju koristi od subvencija francuske državne javne vlasti za godišnji globalni iznos od preko 153.000 eura i
- od donatora primaju godišnji dar u ukupnom iznosu od 153.000 eura za koje je izdana porezna potvrda.⁴⁵

Svi subjekti imaju interes imati vanjske kontrole neovisno radi li se o velikim ili malim poduzećima, javnom interesu ili privatnim entitetima, subjekata u državnom vlasništvu, neprofitnim dobrotvornim organizacijama, te sve one trebaju pokazati transparentnost prema svojim dionicima.

3.3.2 Subjekti vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva

Ujedinjeno Kraljevstvo također broji mnoge subjekte državne revizije iz različitih područja, neovisno radi li se o državnom tijelu ili javnom poduzeću. Lokalnu i regionalnu upravu u Ujedinjenom Kraljevstvu revidiraju odvojene organizacije. Lokalnu upravu revidiraju revizori koje imenuje Revizorsko povjerenstvo.

Revidiraju se računi javnog sektora, uključujući:

- sve državne odjele,
- izvršne agencije,
- specifična kategorija javnih tijela središnje vlade koja su administrativno klasificirana od strane Ureda Kabineta(Kabinet je vrh britanske izvršne vlasti),
- tvrtke, revidirane na dobrovoljnoj osnovi ili prema statutu,
- dobrotvorne organizacije,

⁴⁵ CNCC (2014.) THE FRENCH STATUTORY AUDIT [e-publikacija] preuzeto 29. srpnja 2023. s: https://cdn.cncc.fr/download/cncc_plaquetteinstitutvangelaise_web_nov2014.pdf

- te ostale subjekte uključene u državni proračun ili od javnog interesa.

Specifična kategorija javnih tijela središnje vlade se dijeli na tri dijela, a to je izvršna agencija, javno tijelo koje nije dio resora i odjeli koji nisu pod kontrolom ministra. Izvršna agencija (EA) jasno je određena jedinica odjela središnje Vlade. Administrativno je zasebna, ali pravno ostaje njegov dio. Usredotočena je na postizanje specifičnih rezultata unutar okvira odgovornosti prema ministrima. Primjeri izvršnih agencija uključuju Agencija za izdavanje dozvola vozačima i vozilima, Služba za zatvore i uvjetnu kaznu Njegovog Veličanstva⁴⁶ i Vladina Agencija. Javno tijelo koje nije dio resora (NDPB) je tijelo koje ima ulogu u procesima nacionalne vlasti. To nije vladin odjel, već djeluje odvojeno od ministara. NDPB imaju različite uloge. Neki savjetuju ministre, dok drugi obavljaju izvršne ili regulatorne funkcije. Oni rade unutar strateškog okvira kojeg su postavili ministri. Primjeri NDPB-ova uključuju Britansko vijeće, Agenciju za okoliš i Izvršnu upravu za zdravlje i sigurnost. Odjel koji nije pod kontrolom ministra (NMD) je vladin odjel sam po sebi, ali nema vlastitog ministra. Međutim, on je odgovoran Parlamentu preko svojih ministara pokrovitelja. Odjel koji nije ministarski ima osoblje državnih službenika i obično ima vlastitu procjenu i račune. Primjeri NMD-ova uključuju Agenciju za standarde hrane, poreznu i carinsku upravu Njegovog Veličanstva i Ofgem⁴⁷.

3.4 Organizacijski ustroj vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije djeluju u ime i za račun države, a mogu biti ustrojene kao sud, odbor, komisija, zakonodavni ured ili ministarstvo.⁴⁸ Postoje tri temeljna oblika organizacijskog ustroja, pa VRI-e mogu biti ustrojene kao računski sud sa sudskim ovlastima, kolegijalno tijelo, bez sudskih ovlasti, ali s kolegijalnim odlučivanjem sličnim kao kod sudova i monokratski ured. Računski sud sa sudskim ovlastima je situacija kada je državna revizija dio sudske vlasti, a neovisna je o zakonodavnoj i izvršnoj vlasti. Članovi suda su suci, a primarna orijentiranost je na provjeru zakonitosti, a manje na ispitivanje učinkovitosti i djelotvornosti. Ovaj način ustrojstva javlja se u Francuskoj, Belgiji, Italiji, Portugalu i Grčkoj. Kolegijalno

⁴⁶ His Majesty's Prison and Probation Service odnosi se na izvršnu agenciju Ministarstva pravosuđa odgovorna za popravne službe u Engleskoj i Walesu.

⁴⁷ Ofgem je regulatorno tijelo Ujedinjenog Kraljevstva za energiju.

⁴⁸ Mamić Sačer, I., Vuković, D., Pavlić, I. (2015). Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, preuzeto 30. srpnja 2023. s: <https://hrcak.srce.hr/204414>

tijelo bez sudskih ovlasti na čelu nema jednu osobu već ima odbor, tj. kolegij, senat ili plenum, te je specifično po kolegijalnom odlučivanju koje se javlja u Češkoj, Njemačkoj, Luksemburg, a na ovaj način je ustrojen i Europski revizorski sud.⁴⁹ Monokratski ured na čelu s glavnim državnim revizorom donosi konačne odluke na najvišoj razini, te vrhovna revizijska institucija ustrojena na ovaj način nema sudske ovlasti. Na ovaj način su ustrojene vrhovne revizijske institucije Danske, Mađarske, Ujedinjenog Kraljevstva i Republike Hrvatske.

Uz organizacijski ustroje vežu se i tri osnovna modela vrhovnih revizijskih institucija koja se mogu promatrati na internacionalnoj razini. Prvi model je Napoleonom model koji je još poznat i kao pravosudni model. Vrhovna revizijska institucija prema ovom modelu djeluje kao neovisno tijelo koje je integrirano u pravosudni sustav temeljem kojeg ima određene sudske ovlasti. Karakteristike ovog modela su da parlament na nacionalnoj razini odobrava javnu potrošnju, Ministarstvo financija zaduženo je za uspostavu i implementaciju pravila te Ministarstvo ima ulogu interne revizije. Kod ovog modela vrhovna revizijska institucija usvaja ciklički pristup reviziji umjesto da reviziju provodi na godišnjoj razini, budući da je u ovom modelu vrhovna revizijska institucija u ulozi suda dužna je provjeravati zakonitosti i djelovati upravo prema rezultatima revizije, a posljednja karakteristika Napoleonovog modela je mogućnost ex ante kontrole i ex post revizije. Kao što svaki model ima određene nedostatke tako ima i Napoleonov. Na smanjenje transparentnosti utječe ograničena parlamentarna kontrola, sud zadržava izrečene novčane kazne koje bi se trebale vratiti u državni proračun i time dolazi do sukoba interesa, a posljednji nedostatak je diskrecijsko pravo na sudske sporove. Sljedeći model naziva se Westminster model poznat još kao anglosaksonski ili parlamentarni model. Ovaj model karakterizira uska povezanost vrhovne revizijske institucije s vladom i parlamentom, kao i centraliziranost budući da se na čelu nalazi glavni državni revizor koji donosi sve odluke. Neke od sljedećih karakteristika su i zahtijevanje aktivne suradnje s parlamentom koji ujedno i odobrava izdatke za rad, obveznici državne revizije, točnije državna tijela i drugi subjekti od javnog interesa podnose svoja godišnja izvješća i podliježu kontroli vrhovne revizijske institucije, a nakon provedene revizije, VRI dostavlja svoje izvješće parlamentu. Kod ovog modela prioritet je financijska revizija, te je ovaj model najviše usklađen s Limskom deklaracijom i INTOSAI-jem. Nedostaci Westminsterkog modela su da parlament mora aktivno sudjelovati u radu vrhovne revizijske institucije, glavni revizor koji snosi svu odgovornost i moć mora imati visoku razinu integriteta, neovisnost i povjerenje te se kroz

⁴⁹ Vulas, N. (2020.) Komparativna analiza vrhovnih revizorskih institucija u EU, preuzeto 30. srpnja 2023. s: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:933406>

financijsku reviziju kontrolira zakonitost i pravilnost, a trebale bi se kontrolirati kroz reviziju učinkovitosti. Članovi koji formiraju upravni odbor s predsjednikom na čelu koji zajednički odlučuju je model odbora ili kolegija. Ovaj model je sličan Westminster modelu budući da nema sudskih ovlasti i direktno podliježe parlamentu. Članovi imaju slobodu u provođenju metodologije rada, ovisno o području odgovornosti, čime se javljaju razlike u pristupu i provođenju revizije, parlament je visoko uključen u rad vrhovne revizijske institucije, članovi se prema profesionalnoj pozadini mogu razlikovati i postoji vrlo niska mogućnost zlouporabe pozicija zbog samo raznolikosti unutar same vrhovne revizijske institucije. Problem ovog modela je sporo donošenje odluka i neovisnost članova o odlučivanju o jedinstvenom modelu rada.

3.4.1 Organizacijski ustroj vrhovne revizijske institucije Francuske Republike

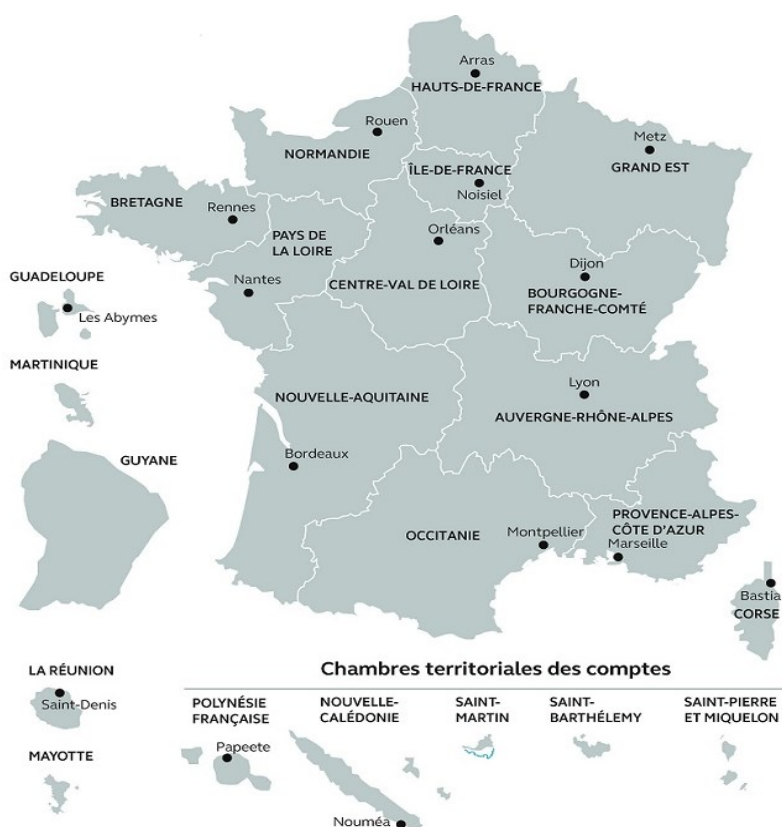
Vrhovna revizijska institucija Francuske ustrojena je kao računski sud sa sudskim ovlastima, a model temeljem kojeg djeluje ova vrhovna revizijska institucija je Napoleonov model. Na čelu VRI-je Francuske nalazi se predsjednik koji ima neograničeni mandat, a koji je ograničen zakonski definiranim odlaskom u mirovinu. Trenutačni predsjednik je Pierre Moscovici, kojeg je imenovalo Vijeće ministara na prijedlog predsjednika Vlade. Radom Suda upravlja kolegij koji se sastoji od prvog predsjednika i šest predsjednika komora. Vrhovna revizijska institucija Francuske republike organizirana je u šest komora po sektoru. Na čelu lokalnih sudova nalaze se predsjednici koji su članovi vrhovne revizijske institucije Francuske. Glavni tužitelj, glavni odvjetnici i regionalni financijski tužitelji su neovisni od Suda i djeluju kao javni tužitelji.⁵⁰

Ova institucija ima 13 regionalnih i 10 inozemnih komora, tj Regionalnih i teritorijalnih računovodstvenih komora (fra. *chambres regionales et territoriales des comptes* – CRTCs) prikazanih na slici 5. Regionalne i teritorijalne računovodstvene komore su neovisni sudovi koji upravljaju računima, ispituju upravljanje i reviziju proračunskog poslovanja regionalnih tijela i njihovih javnih institucija. Propisi koji uređuju rad ove institucije su Ustav, Kodeks sudova za javne financije, posebni revizijski zakoni i regulativa.⁵¹

⁵⁰ Europski revizorski sud (b.d.) Vrhovne revizijske institucije u eu-u i njegovim državama članicama – pregled, preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/#A-6>

⁵¹ Cour des Comptes (b.d.) Cour des Comptes, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.ccomptes.fr/en/cour-des-comptes>

Slika 5 Regionalne i teritorijalne računске komore



Izvor: Cour des Comptes (b.d.) Chambres régionales et territoriales, preuzeto 30. srpnja 2023. s <https://www.ccomptes.fr/fr/chambres-regionales-et-territoriales/role-et-activites>

Regionalni i teritorijalni sudovi neovisni su sudovi koji ispituju upravljanje i vrše reviziju proračunskog poslovanja regionalnih vlasti i njihovih javnih institucija. Na taj način žele osigurati ispravnost i kvalitetu lokalnog javnog upravljanja, provjerite jesu li financije regionalnih vlasti uravnotežene i jesu li lokalni računi pouzdani. Imaju široke ovlasti za informiranje javnosti, kao i za prisiljavanje na ispravljanje nepravilnosti i ispravljanje grešaka u upravljanju. Na taj način doprinose transparentnosti javnog upravljanja. Od 1982., kada su osnovani, veze između vrhovne revizijske institucije i regionalnih i teritorijalnih sudova neprestano su jačale. Dio njihovog rada objavljen je u godišnjem javnom izvješću VRI-ja. Drugi aspekt, odnosi se na javna tematska izvješća. To su rezultati njihovih istraga, obično u suradnji s vrhovnom revizijskom institucijom. Regionalni i teritorijalni sudovi doprinose evaluaciji javnih politika i načina na koji se one provode na lokalnoj razini. Predsjednik vrhovne revizijske institucije Francuske predsjedava vijećem. Voditelji CRTC su suci VRI-a. Glavni tužitelj pri vrhovnoj revizijskoj instituciji Francuske Republike vodi mrežu financijskih tužitelja za Regionalne i teritorijalne sudove. Sud razmatra žalbe upućene od CRTC-a te upravlja proračunskim sredstvima i osobljem CRTC-a. Vijeće obveznih doprinosa dolazi pod okrilje

vrhovne revizijske institucije Francuske. Zadužen je za procjenu ekonomskih, društvenih i proračunskih učinaka svih obveznih doprinosa i promjena u njima, kao i za davanje preporuka o svim pitanjima koja se odnose na obvezne doprinose.⁵²

3.4.2 Organizacijski ustroj vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva

Državni ured za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva temeljem Zakon o proračunskoj odgovornosti i nacionalnoj reviziji iz 2011. uspostavljen je kao pravni subjekt sa statutarnim odborom koji podržava statutarne funkcije Kontrolora i glavnog revizora (C&AG). Državni ured za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva je uspostavljen kao monokratski ured na čelu s predsjednikom, dok je model vrhovne revizijske institucije Westminster model.

Zakon je modernizirao upravljačke aranžmane vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva, istovremeno štiteći neovisnost C&AG-a u pitanjima revizije. Zakon:

- osniva Državni ured za reviziju u Ujedinjenom Kraljevstvu kao korporativni subjekt, sa statutarnom upravom,
- zahtijeva da C&AG i predsjedavajućeg imenuje Njezino Veličanstvo Kraljica, nakon obraćanja Parlamentu od strane premijera,
- utvrđeno je da je Komisija za javne račune (TPAC) službeno odgovorna za imenovanje neizvršnih članova odbora NAO-a i vanjskog revizora NAO-a i
- zahtijeva da se odbor Državnog ureda za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva dogovori o Kodeksu prakse koji detaljno opisuje kako će odnos između odbora i C&AG funkcionirati u praksi. Ovaj Kodeks mora odobriti Komisija za javne račune.⁵³

Glavni kontrolor i revizor (C&AG) dužnosnik je Skupštine Donjeg doma sa zakonskim odgovornostima i ovlastima za reviziju financijskih izvješća te pravo ispitivanja svrhe korištenja resursa od strane tijela središnje vlade i niza drugih javna tijela. C&AG ima potpunu diskreciju pri obavljanju svojih funkcija, podložno svim relevantnim pravnim ograničenjima.

⁵² Lopižić, I. (2015) Javna uprava i politički sustav u Francuskoj: središnja uloga države, uprave i prava, preuzeto 1. kolovoza 2023. s: <https://hrcak.srce.hr/139229>

⁵³ National Audit Office, UK, (2022.) Code of Practice dealing with the relationship between the National Audit Office and the Comptroller and Auditor General, preuzeto 1. kolovoza 2023. s <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/03/Code-of-Practice-dealing-with-the-relationship-between-the-NAO-and-the-Comptroller-and-Auditor-General.pdf>

Predsjednika NAO-a imenovala je kraljica Elizabeta II. na period od 10 godina, a sadašnji predsjednik je Gareth Davis koji je također kontrolor i glavni revizor, te je dužnosnik Skupštine Donjeg doma. Predsjednik ovjerava račune svih državnih ministarstava i mnogih drugih tijela javnog sektora.⁵⁴ C&AG ima zakonske ovlasti izvješćivati Parlament o tome jesu li vladini odjeli i tijela koja se financiraju, učinkovito i djelotvorno koristili svoje resurse. Odbor NAO-a odgovoran je Parlamentu putem Komisije za javne račune (TPAC). Komisija za javne račune odgovoran je za određivanje proračuna NAO-a, provjeru učinka, imenovanje neizvršnih članova odbora (s izuzetkom predsjednika) i imenovanje vanjskog revizora NAO-a. TPAC obično održava 2-3 javne sjednice u parlamentu godišnje kako bi ih pozvao na odgovornost. Izvršni tim odgovoran je za podršku C&AG-u u vođenju NAO-a. Sastoji se od šest izvršnih direktora, te uz C&AG koji predsjedava njegovim sastancima. Svaki izvršni direktor ima funkcionalnu odgovornost za izvedbu područja rada NAO-a i za vođenje jedne od šest skupina.⁵⁵

Odbor Državnog ureda za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva osigurava učinkovit nadzor i oblikuje strateško razmišljanje NAO-a. Odbor je odgovoran za :

- promicanje visokih standarda u upravljanju NAO-om,
- dogovaranje i zajedničko predstavljanje strategije i proračuna za NAO s C&AG-om,
- osiguravanje učinkovitog rada NAO-a kako bi C&AG mogao ispuniti svoje odgovornosti,
- pružanje podrške i savjeta C&AG-u u njegovim dužnostima i
- donošenje neovisne misli kroz iskustvo neizvršnih članova izvan NAO-a.⁵⁶

Odbor ima pet neizvršnih i četiri izvršna člana uključujući C&AG. Kraljica je 10. siječnja 2021., nakon potvrde Parlamenta, imenovala predsjednicu odbora, Dame Fionu Reynolds. Komisija za javne račune (TPAC) imenuje ostala četiri neizvršna člana.

Svake godine vanjski revizor kojeg imenuje TPAC revidira financijska izvješća NAO-a. Revizorsko izvješće uključeno je u godišnje izvješće i račune NAO-a i predano TPAC-u koji

⁵⁴ Lynn Bradley, Alvise Favotto, John McKernan (2022.) Local authority audit in England, playing the field?, preuzeto 1. kolovoza 2023. s: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/faam.12350>

⁵⁵ National Audit Office, UK, (2022.) Code of Practice dealing with the relationship between the National Audit Office and the Comptroller and Auditor General, preuzeto 1. kolovoza 2023. s <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/03/Code-of-Practice-dealing-with-the-relationship-between-the-NAO-and-the-Comptroller-and-Auditor-General.pdf>

⁵⁶ National Audit Office, UK (b.d.) Governance and transparency, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.nao.org.uk/about-us/governance/>

podnosi godišnje izvješće NAO-a u Parlamentu. Osim toga, vanjski revizor svake godine provodi studiju vrijednosti za novac na području djelovanja NAO-a kako bi utvrdio jesu li resursi korišteni učinkovito i djelotvorno.

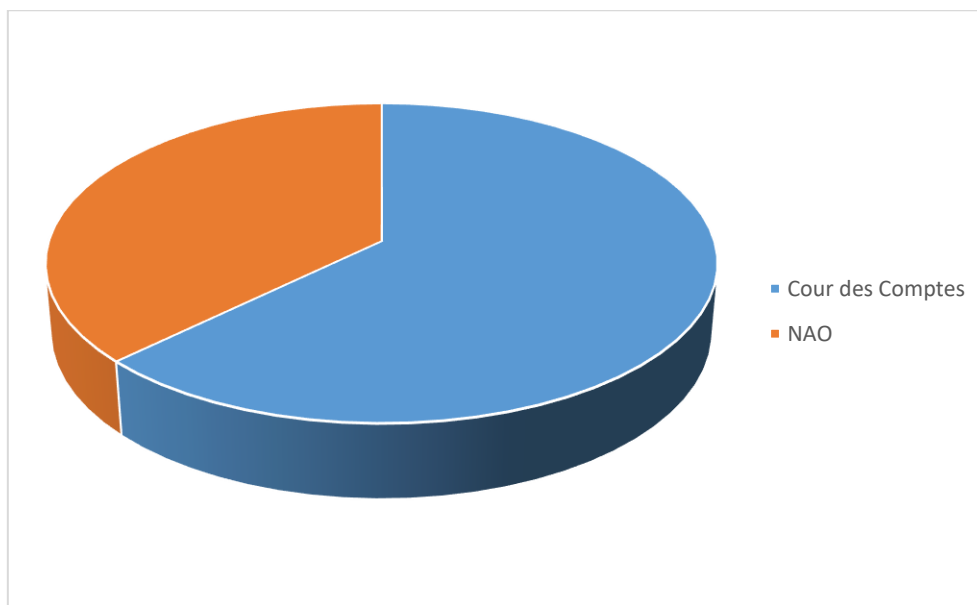
4. KOMPARATIVNA ANALIZA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA FRANCUSKE REPUBLIKE I UJEDINJENOG KRALJEVSTVA

4.1 Analiza provedenih financijskih revizija od strane vrhovnih revizijskih institucija

Financijska revizija usmjerena je na proces utvrđivanja jesu li financijske informacije promatranog tijela, odnosno subjekta u skladu s okvirom financijskog izvještavanja i zakonodavnim okvirom. Rezultate financijskih revizija NAO podnosi Parlamentu, dok Cour des Comptes rezultate financijskih revizija također podnosi Parlamentu.

U razdoblju od 2019. godine pa sve do 2023. godine prema dostupnim informacijama temeljem javno dostupnih izvještaja, vrhovna revizijska institucija Francuske Republike je u ovom periodu provela 107 financijskih revizija, dok je vrhovna revizijska institucija Ujedinjenog Kraljevstva provela tek 64 financijske revizije, što je znatno manje u odnosu na vrhovnu revizijsku instituciju Francuske Republike kao što je prikazano na grafu 1.

Graf 1 Provedene financijske revizije promatranih zemalja u periodu od 2019. do 2023. godine



Izvor: NAO, UK (b.d), Financial audit preuzeto 1. kolovoza 2023. s https://www.nao.org.uk/?s=&post_type=report&topic=&department=&start_year=2023&end_year=2023&orderby; Cour des Comptes, (b.d.)2022 Annual public report preuzeto 1. kolovoza 2023. s <https://www.ccomptes.fr/en/publications/2022-annual-public-report>

Provođenje financijske revizije od strane vrhovnih revizijskih institucija izrazito je važno za poslovanje države kako bi se točno odredilo kako se troše javna sredstva koja se prikupljaju od strane građana, raznih projekata i slično, a koji su namijenjeni za javnu potrošnju. Javno dostupnim revizijskim izvješćima stvara se transparentan odnos države sa stanovništvom, ali i drugim zainteresiranim korisnicima.

4.1.1 Provedene financijske revizije vrhovne revizijske institucije Francuske Republike

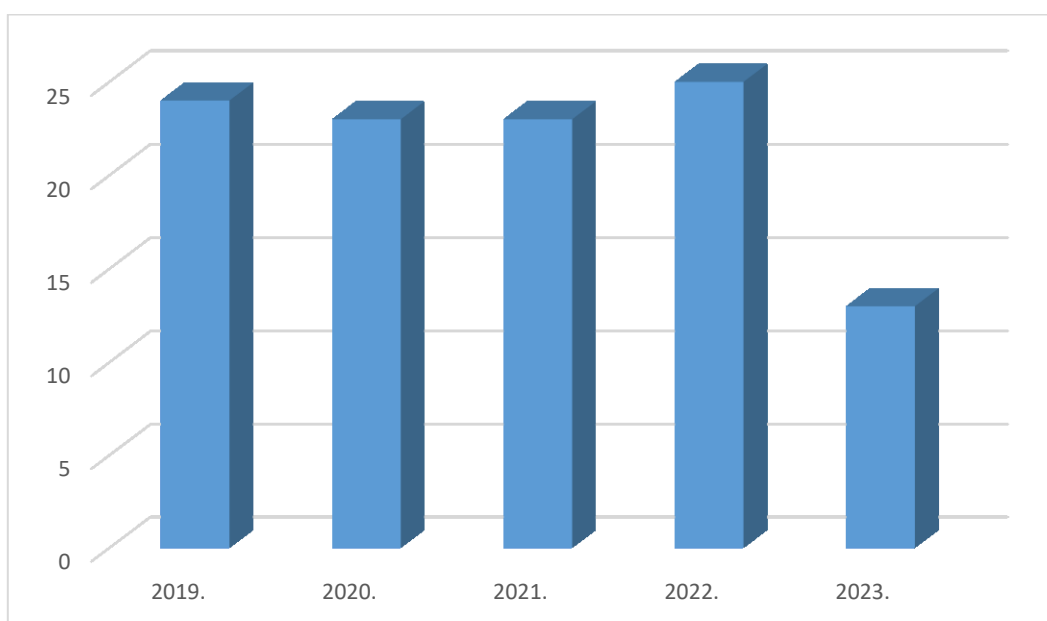
Cour des Comptes objavljuje:

- opće godišnje izvješće kojim je se obuhvaća 15 do 20 tema, koje se dostavlja i predsjedniku Republike,
- godišnje izvješće o izvršenju državnog proračuna i rezultatima za prethodnu godinu,
- godišnju ovjeru državnih financijskih izvještaja za prethodnu godinu,
- godišnju procjenu stanja javnih financija i izgleda za tekuću godinu,
- godišnje izvješće o izvršenju proračuna za sustav socijalnog osiguranja i godišnju ovjeru povezanih financijskih izvještaja za prethodnu godinu,
- godišnje izvješće o lokalnim javnim financijama za prethodnu godinu,
- od pet do deset tematskih izvješća svake godine,
- izvješća o „brzim revizijama”, od kojih svako ima dvadesetak stranica – u tim se revizijama koriste ubrzani postupci analize novih mjera javne potpore i iznose korisne primjedbe i opažanja za daljnji rad,
- sva izvješća o uporabi privatnih bespovratnih sredstava u dobrotvornim organizacijama,
- sva glavna izvješća koja se dostavljaju vladi (upućena relevantnim ministrima).

Vrhovna revizijska institucija Francuske Republike ne objavljuje sve provedene financijske revizije javno već samo u prosjeku 15 do 20 tema, odnosno subjekata i predmeta revizije. Prema javno dostupnim godišnjim izvještajima provedenih revizija, vrhovna revizijska institucija Francuske Republike, Cour des Comptes provela je 24 financijske revizije 2019. godine. U iduće dvije godine provele su se ukupno 46 revizija, točnije po 23 financijske revizije u godinama 2020. i 2021. U 2021. godini provedene su financijske revizije solidarnog fonda, francuskih željeznica, pojedinih zdravstvenih sektora, također je provedena financijska revizija nad Institutom za istraživanje i razvoj i mnogih drugih kao što je prikazano na grafu 2.

U sljedećoj godini, odnosno 2022. provedeno je 25 financijskih revizija, a neke od njih su revizija vladinih potpora studentima, porezne mjere za potporu kompanijama, sigurnost ponude zdravstvenih proizvoda i rezerve mirovinskog fonda. Za sada je u 2023. godini obavljeno samo 13 financijskih revizija čiji su podatci javno dostupni, no očekuje se da će do kraja godine taj broj povećati.

Graf 2 Provedene financijske revizije vrhovne revizijske institucije Francuske Republike



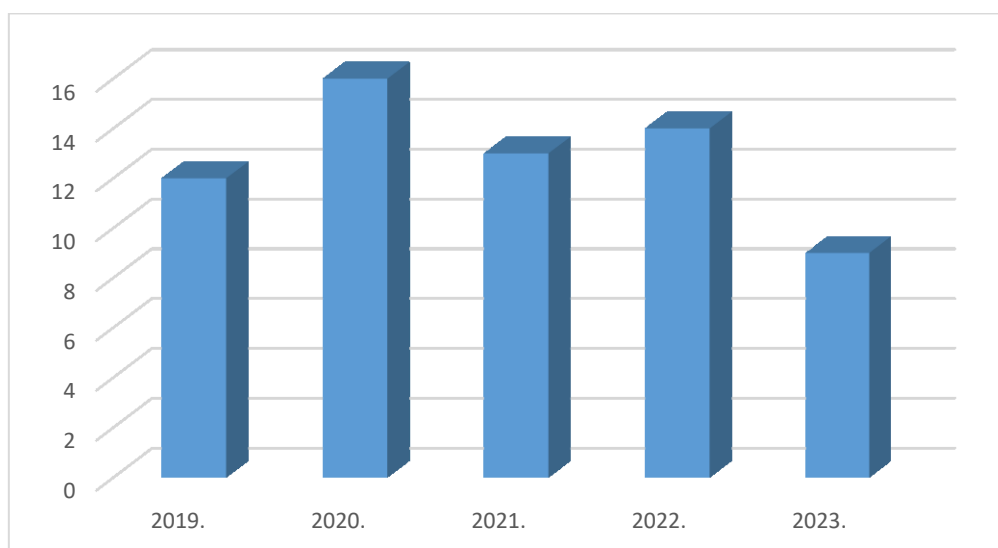
Izvor: Cour des Comptes, (b.d.)2022 Annual public report preuzeto 1. kolovoza 2023. s <https://www.ccomptes.fr/en/publications/2022-annual-public-report>

Između provedenih financijskih revizija vrhovne revizijske institucije Francuske Republike nema značajne razlike u broju provedenih revizija. Broj ukupno provedenih revizija mijenja se iz godine u godinu, no u budućnosti se očekuje da će se broj revizija povećati zbog samog razvoja novih vrsta revizije, ali i područja koja će se revidirati. Na samom početku 2022. godine provedena je revizija nad cjelokupnim javnim financijama upravo iz razloga da bi se mogao uvidjeti utjecaj zdravstvene krize, odnosno COVID-19, i njegove posljedice. Utvrđeno je 2020. godine da je pad BDP-a bio 8%, no očekivani BDP je u 2021. godini iznosio 6¼%, čime je bio u porastu.

4.1.2 Provedene financijske revizije vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva

Državni ured za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva je u periodu od 2019. godine do 2023. godine proveo 64 financijske revizije. U 2019. provedeno je 12 revizija, a neke od njih su revizija Odjela za rad i mirovinu, Britanskog turističkog autoriteta, svih Vladinih računa i slično. U 2020. godini provedeno je 16 revizija, neke od njih su provedene nad fondovima za uzdržavanje djece, također je financijska revizija provedena nad Ministarstvom stanovanja, zajednice i lokalne samouprave.⁵⁷ Nad Odjelom za poslovanje, energiju i industrijsku strategiju, Prihodima i carinama Njezinog Veličanstva, te Ministarstva okoliša, hrane i ruralnih pitanja provedena je financijska revizija 2021. godine.⁵⁸ Ukupno 14 financijskih revizija provedeno je 2022. godine, dok je u tekućoj 2023. godini za sada provedeno tek devet financijskih revizija od koji su neke iz područja državnih prihoda, također je revizija i provedena i nad BBC-om televizijskim pristojbama, te je također u ovoj godini revidiran Odjel za rad i mirovinu kao i 2019. godine. Sve navedene financijske revizije u promatranom razdoblju prikazane su na grafu 3.

Graf 3 Provedene financijske revizije Državnog ureda za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva



Izvor: NAO (2022.) Annual Report and Accounts 2021-22 [e-publikacija] preuzeto s: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/06/National-Audit-Office-Annual-Report-and-Accounts-2021-22.pdf>

⁵⁷ National Audit Office, UK (b.d.) Search Results, preuzeto 1. kolovoza 2023. s: https://www.nao.org.uk/?s=&post_type=report&topic=&department=&start_year=2023&end_year=2023&order_by

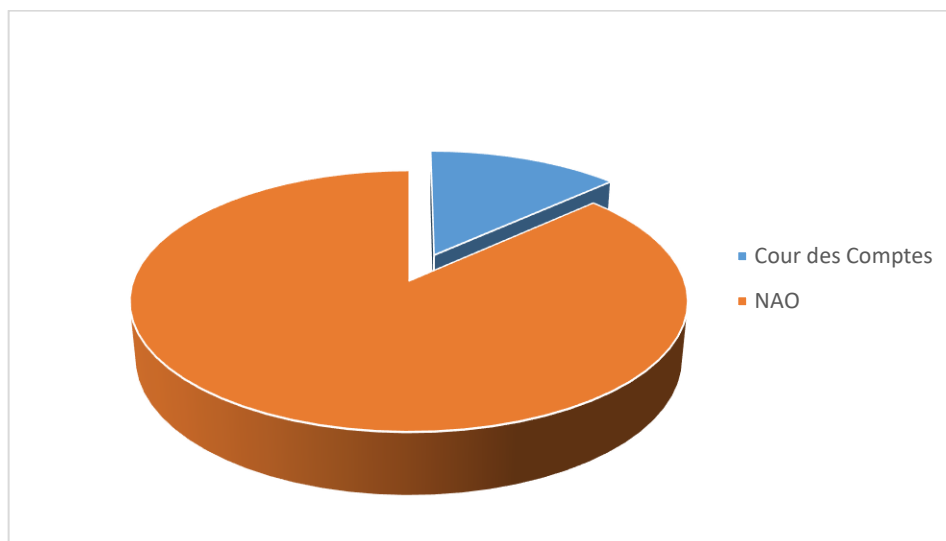
⁵⁸ NAO (2022.) Annual Report and Accounts 2021-22 [e-publikacija] preuzeto 1. kolovoza 2023. s: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/06/National-Audit-Office-Annual-Report-and-Accounts-2021-22.pdf>

Može se zaključiti da opseg i količina provedenih financijskih revizija razlikuje iz godine u godinu iz razloga što se svake godine postavljaju određeni ciljevi u planovima državne revizije. Ponekad je cilj provesti reviziju nad zdravstvenim sektorom ili sektorom za školstvo i obrazovanje. Budući da se ova dva sektora vrlo razlikuju tako će se razlikovati i provedene revizije u broju, opsegu i ciljevima revizije.

4.2 Analiza provedenih revizija učinkovitosti od strane vrhovnih revizijskih institucija

Neovisnost, nepristranost i pouzdano ispitivanje kojima se utvrđuje jesu li državna poduzeća, sustavi, projekti, aktivnosti ili organizacije poslovale, djelovale, odnosno provodile u skladu s ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti predstavlja reviziju učinkovitosti.

Graf 4 Provedene revizije učinkovitosti vrhovne revizijske institucije Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva



Izvor: Cour des Comptes, (b.d.) Performance audit, preuzeto 1. kolovoza 2023. s https://www.ccomptes.fr/en/search?items_per_page=10&search=performace%20audit&sort_by=search_api_relevance; NAO, UK, (b.d.) Performace audit, preuzeto 1. kolovoza 2023. s https://www.nao.org.uk/?s=performance+audit&post_type=&topic=&department=&start_year=2019&end_year=2023&orderby=

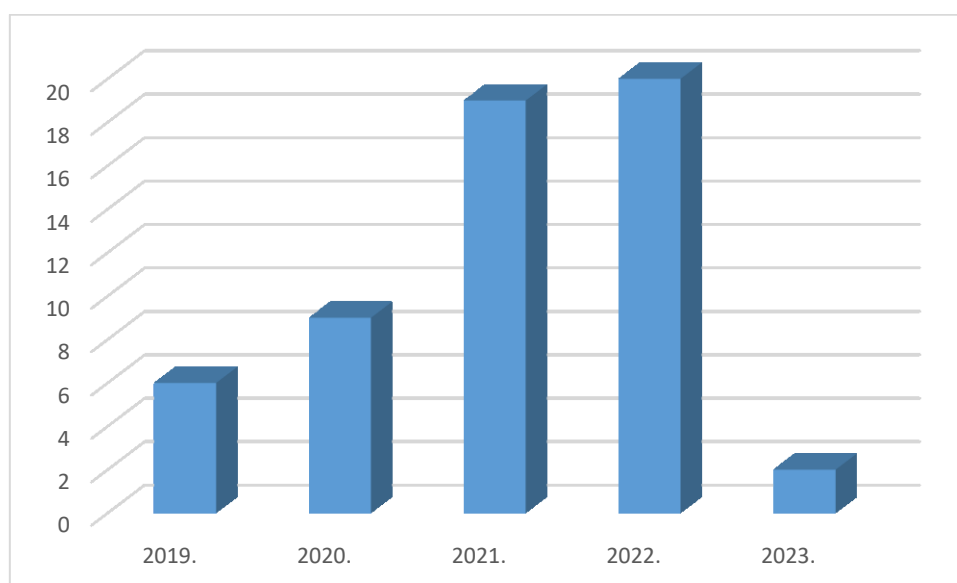
U promatranom razdoblju od 2019. godine pa sve do 2023. godine ukupno je provedeno 349 revizija učinkovitosti, 303 revizije učinkovitosti su provedene od strane Državnog ureda za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva, a samo 13%, odnosno samo 46 revizija učinkovitosti je

provedeno od strane vrhovne revizijske institucije Francuske Republike, odnosno Cour des Comptesa kao što je prikazano na grafu 4. Zaključak je da vrhovna revizijska institucija Ujedinjenog Kraljevstva provodi znatno više revizija učinkovitosti.

4.2.1 Provedene revizije učinkovitosti vrhovne revizijske institucije Francuske Republike

Na grafu 5 prikazano je da je 2019. godine provedeno svega šest revizija učinkovitosti. U toj godini revidirale su se Zaklade Vojske spasa, nalozi liječnika, invalidnina odraslih osoba i druge. Godine 2020. provedeno je devet revizija učinkovitosti, a to su revizije općinskih policijskih snaga, snage komunalnog redarstva, stanovanje u prekomorskim regijama i slično.

Graf 5 Provedene revizije učinkovitosti vrhovne revizijske institucije Francuske Republike



Izvor: Cour des Comptes, (b.d.) Performance audit, preuzeto 1. kolovoza 2023. s https://www.ccomptes.fr/en/search?items_per_page=10&search=preformance%20audit&sort_by=search_api_relevance

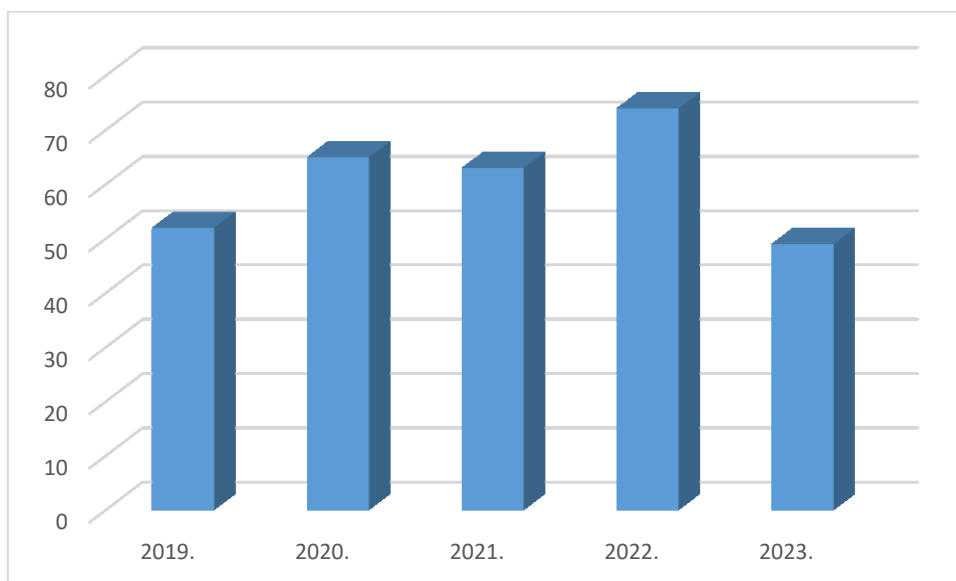
U sljedećoj godini, 2021. provedeno je značajno više revizija učinkovitosti čak njih devetnaest. Revizije učinkovitosti odnosile su se na reviziju javnog trošenja tijekom pandemije COVID-19, obrazovanje građana, koraci u organizaciji psihijatrijske skrbi, politika preventivnog zdravstva, socijalni sigurnosni sustavi i ostale revizije učinkovitosti od kojih su neke bile vezane

uz pandemiju.⁵⁹ Dvadeset revizija učinkovitosti provedeno je u 2022. godini. Revizije učinkovitosti provodile su se u području prirodnih katastrofa, prikupljanje javnih donacija povezanih sa zdravstvenom krizom, također je revidirana Fundacija Abbé Pierre, kao i gradilište katedrale Notre-Dame de Paris. Za sad je u 2023. godini provedeno tek dvije revizije učinkovitosti, a to su revizija organizacije Olimpijskih i Paraolimpijskih igara u Parizu 2024. godine i Francuske kardiološke organizacije.

4.2.2 Provedene revizije učinkovitosti vrhovne revizijske institucije Ujedinjenog Kraljevstva

Graf 6 prikazuje da su u 2019. godini provedene 52 revizije učinkovitosti, koje su obuhvatile potpore učenika s posebnim potrebama, lokalnu upravu, revizije povezane s Brexitom i mnoge druge. U ovoj godini najveći opseg provedenih revizija učinkovitosti bio je upravo povezan s izlaskom Ujedinjenog Kraljevstva iz Europske unije.

Graf 6 Provedene revizije učinkovitosti Državnog ureda za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva



Izvor: NAO, UK, (b.d.) Performance audit, preuzeto 1. kolovoza 2023. s https://www.nao.org.uk/?s=performance+audit&post_type=&topic=&department=&start_year=2019&end_year=2023&orderby=

⁵⁹ Cour des Comptes, (b.d.) Performance audit, preuzeto 1. kolovoza 2023. s https://www.ccomptes.fr/en/search?items_per_page=10&search=preformance%20audit&sort_by=search_api_relevance

Godine 2020. provedeno 65 revizija učinkovitosti. Neke od njih su revizije menadžmenta poreznih troškova, učinkovitosti besplatnih vaučera za školske obroke, dostupnost transporta lokalnim uslugama, te poboljšanje lokalnog autobusnog prijevoza i druge. Revizija učinkovitosti Ministarstva pravosuđa, poboljšanje učinkovitosti velikih ugovora vezanih uz opremu, poboljšanje smještaja za jednu osobu, su samo dio od 63 provedene revizije učinkovitosti 2021. godine. U 2022. provedeno je čak 74 revizije učinkovitosti. Odnosile su se na poboljšanje infrastrukture cesta, održavanje djece, policijske programe, sadnju drveća u Engleskoj, javno dostupne usluge, podršku ranjivim adolescentima, učinkovitost potpora za zapošljavanje za vrijeme COVID-19 i mnoge druge.

U tekućoj 2023. godini za sada je provedeno 49 revizija učinkovitosti, a odnosile su se na stanje školskih zgrada, napredak s novim bolničkim programom, napredak s reformom sudskih programa, potpora za inicijative kako bi se ostvario net zero i druge koje su navedene u sljedećoj tablici.

Tablica 1 Teme revizija učinkovitosti u Ujedinjenom Kraljevstvu

Stanje školskih zgrada	Napredak s novim bolničkim programom	Napredak u programu reforme sudova i tribunala	Transformacija zdravstvenih procjena za invalidnine
Odjel obrazovanja: pregled održivosti	Uvođenje pametnih brojila	Podrška inovaciji za isporuku net zero	Upravljanje obrambenim zalihama
Dekarbonizacija energetskog sektora	Napredak u digitalizaciji poreza	Potrošnja i odgovornost Kraljevskog Kućanstva	Istraživanje stanovanja uz podršku
Program transformacije azila i zaštite	Potpore za račune energije	Napredak u poboljšanju usluga za mentalno zdravlje u Engleskoj	Aktivno putovanje u Engleskoj
Mirovine zaposlenika AEA Technologya u trenutku privatizacije	Pripremljenost za regulaciju sigurnosti na internetu	Oporavak obrazovanja u školama u Engleskoj	COVID – 19 sheme za potpore poslovanju
Upravljanje državnim zaduživanjem	Istraživanje energije osvjetljenja u kućanstvu	Pristupačnost neplaniranoj hitnoj medicinskoj njezi	Potpore ulaganjima u UK

Izvor : NAO, UK, (b.d.) Performance audit, preuzeto 1. kolovoza 2023. s

https://www.nao.org.uk/?s=performance+audit&post_type=&topic=&department=&start_year=2019&end_year=2023&orderby=

4.3 Analiza strateških planova vrhovnih revizijskih institucija u kontekstu provedbe budućih revizija

Obje vrhovne revizijske institucije, vrhovna revizijska institucija Francuske Republike i Državni ured za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva imaju planove za provođenje budućih revizija kako bi se revizije što kvalitetnije mogle provoditi. Strateški plan omogućava vrhovnim revizijskim institucijama postizanje efikasnosti u poslovanju te predstavlja svojevrsno djelovanje po čemu se vrhovna revizijska institucija želi razlikovati od drugih.

4.3.1 Strateški plan Državnog ureda za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva

Petogodišnji strateški plan namijenjen je za razdoblje od 2020. do 2025. godine, te su temeljni strateški ciljevi ovog plana poboljšanje podrške za učinkovitu odgovornost i pomno ispitivanje koji jamči da se javna sredstva koriste točno prema svojoj namjeni, a u slučaju da se javna sredstva ne troše u skladu prema planu tada će se to istaknuti u izvještaju. Također je plan poboljšati i nadograditi metodologiju i softvere kako bi se pružili kvalitetni podatci korištenjem analize podataka.

Sljedeći cilj je povećanje utjecaja na rezultate i vrijednost za novac čime će se rad NAO-a fokusirati na pitanja kojima će utjecati na dugoročnu vrijednost za novac, te će na taj način omogućiti praktičnije preporuke koje će dovesti do boljih i kvalitetnih rezultata.⁶⁰ Cilj pružanja dostupnijeg neovisnog uvida u rad čime će se stvoriti prepoznatljivost u izvorima informacija o tome kako se koriste javni resursi, ali i kako se izvedba javnih usluga može poboljšati

Ovim planom se želi izmjeriti učinkovitost Državnog ureda za reviziju u Ujedinjenom Kraljevstvu kroz ostvarenje strateških prioriteta, a to će se provesti pomoću sljedećih mjera učinkovitosti. Prva mjera je poboljšanje podrške za učinkovitu odgovornost i pomno odlučivanje kroz broj izrađenih izvješća o vrijednosti za novac i širih izvješća te ovjerenih financijskih računa godišnje, broj Odbora za javne račune. Nadalje Vijeće za financijsko izvješćivanje ocjenjuje rad NAO-a na financijskoj reviziji ocjenom 2a ili višom, a rad

⁶⁰ NAO (2021.) Diversity & Inclusion Strategy 2021–2025 [e-publikacija] preuzeto 2. kolovoza 2023. s https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2021/06/NAO-DiversityInclusion_Strategy_2021-25.pdf

zadovoljava interne standarde. Ocjene eksternog pregleda vrijednosti za novac zadovoljavaju standard kvalitete. Godišnje neovisne povratne informacije od tijela koja se revidiraju i godišnjih izvještaja. Druga mjera provodi se kroz povećanje utjecaja na rezultate i vrijednost za novac. Provođit će se kroz ukupnu vrijednost finansijskih učinaka generiranih radom, prema dogovoru s revidiranim tijelom, u odnosu na konačni neto rezultat. To će se očitovati kroz studije slučaja, dogovorene s revidiranim tijelom, koje daju primjere pozitivnih promjena proizašlih temeljem provedenih revizije, također kroz postotak prihvaćenih i provedenih preporuka Odbora za javne račune i NAO-a od strane tijela nad kojima se provodi reviziju i konačno kroz godišnje neovisne povratne informacije koje pokazuju da se viši dužnosnici u tijelima koja se revidiraju slažu s radom NAO-a što je dovelo do boljih rezultata i vrijednosti za novac u njihovoj organizaciji. Treća mjera je pružiti dostupniji neovisni uvid u godišnje neovisne povratne informacije od tijela koja se revidiraju i rezultate godišnjeg istraživanja koja ukazuju da se viši dužnosnici slažu da se lako može pristupiti uvidima, također da se viši dužnosnici slažu se da su informacije i uvidi koje je NAO pružio, bili jasni, korisni i dostupni, nadalje viši dužnosnici upoznati su s određenim kvalitetnim znanjima i ocijenili ih visokokvalitetnima te se zastupnici se slažu da lako mogu doći do uvida o broju izvješća o naučenim lekcijama izrađenih u odnosu na godišnji cilj i količina preuzetih izvješća s internetske stranice.

4.3.2 Strateški plan vrhovne revizijske institucije Francuske Republike

Novi strateški plan francuskog Cour des Comptesa i CRTC-ova prezentiran je 4. veljače 2021. godine od strane predsjednika Cour des Comptesa. Ovaj strateški plan finansijskog zakonodavstva je ponajprije razvijen upravo zbog toga što se finansijsko zakonodavstvo cijelo vrijeme treba razvijati i nadzirati. Može se zaključiti da je jedan od razloga razvoja ovog plana upravo zdravstvena, ekonomska i socijalna kriza koja je nastala zbog pandemije COVID-19, a čiji se utjecaj i posljedice i danas osjećaju. Zbog svega navedenog mijenja se stanje i perspektiva javnih financija, kao što se mijenjaju i javne politike, te je vrlo važno stvoriti povjerenje s građanima kroz javno djelovanje i demokratsku vitalnost.

Tri strateške ambicije koje su se pojavile za finansijsko zakonodavstvo su da će finansijske nadležnosti biti više u službi građana, zahvaljujući raznovrsnijim, pravodobnijim i dostupnijim izvješćima, ojačat će se i unaprijediti poslovanje Cour des Comptesa i finansijsko

zakonodavstvo će promovirati integriranije i agilnije upravljanje. Sve ove ambicije će se provoditi u 40 ključnih akcija u nadolazećim mjesecima i godinama.

Postoji 12 strateških smjernica za JF2025:

Smjernica 1: Osnažiti povezanost s građanima

Smjernica 2: Predstaviti nove vrste revizije i izvješća

Smjernica 3: Povećati utjecaj rada na svu javnost

Smjernica 4: Efikasnije i brže proizvoditi

Smjernica 5: Prilagoditi preporuke i olakšavanje njihovih prisvajanja

Smjernica 6: Osigurati usklađenost javnih upravitelja s pravilima odgovornosti i bolje sankcioniranje njihovog kršenja

Smjernica 7: Provoditi „organske kontrole“ selektivnije i pojednostaviti certificiranje organizacija

Smjernica 8: Postati glavni igrač u provođenju javne politike Francuske Republike

Smjernica 9: Razvijanje i obogaćivanje europske i međunarodne dimenzije rada i karijere osoblja Cour-a

Smjernica 10: Bolja integracija CRTC-ova s financijskim zakonodavstvom

Smjernica 11: Fleksibilnije i koordiniranije planiranje revizije

Smjernice 12: Modernizacija državnih tijela.⁶¹

Glavni cilj je upoznati građane s načinom kako se troše javna sredstva kako bi se stvorila transparentnost i povjerenje između građana i države. Smjernice od 1 do 5 fokusirane su na rad s građanima gdje je glavni cilj osigurati pravovremenu i raznoliku dostupnost revizijskim izvještajima. Na jačanje i ažuriranje prilikom provedbe revizije namijenjene su Smjernice 6, 7, 8 i 9. Smjernice od broja 10 do 12 odnose se na agilnije i integriranije vladanje kako bi provođenje revizije od strane subjekata koji provode reviziju bilo što uspješnije. Također su neki od ciljeva omogućiti javnosti još veću pristupačnost revizijskim izvještajima te pratiti usklađenost, kvalitetu i efikasnost menadžmenta javnih uprava, poduzeća od javnog interesa.

⁶¹ Cour de comptes (2021.) Final report on JF2025 [e-publikacija] preuzeto 2. kolovoza 2023. s: <https://www.ccomptes.fr/system/files/2021-02/20210225-Report-JF2025-english.pdf>

5. ZAKLJUČAK

Zemlje koje provode državnu reviziju imaju mnoge sličnosti, ali i različitosti. Državni ured za reviziju osnovan 1993., a započeo s radom 1994. godine, vrhovna je revizijska institucija Republike Hrvatske. Tri temeljne vrste državne revizije su financijska revizija, revizija učinkovitosti i revizija usklađenosti, no u novije doba razvijaju se i druge revizije kao što je revizija zaštite okoliša. Većina vrhovnih revizijskih institucija obavlja upravo ove tri vrste revizije.

Vrlo važnu ulogu u provođenju državne revizije imaju INTOSAI međunarodni standardi. Budući da su vrhovne revizijske institucije Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva, odnosno Cour des Comptes i NAO, članice INTOSAI-a, obvezne su primjenjivati INTOSAI načela, INTOSAI standarde i INTOSAI smjernice. Okviru profesionalnih standarda INTOSAI-a obuhvaća ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora, ISSAI 200 Temeljna načela financijske revizije, ISSAI 300 Temeljna načela revizije učinkovitosti i ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti. Francuska Republika član je INTOSAI-a od samog njegovog osnivanja 1953. godine, kao i Ujedinjeno Kraljevstvo. Tim članstvom je omogućena suradnja vrhovnih revizijskih institucija ovih zemalja, ali i suradnja sa svim ostalim vrhovnim revizijskim institucijama koje su članice INTOSAI-a.

Povijesni razvoj ovih institucija seže u daleku prošlost. Prvi početni oblici državne revizije javljaju se na početku 13. stoljeća u Francuskoj, dok se u Ujedinjenom Kraljevstvu začetci bilježe 100 godina kasnije, odnosno u 14. stoljeću.

Regulatorni okvir provedbe državne revizije u Francuskoj i Ujedinjenom Kraljevstvu jer vrlo sličan zbog primjene ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora, ali i ostalih ISSAI-a vezanih uz pojedine vrste revizije, budući da su vrhovne revizijske institucije obje države članice istih međunarodnih institucija primjenjuju iste standarde. Svaka od ovih vrhovnih revizijskih institucija ima određene interno propisane akte koji su temeljni zakonima i propisima te države.

Subjekti državne revizije najčešće su država i državna tijela, javna poduzeća, subjekti koji se financiraju iz javnih sredstava, dijelovi gospodarstva kao što su zdravstvo, obrazovanje, pravosuđe i poduzeća u vlasništvu države. Subjekti državne revizije, bilo da se radi o financijskoj reviziji ili reviziji učinkovitosti razlikuju se iz godine u godinu što ovisi o postavljenim ciljevima i planovima vrhovnih revizijskih institucija za određeno razdoblje.

Subjekti, kao i postupci, mogu se razlikovati na temelju zakona kojim je osnovana institucija državne revizije.

Organizacijski ustroj vrhovnih revizijskih institucija ovih zemalja, odnosno Cour des Comptesa i NAO-a se razlikuju. Cour des Comptes organiziran je kao računski sud sa sudskim ovlastima, dok je NAO organiziran kao monokratski ured na čelu s predsjednikom.

Financijska revizija usmjerena je na proces utvrđivanja jesu li financijske informacije promatranog tijela, odnosno subjekta u skladu s okvirom financijskog izvještavanja i zakonodavnim okvirom. Obje revizijske institucije podnose svoja izvješća Parlamentima. U razdoblju od 2019. godine do 2023. godine Cour des Comptes je proveo 107 financijskih revizija, dok je NAO proveo tek 64 financijske revizije. Do sada je u 2023. godini provedeno trinaest financijskih revizija od strane Cour des Comptes, te devet revizija od strane NAO. Do kraja tekuće godine očekuje se da će se broj provedenih revizija povećati.

Broj provedenih revizija učinkovitosti također se razlikuje između ove dvije vrhovne revizijske institucije. Ove dvije institucije zajedno su provele 349 revizija učinkovitosti, Cour des Comptes je proveo 46 revizija, dok je NAO proveo čak 303 revizije učinkovitosti. Kod obje institucije pokazano je da se revizije učinkovitosti provode iz sličnih područja, kao što su školstvo, zdravstvo, policija i vojska, te drugi državni uredi.

Obje institucije, Cour des Comptes i NAO imaju razvijene strateške planove. NAO ima razvijen petogodišnji strateški plan, za razdoblje 2021. – 2025., čiji je primarni cilj poboljšanje podrške za učinkovitu odgovornost i odlučivanje, povećanje utjecaja na rezultate i vrijednost za novac i pružiti dostupniji neovisni uvid u rad institucije. Cour des Comptes također ima strateški projekt osnažiti i ojačati financijsko zakonodavstvo iz razloga što se ovo područje treba stalno razvijati. Također im je u cilju uključiti i informirati građane o provedenim revizijama, upoznati ih kako se troši javni novac kako bi se stvorilo povjerenje između građana i državnih institucija.

Može se zaključiti da su obje vrhovne revizijske institucije vrlo slične, te se razlikuju samo u pojedinim područjima kao što je njihov organizacijski ustroj ili zakon temeljem kojeg su osnovani. Također se razlikuju u opsegu provedenih financijskih revizija, a osobito revizija učinkovitosti gdje značajno vrhovna revizijska institucija Ujedinjenog Kraljevstva obavlja više revizija učinkovitosti u odnosu na vrhovnu revizijsku instituciju Francuske Republike.

LITERATURA

1. Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L. (2020). Državna revizija: Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
2. Akrap, V., Čoh Mikulec, B., Kasum, V., Kordić, H., Krasić, Š., Mamić Sačer, I., Pernar, L., Rogošić, N., Serdarušić, J., Sever, S., Žager, L. (2009). Državna revizija. Zagreb: MASMEDIA
3. CNCC (2014.) THE FRENCH STATUTORY AUDIT [e-publikacija] preuzeto 29. srpnja 2023. s: https://cdn.cncc.fr/download/cncc_plaquetteinstitutvangelaise_web_nov2014.pdf
4. Cour des Comptes, (b.d.)2022 Annual public report preuzeto 1. kolovoza 2023. s <https://www.ccomptes.fr/en/publications/2022-annual-public-report>
5. Cour des Comptes (b.d.) Cour des Comptes, preuzto 28. srpnja 2023. s <https://www.ccomptes.fr/en/cour-des-comptes>
6. Cour des Comptes (b.d.) Chambres régionales et territoriales, preuzeto 30. srpnja 2023. s <https://www.ccomptes.fr/fr/chambres-regionales-et-territoriales/role-et-activites>
7. Cour de comptes (b.d.) History, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/history>
8. Cour de comptes (2018.) Plaqueette patrimoine de la Cour de comptes, preuzeto 28. srpnja 2023.s https://www.ccomptes.fr/system/files/2018-09/20180917-Plaqueette-patrimoine-ang_0.pdf
9. Cour des Comptes, (b.d.) Performance audit, preuzeto 1. kolovoza 2023. s https://www.ccomptes.fr/en/search?items_per_page=10&search=preformance%20audit&sort_by=search_api_relevance
10. Cour de comptes (2021.) Final report on JF2025 [e-publikacija] preuzeto 2. kolovoza 2023. s: <https://www.ccomptes.fr/system/files/2021-02/20210225-Report-JF2025-english.pdf>
11. Državni ured za reviziju, Republika Hrvatska (b.d.) Glavni državni revizor, preuzeto 27.srpnja 2023. s <https://www.revizija.hr/o-nama/glavni-drzavni-revizor/17>
12. Elysee (b.d.) The Constitution of the Fifth Republic, preuzeto 29. srpnja 2023. s <https://www.elysee.fr/en/french-presidency/constitution-of-4-october-1958>

13. Europski revizorski sud (b.d.) Vrhovne revizijske institucije u eu-u i njegovim državama članicama – pregled, preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/#A-6>
14. Exchequer and Audit Departments Act 1866, 1866 c. 39 (Regnal. 29_and_30_Vict) (1866) preuzeto 29. srpnja 2023. s <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/Vict/29-30/39/contents>
15. Exchequer and Audit Departments Act 1921 1921 c. 52 (Regnal. 11_and_12_Geo_5) Section 3 (1921.) preuzeto 29. srpnja 2023. s <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo5/11-12/52/section/3>
16. ICAEW (2021.), Audit Regulations and Guidance [e-publikacija] preuzeto 29. srpnja 2023. s <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/working-in-the-regulated-area-of-audit/audit-regulations-and-guidance-effective-from-1-january-2021.ashx?la=en>
17. IFRS, (b.d.), Supporting materials for IFRS Accounting Standards, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standards/>
18. INTOSAI (b.d.) INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP),preuzeto 28.srpnja 2023.s <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards>
19. INTOSAI (b.d) Members, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.intosai.org/about-us/members>
20. INTOSAI (2019.) INTOSAI P-1 The Lima Declaration [e-publikacija] preuzeto 28. srpnja 2023. s: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_1_en_2019.pdf
21. INTOSAI (2019.) INTOSAI-P 20 Principles of Transparency and Accountability [e-publikacija] preuzeto 28. srpnja 2023. s: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/INTOSAI_P_20_en_2019.pdf
22. INTOSAI, (2019.) *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* [e-publikacija], preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>

23. INTOSAI, (2019.) *ISSAI 200 Fundamental Principles of Financial Auditing* [e-publikacija] preuzeto 27. srpnja 2023. s s <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/issai-200.pdf>
24. INTOSAI (b.d.) ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti [e-publikacija] preuzeto 28. srpnja 2023. s https://www.revizija.hr/UserDocsImages/novosti/dokumenti/ISSAI_400.pdf
25. Lopižić, I. (2015) Javna uprava i politički sustav u Francuskoj: središnja uloga države, uprave i prava, preuzeto 1. kolovoza 2023. s: <https://hrcak.srce.hr/139229>
26. Lynn Bradley, Alvise Favotto, John McKernan (2022.) Local authority audit in England, playing the field?, preuzeto 1. kolovoza 2023. s: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/faam.12350>
27. Morin, D., Hazgui, M. (2016), "*We are much more than watchdogs:: The dual identity of auditors at the UK National Audit Office*", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 12 No. 4, pp. 568-589 [e-publikacija] preuzeto 29. srpnja 2023. s <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2015-0063>
28. Mamić Sačer, I., Vuković, D., Pavlić, I. (2015). Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, preuzeto 30. srpnja 2023. s: <https://hrcak.srce.hr/204414>
29. NAO (2022.) Annual Report and Accounts 2021-22 [e-publikacija] preuzeto 1. kolovoza 2023. s: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/06/National-Audit-Office-Annual-Report-and-Accounts-2021-22.pdf>
30. National Audit Office, UK, (2022.) Code of Practice dealing with the relationship between the National Audit Office and the Comptroller and Auditor General, preuzeto 2. kolovoza 2023. s <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/03/Code-of-Practice-dealing-with-the-relationship-between-the-NAO-and-the-Comptroller-and-Auditor-General.pdf>
31. National Audit Office, UK (b.d.) Governance and transparency, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.nao.org.uk/about-us/governance/>
32. National Audit Office, UK (b.d.) Our History, preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.nao.org.uk/about-us/our-history/>
33. National Audit Office, UK (b.d.) Search Results, preuzeto 1. kolovoza 2023. s https://www.nao.org.uk/?s=&post_type=report&topic=&department=&start_year=2023&end_year=2023&orderby

34. National Audit Office, UK (2005.) *State Audit in European Union* [e-publikacija] preuzeto 27. srpnja 2023. s https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf
35. National Audit Office, (2020.) The National Audit Office's five-year strategy 2020 to 2025 [e-publikacija] preuzeto 2. kolovoza 2023. s: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/05/nao-strategy-2020-25.pdf>
36. NAO (2021.) Diversity & Inclusion Strategy 2021–2025 [e-publikacija] preuzeto 2. srpnja 2023 s https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2021/06/NAO-DiversityInclusion_Strategy_2021-25.pdf
37. NAO, UK (b.d), Financial audit preuzeto 1. kolovoza 2023. s https://www.nao.org.uk/?s=&post_type=report&topic=&department=&start_year=2023&end_year=2023&orderby
38. NAO, UK, (b.d.) Performace audit, preuzeto 1. kolovoza 2023. s https://www.nao.org.uk/?s=performance+audit&post_type=&topic=&department=&start_year=2019&end_year=2023&orderby=
39. OECD (b.d.), External Audit – Supreme Audit Institutions, preuzeto 28. srpnja 2023. s <https://www.oecd.org/gov/external-audit-supreme-audit-institutions.htm>
40. Šimunović, I. (2015). *Revizija : pojam, načela i metode revizije financijskih izvještaja*, završni rad, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik
41. Vulas, N. (2020.) Komparativna analiza vrhovnih revizorskih institucija u EU, preuzeto 30. srpnja 2023. s: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:933406>
42. Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine br. 70/1993 (1993.) preuzeto 27. srpnja 2023. s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1993_07_70_1437.html
43. Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine br. 25/19 (2019.) preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>
44. Zakon o Financijskoj agenciji, Narodne novine br. 117/01, 60/04, 42/05 (2005.) preuzeto 27. srpnja 2023. s <https://www.zakon.hr/z/1065/Zakon-o-Financijskoj-agenciji>
45. Zakon o financijskoj policiji, Narodne novine br. 89/1992. (1992.) preuzeto 27. srpnja 2023. s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1992_12_89_2304.html
46. Zakon o platnom prometu, Narodne novine br. 66/2018 (2018.) preuzeto 27. srpnja 2023. s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_07_66_1330.html

47. Zakon o Službi društvenog knjigovodstva Hrvatske, Narodne novine br.21/1991.
(1991.) https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1991_10_53_1279.html

POPIS TABLICA

Tablica 1 Teme revizija učinkovitosti u Ujedinjenom Kraljevstvu 42

POPIS SLIKA

Slika 1 Organizacijski ustroj Državnog ureda za reviziju Republike Hrvatske.....	8
Slika 2 Temeljne vrste revizije.....	9
Slika 3 Tri strane u reviziji usklađenosti.....	14
Slika 4 INTOSAI Okvir profesionalnih standarda.....	17
Slika 5 Regionalne i teritorijalne računске komore	31

POPIS GRAFOVA

Graf 1 Provedene financijske revizije promatranih zemalja u periodu od 2019. do 2023. godine	35
Graf 2 Provedene financijske revizije vrhovne revizijske institucije Francuske Republike	37
Graf 3 Provedene financijske revizije Državnog ureda za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva..	38
Graf 4 Provedene revizije učinkovitosti vrhovne revizijske institucije Francuske Republike i Ujedinjenog Kraljevstva.....	39
Graf 5 Provedene revizije učinkovitosti vrhovne revizijske institucije Francuske Republike	40
Graf 6 Provedene revizije učinkovitosti Državnog ureda za reviziju Ujedinjenog Kraljevstva	41

ŽIVOTOPIS

IME I PREZIME: Karla Horvatić

DATUM ROĐENJA: 30.05.1999.

MJESTO ROĐENJA: Karlovac, Republika Hrvatska

ŠKOLOVANJE:

- 2018. – 2023. Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij „Poslovna ekonomija“, smjer „Računovodstvo i revizija“
- 2014. – 2018. Ekonomsko – turistička škola Karlovac

RADNO ISKUSTVO: 2023. – 2023. , iNovine, Draškovićeve ul. 27, 10 000 Zagreb

- rad u urudžbenom uredu i računovodstvu

STRANI JEZICI: Engleski jezik

- ČITANJE – C1
- SLUŠANJE – C1
- GOVORNA INTERAKCIJA – C1
- PISANJE – C1